



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., v právní věci žalobce **L. P.**, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobách proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 19. 4. 2011, č. j. 5011/11-1102-702407 a č. j. 5010/11-1102-702407,

t a k t o :

- I. Věci vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 Af 75/2011 a sp. zn. 29 Af 76/2011, **se spojují** ke společnému projednání. Nadále budou vedeny pod sp. zn. 29 Af 75/2011.
- II. Žaloby **se zamítají**.
- III. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- IV. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění

I. Vymezení věci

[1] Včas podanými žalobami se žalobce domáhal zrušení shora označených rozhodnutí, kterými byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena předcházející rozhodnutí Finančního úřadu v Uherském Hradišti (dále též „správce daně“ nebo „FÚ“). Jednak rozhodnutí ze dne 27. 9. 2010, č. j. 144109/10/336911707634, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 2006 ve výši 204.864 Kč a současně mu sděleno penále ve výši 40.972 Kč, a jednak rozhodnutí ze dne 22. 12. 2010, č. j. 173024/10/336911707634, kterým bylo částečně vyhověno odvolání žalobce proti předchozímu rozhodnutí správce daně č. j. 144137/10/336911707634, dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 2007, přičemž nakonec byla žalobci vyměřena daň ve výši 382.044 Kč a současně mu bylo sděleno penále ve výši 76.408 Kč.

[2] Druhostupňový správní orgán (dále též „žalovaný“, byť právním předchůdcem v záhlaví označeného žalovaného bylo v této věci „Finanční ředitelství v Brně“) se v odůvodnění svých rozhodnutí zabýval jednotlivými odvolacími námitkami, přitom zejména uvedl, že žalobce v r. 2006 a 2007 vykonával činnost podnikání na živnostenský list, které bylo z pohledu zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), považováno za příjem z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti. Další příjmy žalobce vykázal v § 10 ZDP, kde se jednalo o příjmy z prodeje pozemků a příjmy z postoupených pohledávek. V podaném daňovém přiznání (dále též „DAP“) na dani z příjmů fyzických osob za r. 2006 byla do nezdanitelných částí základu daně zahrnuta dle § 34 odst. 10 ZDP i částka v celkové výši 703.600 Kč, resp. za r. 2007 částka 995.986 Kč. U žalobce byla dne 24. 4. 2009 zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 2006 i 2007. V průběhu daňové kontroly žalobce předložil Smlouvy o postoupení pohledávek, na jejichž základě provedl odpočet. Smlouvy byly uzavřeny podle § 524 zák. č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „OZ“) a § 33a zák. č. 229/1991 Sb., o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zák. o půdě“). Předloženými Smlouvami však nebylo prokázáno, že by se původně jednalo o majetkový podíl podle zák. č. 42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zák. č. 42/1992 Sb.“), jak požadoval § 34 odst. 10 ZDP ve znění platném pro r. 2006, resp. 2007. Z majetkových listů, vyžádaných žalobcem od pozemkového fondu, bylo zjištěno, že příslušné pozemky byly vydány podle zák. o půdě a nikoliv podle zák. č. 42/1992 Sb., jak bylo třeba. Jelikož se nejednalo o majetkové podíly podle zák. č. 42/1992 Sb., uplatnil žalobce v rozporu s § 34 odst. 10 ZDP odčitatelnou položku, a tedy i snížení základu daně. Posledně cit. ust. se totiž vztahovalo pouze na uhrazení oprávněným osobám za postoupení jejich pohledávky na vypořádání majetkového podílu podle zák. č. 42/1992 Sb. Dále se ohradil proti námitce nekonzistentního postupu správce daně při aplikaci závěrů vyplývajících z daňových zákonů. V průběhu daňové kontroly za r. 2005 byla ust. § 34 odst. 10 a § 40 odst. 25 ZDP (vztahující se obě k uplatnění odčitatelné položky, která mohla být poprvé uplatněna za zdaňovací období r. 2005) předmětem právního rozboru s tím, že správce

daně posoudil uplatnění nezdanitelných částí daně podle tehdy dostupných informací jako oprávněné. Vyjasnění aplikace uvedených ustanovení bylo postupné. S účinností od 1. 1. 2008 byl § 40 odst. 25 ZDP z tohoto předpisu vypuštěn. V průběhu daňové kontroly za r. 2006 a 2007 (probíhala v letech 2009-2010) došlo k upřesnění tohoto institutu v zákoně, jenž byl nadále zakotven pouze v § 34 odst. 10 ZDP, a proto správce daně odčitatelnou položku nepřiznal. Nešlo o nekonzistentní závěr, ale o upřesnění konkrétního ustanovení zákona. Nesprávné posouzení nezdanitelné části základu daně za r. 2005 nelze považovat „za uvedení žalobce v omyl“. Správce daně toto pochybení již nemohl napravit, neboť nebyla dodržena lhůta pro zahájení přezkumného řízení (§ 55b odst. 2 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „ZSDP“) nebo dodrženy podmínky pro zahájení obnovy řízení v § 54 ZSDP a ani žalobce nesplnil svoji povinnost podat DAP na vyšší daňovou povinnost dle § 41 odst. 1 ZSDP do konce r. 2010, kdy uplynula lhůta pro doměření daně dle § 47 odst. 2 ZSDP (daňová kontrola zahájena v r. 2005 a poslední úkon byl proveden v r. 2007).

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobách

[3] Žalobce s napadenými rozhodnutími v celém rozsahu nesouhlasil a naopak považoval uplatněný odpočet od základu daně ve výši 703.600 Kč, resp. 995.986 Kč za oprávněný a v souladu se ZDP. Svůj nesouhlas žalobce odůvodnil tím, že daňová kontrola, zahájená u něj dne 24. 4. 2009, byla zahájena na základě svévolie a bez uvedení důvodu. To potvrzovala délka kontroly (17 měsíců), dále zdaňovací období – roky, za něž byla kontrola prováděna (r. 2006 a 2007), a dále velká frekvence kontrol prováděných u žalobce (dne 22. 3. 2007 zahájena kontrola daně z příjmů fyzických osob a daně silniční za r. 2003, 2004, 2005, a také příjmových a výdajových dokladů a přijatých a vydaných faktur za 1. čtvrtletí 2004 a 4. čtvrtletí 2006, přičemž nikdy nebylo shledáno pochybení žalobce). Žalobce byl neustále svévolně kontrolován (kontroly roků 2003, 2004, 2005, 2006 a 2007), aniž by k tomu byl zákonný důvod.

[4] Kontrola zahájená u žalobce dne 24. 4. 2009 byla nezákonná, neboť nebyla provedena v souladu s právním řádem. Zákonností kontroly se zabýval nálezný Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, podle něhož je nepřipustná kontrola zahájená na základě svévolie, bez uvedení konkrétních důvodů k jejímu zahájení. Předmětná daňová kontrola byla zahájena pouze formálně, aby došlo k přerušení prekluzivní lhůty pro vyměření daně, důvody, pro něž byla zahájena, však správce daně žalobci nesdělil.

[5] Správce daně vydal prvostupňové rozhodnutí o dodatečném doměření daně (ze dne 27. 9. 2010) až po lhůtě stanovené zákonem pro dodatečné vyměření daně, když lhůta uplynula dnem 1. 1. 2010 (pozn. DAP za r. 2006 žalobce podal u správce daně dne 27. 6. 2007). Ani tyto skutečnosti nebyly v druhostupňovém rozhodnutí zohledněny.

[6] Ačkoliv oprávněnost odpočtu předmětné částky 703.600 Kč, resp. 995.986 Kč, při stanovování základu daně za r. 2006, resp. 2007, správce daně žalobci neuznal, za zdaňovací období r. 2005 (po provedené kontrole v r. 2007 za toto období) tentýž správce daně

pravomocně rozhodl (ve skutkově totožné věci se shodnými důkazními prostředky), že žalobce má nárok na takový odpočet daně dle ZDP a uznal jej. Pokud tedy bylo o zdaňovacím období r. 2005 takto pravomocně rozhodnuto, měl by být správce daně ve svých závěrech konzistentní a tímto rozhodnutím by se měl i nadále řídit (§ 28 odst. 1 ZSDP). Žalobce tak jednal v dobré víře, že na odpočet má zákonný nárok. Postupem správce daně byl žalobce uveden v omyl, neboť podle závěrů daňové kontroly (v r. 2007) za zdaňovací období r. 2005, kde byl odpočet bez výhrad uznán, a podle znění ZDP pro zdaňovací období r. 2006, byl přesvědčen, že je oprávněn předmětný odpočet provést.

[7] Ačkoliv bylo v druhostupňovém rozhodnutí argumentováno, že žalobce nemohl jednat v dobré víře, neboť DAP za r. 2006 bylo podáno až dne 27.6.2007 a daňová kontrola za r. 2005 byla ukončena bez nálezu až dne 17. 9. 2007, žalobce k tomu namítl, že daňová kontrola za r. 2005 byla zahájena již dne 22. 3. 2007 a příslušný pracovník správce daně se již v průběhu kontroly (a před podáním DAP za r. 2006) vyjádřil ústně žalobci tak, že žádné nedostatky neshledal.

[8] Druhostupňový správní orgán v rozhodnutích nezohlednil ve prospěch žalobce, že již předchozí daňovou kontrolou za r. 2005 byl shledán obdobný odpočet daně za oprávněný. Napadená rozhodnutí tak porušila Listinou základních práv a svobod (dále jen „LZPS“) garantované žalobcovo právo na legitimní očekávání ve správnost aktů veřejné správy (za r. 2005 bylo nejprve rozhodnuto, že odpočet žalobce uplatnil po právu, avšak ve věci s totožným základem za r. 2006, resp. 2007, bylo rozhodnuto, že žalobce pochybil a odpočet provedl neprávem). Rovněž podle § 8 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“, účinný až od 1. 1. 2011), musí správce daně dbát na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikly nedůvodné rozdíly. Druhostupňový správní orgán však výše uvedené skutečnosti nezohlednil.

[9] Napadenými rozhodnutími bylo porušeno právo žalobce na spravedlivý proces. Na danou kontrolu a správní řízení měl být aplikován ZDP ve znění účinném v roce 2006, resp. 2007. Tehdy obsahoval jak § 34 odst. 10 tak i § 40 odst. 25. Posledně uvedené ustanovení bylo vypuštěno ze ZDP až zákonem č. 159/2007 Sb. s účinností od 1. 1. 2008. Napadené rozhodnutí však bylo nesprávně opřeno o § 34 odst. 10 ZDP ve znění účinném po zrušení ust. § 40 odst. 25 ZDP. Přitom ve prospěch žalobce měl být na danou věc aplikován pro něj příznivější § 40 odst. 25 ZDP, protože daňová povinnost vznikla v r. 2006 (2007) a předmětné ustanovení bylo účinné a nebylo ještě zrušeno. Odvolací orgán zcela ignoroval § 40 odst. 25.

[10] Z odůvodnění napadených rozhodnutí je zřejmé, že nebylo postupováno v případě pochybností a možnosti dvojího výkladu zákona (ZDP) mírněji – ve prospěch žalobce, jelikož až od 1. 1. 2008 (od zdaňovacího období r. 2008 vypuštěno ze ZDP ust. § 40 odst. 25 a zůstal v něm jen § 34 odst. 10) byla odstraněna „schizofrenní“ a ne příliš jasná úprava odpočtu daně v ZDP, jak sám uvedl odvolací správní orgán. Pokud Finanční ředitelství v Brně v rozhodnutích uvedlo, že došlo k „postupnému vyjasnění možnosti uplatnění odpočtu“ a k „upřesnění konkrétního ustanovení zákona“, pak platilo, že při nejednoznačnosti výkladu právní úpravy nesmí být výklad k tíži žalobce, nýbrž musí být vykládán v jeho prospěch. Pokud tedy byl ZDP vykládán v letech 2005-2006 ve prospěch žalobce, nemůže být v letech 2009-2010, tj. v době kontroly, vykládán k tíži žalobce, zvláště ve vztahu ke skutečnostem

vzniklým v r. 2006 (2007), a nebo v kontextu znění ZDP účinného od 1. 1. 2008. Žalobce proto odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/2002, jenž u zdanění při možném dvojím výkladu práva vyslovil, že v případě pochybností jsou orgány veřejné moci povinny postupovat mírněji (in dubio mitius).

[11] Dle § 40 odst. 25 ZDP účinného v r. 2006, resp. 2007, měl žalobce právo uplatnit odpočet od základu daně. V tomto později zrušeném ustanovení totiž nebyla možnost uplatnění odpočitatelné položky vázána pouze na zákon č. 42/1992 Sb., jak to naopak požaduje § 34 odst. 10 ZDP. Byla pouze obecně vázána na vypořádání oprávněným osobám v případě postoupení pohledávek, což v případě žalobce byli i restituenti (oprávněné osoby) dle zák. o půdě a nikoliv jen dle zák. č. 42/1992 Sb. k vypořádání majetkových nároků v družstvech. Pokud pak žalobce těmto oprávněným osobám cokoliv zaplatil za restituční nároky, byl s odkazem na § 40 odst. 25 ZDP ve znění účinném v r. 2006 (2007) oprávněn si snížit základ daně o tyto položky.

[12] Za oprávněné osoby ve smyslu § 40 odst. 25 ZDP lze považovat i osoby uvedené v § 4 zákona o půdě, což podle žalobce vyplývá z § 18 odst. 2 písmeno b) ZDP a z poznámky pod čarou /15b/ ve znění ZDP účinném v r. 2006, resp. 2007. U poznámky pod čarou /15b/ ZDP je odkaz na § 33a zák. o půdě. I z těchto důvodů je napadené rozhodnutí chybné a věcně nesprávné.

[13] Pokud žalobce vyplatil oprávněným osobám dle § 4 zák. o půdě za postoupené pohledávky (nároky na poskytnutí náhrad) částku 1.476.062 Kč a z toho částku 703.600 Kč odečetl od základu daně v r. 2006, postupoval v souladu § 40 odst. 25 ZDP ve znění účinném v r. 2006. Obdobné platí též pro rok 2007.

[14] Žalobce nesouhlasil se zhodnocením a posouzením předložených důkazů, konkrétně nebylo zřejmé, které Smlouvy o postoupení pohledávek posoudil správce daně jako uzavřené dle § 524 OZ, a které posoudil jako uzavřené podle § 33a zák. o půdě. K tomu žalobce uvedl, že všechny Smlouvy o postoupení pohledávek, které správci daně předložil, se týkaly postoupení nároků na poskytnutí náhrad podle zák. o půdě, tzn. všechny pohledávky byly postoupeny dle § 33a zák. o půdě. Zákon o půdě neobsahoval právní úpravu postoupení pohledávek, žalobce tak analogicky použil smlouvu o postoupení pohledávky dle § 524 OZ. Právní úkony jsou vykládány a důkazy jsou hodnoceny podle jejich obsahu a nikoliv podle toho, jak jsou označeny. Správní orgány však předložené důkazy nesprávně zhodnotily.

[15] Žalobce odmítl, že by uznal v písemném vyjádření, že odpočet byl uplatněn v rozporu se zákonem. „Uznání“ nemá pro účely veřejného práva a pro vyměření daně žádnou relevanci, daň a penále mohou být stanoveny pouze na základě zákona a v jeho mezích. Žalobci neměla být dodatečně vyměřena žádná daň z příjmů fyzických osob za r. 2006, resp. 2007, a ani žádné penále.

[16] S ohledem na shora uvedené skutečnosti žalobce navrhl soudu, aby žalobou napadená rozhodnutí zrušil a vrátil obě věci žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobám

[17] Žalovaný, resp. jeho právní předchůdce v písemném vyjádření k žalobám ze dne 23. 9. 2011 jednoznačně odmítl námitky žalobce. Ve Zprávě o daňové kontrole byly žalobci vytknuty dvě zásadní věci. První se týkala zařazení příjmů z prodeje nemovitostí pod § 4 odst. 1 písm. g) ZDP a druhá se týkala aplikace odpočitatelné položky v § 34 odst. 10 ZDP. Na základě výsledků daňové kontroly byly vydány dodatečné platební výměry (za zdaňovací období r. 2006 a r. 2007). Žalovaný se pak vyjádřil k jednotlivým námitkám.

[18] Žalovaný jednoznačně odmítl námitku, že daňová kontrola byla zahájena svévolně a bez uvedení důvodu. Žalobce sice odkazoval na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, ale uvedený nález byl od počátku terčem kritiky, nesouhlas s ním se promítl i do rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu a nakonec byl zpochybněn i samotným Ústavním soudem, který usnesením ze dne 3. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 378/10, uznal argumentaci Nejvyššího správního soudu a konstatoval zásadní rozdíl mezi vytykáčím řízením a daňovou kontrolou. Dle současné judikatury neexistuje povinnost správce daně sdělovat daňovému subjektu konkrétní důvody pro zahájení daňové kontroly. I přes absenci uvedení důvodu pro zahájení daňové kontroly u žalobce, byl postup správce daně v souladu se zákonem, daňová kontrola nebyla zahájena svévolně a jejím zahájením došlo k přerušení běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Tvrzení žalobce týkající se četnosti daňových kontrol bylo zavádějící, neboť šlo fakticky o zahájení jedné daňové kontroly za více zdaňovacích období.

[19] Zásada uvedená v § 8 odst. 2 daňového řádu je zásadou legitimního očekávání, jejíž základ pro činnost správních orgánů vyplývá již ze zák. č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „SŘ“). Samotná zásada legitimního očekávání je zákonným provedením principu právní jistoty, který je i principem právního státu. Princip právní jistoty je naplněn mimo jiné i pojmem stálé aplikace práva, jež je základem zásady legitimního očekávání, aby právo bylo aplikováno ve stejných případech obdobným způsobem (předvídatelnost práva). Zásada legitimního očekávání se projevuje například při aplikaci správního uvážení, kdy nelze rozhodovat odlišně, pokud neexistuje pro odlišný postup důvod (za stejných okolností rozhodovat stejně vůči jednomu daňovému subjektu, ale i odlišným daňovým subjektům). Uvedená zásada se pak prolíná i se zásadou rovnosti. Je zřejmé, že porušením zásady legitimního očekávání dochází i k porušení zákonnosti či legitimacy. Zásada legitimního očekávání však nepůsobí absolutně, je třeba ji aplikovat v souladu s okolnostmi skutkového stavu. Tato zásada nezaručuje, že správce daně bude slepě následovat svá dřívější rozhodnutí (postupy), nezakládá nárok na permanentně stejné jednání, popř. na rozhodování ve prospěch daňového subjektu. Garantuje pouze předvídatelné rozhodování správce daně, kterého lze dosáhnout odůvodněním odlišného jednání racionálními argumenty. K zásadě legitimního očekávání se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 2. 2010, sp. zn. 6 Ads 88/2006-159. Uznal-li správce daně za r. 2005 odpočet daně za správně uplatněný a za r. 2006 a 2007 jej neuznal, nedošlo k nerespektování zásady legitimního očekávání, neboť po správci daně nebylo možno požadovat, aby nadále pokračoval v nezákonné praxi. Pokud ve zdaňovacím období r. 2005 správce daně skutkový stav špatně vyhodnotil, byl povinen v následné daňové kontrole jednat v souladu se zákonem. Žalobce nemohl trvat na tom, aby

správce daně nedodržoval právní předpisy. V případě zjištění svého pochybení byl správce daně povinen činit kroky k nápravě takového stavu.

[20] Žalovaný odmítl interpretaci skutkového stavu podávanou žalobcem. Podstatou sporu byla dvě ustanovení ZDP (§ 34 odst. 9 později 10 a § 40 odst. 25), která se v něm objevila v důsledku jeho novelizace provedené zákonem č. 441/2005 Sb. Zákonodárce tak vložil bez odůvodnění do textu ZDP dvě právní normy, které sledovaly stejný cíl, avšak byly různého znění. V podmínkách právního státu a postulátu bezrozpornosti právního řádu (zákaz existence několika pravidel, jejichž hypotéza je shodná, avšak dispozice různá) je takový přístup nepřipustný, aby nebyla ohrožena právní jistota adresáta normy. Posléze se také ukázalo, že právní úprava byla nezamýšlená a nelogická. Ust. § 40 odst. 25 ZDP bylo k 1. 1. 2008 zrušeno. Žalovaný současně odmítl, že aplikoval ZDP v rozporu se zásadou *in dubio reo*. Žalovaný totiž postavil svoji argumentaci na neoprávněnosti uplatnění odčitatelné položky z titulu, kterým disponoval žalobce. Tedy že žalobce neměl nárok na uplatnění odčitatelné položky nejen dle § 34 odst. 10, ale ani dle § 40 odst. 25 ZDP. Žalovanému tak nevznikly pochybnosti zakládající rozdílné výsledky interpretačních alternativ. Naopak dospěl k jednoznačnému závěru. Aplikace zásady *in dubio reo* nebyla na místě.

[21] Žalovaný setrval na svém názoru, že je nemožné uplatnit odčitatelnou položku v souvislosti s nabytím pohledávek na vydání náhradního pozemku dle § 11 odst. 2 zák. o půdě. K požadavku žalobce, aby byly příjmy z prodeje nemovitostí, které nabyt od osoby oprávněné dle postoupené pohledávky, osvobozeny dle § 4 odst. 1 písm. g) ZDP, již správce daně argumentoval aplikací § 33a zákona o půdě, který přiznával status oprávněné osoby pouze těm, jenž nabyly nároky na poskytnutí náhrad (náhrady vyplacené v penězích). Osobou oprávněnou se tedy nestává postupník, který získal pouze nárok na vydání náhradního pozemku. Ustanovení § 4 odst. 1 písm. g) ZDP se vztahuje pouze na oprávněné osoby, které nabyly náhradní pozemek v důsledku utrpění křivdy, nikoliv na spekulativní nabytí a následný prodej pozemku. Uvedené je podloženo § 10 ZDP, kdy příjem postupitele z postoupené pohledávky je jako ostatní příjem snižován o výdaje ve výši restitučního nároku. Osvobození tak může být pouze u oprávněné osoby, která nabude přímo pozemek nebo peněžitou náhradu, popř. postavení oprávněné osoby dle § 33a zák. o půdě. Stejně lze vyvrátit argumentaci *a simili* s § 18 odst. 2 písm. b) ZDP, kterou žalobce užil v žalobě.

[22] Žalovaný odmítl argumentaci žalobce, že v jeho prospěch svědčil § 40 odst. 25 ZDP, a proto mělo být toto ustanovení na věc aplikováno. Z gramatického výkladu vyplývá, že se ustanovení váže pouze k zák. č. 42/1992 Sb. Z absence označení zákona v druhé části věty po spojce „nebo“ nelze dovodit, že se ustanovení vztahuje i na jiné zákony. Navíc v závěru je uvedeno, že výše vypořádaného podílu je odpočitatelnou položkou, přitom zák. o půdě se vypořádání podílu nevěnuje, pouze je zmiňován v souvislosti se zákonem č. 42/1992 Sb. Celý § 40 odst. 25 ZDP se tak vztahuje pouze k zák. č. 42/1992 Sb.

[23] Smyslem zákona o půdě i zák. č. 42/1992 Sb. je restituce určitého majetku, přitom oba jsou vystavěny na jiných principech. Účelem posledně citovaného bylo umožnit transformaci zemědělských družstev na jiné právní formy podnikání s navázáním na jejich předchozí činnost. Bylo na zákonodárci, zda určité přesuny majetku daňově zvýhodní a jakou formu k tomu zvolí. Nelze však volit rozšiřující výklad daňového zvýhodnění (zde § 40 odst. 25

ZDP), pokud k tomu není opodstatnění. Gramatický výklad předmětného ustanovení není sporný. Stejně závěry plynou i ze Sdělení Ministerstva financí k uplatňování odčitatelné položky od základu daně z příjmu ve vztahu k vypořádání transformačních nároků k družstvům podle zák. č. 42/1992 Sb., v němž je v bodě A8 uvedeno, předmětná ustanovení se nevztahují na vypořádání dle zák. o půdě.

[24] V dalším odkázal žalovaný na žalobou napadená rozhodnutí. Soudu navrhl, aby žaloby zamítl pro nedůvodnost.

IV. Replika žalobce

[25] V písemné replice ze dne 17. 10.2011 uvedl žalobce v reakci na vyjádření žalovaného, že na nezákonnosti daňové kontroly trvá. Poukázal na to, že žalovaný sám uvedl, že kontrola byla zahájena bez uvedení důvodu. K argumentaci žalovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu žalobce uvedl, že tato rozhodnutí považují za zákonnou pouze tu kontrolu, která sice byla provedena bez uvedení důvodu, ale zároveň byla provedena namátkově a nahodile, o čemž nelze v daném případě uvažovat. Argumentaci žalovaného k namítané četnosti kontrol označil žalobce za neopodstatněnou, neboť jej zajímalo, které další subjekty v územní působnosti předmětného správce daně jsou v takovém rozsahu a frekvenci jako žalobce kontrolovány.

[26] Soudu proto navrhl, aby si u správce daně takovou zprávu vyžádal (u kolika subjektů provedl kontrolu daně z příjmů fyzických osob a silniční daně v letech 2003-2007, a to způsobem, že kontroloval celé roky 2003-2007).

[27] Jelikož se kontroly týkaly celých roků 2003, 2004, 2005, 2006 a 2007, nemůže být v důsledku tohoto rozsahu prokázána namátkovost a nahodilost kontroly zahájené dne 24. 4. 2009, a proto šlo o kontrolu nezákonnou.

[28] Argumentaci žalovaného, že § 40 odst. 25 ZDP je neaplikovatelný, žalobce označil za chybnou. V případě pochybností je třeba vždy použít výklad právní normy, který je pro daňový subjekt příznivější. Žalovaný uvedl, že zde byly dvě právní normy, a že až na základě „Sdělení Ministerstva financí“ došlo ke sjednocení postupu správců daně. Z toho bylo podle žalobce zřejmé, že byla právní úprava rozporuplná a interpretačně nejasná. Proto měl být na daný případ aplikován § 40 odst. 25 ZDP, který byl pro žalobce příznivější.

[29] Podle žalobce bylo možné, aby uplatnil odčitatelnou položku v souvislosti s nabytím pohledávek na vydání náhradního pozemku dle § 11 odst. 2 zák. o půdě.

[30] Žalobce měl právo uplatnit odpočet od základu daně dle § 40 odst. 25 ZDP účinného v r. 2006 (2007), neboť v uvedeném ustanovení nebylo uvedeno, že by se odpočet měl vztahovat pouze na vypořádání oprávněným osobám dle zák. č. 42/1992 Sb. a nikoliv již dle zák. o půdě.

[31] Žalobce nesouhlasil s interpretací žalovaného, že § 40 odst. 25 ZDP účinný v r. 2006 (2007) se nevztahoval na vypořádací podíl dle zák. o půdě. Ve Sdělení Ministerstva financí k uplatňování odčitatelné položky od základu daně z příjmu ve vztahu k vypořádání transformačních nároků k družstvům podle zák. č. 42/1992 Sb., je sice v bodě A8 (k § 34 odst. 9 ZDP) uvedeno, že se ustanovení nevztahují na vypořádání dle zák. o půdě. Ale v bodě „B“ (k § 40 odst. 25 ZDP) není nikde uvedeno, že se předmětné ustanovení nevztahuje na vypořádání dle zák. o půdě. Z uvedeného podle žalobce rovněž vyplývá, že pokud by byl výklad předmětných norem jasný, nevydávalo by ministerstvo žádné „Sdělení“.

[32] Na ostatních v žalobách uplatněných námitkách žalobce nadále trval.

V. Vyjádření žalovaného k replice

[33] Žalovaný se k replice žalobce písemně vyjádřil dne 14. 12. 2011 tak, že žalobce desinterpretuje soudní judikaturu předkládanou žalovaným. Judikatura směřuje k možnosti provádět daňové kontroly bez uvedení konkrétního důvodu a nezavazuje správce daně provádět je pouze nahodile a namátkově. Daňová kontrola je určitým zásahem do informační autonomie jednotlivce. Takový zásah musí být přiměřený a musí šetřit podstatu a smysl základního lidského práva. Narušení autonomní sféry by mělo mít předem seznatelný důvod odůvodňující použití takového omezení. Spor byl o to, zda zájem státu na výběru daní postačí jako legitimní důvod pro zásah do základního lidského práva. Judikatura se kloní k pozitivní možnosti viz. stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11. Z uvedeného stanoviska mimo jiné vyplývá, kterou kontrolu lze považovat za šikanózní či svévolnou (ve státní svátek nebo opakovanou za jedno zdaňovací období). Z uvedeného vyplývá, že v posuzovaném případě nejde o šikanózní kontrolu, neboť byly zahájeny pouze dvě kontroly se žalobcem, byť každá za více zdaňovacích období. Správce daně přitom prováděl kontrolu s jasně zaměřeným cílem, a to uplatnění odčitatelné položky na dani z příjmů.

[34] Na daný případ se nevztahuje § 34 odst. 10 ZDP ani § 40 odst. 25 ZDP. Jelikož při aplikaci těchto ustanovení žádné pochybnosti nevznikají, není na místě aplikace zásady in dubio mitius. Na tom nic nemění ani existence Sdělení Ministerstva financí, které se věnuje celé problematice a je reakcí na nešťastné zakotvení dvou účelově textově odlišných ustanovení, avšak stejného smyslu. Je třeba rozlišovat mezi nejasným gramatickým výkladem a samotnou možností aplikace ustanovení na příslušný skutkový stav. Standardními výkladovými metodami lze dospět k závěru, že zákon o půdě nemá při aplikaci předmětných ustanovení ZDP místo. Na tom nic nemění obsah Sdělení Ministerstva financí.

VI. Druhá replika žalobce

[35] V reakci na poslední vyjádření žalovaného žalobce dne 11. 1. 2012 uvedl, že sám žalovaný připomínal, že kontrola musí být přiměřená. Ze stanoviska pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, vyplývá, že při provádění daňové kontroly musí

správce daně postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným. S ohledem na četnost a rozsah kontrol (za celé roky 2003, 2004, 2005, 2006, 2007) však nelze podle žalobce v jeho případě vůbec uvažovat o přiměřenosti, namátkovosti a nahodilosti kontroly zahájené dne 24. 4. 2009, která byla podle něj provedena nepřiměřeně, nezákonně a šikanózně. V daném případě nebyl pro vykonání kontroly důvod a tato byla prováděna bez dopředu stanoveného cíle. Žalobce označil za nepravdivé tvrzení žalovaného, že kontrola nebyla zahájena svévolně, nýbrž s jasně zaměřeným cílem (uplatnění odčitatelné položky). Takové sdělení podle žalobce při zahájení daňové kontroly ze strany správce daně nezaznělo. Žalovaný naopak v soudním řízení opakovaně konstatoval, že i při absenci uvedení důvodu pro zahájení kontroly u žalobce, byl tento postup v souladu se zákonem a principy právního státu. Na dalších dříve uplatněných námitkách žalobce trval.

VII. Posouzení věci Krajským soudem v Brně

[36] Pokud jde o výrok I. tohoto rozsudku, soud spojil samostatně podané žaloby dle § 39 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“, a to pro jejich skutkovou a právní souvislost.

[37] Zdejší soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadená rozhodnutí, jakož i jim předcházející prvostupňová rozhodnutí o dodatečném vyměření daně, včetně řízení předcházejících jejich vydání. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 71 odst. 1 a § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s., a bez nařízeného jednání, vzhledem k udělenému souhlasu účastníků řízení ve smyslu § 51 odst. 1 s. ř. s. shledal, že **žaloby nejsou důvodné**.

[38] Vzhledem k uplatněným žalobním bodům vychází závěry zdejšího soudu především z posouzení zákonnosti daňové kontroly zahájené u žalobce dne 24. 4. 2009 (na jejímž základě byla vydána nyní přezkoumávaná rozhodnutí) a interpretace § 34 odst. 10 a § 40 odst. 25 ZDP.

[39] Přezkumem správního spisu v dané věci soud zjistil, že daňová kontrola zahájená u žalobce dne 24. 4. 2009 byla provedena v souladu s právním řádem (§ 16 a násl. ZSDP). O zahájení daňové kontroly u žalobce byl řádně sepsán dle § 12 ZSDP protokol o ústním jednání (zahájení daňové kontroly) ze dne 24. 4. 2009, č. j. 86368/09/336932700122, a zahájení kontroly bylo žalobci řádně sděleno (§ 21 odst. 1 ZSDP). Z uvedeného protokolu bylo zjištěno, že u žalobce byla zahájena kontrola daně z příjmů fyzických osob za r. 2006 a 2007, mimo jiné šlo o tzv. ostatní příjmy dle § 10 ZDP z pozemků. Současně bylo ověřeno, že byla dodržena lhůta dle § 47 odst. 1 ZSDP pro vyměření daně s tím, že daňové řízení bylo zahájeno před uplynutím prekluzivní lhůty. Také žalobce svým prohlášením potvrdil, že nebyl ve lhůtě pro podání daňového přiznání za kontrolované období.

[40] Je třeba přisvědčit žalovanému, že žalobcem označený nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, byl kritizován a nesouhlas s ním vyjádřil Nejvyšší správní soud přímo ve své rozhodovací činnosti (jednalo se např. o rozsudky ze dne 3. 12. 2009, sp.

zn. 2 Aps 2/2009, ze dne 24. 3. 2010, sp. zn. 8 Afs 7/2010, ze dne 26. 10. 2009, sp. zn. 8 Afs 46/2009, ze dne 13. 5. 2010 a ze dne 30. 6. 2010, sp. zn. 1 Aps 1/2010). Nakonec byl zpochybněn i usnesením Ústavního soudu ze dne 3. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 378/10, kterým byl vysloven souhlas s argumentací Nejvyššího správního soudu a současně konstatován rozdíl mezi vytykáčím řízením a daňovou kontrolou. Z ustálené soudní judikatury nevyplývá povinnost správce daně sdělovat daňovému subjektu konkrétní důvody pro zahájení daňové kontroly, je tak možné konat kontrolu i bez uvedení důvodu. Současně není třeba provádět kontrolu vždy jen nahodile a namátkově, jak uváděl žalobce. Daňová kontrola je určitým zásahem do informační autonomie jednotlivce (daňového subjektu). Ta je chráněna prostřednictvím LZPS a může být narušena pouze na základě zákona a v jeho mezích (čl. 2 odst. 2 LZPS). Takový zásah musí být přiměřený a musí šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod (čl. 4 odst. 4 LZPS). Omezení či narušení autonomní sféry jednotlivce musí mít tedy předem seznatelný důvod, opravňující k použití takového omezení. V předmětné věci je zájem státu na výběru daní (§ 2 odst. 2 ZSDP) dostatečným legitimním důvodem pro zásah do základního práva daňového subjektu. K tomu soud odkazuje např. na stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, dostupné též na www.nalus.usoud.cz: *„Daňové řízení a jednotlivá oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně i při provádění daňové kontroly postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy, aby se postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájil daňovou kontrolu ve smyslu § 16 ZSDP bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.“* Z odlišného stanoviska soudce Ústavního soudu JUDr. Holländera k tomuto stanovisku dále mimo jiné vyplynulo, že daňové kontroly jsou za účelem řádného stanovení a výběru daně přípustné. To však neplatí, jsou-li kontroly svévolné či šikanózní (např. opakované za stejné zdaňovací období bez existence nových důvodů). Ale dokonce je přípustná i kontrola vykazující znaky kontroly šikanózní, plyne-li její důvodnost z podezření podloženého skutečnostmi, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.

[41] S ohledem na výše uvedené nelze uzavřít, že kontrola u žalobce byla zahájena bezdůvodně či svévolně, ani že byla prováděna šikanózně. Ostatně její zjištění vedla k dodatečnému doměření daně žalobci. Obsah protokolu o ústním jednání (o zahájení daňové kontroly) ze dne 24. 4. 2009, č. j. 86368/09/336932700122, včetně označení daně a zdaňovacích období, ohledně nichž bude kontrola probíhat, plně odpovídá dikci ZSDP a ustálené soudní judikatuře. V rámci ústního jednání byly správcem daně položeny otázky žalobci stran jeho zdanitelných příjmů za kontrolovaná období (r. 2006 a 2007) a následně pak byly převzaty doklady potřebné pro provedení kontroly. Postup správce daně byl v souladu se zákonem (ZSDP), a tedy i základními zásadami daňového řízení (§ 2 a násl. ZSDP).

[42] U žalobce nebyla nikdy zahájena kontrola daně z příjmů fyzických osob opakovaná za stejné zdaňovací období. Fakticky šlo celkem jen o dvě daňové kontroly zahájené u žalobce v posledních letech, i když za více zdaňovacích období. V případě nyní přezkoumávaných zdaňovacích období r. 2006 a 2007 šlo fakticky o zahájení daňové kontroly pouze jediné

(zahájena dne 24. 4. 2009), a to za obě zdaňovací období. V předcházejícím období pak byla zahájena u žalobce opět pouze jediná daňová kontrola dne 22. 3. 2007 a opět za více zdaňovacích období (r. 2003, 2004, 2005). V uvedeném výčtu nelze spatřovat nezákonnost daňových kontrol prováděných u žalobce, resp. že byly zahájeny svévolně či šikanózně. Mimo samotné námitky četnosti či frekvence daňových kontrol, včetně výčtu kontrol, a dále že kontrola byla zahájena bez udání důvodu, z čehož měla být podle žalobce vyvozena nezákonnost nyní zkoumané daňové kontroly a dodatečných platebních výměrů na jejím podkladě vydaných, žalobce vůbec v žalobě neupřesnil z čeho nezákonnost, svévolnost a šikanóznost daňové kontroly dovodil. Podle názoru soudu v dané věci nešlo o kontrolu šikanózní, svévolnou, opakovanou, a tedy ani nezákonnou. Správce daně naopak prováděl kontrolu s jasně daným cílem, tedy uplatnění odpočitatelné položky na dani z příjmů. Sama kontrola byla řádně vykonávána bez jakýchkoliv prodlev.

[43] S ohledem na výše uvedené není námitka údajné četnosti kontrol u žalobce důvodná. Soud proto nezjišťoval u správce daně frekvenci daňových kontrol prováděných u jiných daňových subjektů, jak požadoval žalobce, neboť pro rozhodnutí v této věci to pokládal za nadbytečné.

[44] Správní spis v předmětné věci osvědčil faktický řádný výkon daňové kontroly. Ta postupovala bez zbytečných prodlev k danému cíli – ověření oprávněného uplatnění odpočitatelné položky od základu daně z příjmů dle ZDP. Žalobce si v DAP za r. 2006 uplatnil odčitatelnou položku od základu daně dle § 34 odst. 10 ZDP ve výši 703.600 Kč, resp. za r. 2007 ve výši 995.986 Kč. V návaznosti na Smlouvy o postoupení pohledávky uzavřené v letech 2002 - 2004 vyplatil žalobce „oprávněným osobám“ dle své evidence celkem 1.699.586 Kč. Z této částky si část uplatnil jako odčitatelnou položku dle § 34 odst. 10 ZDP v r. 2006 a část v r. 2007 (jak již bylo shora uvedeno). Obsahem předmětných smluv se zabýval správce daně, přičemž zjistil, že všechny byly uzavřeny dle § 524 a násl. OZ, některé ještě nad to i dle § 33a zák. o půdě. Na základě toho výzvou k dokazování ze dne 23. 7. 2009, č. j. 123457/09/336932700122, vyzval podle § 16 odst. 2 písm. c), e) a § 31 odst. 9 ZSDP žalobce k dokazování (výzvu převzal dne 28. 7. 2009), konkrétně aby k uplatněné odčitatelné položce doložil majetkové listy jednotlivých oprávněných osob, které nabyly nárok na vydání základního podílu. Žalobce nesl důkazní břemeno a měl prokázat, že se jedná o podíl podle zák. č. 42/1992 Sb. V odpovědi na výzvu se žalobce dne 18. 8. 2009 (u správce daně dne 20. 8. 2009) odvolal na již předložené smlouvy a tytéž dokumenty předložil.

[45] Jelikož žalobce nepředložil požadované doklady, zaslal mu správce daně dne 27. 11. 2009 novou výzvu k dokazování ze dne 18. 11. 2009, č. j. 175522/09/336932700122, v níž požadoval doložit oprávněnost odpočtu odčitatelné položky ve výši 703.600 Kč, resp. za r. 2007 ve výši 995.986 Kč. Žalobce měl prokázat, že šlo o majetkový podíl podle zák. č. 42/1992 Sb. Na výzvu reagoval vyjádřením ze dne 6. 12. 2009 (u správce daně dne 11. 12. 2009), v němž se jednak podívil nad opakovanou výzvou správce daně a jednak odkázal na již dříve předložené smlouvy. Odkázal také na odčitatelnou položku prokázanou již v předchozím zdaňovacím období, kdy správce daně nezjistil žádné pochybení. Jiné důkazy prokazující oprávněnost uplatnění odčitatelné položky nedoložil.

[46] V důsledku tohoto nepochopení správce daně předvolal žalobce i jeho zástupce – daňového poradce k ústnímu jednání (v souvislosti s prováděnou kontrolou daně a výzvami k dokazování), o čemž svědčí protokol ze dne 6. 4. 2010, č. j. 71222/10/336932700122, a znovu požadoval prokázání oprávněnosti uplatněného odpočtu výši 703.600 Kč, resp. za r. 2007 ve výši 995.986 Kč, neboť předložené Smlouvy o postoupení pohledávek, na jejichž podkladě byl odpočet proveden, byly uzavřeny dle § 524 OZ a § 33a zák. o půdě. Smlouvami však nebylo prokázáno, že se původně jednalo o majetkový podíl dle zák. č. 42/1992 Sb. Žalobce na to do protokolu sdělil, že si vyžádá od pozemkového fondu majetkové listy a následně důkazy předloží správci daně. Dne 12. 5. 2010 zaslal žalobce správci daně vyjádření, že z vyžádaných majetkových listů je zřejmé, že pozemky byly vydány nikoliv dle zák. č. 42/1992 Sb., ale dle zák. o půdě.

[47] Správce daně dne 31. 5. 2010 zaslal žalobci další výzvu k dokazování ze dne 26. 5. 2010 [podle § 16 odst. 2 písm. c) a e) a § 31 odst. 9 ZSDP] k prokázání rozhodných skutečností s tím, aby doložil a prokázal soupis jednotlivých příjmů získaných v r. 2006 (2007) prodejem těchto pozemků, které dle názoru žalobce podléhají osvobození od daně z příjmů fyzických osob. K tomu žalobce zaslal správci daně dne 24. 6. 2010 své vyjádření ze dne 22. 6. 2010. Následovalo ústní jednání, o němž byl vyhotoven protokol ze dne 13. 7. 2010, č. j. 113077/10/336932700122, ze kterého vyplynul názor správce daně, že žalobce není oprávněnou osobou dle zák. o půdě a příjmy dle § 10 nelze osvobodit od daně. Žalobce se dne 27. 7. 2010 k protokolu o jednání vyjádřil. Správce daně zhodnotil veškerá zjištění a vyjádření žalobce a posoudil odčitatelnou položku dle § 34 odst. 10 ZDP jako uplatněnou neoprávněně od základu daně za zdaňovací období r. 2006 a 2007. Všechny Smlouvy byly uzavřeny dle § 524 a násl. OZ a některé navíc i dle § 33a zák. o půdě. Na takto vyplacené částky se nevztahovala možnost uplatnění odpočtu dle § 34 odst. 10 ZDP, protože nešlo o úhradu oprávněným osobám za postoupení jejich pohledávky na vypořádání majetkového podílu podle zák. č. 42/1992 Sb. Na základě těchto závěrů žalobci nepřiznal odčitatelnou položku dle § 34 odst. 10 ZDP ve výši 703.600 Kč, resp. za r. 2007 ve výši 995.986 Kč. O výsledku zjištění správce daně sepsal Zprávu o výsledku daňové kontroly na dani z příjmů fyzických osob č. j. 128732/10/336932700122 za r. 2006 a r. 2007. Dne 21. 9. 2010 byly výsledky zjištění uvedené ve Zprávě o kontrole projednány se zástupcem žalobce, o tom byl sepsán protokol o ústním jednání č. j. 140591/10/336932700122. Přitom byla žalobci dána možnost se vyjádřit před skončením daňové kontroly k jejím výsledkům ve smyslu § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP. Žalobce vzal výsledky kontroly na vědomí, návrhy či námitky neuplatnil. Na základě výsledků daňové kontroly byla žalobci doměřena daň za r. 2006 a 2007 dodatečnými platebními výměry.

[48] Z výše zjištěného průběhu správního řízení (ze správního spisu) nelze dovodit, že by řízení bylo vedeno bezdůvodně, svévolně a nebo šikanózně, popř. že by docházelo k neodůvodněným prodlevám mezi jednotlivými úkony správce daně. Naopak jednotlivé úkony správce daně na sebe přirozeně navazovaly. Dokonce se správce daně snažil opakovaně žalobci vysvětlit, a to i přes to, že byl zastoupen daňovým poradcem, co přesně má v průběhu daňové kontroly prokazovat, v čem spočívá jeho důkazní břemeno a co k doložení žalobcem uplatněné odčitatelné položky chybělo. Možnému nepochopení chtěl správce daně předejít i ústním jednáním dne 6. 4. 2010, kde žalobci objasnil, že předložené smlouvy nejsou dostatečné a neprokazují, že byla oprávněně uplatněna odčitatelná položka a že se jednalo o

úhradu pohledávky na vypořádání majetkového podílu dle zák. č. 42/1992 Sb. Vzhledem k tomu, že správce daně informoval žalobce i takto o svém názoru a nutnosti prokazovat konkrétní skutečnosti, nemohlo být výsledné zjištění daňové kontroly ani dodatečné vyměření daně pro žalobce překvapivé. Žalobce věděl, co je třeba ve věci doložit, aby bylo možno uplatněnou odčitatelnou položku uznat. Žalobce mohl v průběhu daňové kontroly uplatnit veškerá práva, která mu příslušela dle § 16 odst. 4 ZSDP. Pro úplnost soud dodává, že zahájením daňové kontroly u žalobce dne 24. 4. 2009 došlo k přerušení běhu prekluzivní lhůty dle § 47 odst. 1 a 2 ZSDP, přičemž lhůta pro vyměření daně (§ 47 odst. 1 ZSDP) byla dodržena, neboť DAP za zdaňovací období r. 2006 žalobce podal u správce daně dne 27. 6. 2007 (za r. 2007 pak na jaře 2008), a zahájením daňové kontroly dne 24. 4. 2009 došlo k přerušení běhu prekluzivní lhůty a samotná daň pak byla doměřena v zákonné lhůtě.

[49] Pokud jde o porušení práva žalobce na legitimní očekávání (předvídatelné rozhodování správce daně) ve smyslu § 8 daňového řádu, jak žalobce namítal v žalobě, pak toto ustanovení nemůže být aplikováno na vadné právní posouzení. Je zřejmé, že dřívější daňovou kontrolou u žalobce za zdaňovací období r. 2005 nebylo shledáno na dani z příjmů fyzických osob žádné pochybení, a že byla i uznána odčitatelná položka dle § 34 odst. 10 ZDP. Zjistil-li správce daně následně, že pochybil a že uznal odčitatelnou položku nesprávně na základě vadného právního posouzení, mohl pomocí příslušných právních institutů toto své pochybení za zdaňovací období r. 2005 napravit (neuběhly-li lhůty), což ale není předmětem této věci, ale rozhodně nemohl v tomto vadném posouzení pokračovat i v následujících zdaňovacích obdobích, tedy v nyní posuzovaném r. 2006 a 2007. Správce daně byl povinen postupovat podle zákona a jiných právních předpisů (zásada zákonnosti dle § 2 odst. 1 ZSDP) a nikoliv je vědomě porušovat. Bylo by to pouze možným důvodem pro prominutí daně (žalobce jednal při opakovaném uplatnění odčitatelné položky v dobré víře). O konzistentním postupu a rozhodování však nelze uvažovat v případě předchozího vadného právního posouzení. Vadné posouzení je třeba napravit. K porušení práva legitimního očekávání u žalobce v dané věci nedošlo a žalobce nebyl správcem daně uveden v omyl.

[50] Soud v tomto směru připomíná, že se nelze dovolávat správní praxe, která i když ustálená, je v rozporu s platným právem (viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006-159, podle něhož „nelze zájem žalobce na zachování statu quo shledat ochranyhodným při vědomí, že znamená popření principu legality“. V dané věci tak nebylo možné po správci daně požadovat, aby respektoval nezákonnou praxi (po daňové kontrole za r. 2005 odpočet uznal za oprávněný a následně za zdaňovací období r. 2006 a 2007 odpočet neuznal). Pokud nejprve skutkový stav špatně právně posoudil, byl následně povinen při další daňové kontrole jednat v souladu se zákonem. Předchozí pochybení byl povinen příslušným právními kroky napravit. Je zcela absurdní, aby se žalobce dovolával toho, že správce daně nemá dodržovat zákony a ten tak v důsledku „předvídatelnosti rozhodnutí“ musel činit. Navíc je třeba poukázat také na to, že daňová kontrola za zdaňovací období r. 2005 byla u žalobce zahájena teprve dne 22. 3. 2007, kde oprávněnost odčitatelné položky byla uznána, přitom DAP za zdaňovací období r. 2006 žalobce podal už 27. 6. 2007, tedy v době, kdy ještě nebyla ukončena předchozí daňová kontrola za r. 2005 (byla ukončena bez nálezu dne 17. 9. 2007) a nebylo tak postaveno na jisto, zda odčitatelnou položku správce daně uznává za oprávněnou.

[51] Pokud žalobce uváděl, že měl nárok na uplatnění odčitatelné položky v r. 2006 i 2007 dle § 40 odst. 25 ZDP, neboť tento byl pro něj příznivější než § 34 odst. 10 (dříve odst. 9) ZDP, pak ani tomuto zdejší soud nemohl přisvědčit. Aplikace právní zásady *in dubio mitius* ve prospěch žalobce v posuzované věci nebyla na místě, neboť výše uvedená ustanovení nezpůsobovala žádné pochybnosti a neumožňovala ani dvojí výklad.

[52] Dikce § 34 odst. 10 ZDP ve znění do 31. 12. 2007 (platné pro zdaňovací období r. 2006 i 2007) byla následující: „*Poplatník může dále od základu daně odečíst 50 % částky, kterou vypořádal v peněžní, případně nepeněžní formě v období 1993 až 2005 oprávněným osobám jejich majetkový podíl podle zák. č. 42/1992 Sb. nebo kterou poplatník v období 1993 až 2005 uhradil oprávněným osobám za postoupení jejich pohledávky na vypořádání majetkového podílu podle zák. č. 42/1992 Sb. Odpočet lze uplatnit po dobu 5 let počínaje zdaňovacím obdobím 2005.*“

[53] Naopak dikce § 40 odst. 25 ZDP ve znění účinném a platném od 10. 11. 2005 do 31. 12. 2007 (před tímto obdobím i po něm toto ustanovení nebylo v ZDP obsaženo) byla následující: „*U poplatníků, kteří mají povinnost vypořádat majetkové podíly podle zák. č. 42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech, ve znění pozdějších předpisů, nebo které poplatník vypořádal oprávněným osobám za jejich postoupené pohledávky, je výše vypořádaných podílů počínaje zdaňovacím obdobím r. 2005 odpočitatelnou položkou od základu daně z příjmů.*“

[54] Z výše provedené citace předmětných ustanovení, v jejich rozhodném znění pro danou věc, vyplývá podle zdejšího soudu, že z titulu, kterým žalobce disponoval, **neměl nárok na uplatnění odčitatelné položky ani podle jednoho ustanovení (§ 34 odst. 10 ani § 40 odst. 25 ZDP)**. Jak ustanovení § 34 odst. 10 ZDP v obou částech věty (před i za spojkou „nebo“), tak i § 40 odst. 25 ZDP (před i za spojkou „nebo“) se vztahují pouze k zák. č. 42/1992 Sb. Tvrzení žalobce, že právě podle posledně uvedeného ustanovení § 40 odst. 25 (v části za spojkou „nebo“) byl oprávněn si uplatnit odčitatelnou položku, je nesprávné. Použitím standardních výkladových metod lze dospět jediné k závěru, že i druhá část předmětného ustanovení za spojkou „nebo“, uvozená vztažným zájmenem „které“, se jednoznačně pojí k úvodu první věty, tedy k „U poplatníků, kteří mají povinnost vypořádat majetkové podíly podle zák. č. 42/1992 Sb. (...), nebo které poplatník vypořádal (...)“. Tedy i druhá část této složené věty za spojkou „nebo“ je jednoznačně vázána na majetkové podíly dle zák. č. 42/1992 Sb. Nelze tedy žalobci přisvědčit v tom, že nesprávně ve věci nebyl aplikován § 40 odst. 25 ZDP, ačkoliv byl pro žalobce příznivější a umožňoval mu odčitatelnou položku uplatnit. Předložením výše uvedených Smluv o postoupení pohledávek uzavřených dle § 524 a násl. OZ, popř. i dle § 33a zák. o půdě, na jejichž podkladě byl proveden odpočet od základu daně, totiž nebylo prokázáno, že šlo původně o majetkový podíl dle zák. č. 42/1992 Sb., a tedy uplatnění odčitatelné položky bylo provedeno v rozporu se zákonem (§ 34 odst. 10 ZDP).

[55] Žalobce dále nesprávně dovodil z dikce § 40 odst. 25 ZDP, zejména z druhé části věty za spojkou „nebo“ („nebo které poplatník vypořádal oprávněným osobám za jejich postoupené pohledávky“), že cokoliv zaplatil oprávněným osobám za restituční nároky podle zák. o půdě, byl s odkazem na § 40 odst. 25 ZDP oprávněn si o tyto položky snížit základ

daně. Žalobce tuto pasáž nesprávně vytrhl z celého kontextu ustanovení a dospěl tak k nesprávnému závěru. Toto ustanovení a možnost snížení základu daně je totiž i zde vázána na zák. č. 42/1992 Sb. a nikoliv na zák. o půdě.

[56] Související žalobcova úvaha, že za oprávněné osoby uvedené v § 40 odst. 25 ZDP, lze považovat i osoby v § 4 zák. o půdě, což podle žalobce údajně vyplývá z § 18 odst. 2 písm. b) ZDP (včetně poznámky 15b pod čarou odkazující na § 33a zák. o půdě), podle něhož *předmětem daně nejsou příjmy získané s vydáním pohledávky u poplatníků, kteří mají postavení oprávněné osoby na základě zvláštního zákona*, je však podle zdejšího soudu zcela nesprávná, a to s ohledem na již výše uvedené. Ust. § 40 odst. 25 ZDP se v obou částech věty váže jen k zák. č. 42/1992 Sb. a k vypořádání majetkových podílů podle cit. zákona. V uvedeném ustanovení jsou obě části věty, tedy před spojkou „nebo“ (má povinnost vypořádat) i za spojkou „nebo“ (které již vypořádal), spojeny se závěrem, že výše těchto (před i za spojkou „nebo“) vypořádacích podílů (podle zák. č. 42/1992 Sb.) je počínaje zdaňovacím obdobím r. 2005 odpočitatelnou položkou od základu daně z příjmů. Z gramatického výkladu § 40 odst. 25 ZDP tak vyplývá, že se pojí pouze k zák. č. 42/1992 Sb. a nelze dovodit, že by se vztahoval i na jiné zákony. Vypořádací podíly, které jsou dle poslední cit. ust. odpočitatelnou položkou, jsou užívány právě ve spojení se zák. č. 42/1992 Sb., zák. o půdě se vypořádání podílu nevěnuje, pouze jej zmiňuje v souvislosti se zák. č. 42/1992 Sb. Jiné výkladové alternativy nemají v tomto případě oporu. Text normy je zřejmý, nepotřebuje další interpretaci. Výkladem normy nelze rozšiřovat její uplatnění i na další odčitatelné položky spadající pod jiné zákony, ačkoli by se třeba jednalo o charakterem podobný restituční zákon určitého majetku (zák. o půdě), neboť je vystaven na jiných principech. Účelem zák. č. 42/1992 Sb. je umožnit transformaci zemědělských družstev na jiné právní formy podnikání. Nelze tedy volit rozšiřující výklad použití ust. § 40 odst. 25 ZDP, pokud pro to není opodstatnění. Soud se současně shodl i s názorem žalovaného o nemožnosti uplatnit odčitatelnou položku v souvislosti s nabytím pohledávek na vydání náhradního pozemku dle § 11 odst. 2 zák. o půdě. Ust. § 33a zák. o půdě přiznává status oprávněné osoby pouze subjektům, které nabyly nároky na poskytnutí náhrad, osobou oprávněnou se však nestává postupník, který pouze získal nárok na vydání náhradního pozemku.

[57] Pro úplnost soud doplňuje k paralelní existenci dvou obdobných ustanovení v ZDP, konkrétně § 34 odst. 10 a § 40 odst. 25, že zákonodárce bez přesného zdůvodnění vložil do textu ZDP dvě právní normy sledující stejný cíl (příspěvek k vypořádání majetkových vztahů v družstvech), avšak v různém znění (viz důvodová zpráva k návrhu zákona č. 441/2005 Sb., kterým se mění zák. č. 252/1997 Sb., o zemědělství, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony). Ministerstvo financí následně uvedlo, v rámci Sdělení Ministerstva financí k uplatňování odčitatelné položky od základu daně z příjmů ve vztahu k vypořádání transformačních nároků k družstvům podle zák. č. 42/1992 Sb., vydávané za účelem jednotného postupu správců daně, že bude iniciována legislativní úprava (právní úprava byla nelogická), která vedla nakonec ke zrušení § 40 odst. 25 ZDP s účinností od 1. 1. 2008. Žalobce sice tvrdil, že správce daně pochybil, neboť aplikoval ZDP ve znění účinném od 1. 1. 2008, soud však má za to, že správce daně aplikoval ZDP v rozhodném znění (jak uváděl v napadeném rozhodnutí), tedy ve správném znění platném pro obě projednávané věci – zdaňovací období r. 2006 a 2007. Správce daně aplikoval na posuzovanou věc pregnantněji formulovaný § 34 odst. 10 ZDP jako ustanovení speciální (§ 34 specifikuje odčitatelné

položky v rámci celého ZDP) ve vztahu k § 40 odst. 25 ZDP, které je zařazeno mezi ustanoveními přechodnými a závěrečnými ZDP. V tomto rozhodném období byl tedy účinný rovněž § 40 odst. 25 ZDP, což žalovaný ani správce daně nepopřeli, avšak pro žalobce by toto ustanovení nebylo příznivější ani mírnější. Kladlo by na něj stejnou podmínku jako § 34 odst. 10 ZDP, tedy podmínku souvislosti uzavřených smluv s vypořádáním majetkových nároků v družstvech. Předkládané Smlouvy, týkající se nároků vyplývajících ze zákona o půdě, by nemohly osvědčit oprávněnost uplatnění odčitatelné položky ani podle § 40 odst. 25 ZDP ve znění účinném pro r. 2006 a 2007. Následný postup zákonodárce, který později vypustil § 40 odst. 25 ze ZDP, svědčil o nelogičnosti předchozí paralelní právní úpravy a o nadbytečnosti cit. ustanovení.

[58] Žalobce také vyjádřil nesouhlas s hodnocením důkazů, když podle něj nebylo zřejmé, které z předložených Smluv správce daně posoudil jako uzavřené dle § 524 OZ, a které dle § 33a zák. o půdě, přitom všechny se týkaly postoupení nároků na poskytnutí náhrad podle zák. o půdě, tzn. že všechny byly postoupeny dle § 33a cit. zák. Podle soudu však uvedená výtká postrádá relevanci, neboť podstatné pro prokázání oprávněného uplatnění odčitatelné položky bylo, aby žalobce předložil smlouvy vypořádávající majetkové podíly podle zák. č. 42/1992 Sb. K tomu nedošlo, žalobce takovými smlouvami nedisponoval, jak sám uvedl, ani jedna se netýkala předmětných nároků, nýbrž jiných nároků podle jiných právních předpisů (podle zákona o půdě). Správce daně proto zcela logicky a v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů dle § 2 odst. 3 ZSDP označil žalobcem předložené Smlouvy za důkazy, které oprávněnost odpočtu neprokázaly. Za této situace nebylo třeba se jimi dále detailně zabývat a jakkoliv je hodnotit. Nic nového by to pro posouzení věci nepřineslo.

[59] Žalobce také namítal, že žalovaný opřel rozhodnutí o žalobcovo „uznání“, že odpočet uplatnil v rozporu se zákonem. Tomu soud nemůže přisvědčit. Správce daně i žalovaný neuznali oprávněnost uplatnění odpočitatelné položky z toho důvodu, že v průběhu daňové kontroly i přes opakované výzvy žalobce neprokázal, že šlo o úhradu oprávněným osobám za postoupení jejich pohledávky na vypořádání majetkového podílu dle zák. č. 42/1992 Sb. Žalobcovo údajné „uznání“ neoprávněně uplatněné odpočitatelné položky nemělo právní relevanci pro vydaná rozhodnutí a dodatečné doměření daně žalobci. Daň a penále mohly být žalobci stanoveny pouze na základě zákona a v jeho mezích (čl. 4 odst. 1 LZPS). V rozhodnutích napadených žalobami bylo pouze zmíněno, že sám zástupce žalobce ve vyjádření ze dne 9. 5. 2010 (správci daně doručeno dne 12. 5. 2010) uvedl, že z vyžádaných majetkový listů od pozemkového fondu bylo zjištěno, že tyto byly vydány nikoliv podle zák. č. 42/1992 Sb., ale podle zák. o půdě, a že tedy odpočet byl uplatněn v rozporu se zákonem. Na takové formě „uznání“ však nyní přezkoumávaná rozhodnutí nebyla postavena, jak již bylo výše objasněno.

[60] Vzhledem k tomu, že žalobce nepostupoval při aplikaci odpočitatelné položky v souladu s § 34 odst. 10 ZDP a uplatnil v DAP za r. 2006 a 2007 snížení základu daně v rozporu s tímto ustanovením, musel správce daně po provedené daňové kontrole žalobci dodatečně doměřit daň z příjmů fyzických osob za obě zdaňovací období a rovněž mu sdělit penále z dodatečně vyměřené daně.

[61] Žalobce nebyl nikterak zkrácen na svých právech, prvoinstanční rozhodnutí byla vydána v souladu se zákonnými podmínkami a napadená rozhodnutí byla vydána na základě zjištěného stavu věci, o němž nebyly důvodné pochybnosti. Obsahem žalob byly převážně námitky, které žalobce uplatnil již v odvolacím řízení, a s nimiž se žalovaný mohl vypořádat v odůvodnění napadených rozhodnutí.

VIII. Závěr a náklady řízení

[62] Krajský soud v Brně shledal žalobcovy námitky nedůvodnými. Žalobou napadená rozhodnutí splňovala veškeré zákonem požadované náležitosti a nebyla nepřezkoumatelná. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žaloby jako nedůvodné podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[62] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloby byly jako nedůvodné zamítnuty), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení náhrada nákladů řízení příslušela, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu soud jejich náhradu nemohl přiznat.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 27. června 2013

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu