



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobce **JUDr. J. V.**, zast. Ing. Davidem Hubalem, daňovým poradcem v Praze 10, U Továren 256/14, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. prosince 2010, čj. 8299/10-1100-603393, t a k t o :

I. **Žaloba se z a m í t á .**

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

Odůvodnění :

Včas podanou žalobou se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl jeho odvolání do dodatečného platebního výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 včetně sděleného penále.

V žalobě uvedl, že si v daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období odečetl od základu daně hodnotu darů v celkové výši 42 200 Kč a to dle ust. § 15 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Jako důkaz předložil správci daně při daňové kontrole osvědčení o věnování peněžních darů Spolku vzájemně podpůrnému, tělovýchovnému a poznávacímu (dále jen „spolek“) v celkové výši 8 200 Kč ze dne

15. 12. 2006 a v celkové výši 43 000 Kč ze dne 4. 1. 2008. Uvedl, dále, že spolek je registrován u Ministerstva vnitra ČR jako občanské sdružení ke dni 31. 7. 1996, jeho hlavním cílem je rozvoj kultury tělesné a duševní, podpora členů ve sportovních aktivitách, zajištění sportovních, kulturních a vlastivědných akcí, podpora při navazování kontaktů s jinými spolky a propagace zdravého způsobu života. Tento spolek hradil v rámci svého fungování výdaje, přijímal peněžní dary a členské příspěvky a to za účelem zajištění jeho vytčeného cíle. Správce daně však při daňové kontrole dospěl k závěru, že spolek v šetřených letech 2003 až 2007 fungoval účelově a finanční prostředky získané z darů nebyly použity na veřejně prospěšné účely.

Napadené rozhodnutí označil žalobce za vnitřně rozporné odkazující na závěry soudů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2006, čj. 7 Afs 115/2004-52 a ze dne 10. 11. 2005, čj. 1 Afs 107/2004-48 a rozhodnutí Ústavního soudu čj. III ÚS 374/06), které jsou odlišné.

Žalobce zdůraznil, že okruh členů nebyl a ani není ve spolku právně ani skutečně omezen, členy spolku tak nejsou v žádném případě pouze rodinní příslušníci žalobce. Spolek není ani právně ani skutečně uzavřen, jeho členy nejsou pouze osoby příbuzné se žalobcem. Upozornil, že zákon o daních z příjmů mu umožňuje na základě své vlastní volby převést část svých příjmů prostřednictvím daru na subjekty v zákoně uvedené. Přitom zákon neznemožňuje žalobci poskytnutí daru subjektu, jehož je členem, nebo jehož jsou členy jeho rodinní příslušníci.

Právní konstrukce žalovaného tak dle žalobce nabourává zažité společenské vztahy. Dárce poskytnutím daru vytváří vazbu s příjemcem již v té rovině, že příjemci je zřejmé, že dárce podporuje jeho aktivity. Žalobce dle jeho mínění splňuje obě podmínky daňově uznatelného daru stanovené Ústavním soudem v jeho rozhodnutí ze dne 31. 10. 2007, čj. III ÚS 374/06 a to jednak podmínku dobrovolnosti, neboť nebyl k tomuto úkonu nikterak povinován a neměl ani přislíbeno jakékoliv protiplnění a podmínku zaměřenosti na podporu a rozvoj v oblasti celospolečenského zájmu, neboť dar nebyl poskytnut specifickým adresátům.

Žalovaný dle žalobce navozuje dojem vztahu mezi poskytnutými plněními žalobci a jeho příbuznými v letech 2003 až 2005 a poskytnutím daru v pozdějších letech 2006 a 2007. Tato období jsou však nesouměřitelná a naopak pokud žalobce poskytl dar, potom by správce daně musel prokázat existenci či neexistenci vazby v pozdějším období a tedy i neoprávněné snížení základu daně. Upozornil, že vztah mezi dárce a příjemci je správcem daně uměle vykonstruován a nezakládá se tak na prokázaných skutečnostech. Zákonodárce totiž dárce neurčuje, kdy může dar poskytnout a v jaké výši. Stanovuje pouze limit pro odečet ve výši 10 % ze základu daně. Je tedy plně na svobodné vůli žalobce rozhodnout, kdy, v jaké výši a komu dar poskytne.

Dále žalobce uvedl, že spolek ponechal na jednotlivých osobách, aby hradily náklady spolku ze svých prostředků a následně pak spolek tyto náklady uhradil. V tomto postupu neshledává žalobce rozpor se zákonem. Nesouhlasil s názorem

žalovaného, že prostředky spolku nebyly použity na účely uvedené v ust. § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný přitom nevycházel ze skutečného stavu, který byl takový, že spolek z darů vynakládal prostředky na financování vzdělání, na podporu a ochranu mládeže a účely tělovýchovné a sportovní. Tím dle žalobce totiž byly beze zbytku splněny podmínky pro daňovou uznatelnost darů.

Žalobce vyslovil přesvědčení, že došlo k naplnění veřejně prospěšného cíle spolku a je tomu i tak nadále. Každé plnění má přitom charakter soukromoprávní a může být považováno za uspokojení osobních potřeb. Žalobce daruje v souladu s ust. § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů prostředky spolku, kde blízkost a vztah existuje. Nezřídka se daňové subjekty, tedy i žalobce, v obdobných spolecích angažují, vykonávají určité funkce a usilují o to, aby jejich zájem přešel i na jejich rodinu. Proto bývají členy spolků i rodinní příslušníci. Žalobce považoval za iracionální, aby podporoval darem spolek, ke kterému žádný vztah nemá a podporoval tak oblast, která ho nezajímá. Uvedl dále, že vzdělání může být považováno za uspokojení osobních potřeb subjektu, ale z druhé strany dojde k obohacení společnosti a naplnění veřejného cíle.

Dále žalobce zdůraznil, že aktivity spolku nelze poměřovat se subjekty, které mají velkou členskou základu, jsou již známé a prosadili se. Nicméně i ony měly problém s prokázáním toho, že přijaté dary nebyly využity na uspokojení osobních potřeb. Uvedl, že při absurdním výkladu práva žalovaným by mohlo dojít k likvidaci subjektů, které mají příjmy od poplatníků daně z příjmů fyzických osob a jsou na nich existenčně závislé. Poukázal přitom i na to, že poskytl spolku dar a pouze část této hodnoty mu sníží daň, která tvoří velmi malou část. Žalovaný přitom nezjišťoval, zda v daném konkrétním případě jednotlivých aktivit došlo ke zneužití práva. K této otázce tudíž ani neprovedl žádné hodnocení. Žalobce přitom poskytl dar dobrovolně bez toho, aniž by očekával protiplnění. Spolek financoval aktivity svých členů tak, aby naplnil svůj hlavní cíl, zejména podporu členů spolku v jejich aktivitách sportovních. Žalobce se proto domnívá, že pokud by žalovaný neuznal všechny aktivity, na které spolek přispíval, měl by určit, které považuje za souladné se zmiňovaným ust. § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů a tímto způsobem uznat i poměrnou část hodnoty poskytnutého daru, kterou by žalobce od základu daně mohl odečíst. Žalovaný by měl zřetelněji označit své úvahy, které ho vedly k závěrečnému rozhodnutí, aby pro případ, kdyby jeho žalobě nebylo vyhověno, mohl své jednání upravit v souladu s právní normou. Upozornil k tomu, že dodržování zákonnosti přispívá ke stabilitě poměrů ve společnosti.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že v zákoně o daních z příjmů platí obecně, že finanční prostředky, které daňoví poplatníci (fyzické osoby) vynakládají na úhradu svých osobních potřeb a potřeb své rodiny, tedy na úhradu základních životních nákladů (na bydlení, ošacení, stravu apod.) a na úhradu nákladů vzniklých v souvislosti se vzdělávacími, kulturními, sportovními činnostmi a jinými aktivitami, nejsou v českém daňovém systému hodnoceny jako výdaje, jež by mohly jakkoliv ovlivnit daňový základ poplatníka a tím i výši jeho daňové povinnosti. Konkrétním vyjádřením této skutečnosti je ustanovení § 25 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů, podle něhož nelze za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení,

zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat výdaje na osobní spotřebu poplatníka; stejné závěry lze vyvodit též z toho, že takto vynaložené náklady nejsou zahrnuty mezi taxativně vyjmenované, tzv. odčitatelné položky od základu daně dle § 15 zákona o daních z příjmů. Smyslem právní úpravy v oblasti daní z příjmů je tedy to, že veškeré náklady související s uspokojováním osobních potřeb poplatníka a jeho rodiny jsou vynakládány z finančních prostředků, které má poplatník k dispozici až po jejich zdanění.

Dále žalovaný uvedl, že argumentace otevřeností spolku veřejnosti nezohledňuje nezpochybnitelný fakt, že prostředky na jeho financování a fungování byly poskytovány ke konci období, kdy byly veškeré „výdaje“ spolku již uhrazeny, tudíž šlo o úhradu již realizovaných konkrétních výdajů konkrétních členů spolku. V okamžiku poskytnutí daru již bylo de facto o podpoře rozhodnuto, respektive výdaje za aktivity podpořené spolkem již byly realizovány. O skutečné otevřenosti spolku, resp. o jeho otevřenosti pro veřejnost tak lze hovořit jen formálně. Spolek představoval prostředníka spojení konkrétních (již realizovaných výdajů) a deklarovaných darů. Smyslem jeho fungování bylo tedy dle názoru žalovaného dosažení daňové úspory z uplatnění deklarovaných darů ke snížení základu daně a daně členů spolku, tj. včetně žalobce. Jak plyne z výše uvedeného a ze znění zprávy o výsledku daňové kontroly, správce daně se skutečně smyslem a účelem fungování (nikoli jen založení) spolku zabýval.

Správce daně, jak žalovaný uvedl, při hodnocení důkazních prostředků přihlédl k judikatuře Evropského soudního dvora (rozsudky C-255/02 a C-110/99). Jak je uvedeno ve zprávě o výsledku daňové kontroly, správce daně skutečně hodnotil objektivní okolnosti poskytnutí darů ve vztahu k fungování spolku jako celku. Dle žalovaného byly podmínky pro uplatnění darů žalobcem vykonstruované k dosažení neoprávněné výhody. Uplatněním daru daňového subjektu spolku došlo ke zneužití práva, neboť výdaje spolku byly vždy směřovány na účely označené Nejvyšším správním soudem i Ústavním soudem jako výdaje na osobní potřebu členů a jim blízkých osob. Tyto výdaje lze přiřadit ke konkrétním příjemcům dle jimi uhrazených dokladů. Nebyla tak splněna podmínka poskytnutí daru na podporu a rozvoj předem blíže neidentifikované skupině příjemců. Výsledek posuzované transakce (poskytnutí daru spolku a jeho uplatnění ke snížení daňové povinnosti daňového subjektu) je tak dle žalovaného v rozporu s účelem a smyslem ustanovení § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Žalovaný uvedl, že akceptuje skutečnost, že dárce upřednostňuje účely, které jsou jim nejbližší. Současně zákon o daních z příjmů nijak explicitně neomezuje možnost poskytnout dary právnické osobě, již je dárce členem. Toto však nic nemění na obecnému zákazu zneužití práva. V případě poskytnutí daru členem právnické osoby na financování vymezených účelů stejné právnické osoby, které jsou tzv. veřejně prospěšnými a ve prospěch předem blíže nespecifikovaného okruhu příjemců, by nedošlo k rozporu s právními předpisy. Vazba mezi darem a podporou od spolku ve prospěch daňového subjektu a jemu blízkých osob je dána způsobem fungování spolku – výdaje ve prospěch těchto osob si uhradili zpočátku z vlastních prostředků a darem byla celková evidovaná podpora spolkem vyrovnávána.

K argumentaci žalobce o podpoře členů spolku neposkytujících v daném roce dary žalovaný uvedl, že je účelová, neboť správce daně mapoval vztah mezi čerpáním a výší darů také z dlouhodobějšího hlediska za období od roku 2003 do roku 2007. Jednak bylo zjištěno, že výše darů žalobce v letech 2003, 2004, 2006 a 2007 přibližně odpovídala hraniční možnosti odpočtu (10 % ze základu daně), kromě roku 2006 se jednalo výlučně o dary spolku, v roce 2006 šlo o součet daru spolku s darem pro politickou stranu. A dále bylo zjištěno, že v některých letech u žalobce převyšoval dar a v jiném roce naopak převyšovala či byla jednostranně jen „podpora“. Tudíž hodnotit vztah mezi darem a „podporou“ v průběhu jednoho roku je zavádějící.

Žalovaný tak dospěl k závěru, že žalobce prostřednictvím svých darů financoval výdaje na osobní potřebu svou a jemu blízkých osob, tj. měl z poskytnutého daru vlastní prospěch. Jeho dary nesloužily k financování činnosti spolku, ale k finančním kompenzacím uskutečněných plateb dle rozhodnutí jeho členů. Tak nebyla naplněna podmínka zacílení na předem blíže nespecifikovanou skupinu příjemců, s níž Nejvyšší správní soud a Ústavní soud spojují oprávnění uplatnění daru ke snížení daňové povinnosti poplatníka. Argumentaci žalobce tak žalovaný považoval za účelovou. Skutkový stav byl přitom takový, že prostřednictvím darů členů spolku byly financovány osobní potřeby dárců a jim blízkých osob. Tak se členové spolku podíleli na vytvoření mechanismu na umožnění snížení daňové povinnosti členů spolku. Žalovaný uvedl, že skutečná podpora členů spolku nebyla prokázána a to ani účetnictvím spolku ani jinak, neboť jedinými skutečně prokázanými platbami byly pouze úhrady výdajů za aktivity jejich skutečnými uživateli. Toky peněžních prostředků směrem do spolku (tj. dary) a ze spolku (tj. podpora) nebyly prokázány. Dle názoru žalovaného tak všichni členové spolku v průběhu roku financovali své aktivity dle svého uvážení bez ohledu na existenci spolku (výdaje byly v průběhu roku realizovány jednotlivými členy spolku z jejich soukromých prostředků dokonce i ve formě platby kartou z účtu žalobce, jak je na dokladech uvedeno). I tyto skutečnosti, jak žalovaný zdůraznil, nasvědčují tomu, že účelem poskytnutí daru bylo pouze dosažení daňového zvýhodnění.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby.

Při jednání před soudem zástupce žalobce odkázal na písemné vyhotovení žaloby a zdůraznil, že žalovaný nezkoumal a nehodnotil, zda je možné na posuzovaný případ aplikovat institut zneužití práva, přitom je toto zkoumání nezbytné. Upozornil přitom na judikát Nejvyššího správního soudu uvedený v rozsudku čj. 1 Afs 107/2004-48, dle něhož je kvalifikace jednání daňového subjektu jako zneužití práva výjimkou z pravidla. Žalovaný dle žalobce tento princip nerespektoval. Žalobce rovněž upozornil na judikaturu Evropského soudního dvora – rozsudek C-255/02 Halifax ze dne 21. 2. 2006, dle něhož je nezbytné, aby vykonstruovaná povaha určitých událostí nebo transakcí byla jednoznačně určena na základě souhrnu objektivních okolností. Shodně pak Evropský soudní dvůr k případu EMSland-Starke GmbH konstatoval, že podmínky pro získání výhody musí být vytvořeny uměle a za účelem získání výhody a zároveň nesmí být dosaženo cíle

stanoveného zákonodárcem. Žalovaný však dle žalobce tato pravidla pro aplikaci zneužití práva k posuzovanému případu vůbec nezkoumal a nehodnotil.

Pověřený pracovník žalovaného odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a usoudil následovně.

Předmětem sporu je posouzení oprávněnosti uplatnění položky snižující základ daně podle § 15 zákona o daních z příjmů, konkrétně šlo o částku poskytnutou jako dar spolku. Dle správce daně a žalovaného darované finanční prostředky podmínky pro uplatnění odčitatelné položky dle zmíněného ustanovení zákona o daních z příjmů nesplňovaly, a proto je neuznal jako položku snižující základ daně.

Z předloženého správního spisu vyplynulo, že žalobce poskytl peněžní prostředky jako dar spolku, jehož členem byl on a jeho rodinní příslušníci. Spolek je občanským sdružením založeným v červnu 1996. Hlavním cílem spolku je dle jeho stanov rozvoj kultury tělesné, duševní a zvláště pak podpora členů spolku v jejich aktivitách sportovních, zajištění popularizačních a výchovných činností a akcí pořádaných spolkem, podpora při navazování užších kontaktů s jinými obdobnými spolky a institucemi a propagace zdravého způsobu života. Bylo stanoveno, že spolek bude shromažďovat finanční prostředky a ostatní materiální pomoc především formou příspěvků členských či výnosů z vlastní činnosti. Ze stanov dále vyplývá, že spolek hospodaří podle rozpočtu, který navrhuje, projednává a schvaluje správní rada jako nejvyšší výkonný a kontrolní orgán spolku a předkládá valné hromadě. Rada spolku je pětičlenná, rozhoduje prostou většinou svých členů a její členové jsou jmenováni a odvoláváni valnou hromadou, přičemž první členové byly určeni z řad zřizovatelů, a to doživotně. Pátý člen správní rady je volen valnou hromadou. Dle stanov mohou být členy Spolku osoby fyzické i právnické, přičemž řádné členství vzniká podpisem členské přihlášky a splacením členského příspěvku. Z protokolu o jednání ze dne 20. 11. 2007 pak vyplývá, že k dotazu správce daně upřesnil člen správní rady spolku, že od roku 1998 bylo upuštěno od vybírání členských příspěvků a že veškeré příjmy spolku tvoří dary, přičemž tento zdroj je pro činnost spolku dostačující.

Ve správním spise je založena mimo jiné evidence příjmů a výdajů spolku za rok 2006 a fotokopie výdajových a příjmových dokladů spolku.

Žalobce v podané žalobě uvedl, že si v roce 2006 v daňovém přiznání odečetl od základu daně hodnotu darů v celkové částce 42 200 Kč, tj. částku odpovídající zákonnému limitu. Správce daně posoudil toto jednání žalobce jako zneužití práva, neuznal poskytnuté peněžní prostředky jako položku snižující daňový základ a dodatečně žalobci vyměřil daň za příslušné zdaňovací období. Odvolání proti dodatečnému doměření pak žalovaný zamítl napadeným rozhodnutím.

Dle ustanovení § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze od základu daně z příjmů odečíst hodnotu darů poskytnutých poplatníkem mimo jiné 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 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. Lze tak učinit, pokud úhrnná hodnota darů ve zdaňovacím období přesáhne 2 % ze základu daně anebo činí alespoň 1.000,- Kč, přičemž v úhrnu lze odečíst nejvýše 10 % ze základu daně.

Při aplikaci zmíněného ustanovení vycházel krajský soud především ze závěrů Ústavního soudu obsažených v jeho usnesení ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. III. ÚS 374/06. V něm tento soud konstatoval obecné pravidlo vycházející ze zákona o daních z příjmů, dle něhož „finanční prostředky, které daňoví poplatníci vynakládají na úhradu svých osobních potřeb a potřeb své rodiny, tedy na úhradu základních životních nákladů a na náhradu nákladů vzniklých v souvislosti se vzdělávacími, kulturními, sportovními činnostmi a jinými aktivitami, nejsou v českém daňovém systému hodnoceny jako výdaje, jež by mohly jakkoliv ovlivnit daňový základ poplatníka a tím i výši jeho daňové povinnosti.“ Poukázal přitom i na ustanovení 25 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů, podle něhož nelze za výdaje daňově uznatelné považovat výdaje na osobní potřebu poplatníka, přičemž tyto výdaje nejsou ani zahrnuty mezi taxativně vyjmenované tzv. odčitatelné položky od základu daně dle § 15 téhož zákona. Ústavní soud dovodil, že „smyslem právní úpravy v oblasti daní z příjmů je tedy to, že veškeré náklady související s uspokojováním osobních potřeb poplatníka a jeho rodiny jsou vynakládány z finančních prostředků, které má poplatník k dispozici až po jejich zdanění“. Dle jeho názoru „tato premisa platí i v případě, kdy poplatník věnuje část svých finančních prostředků jako dar, jestliže jím dochází prostřednictvím obdarované třetí osoby (sdružení) k uspokojení právě těchto potřeb poplatníka a jeho rodiny. Případným snížením daňového základu a snížením výsledné daňové povinnosti o částky fakticky vynaložené na uspokojování soukromých potřeb je sice dosaženo optimalizace poplatníkovy daňové povinnosti, což je však výsledek, který je v přímém rozporu se smyslem právní normy“. Dle Ústavního soudu je ze smyslu ustanovení § 15 odst. 8 (nyní odst. 1) zákona o daních z příjmů zřejmé, že daňově uznatelný dar musí splňovat dva základní znaky: dobrovolnost a zacílení na podporu a rozvoj v oblasti celospolečenského zájmu, tedy "musí platit, že dobrovolné poskytnutí daňově uznatelného daru zde sleduje zásadně cizí a nikoliv vlastní prospěch". Tímto rozhodnutím Ústavního soudu byla odmítnuta stížnost proti rozsudkům Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 107/2004-48 a čj. 7 Afs 115/2004-47.

Krajský soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že uvedené závěry Ústavního soudu lze aplikovat i na projednávanou věc. V této věci správce daně zjistil a není sporu o tom, že příjmem spolku byly v roce 2006 pouze dary v celkové výši 432.706,- Kč. Ze zprávy z kontroly je zřejmé, že správce daně nahlížel do účetnictví spolku za roky 2003 až 2006 (do výdajových pokladních dokladů, soupisu příjmů a výdajů a seznamu dárců) a učinil tak přehled o poskytnutí finančních prostředků spolku a

jejich čerpání žalobcem za delší časové období. Vyplynulo z nich, že žalobce poskytl v průběhu let 2003 až 2007 dary v celkové výši 140 800 Kč, přičemž od spolku čerpal finanční prostředky v letech 2003, 2004 a 2005. Spolek použil obdržené dary zejména na financování sportovních, vzdělávacích a kulturních aktivit svých členů. Žalovaný pak k této otázce v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že z dlouhodobějšího pohledu na daňovou povinnost žalobce vyplývá, že výše darů za předmětný časový úsek let 2003 až 2007 odpovídala hraniční možnosti odpočtu, tedy 10 % ze základu daně, přičemž v některých letech u žalobce převyšoval dar, v jiném roce naopak převyšovala podpora.

Krajský soud považuje za nepochybné, a tento právní názor je z jeho předcházející judikatury již obecně známý, že žalobce má právo na to, aby jakémukoliv spolku nebo sdružení poskytoval dary, které budou použity na úhradu sportovních, vzdělávacích a kulturních potřeb jeho členů. Avšak v situaci, kdy žalobce a případně i jeho rodinní příslušníci jsou členy takového spolku a takto poskytnuté dary se mu de fakticky vrací v průběhu doby (byť v rozmezí více let) formou čerpání finančních prostředků od spolku na úhradu osobních potřeb (rodinné zájezdy, nákup sportovních potřeb, apod.), nemůže odečíst hodnotu poskytnutého daru od základu daně, neboť jeho poskytnutí tak nesledovalo cizí, ale v zásadě vlastní prospěch. Jednalo by se tedy nikoliv o výkon subjektivního veřejného práva, ale o jeho zneužití, neboť 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.

Tyto závěry krajského soudu jsou v souladu i s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu prezentovanou v jeho rozsudku čj. 1 Afs 107/2004-48 k zákazu zneužití práva: "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 – odpovídá právní normě (či lépe řečeno: dikci právního předpisu), avšak je zároveň pociťováno 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". Krajský soud považuje v daném případě rovněž za odporující principu rozumného uspořádání společenských vztahů, pokud žalobce spolu s ostatními rodinnými příslušníky využívá spolku k financování sportovních, rekreačních a dalších aktivit svých i celé rodiny, když zjevně je tento postup zvolen proto, aby žalobce mohl snížit svůj základ daně. Jinak by totiž financování těchto aktivit, jak je ostatně jinak obvyklé, probíhalo přímo a nikoliv prostřednictvím spolku.

Žalobce namítal, že na jeho případ právní názor Nejvyššího správního soudu uvedený v rozsudku ze dne 11. 11. 2005 sp. zn. 1 Afs 107/2004 a rozsudku ze dne 19. 1. 2006 sp. zn. 2 Afs 115/2004 aplikovat nelze, neboť se nejedná o skutkově shodnou situaci, přičemž poukazoval na skutečnost, že v jeho případě byl spolek otevřený veřejnosti, že jeho členy byly různé osoby navzájem příbuzensky ani jinak nespřízněné. Krajský soud připouští, že mezi případy řešenými Ústavním i

Nejvyšším správním soudem a projednávaným případem určité odlišnosti existují, avšak nikoliv v takové míře, aby nebyly shora uvedené závěry zmíněných soudů aplikovatelné i na nyní posuzovanou věc. Žalobcem zmiňované rozdíly dle názoru krajského soudu nehrají významnější roli právě v posouzení využití žalobcem darovaných prostředků ve vztahu k zákonem akceptovanému cíli, neboť ani v tomto případě nedošlo k jeho naplnění. Výsledek, že žalobcem darované prostředky (z pohledu širšího časového úseku) nebyly využity k účelu, pro který zákon zavedl výlukou ze zdanění, je totiž shodný. Jak je shora uvedeno, výdaje na úhradu soukromých aktivit nezahrnuje český daňový řád mezi výdaje, které by mohly být daňově uznatelnými, neboť tyto částky nejsou využity veřejně prospěšným způsobem. Přitom zákon o daních z příjmů umožňuje snížení daňového základu pouze o takové výdaje, které tento test veřejné prospěšnosti splňují. K této otázce se podrobně vyjádřil rovněž Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 2 Afs 7/2007, v němž konstatoval, že „jestliže je částka odňata režimu zdanění, aniž je onen veřejně prospěšný cíl naplněn, evidentně došlo ke zneužití možnosti snížení základu daně, takže není pochyb o tom, že v rámci veřejného práva lze hovořit o zneužití práva“. Přestože ve zmiňovaném rozsudku sp. zn. 1 Afs 107/2004 šlo o situaci, kdy spolek založili pouze subjekty příbuzensky spřízněné, Nejvyšší správní soud v něm rovněž dodal, že "nelze 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 by již neexistovaly úzké rodinné vazby". Zneužití práva je přitom možné jak ve spolku s otevřeným, tak i uzavřeným členstvím. Jde totiž vždy o posouzení konkrétních okolností případu.

Krajský soud tak ani nepovažuje za podstatné, že poskytnuté dary si žalobce v zásadě vybíral od Spolku čerpáním finančních prostředků na úhradu osobních potřeb (rodinné zájezdy, nákup sportovních potřeb, apod.) v rozmezí více let a že tedy není přímá souvislost co do výše plnění (darů) a co do výše čerpání během každého roku samostatně. Podstatný je však celkový rámec jeho jednání, přičemž úsudek o tomto jednání si lze na základě shora uvedeného podrobného přehledu jím poskytnutých darů spolku a čerpání finančních prostředků od spolku za roky 2003 až 2007 učinit. Z tohoto pohledu pak nemá na posouzení tohoto jeho vztahu ke spolku vliv ani skutečnost, zda někteří další členové poskytli dar spolku, aniž by čerpali nějaké výhody a naopak.

Vyhodnocení jednání žalobce jako zneužití subjektivního práva neodporuje dle krajského soudu ani žalobcem zmiňované judikatuře Evropského soudního dvora. Jak je shora uvedeno, účel a cíl ustanovení § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů jednáním žalobce naplněn nebyl, neboť jím darované částky fakticky nebyly využity veřejně prospěšným způsobem, ale v širším časovém horizontu k financování jeho soukromých výdajů (resp. výdajů jeho rodiny) prostřednictvím spolku. To však zákonem předpokládaný postup není. Z naznačeného je rovněž patrné, že správce daně ani žalovaný neměli v úmyslu daňově uznat úhradu jakýchkoliv aktivit, na které žalobci spolek přispíval a to právě z důvodů shora naznačených. Krajský soud má zato, že žalovaný i tuto svoji úvahu v odůvodnění napadeného rozhodnutí zcela zřetelně naznačil.

Krajský soud proto žalobu v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný při jednání prohlásil, že mu v řízení před krajským soudem náklady nevznikly.

Poučení :

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům (§ 54 odst. 5 s.ř.s.).

Proti pravomocnému rozhodnutí je přípustná kasační stížnost, kterou lze podat z důvodů uvedených v § 102 a násl. s. ř. s. ve lhůtě dvou týdnů po doručení rozhodnutí. Kasační stížnost se podává ke Krajskému soudu v Hradci Králové. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. 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 Hradci Králové dne 29. listopadu 2011

Mgr. Marie Kocourková, v. r.
předsedkyně senátu