

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **Ing. V. K.,** zast. JUDr. Josefem Seifertem, advokátem se sídlem Orlická 163, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Horova 824/17, Hradec Králové, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 23. 6. 2011, č. j. 31 Af 102/2010 - 37,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále též „stěžovatel") domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále „krajský soud"), kterým byla zamítnuta jeho žaloba podaná proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „žalovaný") ze dne 8. 6. 2010, č. j. 3766/10-1100-604124; tímto správním rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 13 346 Kč.

Ve včas podané kasační stížnosti stěžovatel namítá nezákonnost rozsudku krajského soudu, neboť tento spočívá na nesprávném posouzení právní otázky a dále, že řízení před správními orgány i před soudem je vadné skutkově i právně.

Stěžovatel nesouhlasí se závěry žalovaného i krajského soudu a uvádí, že celá kauza se zaměřila na institut tzv. zneužití práva a na aplikaci ust. § 15 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění, a v souvislosti s tím na aplikaci judikatury, konkrétně rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 107/2004 a sp. zn. 2 Afs 7/2007. Hlavním předmětem sporu bylo posouzení oprávněnosti uplatnění položky snižující základ daně, tedy peněžitého daru ve výši 86 136 Kč podle ust. § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů, který byl stěžovatelem poskytnut Spolku vzájemně podpůrnému, tělovýchovnému a poznávacímu (dále jen Spolek) a následně uplatněn ve výši 42 092 Kč jako odpočitatelná položka od základu daně za rok 2006. Dle správce daně i žalovaného dar nesplňoval podmínky pro jeho uplatnění jako nezdanitelné části základu daně. Žalovaný i krajský soud vycházeli z toho, že stěžovatel jako dárce byl spolu s manželkou členem Spolku a podílel se tak i aktivně na jeho činnosti a aktivitách Spolkem hrazených. Spolek v průběhu své existence přijímal peněžité i věcné dary k zajištění své činnosti. Žalovaný pak ve vztahu ke členům Spolku, kteří byli v některých případech v postavení donátorů dovodil, že pokud jim Spolek hradil náklady na sportovní, vzdělávací a jiné aktivity v souladu se stanovami, měly tyto charakter soukromých výdajů, a proto uplatnění darů k financování takovýchto aktivit členů/dárců, tedy i stěžovatele, posoudil jako zneužití práva. Protože však nenalezl oporu v ust. § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů, vycházel v odůvodnění s odvoláním na cit. judikáty, s přihlédnutím k nálezu sp. zn. III. ÚS 374/06, z obecného účelu zákona o daních z příjmů.

Dle názoru stěžovatele však žalovaný a krajský soud nepostupovali v souladu s ust. § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dle dikce cit. ust. je plně na dárci – daňovém subjektu, jak naloží s finančními prostředky určenými jako dar některému ze subjektů uvedených v ustanovení § 15 cit. zákona, když při splnění podmínek má právo odečíst od základu daně částku do výše 10 % daňového základu. Žalovaný i krajský soud postupovali podle judikatury, která fakticky částečně dovozuje z jednání, kdy je dárce osobou propojenou s obdarovaným (zde členem Spolku), že se jedná o tzv. zneužití práva. S takovým postupem stěžovatel zásadně nesouhlasí, neboť dle jeho názoru byla použitá judikatura aplikována na odlišný případ a nese jen minimum shodných prvků.

Stěžovatel uvádí, že z rámce ust. § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů nevybočil, rovněž tak neobcházel účel zákona ani jakéhokoliv prováděcího předpisu, když ani v důvodové zprávě k cit. ust. není žádné bližší vymezení. Nedopustil se ani zneužití práva, když aplikoval příslušné ustanovení zákona v souladu s jeho účelem, kterým je dát daňovému subjektu možnost určit, kam bude směřována část jeho daňových příjmů. Jeho postupu dává za pravdu i judikatura ESD (viz rozhodnutí ESD č. C-255/02 Halifax a č. C-110/99 Emsland-Starke GmbH), na kterou se odvolává jak v odvolání, tak v žalobě; s touto argumentací se žalovaný ani krajský soud řádně nevypořádal – tato pojednává o institutu zneužití práva, byť ve státu, který má hluboké kořeny v tvorbě práva, včetně pregnantnosti vyjádření a postupů. Tím, že stěžovatel postupoval striktně dle § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů, k němuž neexistoval závazný výklad ani důvodová zpráva, zcela legálně snížil svůj daňový základ, a tím i výslednou daňovou povinnost způsobem předpokládaným a jinak blíže neomezeným.

Vdaném případě správce daně nevzal v úvahu členskou základnu Spolku, ani rozsah a způsob čerpání prostředků, které bylo v souladu se stanovami Spolku. Navíc nepřihlédl ani ke skutečnosti, že stěžovatel je dlouholetým přispěvatelem Spolku a příspěvky na sportovní či kulturní aktivity zdaleka nedosáhly celkovou výši darů. Nevypořádal se ani se skutečností, že dary byly poskytovány i jinými subjekty, než byli členové Spolku a že tzv. výhody nečerpali jenom členové (což ostatně vyplývá ze stanov schválených Ministerstvem vnitra). Podle stěžovatele zákonodárce nijak nevymezil či neomezil vztah dárce a obdarovaného a výklad dovozující skutečnosti, které nejsou v ustanovení zákona obsaženy, je nepřípustný. Stěžovatel vznáší zásadní výhradu i ke způsobu, jak se v odůvodnění rozsudku krajský soud účelově vyjádřil k jednání stěžovatele, když nesledoval cizí, ale v zásadě vlastní prospěch. Navíc si žalovaný při posuzování zákonnosti postupu stěžovatele vymezil vlastní časový rámec od roku 2003 do roku 2007; co žalovanému bránilo, aby posoudil jednání stěžovatele ve vztahu ke Spolku od roku 1996, když od počátku existence Spolku správce daně u jiných jeho členů postup dle ust. § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů nezpochybnil.

Stěžovatel trvá na tom, že jednal v souladu se zákonem a v jeho duchu a žalovaný i krajský soud vytvořili konstrukci, která nemá oporu v zákoně, a to v ust. § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že se s rozsudkem krajského soudu plně ztotožňuje a navrhuje, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu stížnostních námitek vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.; neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Předmětem sporu je posouzení oprávněnosti uplatnění položky snižující základ daně dle ust. § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve výši 42 092 Kč, uplatněné jako poskytnutí daru Spolku. Jak vyplývá ze spisu, je Spolek občanským sdružením založeným v roce 1996, jeho cílem je rozvoj kultury tělesné, duševní a zvláště pak podpora členů Spolku v jejich aktivitách sportovních, zajištění popularizačních a výchovných činností a akcí pořádaných Spolkem, podpora při navazování užších kontaktů s jinými obdobnými spolky a institucemi a propagace zdravého způsobu života. Ze stanov vyplývá, že Spolek hospodaří podle rozpočtu, který navrhuje, projednává a schvaluje správní rada. Členy Spolku mohou být fyzické i právnické osoby a řádné členství vzniká podpisem členské přihlášky a splacením členského příspěvku. Od roku 1998 bylo upuštěno od vybírání členských příspěvků a veškeré příjmy Spolku jsou tvořeny dary, které jsou pro činnost Spolku dostačující. Součástí správního spisu je i seznam členů Spolku k 31. 12. 2006, evidence příjmů a výdajů za rok 2006 a fotokopie výdajových a příjmových dokladů Spolku. Ze spisu se dále podává, že stěžovatel poskytl Spolku peněžitý dar ve výši 86 136 Kč, částku ve výši 42 092 Kč uplatnil v daňovém přiznání jako položku snižující základ daně. Uvedené doložil stěžovatel osvědčením vydaným Spolkem ze dne 27. 12. 2006. Správce daně neuznal poskytnuté peněžní prostředky jako dar splňující

podmínky dle ust. § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť dle jeho názoru se jednalo o výdaje na osobní potřebu stěžovatele a jeho rodiny a jednání stěžovatele tak naplňovalo znaky zneužití práva.

Stěžovatel předně uplatňuje v kasační stížnosti důvod uvedený v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Tvrzenou nezákonnost spatřuje stěžovatel v nesprávném posouzení právní otázky týkající se oprávněnosti uplatnění položky snižující základ daně, když dle jeho názoru, právní názor Nejvyššího správního soudu uvedený v rozsudku sp. zn. 1 Afs 107/2007 a rozsudku sp. zn. 2 Afs 7/2007 na jeho věc aplikovat nelze, neboť se nejedná o skutkově shodnou situaci. Spolek byl otevřený veřejnosti, jeho členy byly různé osoby příbuzensky nijak nespřízněné, někteří členové Spolku nevěnovali žádný dar, a přesto získali podporu a naopak.

Tvrzená nezákonnost, spočívající v nesprávném právním posouzení věci soudem v předcházejícím řízení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, popř. je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Takové pochybení však Nejvyšší správní soud v napadeném rozhodnutí krajského soudu neshledal.

Podle ustanovení § 15 odst. 1 zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů, lze od základu daně odečíst hodnotu darů poskytnutých obcím, krajům, organizačním složkám státu, právnickým osobám se sídlem na území České republiky, jakož i právnickým osobám, které jsou pořadateli veřejných sbírek podle zvláštního zákona, a to na financování vědy a vzdělání, výzkumných a vývojových účelů, kultury, školství, na policii, na požární ochranu, na podporu a ochranu mládeže, na ochranu zvířat a jejich zdraví, na účely sociální, zdravotnické a ekologické, humanitární, charitativní, náboženské pro registrované církve a náboženské společnosti, tělovýchovné a sportovní, a politickým stranám a politickým hnutím na jejich činnost, dále fyzickým osobám s bydlištěm na území České republiky provozujícím školská a zdravotnická zařízení a zařízení na ochranu opuštěných zvířat nebo ohrožených druhů zvířat, na financování těchto zařízení, dále fyzickým osobám s bydlištěm na území České republiky, které jsou poživateli částečného nebo plného invalidního důchodu, a nebo jsou nezletilými dětmi dlouhodobě těžce zdravotně postiženými vyžadujícími mimořádnou péči podle zvláštních právních předpisů, na zdravotnické prostředky nejvýše do částky nehrazené zdravotními pojišťovnami nebo na rehabilitační a kompenzační pomůcky uvedené ve zvláštním právním předpise nejvýše do částky nehrazené příspěvkem ze státního rozpočtu, a na majetek usnadňující těmto osobám vzdělání a zařazení do zaměstnání, 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.

Jak vyplývá ze spisu, příjmem Spolku v roce 2006 byly pouze dary v celkové výši 432 706 Kč. Správce daně v rámci daňové kontroly nahlížel do účetnictví Spolku za roky 2003 až 2006, které sám stěžovatel předložil, zejména pak do výdajových pokladních dokladů, soupisu příjmů a výdajů a seznamu dárců. Z uvedených údajů pak vyplývá, že stěžovatel čerpal v roce 2003 od Spolku částku cca 55 000 Kč (lyžařský zájezd do Rakouska

pro sebe a rodinné příslušníky), v roce 2004 čerpal částku ve výši 81 000 Kč (lyžařský zájezd do Itálie pro sebe a rodinné příslušníky ve výši 27 519 Kč, lyžařský zájezd do Rakouska pro sebe rodinné příslušníky ve výši 47 460 Kč, cyklistický zájezd ve výši 6050 Kč), v roce 2005 čerpal částku ve výši 31 276 Kč na lyžařský zájezd do Itálie pro sebe a rodinné příslušníky a částku 47 329 Kč na zájezd do Rakouska pro sebe a rodinné příslušníky, dále na nákup lyží ve výši 9690 Kč – celkem za rok 2005 ve výši cca 88 000 Kč. V roce 2004 a 2005 stěžovatel dar Spolku neposkytl, v roce 2006 poskytl dar ve výši 86 136 Kč a v roce 2007 poskytl stěžovatel dar ve výši 116 000 Kč. Ze spisu rovněž vyplývá, že Spolek použil dary zejména na financování sportovních, vzdělávacích a kulturních aktivit svých členů a jejich rodinných příslušníků, kdy z dokladů o částkách hrazených ostatním členům Spolku vyplývá, že byly hrazeny pobytové a poznávací zájezdy do zahraničí, platby školného v základní umělecké škole, nákup sportovních potřeb a další). Z výše uvedeného vyplývá, že stěžovatel v dotčeném období (tj. 2006) Spolku pouze poskytl dar a nečerpal od něj žádné finanční prostředky, v letech předchozích (2004 a 2005) dary neposkytl a finanční prostředky čerpal.

Není sporu o tom, že Spolek je právnickou osobou, které je dle ust. § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů možno poskytnout dar s tím, že dárce je oprávněn si hodnotu daru odečíst od daňového základu. Nejvyšší správní soud je nucen přisvědčit stěžovateli, že citované ustanovení skutečně neobsahuje žádné omezení o tom v jakém vztahu může být dárce k obdarovanému. Tyto skutečnosti však nejsou pro posouzení věci rozhodné.

Nejvyšší správní soud uvádí, že zásadní otázkou v dané věci sice je naplnění podmínek pro daňovou uznatelnost daru ve smyslu ust. § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů, avšak nikoli pouze po formální stránce, jak se domnívá stěžovatel. Jak již konstatoval Ústavní soud v usnesení ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. III. ÚS 374/06, na něž krajský soud zcela případně odkázal, *„finanční prostředky, které daňoví poplatníci vynakládají na úhradu svých osobních potřeb a potřeb své rodiny, tedy na úhradu základních životních nákladů a na náhradu nákladů vzniklých v souvislosti se vzdělávacími, kulturními, sportovními činnostmi a jinými aktivitami, nejsou v českém daňovém právu hodnoceny jako výdaje, jež by mohly jakkoliv ovlivnit daňový základ poplatníka a tím i výši jeho daňové povinnosti"*. Poukázal přitom na ust. § 25 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů, podle něhož nelze za výdaje daňově uznatelné považovat výdaje na osobní potřebu poplatníka, přičemž tyto nejsou zahrnuty ani mezi taxativně vyjmenované položky odčitatelné od základu daně dle ust. § 15 zákona o daních z příjmů. Dle Ústavního soudu „(*s)myslem právní úpravy v oblasti daní z příjmu je tedy to, že veškeré náklady související s uspokojováním osobních potřeb poplatníka a jeho rodiny jsou vynakládány z finančních prostředků, které má poplatník k dispozici až po jejich zdanění. Tato premisa platí i v případě, kdy poplatník věnuje část svých finančních prostředků jako dar, jestliže jím dochází prostřednictvím obdarované třetí osoby (sdružení) k uspokojení právě těchto potřeb poplatníka a jeho rodiny. Případným ponížením daňového základu a snížením výsledné daňové povinnosti o částky fakticky vynaložené na uspokojování soukromých potřeb je sice dosaženo optimalizace poplatníkovy daňové povinnosti, což je však výsledek, který je v přímém rozporu se smyslem právní normy.*" Jak dále vyplývá z cit. usnesení Ústavního soudu, ze smyslu ust. § 15 (nyní odst. 1) zákona o daních z příjmů je zřejmé, že daňově uznatelný dar musí splňovat dva základní znaky: dobrovolnost a zacílení na podporu a rozvoj v oblasti celospolečenského zájmu, tedy musí platit, že dobrovolné poskytnutí daňově uznatelného daru zde sleduje zásadně cizí a nikoliv

vlastní prospěch. Ústavní soud rovněž pravidelně konstatuje, že neudržitelným způsobem používání práva je jeho aplikace, vycházející pouze z jeho jazykového výkladu, neboť představuje jen prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Ten je východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu, k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad *e ratione legis* atd. (srov. např. Pl. ÚS 33/97). Každé ustanovení právního předpisu je proto třeba chápat v kontextu s jinými ustanoveními příslušného právního předpisu a v souvislostech celého právního systému (rovina systematického výkladu); nelze je proto zkoumat, vyložit, poznat izolovaně.

Jakkoli stěžovatel 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, je nutno jeho argumentaci odmítnout. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48, přístupném na www.nssoud.cz, byla situace odlišná, avšak 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 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 tehdejšího ust. § 15 odst. 8 (nyní odst. 1 cit. ust.) zákona o daních z příjmů. Výdaje sdružení 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. Uvedený 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 Klub voda – země – vzduch, 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 jedině 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 nyní projednávaném se jedná o založení občanského sdružení, jehož členy byly mimo stěžovatele i další fyzické osoby nemající mezi sebou žádný příbuzenský vztah. Tato skutečnost však není z hlediska posouzení daňové povinnosti stěžovatele

podstatná. Podstatné je právě naplnění zákonem presumovaného cíle, tj. darování na veřejně prospěšné účely bez nároku na protiplnění. A k tomu v daném případě nedošlo, neboť jak je shora uvedeno, stěžovatelem darované prostředky nebyly využity k účelu, pro který zákon zavedl výluku ze zdanění. Primárním účelem totiž nebyl převod prostředků z majetku dárce do vlastnictví obdarovaného bez protihodnoty, nýbrž docházelo naopak k čerpání finančních prostředků stěžovatelem od Spolku a hrazení svých soukromých aktivit za současného snížení daňové povinnosti. V tomto ohledu je tedy shodný výsledek, neboť nelze akceptovat skutečnost, že určité prostředky, v tomto případě výdaje vynaložené na soukromé potřeby stěžovatele a jeho rodiny, jsou s to mít vliv na výši daňové povinnosti. Takové vynaložené prostředky nemohou projít testem veřejné prospěšnosti. Ačkoliv stěžovatel uvádí, že Spolek poskytoval dary i jiným subjektům, než jen svým členům, ze správního spisu vyplývá, že tak tomu bylo, co se týče četnosti a rozsahu, v zanedbatelné výši oproti částkám, které byly poskytnuty výhradně členům Spolku. 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. Nejvyšší správní soud má tedy za to, že hodnocení Krajského soudu v Hradci Králové, 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.

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 výluku ze zdanění. Pokud jde o námitku, že zákonodárce nevyjevil svůj záměr a po celé roky (přes znalost citované judikatury NSS a Ústavního soudu) ponechal ustanovení § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů bez jakékoliv změny či doplnění a nechal na daňovém subjektu, jak naloží s určitým objemem finančních prostředků, nelze ani v tomto ohledu 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 dojde 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. Posledně uvedenému odpovídá postup stěžovatele, který v širším časovém horizontu, tedy v průběhu několika let, dary poskytnuté Spolku průběžně vybíral, a to na úhradu svých rodinných dovolených. Předmětné částky byly Spolku vyúčtovány, přičemž se nejednalo pouze o úhradu nákladů vynaložených v souvislosti se sportovními aktivitami, což by mělo svůj základ ve Stanovách Spolku, nýbrž byla v plném rozsahu proplácena náhrada cestovních nákladů (dle typu vozidla, průměrné spotřeby, najetých km, ceny PHM), dálniční známky a poplatky, mýtné (Brenner), parkovné atd. Stěžovatel tedy věnoval část

svých finančních prostředků jako dar Spolku, avšak jeho prostřednictvím docházelo následně k uspokojení právě soukromých potřeb stěžovatele a jeho rodiny. V takovém jednání pak nelze spatřovat jiný účel, než snahu o minimalizaci své daňové povinnosti. Tímto jednáním však nemůže být a také není naplněn účel předmětného ust. § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Takové jednání je sice, formálně vzato (ve skutečnosti ovšem pouze zdánlivě), v souladu s právní normou, respektive s dikcí právního předpisu, avšak zároveň je nutno jej považovat jako zjevně nespravedlivé, neboť v rozporu s určitými základními hodnotami a s rozumným uspořádáním společenských vztahů působí jiným újmu, resp. stěžovateli nedůvodně přináší prospěch na úkor ostatních členů společnosti tím, že stát krátí o daňové příjmy.

Lze tedy souhlasit s krajským soudem v hodnocení významu institutu zákazu zneužití subjektivních práv (k ničím neodůvodněné újmě jiného či k ničím neodůvodněné újmě členů společnosti) jako materiálního korektivu formálního pojímání práva, prostřednictvím něhož se do právního řádu vnáší hledisko ekvity (spravedlnosti). Naopak je nutno odmítnout tvrzení stěžovatele, že je pouze na daňovém subjektu, jak naloží s určitým objemem finančních prostředků, ačkoliv ustanovení § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů tento fakt výslovně nezohledňuje. Tak tomu zcela jistě je v případě finančních prostředků již zdaněných.

Zákon o daních z příjmů, jenž je ze své povahy obecný, nemůže pojmově pamatovat na všechny myslitelné životní situace, které mohou za jeho účinnosti nastat. Smyslu práva jako takového totiž může odpovídat pouze takový výklad textu právního předpisu, který respektuje rozumné uspořádání vztahů ve společnosti. Ostatně odedávna platí, že znát zákony neznamená znát jenom jejich text, ale především pochopit jejich smysl a působení; obdobné platí o právu samém. Výklad užitý stěžovatelem však racionalitu uspořádání společnosti pomíjí a nelze jej považovat za správný.

Nejvyšší správní soud shodně s názorem krajského soudu uvádí, že správci daně nelze vytýkat, zda se v daňovém řízení zaměří na zkoumání, zda právní úkon nesměřuje k obcházení zákona (in fraudem legis) za situace, kdy byl v dané věci navozen právní stav výhradně pro účely získání daňové úlevy. K právní kvalifikaci provedené krajským soudem Nejvyšší správní soud podotýká, že v dané věci stěžovatel sice formálně naplnil zákonná ustanovení, tj. daroval finanční prostředky Spolku, avšak skutečným účelem, bylo získání odpočtu od základu daně, které by mu – byť jen zdánlivě – mohlo na účely dle ust. § 15 odst. zákona o daních z příjmů náležet. Není možné akceptovat jednání, jehož výsledkem je stav, který není v souladu s účelem zákona, a právní úkon, jenž byl proveden výhradně nebo převážně za účelem získání daňového zvýhodnění, nelze označit za legitimní a v souladu s cílem sledovaným zákonem.

K obdobným závěrům ostatně dospěl i stěžovatelem citovaný rozsudek Soudního dvora ES ze dne 21. 2. 2006, *C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customes & Excise,* z něhož vyplývá, že o zneužití práva se jedná tehdy, pokud ze všech objektivních okolností vyplývá, že hlavním účelem jednání a zároveň i výsledkem je - i přes formální dodržení podmínek vyplývajících z příslušných právních předpisů - získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným danou právní úpravou.

Zevrubnou analýzu citovaného rozsudku Soudního dvora, jakož i stanoviska generálního advokáta v této věci, právě z hlediska jejich významu pro použití zásady zákazu zneužití práva provedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 - 64, www.nssoud.cz. Také v rozsudku ze dne 14. 12. 2000 ve věci, *C-110/99, Emsland-Starke* se Soudní dvůr zabýval doktrínou zneužití práva, přitom uvedl, že *„se jedná o právní zásadu uznávanou v mnoho právních oblastech práva Společenství, podle níž zůstanou nezohledněny ty transakce, které by skupina osob povinných k dani provedla bez hospodářského odůvodnění, nýbrž pouze za účelem vytvoření umělé situace, která umožňuje odpočet daně.“* Uvedenou judikaturou se krajský soud ve svém zdůvodnění zabýval a lze přisvědčit jeho vyhodnocení jednání stěžovatele jako zneužití subjektivního práva.

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, kteréžto však splněny nebyly, je takové snížení s tímto zákonem v rozporu a tudíž jde o konání zákonem nedovolené. Nadto je nutno názor stěžovatele korigovat, neboť jím deklarovaná zásada platí v právu soukromém, nikoli však na poli práva veřejného, do něhož právo daňové nesporně náleží. Zde naopak lze činit pouze to, co zákon stanoví, upravuje a umožňuje.

Nejvyšší správní soud přisvědčil právnímu zhodnocení krajským soudem, tedy, že chování stěžovatele má povahu nikoliv výkonu subjektivního práva, nýbrž jeho (právem reprobovaného) zneužití. S ohledem na výše uvedené lze uzavřít, že krajský soud se nedopustil vytýkaného pochybení, a na dostatečně zjištěný skutkový stav správně aplikoval shora citovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu.

Rovněž tak z pohledu námitek uplatněných dle ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. lze konstatovat, že důkazní prostředky byly řádně zhodnoceny a provedené dokazování vyústilo v řádně zjištěný skutkový stav, z něhož správce daně při svém rozhodování vycházel. Rozhodnutí žalovaného je dostatečně srozumitelným a přesvědčivým způsobem odůvodněno. Pro stěžovatele z něj jasně vyplývá z jakých skutečností správce daně a následně odvolací orgán vycházeli a jakými právními úvahami se při rozhodování řídili.

Jakkoli byla předmětem daňové kontroly daňová povinnost stěžovatele za zdaňovací období roku 2006, nelze správci daně vytýkat, že bral v potaz při hodnocení skutkového stavu a posouzení jednání stěžovatele (nikoli však při stanovení výše daně), jeho chování i v letech předchozích, neboť právě na základě, a s přihlédnutím k setrvalé praxi, která byla stěžovatelem uplatňována při využívání prostředků z poskytnutých darů pro soukromé účely, mohl správce najisto postavit svoji teorii o zneužívání práva. Využil-li proto správce daně při stanovení daně stěžovateli relevantní zjištění z let předchozích, jimiž podpořil odůvodnění svých závěrů, nedopustil se porušení zákona.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že nebyly zjištěny vytýkané vady správního řízení, pro které by měl krajský soud napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Soud se přezkoumatelným způsobem vypořádal s námitkami uvedenými v žalobě, a pokud se po přezkoumání rozhodnutí správního orgánu krajský soud ztotožnil se závěry obsaženými v rozhodnutí žalovaného, když tyto závěry shledal správnými, nezbylo mu, než žalobu proti rozhodnutí správního orgánu zamítnout.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že důvody uvedené v kasační stížnosti stěžovatelem podřazené pod ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., nebyly prokázány, a proto podanou kasační stížnost podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

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

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3,
§ 120 s. ř. s.).

V Brně dne 2. února 2012

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu