



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudkyň JUDr. Naděždy Řehákové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové ve věci

žalobkyně: **V. Š.**

zastoupena Mgr. Pavlem Kandalcem, Ph. D., LL.M., advokátem
se sídlem Kounicova 685/20, Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 4. 2023 č. j. 15012/23/5200-10423-705778,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení

Odůvodnění:

I. Stručné vymezení věci.

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto její odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hl. m. Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 11. 2021, č. j. 8756787/21/2001-51522-108510, platební výměr na daň z příjmu fyzických osob (dále též „DPFO“) za zdaňovací období roku

2020, jímž byla žalobkyni vyměřena daň ve výši 540 794,00 Kč, a prvostupňové rozhodnutí potvrzeno.

2. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vyplynulo, že žalobkyně podala dne 1. 7. 2021 řádné daňové přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2020 v němž vykázala základ daně ve výši 3 815 337,00 Kč, kdy v rámci položek nezdanitelných částí základu daně uplatnila hodnotu poskytnutých bezúplatných plnění (darů) dle § 15 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“) v částce 120 000,00 Kč dle předložené darovací smlouvy ze dne 28. 12. 2020 (dále též „darovací smlouva“) ve prospěch spolku X (dále jen „spolek“), zastoupeného žalobkyní. Správci daně vznikly pochybnosti o oprávněnosti uplatnění této položky, proto žalobkyni vyzval k jejich odstranění dle § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), neboť nedoložila důkazní prostředky dle § 381 zákona o daních z příjmu a správci daně nebyl z podaného daňového tvrzení a příloh znám zejména účel, na které byl dar poskytnut. V rámci postupu k odstranění pochybností (dále též „POP“) správce daně vyzval také spolek jako příjemce daru, aby doložil stanovy, seznam členů spolku, evidenci darů a jejich využití. Žalobkyně jako předsedkyně spolku doložila stanovy spolku, seznam jeho členů v roce 2020 a evidenci přijatých darů. K otázce využití darů pouze obecně uvedla, že z nich bylo pořízeno sportovní tréninkové vybavení a zakoupena jízdní kola různých kategorií a lyže různých typů, které si členové půjčují. Sama žalobkyně jako fyzická osoba doložila pouze darovací smlouvu, kterou však již předložila při podání daňového tvrzení. Správce daně na to uzavřel, že uplatněním daného daru jako položky nezdanitelné části základu daně dle § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů je ze strany žalobkyně zneužitím práva, neboť členy spolku jsou žalobkyně a její rodinní příslušníci a poskytnutými dary dochází de facto k financování soukromých potřeb rodiny, nikoli o poskytnutí daru dle § 15 odst. 1 citovaného zákona. Pochybnosti vyjádřené ve výzvě tak nebyly odstraněny, proto na základě sdělení o výsledku POP vystavil platební výměr, kterým byla DPFO vyměřena odlišně od daňového tvrzení, neboť správce daně neuznal dar ve výši 120 000 Kč jako položku nezdanitelné části základu daně dle § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Základ daně snížený o nezdanitelné části základu daně tedy činil 3 815 337,00 Kč, namísto žalobkyní deklarované částky 3 695 337 Kč v rámci podaného daňového přiznání.
3. O odvolání proti danému platebnímu výměru (dále též „PV“), v něm žalobkyně namítala obdobně jako v podané žalobě, rozhodl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím, kterým právnímu posouzení zjištěného skutkového stavu správcem daně plně přisvědčil a odvolání zamítl.

II. Žaloba.

4. Žalobkyně v podané žalobě namítala nesprávné právní posouzení věci, nedostatečně zjištěný stav a z toho plynoucí nezákonnost rozhodnutí žalovaného.
5. Konkrétně v *prvním žalobním bodu* tvrdila nesprávné posouzení podmínek nezdanitelné části základu daně. S posouzením správce daně a žalovaného nesouhlasila předně proto, že žalobkyně a její potomek nejsou jedinými osobami, které majetek spolku využívají. Naopak tvoří pouze jeho zanedbatelnou část, neboť členů spolku je celkem 16, jmenný seznam správci daně předložila. Již vzhledem k této skutečnosti tak nelze u daru hovořit pouze o výdajích na osobní potřebu žalobkyně a její rodiny. Dále uvedla, že dar neposkytla prostřednictvím vlastních právnických osob, jak je patrné z výpisu z obchodního rejstříku. Argumentace žalovaného v bodě 37 až 41 jeho rozhodnutí tak na její případ nedopadá.

Namítala, že dar poskytla dobrovolně na tělovýchovné a sportovní účely, tedy v souladu s § 15 odst. 1 ZDP, přičemž jeho smyslem bylo zajištění cizího prospěchu, především prospěchu 14 členů spolku, kteří představují výraznou většinu oproti žalobkyni a jejímu potomku, kteří jsou pouze dvěma členy.

6. Dále nesouhlasila s interpretací usnesení Ústavního soudu ze dne 31. 10. 2007 ve věci sp. zn. III.ÚS 374/06 žalovaným, neboť Ústavní soud vymezil dva základní znaky pro daňovou uznatelnost poskytnutého daru, a sice dobrovolnost a zaměření na podporu a rozvoj oblasti celospolečenského zájmu, tedy ku prospěchu množiny blíže konkretizovaných adresátů, v jejichž prospěch bude dar použit. Měla za to, že v případě jí poskytnutého daru byly tyto znaky zjevně naplněny. K tomu dále uvedla, že v případě posuzovaném Ústavním soudem docházelo prostřednictvím sdružení k úhradě soukromých aktivit a potřeb výlučně rodinných příslušníků a příbuzných, naproti tomu v jejím případě, kdy ona a její potomek tvoří pouze 2 členy spolku z celkových 16, bylo vyloučeno, aby prostřednictvím daru docházelo k úhradě soukromých aktivit a potřeb výlučně rodinných příslušníků a rodiny.
7. *Ve druhém žalobním bodu* namítala nesprávné zjištění skutkového stavu správcem daně s tím, že na výše uvedenou argumentaci již poukázovala ve své odpovědi na úřední záznam zaevidovaný pod č. j. 8572603/21/2001-51522-108510 (dále též „úřední záznam“). Správce daně však k její argumentaci dostatečně nepřihlédl a pouze konstatoval, že neshledal důvody pro pokračování v dokazování a přikročil k vyměření daně platebním výměrem. Tím porušil zásadu daňového řádu dle § 8 odst. 1, jakož i zásady vyplývající z judikatury Nejvyššího správního soudu, např. rozsudku ze dne 23. 8. 2013 č. j. 5 Afs 83/2012-461 z něhož citovala. Odmítla, že by zneužila právo a tvrdila, že z napadeného rozhodnutí žalovaného nevyplývá, že by snad při přijímání nových členů spolku k nějakému zneužití práva došlo, žalovaný to ani netvrdil, natož prokázal. Tedy žalobkyně nemohla zneužít právo k proceduře, která ani neproběhla. Nesouhlasila s žalovaným, že by dar musel být ku prospěchu „blíže nekonkretizovaných adresátů“, jak uvádí v bodě 32 svého rozhodnutí, neboť téměř každý spolek či jiná organizace věnující se obecně prospěšným tématům má určité zaměření, adresáty tedy nebývá úplně kdokoli, ale jen osoby spadající do dané množiny, tedy i sportovci, jak tomu bylo v projednávané věci. Skutečnost, že i žalobkyně zapadla do této cílové skupiny není nijak neobvyklá, z této samotné skutečnosti tedy nelze zneužití práva dovozovat. Z odůvodnění platebního výměru vyplývá, že správce daně nepřihlédl ke všemu, co vyšlo najevo a těmito skutečnostmi se vůbec nezabýval. Vadu nezhojil ani žalovaný ve svém rozhodnutí, neboť se k námitce žalobkyně vyjádřil pouze vágně, kdy zrekapituloval dosavadní průběh řízení a následně konstatoval, že správce daně unesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 daňového řádu.
8. Žalobkyně žádala, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného.

9. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný konstatoval, že žalobkyně uplatnila obdobné námitky jako v podaném odvolání a setrval na odůvodnění svého rozhodnutí.
10. Ve vztahu k prvnímu žalobnímu bodu uvedl, že ze spisového materiálu ověřil legitimnost pochybností správce daně o oprávněnosti odpočtu daru jako nezdanitelné části základu daně, neboť z předložené darovací smlouvy nebyl patrný účel poskytnutého daru a nebylo tak možno ověřit splnění další podmínky § 15 odst. 1 ZDP. K výzvě k odstranění pochybností žalobkyně pouze opětovně předložila tutéž smlouvu, spolek, jakožto příjemce daru, na

výzvu v průběhu POP doložil prostřednictvím žalobkyně jako předsedkyně spolku stanovy, seznam členů spolku v roce 2020 a evidenci přijatých darů. K jejich využití spolek pouze obecně uvedl, že z něj bylo pořízeno sportovní tréninkové vybavení a zakoupena jízdní kola různých kategorií a lyže různých typů, které si členové půjčují. Evidenci darů či bližší informace o financování nákladových položek však neposkytl, ač byl k tomu vyzván. Dle žalovaného žalobkyně financovala náklady na sport a turistiku, tedy osobní potřeby a potřeby své rodiny, prostřednictvím spolku, jehož byla členkou, resp. předsedkyní. K tomu žalovaný připomněl § 25 odst. 1 písm. u) ZDP, dle něhož však takové náklady nejsou pro poplatníky daně z příjmu daňově účinné a nejsou tak samy osobě schopny ovlivnit základ daně žalobkyně. Žalovaný trval na tom, že žalobkyně poskytnutím daru spolku, jehož vůli a dispozici s majetkem jako předsedkyně spolku vykonávala, vytvořila pouze uměle podmínky pro to, aby mohla výdaje na osobní potřebu odečíst od svého daňového základu. Takový postup hodnotí správní soudy jako hrubě odporující princip rozumného uspořádání společenských vztahů.

11. K tvrzení žalobkyně o tom, že ona a její potomek nejsou jedinými osobami, které majetek spolku využívají, kdy je jich celkem 16 a seznam byl správci daně předložen, žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 2. 2. 2012 č. j. 5 Afs 58/2011-85, a uvedl, že ve věci žalobkyně nelze o otevřeném členství hovořit. Spolek se nijak nereprezentuje vůči široké veřejnosti, kromě záznamu ve veřejném rejstříku jej nelze nalézt na internetu a ani sociálních komunikačních platformách, sídlo je v nemovitosti ve vlastnictví žalobkyně, přičemž adresa je shodná s adresou sídla žalobkyně dle živnostenského rejstříku a byla dle údajů obchodního rejstříku adresou místa pobytu žalobkyně do konce roku 2016. Pro úplnost žalovaný uvedl, že shodná adresa místa pobytu byla evidována též u osoby zainteresované ve společnostech X u Ing. V. Z., bratra žalobkyně. Sportovní aktivity, kterým se měli členové spolku věnovat, se dle stanov zaměřovaly na jednodenní turistiku a individuální sportování vždy nesoutěžního charakteru. Proto o faktické činnosti spolku a v reálném přínosu v celospolečenském měřítku důvodně pochyboval. K tvrzení žalobkyně, že neposkytla dar prostřednictvím vlastních právnických osob konstatoval, že jeho vyhledávací činností byl zjištěn opak a že žalobkyně svá tvrzení ničím nedoložila. Dále poukázal na tabulku „Evidence darů přijatých v roce 2020“, dle které spolek přijal dne 31. 10. 2020 od společnosti X Invest s. r. o. částku 125 798,40 Kč, dále téhož dne od společnosti X a. s. částku 200 000 Kč, třetím darem byl dar od žalobkyně dne 28. 12. 2012 v částce 120 000 Kč. Poukázal k tomu na personální propojenost, jak o ni pojednal v bodě 38 žalobou napadeného rozhodnutí, a vyjádřil přesvědčení, že užití nálezů Ústavního soudu ve věci sp. zn. III.ÚS 374/06 bylo na daný případ příléhavé.
12. K druhé žalobní námitce o nesprávném zjištění skutkového stavu setrval na svém stanovisku, jak je uvedl v bodech 26 až 42 žalobou napadeného rozhodnutí, kde přes splnění veškerých hmotně právních podmínek pro uplatnění odpočtu daného daru snížení základu daně nezohlednil z důvodu zneužití práva. K tomu odkázal na bod 44 žalobou napadeného rozhodnutí a nové zakotvení institutu zneužití práva v § 8 odst. 4 daňového řádu.
13. Žalovaný připomněl rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2022 č. j. 10 Afs 289/2021-42 a závěry z něj vyplývající s tím, že ve věci žalobkyně provedl posouzení objektivního a subjektivního prvku zneužití práva, jak uvedl v bodech 31 až 42 svého rozhodnutí, na které odkázal. Naplnění objektivní podmínky pro posouzení uplatnění odpočtu daru od základu daně jako zneužití práva spatřoval v tom, že u daru ve výši 120 000 Kč spolku nebyl žalobkyní sledován celospolečenský prospěch, který je smyslem § 15 odst. 1 ZDP. Naplněním subjektivní

stránky je pak poskytnutí daru spolku, jehož vůli a dispozici s majetkem žalobkyně jako předsedkyně spolku vykonávala. Vytvořila pouze uměle podmínky proto, aby mohla výdaje na osobní potřebu odečíst od svého daňového základu, což je v hrubém rozporu se smyslem a účelem právní úpravy odpočtu darů od základu daně.

14. Tvrzení žalobkyně ohledně přijímání nových členů obdarovaného spolku shledal za vytržené z konceptu. K tomu poukázal na bod 33 svého rozhodnutí, kde vyjádřil a odůvodnil názor zneužití práva k postavení předsedkyně spolku žalobkyní, která tato pravidla fungování spolku spoluvytvářela a zejména, že uvedené finanční prostředky z rozpočtu spolku čerpala ve prospěch svůj, resp. rodinných příslušníků a ostatních osob z okruhu známých, kteří byli personálně propojeni v právnických osobách X Invest s. r. o., X a. s., které společně ovládali a finančními prostředky těchto osob financovali činnost spolku. K tvrzení o nesprávném zjištění skutkového stavu správcem daně konstatoval, že správce daně činil kroky k zajištění podkladů potřebných pro řádné zjištění skutkového stavu a rozhodnutí o věci. Postupoval při hodnocení důkazních prostředků v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu a unesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 téhož zákona, vše v souladu se závěry NSS v rozsudku ze dne 23. 8. 2013 č. j. 5 Afs 83/2012-46, jak vyplývá z bodu 51 až 53 žalobou napadeného rozhodnutí.
15. K rozporovanému vyjádření, že dar musí být ku prospěchu „blíže nekonkretizovaných adresátů“ konstatoval, že je doslovně převzal z usnesení Ústavního soudu ve věci sp. zn. III.ÚS 374/06. Setrval na svém stanovisku, že v daném případě poskytnutý dar nesleduje celospolečenský zájem a jeho odečet od základu daně není v souladu se smyslem a účelem této právní úpravy.
16. Uzavřel, že je z obsahu spisového materiálu ve vztahu k žalobním námitkám plně seznatelné, že při své rozhodovací činnosti přihlédl ke všem okolnostem věci a zaujal k nim jasné, srozumitelné a plně přezkoumatelné stanovisko v souladu s právní úpravou.
17. Žalovaný žádal, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci Městským soudem v Praze.

18. Soud o věci jednal postupem podle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení ústního jednání, neboť účastníci takový postup soudu akceptovali. Soud o důkazech nerozhodoval, neboť je žalobkyně neoznačila.
19. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, v rozsahu žalobou tvrzených bodů nezákonnosti, kterými je vázán, a podle skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
20. Mezi účastníky nebyl sporný skutkový stav, soud jej proto toliko ověřil z obsahu spisového materiálu a přistoupil k vypořádání žalobních bodů.
21. Podstatou sporu je posouzení, zda byl dar žalobkyně ve prospěch spolku za dané zdaňovací období právem posouzen správcem daně a žalovaným jako zneužití práva, či nikoli.
22. V *prvním žalobním bodě* žalobkyně tvrdila nesprávné posouzení podmínek nezdanitelné části základu daně a měla za to, že správce daně a žalovaný nesprávně interpretovali rozhodnutí Ústavního soudu ve věci sp. zn. III.ÚS 374/06. Soud námitce nepřisvědčil. Je tomu tak pro to, že správce daně a žalovaný, na jejichž rozhodnutí soud v souladu s ustálenou judikaturou správních soudů nahlíží jako na jeden celek, vyšli ze zjištěného

skutkového stavu, který, jak již soud výše uvedl, byl mezi účastníky nesporný, a na podkladě zmíněného usnesení Ústavního soudu ve věci sp. zn. III.ÚS 374/06 aplikovali smysl a účel právní úpravy odečtu darů dle § 15 odst. 1 ZDP tak, aby byl smysl a účel této právní úpravy naplněn. S odkazem na usnesení Ústavního soudu uvážili, že zákon sice výslovně nestanoví, že „odečíst částku darů si může jen ten, kdo nemá z takto poskytnutého daru žádný prospěch“, ale zabývali se dvěma základními znaky, které Ústavní soud vytyčil. Jimi je předně dobrovolnost poskytnutí daru a dále jeho zacílení na podporu a rozvoj v oblasti celospolečenského zájmu, ku prospěchu množiny blíže nekonkretizovaných adresátů, v jejichž prospěch bude dar využit. Tedy, že dobrovolné poskytnutí daru musí pro jeho daňovou uznatelnost sledovat zásadně „cizí“ nikoli vlastní prospěch. Kromě toho správní orgány zohlednily další závěr Ústavního soudu v citované věci sp. zn. III.ÚS 374/06, dle kterého veškeré náklady spojené s uspokojováním osobních potřeb poplatníka a jeho rodiny mají být vynakládány z finančních prostředků, které má poplatník k dispozici až *po jejich zdanění*, s odkazem na § 25 odst. 1 písm. u) ZDP. Správní orgány obou stupňů vzaly v úvahu také judikaturu Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 5 Afs 58/2011 a sp. zn. 1 Afs 107/2004, v nichž se NSS zabýval testem veřejné prospěšnosti daru a důvody, pro které je třeba uzavřít, že se jedná o zneužití práva.

23. Žalovaný dále poukázal na právní úpravu dokazování dle daňového řádu, a i k ní poukázal na relevantní judikaturu NSS. Z ní vyplývá nutnost zkoumat kromě formálního naplnění požadavku zákona též naplnění jeho účelu a smyslu (objektivní prvek), a zda hlavním, resp. dle § 8 odst. 4 daňového řádu převažujícím, účelem jednání daňového subjektu bylo získat daňovou výhodu (subjektivní prvek) nasvědčující záměru získat výhodu umělým vytvořením podmínek pro její dosažení. Uvedená východiska (bod 9 až 22 žalobou napadeného rozhodnutí) správce daně a žalovaný aplikovali na skutkový stav v nyní projednávané věci (bod 23 a následující) a požadavkům zákonné právní úpravy a judikatury dostáli.
24. Žalovaný dále ve svých závěrech vypořádal odvolací důvody žalobkyně, které se svou podstatou shodují s žalobními body. Žalovaný shledal souladným se zákonem závěry správce daně o vzniku legitimních pochybností o oprávněnosti odpočtu daru jako nezdanitelné části základu daně s odkazem na předložené darovací smlouvy ze dne 28. 12. 2020, z nich není patrný účel poskytnutého daru. Jakož i ke skutečnosti, že na výzvu k odstranění pochybností žalobkyně pouze opětovně předložila stejnou smlouvu, kterou již doložila jako přílohu daňového přiznání. Vyšel rovněž z vyjádření a důkazních prostředků přímo od spolku, jehož předsedou je přímo žalobkyně, a z nichž rovněž nevyplývala odpověď na využití darů v daném zdaňovacím období, resp. byla tato odpověď obecná. Žalovaný, v souladu se závěry správce daně, tak důvodně uzavřel, že byly splněny formální podmínky pro odečet daru, nikoli však jeho zaměření na oblast celospolečenského zájmu ve prospěch blíže nekonkretizovaných adresátů bez nároku na protiplnění, ale naopak čerpání finančních prostředků dárce od spolku a hrazení svých soukromých aktivit za současného snížení daňové povinnosti.
25. Žalovaný se podrobně (bod 28 až 42) zabýval objektivním a subjektivním kritériem ve smyslu výše citované judikatury a soud na jeho odůvodnění pro stručnost odkazuje, neboť je považuje za přílehlavé. Ve shodě se žalovaným soud k objektivnímu kritériu uvádí, že poskytnutím daru žalobkyní spolku nebylo sledován celospolečenský zájem, jelikož množina adresátů daru je kromě samotné žalobkyně omezena pouze na členy spolku, kdy členství dle stanov vzniká pouze na základě schválení členskou schůzí spolku. Nelze při tom

nevidět, že právě žalobkyně jako předsedkyně spolku tato pravidla fungování spoluytvářela a darované finanční prostředky čerpala ve svůj vlastní prospěch či prospěch rodiny a dalších osob z okruhu známých personálně propojených osob s právníckými osobami X Invest s. r. o. a X a. s., které společně ovládali a finančními prostředky těchto osob financovali činnost spolku. V tomto úzkém okruhu osob finanční prostředky čerpali a využívali mimo jiné i na nákup sportovního vybavení, které používali. Evidenci využití darů či bližší informace o financování nákladových položek žalobkyně (ani spolek jehož byla předsedkyní) přitom neposkytla, a to přes výzvu správce daně, ale omezila se pouze na obecná sdělení. Náklady spojené s uspokojováním osobních potřeb žalobkyně a její rodiny nejsou při tom zákonem o daních z příjmů dle ustálené judikatury správních soudů, jakož i Ústavního soudu dle zmíněného usnesení ze dne 31. 10. 2007, hodnoceny jako daňově účinné.

26. K objektivnímu kritériu tak žalovaný opodstatněně uzavřel, že žalobkyně poskytnutým darem spolku nesledovala celospolečenský prospěch ve smyslu § 15 odst. 1 ZDP, a že byla naplněna objektivní podmínka pro posouzení uplatnění odpočtu daru od základu daně jako zneužití práva.
27. Soud vešel i na posouzení subjektivního kritéria zneužití práva žalovaným, který vytkl splnění formálních podmínek pro odečet daru od základu daně dle § 15 (bod 36 až 39 žalobou napadeného rozhodnutí), a podrobně pojednal o zjištěních z tabulky „Evidence darů přijatých v roce 2020“, jednotlivých personálně propojených dárců (X Invest s. r. o. a X a. s.) a porovnal údaje o darech těchto osob s evidencí darů přijatých v roce 2020, z nichž vyplývá, že tyto ostatní výnosy tvoří výhradně přijaté dary.
28. Pokud žalobkyně v této souvislosti namítala, že spolek měl v roce 2020 celkem 16 členů, žalovaný správně poukázal na to, že kromě žalobkyně, jako předsedkyně spolku, byli dalšími členy rodinní příslušníci žalobkyně, konkrétně dcera, jež byla ve vztahu ke společnosti X a. s. členem dozorčí rady, a další osoby personálně propojené s ostatními poskytovateli darů, např. člen představenstva společnosti X a. s. Skutečnost, že výhody členství ve spolku mohli využívat i ostatní členové, proto pro žalobkyni nemůže znamenat možnost odečíst od základu daně výdaje na osobní potřeby.
29. Správní orgány rovněž důvodně přihlédly k tomu, že se spolek nijak neprezentuje navenek vůči veřejnosti, kdy jej kromě záznamu ve veřejném rejstříku nelze nalézt na internetu ani sociálních sítích. Zohlednily také sídlo spolku v nemovitosti, která je ve vlastnictví žalobkyně, evidovaná též u žalobkyně v živnostenském rejstříku a jež byla místem pobytu žalobkyně do konce roku 2016. Shodnou adresu místa pobytu pak shledal i u další osoby zainteresované ve společnostech X. Skutkové okolnosti správní orgány uvážily i s ohledem na činnost spolku, kdy sportovní aktivity vykonávali členové nesoutěžně, individuálně, protože lze důvodně pochybovat o faktické činnosti spolku a jeho reálném přínosu v celospolečenském měřítku.
30. Soud tak vešel na závěr žalovaného, že žalobkyně poskytnutím daru spolku, jehož vůli a dispozici s majetkem jako předsedkyně vykonávala, vytvořila pouze uměle podmínky pro to, aby mohla výdaje na osobní potřebu odečíst od svého daňového základu. Tím byly naplněny subjektivní podmínky pro posouzení uplatnění od počtu daru od základu daně jako zneužití práva.
31. Ve vztahu k tvrzení žalobkyně o nesprávném posouzení podmínek nezdanitelné části základu daně je z uvedeného zřejmé, že správce daně a žalovaný opodstatněně, podrobně a vyčerpávajícím způsobem odůvodnili zneužití práva žalobkyní, a to i při zohlednění novely

daňového řádu zákonem č. 80/2019 Sb., neboť tento institut nebyl do 31. 3. 2019 výslovně zakotven, jak je tomu nyní v § 8 odst. 4 daňového řádu.

32. Správce a daně a žalovaný tak v souladu s platným právem na podkladě zjištěného skutkového stavu dovedli zneužití práva žalobkyní, která sice formálně naplnila podmínky ustanovení § 15 odst. 1 ZDP a získala daňovou výhodu, činila tak však úkonem, který neměl jiný hospodářský účel, než snížit její daňovou povinnost, protože správce daně a žalovaný v souladu se zákonem nepřiznali žalobkyni nárok na snížení daňového zákona ve smyslu § 15 odst. 1 ZDP. K naplnění zákonem předpokládaného cíle, tedy darování na veřejně prospěšné účely bez nároku na protiplnění, v projednávané věci nedošlo. Soud tak ve shodě se správcem daně a žalovaným, jakož příslušné judikatury NSS uzavřel, že účelem daru nebyl převod prostředků z majetku dárce do vlastnictví obdarovaného bez protihodnoty, ale čerpání těchto finančních prostředků od spolku a hrazení soukromých aktivit za současného snížení daňové povinnosti, kdy takto vynaložené prostředky proto nemohou projít testem veřejné prospěšnosti (rozsudek NSS ze dne 2. 2. 2012 č. j. 5 Afs 58/2011-85).
33. Nedůvodným soud shledal i *druhý žalobní bod* o nesprávném zjištění skutkového stavu správcem daně, jak je již zřejmé z vypořádání předně uvedené žalobní námitky. Podklady pro závěry správce daně a žalobou napadené rozhodnutí (bod 23 až 42) tato tvrzení žalobkyně totiž spolehlivě vyvrací. Jak již bylo výše uvedeno, u žalobkyně bylo shledáno splnění formálních požadavků zákona, nikoli však naplnění objektivní podmínky pro posouzení uplatnění odpočtu daru od základu daně v tom, že žalobkyně poskytnutím daru spolku nesledovala celospolečenský prospěch ve smyslu § 15 odst. 1 ZDP. Nebyla ovšem naplněna ani subjektivní podmínka pro posouzení uplatnění odpočtu daru od základu daně, neboť dar byl poskytnut spolku, který žalobkyně jako předsedkyně ovládala a pouze uměle vytvořila podmínky pro to, aby mohla výdaje na osobní potřebu, resp. potřebu své rodiny odečíst od daňového základu, což je hrubým rozporu se smyslem a účelem právní úpravy § 15 odst. 1 ZDP. Relevantní byl v této souvislosti poukaz žalovaného na to, že žalobkyně jako předsedkyně spolku pravidla jeho fungování spoluvytvářela a finanční prostředky spolku čerpala ve prospěch svých, své rodiny a ostatních osob personálně propojených v právnických osobách X Invest s. r. o. a X a. s., které společně ovládali a finančními prostředky těchto osob financovali činnost spolku.
34. Soud neshledal ani porušení základní zásady daňového řádu dle § 8 odst. 1, neboť správce daně postupoval v souladu s tímto ustanovením, dle kterého *správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přiblíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo, ale i judikaturou správních soudů, zejména NSS, na níž žalovaný důvodně odkázal ve svém vyjádření k žalobě.*
35. Pokud žalobkyně poukazovala na termín „blíže nekonkretizovaných adresátů“, žalovaný opodstatněně poukázal na jeho užití shora zmíněným usnesením Ústavního soudu ve věci sp. zn. III.ÚS 374/06, a dle stanoviska soudu tak učinil příslušně, neboť žalobkyni poskytnutý dar spolku nesleduje celospolečenský zájem a je v rozporu se smyslem a účelem zákonné právní úpravy ZDP.
36. Žalobní námitky nejsou důvodné.

V. Závěr a náklady řízení

37. Soud proto žalobu jako nedůvodnou podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

38. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla ve věci procesně úspěšná, žalovanému správnímu orgánu, který měl ve věci úspěch, však z důvodně vynaložené náklady řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. 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.

Praha 27. února 2024

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu