



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce **V. Ch.**, zastoupeného Mgr. Janem Aulickým, advokátem se sídlem v Českém Krumlově, Kaplická 327, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem České Budějovice, Mánesova 3a, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 25. 10. 2006, č. j. 10 Ca 121/2006 - 64,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**

II. Žalovanému **se 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 :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 5. 2006, č. j. 3230/110/2006. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 22. 8. 2005, č. j. 199132/05/077910/6408, kterým mu byla dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2002 ve výši 1 237 664 Kč, a to podle § 46 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“) a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2002 (dále jen zákon o daních z příjmů). Krajský soud žalobu zamítl, neboť dospěl k závěru, že stěžovatel využil spolu se svými příbuznými občanské sdružení k tomu, aby si mohl snížit svoji daňovou povinnost. Odkázal k tomu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48, (zveřejněn: Sb. NSS

869/2006), který řešil obdobný případ. Krajský soud uvedl, že není možné si odečíst hodnotu daru ve smyslu § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů, pokud byl dar jediným příjmem sdružení, jehož členy jsou pouze stěžovatel, jeho manželka a dcera a z darovaných prostředků nebylo do poloviny roku 2005 nic financováno. Takový postup není výkonem veřejného subjektivního práva, nýbrž jeho zneužitím.

Stěžovatel proti tomu v kasační stížnosti uplatňuje důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Namítá, že aplikace uvedeného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu je nepřípadná. Toto rozhodnutí totiž řešilo případ, kdy občanské sdružení využívalo veškeré získané prostředky pouze ve prospěch členů tohoto sdružení a jejich rodinných příslušníků a tyto prostředky spotřebovalo. Ve stěžovatelově případě byly spotřebované prostředky využity téměř výlučně ve prospěch subjektů odlišných, navíc většina peněz spotřebována nebyla a zůstává k dispozici pro další činnost sdružení. Dále nesouhlasí s tím, že by se z jeho strany jednalo o zneužití práva. Má za to, že pokud je zneužití práva charakterizováno jako chování právem dovolené, avšak překračující rozumné uspořádání vztahů ve společnosti, je třeba přesně vymezit jaká jsou ona rozumná uspořádání vztahů ve společnosti. Tím spíše v oblasti veřejného práva, kde je důsledně třeba dodržovat zásadu „vše je dovoleno, co není výslovně zakázáno“. Posouzení určitého chování jako zneužití práva je pak přípustné pouze výjimečně a tam, kde se subjekt pohybuje na hranici norem příkazujících určité chování. Rovněž je třeba prokázat přímý úmysl subjektu právo zneužít, a to jak v momentě poskytnutí peněžních prostředků sdružení, tak v průběhu činnosti sdružení.

Krajský soud se nevypořádal s námitkami odlišnosti případu řešeného Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 1 Afs 107/2004 a případu stěžovatelova, ani nevymezil ono rozumné uspořádání vztahů ve společnosti, které stěžovatel svým jednáním porušil. Zdůvodnění stěžovatelova jednání jako zneužití práva tak v daném rozsudku absentuje, neboť takový závěr musí být zdůvodněn s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti, chování subjektu a jeho záměry a úmysly. Ustanovení § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů pak krajský soud vykládá v rozporu se zákonem, neboť možnost odečíst hodnotu daru od základu daně váže na využití tohoto daru obdarovaným sdružením, aniž by tuto podmínku zákon určil. Stěžovatel souhlasí s tím, že sdružení je oprávněno vynakládat tyto prostředky pouze za účelem stanoveným v § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů, resp. v souladu se stanovami; pro použití prostředků však není stanovena žádná lhůta. Poukazuje také na to, že část prostředků (5 %) byla sdružením použita v souladu se zákonem a pouhá nedostatečná aktivita sdružení, které nevyčerpalo veškeré prostředky daru (zbývajících 95 % je stále sdružení k dispozici), nemůže být důvodem pro závěr žalovaného a krajského soudu o zneužití práva. Rovněž stěžovatelovým jednáním nevznikla nikomu žádná újma, jak ji vyžaduje čl. 11 odst. 3 Listiny základních práv a svobod. Stěžovatel dále upozorňuje na to, že nečinnost nelze vykládat v neprospěch subjektu, pokud není uložena povinnost konat, což v daném případě nebyla. Z pouhé skutečnosti, že sdružení nečerpalo finanční prostředky, tak nelze vyvodit stěžovatelův úmysl zkrátit daň. Podle stěžovatele se také žalovaný nevypořádal s jeho tvrzením, že z chování, resp. nechování jednoho subjektu (sdružení) vyvozuje úmysl jiného subjektu (stěžovatele). Navíc má sdružení zbýající finanční prostředky pořád k dispozici. Rovněž nedošlo k čerpání prostředků výhradně ve prospěch členů sdružení a osob jím blízkých.

Stěžovatel dále namítá nicotnost rozhodnutí žalovaného a poukazuje na fakt, že k této jeho námitce se krajský soud v napadeném rozsudku vůbec nevyslovil a z tohoto důvodu je rozsudek nepřezkoumatelný. Nicotnost rozhodnutí spatřuje stěžovatel v tom, že z chování

správce daně ani žalovaného nebylo zřejmé, který subjekt je podroben daňové kontrole - zda stěžovatel nebo občanské sdružení. Namítá také, že byla nesprávně posouzena otázka důkazního břemene v daňovém řízení podle § 31 odst. 8 a 9 daňového řádu, neboť bylo po stěžovateli požadováno, aby prokázal, že postupoval v souladu s § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel poukazuje na to, že daňová kontrola byla zahájena u něho, jakožto fyzické osoby, a doložil proto darovací smlouvu, stanovy občanského sdružení a prokázal, že dar byl skutečně poskytnut. Tímto pak zcela splnil svoji dokazovací povinnost. Pokud pak správce daně tvrdil, že se stěžovatel dopustil zneužití práva, případně, že se dopustil simulovaného úkonu, bylo břemeno dokazování v tomto směru na něm. Rovněž nelze souhlasit s tím, že by stěžovatel měl povinnost prokazovat, že sdružení použilo darované finanční prostředky na účely podle § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů, tedy povinnost prokazovat chování jiného subjektu, než toho, který byl podroben daňové kontrole. Tuto skutečnost měl podle stěžovatele prokazovat správce daně, neboť nelze rozumně požadovat po jednom subjektu prokázání toho, jak se chová subjekt jiný a proč. Stěžovatel nesouhlasí ani s tím, že v rámci daňového řízení nebyly hodnoceny důkazy svědeckými výpověďmi Ing. H. a p. B. s odůvodněním, že nejsou důležité. Má za to, že je v daném případě zužováno důkazní řízení a porušována zásada volného hodnocení důkazů. Stěžovatel výpověďmi těchto osob chtěl prokázat záměr, který ho vedl k založení sdružení, a dále aktivní činnost tohoto sdružení. Pokud správce daně tyto důkazy neprovedl s poukazem na § 31 odst. 4 daňového řádu, měl respektovat právo stěžovatele na zjištění skutkového stavu věci a neprovedení důkazů řádně odůvodnit. To však neučinil. Tuto námitku stěžovatel uplatnil v odvolání i žalobě, avšak žalovaný ani krajský soud se s ní nevypořádali. Totéž namítá stěžovatel ve vztahu k dalším důkazům, které nebyly v daňovém řízení hodnoceny (výsledky zástupců dětských domovů, prověření nakoupeného materiálu, účast na střeleckých závodech).

Dále stěžovatel namítal, že s ním nebyly výsledky kontroly řádně projednány a nebylo mu umožněno navrhopvat důkazy ve smyslu § 16 odst. 4 písm. f) a odst. 8 daňového řádu. Správce daně totiž odmítl reagovat na stěžovatelovy výzvy, neseznámil ho se svými úvahami a nevysvětlil mu svůj postup. Projednání zprávy o kontrole dne 22. 8. 2005 tak bylo podle stěžovatele pouze formální. Rovněž touto námitkou se krajský soud ve svém rozhodnutí nezabýval. Stěžovatel také nesouhlasí s postupem správce daně, který k jeho žádosti o sdělení důvodu rozdílu podle § 32 odst. 9 daňového řádu odkázal na zprávu o daňové kontrole. Tato zpráva podle stěžovatele nemůže dostatečným způsobem rozdíly vysvětlit, což platí zejména tehdy, neobsahuje-li zpráva o kontrole údaje o tom, jaké konkrétní částky budou dodatečně stanoveny a jaká daň vyměřena. Také namítá, že napadený rozsudek dostatečným způsobem neodůvodňuje, proč neměla být ověřena neplatnost dodatečného platebního výměru, kde není jednoznačně uveden výrok spolu s použitými právními předpisy, a který neobsahuje veškeré požadované náležitosti podle § 32 odst. 2 daňového řádu. Předmětný platební výměr neobsahuje zejména uvedení rozdílu mezi základem daně a daní původně stanovenou a dodatečně doměřenou. Poukazuje k tomu na rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 772/02 a také na to, že platební výměr obsahuje dvojí dodatečně stanovený základ daně. V jednom případě je to 0 Kč a ve druhém případě 38 685 184 Kč. Uvádí také, že ani správce daně ani žalovaný na podanou žádost o ověření neplatnosti nereagovali. Stejně tak se krajský soud nezabýval stěžovatelovou námitkou, že o ověření neplatnosti nebylo rozhodnuto.

Stěžovatel dále zdůrazňuje, že se napadený rozsudek nevypořádal s celou řadou jeho uplatněných žalobních námitek: neprovedení výsledku svědků H. a B., neprokázání úmyslu zkrátit daňovou povinnost, neprovedení prověření stěžovatelovy střelby, neprovedení důkazu obhlídkou nakoupeného sportovního vybavení (zejména, že je nové a že se nejednalo o

vybavení pro dceru a stěžovatelovu bývalou manželku), důkazu výsledkem účastníků střeleckých závodů (prokazujícího spolupřádání těchto závodů) a výsledkem zaměstnanců dětských domovů (k prokázání činnosti sdružení, resp. čerpání darů poskytnutých sdružením dětským domovům) a také prověření peněžních prostředků v bezpečnostní schránce. Dále se rozsudek nevypořádal s tím, že sdružení aktivní účast vyvíjelo, toliko v letech 2003-2004 mělo omezenou činnost, neboť probíhalo rozvodové řízení mezi stěžovatelem a jeho manželkou, která byla rovněž členkou sdružení, a neuvedl nic ani k nespotřebaování podstatné části peněžních prostředků. Krajský soud se rovněž nevyslovil k námitce, že se žalovaný řádně nevypořádal se všemi důvody uvedenými v odvolání (zejména s námitkami neprovedení nebo nehodnocení důkazů) a ani k námitce, jaký daňový subjekt byl podroben daňové kontrole. Přestože správce daně i žalovaný tvrdí, že kontrola probíhala u stěžovatele jako fyzické osoby za rok 2002, z jejich úkonů lze spíše usuzovat na kontrolu občanského sdružení, neboť bylo zkoumáno chování tohoto subjektu, zejména pak jeho hospodaření a činnost. Dále nebylo zohledněno tvrzení stěžovatele, že prostřednictvím občanského sdružení lze lépe financovat ustanovením § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů předpokládané projekty, ani jeho tvrzení vyvracející logiku správce daně ohledně zastřenosti darování. Stěžovatel má za to, že pokud by peněžní prostředky nedaroval občanskému sdružení, mohl je libovolně po zdanění použít a z částky, která by po zdanění zbyla (tj. cca 2 500 000 Kč), by po investování získal další prostředky, které by se jistě blížily zaplacené dani. Darováním si však znemožnil dispozici s těmito prostředky a ty mohou být a jsou vynakládány pouze na předem stanovené účely a nikoli ve stěžovatelův prospěch. Právě tyto okolnosti měly hrát rozhodující roli při posouzení toho, zda se jednalo o zneužití práva či nikoli. Pokud se jimi krajský soud vůbec nezabýval, je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné. Krajský soud se nevypořádal ani se stěžovatelovými námitkami porušení jednotlivých článků Listiny základních práv a svobod a ustanovení daňového řádu. Rovněž nesouhlasí s tím, že je možné v oblasti veřejného práva aplikovat institut zneužití práva takovým způsobem, jako činí napadený rozsudek krajského soudu a rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 107/2004. Zejména nesouhlasí se způsobem výkladu čl. 11 odst. 3 Listiny v oblasti veřejného práva. Vzhledem ke všemu uvedenému navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém obsáhlém vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na to, že stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje obdobné námitky jako v žalobě. Po rekapitulaci skutkového stavu uvádí, že pokud jde o výsledky svědků H. a B., tak z nich vyplynulo, že tito se stěžovatelem jednali o poskytnutí darů, avšak jednání nebyla úspěšná a občanské sdružení dary neposkytlo. Správce daně dospěl k závěru, že pokud sdružení disponovalo penězi, tak pouhá jednání o možném poskytnutí daru neprokazují jeho činnost podle čl. II. stanov. Poukazuje na to, že sdružení stěžovatelem poskytnuté finanční prostředky pouze uložilo do bezpečnostní schránky a stěžovatel jako předseda sdružení měl právo o těchto prostředcích rozhodovat. Občanské sdružení vynakládalo prostředky pouze na uspokojování osobních potřeb jeho členů (rodinných příslušníků stěžovatele), kteří navíc neodváděli žádné členské příspěvky a jediným zdrojem příjmů byl stěžovatelem poskytnutý dar. Takový stav je dle žalovaného sice formálně v souladu se zákonem, nicméně slouží k naplnění účelu, který zákon o daních z příjmů nepředpokládá. Tento způsob totiž slouží stěžovateli k tomu, aby mohl od základu daně odečíst náklady na úhradu potřeb rodinných příslušníků, které by jinak (hradil-li by je přímo, nikoli prostřednictvím sdružení) odečíst nemohl. Pokud jde o důkazní prostředky, které správce daně neosvědčil jako důkaz ve smyslu § 31 odst. 4 daňového řádu, tak žalovaný s jeho postupem souhlasí a poukazuje na to, že předmětné svědecké výpovědi objasňují zejména důvody vzniku sdružení a proto se nestaly důkazem k prokázání toho, že dar poskytnutý stěžovatelem byl v souladu s § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Provedení

dalších důkazů vztahujících se k prověření střelby stěžovatele, obhlídce sportovního vybavení, spolupořádání střeleckých závodů, žalovaný považuje shodně se správcem daně za nadbytečné, neboť o těchto skutečnostech neměl správce daně žádné pochybnosti. K tvrzení stěžovatele o novosti sportovního vybavení žalovaný poznamenává, že tato skutečnost naopak potvrzuje, že sdružení téměř žádnou činnost neprovádělo. Aktivní činnost sdružení neshledává žalovaný ani v tom, že po poskytnutí daru Dětskému domovu v B. n. V. požadovalo sdružení zaslání fotokopie proplacených faktur za tábory pořádané tímto domovem. Nesouhlasí ani s námitkou nicotnosti svého rozhodnutí, neboť je zcela zřejmé, že daňové kontrole byl podroben stěžovatel a nikoli občanské sdružení; u toho provedl správce daně pouze šetření se záměrem zjistit, zda poskytnuté peněžní prostředky jsou tímto sdružením využívány a zda se tak děje v souladu se zákonem. Nesouhlasí ani s tím, že by se nevypořádal s námitkou ohledně projednání zprávy o daňové kontrole. Stěžovatel se vyjadřoval již ke konceptu této zprávy dne 17. 1. 2005, dále ke druhému konceptu dne 12. 7. 2005 a dne 22. 8. 2005 proběhlo ústní jednání, jehož předmětem bylo projednání zprávy o kontrole. Vzhledem k tomu, že stěžovatel nepředložil žádné nové důkazní prostředky, které by vyvracely kontrolní zjištění, správce daně odkázal stěžovatele s jeho žádostí o objasnění na popis zjištění a odůvodnění této zprávy. Žalovaný zdůrazňuje, že zástupce stěžovatele proti protokolu o projednání zprávy o kontrole žádné námitky ani návrhy nevzněl a protokol podepsal. Do stanoviska sice uvedl, že zprávu považuje za neprojednanou, nicméně svým podpisem stvrdil její projednání. Žalovaný má tak za to, že zpráva byla dostatečně a v souladu se zákonem projednána. Nemůže souhlasit ani s tím, že by se nevypořádal se žádostí stěžovatele o sdělení důvodu rozdílu podle § 32 odst. 9 daňového řádu. K této žádosti, doručené dne 16. 9. 2005, se správce daně vyjádřil dne 11. 10. 2005 a stěžovatele odkázal na zprávu o daňové kontrole, která byla s jeho zástupcem projednána. Tento postup považuje žalovaný za souladný se zákonem i ustálenou judikaturou a odkazuje k tomu na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2004, sp. zn. 2 Afs 8/2004. Také na stěžovatelovu žádost o ověření neplatnosti platebního výměru správce daně řádně reagoval, a to sdělením ze dne 11. 10. 2005, kde uvedl, že platební výměr má všechny zákonem požadované náležitosti. S tím pak plně souhlasí i žalovaný, neboť podle jeho názoru, který opět opírá o ustálenou judikaturu správních soudů (tentokrát však na žádné konkrétní rozhodnutí neodkazuje), není nezbytné, aby ve výroku rozhodnutí byla jednotlivá ustanovení, nýbrž postačí uvedení právního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno (v daném případě je to zákon o daních z příjmů). Žalovaný proto navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. („nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení“), zpochybňuje totiž závěr krajského soudu týkající se zneužití práva a nesouhlasí s výkladem § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů, učiněným krajským soudem. Dále uplatňuje důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. („vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost“), má za to, že se žalovaný řádně nevypořádal se všemi důvody uplatněnými v jeho odvolání a jeho rozhodnutí považuje za nicotné; další pochybení shledává v neprojednání zprávy o kontrole

a nerozhodnutí o žádosti o osvědčení neplatnosti platebního výměru a neprovedení případně nehodnocení celé řady navrhovaných důkazů. Důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (*„nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé“*) pak spatřuje v tom, že se krajský soud řádně nevypořádal s řadou žalobních námitek.

Ze správního a soudního spisu k tomu vyplynulo, že stěžovatel v roce 2002 podnikal jako fyzická osoba a vykonával zemní práce. Dne 25. 10. 2004 u něho byla zahájena kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 až 2003. V přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 stěžovatel uvedl základ daně ve výši 38 685 184 Kč a daň ve výši 9 899 956 Kč, také zde uvedl hodnotu daru podle § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů ve výši 3 867 715 Kč. K tomu vyplynulo, že stěžovatel daroval dne 27. 12. 2002 občanskému sdružení R. Č.B. se sídlem E. D. 40, Č. B. dar ve výši 3 867 715 Kč. Stěžovatel doložil stanovy občanského sdružení R. Č. B. schválené dne 2. 12. 2002, což byl i den vzniku tohoto sdružení. V čl. II. stanov jsou jako základní cíle sdružení uvedeny: organizování obecně prospěšných akcí, zejména kulturního a sportovního života a spolupráce s jinými sdruženími, institucemi, úřady a organizacemi. V čl. V. nazvaném „Práva a povinnosti členů“ je pod bodem 4. stanovena povinnost členů platit vstupní a členské příspěvky schválené valnou hromadou. Čl. XI. nazvaný „Ukončení činnosti sdružení a majetkové vypořádání“ hovoří o tom, že činnost sdružení může být ukončena rozhodnutím valné hromady, přičemž majetek sdružení po provedené likvidaci bude rozdělen mezi řádné členy sdružení rovným dílem. Členy občanského sdružení R. Č. B. jsou stěžovatel, jeho manželka (v současné době již bývalá) a dcera. Výdajem občanského sdružení v roce 2002 byla pouze úhrada za nájem bezpečnostní schránky ve výši 840 Kč. V roce 2003 byla provedena úhrada ve výši 77 252 Kč za nákup lyžařského vybavení, turistických map a nábojů. Dále byl poskytnut dar ve výši 8 373 Kč Dětskému domovu v P. a ve výši 2 956 Kč ředitelce Dětského domova v B. n. V. V roce 2004 bylo zaplaceno celkem 48 837 Kč za náboje (cca 36 000 Kč), ubytování, nájemné schránky (cca 2000 Kč) a dar poskytnutý Dětskému domovu v B. n. V. (cca 10 000 Kč).

Dne 14. 12. 2004 byl stěžovateli předán koncept zprávy o daňové kontrole, ke kterému se dne 17. 1. 2005 stěžovatel vyjádřil. K prokázání činnosti sdružení navrhl provést výslechy členů tohoto sdružení (zejména bývalé manželky stěžovatele Z. Ch.), M. B. a Ing. V. H. a také prověření hotovosti v bezpečnostní schránce. Správce daně provedl požadované svědecké výpovědi. M. B., starosta obce P. sdělil, že jednal se stěžovatelem o možnosti poskytnutí daru v obci na údržbu a rekonstrukci sportovního areálu dvakrát - v roce 2002 a na přelomu let 2002 a 2003. Stěžovatel si sportovní areál prohlédl, avšak pana B. již nekontaktoval. Další jednání tedy neproběhla a slíbený finanční dar v částce do 500 000 Kč obci P. poskytnut nebyl. Ing. V. H. sdělil, že jednal s žalobcem na podzim roku 2002 jako majitel střelnice, a to o možnosti poskytnout finanční prostředky střeleckému klubu pro mládež. Stěžovatel přislíbil finanční prostředky v částce 2 – 3 milionů Kč prostřednictvím „nějakého sdružení“, avšak neposkytl je. Z. Ch. jako svědkyně sdělila, že v roce 2003 probíhal rozvod jejího manželství se stěžovatelem a proto se činnost sdružení utlumila a aktivity byly zastaveny do doby, než se provede majetkové vypořádání. V roce 2003 a 2004 financovalo občanské sdružení akce pro dětské domovy. Další činností během dvou let byla pouze jednání, nic konkrétního se neuskutečnilo. Dne 24. 6. 2005 převzal zástupce stěžovatele koncept zprávy o kontrole a přislíbil se do 12. 7. 2005 písemně vyjádřit, což také učinil. Dne 22. 8. 2005 proběhlo ústní jednání, jehož předmětem bylo projednání zprávy o kontrole. O výsledku tohoto jednání byl sepsán pětistránkový protokol, z něhož plyne, že k jednotlivým námitkám stěžovatele poskytl

správce daně svoje vyjádření, přesto zástupce stěžovatele uvedl, že zprávu nepovažuje za projednanou.

Finanční úřad v Českých Budějovicích vydal dne 22. 8. 2005 dodatečný platební výměr, kterým stěžovateli doměřil daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 1 237 664 Kč. Proti tomu se stěžovatel odvolal. Jeho odvolání však bylo rozhodnutím žalovaného ze dne 22. 5. 2006 zamítnuto s tím, že stěžovatel formálním stavem zastíral skutečný úmysl krátiť daň jiným způsobem. Stěžovatel totiž využil daňové úlevy ve formě uplatnění odpočtu hodnoty daru dle § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Ve skutečnosti však finanční prostředky tomuto sdružení darované nebyly použity na účely stanovené v § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Tyto darované finanční prostředky občanské sdružení z převážné části pouze uložilo do bezpečnostní schránky, přičemž stěžovatel jako předseda občanského sdružení měl právo o jejich použití rozhodovat.

Namítá-li stěžovatel, že je rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelné, neboť se soud nevypořádal se všemi jeho námitkami, nemůže s ním Nejvyšší správní soud souhlasit. Pokud jde o námitku týkající se výsledku svědků H. a B., tak tou se krajský soud zabýval (viz poslední odstavec na str. 12 rozsudku), když poukázal na to, že tyto důkazy byly v daňovém řízení provedeny, avšak nestaly se důkazem ve smyslu § 31 odst. 4 daňového řádu. K neprovedení některých stěžovatelem navrhaných důkazů (např. výslech účastníků střeleckých závodů, obhlídka nakoupeného sportovního vybavení a výslech zaměstnanců dětských domovů) se krajský soud rovněž vyslovil (viz poslední odstavec na str. 13 a první na str. 14). Zde zcela správně poukázal na to, že není třeba provádět důkazy k prokázání skutečností, o nichž nemá správce daně pochyby. Tak tomu bylo právě i v těchto případech. Krajský soud se zde rovněž vyslovil k námitce, že se žalovaný řádně nevypořádal se všemi důvody uvedenými v odvolání. Nejvyšší správní soud nesouhlasí ani s tím, že by krajský soud nevážil, zda sdružení aktivní účast vyvíjelo či nikoli; této námitce se soud věnoval na str. 9, 10, 11 a 12 rozsudku. V rámci této námítky pak krajský soud hodnotil i důvody, které stěžovatele vedly k založení sdružení. Také k existenci většiny darovaných finančních prostředků se - sice nepřímou, avšak dostatečně - vyjádřil; poukázal totiž na to, že občanské sdružení nerealizovalo cíle, kvůli kterým bylo podle tvrzení stěžovatele i jeho bývalé manželky založeno ani za dobu dvou let po svém vzniku, o čemž svědčí nevyčerpané prostředky sdružení. Je tedy zřejmé, že i tuto námitku krajský soud vážil.

Z napadeného rozsudku je také zřejmé, že krajský soud nemá sebemenší pochybnosti o tom, že daňová kontrola daně z příjmů probíhala u stěžovatele jako fyzické osoby a nikoli u občanského sdružení; u něho bylo provedeno pouze místní šetření (viz str. 6 dole a druhý odstavec na str. 7 rozsudku), nebylo tedy nezbytné, aby se k této námitce blíže vyjadřoval. Neshledal-li tuto námitku důvodnou, nemohl také ani z tohoto důvodu shledat nicotnost správního rozhodnutí. Rovněž se krajský soud zabýval námitkami týkajícími se ověření neplatnosti platebního výměru a sdělení důvodu rozdílu podle § 32 odst. 9 daňového řádu, které shledal nedůvodnými (viz str. 14 rozsudku). Nelze souhlasit ani s tím, že by se nevypořádal se stěžovatelovými námitkami týkajícími se porušení Listiny a daňového řádu; v napadeném rozsudku tak sice není učiněno explicitně ve vztahu ke všem stěžovatelem namítaným ustanovením (viz str. 12 nahoře a str. 13 dole), nicméně vzhledem k celkovému obsahu rozsudku a jeho odkazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 107/2004 je toto posouzení dostatečné.

Je sice pravdou, že některými námitkami se krajský soud mohl zabývat podrobněji a jejich zamítnutí zdůvodnit obsírněji, avšak tato skutečnost sama o sobě nezpůsobuje

nepřezkoumatelnost jeho rozsudku a nemůže tak být důvodem pro jeho zrušení. Nejvyšší správní soud ve svých rozhodnutích již opakovaně uvedl, že pouhá subjektivní nespokojenost stěžovatele s odůvodněním napadeného rozhodnutí krajského soudu, které by si stěžovatel představoval obsáhlejší a podrobnější, není důvodem, pro který by Nejvyšší správní soud mohl toto rozhodnutí zrušit. Důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tak neobstojí.

Stěžovatel dále namítá nicotnost rozhodnutí žalovaného, kterou spatřuje v tom, že z chování správce daně ani žalovaného nebylo zřejmé, zda je daňové kontrole podroben stěžovatel nebo občanské sdružení. Tuto námitku však zdejší soud důvodnou neshledal. Jak již uvedl krajský soud ve svém rozsudku, v daném případě není pochyb o tom, že daňová kontrola byla zahájena a následně prováděna u stěžovatele jako fyzické osoby, zatímco u občanského sdružení bylo provedeno toliko místní šetření podle § 15 daňového řádu, které je správce daně oprávněn provádět jak u subjektu daně (stěžovatele), tak u jiných osob. Prověřuje-li správce daně dar poskytnutý stěžovatelem občanskému sdružení, je nanejvýš logické, že tuto skutečnost zkoumá přímo u tohoto sdružení, např. právě prostřednictvím institutu místního šetření.

Nejvyšší správní soud neshledává pochybení správce daně ani v tom, že výpovědi svědků H. a B. neosvědčil jako důkaz podle § 31 odst. 4 daňového řádu. Jak totiž vyplynulo ze spisu, správce daně žalobcem navržené výpovědi těchto svědků provedl, jejich obsahem se řádně zabýval, avšak jako důkazy je nehodnotil (viz str. 7 zprávy o kontrole), neboť se týkají skutečností, které měly stěžovatele vést k založení občanského sdružení (to ostatně potvrzuje i on sám v kasační stížnosti). Správce daně pak zcela správně konstatoval, že důvody pro založení občanského sdružení nejsou předmětem jeho zkoumání, neboť tím je zjištění, zda občanské sdružení po svém vzniku bylo činné a stěžovatelem poskytnutý dar použilo k účelům podle § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Výpovědi svědků H. a B. pak k tomu neuvádí žádné relevantní informace, neboť z nich vyplynulo, že ani jednomu z nich, resp. subjektům, které zastupovali, občanské sdružení peněžní prostředky neposkytlo.

Pokud jde o neprovedení dalších důkazů (např. výslechy zástupců dětských domovů, prověření nakoupeného materiálu, účast na střeleckých závodech, prověření finanční hotovosti v bezpečnostní schránce), tak ani zde nebylo shledáno žádné pochybení. Jak totiž vyplynulo ze zprávy o daňové kontrole, o skutečnostech, které měly tyto důkazy prokazovat, neměl správce daně žádné pochybnosti a bylo tedy zcela nadbytečné provádět v tomto směru dokazování. Bylo by totiž v rozporu se zásadou rychlosti a hospodárnosti řízení, pokud by správce daně prokazoval i skutečnosti, které jsou zřejmé a o nichž nepochybuje.

Dále stěžovatel namítal, že s ním nebyly výsledky kontroly řádně projednány (projednání považuje pouze za formální) a nebylo mu umožněno navrhnout důkazy ve smyslu § 16 odst. 4 písm. f) a odst. 8 daňového řádu. Ani tuto námitku však neshledal zdejší soud důvodnou. Podle § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. Odst. 8 tohoto ustanovení ukládá pracovníku správce daně sepsat o výsledku zjištění zprávu o daňové kontrole, kterou po jejím projednání spolupodepisuje kontrolovaný daňový subjekt a pracovník správce daně.

K tomu, co znamená projednání zprávy o kontrole, se vyslovil např. Ústavní soud ve svém rozhodnutí ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/2001, kde uvedl, že „*po obsahové*

stránce musí projednání zprávy obsahovat nejen seznámení daňového subjektu se závěry správce daně, ale i jeho vyjádření ke zjištěným výsledkům, stejně jako reakci správce daně na toto vyjádření“. Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, v rozhodnutí ze dne 27. 1. 2006, č. j. 59 Ca 14/2004 - 29, uveřejněném ve Sb. NSS pod č. 838/2006, pak uvedl, že „*Projednání znamená, že správce daně zaznamená všechna vyjádření, návrhy a námitky daňového subjektu k jejímu obsahu (tj. zprávy o kontrole) a své stanovisko k nim, popřípadě výsledky doplněného dokazování. Opačný výklad citovaných ustanovení (§ 16 odst. 4 písm. f) a odst. 8 daňového řádu) by byl v rozporu s ústavně zaručeným právem zakotveným v čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod“.* Projednání zprávy o daňové kontrole má být pak zachyceno v protokolu o ústním jednání, který bude obsahovat vznesená vyjádření daňového subjektu, návrhy i jeho námitky ke kontrolním zjištěním a také výsledky doplněného dokazování.

Jak vyplynulo ze spisu, stěžovateli byl předán dvakrát koncept zprávy o kontrole (dne 14. 12. 2004 a 24. 6. 2005), přičemž k oběma se vyjádřil a navrhl další důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení. Správce daně se jeho návrhy zabýval a navržené relevantní důkazy provedl. Zpráva o kontrole poté byla se stěžovatelem projednávána na ústním jednání dne 22. 8. 2005 od 9,10 do 11,45 hod. Z protokolu o tomto jednání pak plyne, že k jednotlivým námitkám stěžovatele se správce daně řádně vyjadřoval, přesto stěžovatel, resp. jeho zástupce, považoval zprávu za projednanou pouze formálně. Opakovaně uváděl, že se správce daně nezabýval všemi jím uvedenými skutečnostmi, konkrétně však poukazoval na „nehodnocení výsledku svědků H. a B.“, k čemuž se správce daně vyjádřil (viz str. 7 zprávy o kontrole). Dále požadoval výslech 38 soutěžících střelecké soutěže spolupořádané v červnu 2005 občanským sdružením. K tomu správce daně uvedl, že takový výslech považuje za nadbytečný, neboť nemá pochyb o tom, že se střelecká soutěž uskutečnila a že ji spolupořádalo občanské sdružení. Za nadbytečné považoval správce daně i ohledání nakoupeného sportovního vybavení a řádně odůvodnil proč.

V daném případě tak byl zcela naplněn požadavek stanovený ve výše uvedeném rozhodnutí Ústavního soudu i v publikovaném rozhodnutí krajského soudu, neboť stěžovatel byl se závěry správce daně seznámen, vyjádřil se k nim a na základě jeho vyjádření správce daně doplnil dokazování, případně řádně objasnil, proč tak neučinil. S výsledky tohoto doplnění správce daně stěžovatele seznámil a umožnil mu se k nim vyjádřit. Stěžovatel při ústním jednání pouze opakovaně uváděl, že se správce daně nevypořádal se všemi jeho tvrzeními; ze spisu však vyplynulo, že tak správce daně učinil. Neuvedl-li pak stěžovatel žádné nové skutečnosti ani návrhy, bylo projednání zprávy o kontrole ukončeno dne 22. 8. 2005. Nejvyšší správní soud tedy považuje zprávu o daňové kontrole za řádně projednanou ve smyslu § 16 odst. 8 daňového řádu a neshledal ani porušení odst. 4 písm. f) citovaného ustanovení.

Stěžovatel také nesouhlasí s postupem správce daně, který k jeho žádosti o sdělení důvodu rozdílu podle § 32 odst. 9 daňového řádu odkázal na zprávu o daňové kontrole. Podle citovaného ustanovení lze žádat v odvolací lhůtě o sdělení důvodu rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a daní, jež byla přiznána nebo za řízení uznána, pokud se odchyluje vyměřená daň od přiznání, hlášení nebo jiného oznámení. K náležitostem tohoto sdělení se vyslovil Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 12. 8. 2004, č. j. 2 Afs 8/2004 - 76, zveřejněno: Sb. NSS 400/2004, které navázalo na předchozí judikaturu správních soudů. V tomto rozhodnutí zdejší soud zdůraznil, že sdělení důvodu rozdílu mezi přiznanou daní a daní vyměřenou správcem daně podle § 32 odst. 9 daňového řádu nemusí obsahovat žádné zvláštní náležitosti; ob stojí, pokud obsahuje označení důvodu a odkaz

na jeho předchozí projednání. Výslovně také poukázal na rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové sp. zn. 30 Ca 91/2000, uveřejněné ve Sbírce rozhodnutí českých soudů ve věcech daňových, nakladatelství Orac č. 11-12/2001 pod č. 126, podle něhož v případě, že byl vydán dodatečný platební výměr na základě kontroly a daňový subjekt požádá o sdělení rozdílu, správce daně dostojí svým povinnostem i tehdy, pokud na takovou žádost reaguje pouze sdělením, že výměr navazuje na zprávu o kontrole. Vzhledem k uvedenému tak nelze souhlasit se stěžovatelem, že by nebylo možné učinit sdělení důvodu rozdílu pouze odkazem na zprávu o daňové kontrole, pokud ta obsahuje informace o tom, proč byl stěžovateli stanoven určitý daňový základ a dodatečně doměřena daň (samozřejmě za podmínky, že s ní byl stěžovatel řádně seznámen a má ji k dispozici). Není nezbytné, aby zpráva obsahovala konkrétní částku daně, která bude stěžovateli dodatečně doměřena (tato informace je obsahem dodatečného platebního výměru), plně postačí, je-li v ní obsaženo, z jakého důvodu bude dodatečně daň doměřena a z jakého základu daně. Tak tomu bylo i v daném případě, neboť připsím ze dne 11. 10. 2005 správce daně sdělil stěžovateli, že mu byla daň dodatečně vyměřena na základě zjištění učiněného v průběhu daňové kontroly a poukázal na to, že zjištění bylo popsáno ve zprávě o kontrole, která byla projednána se stěžovatelovým zástupcem dne 22. 8. 2005 a jedno vyhotovení mu předáno. Stěžovatel byl také poučen o tom, že důvody, na základě kterých byla daň doměřena, jsou obsaženy v této zprávě. Z předmětné zprávy o kontrole je zcela zřejmé, že za zdaňovací období roku 2002 správce daně doměří stěžovateli daň z příjmů, neboť neuznal jeho dar občanskému sdružení ve výši 3 867 715 Kč za dar podle § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů; z této částky pak bude daň z příjmů dodatečně vyměřena. Ani v tomto případě tak nebyl shledán postup správce daně nezákonným.

Dále stěžovatel namítá, že předmětný platební výměr neobsahuje uvedení rozdílu mezi základem daně a daní původně stanovenou a dodatečně doměřenou, ve výroku nejsou obsaženy použité právní předpisy a dodatečně stanovený základ daně obsahuje dvojí (jednak 0 Kč a jednak 38 685 184 Kč). Správce daně tak měl ke stěžovatelově žádosti ověřit neplatnost platebního výměru podle § 32 odst. 7 daňového řádu, což neudělal, navíc o jeho žádosti vůbec nerozhodl. Předně je třeba uvést, že správce daně na stěžovatelovu žádost o ověření neplatnosti reagoval. Neučinil tak sice nejvhodnějším způsobem, neboť svoji odpověď včlenil do sdělení ze dne 11. 10. 2005, které je nazváno jako sdělení důvodu rozdílu podle § 32 odst. 9 daňového řádu a navozuje tak dojem, že jím správce daně reaguje pouze na stěžovatelovu žádost o sdělení toho rozdílu. V posledním odstavci této písemnosti je však uvedeno, že předmětný platební výměr má všechny zákonné náležitosti a obsahuje rozdíl v základu daně původně vyměřeného a v základu stanoveného ve výši 0 Kč, neboť základ daně nebyl změněn. Přestože odpověď správce daně není nejvhodnější, nelze říci, že by na žádost vůbec nereagoval, ale naopak z uvedené písemnosti je zřejmé, že správce daně neplatnost dodatečného platebního výměru neověří, neboť má za to, že obsahuje všechny zákonné náležitosti.

I kdyby však správce daně na stěžovatelovu žádost vůbec nereagoval, nemohlo by to být důvodem ke zrušení napadeného rozhodnutí. Při interpretaci § 32 odst. 7 daňového řádu je totiž nutno vycházet z právního názoru Ústavního soudu, obsaženého v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 8/98, č. 300/1998 Sb. (pozn. soudu: tímto nálezem Ústavní soud zamítl návrh na zrušení cit. ustanovení), v němž Ústavní soud především uvedl, že smyslem § 32 odst. 7 daňového řádu je umožnit vydání osvědčení o neplatnosti takových rozhodnutí, která postrádají některou ze zákonem stanovených podstatných (základních) náležitostí, takže je nelze za rozhodnutí vůbec považovat. Na takové rozhodnutí se proto právem hledí, jako by bylo neplatné od samého počátku, a osvědčení o jeho neplatnosti tedy nemá konstitutivní,

nýbrž toliko deklaratorní účinky. Ověřením neplatnosti rozhodnutí se proto neodstraňují jeho nedostatky, nýbrž se pouze prohlašuje jeho neplatnost, a vytváří se tím podmínky pro vydání rozhodnutí nového. Byl-li by správce daně nečinný a žádostí o ověření neplatnosti rozhodnutí by se nezabýval, mohl by stěžovatel (a ostatně tak také učinil) podat proti platebnímu výměru odvolání, v jehož rámci nemůže odvolací orgán ponechat bez povšimnutí námitku spočívající ve zpochybnění samotné platnosti napadeného rozhodnutí. Nelze-li totiž neplatné rozhodnutí vůbec za rozhodnutí považovat, není takové rozhodnutí způsobilé věcného přezkumu v odvolacím řízení, natož způsobilé změny provedené odvolacím orgánem. Je-li proto proti rozhodnutí správce daně podáno odvolání, musí odvolací orgán, a to i bez ohledu na odvolací námitky, nejprve uvážit, zda přezkoumávané rozhodnutí je rozhodnutím platným a teprve poté může přistoupit k jeho věcnému přezkoumání. K tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2005, č. j. 1 Afs 16/2004 - 90, www.nssoud.cz, který prošel i testem ústavnosti, neboť ústavní stížnost proti němu byla odmítnuta usnesením ze dne 20. 9. 2006, sp. zn. II. ÚS 267/05, kde zdejší soud shledal nepřipustnou žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, spočívajícím v nevyhovění žádosti o ověření neplatnosti platebního výměru s tím, že žalobce má ve správním řízení a v následném soudním přezkumu daňových rozhodnutí k dispozici jiné právní prostředky, jimiž se může domáhat ochrany před tvrzeným nezákonným zásahem.

Pokud jde o stěžovatelovu námitku, že dodatečný platební výměr neobsahuje uvedení rozdílu mezi základem daně a daní původně stanovenou a dodatečně doměřenou, nemůže s ním Nejvyšší správní soud souhlasit. Stěžovatel poukazuje na rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 3. 11. 2003, sp. zn. IV. ÚS 772/02, kde tento soud upozornil, že výrok rozhodnutí, kterým je stanovena daňová povinnost (nově doměřována) musí být zcela konkrétní, jednoznačný a srozumitelný a jeho nedílnou součástí *„proto musí být nejen náležitosti stanovené v ust. § 32 odst. 2 zák. č. 337/1992 Sb., ale musí v něm být uveden doměřený základ daně a doměřená daň a rozdíl mezi základem daně a daní původně stanovenou a základem daně a daní doměřenou“*. Nejvyšší správní soud má však za to, že předmětný platební výměr požadavkům stanoveným v tomto rozhodnutí plně vyhovuje. Dodatečný platební výměr obsahuje všechny náležitosti podle § 32 odst. 2 daňového řádu. Jeho výrok je jednoznačně uvedený a stěžovateli dodatečně stanovuje základ daně ve výši 0 Kč a dodatečně vyměřuje daň ve výši 1 237 664 Kč. Rovněž obsahuje informace o tom, kolik byl původně vyměřen (uznán) základ daně (38 685 184 Kč), kolik činila nezdanitelná část základu daně a položky odčitatelné od základu daně (7 624 103 Kč) a v jaké výši byla původně vyměřena daň (9 899 956 Kč) a dále informace o tom kolik činí základ daně (38 685 184 Kč), nezdanitelná část spolu s odčitatelnými položkami (3 756 388 Kč) a daň (11 137 620 Kč) nyní, tj. po dodatečném doměření. Je tak zcela zřejmé, že je zde uveden jak původní základ daně, tak celkový základ daně po vyměření (který se nezměnil a dodatečně stanovený rozdíl je tedy 0 Kč) a také původně vyměřená daň a nově vyměřená daň – a to jak dodatečně doměřený rozdíl (1 237 664 Kč) tak celková částka vyměřené daně za rozhodné období (11 137 620 Kč); nelze tedy stěžovateli přisvědčit, že by zde tyto skutečnosti uvedeny nebyly, případně že by zde byl dodatečně stanovený základ daně obsažen dvojím způsobem.

Ve výroku jsou také řádně uvedeny právní předpisy, podle kterých bylo rozhodnuto (zákon o daních z příjmů a § 46 odst. 7 daňového řádu), přičemž podle judikatury Nejvyššího správního soudu nelze dovozovat neplatnost rozhodnutí z toho, že správce daně uvedl pouze název a číslo právního předpisu, podle něhož bylo rozhodnuto; nedostatek údaje o paragrafu, odstavci či písmenu neplatnost nepůsobí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, č. j. 8 Afs 18/2005-78, zveřejněn: Sb. NSS 699/2005, nebo rozsudek rozšířeného

senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96, zveřejněno: Sb. NSS 793/2006).

Dále stěžovatel namítá, že byla nesprávně posouzena otázka důkazního břemene v daňovém řízení podle § 31 odst. 8 a 9 daňového řádu, neboť bylo po něm požadováno, aby prokázal, že postupoval v souladu s § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Důkazní břemeno je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, který dokazuje jen skutečnosti podle § 31 odst. 8 daňového řádu, zatímco daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Přesto, že je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 31 odst. 2 cit. zákona), není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 – 125, www.nssoud.cz). Pokud tedy správce daně zjistí některou skutečnost, která zpochybňuje údaje uvedené daňovým subjektem, přechází důkazní povinnost na daňový subjekt a ten je povinen navrhnout či označit důkazy, které správcem daně zpochybněné tvrzení prokáží (k tomu viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2005, č. j. 4 As 1/2003 - 71, zveřejněn: Sb. NSS č. 542/2005, a ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003 - 277, zveřejněn: Sb. NSS č. 666/2005). Pokud daňovým subjektem podané důkazy prokáží jeho tvrzení, přechází opět důkazní břemeno na správce daně.

V daném případě to byl stěžovatel, který v daňovém přiznání uvedl, že poskytl dar podle § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů v částce 3 867 715 Kč. Pokud pak správce daně vyslovil pochybnost o daňové uznatelnosti tohoto daru, byl stěžovatel povinen prokázat, že poskytnuté prostředky byly skutečně darem ve smyslu § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel však prokázal toliko darování prostředků občanskému sdružení a vyčerpání pouze nepatrné části těchto prostředků na účely stanovené v § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Lze souhlasit se stěžovatelem v tom, že zásadně není možné požadovat po jednom subjektu prokázání toho, jak se chová subjekt jiný a proč tak činí. V daném případě však stěžovatel poskytl občanskému sdružení dar na účely stanovené v § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů a výši tohoto daru si odečetl od základu daně, je tedy jeho povinností k výzvě správce daně prokázat, že se jednalo o dar k zákonem stanoveným účelům. Neprokáže-li tak, není oprávněn si výši daru od základu daně odečíst. Nelze totiž přehlédnout, že zákon vylučuje ze zdanění jen dary účelově (obecně prospěšně) zaměřené, nikoliv jakékoliv dary. Jestliže tedy lze uznat dar pouze k určitému stanovenému účelu, musí být v řízení prokázáno, že tento účel byl naplněn. K tomu nepostačí doložit smlouvou, že dar byl poskytnut subjektu (občanskému sdružení), který se podle stanov má zabývat i rozdělováním prostředků k účelům, které zákonnému cíli odpovídají; tento subjekt takovou činnost také skutečně musí provádět. Jistě nakládání s dary není třeba prokazovat tam, kde je obdarovaným subjekt, o němž je veřejně známo, že dary na zákonem akceptované cíle skutečně přerozděluje či přímo využívá (např. různé mediálně známé nadace). Jinak je tomu ale tam, kde dar byl poskytnut v téže době zakládanému občanskému sdružení, jehož je daňový subjekt současně představitelem a jehož dalšími a jedinými členy byly manželka s dcerou; pochybnost správce daně o účelu darování je za takové situace zcela důvodná. Z tohoto hlediska zdejší soud neshledal pochybení ani v postupu žalovaného, který řádně přezkoumal všechny v odvolání uplatněné námitky proti tomuto postupu správce daně - neobstojí proto ani důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Stěžovatel dále nesouhlasí s tím, že krajský soud aplikoval na jeho situaci případ řešený Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 1 Afs 107/2004, aniž by se vypořádal s odlišnostmi obou situací. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48, zveřejněno: Sb. NSS č. 869/2006, byla situace odlišná jen v minimální míře. V citovaném rozhodnutí totiž daňový subjekt spolu se svými příbuznými (manželkou, jejich třemi dětmi, švagrem a jeho synem) založili občanské sdružení, jehož posláním bylo zejména přispívat k rozvoji sportovní aktivity členů, k rozšíření vzdělání a všeobecného rozhledu členů, k podpoře kulturních a uměleckých aktivit členů a k ochraně zvířat a životního prostředí. Příjmy sdružení pocházely v rozhodných letech (2000 a 2001) výlučně z darů poskytnutých členy klubu a z členských příspěvků. Daňový subjekt daroval sdružení částky přesahující 90 000 Kč, jejichž hodnotu odečetl od základu daně podle § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Výdaje sdružení činily v roce 2000 celkem 135 688 Kč a byly vynaloženy na sportovní vybavení, 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, 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.

Tento případ byl shora citovaným rozhodnutím Nejvyššího správního soudu shledán zneužitím práva. Soud tam dospěl k závěru, že daňový subjekt formální podmínky § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů splnil, neboť občanské sdružení, kterému daňový subjekt dar poskytl, bylo právnickou osobou se sídlem na území České republiky a tyto prostředky byly sdružením použity na financování sportovních, vzdělávacích a kulturních aktivit svých členů. Z tohoto hlediska odpovídal postup daňového subjektu i sdružení § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Odečtení hodnoty darů od daňového základu však Nejvyšší správní soud s ohledem na skutkové okolnosti tohoto případu považoval nikoliv za výkon práva, nýbrž za jeho zneužití. Nejvyšší správní soud poukázal na to, *„že 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 jediné 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“*.

V případě právě projednávaném se jedná o založení občanského sdružení, jehož členy byli mimo stěžovatele toliko jeho přímí rodinní příslušníci (tedy okruh ještě bližších rodinných příslušníků) a také se shodně jednalo o poskytnutí daru tomuto sdružení daňovým subjektem a odečtení jeho hodnoty od daňového základu podle § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Zmíněnou odlišnost je třeba vidět ve způsobu nakládání s těmito prostředky občanskými sdruženími. Zatímco v případě posuzovaném zdejším soudem pod sp. zn. 1 Afs 107/2004 občanské sdružení získané prostředky aktivně vynakládalo na sportovní a kulturní aktivity svých členů, tak v případě právě projednávaném tomu tak bylo jen v minimální míře a občanské sdružení nevyvíjelo téměř žádnou vlastní aktivitu. Sice toto sdružení poskytlo i dary jiným subjektům, ovšem v četnosti a rozsahu zanedbatelném. Proto zmíněné rozdíly nehrají žádnou roli v posouzení využití darovaných prostředků ve vztahu

k zákonem akceptovanému cíli, neboť v obou případech shodně nedošlo k jeho naplnění a zjevně to v obou případech s ohledem na osobní spojení dárce a obdarovaného subjektu nebylo ani zamýšleno. Nejvyšší správní soud má tedy za to, že hodnocení Krajského soudu v Českých Budějovicích, který stěžovatelovo jednání označil za zneužívání práva ve smyslu obdobném věci řešené pod sp. zn. 1 Afs 107/2004, bylo odpovídající. Krajský soud z označeného rozsudku Nejvyššího správního soudu obsáhle citoval, uvedl i skutkové okolnosti případu, který k žalobě posuzoval, a zjevný je i jeho závěr o zneužití práva. I zde by bylo možno říci, že odůvodnění mohlo být podrobnější, ale že se nejedná o důvod ke zrušení rozsudku krajského soudu.

Ani Nejvyšší správní soud proto neshledal důvod odchýlit se od právního názoru vyjádřeného v rozsudku sp. zn. 1 Afs 107/2004, který není třeba zde opakovat, neboť z něho konkrétně vycházel krajský soud. Ve vztahu ke kasačním námitkám lze jen dodat, že odlišnosti obou případů nevyvracejí shodný výsledek, že darované prostředky nebyly využity k účelu, pro který zákon zavedl výluky ze zdanění. Pokud jde o namítanou nejasnost „vybočení z rozumného uspořádání“, nelze stěžovateli přisvědčit. Zákon předpokládá zdanění dosažených příjmů, přičemž z důvodů veřejně prospěšných umožňuje mj. snížení základu daně o částky, které jsou veřejně prospěšným způsobem využity. Přitom v obdarovaném občanském sdružení tato částka současně není považována za zdanitelný příjem. Jestliže je však částka takto odňata režimu zdanění, aniž je onen veřejně prospěšný cíl naplněn, evidentně došlo ke zneužití uvedené možnosti. Nejvyšší správní soud nemá ani pochyb o tom, že v rámci veřejného práva lze hovořit o zneužití práva. Ve veřejném právu jsou běžně užívány instituty práva soukromého, ostatně i darování je institutem soukromoprávním. Poskytl-li zákon v daném případě k využití daňovým subjektům určité právo na snížení daňového základu, pak tohoto práva lze využít nebo nevyužít, ale jistě i zneužít tím, že jeho podmínky jsou naplněny jen po formální stránce.

Při posouzení, zda došlo ke zneužití práva, nelze přehlížet rozhodné skutkové okolnosti.

Stěžovatel totiž, jak již bylo výše zmíněno, v prosinci roku 2002 založil spolu s manželkou a dcerou občanské sdružení a tomuto občanskému sdružení poskytl ihned po jeho založení dar ve výši 3 867 715 Kč. Podle stanov tohoto sdružení jeho jménem jedná předseda správní rady (tím byl stěžovatel), který je oprávněn podepisovat smlouvy na základě projednání věci na valné hromadě (složené ze členů sdružení). Dispozice s peněžními prostředky byla tedy plně v moci stěžovatele. Je zřejmé a stěžovatel to ani nepopírá, že sdružení bylo založeno pouze za tím účelem, aby mu stěžovatel, který již znal výsledky svého hospodaření za rok 2002, mohl poskytnout dar, který si odečte od základu daně podle § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Taková situace sama o sobě jistě není nezákonná, neboť pokud by sdružení skutečně dále stěžovatelův dar přerozdělovalo na účely stanovené v citovaném ustanovení, byly by tím zákonné podmínky pro odečtení daru naplněny. Lze totiž se stěžovatelem souhlasit v tom, že v určitých případech může občanské sdružení lépe a citlivěji zjišťovat a posuzovat možnosti poskytnutí darů na stanovené účely, než podnikající, tedy časově zaneprázdněná, fyzická osoba. V daném případě však občanské sdružení přes počáteční stěžovatelovu aktivitu (jednání s M. B. o možnosti poskytnutí daru obci P. na údržbu a rekonstrukci sportovního areálu v částce do 500 000 Kč a s Ing. H. o možnosti poskytnout finanční prostředky střeleckému klubu pro mládež v částce 2 – 3 milionů Kč) téměř žádné prostředky dále nedistribovalo a darované peníze byly ponechány v bezpečnostní schránce v částce takřka nezměněné. Za aktivní činnost sdružení a redistribuci darovaných prostředků jistě nelze považovat financování stěžovatelova koníčku (tj. nákup

nábojů a střeleckých pomůcek), což v letech 2003 a 2004 činilo převážnou většinu výdajů sdružení (v roce 2003 cca 47 000 Kč a v roce 2004 cca 37 000 Kč). Naopak na dary dětským domovům, což je aktivita bezpochyby souladná s účely podle § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů, byly poskytnuty částky nepoměrně menší (v roce 2003 cca 11 000 Kč a v roce 2004 cca 10 000 Kč). I kdyby však soud považoval financování stěžovatelových střeleckých aktivit za souladné s § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů, nic to nemění na skutečnosti, že za dva roky existence občanského sdružení, byla na zákonem stanovené účely redistribuována cca 3 % z poskytnutých finančních prostředků. Namítá-li stěžovatel, že nebylo povinností občanského sdružení „být aktivní“, lze mu přisvědčit. Na druhé straně je třeba stále mít na paměti, že šlo o jím „ovládané“ sdružení, jemuž poskytl dar, který měl být účelově použit, a pokud se tak nestalo, nelze se vyhnout závěru o tom, že tvrzený účel naplněn být ani neměl. Na tom nic nemění dva ojedinělé dary v minimální výši poskytnuté sdružením v průběhu dvou let, které spíše nasvědčují snaze předstírat naplnění tvrzeného cíle.

Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit ani stěžovatelově argumentaci, že tato snížená činnost sdružení byla způsobena rozvodem stěžovatele s jeho manželkou. Jednak lze oprávněně předpokládat, že pokud sdružení bylo schopno v tomto období poskytnout dětským domovům každý rok alespoň symbolickou částku (v porovnání s hodnotou prostředků, kterými za tímto účelem disponovalo), mohlo v tom pokračovat či darovat i částky vyšší. Kromě toho činnost sdružení neměla spočívat ve vlastním využívání darů k zákonem předpokládaným činnostem, ale zejména v přerozdělování prostředků potřebným subjektům u kterých by teprve došlo k jejich praktické spotřebě. Navíc ani v první polovině roku 2005 (od počátku roku do ukončení daňové kontroly u stěžovatele), kdy už podle sdělení stěžovatele byly vztahy mezi ním a bývalou manželkou urovnány, nevyvíjelo sdružení činnost výrazně aktivnější, neboť byl poskytnut pouze dar dětskému domovu v částce 50 000 Kč a dalších 50 000 Kč bylo použito na organizování střelecké soutěže. Opět se tedy jednalo ve vztahu k množství prostředků, kterými sdružení disponovalo na takové účely, spíše o částky symbolické, ale zejména zdejší soud považuje za vhodné poznamenat, že tuto „zvýšenou“ aktivitu sdružení lze přičítat spíše probíhající daňové kontrole u stěžovatele a prověřování tohoto daru.

Nejvyšší správní soud má podle všech okolností tohoto případu za nepochybné, že stěžovatel ve skutečnosti finanční prostředky občanskému sdružení neposkytl na účely stanovené v § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů (na financování těchto cílů), nýbrž hodlal docílit nezdanění těchto prostředků. Vše totiž nasvědčuje tomu, že finanční prostředky měly zůstat v bezpečnostní schránce sdružení v pokud možno nesnížené podobě tak dlouho, než by došlo k uplynutí lhůty pro vyměření či doměření daně podle § 47 daňového řádu. Poté by občanské sdružení zaniklo a finanční prostředky byly rozděleny mezi jeho členy, tak jak na to pamatuje čl. XI stanov; případně by z těchto prostředků byly hrazeny takové potřeby stěžovatele a ostatních členů sdružení (tj. jeho dcery a bývalé manželky), které nemohly být odečteny od základu daně. Takový postup byl zvolen jedině proto, aby stěžovatel mohl snížit svůj základ daně; jinak by totiž financování určitých aktivit musel uskutečňovat přímo a nezískal by tak žádné daňové zvýhodnění. Uvedený závěr je podpořen rovněž tím, že členství ve sdružení bylo fakticky omezeno na stěžovatele, jeho dceru a bývalou manželku. Přestože stanovy umožňovaly rozšíření členské základny (čl. IV. stanov), za celou dobu existence sdružení nebyl přijat žádný nový člen, stejně tak jako nikdy nebyly stanoveny ani vybírány členské příspěvky, jak stanovy předpokládaly.

Pokud stěžovatel nesouhlasí s výkladem § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů učiněným krajským soudem, opět mu nelze přisvědčit. Citované ustanovení pro zdaňovací

období roku 2002 znělo takto: „Od základu daně lze odečíst hodnotu darů poskytnutých obcím, krajům, organizačním složkám státu, právníckým osobám se sídlem na území České republiky, jakož i právníckým 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, 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. Obdobně se postupuje u darů na financování odstraňování následků živelní pohromy, ke které došlo na území České republiky. 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.“ Z uvedeného je zřejmé, že se zde přímo hovoří o tom, že od základu daně lze odečíst pouze takové dary, které byly poskytnuty vyjmenovaným subjektům na stanovené účely. Není zde sice výslovně stanoveno v jakém časovém horizontu je obdarovaný subjekt povinen darované prostředky na zákonem určené účely vynaložit, avšak ze smyslu tohoto ustanovení lze jednoznačně dovodit, že je třeba, aby tak učinil v době přiměřené, tj. s co nejkratší prodlevou. Je totiž společensky žádoucí - a z toho důvodu také daňově zvýhodňováno, aby finanční prostředky byly na stanovené účely využívány a „nezahálely“ na bankovních účtech nebo v bezpečnostních schránkách, jako v případě stěžovatele. Samozřejmě není vždy možné, aby občanské sdružení použilo darované prostředky na zákonem stanovený účel v horizontu dnů či týdnů a ke správnému výběru účelu daru a subjektu, jemuž má být poskytnut, může být třeba doby delší, např. v řádu měsíců. Bez vážného důvodu však nelze za dobu přiměřenou považovat několik let, jako tomu bylo v daném případě. Je tedy nemyslitelné, aby si daňový subjekt odečetl od základu daně částku, která bude následně uložena po řadu let v bance, aniž by z ní bylo čerpáno na účely stanovené v § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Takový postup totiž nelze považovat za poskytnutí daru na stanovený účel.

Namítá-li stěžovatel, že pokud by peněžní prostředky nedaroval občanskému sdružení, mohl je libovolně použít a z částky, která by po zdanění zbyla (tj. cca 2 500 000 Kč), by po investování získal další prostředky, které by se jistě blížily zaplacené dani, je možné s ním souhlasit. Na druhou stranu je však třeba uvést, že na takovou investici, která by z částky 2 500 000 Kč získala stěžovateli částku odpovídající dodatečně vyměřené dani (cca 1 300 000 Kč), je bezpochyby třeba vynaložit mnohem více námahy a času, než na založení občanského sdružení a uložení finanční hotovosti do bezpečnostní schránky v bance. Tato námitka, ostatně založená na neověřitelném předpokladu, tak shora popsany závěr soudu nemůže zvrátit. Rovněž je třeba se stěžovatelem souhlasit v tom, že občanské sdružení může vynakládat darované prostředky pouze na předem stanovené účely, ovšem ne už v tom, že si darováním dispozicí s těmito prostředky znemožnil, neboť v předmětném občanském sdružení figuruje v pozici předsedy správní rady, který jménem sdružení jedná a podepisuje smlouvy (má povinnost pouze „věc projednat“ na valné hromadě nebo správní radě). Ani mu není možné dát za pravdu v tom, že tyto finanční prostředky nejsou vynakládány ve stěžovatelův prospěch. Jak totiž vyplynulo ze správního spisu a je uvedeno výše, převážná většina vynaložených finančních prostředků byla spotřebována na nákup střeleckých potřeb, které užíval při tréninku stěžovatel, což ostatně sám potvrzuje. Zbývající částka daru pak zůstala dlouhodobě deponována.

Poukazuje-li stěžovatel na své právo, konat vše, co není zákonem zakázáno, je třeba konstatovat, že pokud zákon umožnil snížení daňového základu za splnění určitých podmínek, které splněny nebyly, je takové snížení s tímto zákonem v rozporu a tudíž jde o konání zákonem nedovolené.

Nejvyšší správní soud se proto ztotožnil i správním posouzením krajského soudu a neshledal naplněnou ani kasační námitku podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Vzhledem k tomu, že nebylo zjištěno naplnění žádného z důvodů kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud ji jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 19. července 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu