



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudců JUDr. Magdaleny Ježkové a JUDr. Jana Rutsche ve věci žalobce **L. K.**, zast. JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem v Hradci Králové, Dukelská 15, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové 2, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. března 2009, č.j. 1584/09-1100-603393, **t a k t o :**

I. Žaloba se z a m í t á .

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

O d ů v o d n ě n í

Rozhodnutím ze dne 10. března 2009, č.j. 1584/09-1100-603393, žalovaný zamítl odvolání žalobce do dodatečného platebního výměru Finančního úřadu v Hradci Králové (dále jen „správce daně“) ze dne 24.9.2008, č.j. 223016/08/228911/6842, kterým mu byla za zdaňovací období roku 2005 dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 3.460,-Kč. Doměření daně předcházela daňová kontrola, na jejímž základě dospěl správce daně k závěru, že žalobce nebyl oprávněn uplatnit dar ve výši 18.000,- Kč, který poskytl v roce 2005 Nadačnímu fondu Prvního soukromého jazykového gymnázia Hradec Králové, spol. s r. o. (dále též „Nadační fond PSJG“ nebo „Nadační fond“) jako odčitatelnou položku od základu daně. Správce daně vzal za prokázané, že rodiče studentů (příp. studenti

sami) měli povinnost stát se členem Nadačního fondu PSJG a poskytnutý dar je pouze jinou formou úhrady školného dcery žalobce. Ta na Prvním soukromém jazykovém gymnáziu Hradec Králové, spol. s r.o. (dále též „PSJG“ nebo „Škola“) řádně studovala. Dar proto dle žalovaného nesplňuje podmínku § 628 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku v platném znění (dále jen „občanský zákoník“) o dobrovolnosti daru bez protiplnění.

Žalobce ve včas podané žalobě namítal, že řízení předcházející vydání dodatečného platebního výměru vykazuje procesní vady. Žalovaný především nereagoval na žádost o prodloužení lhůty k doplnění odvolání a rozhodl tak bez znalosti odvolací argumentace žalobce. Ten dále tvrdil, že rozhodnutí správce daně i žalovaného je založeno na nezákonně získaných důkazních prostředcích, když správce daně žalobce jako třetí osobu vyzval k předložení veškerých smluv o studiu uzavřených s PSJG od roku 2001/2002 do současnosti. Ve výzvě je vytvořen dojem, že listiny jsou potřebné pro daňové řízení s jiným daňovým subjektem. Žalobce výzvě v dobré víře vyhověl a dokumenty zaslal. Teprve následně správce daně u něho zahájil daňovou kontrolu. Tímto postupem vylákal od žalobce pod pohrůžkou sankcí důkazní prostředky, které měl získat jiným postupem až v rámci daňové kontroly. Podle ust. § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků v platném znění (dále jen „daňový řád“) jsou takto nezákonně získané důkazní prostředky nepoužitelné a na nich založené rozhodnutí nezákonné.

Dle žalobce použil žalovaný v jeho neprospěch i některé pasáže z výpovědi, kterou učinil při zahájení daňové kontroly. Žalobce však nebyl náležitě poučen o možnosti využít v daňovém řízení právní pomoc odborně zdatné osoby a tím správce daně porušil ust. § 2 odst. 1 daňového řádu, neboť dostatečně nedbal jeho práv a právem chráněných zájmů.

Žalobce tvrdil, že smlouvy, které žalobce správci daně předložil, jsou neplatné, neboť nebyly podepsány jednou ze smluvních stran, konkrétně studentem PSJG. Zmíněné smlouvy byly koncipovány jako smlouvy mezi PSJG (resp. Nadačním fondem PSJG) na jedné straně, rodiči studenta na straně druhé a studentem na straně třetí.

Ke smlouvám o studiu žalobce uvedl, že obsahují výslovné ustanovení, že školné se neplatí a školné nebylo ve školním roce 2004/2005 a 2005/2006 vyhlášeno. To potvrzuje i výslech svědka PhDr. B., ředitele PSJG. Poskytnuté dary nelze považovat ani za úplatu za vzdělávání, neboť přijetím ke studiu měl student na vzdělávání ze strany PSJG nárok a jeho studium bylo možné ukončit jen ze zákonných důvodů, mezi které neplacení školného nepatřilo. Dle žalobce žalovaný správně nevyhodnotil skutečnost, že dary nebyly poskytnuty PSJG, ale Nadačnímu fondu PSJG, tedy osobě odlišné, která shromažďovala dary i od jiných osob než od studentů či jejich rodičů. O tom žalobce předložil darovací smlouvy uzavřené mezi Nadačním fondem PSJG na jedné straně a Východočeskou plynárenskou společností a.s. a Hradeckou lesní a dřevařskou společností a.s. na straně druhé. Dále žalobce smlouvou mezi Nadačním fondem PSJG a Základní školou a Mateřskou školou Prointepo prokazoval, že prostředky získané Nadačním fondem

PSJG byly využity i jinak než na provoz PSJG. Žalobce popíral i tvrzení žalovaného, že podmínky studia byly shodné pro všechny studenty a pro podporu svého tvrzení odkázal na obsah výpovědi svědka PhDr. B., ředitele PSJG.

Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby.

Při jednání před soudem zástupce žalobce poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, který pod č.j. 1 Afs 24/2009-71 řešil skutkově i právně téměř identickou věc a měl k dispozici i stejné listiny. Proto pokládal za důvodné závěry Nejvyššího správního soudu aplikovat i v tomto případě. Odkázal na žalobní body, kde byla podrobně rozvedena procesní pochybení, jichž se správce daně dopustil v průběhu daňového řízení a která mohla mít vliv na jeho výsledek.

Pověřená pracovnice žalovaného se odvolala na odůvodnění napadeného rozhodnutí, připustila, že v meritu věci jde o stejný případ, které již řešil Nejvyšší správní soud, přesto v posuzovaném případě je součástí správního spisu reakce na výzvy adresované třetím osobám, konkrétně Ústavu pro informace ve vzdělávání a Ministerstva školství, tělovýchovy a mládeže a dále výroční zprávy PSJG. Vyjádřila se také k procesní námitce poukazující na skutečnost, že správce daně nereagoval na žádost žalobce o prodloužení lhůty k doplnění odvolání. Uvedla, že jeho jednání není v rozporu s ust. § 14 odst. 3, 4 daňového řádu.

Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen "s.ř.s."). Žalobcem uplatněné procesní námitky shledal nedůvodnými. Přesto vyhověl žalobě a zrušil rozhodnutí žalovaného. Konstatoval, že se žalovanému nepodařilo shromáždit dostatek takových důkazů, které by svědčily pro jednoznačný závěr, že poskytnutím daru Nadačnímu fondu PSJG bylo de facto placeno školné PSJG, ani pro závěr, že rodiče studentů měli povinnost stát se členem Nadačního fondu PSJG, pokud mělo jejich dítě na Škole studovat. Krajský soud zdůraznil, že předmětné finanční částky nebyly poskytnuty žalobcem PSJG, ale subjektu odlišnému (byť Školu podporujícímu), a to Nadačnímu fondu PSJG, jehož zdroji financování byly i zdroje další. Usoudil, že správní spis neobsahuje žádné relevantní podklady pro to, že za poskytnutou částku existovalo protiplnění v možnosti studia na střední škole. Správce daně ani žalovaný tedy neprokázali, že podmínkou studia bylo poskytnutí peněžní hotovosti, buď formou školného placeného přímo PSJG, nebo členského příspěvku Nadačnímu fondu PSJG, nebo příspěvku na základě darovací smlouvy.

Žalovaný napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, které Nejvyšší správní soud vyhověl a svým rozhodnutím ze dne 13.5.2010, čj. 1 Afs 11/2010-94, rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Shrnul skutkový stav a za nesporné označil, že „žalobce jako zákonný zástupce v roce 2004 uzavřel s PSJG pro školní rok 2004/2005 smlouvu o studiu své tehdy nezletilé dcery P., nar. X. O rok později uzavřel obdobnou smlouvu pro školní rok 2005/2006. Právní vztah mezi studentem, jeho rodiči a soukromou školou je právním vztahem

soukromoprávním, byť obsahujícím veřejnoprávní prvky. Smlouva o poskytování vzdělávání mezi žákem, resp. jeho rodiči a soukromou školou se řídí občanským zákoníkem, konkrétně pak § 51 jako tzv. smlouva nepojmenovaná.“

Za jedinou otázku mezi stranami spornou označil Nejvyšší správní soud posouzení podmínek pro uplatnění odčitatelné položky od základu daně dle § 15 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění platném pro rok 2005 (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Podle tohoto ustanovení lze od základu daně odečíst mj. hodnotu darů poskytnutých právníckým osobám se sídlem na území České republiky, a to na financování vědy a vzdělání, výzkumných a vývojových účelů, kultury, školství, na podporu a ochranu mládeže, 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.

V reakci na závěry žalovaného, který odkazoval na § 2 odst. 3 a § 2 odst. 7 daňového řádu, Nejvyšší správní soud konstatoval, že tento právní názor „zcela nepřipustně směšuje zákaz zneužití práva a § 2 odst. 7 daňového řádu. Stěžovatel hovoří o obou institutech, odkazuje na § 2 odst. 7, žalobce podle něj svým úkonem zastírá skutečný právní stav, současně ale stěžovatel celou kauzu kvalifikuje jako zneužití práva.“ Dle Nejvyššího správního soudu „aplikace obecného principu zákazu zneužití práva přichází v úvahu jen tehdy, pokud není aplikovatelné některé konkrétní zákonné ustanovení, jako např. § 2 odst. 7 daňového řádu. Pokud účastníci předstírají (simulují) darovací smlouvu, ač ji nechtějí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, např. úplatu za vzdělávání na střední škole, jedná se o klasický případ pro aplikaci § 2 odst. 7 daňového řádu. Pak se pro daňové účely bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu, tedy v tomto případě úplata za poskytování vzdělávání.“ Nejvyšší správní soud uzavřel, že žalovaný „tedy pochybil, pokud na daný případ aplikoval promiskue § 2 odst. 7 daňového řádu a obecný princip zákazu zneužití práva.“

K námitce žalobce, že v dané věci je pro posouzení podmínky pro uplatnění odčitatelné položky od základu daně dle § 15 odst. 5 zákona o daních z příjmů jiným rodičem ve vztahu k témuž Nadačnímu fondu vhodné aplikovat závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 24/2009 – 71 tento soud uvedl, že důkazní stav v nyní posuzované věci je „postaven na podstatně pevnějším podkladu, na dalších důkazech“. „Ve srovnání s rozhodnutím přezkoumávaným zdejší soudem v předchozí kauze je odůvodnění rozhodnutí stěžovatele ...(vyjma nedostatečného rozlišování mezi zákazem zneužití práva a disimulací)... podstatně propracovanější, zabývající se všemi skutečnostmi rozhodnými pro posouzení dané věci.“

Nejvyšší správní soud zhodnotil všechny provedené důkazy. Na zdůvodnění jeho závěrů, jak je uvedl ve svém rozsudku, krajský soud v podrobnostech odkazuje. Výsledkem úvah Nejvyššího správního soudu pak byl jeho jednoznačný závěr, že z provedeného dokazování jasně vyplývá, „že PSJG je ve skutečnosti závislé na financování prostřednictvím „darů“ od rodičů, které materiálně plní funkci školného. Pokud nebudou v Nadačním fondu nashromážděny dostatečné finanční

prostředky, bude nutno dle výpovědi ředitele Školy přikročit formálně k výběru školného. S touto skutečností ředitel Školy seznamuje rodiče na úvodní poradě a také na webových stránkách (srov. např. odpověď svědka B. na otázku č. 28, zcela jasně pak na otázku č. 32 a 33). V tomto kontextu je právně bezvýznamné, že Škola formálně školné v roce 2005 nevyhlásila. Je evidentní, že pokud se částky placené žalobcem chovají jako školné, mají výši školného udávaného Školou v informačních materiálech pro zájemce o studium, a jsou placeny v pravidelných intervalech obdobně jako školné, jsou tyto úhrady ve skutečnosti zastřenou platbou školného.“ V závěru svého rozsudku tento závěr ještě znovu zdůraznil a dle § 110 odst. 1 s.ř.s. zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem (§ 110 odst. 3 s.ř.s.) žalobu v souladu s ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. jako nedůvodnou zamítl.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s. Podle něj má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V řízení před krajským soudem žalobce úspěch neměl, žalovaný náhradu nákladů řízení nepožadoval a krajský soud ani nezjistil, že by mu nějaké takové náklady vznikly. Vzhledem k tomu bylo rozhodnuto o náhradě nákladů řízení tak, jak je uvedeno ve výroku II. tohoto rozsudku. Částku, kterou žalovaný uhradil žalobci dle rozsudku krajského soudu ze dne 13.11.2009, čj. 31 Ca 43/2009-35, žalovaný může vymáhat postupem naznačeným v nálezů Ústavního soudu ze dne 9.10.2009, sp. zn. I. ÚS 1690/09.

P o u č e n í :

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 31. srpna 2010

Mgr. Marie Kocourková, v. r.
předsedkyně senátu