ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **L. P.**, zastoupený JUDr. Ing. Kristýnou Chalupeckou, advokátkou se sídlem V korytech 972/12, 100 00 Praha 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 19. 4. 2011, č. j. 5011/11-1102-702407 a č. j. 5010/11-1102-702407, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 6. 2013, č. j. 29 Af 75/2011 - 70,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Uherském Hradišti provedl u žalobce ve dnech 24. 4. 2009 – 21. 9. 2010 kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2006 a 2007. Na jejím základě dodatečným platebním výměrem ze dne 27. 9. 2010, č. j. 144109/10/336911707634, doměřil žalobci za rok 2006 na dani z příjmů fyzických osob 204.684 Kč a současně mu sdělil penále ve výši 40.972 Kč. Odvolání žalobce Finanční ředitelství v Brně rozhodnutím ze dne 19. 4. 2011, č. j. 5011/11-1102-702407, zamítlo.

[2] Obdobně Finanční úřad v Uherském Hradišti dodatečným platebním výměrem ze dne 27. 9. 2010, č. j. 144137/10/336911707634, doměřil žalobci za zdaňovací období roku 2007 na dani z příjmů fyzických osob 494.524 Kč a současně mu sdělil penále ve výši 98.904 Kč. K odvolání žalobce finanční úřad v rámci autoremedury rozhodnutím o odvolání ze dne 22. 12. 2010, č. j. 173024/10/336911707634, změnil dodatečně vyměřenou daň z příjmů fyzických osob za rok 2007 z částky 494.524 Kč na 382.044 a rovněž snížil stanovené penále na 76.408 Kč. I proti tomuto rozhodnutí brojil žalobce odvoláním, o němž Finanční ředitelství v Brně rozhodlo dne 19. 4. 2011, č. j. 5010/11-1102-7022407, tak, že odvolání zamítlo.

[3] Proti v záhlaví uvedeným rozhodnutím finančního ředitelství brojil žalobce žalobami podanými u Krajského soudu v Brně; ten rozsudkem ze dne 27. 6. 2013, č. j. 29 Af 75/2011 - 70, prvým výrokem spojil obě žaloby ke společnému projednání a druhým výrokem žaloby zamítl. Neshledal důvodnými námitku nezákonnosti provedené daňové kontroly ani námitku porušení dobré víry a legitimního očekávání žalobce. Ztotožnil se s vyjádřením finančního ředitelství a uzavřel, že žalobci nepříslušel nárok na uplatnění odčitatelné položky v roce 2006 ani 2007. Jak ustanovení § 34 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění, tak ustanovení § 40 odst. 25 tohoto zákona totiž možnost uplatnění odčitatelné položky spojují s restitučními nároky vyplývajícími ze zákona č. 42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech (dále též „zákon o transformaci družstev“), nikoliv s nároky plynoucími ze zákona č. 229/1991 Sb., o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku (dále též „zákon o půdě“).

II. Kasační stížnost

[4] Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu včas podanou kasační stížností namítaje, že jsou dány důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“).

[5] Stěžovatel prvně namítl procesní pochybení krajského soudu spočívající v tom, že soud rozsudkem rozhodl o sloučení věcí ke společnému projednání podle § 39 s. ř. s. společně s rozhodnutím ve věci samé. O sloučení věcí však mělo být rozhodnuto ještě před vydáním napadeného rozsudku, a to samostatným usnesením. Další procesní pochybení stěžovatel spatřuje v postupu krajského soudu, který jej měl podle § 37 odst. 5 s. ř. s. vyzvat k doplnění nebo opravě žaloby, měl-li za to, že žalobní bod týkající se nezákonnosti, svévole a šikanózního průběhu daňové kontroly je nedostatečně odůvodněn. Pokud by naznačeným způsobem krajský soud postupoval, stěžovatel by svá skutková tvrzení doplnil, což by podle jeho názoru mělo za následek úspěch podané žaloby. Rozsudek krajského soudu je tak z těchto důvodů nezákonný.

[6] Není ovšem pravdou, že by stěžovatel v žalobě neuvedl, z čeho nezákonnost daňové kontroly dovozoval. Své tvrzení hodlal prokázat statistikou o kontrolách daňových subjektů – fyzických osob, které vykonal Finanční úřad v Uherském Hradišti v letech 2003 – 2007 na dani z příjmů fyzických osob a na dani silniční. Krajský soud v Brně ovšem tento přehled kontrol od žalovaného nevyžádal, čímž neumožnil stěžovateli jeho tvrzení prokázat.

[7] Nesprávný je tak závěr krajského soudu, že daňová kontrola u stěžovatele proběhla v souladu se zákonem. Krajský soud v napadeném rozsudku uváděl, že správce daně prováděl kontrolu s cílem prověřit uplatnění odčitatelné položky na dani z příjmů. Uvedený názor krajského soudu však odporuje vyjádření žalovaného, podle něhož správce daně při zahájení daňové kontroly stěžovateli nesdělil důvody jejího provádění. Krajský soud dále podle stěžovatele nedostatečně vyhodnotil rozsah daňových kontrol prováděných u stěžovatele. Nezákonnost kontroly tedy vyplývala nikoliv pouze z frekvence daňových kontrol u stěžovatele, ale i z jejich rozsahu, neboť správce daně bezdůvodně kontroloval více zdaňovacích období.

[8] Stěžovatel nesouhlasí rovněž s konstatováním krajského soudu, že nebylo porušeno jeho právo na legitimní očekávání. Podle krajského soudu nemohlo být porušeno legitimní očekávání stěžovatele, neboť daňová kontrola za rok 2005 byla ukončena 17. 9. 2007, zatímco daňové přiznání za rok 2006 bylo podáno již 27. 6. 2007. Krajský soud nicméně opomněl argumentaci stěžovatele, že byl v průběhu kontroly pracovníkem správce daně ubezpečován, že správce daně žádné nedostatky v průběhu kontroly neshledal. Správce daně má přitom dle § 8 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, povinnost postupovat tak, aby při rozhodování skutkově shodných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.

[9] Zásadní výtku uplatnil stěžovatel proti závěru krajského soudu ohledně nemožnosti uplatnění odčitatelné položky v letech 2006 a 2007 podle § 34 odst. 10 a § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel je přesvědčen, že správce daně nesprávně aplikoval v projednávané věci ustanovení § 34 odst. 10 zákona o daních z příjmů namísto § 40 odst. 25 citovaného zákona, na základě něhož by stěžovateli nárok na uplatnění odčitatelné položky příslušel. Stěžovatel odmítá závěr krajského soudu, že neměl právo odečíst si od základu daně částky, které vyplatil oprávněným osobám podle zákona o půdě za postoupení nároků dle § 33a zákona, a že tyto částky by si mohl odečíst jen za předpokladu, že by byly vyplaceny oprávněným osobám podle zákona č. 42/1992 Sb.

[10] Finanční úřad při stanovování základu daně za roky 2006 a 2007 nepřihlédl k faktu, že za zdaňovací období roku 2005 správce daně rozhodl ve skutkově totožné věci a se shodnými důkazními prostředky jinak. V tomto kontextu je nutné nahlížet na výklad ustanovení § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů. Je-li možné citované ustanovení interpretovat dvěma způsoby, je nutné zvolit výklad mírnější pro stěžovatele. Krajský soud při svém výkladu nezohlednil, že stěžovateli v minulosti správce daně odčitatelnou položku podle citovaného ustanovení umožnil uplatnit, a že je tedy zřejmé, že dvojí výklad předmětného ustanovení je možný. Krajský soud tedy nepostupoval korektně a nejasné ustanovení doplnil extenzivním výkladem, aniž by přezkoumatelným způsobem odpověděl na všechny pochybnosti vzniklé při interpretaci. Nelze připustit, aby v rámci veřejného práva byla interpretace nejasného ustanovení nekonzistentní a aby závisela na uvážení orgánu veřejné správy, které vykazuje prvky libovůle. V této souvislosti stěžovatel odkázal na konstantní judikaturu Ústavního soudu.

[11] Krajský soud se smyslem zákona o půdě i zákona č. 42/1992 Sb. zabýval velmi stručně. Poté dovodil, že nelze volit rozšiřující výklad daňového zvýhodnění zakotveného v § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů, neboť k tomu není opodstatnění. Stěžovatel

s uvedenou argumentací zásadně nesouhlasí. Jakákoli forma daňového zvýhodnění musí být dle jeho názoru stanovena jasně a přesvědčivě. Legislativní pochybení zákonodárce v tomto směru při formulaci veřejnoprávních předpisů nelze přikládat k tíži daňových subjektů. V případě nejasností je nutné zohlednit i kontext uplynulého času a fakt, že v roce 2005 správce daně stěžovateli oprávněnost odpočtu uznal a zvolil výkladovou alternativu svědčící stěžovateli za stejného znění zákona o daních z příjmů. Stěžovatel odmítá, že by se v daném případě jednalo o nezákonnou správní praxi. Jde výlučně o problém interpretace § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů, jehož atributy zůstávají stejné ve zdaňovacích obdobích 2005, 2006 i 2007.

[12] Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Brně zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[13] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odmítl názory stěžovatele obsažené v kasační stížnosti. K namítané nezákonnosti způsobené sloučením věcí ke společnému projednání rozsudkem žalovaný poznamenal, že forma usnesení je vyhrazena pro spojení věcí, je-li o spojení rozhodováno samostatně. Nic však nebrání soudu, aby současně rozhodl o spojení věcí ke společnému projednání i o meritu věci. Uvedeným způsobem navíc běžně postupuje i Nejvyšší správní soud.

[14] Za nedůvodnou považuje žalovaný i výtku ohledně absence výzvy krajského soudu k doplnění žaloby dle § 37 odst. 5 s. ř. s. Podle citovaného ustanovení soud postupuje pouze tehdy, neobsahuje-li podání náležitosti vymezené v § 37 odst. 3 s. ř. s. Podaná žaloba povinné náležitosti nepostrádala, proto nebylo povinností soudu dohlížet na dostatečnost argumentace stěžovatele.

[15] Jako nadbytečný vyhodnotil žalovaný požadavek stěžovatele na nutnost vyžádat si přehled vykonaných daňových kontrol v působnosti Finančního úřadu v Uherském Hradišti. V podrobnostech odkázal na odůvodnění této žalobní námitky krajským soudem.

[16] Není rovněž pravdou, že by v odůvodnění krajského soudu tkvěl rozpor ohledně toho, zda při zahájení kontroly byly sděleny stěžovateli důvody či nikoli. Stěžovatel v kasační stížnosti směšuje dohromady cíl daňové kontroly, kterým bylo prověřit uplatnění odčitatelné položky, od povinnosti správce daně sdělit daňovému subjektu konkrétní důvody pro zahájení daňové kontroly. Jak krajský soud v rozsudku správně podotkl, správce daně není povinen při zahájení kontroly daňovému subjektu konkrétní důvody sdělovat.

[17] Co se týče námitky o porušení legitimního očekávání stěžovatele, resp. námitky týkající se nesprávné interpretace § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů, žalovaný odkázal na podrobné vyjádření k podané žalobě, jakož i na odůvodnění rozsudku krajského soudu.

[18] Závěrem žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není na místě kasační stížnost odmítnout pro nepřípustnost. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval namítanými vadami řízení před krajským soudem, které mohly ovlivnit zákonnost vydaného rozsudku [IV. A); důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], poté hodnotil námitku nesprávného posouzení zákonnosti provedené daňové kontroly krajským soudem [IV. B); důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Závěrem se vyjádřil k tomu, zda krajský soud správně posoudil možnost uplatnění odčitatelné položky a s tím související námitku porušení legitimního očekávání stěžovatele [IV. C); důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

IV. A) Namítané vady řízení před krajským soudem

[22] Stěžovatel v kasační stížnosti dovozoval nezákonnost rozsudku krajského soudu mimo jiné v důsledku procesních pochybení krajského soudu. Konkrétně mu vytýkal rozhodnutí o spojení věcí ke společnému projednání rozsudkem společně s rozhodnutím o věci samé a absenci vydání výzvy podle § 37 odst. 5 s. ř. s. v případě, že shledal argumentaci stěžovatele o nezákonnosti daňové kontroly nedostatečnou.

[23] Podle § 39 odst. 1 s. ř. s. *může předseda senátu usnesením spojit ke společnému projednání samostatné žaloby směřující proti témuž rozhodnutí anebo proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí.* Spojení věcí ke společnému projednání má vést zejména ke zvýšení efektivity a rychlosti řízení, neboť ve svém výsledku snižuje náklady kladené na probíhající řízení jednak ze strany státu, jednak i ze strany účastníků řízení (srov. k tomu obecně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 As 53/2004 – 76; všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu dostupná na www.nssoud.cz).

[24] Jak správně uvedl žalovaný, formu usnesení soudní řád správní předpokládá pro rozhodnutí o spojení věcí ke společnému projednání, neboť se jedná o rozhodnutí procesní, jímž se upravuje toliko vedení řízení, nikoliv o rozhodnutí meritorní. Pokud nicméně soud rozhoduje o spojení věcí ke společnému projednání a současně i o věci samé, rozhodne rozsudkem podle § 53 odst. 1 s. ř. s., jak ostatně učinil i krajský soud. V projednávané věci byly spojeny ke společnému projednání věci týchž účastníků, které spolu skutkově souvisely, nadto účastníci řízení byli seznámeni se všemi dokumenty obsaženými ve spisovém materiálu a měli možnost se k veškerým podáním vyjádřit [přiměřeně srov. nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 57/10 ze dne 18. 1. 2011 (N 2/60 SbNU 11), dostupný na http://nalus.usoud.cz]. Nezákonnost rozhodnutí krajského soudu z důvodu rozhodnutí o spojení věcí ve formě rozsudku tak nelze bez dalšího dovozovat.

[25] Stěžovatel vytýká krajskému soudu, že o spojení věcí rozhodl rozsudkem, namísto usnesením, jak se uvádí v § 39 odst. 1 s. ř. s. Kromě nedodržení formy rozhodnutí však neuvádí, jakým způsobem měl uvedený postup krajského soudu ovlivnit zákonnost vydaného rozhodnutí či porušit jeho procesní práva. Argumentace stěžovatele o nedodržení formy stanovené v § 39 odst. 1 s. ř. s. tak sama o sobě nemůže založit oprávněnost námitek svědčících kasačnímu důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy jiné vadě řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 As 15/2008 - 100).

[26] Stejně tak neobstojí ani stěžovatelem namítaná druhá vada řízení před krajským soudem spočívající v tom, že ačkoliv krajský soud v rozsudku upozornil na nedostatečné odůvodnění námitky týkající se nezákonnosti daňové kontroly, nevyzval stěžovatele k upřesnění jeho argumentace podle § 37 odst. 5 s. ř. s. Podle citovaného ustanovení *vyzve předseda senátu usnesením podatele k opravě nebo odstranění vad podání a stanoví k tomu lhůtu. Nebude-li podání v této lhůtě doplněno nebo opraveno a v řízení nebude možno pro tento nedostatek pokračovat, soud podání usnesením odmítne, nestanoví-li zákon jiný procesní důsledek. O tom musí být podatel ve výzvě poučen.*

[27] Nejvyšší správní soud připomíná, jak ostatně podotkl i žalovaný, že postup podle zmiňovaného § 37 odst. 5 s. ř. s. je na místě toliko v případě, kdy podání neobsahuje povinné náležitosti. To však nebyl případ žaloby podané stěžovatelem. Ta kromě obecných náležitostí podání vyjmenovaných v § 37 odst. 2 a 3 s. ř. s. obsahovala i náležitosti žaloby proti správnímu rozhodnutí dle § 71 odst. 1 s. ř. s. Především v ní byly vymezeny i žalobní body, na něž krajský soud ve svém rozsudku reagoval. Vydávat výzvu k odstranění vad žaloby by bylo na místě jen tam, kde by pro existující vady nebylo možné v řízení pokračovat anebo rozhodnout [srov. nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 186/05 ze dne 8. 8. 2005 (N 155/38 SbNU 235)].

[28] Stěžovatel v podané žalobě řádně skutkově i právně vymezil žalobní body. V souladu se zásadou dispoziční a koncentrační tak nastavil rámec soudního přezkumu, v němž měl krajský soud posoudit zákonnost žalobami napadených rozhodnutí. Úkolem krajského soudu nebylo nahrazovat projev vůle stěžovatele a vyhledávat na místo něj vady napadeného správního aktu, resp. doplňovat argumentaci obsaženou v žalobě. Stěžovatelem formulované žalobní body byly způsobilé projednání v té míře obecnosti, v níž byly formulovány a v mezích této formulace v průběhu řízení dále doplněny. Míra precizace žalobních bodů do značné míry předurčila i to, jaké právní ochrany se stěžovateli u soudu dostalo.

[29] Čím je žalobní bod formulován obecněji, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, publikovaný pod č. 2162/2011 Sb. NSS). Břímě předestřít detailní argumentaci odůvodňující nezákonnost napadených rozhodnutí tedy spočívalo výlučně na žalobci. Disponoval-li argumenty, které by podle jeho slov jistě vedly ke zrušení napadených rozhodnutí, měl je soudu ve lhůtě pro podání žaloby vyjevit. Stejně tak mohl následně v průběhu řízení před krajským soudem svoji argumentaci dále rozšířit. Pokud tak neučinil, nemůže nyní vinu za nedostatečnost své argumentace svalovat na krajský soud.

pokračování

Nebylo totiž povinností krajského soudu, aby v případě obecnosti uváděných tvrzení stěžovatele vyzýval k odstranění vad žaloby podle § 37 odst. 5 s. ř. s., neboť podaná žaloba všechny zákonem předpokládané náležitosti obsahovala. Postačilo, aby krajský soud na povšechně formulované žalobní námitky reagoval odpovídajícím způsobem. Tyto požadavky krajský soud v napadeném rozsudku nepochybně splnil, proto jeho procesnímu postupu v předcházejícím řízení nelze ničeho vytknout.

[30] Námitka nezákonnosti rozsudku krajského soudu způsobená vadami řízení před krajským soudem je proto nedůvodná.

IV. B) Námitka nezákonnosti provedené daňové kontroly

[31] Stěžovatel dále namítal, že krajský soud nesprávně vyhodnotil otázku zákonnosti provedené daňové kontroly. Krajský soud k předmětné žalobní námitce odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu i na stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, z nichž vyplývá, že správce daně není povinen sdělovat daňovému subjektu konkrétní důvody pro zahájení daňové kontroly. Daňová kontrola tedy podle krajského soudu proběhla u stěžovatele v souladu s právním řádem. Správní spis osvědčil faktický řádný výkon daňové kontroly: bez zbytečných prodlev směřovala k cíli ověřit oprávněnost uplatnění odčitatelné položky od základu daně z příjmů.

[32] Nejvyšší správní soud považuje za vhodné nejprve shrnout judikaturu správních soudů i soudu Ústavního k problematice daňových kontrol. Stěžovatel se v podané žalobě domníval, že mu měly být sděleny konkrétní důvody pro zahájení daňové kontroly. Přitom poukazoval na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1837/07. Ústavní soud tímto nálezem zvrátil ustálenou judikaturu správních soudů, podle níž správce daně nemusel disponovat konkrétními důvody pro zahájení daňové kontroly. Správní soudy včetně Nejvyššího správního soudu s názorem Ústavního soudu nesouhlasily a s poukazem na jiné prostředky ochrany daňových subjektů před svévolným uplatňováním daňové kontroly, jimiž se Ústavní soud v citovaném nálezu nezabýval, vyzvaly Ústavní soud k přehodnocení jeho závěrů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, publikovaný pod č. 1983/2010 Sb. NSS, a rozsudek ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, publikovaný pod č. 2000/2010 Sb. NSS).

[33] Ústavní soud tuto výzvu přijal a ve stanovisku pléna sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11 se odchýlil od právního názoru uvedeného v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07. Podle většiny pléna „[o]*mezení osobní sféry jednotlivce při realizaci daňové kontroly správcem daně je nutno posuzovat z hlediska principu přiměřenosti v každém konkrétním případě tak, aby byl vyloučen svévolný postup správce daně (jako např. šikanózní postup zvolený ve věci sp. zn. I. ÚS 1835/07 – viz výše). Za takovýto postup však nelze bez dalšího považovat, s ohledem na účel daňové kontroly, postup, při němž při zahájení či průběhu daňové kontroly neexistuje důvodné podezření řádného neplnění povinností daňového subjektu.*“ Z toho vyplývá, že pro shledání, že daňová kontrola byla zahájena nezákonně, nepostačuje pouhý nedostatek důvodů jejího zahájení, nýbrž zde musí být další okolnosti nasvědčující svévolnému či šikanóznímu postupu správce daně. Uvedený názor podporují i odlišná stanoviska ústavních soudců Duchoně, Wagnerové a Holländera (který jako příklady uvádí opakovanou daňovou kontrolu bez nových skutečností či důvodů nebo provádění daňové kontroly ve dnech

státních svátků). Jen v takovém případě je zahájení daňové kontroly bez uvedení důvodů nezákonné a porušující informační sebeurčení daňového subjektu.

[34] V projednávané věci se Nejvyšší správní soud ztotožnil s krajským soudem v tom, že daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2006 a 2007 byla u stěžovatele provedena v souladu se zákonem. Správce daně zahájil kontrolu dne 24. 4. 2009, o čemž sepsal protokol, č. j. 86368/09/336932700122, o ústním jednání o zahájení daňové kontroly. Předmětem kontroly byla dle protokolu daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2006 a 2007. Správce daně tedy vyrozuměl stěžovatele o tom, že se daňová kontrola provádí, jaké období bude podléhat kontrole i jaké daně se kontrola týká. Správce daně se stěžovatele již při zahájení daňové kontroly dotazoval na podnikatelskou činnost, kterou vykazuje podle § 7 zákona o daních z příjmů a na původ příjmů z prodeje pozemků, které vykazuje podle § 10 citovaného zákona. Stěžovatel zmínil, že jeho podnikatelská činnost sestává z nákupu a prodeje zboží a že příjmy z prodeje pozemků vykazuje v důsledku pozemků nabytých od Pozemkového fondu ČR a z postoupených pohledávek. Do konce roku 2009, tedy v době před uplynutím prekluzivní lhůty dle § 47 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, proběhla další ústní jednání mezi správcem daně a stěžovatelem a stěžovateli byly zaslány výzvy k prokázání konkrétních skutečností, včetně nutnosti prokázání oprávněnosti odčitatelné položky dle § 34 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Měl doložit, že částky, které vypořádal oprávněným osobám za jejich postoupené pohledávky, byly podíly podle zákona č. 42/1992 Sb., o transformaci družstev (srov. výzva Finančního úřadu v Uherském Hradišti ze dne 18. 11. 2009, č. j. 175522/09/336932700122).

[35] Ze správního spisu je zřejmé, že daňová kontrola byla zaměřena na obchodní činnost stěžovatele (příjmy dle § 7 zákona o daních z příjmů) a prověření oprávněnosti uplatnění odčitatelné položky za příjmy z prodeje nemovitostí (příjmy dle § 10 zákona). Výsledkem kontroly pak bylo dodatečné doměření daně stěžovateli za obě kontrolovaná zdaňovací období. Způsob provádění daňové kontroly i sled konkrétních kroků správce daně nesvědčí o šikanózním či svévolném postupu, jak se snažil navodit stěžovatel. Rovněž výzvy k prokázání skutečností vydávané správcem daně byly konkrétní a umožňovaly stěžovateli prokázat skutečnosti, jež uváděl ve svých daňových tvrzeních. Jak správně upozornil v odstavci 48 napadeného rozsudku krajský soud, postup správce daně vůči stěžovateli byl vstřícný, neboť přestože byl stěžovatel v daňovém řízení zastoupen daňovým poradcem, pokoušel se mu správce daně na ústním jednání dne 6. 4. 2010 podrobně objasnit, jaké konkrétní skutečnosti má v řízení prokazovat, aby bylo možné uplatnění odčitatelných položek uznat.

[36] Lze se tedy ztotožnit s názorem krajského soudu, že průběh kontroly byl v souladu se základními zásadami daňového řízení. Ani v postupu jednotlivých pracovníků správce daně nelze spatřovat žádné excesy či porušení pravidel daňového řízení.

[37] Krajský soud odmítl požadavek stěžovatele na vyžádání si statistiky a četnosti kontrol prováděných Finančním úřadem v Uherském Hradišti. Zcela správně uzavřel, že takový postup by byl v projednávané věci nadbytečný a požadovaný výstup by neměl žádnou relevanci pro posouzení zákonnosti předmětné daňové kontroly. Stěžejní pro posouzení zákonnosti daňové kontroly byla skutečnost, že byť byl stěžovatel dříve finančním úřadem kontrolován, aniž by bylo shledáno jakékoliv pochybení, předchozí

pokračování

kontrola se netýkala daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2006 a 2007 jako v nyní projednávaném případě, ale zdaňovacích období 2003, 2004 a 2005. Nejednalo se tedy o kontrolu opakovanou, pro jejíž zahájení by bylo nutné splnit přísnější podmínky. Nejvyšší správní soud se proto ztotožnil s názorem krajského soudu, že samotný fakt, že u stěžovatele byly v posledních letech konány dvě daňové kontroly, neznamená svévolný či šikanózní postup správce daně, který by dosahoval ústavněprávní dimenze (viz shora citované stanovisko pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11). K tomu by musely přistoupit další, konkrétní okolnosti, které by naznačovaly, že vztah správce daně ke stěžovateli je nestandardní až nepřátelský. Žádné takové konkrétní okolnosti svědčící o negativním vztahu správce daně ke stěžovateli ze správního spisu nevyplývají a ani žalobce v tomto smyslu ničeho netvrdí. Opětovné konání daňové kontroly u daňového subjektu bez přistoupení dalších okolností o šikanózním či svévolném provádění daňové kontroly nesvědčí.

[38] Nejvyšší správní soud dále nepřitakal stěžovateli, že odůvodnění rozsudku krajského soudu je vnitřně rozporné, pokud soud na jednom místě konstatuje, že není nutné sdělení důvodů pro konání daňové kontroly, zatímco na jiném místě uvádí, že cílem kontroly bylo prověřit oprávněnost uplatnění odčitatelné položky. Žalovaný přiléhavě podotkl, že cíl kontroly, resp. její záměr, a otázka povinnosti sdělovat důvody konání daňové kontroly, jsou otázky zcela odlišné. Jak bylo shora vysvětleno, v souladu s charakterem institutu daňové kontroly a rovněž s judikaturou vrcholných soudů vztahující se k provádění daňových kontrol, představuje daňová kontrola nástroj preventivní a správce daně při jejím zahájení nemusí disponovat konkrétními podezřeními či důvody, je-li jeho postup vůči daňovému subjektu přiměřený. Na druhé straně, cílem provádění daňové kontroly je prověřit správnost stanovení daňové povinnosti, v rámci čehož správce daně kontroluje daňová přiznání (tvrzení) daňového subjektu, porovnává je s předloženým účetnictvím a ostatními důkazními prostředky a má-li pochybnosti o správnosti stanovené daňové povinnosti, vyzývá daňový subjekt k odstranění vzniklých pochyb a vyjasnění sporných skutečností. V tomto ohledu byla předmětná kontrola zaměřena mj. na prověření oprávněnosti uplatnění odčitatelné položky podle § 34 odst. 10 zákona o daních z příjmů a k ověření podmínek pro její uznání správce daně v řízení směřoval.

[39] Lze tak uzavřít, že daňová kontrola tak byla zahájena řádně a rovněž její průběh byl v souladu se zákonem. Námitka nesprávného posouzení této právní otázky krajským soudem proto není důvodná.

IV. C) Možnost uplatnění odčitatelné položky

[40] Stěžovatel krajskému soudu vytýkal rovněž nesprávné posouzení možnosti uplatnění odčitatelné položky podle zákona o daních z příjmů a porušení jeho legitimního očekávání. K tomu krajský soud poznamenal, že předvídatelnost rozhodování dle § 8 odst. 2 daňového řádu nemůže být aplikována na vadné právní posouzení. S odkazem na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006 - 159, krajský soud dodal, že chybné uznání odčitatelné položky v roce 2005 nemůže být důvodem pro její uznání i v následujících zdaňovacích obdobích, pokud zákon o daních z příjmů uznání takové položky nepřipouští. Krajský soud nepřistoupil na argumentaci stěžovatele, že v daném případě lze věc interpretovat dvěma způsoby, a že je

proto nutné využít výklad příznivý pro žalobce. Uzavřel, že stěžovateli podle § 34 odst. 10 ani podle § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů nárok na uznání odčitatelné položky nepříslušel, neboť uvedené částky by si mohl odečíst od základu daně jen za předpokladu, že by byly vyplaceny oprávněným osobám podle zákona o transformaci družstev.

[41] Ze správního spisu vyplynulo, že stěžovatel si v daňových přiznáních za zdaňovací období 2006 a 2007 uplatnil položky odčitatelné od základu daně dle § 34 odst. 10 zákona o daních z příjmů ve výši 703.600 Kč (za rok 2006) a ve výši 995.986 Kč (za rok 2007). Jednalo se o vypořádané majetkové podíly za nemovitý majetek na základě smluv o postoupení pohledávek uzavřených podle § 524 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, ve spojení s § 11 odst. 2 zákona o půdě. Správce daně stěžovatele v průběhu daňového řízení upozornil, že aby bylo možné odečíst položky od základu daně podle § 34 odst. 10 zákona o daních z příjmů, je nezbytné doložit, že se původně jednalo o podíly podle zákona č. 42/1992 Sb., o transformaci družstev (srov. např. výzva k dokazování ze dne 18. 11. 2009, č. j. 175522/09/336932700122). Z majetkových listů vyžádaných od Pozemkového fondu ČR však vyplynulo, že příslušné pozemky byly vydány podle zákona o půdě, nikoliv podle zákona o transformaci družstev; správce daně proto uzavřel, že stěžovatel provedl neoprávněně odpočet položky odčitatelné od základu daně (viz zprávy o daňové kontrole za kontrolované období 2006 a 2007 ze dne 21. 9. 2010, č. j. 128732/10/336932700122 a č. j. 128733/10/1336932700122). S názorem finančního úřadu se ztotožnilo i Finanční ředitelství v Brně, které v rozhodnutích specifikovaných v záhlaví tohoto rozsudku uzavřelo, že zmíněné částky nebylo možné uplatnit jako odčitatelné položky ani podle § 34 odst. 10 ani dle § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů. Citovaná ustanovení se totiž vztahují výhradně k vypořádání majetkových podílů a úhrad oprávněným osobám za postoupení jejich pohledávky na vypořádání majetkového podílu podle zákona o transformaci družstev, podle něhož v daném případě postupováno nebylo.

[42] Při posouzení této právní otázky Nejvyšší správní soud vycházel z dikce ustanovení § 34 odst. 10 a § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů, zohlednil i účel zákona o transformaci družstev a přihlédl ke smyslu a vymezení předmětné odčitatelné položky v zákoně o daních z příjmů.

[43] Podle § 34 odst. 10 zákona o daních z příjmů *může poplatník od základu daně odečíst 50 % částky, kterou vypořádal v peněžní, případně v nepeněžní formě v období 1993 až 2005 oprávněným osobám jejich majetkový podíl podle zákona č. 42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech, ve znění pozdějších předpisů, nebo kterou poplatník v období 1993 až 2005 uhradil oprávněným osobám za postoupení jejich pohledávky na vypořádání majetkového podílu podle zákona č. 42/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Odpočet lze uplatnit po dobu 5 let počínaje zdaňovacím obdobím 2005*.

[44] Ustanovení § 40 odst. 25 téhož zákona uvádí, že *u poplatníků, kteří mají povinnost vypořádat majetkové podíly podle zákona 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 roku 2005 odpočitatelnou položkou od základu daně z příjmů*.

pokračování

[45] Z citace obou předmětných ustanovení zákona o daních z příjmů je na první pohled zřejmé, že obě ustanovení upravují shodnou materii, a to možnost uplatnění odčitatelné položky od základu daně. Je rovněž nepochybné, že obě ustanovení se uplatní při vypořádání majetkových podílů podle zákona č. 42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech. Současně Nejvyšší správní soud poznamenává, že v rozhodných zdaňovacích obdobích byla obě ustanovení součástí právního řádu České republiky a byla tak aplikovatelná paralelně. Pokud by tedy stěžovatel naplnil podmínky některého z citovaných ustanovení, nemohlo by mu být právo na odpočet předmětných částek od základu daně upřeno.

[46] Ze skutkových okolností projednávaného případu zjištěných v průběhu dokazování, o nichž panuje mezi účastníky řízení o kasační stížnosti shoda, plyne, že stěžovatel nabyl nárok na vydání pozemků od oprávněných osob na základě smlouvy o postoupení pohledávek dle § 524 občanského zákoníku. Postoupeny mu přitom byly pohledávky na vydání majetku podle § 11 odst. 2 zákona o půdě. Skutkově tedy není sporu o tom, že stěžovatel na základě cese nenabyl pohledávky na vypořádání majetkových nároků v družstvech podle zákona o transformaci družstev, ale pohledávky na vydání majetku podle zákona o půdě. Zbývá proto posoudit, zda vypořádání takovýchto nároků lze podřadit pod hypotézu § 34 odst. 10 nebo § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů.

[47] Výklad § 34 odst. 10 zákona o daních z příjmů je naprosto jednoznačný a vztahuje možnost uplatnit částku vyplacenou oprávněným osobám za postoupení jejich pohledávky jako odčitatelnou položku pouze u pohledávek na majetkový podíl podle zákona č. 42/1992 Sb. Aplikace předmětného ustanovení tak v projednávaném případě nepřipadá v úvahu a stěžovatel se jí ani nedovolává.

[48] Interpretačním „oříškem“ však má být podle stěžovatele ustanovení § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel jej interpretuje tak, že citované ustanovení umožňuje uplatnit daňovému subjektu odčitatelnou položku za částky vyplacené oprávněným osobám za postoupení jejich pohledávky podle jakéhokoli restitučního předpisu, tedy mj. i podle zákona o půdě. Nejvyšší správní soud však výkladu citovaného ustanovení nastíněnému stěžovatelem nepřisvědčil. Ztotožnil se s názorem krajského soudu, že § 40 odst. 25 zákona se jako celek vztahuje toliko k pohledávkám na majetkový podíl podle zákona o transformaci družstev. Uplatnit odčitatelnou položku podle citovaného ustanovení je tedy možné jen tehdy, jedná-li se o částku za vypořádání majetkových podílů v družstvech nebo o částku vyplacenou oprávněným osobám za postoupení jejich pohledávky na majetkový podíl v družstvech podle zákona č. 42/1992 Sb. Rozmělňování významu druhé části věty (za spojkou nebo) a vztažení možnosti aplikace předmětného ustanovení na postoupení jakýchkoli pohledávek osobou oprávněnou podle jakéhokoli restitučního zákona by představovalo absurdní a nepřípustně rozšiřující výklad, který by byl v rozporu s účelem daného ustanovení.

[49] V této souvislosti se krajský soud správně ztotožnil s vyjádřením žalovaného, který odkazoval na odlišný účel zákona č. 42/1992 Sb. a zákona č. 229/1991 Sb., o půdě. Z důvodové zprávy k zákonu č. 42/1992 Sb. plyne, že po přijetí zákonů č. 403/1990 Sb., o zmírnění následků některých majetkových křivd, č. 87/1991 Sb., o mimosoudních rehabilitacích, a č. 229/1991 Sb., o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku, které obnovují, resp. navracejí vlastnická práva oprávněným

osobám, považoval zákonodárce za nutné přistoupit k vypořádání majetkových vztahů v družstvech. Smyslem přijetí citovaného zákona bylo obnovení původních demokratických družstevních principů a přizpůsobení družstev tržním podmínkám při zachování družstevních zásad hospodaření a samosprávy. Účelem zákona pak mělo být *„diferencovaně v závislosti na jednotlivých typech družstev upravit způsob vypořádání jejich majetkových vztahů, přizpůsobení jejich vnitřních právních poměrů v obchodním zákoníku, upravit podmínky přeměny družstva na jinou podnikatelskou formu aprobovanou obchodním zákoníkem a upravit konečně i vydání majetku Komunistické strany Československa a Socialistického svazu mládeže, který byl družstvům převeden po 1. lednu 1990 bez souhlasu federálního ministerstva financí*“ (srov. sněmovní tisk č. 1047, volební období 1990 – 1992, dostupný na digitálním repozitáři www.psp.cz). Obdobně účelem začlenění předmětné odčitatelné položky do zákona o daních z příjmů (ačkoli původně nesystematicky obsažené ve dvou různých ustanoveních zákona - § 34 odst. 10 a § 40 odst. 25) pak byla možnost snížení základu daně o částky vyplacené oprávněným osobám v rámci restitucí za vypořádání majetkových nároků v družstvech podle zákona č. 42/1992 Sb. Na vypořádání majetkových nároků podle ostatních restitučních zákonů, odlišných od zákona o transformaci družstev, zákonodárce obdobné dobrodiní nevztáhl, z čehož bylo nezbytné při výkladu ustanovení § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů vycházet. Podle ustálené judikatury Ústavního soudu je totiž věcí suverénního rozhodnutí státu, zda vůbec, a pokud ano, v jakém rozsahu, budou v minulosti vzniklé majetkové křivdy odčiněny [srov. nález sp. zn. Pl. ÚS 45/97 ze dne 25. 3. 1998 (N 41/10 SbNU 277; 79/1998 Sb.)]. I při interpretaci daňových předpisů obsahujících určitá zvýhodnění související s vypořádáním majetku podle restitučních zákonů proto bylo nutné zákonodárcem nastavený rozsah a míru daňového zvýhodnění respektovat.

[50] V intencích výše uvedeného pak Nejvyšší správní soud při interpretaci ustanovení § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů postupoval. Jako jediný možný tak shledal výklad, že jako odčitatelnou položku podle § 40 odst. 25 zákona bylo lze uplatnit částku za vypořádání majetkových podílů v družstvech podle zákona č. 42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech, nebo částku vyplacenou oprávněným osobám za postoupení jejich pohledávek na majetkový podíl v družstvech podle téhož zákona.

[51] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil argumentaci stěžovatele, že správní orgány vycházely při svém rozhodování z chybného znění zákona o daních z příjmů a že neoprávněně zohlednily fakt, že ustanovení § 40 odst. 25 zákona bylo s účinností od 1. 1. 2008 (zákonem č. 261/2007 Sb.) bez náhrady vypuštěno, neboť se jednalo o ustanovení duplicitní k § 34 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Byť následná legislativní změna podporuje shora naznačený závěr, že jak ustanovení § 34 odst. 10, tak § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů se vztahují k téže problematice, tj. k vypořádání majetkových podílů v družstvech podle zákona č. 42/1992 Sb., dospěly správní orgány a následně i soudy ke shodnému závěru o způsobu interpretace § 40 odst. 25 zákona za použití standardních výkladových metod, aniž by přihlížely k tomu, že ustanovení § 40 odst. 25 bylo s účinností od 1. 1. 2008 zrušeno. Stěžovatel by tak byl oprávněn částky vyplacené jako vypořádání oprávněným osobám uplatnit jako odčitatelnou položku od základu daně pouze tehdy, pokud by se jednalo o majetkové podíly dle zákona č. 42/1992 Sb. Z dokazování v daňovém řízení však vyplynulo, že mu byly postoupeny pohledávky na vydání majetku podle jiného zákona, konkrétně dle zákona č. 229/1991 Sb. o půdě. V takovém případě

stěžovateli nepříslušelo, aby si dané částky uplatnil jako položky odčitatelné od základu daně podle § 34 odst. 10 nebo § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů.

[52] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že interpretace ustanovení § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů nebyla nejasná, jak naznačoval ve svých podáních stěžovatel. Naskýtal se toliko jeden myslitelný a rozumný výklad předmětného ustanovení, respektující základní smysl a účel začlenění možnosti odečíst částky za vypořádání majetkových podílů ve družstvech od základu daně z příjmů (viz bod [49]). Aby bylo na místě zohlednit zásadu *in dubio mitius*, musely by přicházet v úvahu dvě přípustné, vzájemně si konkurující interpretace právního předpisu, které nebudou v rozporu se zněním zákona. V daném případě však byla možná pouze jediná interpretace citovaného ustanovení (viz bod [50] shora). Obě ustanovení § 34 odst. 10 i § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů jednoznačně vycházejí z toho, že aby bylo možno částky za vypořádání uplatnit jako odčitatelné položky, muselo by se jednat o podíly podle zákona o transformaci družstev. Argumentace stěžovatele o nutnosti přihlédnout k výkladu příznivějšímu pro daňový subjekt je proto lichá. Teoreticky vzato, každé ustanovení právního předpisu lze interpretovat více (minimálně dvěma) možnými způsoby. Aby však bylo na místě použití zásady v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu, nesmí být zvažované interpretace právního předpisu absurdní, odporovat základním principům zákona ani jít *contra legem*. Jak již však bylo vysvětleno výše, stěžovatelem naznačovaná interpretace § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů oporu v zákoně neměla, proto o použití zmiňované zásady nebylo na místě uvažovat.

[53] S tím souvisí i nedůvodnost namítaného zásahu do legitimního očekávání stěžovatele postupem správce daně, který při daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2006 a 2007 přehodnotil svoji dosavadní praxi a neuznal stěžovateli odpočitatelné položky, i když v roce 2005 uplatnění obdobných částek považoval za oprávněné.

[54] K ochraně legitimního očekávání a požadavku stěžovatele na zachování rovného přístupu ke všem daňovým subjektům nacházejícím se v obdobné situaci dle § 8 odst. 2 daňového řádu Nejvyšší správní soud konstatuje, že aby bylo možné odkazovat na závaznou správní praxi a na nutnost jejího následování příslušným správním orgánem, musí se v prvé řadě jednat o praxi zákonnou a předvídatelnou. Z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že *„účastník řízení se před správním orgánem může dovolávat obdobného zacházení jako v předchozích srovnatelných případech jen tehdy, byl-li tento předchozí postup správního orgánu v souladu se zákonem – jinak řečeno, účastník se nemůže domáhat, aby správní orgán nadále dodržoval svoji předchozí nezákonnou správní praxi (i když nebyla relevantně napadena či jinými mechanismy uvedena do souladu se zákonem), nýbrž se může domáhat toliko toho, aby správní orgán dodržoval takovou správní praxi, která se pohybuje v mezích prostoru pro uvážení, jenž je mu zákonem dán“* (srov. rozsudek ze dne 25. 4. 2006, č. j. 2 As 7/2005 - 86). Pokud tedy byla nezákonná praxe správce daně v předcházejícím zdaňovacím období vůči daňovému subjektu benevolentnější, nemůže následně daňový subjekt poukazovat na legitimnost svého tehdejšího očekávání, že správce daně bude i nadále postupovat vůči němu stejně nezákonně a benevolentně, jako dříve. *„Poukaz na jednání opírající se o legitimní očekávání totiž může mít relevanci pouze tehdy, jednala-li dotyčná osoba určitým způsobem proto, že se se zřetelem ke všem rozhodným skutečnostem mohla domnívat, že postupuje v souladu se zákonem“* (viz rozsudek Nejvyššího

správního soudu ze dne 1. 11. 2006, č. j. 2 Afs 14/2006 - 55). Jak bylo vyloženo výše, ustanovení § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů poskytovalo jediný možný výklad, a to že se vztahuje toliko na částky vyplacené oprávněným osobám za postoupení jejich pohledávky na majetkový podíl podle zákona o transformaci družstev, proto se stěžovatel nemohl rozumně domnívat, že uplatnil odčitatelné položky v souladu se zákonem o daních z příjmů.

[55] Není proto relevantní ani výtka stěžovatele, že krajský soud při posuzování zásahu do práva na legitimní očekávání neakceptoval argumentaci, že stěžovatel byl správcem daně při provádění kontroly za rok 2005 ujišťován o správnosti uplatnění odčitatelné položky. Jak bylo shora vysvětleno, postupoval-li správce daně v rámci daňové kontroly za zdaňovací období 2005 v rozporu se zákonem a neoprávněně uznal stěžovateli uplatnění odčitatelné položky, nelze požadovat, aby v tomto nezákonném postupu správce daně pokračoval i poté, co zjistil, že jeho původní výklad odporuje dikci zákona o daních z příjmů. Zájmu stěžovatele na zachování *statu quo* nelze poskytnout ochranu při vědomí, že setrvání na dosavadní nezákonné praxi znamená popření principu legality (přiměřeně srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006 - 15, publikovaný pod č. 2059/2010 Sb. NSS). Není proto relevantní, zda pracovníci správce daně stěžovatele ujišťovali o správnosti uplatnění odčitatelné položky při kontrole daně z příjmů fyzických osob za rok 2005, byl-li jejich názor v rozporu se zákonem a v jiném zdaňovacím období již uplatnění srovnatelné odčitatelné položky nebylo stěžovateli uznáno. Předchozí ujištění adresovaná daňovému subjektu tedy při stanovení daňové povinnosti za nyní posuzovaná zdaňovací období nemohou být brána v potaz, neboť úkolem správních orgánů v daňovém řízení je usilovat o správné stanovení daňové povinnosti (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Správce daně nemůže setrvávat v dosavadní nezákonné praxi, která je sice příznivá pro daňový subjekt, nicméně nemá oporu v zákoně.

[56] Námitka nesprávného posouzení této právní otázky proto není důvodná.

V. Závěr a náklady řízení

[57] Nejvyšší správní soud proto ze všech výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl jako nedůvodnou.

[58] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 2. října 2013

pokračování

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu