



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobce **Ing. P. B.**, zastoupeného JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem Praha 1, U Bulhara 3, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Hradec Králové, Horova 17, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 2. 2003, č. j. 5901/110/2002-Sa/22 a č. j. 5902/110/2002-Sa/23, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 4. 2004, č. j. 31 Ca 38/2003-19,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Včasnou kasační stížností ze dne 16. 6. 2004, doplněnou podáním ze dne 12. 8. 2004 (došlým krajskému soudu dne 18. 8. téhož roku), brojil žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 4. 2004, č. j. 31 Ca 38/2003-19, jímž krajský soud jednak spojil ke společnému projednání věci vedené pod sp. zn. 31 Ca 38/2003 a 31 Ca 39/2003 s tím, že nadále budou vedeny pod sp. zn. 31 Ca 38/2003, a jednak zamítl žaloby žalobce a vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žaloby směřovaly proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 25. 2. 2003, č. j. 5901/110/2002-Sa/22 a č. j. 5902/110/2002-Sa/23, jimiž žalovaný zamítl odvolání proti dodatečným platebním výměrům ze dne 11. 6. 2002,

č. j. 20438/02/250970/5151 a č. j. 20440/02/250970/5151, jimiž Finanční úřad v Přelouči žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši 31 040 Kč a za zdaňovací období roku 2001 ve výši 29 184 Kč.

II.

Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že je namístě použít § 2 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“ nebo „d. ř.“), neboť vytvořený formální stav zastírá skutečný úmysl, tj. prostřednictvím jinak regulérně vzniklého a v souladu s právními předpisy zaregistrovaného o. s. K. z.-v.-v. hradit rodinným příslušníkům a příbuzným potřeby, které by si dárce jinak nemohli odečíst jako odčitatelnou položku od základu daně. K. z.-v.-v. vynakládal prostředky pouze na uspokojování osobních potřeb jeho členů. Hrazené vzdělávání a další akce členů neměly žádný vztah k ochraně zvířat a životního prostředí, tedy k jediným společensky prospěšným činnostem sdružení, z nichž by pro členy sdružení nevyplývala nějaká bezprostřední výhoda. Žalobce a další členové jeho rodiny a příbuzní využili možnosti, kterou skýtá § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů, a založili sdružení s jednoznačně omezeným počtem členů, přispěli do něho peněžním darem, který si odečetli od základu daně, a hradili z takto získaných prostředků potřeby, které poplatníkům zákon o daních z příjmů jinak odečíst od základu daně neumožňuje. Tuto situaci krajský soud zhodnotil jako vytvoření stavu, který je z formálně právního hlediska v souladu se zákonem, avšak ve skutečnosti jednoznačně slouží k účelu, který zákon o daních z příjmů nepředpokládá. Zvolený postup umožnil žalobci odečíst od základu daně náklady na úhradu potřeb rodinných příslušníků a příbuzných, které by nemohl odečíst od základu daně, pokud by je hradil přímo, bez jejich transformace přes sdružení. Takovýto postup opravňuje k použití § 2 odst. 7 d. ř. Žalovaný tedy neporušil zákon, pokud hodnotu daru poskytnutého K. z.-v.-v. neuznal jako položku odčitatelnou od základu daně ve smyslu § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů za použití § 2 odst. 7 d. ř.

K námitce o porušení § 2 odst. 3 d. ř. správcem daně jeho tvrzením, že za poskytnuté dary poskytoval K. z.-v.-v. svým členům a zároveň dárce protiplnění, aniž poskytl jakýkoliv důkaz o tom, že protiplnění přijal i žalobce, krajský soud uvedl, že ve spise skutečně není důkaz o tom, že by sdružení osobně žalobci hradilo nějaké aktivity. Nelze však přehlédnout opouštění této argumentace již žalovaným v napadeném rozhodnutí. Tím došlo k nápravě pochybení v hodnocení důkazů, obsažené ve zprávě z kontroly a ve sdělení důvodů rozdílu mezi daní přiznanou a daní dodatečně vyměřenou. Konstatované pochybení správce daně neovlivňuje zákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného. Stejně je podle krajského soudu třeba pohlížet i na námitku zpochybňující tvrzení správce daně ve zprávě z daňové kontroly, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 d. ř.; tento argument žalovaný v napadeném rozhodnutí nepoužil, a neuvedl jej ani správce daně již ve sdělení důvodu rozdílu mezi daní přiznanou a dodatečně vyměřenou.

Ohledně námítky, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole neuvedl, které důkazní prostředky hodnotil a jak, čímž porušil § 2 odst. 3 d. ř. a žalobci znemožnil realizovat právo dané mu § 16 odst. 4 písm. f) d. ř., krajský soud přitakal žalobci, že ve zprávě o kontrole správce daně uvedl, jaká zjištění učinil, avšak neuvedl, z jakých důkazů tento závěr vyplývá. Se žalobcem byla zpráva z kontroly projednána dne 11. 6. 2002; z protokolu vyplývá, že k výsledku zprávy má připomínky a nesouhlasí s jejím obsahem, svoje prohlášení však blíže nekonkretizoval a ani nepožádal o lhůtu k vyjádření, případně k doplnění důkazního řízení. Správce daně nedostatek v konstatování důkazních prostředků odstranil již ve sdělení poskytnutém žalobci na jeho žádost v souladu s § 32 odst. 9 d. ř., v níž výslovně

uvedl, že jako důkazní prostředky použil protokol o ústním jednání sepsaný dne 30. 5. 2002 s žalobcem, závěry z prověření činnosti spolku, jeho stanovy a zápisy z jeho valných hromad. Práva navrhnout doplnění důkazního řízení mohl žalobce využít v odvolání do dodatečných platebních výměrů či v podaných žalobách, avšak neučinil tak. Postup správce daně, jímž by zbavil daňový subjekt práv uvedených v § 16 odst. 4 písm. f) d.ř., a který by nebyl napraven v odvolacím řízení, by se jevil natolik závažný, že by napadené rozhodnutí nemohlo obstát. V posuzovaném případě však žalobce sice tvrdí, že mu toto právo bylo odňato, avšak pochybení správce daně bylo před vydáním napadeného rozhodnutí odstraněno. S výsledkem daňové kontroly byl žalobce seznámen a postupem podle § 32 odst. 9 d.ř. mu správce daně sdělil i důkazy, které byly podkladem pro vydání platebních výměrů. V odvoláních, žalobách ani v dalších písemnostech založených ve správním spise žalobce netvrdí, že existují důkazy, které může a také má v úmyslu uplatnit v daňovém řízení. Žalovaný proto neměl důvod v odvolacím řízení doplňovat již provedená zjištění; vzhledem k tomu, že se neodchýlil od právního hodnocení správce daně a pouze ustoupil od některých jeho nepodložených tvrzení, nelze mu vytknout žádná procesní pochybení.

Z toho dle krajského soudu vyplývá, že žalobcem namítaná pochybení buď odstranil sám správce daně, nebo tak učinil v odvolacím řízení žalovaný, což mu umožňuje § 50 odst. 3 věta čtvrtá d.ř. Krajský soud proto žalobu jako nedůvodnou zamítl a o nákladech řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s.

III.

Žalobce v kasační stížnosti brojil proti popsanému právnímu názoru krajského soudu o účelovém založení sdružení. Podle něj není občanské sdružení K. z.-v.-v. sdružením s jednoznačně omezeným počtem členů. Řádným členem klubu může být každá osoba, která souhlasí s platnými stanovami klubu. Toto občanské sdružení je právnickou osobou, kterou má na mysli § 15 odst. 8 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů; proto si může dárcce odečíst hodnotu darů jí darovaných od základu daně podle citovaného ustanovení. Případný příbuzenský poměr dárce ke členům občanského sdružení je irelevantní, stejně jako není rozhodné, zda nějaký příbuzný daňového subjektu studuje ve školském zařízení, jemuž tento daňový subjekt dá dar na provoz školy. Omezení vyplývající z § 25 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů na věc nedopadá, protože žalobce žádné prostředky pro osobní potřebu ze sdružení nečerpal. Nepřípadná je argumentace soudu, podle níž by žalobce prostředky čerpané ve sdružení příbuznými nemohl uplatnit jako výdaje, pokud by je hradil přímo, neboť totéž platí pro případ, že by hradil výdaje osob s ním nespřízněných. Ustanovení § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů neobsahuje žádné omezení, v jakém vztahu k dárci mohou či nemohou být členové obdarované právnické osoby; toto ustanovení tedy umožňuje, aby z daru žalobce čerpali peněžní prostředky i jeho příbuzní (jinak by se jednalo o jejich diskriminaci). Žalobce svým postupem nic nezakrýval; krajský soud proto posoudil tuto otázku nesprávně.

Dále žalobce nesouhlasil s názorem krajského soudu, podle něhož správce daně, popř. žalovaný napravil procesní pochybení v průběhu dalšího řízení. Vytýkané vady jsou natolik závažné, že je nelze napravit postupem podle § 50 d.ř.; tím by se z dvoustupňového řízení stalo řízení jednostupňové. Daňový subjekt má podle § 16 odst. 4 písm. f) d.ř. právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě a ke způsobu jeho zjištění a navrhnout jeho případné doplnění. Obsah zprávy o daňové kontrole je tedy určen citovaným ustanovením ve spojení s § 2 odst. 3 a § 31 odst. 4 d.ř.; pod způsobem zjištění výsledku lze rozumět důkazní řízení a hodnocení

důkazů, tedy postup podle posléze citovaných ustanovení. K tomuto závěru lze dospět i z § 46 odst. 2 d. ř. (z vyměřovacího spisu a tedy v případě daňové kontroly ze zprávy o daňové kontrole musí být zřejmé, na podkladě čeho se správce daně odchýlil při stanovení základu daně a daně od daňového přiznání, jakož i důvody těchto rozdílů). Není-li toto ze zprávy o daňové kontrole zřejmé, pak právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly ke způsobu zjištění výsledku uvedenému ve zprávě nemůže být daňovým subjektem konzumováno; tuto vadu nelze po vydání dodatečného platebního výměru odstranit, neboť daňová kontrola je již ukončena. Žalobce dále odkázal na nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 121/01. Jak správce daně, tak i odvolací orgán v průběhu dalšího řízení měnili obsah zprávy o daňové kontrole bez jakéhokoli znovuprojednání; tyto změny nesplňovaly ani požadavky na obsah zprávy o daňové kontrole, neboť neobsahovaly hodnocení důkazů. Rovněž sdělení správce daně na žádost žalobce nebylo v souladu s § 32 odst. 9 d. ř. Konstatování soudu, že zpráva z kontroly byla s žalobcem projednána dne 11. 6. 2002, neznamená, že tím je zhojen nezákonný postup správce daně. Z protokolu vyplývá, že žalobce má připomínky a nesouhlasí s obsahem zprávy, avšak svoje tvrzení nijak nekonkretizoval, ani nepožádal o lhůtu k vyjádření, případně k doplnění dokazování. Daňový řád neukládá daňovému subjektu, v jakém rozsahu se má vyjadřovat ke zprávě o kontrole a co všechno je povinen ve vyjádření uvádět. Žalobce nemohl předpokládat, že správce daně o vadách své zprávy nevěděl, když nepožádal o konkretizaci vznesených námitek. V odvolání pak žalobce „své výhrady konkretizoval, jak mu to ukládá daňový řád“.

Správce daně sice žalobci sdělil podle § 32 odst. 9 d. ř., jaké důkazy hodnotil, avšak hodnocení důkazů neprovedl, tj. ani dodatečně neodstranil vady zprávy o daňové kontrole. Odvolací orgán z větší části změnil či vypustil argumentaci správce daně, a přesto s žalobcem vůbec nejednal; tím porušil čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Odvolací orgán ani správce daně nepodpořili svůj názor o porušení § 15 zákona o daních z příjmů odkazy na ustanovení právních předpisů. Odvolací orgán se nevypořádal ani s dalšími body odvolání.

Krajský soud se dle tvrzení žalobce nezabýval žalobními body 2, 3b, 3d a 3e, stejně jako namítaným porušením článku 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Jeho rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Žalobce tedy vytýká správci daně porušení § 2 odst. 3, § 31 odst. 1 až 4, § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu, čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, odvolacímu orgánu porušení § 50 odst. 7 d. ř., čl. 2 odst. 3 Ústavy, čl. 2 odst. 2 a čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Domáhá se proto zrušení napadeného rozsudku krajského soudu.

IV.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na právních závěrech, k nimž dospěl ve svých rozhodnutích, a navrhl zamítnutí kasační stížnosti pro její bezdůvodnost.

V.

Ze správního a soudního spisu vyplynulo, že Finanční úřad v Přelouči zahájil dne 29. 4. 2002 u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob, daně z přidané

hodnoty a silniční daně za zdaňovací období roku 2000; dne 30. 5. 2002 zahájil daňovou kontrolu ohledně daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001. Daňová kontrola se především zaměřila na peněžní dary, jež v kontrolovaných zdaňovacích obdobích žalobce poskytl o. s. K. z.-v.-v. Toto občanské sdružení bylo zaregistrováno dne 3. 11. 1999 Ministerstvem vnitra. Jeho posláním bylo přispívat k rozvoji sportovní aktivity členů klubu, k rozšíření vzdělání a všeobecného rozhledu členů klubu, k podpoře kulturních a uměleckých aktivit členů klubu a k ochraně zvířat a životního prostředí; dále bylo cílem spolku navazování sportovních styků s kluby v České republice i v zahraničí, podpora členů v aktivním vzdělávání, aktivní účast při pořádání kulturních a uměleckých akcí a při ochraně zvířat a životního prostředí. Podle čl. III. stanov se mohla řádným členem klubu stát osoba, která souhlasila s platnými stanovami klubu; o přijetí tohoto člena měla rozhodnout valná hromada. Členy klubu ve skutečnosti byli žalobce, jeho manželka a jejich tři děti, a dále švagr a synovec žalobce (syn švagra). Příjmy spolku pocházely v letech 2000 a 2001 výlučně z darů poskytnutých členy klubu a z členských příspěvků. V roce 2000 i 2001 daroval žalobce spolku částky přesahující devadesát tisíc korun, jejichž hodnotu odečetl od základu daně podle § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Výdaje spolku činily v roce celkem 135 688 Kč a byly vynaloženy na sportovní vybavení (nákup stanu, lodě, spacího pytle), na náhradu cestovních výdajů do školy a na hory, na literaturu, na zimní tábor, na předplatné do fitcentra, na jazykový kurs, na školné a na potápěčské expedice. Výdaje v roce 2001 činily celkem 161 039 Kč a byly obdobně jako v roce předešlém vynaloženy na nákup sportovního vybavení (plavky, potápěčská výbava), na náhrady cestovního do školy a na hory, na literaturu, na vstupné na muzikály a do posilovny, na výuku cizího jazyka, na školné a na potápěčskou expedici. Dne 30. 5. 2002 potvrdil žalobce správnost těchto skutkových zjištění.

Finanční úřad v Přelouči dodatečným platebním výměrem ze dne 11. 6. 2002, č. j. 20440/02/250970/5151, žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 29 184 Kč; dodatečným platebním výměrem z téhož dne, č. j. 20438/02/250970/5151, dodatečně žalobci vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši 31 040 Kč.

Finanční ředitelství žalobou napadenými rozhodnutími ze dne 25. 2. 2003, č. j. 5901/110/2002-Sa/22 a č. j. 5902/110/2002-Sa/23, odvolání žalobce zamítlo; argumentace byla v obou případech prakticky totožná. Odvolací orgán dospěl k závěru, že K. z.-v.-v. vznikl jako právnická osoba v souladu se zákonem. Výdaje sloužily členům klubu na účely uvedené ve stanovách; údaje o výdajích uvedené ve stanovách přitom nejsou v rozporu s § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Výdaje pro členy klubu sloužily současně vždy jako výdaje pro členy klubu a příbuzné. Pro všechny tyto výdaje (nákup vstupenek na sportovní a kulturní akce pro rodinu a příbuzné, pořádání výletů pro rodinu a příbuzné, nákup sportovního vybavení pro rodinu a příbuzné, hrazení jízdného do školy a školné svých dětí atd.) nebylo dle názoru odvolacího orgánu nutné zakládat právnickou osobu. Jednalo se tedy o výdaje na uspokojení potřeb rodiny a příbuzenstva, což je rozhodující, třebaže je skutečný stav zastírán stavem formálně právním. Tyto výdaje se v žádném případě nemohou stát nezdanitelnou částí základu daně. V průběhu celého řízení žalobce neuvedl jediný důvod, proč by bylo nutné uvedené potřeby hradit prostřednictvím klubu a nikoliv – jak bývá běžně zvykem – z rodinného rozpočtu. Neexistoval přitom jediný výdaj klubu, který by nebyl výdajem na uspokojení potřeb rodiny žalobce a jeho příbuzných. Odvolací orgán proto hodnotil postup žalobce podle § 2 odst. 7 d. ř. a dospěl k závěru, že žalobce porušil § 15 zákona o daních z příjmů, neboť výdaje, které sloužily pouze pro uspokojování potřeb rodiny a příbuzenstva žalobce nelze uplatnit jako hodnotu daru poskytnutého právnickým osobám na financování

vzdělání, kultury a na účely tělovýchovné a sportovní. Dále se odvolací orgán vyjadřoval k jednotlivým námitkám, jež žalobce vznesl ve svém odvolání.

VI.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu kasační stížnosti a mezích uplatněných kasačních důvodů. Neshledal existenci podmínek, k nimž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a které by vedly ke zrušení rozsudku mimo vytčený rámec. Dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Rozhodující pro posouzení stěžejní námitky kasační stížnosti je otázka výkladu § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Citované ustanovení na počátku zdaňovacího období roku 2000 znělo takto: „*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.*“ Novela provedená zákonem č. 340/2000 Sb. rozšířila výčet adresátů darů o politické strany a politická hnutí, a novelizace zákonem č. 117/2001 Sb. potom mezi obdarované přidala i právnické osoby, jež jsou pořadateli veřejných sbírek podle zákona o veřejných sbírkách č. 117/2001 Sb.; na tom, co je v citovaném ustanovení podstatné pro souzený případ, se však nezměnilo nic.

Položená otázka stojí tak, zda s ohledem na skutkové okolnosti:

a) K. v. – z. – v. byl právnickou osobou ve smyslu § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů;

b) zda účel, k němuž K. v. – z. – v. dar skutečně využil, odpovídal účelům uvedeným v § 15 odst. 8 citovaného zákona, resp. zda nebyl v rozporu se zákonem či jej neobcházel, a zda tedy žalobce mohl odečíst hodnotu daru tomuto spolku poskytnutému od základu daně.

Ad a) Není pochyb o tom, že K. v. – z. – v. byl skutečně právnickou osobou ve smyslu § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů, tedy právnickou osobou se sídlem na území České republiky. Občanské sdružení (teoreticky správně spolek) založené podle zákona č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů, má svou vlastní právní osobnost, odlišnou od právních osobností svých členů, tj. je právnickou osobou. Sídlo tohoto spolku bylo podle stanov v P., tedy v České republice.

Z tohoto pohledu je první – povýtce formální – podmínka splněna.

Ad b) Dary žalobce věnoval spolku K. v. – z. – v., který je dále použil na financování sportovních, vzdělávacích a kulturních aktivit svých členů. Z tohoto hlediska odpovídal postup žalobce i spolku § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Odečtení hodnoty darů, které žalobce tomuto spolku věnoval, od žalobcova daňového základu, však Nejvyšší správní soud s ohledem na skutkové okolnosti tohoto případu považuje nikoliv za výkon práva, nýbrž za jeho zneužití.

Zneužitím práva je situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady *lex specialis derogat legi generali* vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním (viz. Knapp, V.: Teorie práva. C. H. Beck, Praha, 1995, s. 184-185). Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu.

Právo je jedním ze společenských normativních systémů; je tedy nerozlučně spjata s existencí společnosti, kterou svým regulativním působením významně ovlivňuje. Úkolem práva jako společenského normativního systému je zabezpečit reprodukci společnosti a tedy i vůbec její řádné fungování. Aby společnost nebyla pouhým souhrnem autonomních individuí, sledujících výlučně své vlastní zájmy, potřeby a toliko svůj prospěch, a nerespektujících zájmy, potřeby a prospěch ostatních, resp. celku, musí ve společnosti existovat i určitá shoda ohledně základních hodnot a pravidel vzájemného soužití. Z tohoto pohledu je evidentní, že právní řád nemůže být hodnotově neutrální, ale musí obsahovat, chránit a prosazovat alespoň hodnoty, které umožňují bezporuchové soužití jednoho člověka s lidmi dalšími, tedy život člověka jako člena společnosti.

V tomto svém regulativním působení musí právo předkládat svým adresátům racionální vzorce chování, tedy takové vzorce, které slouží k rozumnému uspořádání společenských vztahů. To je příkaz nejen pro zákonodárce, ale i pro adresáty právních norem a orgány, které tyto právní normy autoritativně interpretují a aplikují; smyslu práva jako takového odpovídá pouze takový výklad textu právního předpisu, který takové uspořádání vztahů ve společnosti respektuje. Výklad, který by – při existenci několika různých interpretačních alternativ – racionalitu uspořádání společnosti pomíjel, nelze považovat za správný a závěr, k němuž dospívá, potom důsledně vzato nelze považovat ani za existující právo, a to z toho důvodu, že se přičí základnímu smyslu práva. Ostatně odedávna platí, že znát zákony neznamena znát jenom jejich text, ale především pochopit jejich smysl a působení; obdobné platí o právu samém.

Při existenci několika interpretačních alternativ tedy takové chování, které není v souladu s požadavkem rozumného uspořádání společenských vztahů, je chováním protiprávním; takové chování může mít zároveň povahu zneužití subjektivního práva. Tak je tomu i v daném případě, v němž jde o zneužití subjektivního veřejného práva na odečtení hodnoty daru od základu daně ve smyslu § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud považuje za hrubě odporující principu rozumného uspořádání společenských vztahů, pokud žalobce spolu s ostatními rodinnými příslušníky, svým švagrem a synovcem využívali (či spíše zneužívali) spolku K. v. – z. – v., jehož vůli v právním smyslu podle stanov zároveň vytvářeli, k financování shora uvedených sportovních, kulturních a vzdělávacích aktivit svých dětí, a to za účelem, aby si mohl žalobce hodnotu daru poskytnutého spolku odečíst od základu daně a tak snížit svou výslednou daňovou povinnost. Tyto dary přitom byly jedinými zdroji financování uvedených aktivit. Nemůže být pochybnosti o tom, že uvedený postup byl zvolen jedine proto, aby žalobce mohl snížit svůj základ daně; jinak by totiž financování aktivit svých dětí, které jinak tvoří obsah vyživovací povinnosti rodiče k dítěti, žalobce uskutečňoval přímo a nikoliv prostřednictvím spolku. Právě tento znak, tedy že žalobce spolek využíval jako prostředníka k financování nejrůznějších

aktivit svých dětí (aby následně mohl hodnotu daru odečíst od základu daně), je sám o sobě evidentně neracionální; rozumnému uspořádání společenských vztahů by naopak odpovídalo, pokud by žalobce sportovní, kulturní a vzdělávací aktivity hradil svým dětem přímo.

Bylo již řečeno, že financování uvedených aktivit je součástí vyživovací povinnosti. Soudní praxe i odborná literatura vymezuje pojem výživného jako zabezpečování potřeb mezi subjekty rodinněprávního vztahu, nejen tedy jako na uhrazování výživy ve vlastním slova smyslu, ale i jako na uspokojování ostatních hmotných potřeb (šaty, obuv) a kulturních potřeb (prostředky na rozšiřování a prohlubování vzdělání, na rozvoj zájmů a zálib); výživným pro dítě se rozumí uspokojování všech jeho životních potřeb po stránce fyzické a duševní (Hrušáková, M. a kol.: Zákon o rodině. Komentář. 3. vydání, C. H. Beck, Praha, 2005, s. 357). Je absurdní představa, že zákonodárce zamýšlel plnění vyživovací povinnosti rodičem způsobem, jakým si počínal žalobce; ještě absurdnější je představa, že rodič, který založí spolek, jehož členy budou jeho děti, a prostřednictvím něhož financuje vzdělávací, sportovní a kulturní aktivity svých dětí, na tom bude lépe – protože si bude moci o hodnotu daru snížit základ daně –, než rodič, který takový spolek nezaloží a jemuž možnost odečíst si hodnotu plnění poskytovaného dětem na financování jejich sportovních, vzdělávacích a kulturních aktivit nesvědčí. Takový náhled by nejen nebyl v souladu s principem rozumného uspořádání společenských vztahů, ale též by zakládal ničím neodůvodněnou nerovnost mezi oběma vymezenými skupinami rodičů.

Žalobci jistě nelze bránit ve výkonu jeho ústavně garantovaného spolčovacího práva, ba ani v tom, aby tomuto spolku poskytoval dary, které bude tento spolek používat na úhradu sportovních, kulturních a vzdělávacích potřeb svých členů. Avšak v situaci, kdy členy tohoto spolku jsou pouze žalobce, jeho děti a manželka, a jeho švagr se synovcem (tedy osoby, mezi nimiž jsou úzké příbuzenské vazby), nemůže žalobce odečíst hodnotu poskytnutého daru tomuto spolku, neboť by se jednalo nikoliv o výkon subjektivního veřejného práva, ale o jeho zneužití; takové chování neodpovídá principu rozumného uspořádání společenských vztahů, a zcela nedůvodně přináší žalobci prospěch na úkor ostatních členů společnosti tím, že zkracuje stát o daňové příjmy, jež by mohly být po právu redistribuovány ve prospěch ostatních členů společnosti, tj. působí v konečném důsledku ničím neodůvodněnou újmu každého člena společnosti.

Nejvyšší správní soud podotýká, že institut zákazu zneužití subjektivních práv (k ničím neodůvodněné újmě jiného či k ničím neodůvodněné újmě společnosti, tj. konce konců jejích členů) představuje materiální korektiv formálního pojmání práva, prostřednictvím něhož se do právního řádu vnáší hledisko ekvity (spravedlnosti). Zákon, jenž je ze své povahy obecný, nemůže pojmově pamatovat na všechny myslitelné životní situace, které mohou za jeho účinnosti nastat. V důsledku toho se může přihodit, že určité chování formálně vzato – ve skutečnosti ovšem pouze zdánlivě, jak bylo vyloženo výše - odpovídá právní normě (či lépe řečeno: dikci právního předpisu), avšak je zároveň pocíťováno jako zjevně nespravedlivé, neboť v rozporu s určitými základními hodnotami a s rozumným uspořádáním společenských vztahů působí jiným újmu. Takové chování má potom povahu nikoliv výkonu subjektivního práva, nýbrž jeho (právem reprobovaného) zneužití.

Zároveň je zapotřebí zdůraznit, že zákaz zneužití práva představuje výjimku z pravidla; proto nelze např. předem paušálně říci, že o zneužití práva by se již nejednalo tam, kde by dalšími členy spolku byly tři, pět, deset či kolik dalších osob, mezi nimiž a žalobcem by již neexistovaly úzké rodinné vazby. Jinak řečeno, nelze předem a obecně stanovit

s matematickou přesností – ostatně právo není matematika –, kdy se zákazu zneužití – jakožto výjimky z pravidla – použije a kdy nikoliv. Vše záleží na okolnostech konkrétního případu a na soudcovskému uvážení a rozmyslu. Stanovením přesných pravidel by se popřel smysl a samotná podstata institutu zákazu zneužití subjektivních práv; tento institut se musí vyznačovat jistou obsahovou pružností, aby mohl reagovat na nekonečné množství životních situací, na něž nemůže ve své obecnosti právní norma pamatovat.

K právní kvalifikaci provedené krajským soudem Nejvyšší správní soud podotýká, že v dané věci se nejednalo o zastřený právní úkon ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu. Žalobce právní úkony, jež činil, nečinil naoko (nepředstíral je), a nesnažil se jimi zastřít právní úkony jiné. Žalobcova vůle i její projev naopak byly pravé a nic nezastíraly, a to jak pokud jde o založení spolku, darování, tak i o odečet hodnoty daru od základu daně. Nejednalo se ani o obcházení zákona, neboť žalobce naopak postupoval zcela v souladu s dikcí zákona o daních z příjmů a vykonal právo, které mu – byť jen zdánlivě – podle § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů náleželo.

Věc lze tedy uzavřít tak, že s ohledem na okolnosti souzeného případu představuje odečtení hodnoty daru od základu daně zneužití tohoto subjektivního veřejného práva. Správce daně proto právem zvýšil žalobci základ daně a doměřil mu daň z příjmů fyzických osob za léta 2000 a 2001, v nichž žalobce svého práva zneužil.

Na tomto závěru nemění nic ani námitka žalobce, že spolek K. v. – z. – v. není občanským sdružením s jednoznačně omezeným složením členů, nýbrž je otevřené všem osobám, které souhlasí se stanovami klubu. Tvrzení žalobce je důvodné potud, že podle čl. III. stanov může řádným členem klubu stát osoba, která souhlasí s platnými stanovami klubu; o přijetí tohoto člena rozhoduje valná hromada. Podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu však nelze klást důraz na obsah stanov, ale na skutečný stav, tedy na to, kdo byl ve skutečnosti členem spolku. Zde je nepochybné - a žalobcem ostatně ani nijak nezpochybňované – že členskou základnu tvořil toliko žalobce, jeho manželka a jejich tři děti, a dále švagr a synovec žalobce (syn švagra); o otevřeném členství tak lze hovořit pouze v rovině normativní (tj. z hlediska stanov), nikoliv z hlediska reálného fungování spolku. Otázka, zda K. v. – z. – v. je spolkem s otevřeným členstvím či nikoliv, není ovšem pro posouzení jednání žalobce jako zneužití práva rozhodná; pro odpověď na ni jsou relevantní úvahy uvedené výše. Zneužití práva, jakého se dopustil žalobce, je možné jak ve spolku s otevřeným, tak i s uzavřeným členstvím; důležité jsou okolnosti konkrétního případu.

Předestřený výklad zneužití subjektivního práva není dle přesvědčení zdejšího soudu v rozporu s principy vyplývajícími z ústavního práva (čl. 2 odst. a 4 Ústavy, čl. 2 a 3, čl. 4, čl. 11, čl. 20 Listiny základních práv a svobod) ani z práva mezinárodního (srov. zejména čl. 1 dodatkového protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod, zaručující právo na pokojné užívání majetku), neboť odpovídá smyslu práva a smyslu právní regulace, jak bylo vyloženo výše. V této souvislosti je namístě poukázat na to, že sám čl. 11 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, jež vychází nikoliv z individualistické koncepce vlastnictví, ale z koncepce vlastnictví jako sociální funkce (L. Duguít, W. J. Hedemann), stanoví, že „*vlastnictví zavazuje. Nesmí být zneužito na újmu práv druhých anebo v rozporu se zákonem chráněnými obecnými zájmy. Jeho výkon nesmí poškozovat lidské zdraví, přírodu a životní prostředí nad míru stanovenou zákonem.*“ Sama Listina základních práv a svobod tedy jenom utvrzuje koncepci, z níž vychází toto rozhodnutí.

VII.

Žalobce se dále neztotožnil se závěrem krajského soudu, že vady řízení žalovaný odstranil postupem podle § 50 odst. 3 d. ř. Nejvyšší správní soud shledal právní názor krajského soudu správným a v podrobnostech k němu odkazuje; dodává pouze, že podle čtvrté věty § 50 odst. 3 d. ř. „*v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty*“. Citované ustanovení tedy dává odvolacímu orgánu výslovně možnost odstraňovat vady řízení, tj. procesní pochybení, jichž se dopustil správce daně v prvoinstančním řízení. Ze správního spisu je patrné, že vady řízení, které vytýkal žalobce, v průběhu řízení odstranil buď již sám správce daně nebo odvolací orgán. Důkazní prostředky, z nichž vyplývají zjištění obsažená ve zprávě o daňové kontrole, uvedl správce daně ve sdělení důvodu rozdílu mezi daní přiznanou a daní dodatečně vyměřenou ze dne 25. 7. 2002, v němž pod osmi body odpověděl na osm otázek žalobce: pod bodem pátým se uvádí, že důkazními prostředky byly protokol o ústním jednání ze dne 30. 5. 2002, stanovy občanského sdružení K. v. – z. – v. a zápisy z jeho valných hromad. Tvzení žalobce o nesouladu tohoto sdělení s § 32 odst. 9 d. ř., není opodstatněné, neboť správce daně v něm podrobně rozvedl (formou odpovědi na dotazy) jaký je důvod rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a přiznanou daní.

Žalobce nemá pravdu, tvrdí-li, že bylo porušeno jeho právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě o daňové kontrole, ke způsobu jeho zjištění, a případně právo navrhnout jeho doplnění [§ 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu]. Jak vyplývá z protokolu o ústním jednání ze dne 11. 6. 2002, byl výsledek daňové kontroly téhož dne s žalobcem projednán. Podle protokolu (jeho předtištěné části, v níž je možno proškrtnout nehodící se výrazy „*má-nemá*“, „*souhlasí-nesouhlasí*“) daňový subjekt má k výsledku kontroly připomínky a s obsahem zprávy nesouhlasí; rubrika „*vyjádření a návrhy na doplnění protokolu nebo námítky směřující proti obsahu protokolu*“ je proškrtnuta, z čehož vyplývá, že žalobce žádné konkrétní vyjádření, návrhy na doplnění nebo námítky nevznáší. Souhlas s tímto obsahem protokolu potom žalobce stvrdil svým podpisem. Žalobci tedy nic nebránilo v tom, aby se při projednání zprávy o daňové kontrole k ní vyjádřil, avšak žalobce tak neučinil. Pouhému tvrzení daňového subjektu, že má k výsledku daňové kontroly připomínky a že s obsahem zprávy nesouhlasí, které není jakkoliv konkretizováno, nelze přiznat relevanci. Žalobci ostatně nic nebránilo v tom, aby při projednání daňové kontroly namítal, že např. ve zprávě nejsou uvedeny důkazní prostředky, na základě nichž správce daně učinil svá zjištění, a proto se nemůže ke zprávě kvalifikovaně vyjádřit, mohl stejně tak navrhnout doplnění dokazování či vyslovit svůj nesouhlas se zjištěními správce daně. Nic z toho však žalobce neučinil. Z toho vyplývá závěr, že žalobci bylo umožněno vyjádřit se, avšak žalobce tohoto svého práva nevyužil. Stejně tak žalobce nevyužil ani práva navrhnout doplnění zprávy o kontrole, ač mu v tom nic nebránilo; doplnění dokazování dalšími důkazními prostředky žalobce ostatně nenavrhoval ani v dalším průběhu daňového řízení a řízení soudního.

Odkaz žalobce na nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 121/01 je lichý, neboť citovaný nálezy dopadá na případy, kdy absentovala reakce na návrhy daňového subjektu na doplnění dokazování. V dané věci však žalobce žádné návrhy na doplnění dokazování neučinil.

Důvodná není ani námitka, podle níž tvrzení soudu o tom, že žalobce své připomínky a nesouhlas s obsahem zprávy o daňové kontrole nijak nekonkretizoval, ani nepožádal o lhůtu k vyjádření, případně k doplnění dokazování, neznamená, že tím je zhojen nezákonný postup

správce daně. V první řadě je nutné odkázat na závěry učiněné výše, z nichž vyplývá, že se o nezákonný postup nejednalo. Krom toho je nezbytné v obecné rovině uvést, že porušení procesních práv v daňovém řízení samo o sobě není v řízení před správním soudem důvodem ke zrušení napadeného rozhodnutí; důvodem kasace je jenom tehdy, pokud může mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, tj. jde-li o tzv. podstatné vady řízení. Již z toho, že žalobce proti zprávě o daňové kontrole nevznášel žádné konkrétní výhrady či námitky a nenavrhoval později ani doplnění dokazování, je zjevné, že zákonnost napadeného rozhodnutí nemohla být ovlivněna.

Žalobce dále namítal porušení čl. 38 odst. 2 Listiny, jež spatřoval v tom, že odvolací orgán z větší části změnil či vypustil argumentaci správce daně, a přesto s žalobcem vůbec nejednal. Tato argumentace není přiléhavá jak proto, že citovaný článek Listiny nedopadá na řízení před správními orgány, ale pouze před soudy, tak i z hlediska svého obsahu. Nelze totiž hovořit o tom, že by odvolací orgán „z větší části“ změnil či vypustil argumentaci správce daně. Odchytky v argumentaci se týkají toliko toho, že odvolací orgán upustil od tvrzení, že spolek poskytoval svým členům za poskytnuté dary protiplnění, jakož i závěry o neunesení důkazního břemene. Nejednalo se však o nijak zásadní otázky; krom toho k takovému postupu odvolací orgán opravňuje i § 50 odst. 3 d. ř., jak bylo vyloženo výše. Žalovaný ani nedoplňoval dokazování (žalobce ostatně ani žádné nové důkazní prostředky nenavrhoval); proto nelze uvažovat o tom, že by žalobci bylo upřeno právo vyjádřit se k věci a k prováděným důkazům. Nejvyšší správní soud ani v této otázce podstatné vady řízení neshledal.

Žalobce konečně namítal, že rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť se krajský soud nezabýval žalobními body 2, 3b, 3d a 3e, stejně jako namítaným porušením čl. 2 odst. 3 Ústavy a 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 15. 11. 2005, č. j. 8 Aps 1/2005-82, konstatoval, že *„odůvodnění rozhodnutí soudu (§ 54 odst. 2 s. ř. s.) se musí nepochybně vypořádat s jednotlivými tvrzeními účastníků, nelze však žádat, aby se soud věcně, podrobně a jednotlivě vypořádal i s těmi tvrzeními, která se z hlediska argumentace jeho rozhodnutí jeví nepodstatnými. V takovém případě postačí, vypořádá-li se soud s tvrzeními dostatečným odůvodněním jejich nepodstatnosti z hlediska použité argumentace (za předpokladu, že tato nepodstatnost není zcela zjevná).“* K tomu se dodává, že to, zda a jak se soud vypořádal s jednotlivými žalobními body, je nutno posuzovat v kontextu celého jeho rozhodnutí. Předmětem výkladu bylo v rámci soudního přezkumu především ustanovení § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů; finanční orgány stejně jako krajský soud v kasační stížnosti napadeném rozhodnutí provedly důkladný výklad tohoto rozhodnutí. Pokud se žalobce domnívá, že se krajský soud některými jeho žalobními body nezabýval, jde o pouhé zdání, neboť odpovědi na tyto žalobní body buď výslovně nebo implicitně vyplývají z textu odůvodnění. Nelze pouštět ze zřetele ani to, že žaloba je obsažena na osmi stranách hustě popsaného textu. V takovém případě je nereálné očekávat, že soud bude reagovat na každou větu žaloby, neboť tím by odůvodnění jeho rozhodnutí přesáhlo únosnou míru; jde-li o tento případ, je zcela legitimní postup soudu, který se soustředí pouze na podstatné žalobní body.

Žalobce měl za to, že se krajský soud nezabýval jeho žalobní námitkou, podle níž *„žalovaný svůj právní názor nepodpořil odkazy na příslušná ustanovení právních předpisů, ze kterých by vyplývalo, že žalobce opravdu porušil ustanovení § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů“*; podle žalobce totiž z citovaného ustanovení, z jiných ustanovení zákona o daních z příjmů, ba ani z § 25 odst. 1 písm. u) tohoto zákona nevyplývá, že by poskytnutý

dar nemohla právnická osoba využít pro rodinu či příbuzné dárce. Dle Nejvyššího správního soudu je zřejmé, že z touto otázkou se vypořádal jak žalovaný, tak i krajský soud. Žalovaný se jednak vyjádřil k odvolacím námitkám, jež vznesl žalobce, a jednak uvedl, že pro všechny výdaje spolku (např. nákup vstupenek na sportovní a kulturní akce pro rodinu a příbuzné, pořádání výletů pro rodinu a příbuzné, nákup sportovního vybavení pro rodinu a příbuzné, hrazení jízdného do školy a školné svých dětí atd.) nebylo nutné zakládat právnickou osobu. Jednalo se tedy o výdaje na uspokojení potřeb rodiny a příbuzenstva, což je rozhodující, třebaže je skutečný stav zastírán stavem formálně právním. Tyto výdaje se v žádném případě nemohou stát nezdanitelnou částí základu daně. V průběhu celého řízení žalobce neuvedl jediný důvod, proč by bylo nutné uvedené potřeby hradit prostřednictvím klubu a nikoliv – jak bývá běžně zvykem – z rodinného rozpočtu. Neexistoval přitom jediný výdaj klubu, který by nebyl výdajem na uspokojení potřeb rodiny žalobce a jeho příbuzných. Odvolací orgán proto hodnotil postup žalobce podle § 2 odst. 7 d. ř. a dospěl k závěru, že žalobce porušil § 15 zákona o daních z příjmů, neboť výdaje, které sloužily pouze pro uspokojování potřeb rodiny a příbuzenstva žalobce nelze uplatnit jako hodnotu daru poskytnutého právnickým osobám na financování vzdělání, kultury a na účely tělovýchovné a sportovní. Krajský soud hodnotil postup žalobce podle § 2 odst. 7 d. ř., neboť šlo o vytvoření stavu, který je z formálně právního hlediska v souladu se zákonem, avšak ve skutečnosti jednoznačně slouží k účelu, který zákon o daních z příjmů nepředpokládá. Zvolený postup umožnil žalobci odečíst od základu daně náklady na úhradu rodinných příslušníků a příbuzných, které by nemohl odečíst od základu daně, pokud by je hradil přímo, bez jejich transformace přes sdružení. Je tedy zřejmé, že žalovaný i krajský soud se námitkou zabývali (a to i přes její zjevně nesmyslnou formulaci; k tomu viz její citace výše).

Krajský soud se dle žalobce dále nevypořádal s námitkou, podle níž správce daně neprokázal, že by žalobce zastíral skutečný stav, pročez nebylo na místě aplikovat § 2 odst. 7 d. ř. Dle názoru Nejvyššího správního soudu je z textu rozsudku patrné, že krajský soud se otázkou aplikace § 2 odst. 7 d. ř. zabýval; k tomu srov. předchozí odstavec a reprodukční část rozsudku. K právnímu názoru zdejšího soudu na aplikaci § 2 odst. 7 d. ř. na souzenou věc srov. argumentaci o zneužití subjektivního veřejného práva uváděnou shora.

Z rozsudku krajského soudu je rovněž tak zřejmé, že se zabýval námitkou, podle níž není ve zprávě o daňové kontrole uveden způsob, jak správce daně výsledek uvedený ve zprávě zjistil (a tím i námitkou, že pod důvodem rozdílu je nutno rozumět uvedení důkazních prostředků a hodnocení důkazů). Krajský soud přisvědčil žalobci, že ve zprávě o kontrole jsou uvedena zjištění, k nimž správce daně dospěl, avšak nejsou zde uvedeny důkazní prostředky, z nichž tato zjištění vyplývají. Správce daně však nedostatek v konstatování důkazních prostředků odstranil již ve sdělení poskytnutém žalobci na jeho žádost v souladu s § 32 odst. 9 d. ř., v níž výslovně uvedl, že jako důkazní prostředky použil protokol o ústním jednání sepsaný dne 30. 5. 2002 s žalobcem, závěry z prověření činnosti spolku, jeho stanovy a zápisy z jeho valných hromad. Tento závěr považuje Nejvyšší správní soud za věcně správný a odkazuje na něj.

Krajský soud se sice v odůvodnění svého rozsudku výslovně nevyjádřil k namítanému porušení čl. 2 odst. 3 Ústavy a 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod – podle nichž státní moc slouží všem občanům a lze jí uplatňovat jenom v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon, resp. státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví – avšak závěr o tom, že tato ustanovení ústavního pořádku nebyla porušena implicitně, vyplývá z toho,

že napadené rozhodnutí považoval za odpovídající zákonu. K čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a jeho dopadu na oblast daní konstatoval Ústavní soud v nálezu ze dne 23. 6. 2004, sp. zn. II. ÚS 644/02, že „podle čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) lze státní moc uplatňovat jen v případech a mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Pro oblast daní a poplatků je toto ústavní pravidlo konkretizováno čl. 11 odst. 5 Listiny, podle něhož daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Význam tohoto ustanovení spočívá zejména v deklaraci toho, že ukládání daní a poplatků je v principu v souladu s ústavním pořádkem, a není tedy neústavním zásahem do jiných základních práv včetně práva vlastnického (pokud tím ovšem není popřena jejich podstata či smysl; čl. 4 odst. 4 Listiny). Aby však zdanění bylo ústavně konformní, musí se především opírat o zákon. Jiné hmotněprávní podmínky ústavní právo nepředepisuje.“ Krajský soud se otázkou, zda se daň dodatečně žalobci doměřená opírá o zákon, zabýval; tím samým je dáno i to, že se zabýval imperativy plynoucími z citovaných ustanovení Ústavy a Listiny základních práv a svobod.

Ze shora uvedeného tedy vyplývá, že námitky obsažené v kasační stížnosti nejsou důvodné; proto soud kasační stížnost zamítl.

VIII.

O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 10. listopadu 2005

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu