

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatelky **H. B.**, zastoupené JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem v Praze 1, U Bulhara 3, za účasti **Finančního ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 4. 2004, č. j. 31 Ca 40/2003 - 19,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Napadeným rozsudkem krajského soudu byla zamítnuta žaloba stěžovatelky proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „správní orgán“) ze dne 25. 2. 2003, č. j. 5899/110/2002-Sa/20 a č. j. 5900/110/2002-Sa/21, kterými byla zamítnuta odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů fyzických osob č. 1020000079 a č. 1020000078 vydaným Finančním úřadem v Přelouči (dále jen „finanční úřad“) dne 11. 6. 2002 za zdaňovací období roku 2000 a 2001.

Ve včas podané kasační stížnosti namítala stěžovatelka stížní důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Domnívá se, že názor krajského soudu, že postup stěžovatelky jednoznačně opravňoval finanční orgány k použití ust. § 2 odst. 7 daňového řádu, je v rozporu jak se skutečností, tak i s právními předpisy, neboť založené sdružení není sdružením s jednoznačně omezeným složením členů, jak tvrdí soud, a to vzhledem k okolnosti, že dle stanov může být řádným členem klubu osoba, která souhlasí

s platnými stanovami. Zákon o daních z příjmů neobsahuje v žádném svém ustanovení omezení, v jakém vztahu k dárci mohou nebo nemohou být členové obdarované právnické osoby. Jisté omezení obsahuje ust. § 25 odst. 1 písm. h) zákona o daních příjmů. Stěžovatelka však žádné prostředky na výdaje na osobní potřebu ze sdružení nečerpala. Je tedy toho názoru, že ust. § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů umožňuje, aby z daru právnické osobě čerpali peněžní prostředky i příbuzní dárce, přičemž stěžovatelka skutečnost, že se jedná o příbuzné, nikterak nezakrývala. K námitkám vůči postupu správce daně v daňovém řízení, které stěžovatelka uváděla v žalobě, zaujal krajský soud stanovisko, že vytýkané vady byly ve správním řízení odstraněny. Stěžovatelka je však toho názoru, že vady byly natolik závažné, že je nebylo možné napravit postupem dle ust. § 50 odst. 3 daňového řádu. Dále se domnívá, že bylo porušeno její právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledkům uvedeným ve zprávě a ke způsobu jejich zjištění a navrhnout případné doplnění, přičemž tuto vadu nelze odstranit po vydání dodatečného platebního výměru, neboť daňová kontrola již byla ukončena. S tímto právním závěrem koresponduje i „nález Ústavního soudu IV. ÚS 121/01“, který stěžovatelka cituje ve své kasační stížnosti. Zpráva o kontrole navíc neobsahuje hodnocení důkazních prostředků a důkazů a finanční úřad nepožadoval po stěžovatelce konkretizaci námitek vznesených při projednávání Zprávy. Stěžovatelka dále podotýká, že správní orgány nepodpořily svůj názor, že jejím postupem bylo porušeno ust. § 15 daňového zákona, odkazy na příslušná ustanovení právních předpisů. Krajský soud v Hradci Králové se v odůvodnění svého rozsudku vůbec nezabýval žalobními body 2, 3b, 3d a 3e, stejně jako porušením čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) a čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky (dále jen „Ústava“), čímž porušil ust. § 75 odst. 2 s. ř. s., a jeho rozhodnutí je v této části nepřezkoumatelné. Stěžovatelka tedy daňovým orgánům vytýká porušení následujících ustanovení: § 2 odst. 3, § 31 odst. 1 – 4, § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu, čl. 2 odst. 3 Ústavy, čl. 2 odst. 2 Listiny, odvolacímu orgánu pak ust. § 50 odst. 7 daňového řádu, čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 a čl. 38 Listiny. Navrhla zrušení napadeného rozhodnutí.

Správní orgán ve svém vyjádření uvedl, že svůj postup podrobně zdůvodnil v rozhodnutích o odvolání stěžovatelky a na svých závěrech trvá. Navrhl, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Ze správního spisu, který soudu předložil správní orgán, vyplynuly následující podstatné skutečnosti:

Protokolem o ústním jednání ze dne 29. 4. 2002, č. j. 16907/02/250930/2651, byla u stěžovatelky zahájena daňová kontrola na daň z příjmů fyzických osob na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2000 a protokolem ze dne 30. 5. 2002, č. j. 19224/02/250930/2651, na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001. Daňová kontrola byla ukončena dne 11. 6. 2002 protokolem o ústním jednání projednávajícím daňovou kontrolu, č. j. 17666/02/250930/2651, ve kterém stěžovatelka deklarovala, že má k výsledku kontroly připomínky a že s obsahem zprávy nesouhlasí. Ze Zprávy o výsledku daňové kontroly mimo jiné vyplynulo, že stěžovatelka si na základě ust. § 15 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), odečetla ve zdaňovacím období roku 2000 od základu daně dar v hodnotě 17 000 Kč, který byl poskytnut sdružení Klub voda-země-vzduch (dále jen „Klub“), jehož členy jsou rodina Babkova a jejich příbuzní. Prověřením skutečné činnosti Klubu bylo zjištěno, že se omezuje na financování školného, výuku cizího jazyka, kulturní a sportovní činnost a na nákup sportovního vybavení pro členy klubu. V roce 2001 poskytla stěžovatelka Klubu dar v hodnotě 16 000 Kč, který si následně odečetla ze základu daně.

Na základě této Zprávy byla stěžovatelce dodatečnými platebními výměry specifikovanými výše doměřena daň z příjmů fyzických osob. K odvolání stěžovatelky byly tyto platební výměry potvrzeny rozhodnutími správního orgánu, který došel k závěru, že pro všechny výdaje Klubu platí, že se jednalo o výdaje na uspokojení potřeb rodiny a příbuzenstva, pro jejichž hrazení nebylo nutné zakládat právnickou osobu. S ohledem na povahu výdajů je zřejmé, že se tyto nemohou na základě žádného zákonného ustanovení stát nezdanitelnou částí základu daně poplatníka. Dále poukázal na skutečnost, že stěžovatelka v průběhu daňového řízení neuvedla jediný důvod, proč bylo nutné uvedené potřeby rodiny a příbuzných hradit prostřednictvím Klubu, a nikoliv, jak bývá běžné, z rodinného rozpočtu. Proto byl postup stěžovatelky hodnocen dle ust. § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), neboť existenci Klubu lze hodnotit jako účelovou.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Dle ust. § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů od základu daně lze odečíst hodnotu darů poskytnutých obcím a právnickým osobám se sídlem na území České republiky na financování vědy a vzdělání, výzkumných a vývojových účelů, kultury, školství, na policii, na požární ochranu, na podporu a ochranu mládeže, na ochranu zvířat, na účely sociální, zdravotnické a ekologické, humanitární, charitativní, náboženské pro registrované církve a náboženské společnosti, tělovýchovné a sportovní, a fyzickým osobám s bydlištěm na území České republiky provozujícím školská a zdravotnická zařízení a zařízení na ochranu opuštěných zvířat nebo ohrožených druhů zvířat, na financování těchto zařízení, pokud úhrnná hodnota darů ve zdaňovacím období přesáhne 2 % ze základu daně anebo činí alespoň 1000 Kč. V úhrnu lze odečíst nejvýše 10 % ze základu daně. Jako dar na zdravotnické účely se hodnota jednoho odběru krve bezpříspěvkového dárce oceňuje částkou 2000 Kč.

Dle ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.

Podle ust. § 16 odst. 4 písm. f) citovaného zákona daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění.

Dle ust. § 31 odst. 9 citovaného zákona daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

První stížní námitkou stěžovatelky je nesouhlas s posouzením založení Klubu tak, jak bylo prezentováno v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Stěžovatelka namítá, že s ohledem na stanovy není Klub sdružením s jednoznačně omezeným počtem členů. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že pro posouzení dané věci je právně irelevantní, zda je hypoteticky možné přijmout za člena Klubu další osobu, neboť to, co je podstatné, je faktický stav. Z obsahu spisu přitom jednoznačně vyplývá a je mezi stranami nesporné, že v rozhodném období byli členy Klubu výhradně rodinní příslušníci stěžovatelky. Další nespornou skutečností je fakt, že Klub je právnickou osobou, které je dle ust. § 15 odst. 8 zákona

o daních z příjmů možno poskytnout dar s tím, že dárce je oprávněn si hodnotu daru odečíst od daňového základu. Nejvyšší správní soud je nucen přisvědčit stěžovatelce, že citované ustanovení skutečně neobsahuje žádné omezení, v jakém vztahu k dárci mohou být členové obdarované právnické osoby a dále, že stěžovatelka fakt, že se jedná o její příbuzné, nikterak nezakrývala. Tyto skutečnosti však nejsou pro posouzení věci rozhodné. Podstatným je, že, s ohledem na zásadu materiální pravdy vyjádřenou v ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, je povinností správce daně brát vždy v úvahu skutečný obsah právního úkonu, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že zásadní otázkou není příbuzenství členů Klubu, ale důvod vzniku tohoto sdružení. Jak bylo zjištěno v průběhu daňového řízení, činnost Klubu se omezila pouze na nákup sportovního vybavení, hrazení nákladů kulturních a sportovních akcí členům klubu, jazykového kurzu a školného a cestovného do školy pro syna stěžovatelky, apod. Jak uvádí správní orgán ve svém rozhodnutí, stěžovatelka v průběhu daňového řízení neuvedla jediný důvod, proč bylo nutné uvedené potřeby rodiny a příbuzenstva hradit prostřednictvím Klubu. S ohledem na okolnost, že je to daňový subjekt, který má vůči správci daně povinnost prokázat údaje jím uvedené v daňovém přiznání, konstatuje Nejvyšší správní soud, že stěžovatelka důkazní břemeno neunesla. Z předchozího soudního i správního řízení jednoznačně vyplynulo, že účelem existence Klubu bylo obcházení daňových zákonů, konkrétně zákona o daních z příjmů tak, aby došlo ke snížení daňového základu stěžovatelky, respektive k odečtení výdajů, které u běžného poplatníka nejsou schopny snížit daňový základ, tedy výdajů na osobní potřebu stěžovatelky, členů její rodiny a příbuzenstva, které by tato jinak musela, jak správně uvádí správní orgán, hradit z rodinného rozpočtu, bez možnosti uplatnit daňový odpočet. Jestliže stěžovatelka namítala, že jí Klubem nebyly hrazeny žádné potřeby, Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že jak vyplývá z přípisu Sdělení důvodu rozdílu mezi daní přiznanou a daní dodatečně vyměřenou ze dne 25. 7. 2002, je součástí výdajů Klubu i několik položek, u nichž není přesně uvedeno, který člen je čerpal (např. permanentky do fitcentra, vstupenky na kulturní akce). S ohledem na okolnost, že stěžovatelka neprokázala, že by se na těchto aktivitách nepodílela, neboť se omezila na pouhá tvrzení bez předložení důkazních prostředků, shledává Nejvyšší správní soud tuto námitku neopodstatněnou.

Další stížní námitka stěžovatelky se týká údajného porušení ust. § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků správcem daně, kteréžto dle jejího názoru nemůže být dodatečně konzumováno po vydání dodatečného platebního výměru, neboť daňová kontrola již byla ukončena. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že jak vyplývá z Protokolu o ústním jednání projednávajícím daňovou kontrolu ze dne 11. 6. 2002, výsledky zjištění v průběhu daňové kontroly u stěžovatelky s ní byly projednány, což dokládá i podpis stěžovatelky na této listině. Ačkoliv lze přisvědčit stěžovatelce, že jí zákon o správě daní a poplatků neukládá, v jakém rozsahu se má vyjadřovat ke zprávě o kontrole a co všechno je povinna ve svém vyjádření uvést, nelze výše uvedené vykládat tak, že je možné se omezit na pouhé konstatování nesouhlasu formou přeškrtnutí vybrané možnosti v Protokolu o ústním jednání projednávajícím daňovou kontrolu tak, jak to učinila stěžovatelka, neboť i v daňovém řízení se uplatňuje obecná právní zásada „bdělým náležejí práva (vigilantibus iura scripta sunt)“. Jestliže tedy stěžovatelka nevyužila své možnosti dané jí ust. § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků, tedy nekonkretizovala svůj vyjádřený nesouhlas s obsahem daňové kontroly či případně nenavrhla doplnění daňové kontroly, nemůže být tato její nečinnost přičtena k tíži správce daně, neboť není v žádném případě právem ale ani povinností správce daně suplovat jednání daňového subjektu tím, že by ve svých úkonech vyhledával údajná pochybení, neboť zákon o správě daní a poplatků dává daňovému subjektu dostatek možností k vyjádření relevantního nesouhlasu s úkony správce daně. S ohledem na shora uvedené

shledává Nejvyšší správní soud jako nedůvodné námitky stěžovatelky týkající se údajného porušení ust. § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků či čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky nebo čl. 2 odst. 2 Listiny, neboť správce daně postupoval zcela v souladu s pravomocí mu vymezenou. Z ust. § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků mimo jiných vyplývá, že odvolací orgán může v rámci odvolacího řízení doplňovat výsledky daňového řízení či odstraňovat vady řízení. Je tedy zřejmé, že jak řízení před správcem daně, tak i řízení před odvolacím orgánem, je nutno brát jako jeden celek, tedy jinak řečeno, odvolací orgán může napravovat pochybení správce daně. Proto je nedůvodná námitka stěžovatelky poukazující na skutečnost, že správce daně či odvolací orgán měnily v průběhu řízení podklady nutné pro rozhodnutí ve věci.

K bodu třetímu kasační stížnosti uvádí Nejvyšší správní soud, že stěžovatelka se mýlí, jestliže se domnívá, že na řízení před správcem daně lze bez dalšího aplikovat čl. 38 odst. 2 Listiny. Ačkoliv, jak je patrné z rubriky hlavy páté, jehož je toto ustanovení součástí, vztahuje se tento článek jak na soudní, tak i na jinou právní ochranu (tedy i na správní řízení), nelze s ohledem na čl. 36 odst. 1 Listiny všechna Listinou stanovená pravidla aplikovat bez dalšího i na správní, tedy i daňové, řízení, nýbrž tak lze činit pouze ve stanovených případech. Vzhledem k okolnosti, že jednou ze základních zásad správního řízení, kterou je nutno aplikovat i na řízení daňové, je zásada písemnosti, která charakterizuje správní řízení jako řízení vedené zejména na základě písemných podkladů a která nevyžaduje, aby bylo k projednání věci u správního orgánu svoláno ústní jednání, je tuto zásadu možno modifikovat pouze, jestliže je tak stanoveno zákonem nebo jestliže je to nutné k objasnění povahy věci. Je tedy plně v kompetenci správce daně, kdy využije prostředky stanovené mu zákonem o správě daní a poplatků a ku příkladu předvolá daňový subjekt. Nelze tedy přisvědčit stěžovatelce, že postupem daňových orgánů došlo k porušení čl. 38 odst. 2 Listiny, neboť stěžovatelce takové ústavním předpisem zaručené právo nenáleželo.

K poslednímu stížnímu bodu stěžovatelky poukazujícímu na fakt, že krajský soud se vůbec nezabýval žalobními body 2, 3b, 3d a 3e, stejně jako namítaným porušením čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny, uvádí Nejvyšší správní soud, že z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá v případě žalobních bodů 2, 3b, 3d a 3e opak. Jak je z textu rozhodnutí zřejmé, krajský soud při projednávání žalobních bodů nepostupoval stejným způsobem jako stěžovatelka, tedy nedodržel číslování námitek obsažené v žalobě, ale projednání žaloby pojal komplexně. Z odůvodnění je patrné, že soud se k žalobním námitkám vyjadřoval průběžně tak, jak se mu to jevilo logické s ohledem na posloupnost věci (a se zřetelem na fakt, že některé žalobní námitky byly podobného obsahu). K poukazu stěžovatelky, že se krajský soud nezabýval porušením čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky a čl. 2 odst. 2 Listiny, Nejvyšší správní soud uvádí, že krajský soud se v odůvodnění napadeného rozhodnutí skutečně nevyjadřuje k porušení ustanovení uvedených výše. Nejvyšší správní soud však konstatuje, že toto pochybení nemohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť z kontextu celého rozhodnutí krajského soudu vyplývá jednoznačný závěr, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno v souladu se zákonem. Tedy v případě, že by došlo k namítanému porušení článků čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny, musel by krajský soud rozhodnutí správního orgánu zrušit, což se však nestalo.

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí soudu přezkoumal v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka ve své kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Ze všech shora uvedených důvodů shledal kasační stížnost jako nedůvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání

postupem dle § 109 odst. 1 citovaného zákona, dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., dle kterého 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. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Správní orgán nárok na náhradu nákladů řízení nevznesl, proto mu ho soud nepřiznal.

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

V Brně dne 19. ledna 2006

JUDr. Radan Malík
předseda senátu