



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudců JUDr. Ivanky Havlíkové a Mgr. Martina Kříže v právní věci žalobkyně: **B. V.**, zastoupena: JUDr. Jiřím Všeckou advokátem se sídlem Orlická 163, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě na přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství pro Hlavní město Prahu ze dne 14.12.2009, č.j. 12369/09-1100-106389,

t a k t o :

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žalobkyně je povinna zaplatit žalovanému náklady v řízení v částce 2.392 Kč do 1 měsíce od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se podanou žalobou domáhala přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 14.12.2009, č.j. 12369/09-1100-106389, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru na základ daně, daň a ztrátu z příjmu fyzických osob za zdaňovací období 2003 vydanému Finančním úřadem pro Prahu 8 dne 3.6.2009 pod č.j. 168538/09/008914107708, kterým byla žalobkyni vyměřena daň z příjmu za zdaňovací období roku 2003 ve výši 1.275,- Kč.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí vyšel žalovaný ze zjištění, že správce daně vydal dodatečný platební výměr na doměření daně na základě daňové kontroly provedené mj. za zdaňovací období roku 2003, jejímž předmětem bylo prověření uplatnění darů jako odčitatelných položek od základu daně podle § 15 zákona č. 586/1992Sb., o daních z příjmů. Správce daně zjistil, že žalobkyně v daňovém priznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2003 uplatnila jako nezdanitelnou část základu daně ve smyslu § 15 odst. 8 zákona,

poskytnutý dar Nadačnímu fondu Prvního soukromého jazykového gymnázium v Hradci Králové spol. s r.o. (dále jen PSJG) ve výši 8.500,- Kč. Správce daně zjistil, že určité osoby blízké studentům PSJG hradily úplatu za studium studenta formou tzv. daru na PSJG, nebo Nadačnímu fondu PSJG (první soukromé jazykové gymnázium v Hradci Králové spol. s.o.). V případě žalobkyně bylo zjištěno, že ve školním roce 2002/2003 studovala v osmém ročníku PSJG její dcera. V průběhu daňové kontroly bylo prověřováno, zda byla žalobkyně oprávněna si uplatnit předmětnou částku ve svém daňovém přiznání jako odčitatelnou položku ve smyslu ustanovené § 15 odst. 8 zákona o daních příjmů. Žalobkyně přes opakované výzvy k tomuto prověřování nepředložila písemné smlouvy o studiu dcery na střední škole ani smlouvy o členství v Nadačním fondu PSJG ani doklad o zaplacení školného nebo členských příspěvků Nadačnímu fondu gymnázia. Žalobkyně na výzvu správce daně v odpovědi ze dne 22.3.2007 sdělila, že veškeré smlouvy o studiu na střední škole uzavřené mezi PSJG a žalobkyní nemá k dispozici a není schopna vyhovět výzvě správce daně. Podle žalovaného tedy žalobkyně nesplnila svou povinnost ve smyslu § 16 odst. 2 písm. c) a § 16 odst. 3 zákona o správě daní, tj. nedoložila požadované doklady, nepodala vysvětlení pro pochybnosti správce daně, že částka deklarovaná jako dar Nadačnímu fondu gymnázia je ve skutečnosti platba nahrazující školné za výuku, nebo členský příspěvek Nadačnímu fondu. Žalobkyně při daňové kontrole byla seznámena se stanoviskem správce daně vycházejícím z toho, že podmínkou studia na PSJG bylo zaplacení školného i členských příspěvků, nebo poskytnutí daru Nadačnímu fondu alespoň do výše členských příspěvků a také s tím, že dle § 628 o.z. musí být splněny dvě podmínky, aby mohl být určitý majetkový transfer považován za dar, tj. bezplatné poskytnutí určitého majetkového prospěchu , aniž by za toto své jednání dárce požadoval od obdarovaného nějaké protiplnění. Žalovaný zhodnotil, že tyto podmínky žalobkyně nesplnila, nesplnila podmínku dobrovolnosti, tzn., že dárce nevedou k plnění žádné povinnosti. Žalovaný zhodnotil, že bez uhrazení předmětných prostředků nebylo možné na jazykovém gymnáziu studovat, neboť současně byla tato úhrada spojená s protiplněním ve formě poskytnutí vzdělávacích služeb studentovi - v dané věci dceři žalobkyně. Tato skutečnost je dle žalovaného podložena nejen svědectvím ředitele, jednatele a spolumajitele gymnázia, ale taktéž obsahem veškerých smluv o studiu. Smluvní ustanovení byla totožná pro všechny a také bylo stejné to, že zákonní zástupci byli povinni v souvislosti se studiem studenta hradit náklady spojené s účastí studenta na výuce a náklady s provozem gymnázia prostřednictvím školného, či jiných způsobů financování gymnázia. Zákonným zástupcům studentů byla nabídnuta možnost buď se stát tzv. členem Nadačního fondu gymnázia uhrazením členských příspěvků ve výši 17.000,- Kč ročně, nebo zaplatit výše jmenovanému jazykovému gymnáziu školné ve výši 18.000,- Kč ročně v případě, že by členské příspěvky nebyly uhrazeny. V případě nesplnění těchto platebních podmínek byl zákonný zástupce studenta povinen uhradit gymnáziu smluvní pokutu ke dni 31.10. školního roku ve výši 19.000,- Kč.

Žalovaný se v napadeném rozhodnutí vypořádával s odvolacími námitkami žalobkyně, která vytýkala dodatečnému platebnímu výměru vadná skutková zjištění a nesprávné právní hodnocení povahy v daňovém přiznání uplatněných darů. Žalobkyně měla za to, že prokázala, že poskytla dar školskému subjektu k účelům předvídaným zákonem a že správní orgán si vytvořil svoji jinou představu podporovanou jen vybranými a zvolenými listinami, které považuje za validní důkazní prostředky, jimiž jsou vzorové smlouvy. Žalobkyně odmítla důkazní prostředky jako je sdělení Ministerstva školství mládeže a tělovýchovy, dokument přijímací řízení na střední školy v Královéhradeckém kraji, výroční zprávy, odpověď Ústavu pro informace ve vzdělávání. Tvrdila, že správce daně přistoupil k jejímu případu rozdílně od jiných daňových subjektů. Není známo, jaké protiplnění, kterým byl dar podmíněn, ona sama obdržela, a to nezjistila ani z obsahu zprávy o kontrole. Popřela, že by existovala jakákoliv

souvislost mezi darem a poskytnutím studia, že by v případě nesplnění peněžních povinností mohlo dojít k ukončení studia studenta. Namítala, že není dána souvislost studia na gymnáziu a vztahu mezi žalobkyní a gymnáziem a popřela, že by skutečným obsahem byla úplata za vzdělání. Ta není obsahem právního předpisu, který upravuje poměry studia na středních školách. Žalobkyně dar poskytla s vědomím, že dar musí být poskytnut na školské účely a neobdržela žádné protiplnění. Povinnost úplaty za vzdělání nevyplývá z žádného dokumentu týkajícího se přijímacího řízení na střední školy v Královéhradeckém kraji, ani z dalších shromážděných důkazů. Provedené důkazy nesvědčí pro závěr, že darem bylo placeno školné.

K těmto odvolacím námitkám se žalovaný ztotožnil se závěrem správce daně, že zákonní zástupci studentů jazykového gymnázia, kteří uzavřeli smlouvu o studiu byli povinni v souvislosti se studiem studenta hradit Nadačnímu fondu PSJG, nebo přímo PSJG určitou předem stanovenou částku ve formě školného, členských příspěvků, je nahrazujících tzv. darů či smluvní pokuty. Jinou možnost zákonní zástupci studentů neměli. V opačném případě nezaplacení předmětné částky bylo jazykové gymnázium oprávněno odstoupit od smlouvy o studiu a došlo by k ukončení studia příslušného studenta. Žalovaný ze Statutu školy zjistil, že členství v Nadačním fondu je spojeno výhradně s povinností úhrady částky 17.000,- Kč ročně s označením takové platby rodným číslem poskytovatele prostředků a rodným číslem konkrétního studenta. Tyto skutečnosti byly taktéž potvrzeny svědeckou výpovědí ředitele a jednatele gymnázia do protokolu o ústním jednání ze dne 8.8.2007. Správce daně proto oprávněně vzal za prokázané, že darování finančních prostředků nebylo dobrovolné, ale podmiňovalo studium dítěte, tj. protiplnění spočívající v poskytnutí vzdělávání, tudíž nebylo bezplatné. Vedle deklarovaného poskytnutí daru již daňový subjekt žádnou jinou platbu neuskutečnil, nedoložil ani platbu případné smluvní pokuty v případě neuhrazení školného. Protože žalobkyně nesplnila podmínky pro uznání daru ve výši 8.500,-Kč nebyl oprávněn si tuto částku uplatnit jako odčitatelnou položku podle zákona o daních z příjmů.

Z uvedených důvodů žalovaný rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí.

Proti uvedenému rozhodnutí směřuje podaná žaloba.

Žalobkyně v podané žalobě nejprve obecně namítala absenci skutkových zjištění, k jakým konkrétním povinnostem se žalobkyně v souvislosti se studiem svého dítěte zavázala a zda platila nějaký členský příspěvek, či částku jako školné za studium dítěte. Uvedla, že věc byla původně řešena Finančním úřadem v Hradci Králové, takže byla řízení zahájena vůči všem v úvahu přicházejícím rodičům těchto studentů, nicméně nyní jsou dodatečné platební výměry vydané v těchto skutkově shodných případech rušeny po závěrech z rozhodovací činnosti Krajského soudu v Hradci Králové a Nejvyššího správního soudu č.j. 1Afs 24/2009 v téže skutkové věci jiného rodiče, v níž Nejvyšší správní soud vyslovil svůj názor v podstatě jako judiciální instrukci. Z této judikatury žalobkyně poukazuje na úvahu, že důkazní břemeno o absenci podmínek daru přecházelo na správní orgán. Nicméně správce daně ani žalovaný se důkazního břemene nikterak nezhostili a pouze vyjevili pochybnosti, zda jsou splněny podmínky daru podle ustanovení § 628 občanského zákoníku.

Žalobkyně konkrétně namítala následující skutkové a právní vady rozhodnutí:

- 1) Namítala, že úvaha správce daně i žalovaného vychází již z dalších daňových řízení, jímž byli podrobeni ti, kteří darovali PSJG jakékoliv finanční prostředky a z toho je apriori vyvozován závěr s dopředu fixovanou úvahou o výsledku řízení.
- 2) Žalobkyně namítala, že ze zprávy o kontrole neplyne, z jakého důvodu je vyloučena aplikace ustanovení § 15 odst. 8 zákona, když podmínkou tohoto

ustanovení není nic jiného, než osvědčení, že byla uskutečněna reálná smlouva s reálným plněním k určitému, zákonem akceptovanému účelu s důsledky zákonem předpokládanými a tato aplikace umožňuje zásah do vlastnického sféry daňového subjektu. Pochybením při aplikaci ustanovení § 15 odst. 8 správním orgánem je představa správního orgánu, která je odlišná od skutečností, jež nastaly v reálném vztahu mezi žalobkyní a obdarovaným. Správní orgán tak autonomně volí důkazní prostředky, které nemají s osobou žalobkyně a reálným vztahem s obdarovaným nic společného a stanoví kontrolní závěry, odlišně od reálně existujícího vztahu, na základě své jiné představy o skutečnosti.

- 3) Důkazní prostředky z nichž správce daně i žalovaný vycházeli, se netýkají žalobkyně ani žádného skutkového zjištění pro posuzovanou věc.
- 4) Podle žalobkyně není zřetelné jaké protiplnění měla žalobkyně obdržet, když jde o dvoustranný akt, předpokládající přijetí daru a s ohledem na prvorepublikovou judikaturu není vyloučeno, aby vedle vlastní darovací smlouvy existovaly i jiné právní vztahy.
- 5) Žalobkyně odkázala na to, že dar poskytla Nadačnímu fondu gymnázia, který je právnickou osobou zřízenou podle zákona č. 227/1997 Sb., o nadacích a Nadačních fondech, kterými jsou účelová sdružení majetku vzniklá podle tohoto zákona pro dosahování obecně prospěšných cílů. Darování tak splňovalo všechny podmínky stanovené pro platný právní úkon podle § 628 občanského zákoníku, majetkové plnění bylo poskytnuto dobrovolně. Žalobkyně žádné protiplnění od obdarovaného neočekávala ani neobdržela. Takové plnění by Nadační fond podle zákona č. 227/1997 Sb., ani poskytnout nemohl, neboť nemůže podnikat a poskytovat služby za úplatu.
- 6) Nic nesevřdí pro závěr, že poskytnutím daru bylo placeno školné ani pro závěr, že rodiče studentů měli povinnost stát se členem Nadačního fondu gymnázia, pokud mělo jejich dítě na gymnáziu studovat. Finanční částky nebyly poskytnuty žalobkyni gymnáziu, ale subjektu odlišnému, byť podporujícímu toto gymnázium.
- 7) Žalobkyně namítala, že interpretace zákonné úpravy správce daně a žalovaného ohrožuje zásadu smluvní volnosti a porušuje tak základní ústavní zásady právního státu. Zejména článek 2 odst. 4 Ústavy České republiky, že každý občan může činit, co není zákonem zakázáno, ale nemůže být nucen činit, co zákon neukládá.
- 8) Žalobkyně namítala, že nemá povědomost, že by bylo oficiálně vyhlášeno placení školného na předmětném gymnáziu a žalobkyně nikdy nebyla povinna školné platit. Navíc žalobkyně na tomto gymnáziu nestudovala a neobdržela žádné plnění.
- 9) Žalobkyně s odkazem na hodnocení zastření skutečného stavu věci správcem daně, kdy zdánlivé dary byly dle správce daně ve skutečnosti hrazením školného vytýkala, že pokud by darovací smlouvy byly skutečně neplatné, musely by být neplatné pro obě strany právního vztahu. Správce daně však nikdy nezpochybnil platnost darovacích smluv vůči Nadačnímu fondu, který také podává přiznání k dani z příjmů, a nezpochybnil fakt, že Nadační fond měl příjmy z darů podle darovacích smluv uzavřených se žalobkyní a s dalšími osobami. O otázce platnosti tak bylo rozhodnuto samotným správcem daně, jde o otázku, kterou je správce daně vázán podle § 28 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků.
- 10) Žalobkyně namítala, že správce daně i žalovaný nevzali na zřetel veřejnoprávní aspekt studia na střední škole, kdy rozhodnutí o přijetí ke studiu na gymnáziu je rozhodnutí veřejnoprávní povahy zakládající veřejné subjektivní právo studenta na vzdělání, avšak takovým studentem žalobkyně není. Přijetí ke studiu nelze opírat o jiné, než zákonem stanovené důvody mezi něž placení školného nikdy nepatřilo a

rozhodnutí o přijetí, či vyloučení studenta není vázáno na placení školného či jakékoliv úplaty.

Ve zbývajících žalobních bodech 11 a 12 žalobkyně jen zopakovala své námitky o důkazně nepodloženém skutkovém závěru a nesprávné úvaze o zastřeném úkonu, vycházející z existence protiplnění za poskytnuté finanční prostředky.

Z uvedených důvodů žalobkyně navrhl, aby soud napadené rozhodnutí, jakož i dodatečný platební výměr zrušil.

Ve svém vyjádření k podané žalobě žalovaný předně uvedl, že v téže skutkové věci byl již učiněn závěr Nejvyšším správním soudem v rozsudku č.j. 1 Afs 11/2010-94 ve kterém Nejvyšší správní soud shrnul, že v daňovém řízení ohledně jiného subjektu, u kterého však byla stejně, jako v dané věci, provedena daňová kontrola zaměřená na prověření uplatnění darů poskytnutých rovněž Nadačnímu fondu PSJGse jednalo v podstatě o totožný případ jako u žalobkyně, kdy částky uhrazené ve prospěch Nadačního fondu byly posouzeny jako zastřená platba školného. V dané věci žalobkyně se dokazování přitom nijak zásadně neliší od dokazování provedeného v daňovém řízení, které posuzoval Nejvyšší správní soud. Co do skutkového stavu věci žalovaný skutečnost, že bez uhrazení předmětných peněžních prostředků nebylo možné na jazykovém gymnáziu studovat, vzal za podložené nejen svědectvím ředitele, jednatele a spolumajitel gymnázia, ale taktéž obsahem veškerých smluv o studiu, včetně smluv žalobkyně, když smluvní ustanovení jsou totožná. I to, že zákonní zástupci byli povinni v souvislosti se studiem studenta hradit náklady spojené s účastí studenta na výuce a náklady s provozem gymnázia spojené prostřednictvím školného, či jiných způsobů financování jazykového gymnázia. Žalovaný uvedl, že zákonným zástupcům studentů a i žalobkyni byla nabídnuta možnost buď se stát tzv. členem Nadačního fondu gymnázia uhrazením členských příspěvků ve výši 17.000,- Kč ročně, nebo zaplatit gymnáziu školné ve výši 18.000,- Kč ročně v případě, že by členské příspěvky nebyly uhrazeny. Pokud by zákonný zástupce studenta nesplnil platební podmínky, byl povinen uhradit jazykovému gymnáziu smluvní pokutu ke dni 31.10. školního roku ve výši 19.000,- Kč. V opačném případě, tj. v případě nezaplacení uvedených částek by jazykové gymnázium bylo oprávněno odstoupit od smlouvy o studiu a v důsledku tohoto by došlo k ukončení studia příslušného studenta. Jak vyplynulo ze statutu školy, členství v Nadačním fondu bylo spojeno výhradně s povinností úhrady částky 17.000,- Kč ročně, označením platby rodným číslem poskytovatele prostředků a rodným číslem konkrétního studenta. To znamená, že poskytnutí daru nebylo dobrovolné, neboť podmiňovalo studium dítěte, tj. protiplnění ve smyslu poskytnutí vzdělávání, tudíž nebylo bezplatné.

Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby soud podanou žalobu zamítl.

Při jednání před soudem přítomná zástupkyně odkázala na odůvodnění napadeného rozhodnutí a trvala na vyjádření k podané žalobě. Žalobce v písemné omluvě k jednání odkázal na písemné vyhotovení žaloby.

Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Soud vyšel z následující právní úpravy:

Podle § 15 odst. 8 zákona č. 586/1991 Sb., o daních z příjmů platného v rozhodné době r. 2003 lze od základu daně odečíst hodnotu darů poskytnutých obcím, krajům, organizačním složkám státu, právnickým osobám se sídlem na území České republiky, jakož i právnickým osobám, které jsou pořadateli veřejných sbírek podle zvláštního zákona, a to na financování vědy a vzdělání, výzkumných a vývojových účelů, kultury, školství, na policii, na požární ochranu, na podporu a ochranu mládeže, na ochranu zvířat a jejich zdraví, na účely sociální, zdravotnické a ekologické, humanitární, charitativní, náboženské pro registrované církve a náboženské společnosti, tělovýchovné a sportovní, a politickým stranám a politickým hnutím na jejich činnost, dále 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 dané věci je nesporné, že posuzované finanční prostředky v částce 8.500,- Kč byly žalobkyní poskytnuty v oblasti, kterou stanoví citované zákonné ustanovení, tj. na financování vzdělání ve školství, ať již pro různé účely provozu PSJG a že tyto finanční prostředky byly poskytnuty v zákoně vyjmenovanému subjektu – právnické osobě, již je soukromá škola.

Aby mohla žalobkyně uplatnit tuto odčitatelnou položku (dar) od základu daně, bylo její povinností (vzhledem k důkaznímu břemeni ovládajícímu daňové řízení - § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků – dále také „daňový řád“) k výzvě správce daně prokázat nejen to, že skutečně poskytla finanční prostředky v deklarované hodnotě na účely, které zákon připouští a že je poskytla právnické osobě, ale také to, že tyto finanční prostředky byly *darem*, tj. plněním definovaným v § 628 občanského zákoníku jako bezplatné poskytnutí určitého majetkového prospěchu (zde finančních prostředků), aniž by za tento prospěch bylo od obdarovaného požadováno nějaké protiplnění.

Podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb. správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem,

Podle § 31 odst. 9 zák. č. 337/1992 Sb. daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v *přiznání*, hlášení a vyúčtování nebo k jejich průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení *vyzván*.

Důkazní břemeno je v daňovém řízení je prioritně postaveno na daňovém subjektu (již v daňovém přiznání) jako břemeno tvrzení a břemeno důkazu. V daňovém řízení má především daňový subjekt povinnost sám daň přiznat - břemeno tvrzení, ale též povinnost toto své tvrzení doložit – břemeno důkazní, které nekončí předložením daňového přiznání, případně jiných listinných podkladů s tím, že nadále správnost těchto dokladů bude prokazovat jen správce daně v mezích jeho povinnosti dle ust. § 31 odst. 8 zák. č. 337/1992 Sb. Správní soudy ve své judikatuře již několikrát vyslovily, že důkazní břemeno nese také správce daně, a to v případě, kdy u něho vzniknou pochybnosti o správnosti daňového přiznání. Tehdy jej stihá zásadní povinnost vymezená v ust. § 31 odst. 8 písm. c) zák. č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, podle které správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem. I v tomto případě zůstává důkazní břemeno (břemeno tvrzení v daňovém přiznání) ležící na daňovém subjektu stále zachováno, pouze v rozsahu skutečností, které vyvolávají pochybnosti správce daně o správnosti účetnictví žalobce, z něhož vycházejí údaje daňového přiznání, se v mezidobí

přenáší důkazní břemeno na správce daně. Z napadeného rozhodnutí zcela jasně vyplývá, že v dané věci pochybnosti správce daně, důvody daňové kontroly a výzva učiněnou vůči žalobkyni k prokázání oprávněnosti odčitatelné položky nevzešly z libovůle správce daně, nýbrž mu tyto pochybnosti vyvstaly ze zjištění týkajících se studia jiných studentů na PSJG v rámci jiných daňových řízení, neboť postupy rodičů a školy při poskytování finančních prostředků byly stejné či obdobné. Správce daně byl proto oprávněn prověřovat daňové přiznání žalobkyně a vést žalobkyni k prokázání oprávněnosti odčitatelné položky.

Správce daně ke svým pochybnostem a ke svému závěru, že poskytnutí finanční prostředků žalobkyni Nadačnímu fondu PSJG nejsou darem, ale zastřeným placením školného, tedy plněním s odpovídající protihodnotou, spočívající v poskytnutí vzdělání, shromáždil dostatečný skutkový základ.

Ze zprávy o daňové kontrole je zcela zřejmé, jaké důkazní prostředky správce daně shromáždil k prověření svých pochybností a jaké závěry z nich učinil. Správce daně vzhledem k nemožnosti opatřit potřebné smlouvy od žalobkyně a od PSJG, kteří se v případě prověřovaném u žalobkyně vyjádřili, že smlouvy nemají k dispozici, neměl jinou možnost než si opatřit řadu jiných smluv uzavřených mezi rodiči studentů a školou. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně měl ke svému rozhodování k dispozici vzorovou smlouvu o zajištění výuky studenta na PSJG a vzorové smlouvy o studiu uzavřené mezi zákonnými zástupci studenta a PSJG z jednotlivých školních let., mezi nimiž je i smlouva o studiu pro školní rok 2002/2003.

Podle těchto smluv zákonní zástupci studentů byli povinni v souvislosti se studiem studenta hradit škole náklady spojené s výukou studenta a s jeho přípravou formou platby peněžních prostředků, která byla sjednána pro určitý školní rok v určité částce a byla splatná ve dvou splátkách v měsíci srpnu a lednu. Zákonní zástupci měli možnost hradit náklady na výuku studenta, případně provoz gymnázia prostřednictvím školného či jiných způsobů financování školy. Jiné způsoby financování spočívaly ve formě členských příspěvků Nadačnímu fondu PSJG nebo v úhradě sjednané tzv. smluvní pokuty (pro případ neuhrazení prostředků na účet PSJG nebo do Nadačního fondu).

Uvedené má oporu ve znění vzorové smlouvy o zajištění výuky studenta systémově předcházející vzorovým smlouvám o studiu na střední škole, v dané věci konkrétně vzorové smlouvě o studiu na střední škole pro předmětný rok 2002/2003. Podle smlouvy o zajištění výuky studenta se zákonný zástupce studenta zavázal pro zajištění vzdělávání studenta na gymnáziu buď z titulu členství uhradit Nadačnímu fondu stanovené členské příspěvky pro daný rok ve dvou splátkách a to první splátku vždy k 10.6. (pro studenty prvních ročníků) a k 15.8 (pro studenty postupující do vyšších ročníků) a druhou splátku u všech k 15.1. dalšího roku. Smlouva výslovně zakotvila ujednání, že pokud se rodič nestane členem Nadačního fondu nebo neuhradí členské příspěvky, je *podmínkou školní výuky na PSJG úhrada příspěvku v určité částce*. Zanedbatelné není ujednání, že pro případ předčasného ukončení školní docházky je škola povinna *vrátit* zákonnému zástupci studenta *aliquótní část nevyčerpaných* a již zaplacených příspěvků na výuku.

Na uvedenou vzorovou smlouvu o zajištění výuky studenta navazují smlouvy o studiu na střední škole. Vzorová smlouva o studiu na střední škole pro školní rok 2002/2003 pokračuje v systému úhrady vzdělávání na PSJG, když výslovně v čl. III. „Práva a povinnosti studenta“ stanoví, že gymnázium je oprávněno požadovat úhradu nákladů spojených s výukou studenta a s jeho přípravou formou úhrady školeného, které bylo pro daný školní rok sjednáno částkou 18.000,- Kč a to pro případ, že nebude realizována úhrada nákladů v jiných způsobech financování dle čl. VI. smlouvy zaplacením členského příspěvku 17.000,- Kč. V čl. VII. „Jiná ujednání“ pak smlouva stanovila možnost odstoupení od

smlouvy nebo možnost smlouvu vypovědět, mimo jiné pro neplnění povinností plateb školeného nebo jiného způsobu financování školy (odstoupení) nebo neplnění povinností zákonných zástupců vyplývajících z této smlouvy (výpověď). Pro případ prodloužení s úhradou školného smlouva zakotvovala ujednání o smluvní sankci – smluvním úroku z prodloužení.

Dalším podkladem pro daňové řízení byl Statut Nadačního fondu a to v tom směru, že neupravuje žádné ustanovení o členství v Nadačním fondu, tedy ani práva a povinnosti jeho členů. O členství v Nadačním fondu se tak zmiňují toliko články ve smlouvách o zajištění studia či o studiu na střední škole v souvislosti s formou či alternativní možností platby finančních příspěvků na chod gymnázia.

Podle § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb. při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.

Z uvedených důkazních prostředků zcela jasně vyplývá, že finanční příspěvky zákonných zástupců studentů pro účely výuky či na chod školy nebyly dobrovolným darem ze strany rodičů studentů, ale byly smluvně zakotveny jako *povinnosti* zákonných zástupců se stanovením *pravidelných* splátek, a to logicky i s *časovým rozlišením* – s dřívější datem splátky u studentů, kteří na gymnázium nově nastupovali oproti těm, kteří postupovali do vyšších ročníků. Tyto povinnosti byly stanoveny s jasným vymezením důsledků jejich neplnění – smluvní pokuta zajišťující požadovaný příjem na místo příspěvku, odstoupení od smlouvy či výpověď. Znakem dobrovolné úhrady - daru také zpravidla nebývá ujednání o možnosti finanční částky vrátit v odpovídající alikvótní částce, nelze-li za tuto část příspěvků poskytnout protiplnění (dokončit výuku).

Podstatné je i kontrolní zjištění, že provedené pololetní platby v příslušných školních letech musely být označeny specifickým a variabilním symbolem, přičemž variabilní symbol byl vždy rodné číslo studenta, specifickým symbolem rodné číslo zákonného zástupce. I toto nasvědčuje závěru, že PSJG vedlo evidenci plateb a přiřazovalo je k určitému studentovi, tedy jakýsi řád v přijímání plateb nasvědčuje rovněž kontrole plnění povinnosti podmiňující studium než zaznamenání dobrovolného daru. Nelze nevztáhnout v úvahu také to, že pravidlem bylo platit částku, která byla u velké většiny rodičů shodná, a odpovídala částce, kterou PSJG požadovalo jako školné nebo jako členský příspěvek nebo jako smluvní pokutu (s minimálním, spíše symbolickým navýšením). V této věci částka 8.500,- Kč jako dar žalobkyně Nadačnímu fondu PSJG odpovídá přesně polovině částky vykazované PSJG soukromým jazykovým gymnáziem jako školné pro rok 2002/2003 (druhá splátka z částky 17 000 Kč).

Obsahem správního spisu je rovněž protokol o ústním jednání ze dne 8.8.2007 u Finančního úřadu v Hradci Králové opatřený z daňového řízení ve věci sice jiného daňového subjektu, avšak jehož předmětem byl relevantní výsledek svědka PhDr. Ladislava Bartůšky – ředitele, jednatele, spolumajitele PSJG k otázkám chodu a studia na PSJG a k platbám, které zákonní zástupci rodičů poskytovali buď přímo škole nebo prostřednictvím Nadačního fondu. Z výpovědi svědka jasně vyplynulo, že zcela převažující část rodičů platila částky odpovídající tomu, co svědek jako ředitel školy oznámil rodičům jako částku potřebnou na jednoho studenta za daný školní rok, svědek jasně potvrdil, že ve školních letech 2001-2004 škola jasně stanovila alternativně platit školné či členské příspěvky Nadačnímu fondu z titulu členství v tomto fondu. Vyjádření svědka je tak plně v souladu se smluvními ujednáními stanovenými ve výše uvedených smlouvách.

Ze zprávy o kontrole vyplývá, že správce daně vzal v úvahu i jiné důkazní prostředky, které vyplynuly z jiných daňových řízení ohledně zákonných zástupců jiných studentů a učinil tak důvodně, neboť tyto důkazní prostředky, byť nebyly založeny do správního spisu žalobkyně, se týkaly obecného zjištění o způsobu finančního zajištění chodu gymnázia nad rámec dotace ze státního rozpočtu. Správce daně proto vzal v součinnost i Ústav pro informace a vzdělávání, z jehož sdělení zjistil, že PSJG oznámilo tomuto Ústavu před zahájením školního roku 2002/2003 vyhlášení školního.

Podle § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. 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.

K jednotlivým žalobním bodům zaujal soud následující závěry

Na základě uvedených skutkových zjištění a citované právní úpravy soud dospěl k závěru, že úsudek finančních orgánů, že obsah plateb poskytnutých zákonnými zástupci studentů PSJG nesvědčí o daru, ale je skrytou platbou školního, je dostatečně důkazně podložen a není důvodná námitka žalobkyně, že tento úsudek byl přijat pouze na základě předem vytvořené fixní představy správního orgánu. Soud přisvědčuje žalobkyni pouze v tom, že závěr správce daně skutečně zčásti vychází i z jiných daňových řízení ohledně jiných zákonných zástupců studentů, nicméně tento postup je logický a ve smyslu § 2 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb. oprávněný. O stejném postupu a způsobech financování PSJG svědčí i výsledky daňových řízení, které byly předmětem přezkumu i ve správním soudnictví a k nimž Nejvyšší správní soud a dokonce tentýž senát ve svém pozdějším rozsudku ze dne 13.5.2010 pod č.j. 1 Afs 11/2010-94 (oproti svému dřívějšímu rozsudku ze dne 13.5.2009 pod č.j. 1 Afs 24/2009) zhodnotil vzorové smlouvy o studiu na střední škole z jednotlivých školních let a zejména i tutéž výpověď ředitele školy. Správce daně tedy správně přihlížel nejen k provedeným důkazům, ale i ke všemu, co v řízení vyšlo najevo a v tomto řízení byla daňová kontrola provedena právě na základě výsledků daňových řízení, která čerpala ze stejných poznatků o úhradě výuky a provozu téhož PSJG, z nichž se úhrada žalobkyně nevymykala, neboť žalobkyně ničím neprokázala, že by jí poskytnuté finanční prostředky měly jiný význam, jiný účel či byly poskytnuty vedle školního nebo i v jiné než synchronní výši jako u ostatních zákonných zástupců studentů.

Úvaha správce daně tedy nebyla, jak žaloba namítá, apriori fixně daná výsledkem jiných daňových řízení, nýbrž vyvěrala z prověření daňového tvrzení žalobkyně, které bylo provedeno v rámci řádného dokazování a provedené důkazy byly hodnoceny každý jednotlivě i ve vzájemné souvislosti s přihlédnutím ke všemu co vyšlo najevo jak v daňovém řízení u žalobkyně, tak i u jiných zákonných zástupců studentů.

Aplikace ust. § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů byla v případě žalobkyně vyloučena proto, že správce daně dostatečným dokazováním, ve smyslu § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb. prokázal žalobkyni své pochybnosti o tom, že jí poskytnuté finanční prostředky byly darem, oproti tomu však žalobkyně k výzvě správce daně ve smyslu § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. tyto pochybnosti nevyvrátila a v rámci svého důkazního břemene neprokázala výjimečnost či zvláštnost jí poskytnuté finanční částky jako daru ve stejné výši jako byly povinné platby příspěvku. Proto její námitky, že se dokazování netýkalo její platby a její osoby, jdou za daného stavu důkazních břemen na straně žalobkyně a správce daně, pouze na vrub neunesení důkazního břemene žalobkyní.

Správce daně i žalovaný náležitě zhodnotili i jaké protiplnění mohli zákonní zástupce studentů včetně žalobkyně očekávat na základě sjednaných smluv. Platby příspěvků tvořily školné, použité na úhradu nákladů spojených s výukou (vzděláním) či provozem školy. Těmito platbami bylo podmíněno studium na PSJG a to v konečném důsledku i ve formě smluvní pokuty, když pro případ nesplnění povinnosti úhrady příspěvku nebylo možno ve studiu pokračovat (odstoupení od smlouvy, výpověď), tedy nebylo pokračováno v protiplnění, nebylo ukončeno poskytování vzdělání. O tomto protiplnění správce daně už učinil náležitou úvahu v závěru zprávy o daňové kontrole, která byla se žalobkyní projednána, žalobkyni se tedy dostalo náležitého odůvodnění úvahy správce daně a v napadeném rozhodnutí i úvahy žalovaného.

Námítka žaloby, že mezi žalobkyní a Nadačním fondem PSJG byla formálně uzavřena smlouva o poskytnutí daru, že šlo o smlouvu vůči instituci, jejímž účelem bylo dosažení prospěšného cíle a že šlo o instituci odlišnou od PSJZ, mají v dané věci jen formální a důkazně slabý význam v kontextu všech dalších provedených důkazů. Důkazy provedené v daňovém řízení je, jak už bylo uvedeno, třeba hodnotit nejen jednotlivě, ale i v jejich vzájemné souvislosti, tedy i vzhledem ke skutečnému materiálnímu obsahu právního úkonu a ke skutečné praxi vybírání školného, tedy k tomu, k čemu za daných okolností tento právní úkon směřoval, jak se samotní účastníci právního vztahu chovali a to i účastníci obdobných právních vztahů (zde např. chování jiných zákonných zástupců ke škole, k Nadačnímu fondu PSJG). V dané věci tedy bylo vzít za relevantní skutečnou vůli smluvních stran při pečlivém posouzení celého kontextu případu.

Žalobkyni nebylo bráněno ve smluvní volnosti, a nebylo jí ve smyslu čl. 2 odst. 4 Ústavy ČR bráněno v tom, co není zákonem zakázáno. Žalobkyně mohla uzavřít a uzavřela platnou smlouvu o poskytnutí peněžního plnění ve prospěch Nadačního fondu a částku ve smlouvě uvedenou uhradila. Smlouva tak byla naplněna plnění podle smlouvy bylo poskytnuto, byla uskutečněna reálná smlouva s reálným plněním, jako celek nebyla absolutně, ale ostatně ani relativně neplatná. Platnost či neplatnost smlouvy však nebyla relevantní skutečností v posuzování daňové povinnosti žalobkyně a vůbec nebyla předběžnou otázkou podle § 28 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., kterou si dle žalobkyně správce daně vyřešil pro účely daňového řízení. Skutečností rozhodnou pro správné stanovení daňové povinnosti byl faktický obsah smlouvy - poskytnutá plnění se zřetelem ke všem okolnostem případu. Posoudit, byť formálně právně platnou smlouvu, jako zastřený právní úkon a přihlídnout ke skutečnému úkonu, zastřenému stavem formálně právním, dovoluje ust. § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. právě pro účely daňového řízení, neboť z hlediska vyměření daně rozhoduje skutečný stav věci. Skutečný stav věci nespočíval v tom, že žalobkyně něco dobrovolně bez protiplnění darovala, byť by to tak i deklarovala, nýbrž v tom, že dle smlouvy šlo o vzájemná práva a povinnosti zákonných zástupců a školy a o vzájemná plnění.

Žalobkyně nemůže úspěšně namítat, že neměla povědomost o oficiálním vyhlášení platby školného, neboť není určující, zda povinnost platby školného byla oficiálně vyhlášena, nýbrž to, co bylo se zákonnými zástupci studentů ve smlouvách dohodnuto. Ze smluv o studiu na střední škole pro rok 2002/2003 zcela jasně vyplývá povinnost platby příspěvků na zajištění výuky studentů a důsledky neplnění této povinnosti. Je nerozhodné, zda tyto příspěvky byly oficiálně nazvány a vyhlášeny školním či jiným názvem povinné platby, podstatné je, že byly povinností, která podmiňovala studium na PSJG a nebyly darem.

Na uvedeném nemůže nic změnit ani námitka žalobkyně, že studium na střední škole má veřejnoprávní aspekt a zákon nestanoví povinnost platby školného. Toto tvrzení je postaveno na tom, že ze zákona neplyne povinnost, aby tzv. soukromé školy vybíraly za vzdělávání jimi poskytované úplaty, avšak nezohledňuje, že z dikce zákona zároveň vyplývá, že soukromé školy mají *možnost* stanovit povinné platby školného. Podle § 123 odst. 1 zákona č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon) vzdělávání v základních a středních školách, které nejsou zřízeny státem, krajem, svazkem obcí nebo obcí, a ve vyšších odborných školách *lze poskytovat za úplatu*, která je příjmem právnické osoby, která vykonává činnost dané školy. Podle § 123 odst. 4 výši úplaty stanoví právnická osoba, která vykonává činnost těchto škol a školských zařízení. Z uvedeného zákona tedy vyplývá *možnost* vedení soukromé školy stanovit povinné platby školného a v dané věci bylo jen na posouzení, jakým způsobem a jakými postupy tak PSJG činilo.

Závěr

Městský soud v Praze na základě všech shora uvedených skutečností a důvodů dospěl k závěru, že z dokazování provedeného v daňovém řízení nepochybně vyplývá, že částka uhrazená žalobkyní ve prospěch Nadačního fondu je ve skutečnosti zastřenou platbou školného a proto nepodléhá aplikaci ust. § 15 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb. a nesnižuje základ daně. Soud proto shledal, že rozhodnutí finančních orgánů o doměření daně z příjmů byla vydána v souladu se zákonem, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 jako nedůvodnou zamítl.

Výrok o nákladech řízení je dán ust. § 60 odst. s.ř.s. Žalovaný měl ve věci úspěch, soud mu proto přiznal náhradu nákladů řízení, dle vyúčtování předloženého žalovaným dne 26.6.2013 při ústním jednání před soudem a doloženého písemně dne 1.7.2013. Cestovní náhrada za cestu na jednání soudu na trase Brno- Praha a zpět (438 km) vozidlem Škoda Octavia RZ: 7B60793 (vlastník ČR- Generální finanční ředitelství) činí při spotřebě 4,7/1 l motorové nafty v ceně dle vyhlášky za 1 litr 36,50 Kč - částku 2.325,80,- Kč (5,31 Kč za 1 km jízdy). Stravné dle vyhlášky činí 66 Kč. Celkové hotové náklady cestovního a stravného jsou tedy dány v částce 2 391,80,- Kč, tj 2.392 Kč.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Praze dne 26. června 2013

JUDr. Naděžda Řeháková, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: Matznerová, DiS.