

Spis 1 Afs 25/2009 byl spojen se spisem číslo 1 Afs 24/2009 a pod touto spisovou značkou bylo rozhodnuto takto:

1 Afs 24/2009 - 71



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **Ing. J. P.**, zastoupeného JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 10. 2007, č. j. 9244/07-1100-603931 a č. j. 9243/07-1100-603931, v řízení o kasačních stížnostech žalovaného proti rozsudkům Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 11. 2008, č. j. 30 Ca 198/2007 - 33 a č. j. 30 Ca 193/2007 - 34,

t a k t o :

- I.** Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 24/2009 a sp. zn. 1 Afs 25/2009 **se spojují** ke společnému projednání. Nadále budou vedeny pod sp. zn. 1 Afs 24/2009.
- II.** Kasační stížnosti **se zamítají**.
- III.** Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.
- IV.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasačních stížnostech částku 4105,50 Kč k rukám advokáta JUDr. Ing. Tomáše Matouška, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný (dále i „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým soud zrušil shora uvedená rozhodnutí; jimi žalovaný zamítl žalobcova odvolání proti dodatečným platebním výměrům vydaným Finančním úřadem v Hradci Králové. Správce daně jimi doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 a 2005. Důvodem doměření daňové povinnosti bylo nenaplnění podmínek pro uplatnění daru jako odčitatelné položky od základu daně dle § 15 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Krajský soud v odůvodnění obou rozsudků zdůraznil, že předmětem sporu bylo posouzení oprávněnosti uplatnění položky snižující základ daně podle § 15 zákona o daních z příjmů, konkrétně o částku poskytnutou jako dar Nadačnímu fondu Prvního soukromého jazykového gymnázia Hradec Králové (dále jen „Nadační fond“). Soud dospěl k závěru, že v daňovém řízení provedené důkazy nesvědčí pro jednoznačný závěr, že poskytnutím daru bylo de facto placeno školné, ani pro závěr, že rodiče studentů neměli povinnost stát se členy Nadačního fondu, pokud jejich děti studovaly na gymnáziu. Takový závěr neplyne z žádného z důkazů provedených v rámci daňového řízení.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“); tvrdí, že napadený rozsudek je nezákonný, neboť soud nesprávně zodpověděl právní otázku týkající se podmínek uplatnění daru jako odčitatelné položky za obě uvedená zdaňovací období.

Ve svém nesouhlasném stanovisku se odvolal na znění § 15 odst. 5 zákona o daních z příjmů; zdůraznil, že v daňovém řízení obecně platí, že finanční prostředky, které daňoví poplatníci vynakládají na úhradu svých osobních potřeb či potřeb své rodiny v souvislosti se vzděláním (či jinými sportovními, kulturními apod.) aktivitami, nemohou být hodnoceny jako výdaje daňově uznatelné, neboť jsou takovými, které osoby vynakládají z finančních prostředků až po jejich zdanění.

Pokud tedy žalobce poskytl dar ze svých finančních prostředků a dochází jím k uspokojování potřeb jeho rodiny (zde výdaje na studium dětí), pak se nejedná o výdaj daňově uznatelný. Jednalo by se o zneužití právní normy, která v určitých případech povoluje takový výdaj uplatnit jako daňový. Vztah mezi žalobcem a nadačním fondem byl dán jen tím, že na Prvním soukromém jazykovém gymnáziu (dále jen „PSJG“) studoval jeho syn. Stěžovatel má za to, že ze smlouvy o poskytnutí daru, smlouvy s PSJG a Nadačním fondem, svědecké výpovědi ředitele gymnázia a listiny Přijímací řízení na střední školy, plyne jednoznačný závěr, že nebyly splněny podmínky dobrovolnosti daru bez protiplnění dle § 628 občanského zákoníku. Stěžovatel totiž jinou možnost, nežli platit Nadačnímu fondu, neměl, pokud chtěl, aby jeho syn na gymnáziu studoval. Svědek sice potvrdil placení školného v letech 2000/2001 s tím, že škola později od placení ustoupila, avšak neprokázal, že školné nebylo požadováno.

Prostředky, které žalobce platil Nadačnímu fondu, odpovídaly školnému, ostatně provedené pololetní platby musely být označeny variabilním symbolem, což je rodné číslo studenta.

Ustanovení § 15 odst. 5 zákona o daních z příjmů je nutno chápat v kontextu celého zákona; dar může jako odčitatelnou položku od základu daně uplatnit jen ten, kdo z daru nemá žádný prospěch. Dar musí být poskytnut předem neidentifikované množině adresátů, v jejichž prospěch bude poté využit. Dar v tomto ohledu nesmí sledovat vlastní prospěch dárce.

Shora uvedenou právní otázku krajský soud zodpověděl nesprávně a proto stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudky krajského soudu zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel podal kasační stížnost prostřednictvím osoby, která není oprávněna za něho jednat. Předně je podání podepsáno Ing. E. V., která nemá právnické vzdělání a není vedoucím správního orgánu; podání tak nesplňuje požadavky § 105 odst. 2 s. ř. s. Stěžovatel by měl být zastoupen Mgr. P. M., není však zřejmé, zda-li ten je zástupcem žalovaného a nebo zda je vůbec oprávněn jménem žalovaného jednat. Nadto není možné, aby za stěžovatele jednaly dvě osoby – Ing. V. a Mgr. M. V tomto ohledu je žalobce přesvědčen, že by měl Nejvyšší správní soud kasační stížnost odmítnout.

Pokud by však soud přesto nabyt přesvědčení, že věc projedná, pak žalobce tvrdí, že kasační stížnost je nedůvodná. Nadační fond shromažďoval dary od různých osob, ne jen od rodičů studentů, jak mylně uvádí stěžovatel. Finanční prostředky pak byly užity na různé účely, Nadační fond poskytoval stipendia vynikajícím studentům, hradil náklady na zahraniční cesty a soutěže studentů; v žádném případě nelze z ničeho dovodit, že by žalobcův dar byl posléze využit jen a právě pro potřebu žalobcova syna. Nemí také pravda, že by žalobce neměl jinou možnost, nežli Nadačnímu fondu platit finanční prostředky. Takové závěry stěžovatele se nezakládají na pravdě a neplynou z žádných důkazů v řízení provedených. Žalobce odmítl kasační námitky stěžovatele jako zcela nedůvodné a soudu navrhl, aby kasační stížnost jako bezdůvodnou zamítl.

Než Nejvyšší správní soud přistoupil k přezkoumání důvodnosti kasační stížnosti, zvažoval nejprve spojení věci s věcí vedenou u zdejšího soudu pod sp. zn. 1 Afs 25/2009; ta se týká stejného žalobce, stejné daně (byť různých zdaňovacích období) a především řešení shodné právní otázky. Rozhodl proto spojit obě věci ve shodě s § 39 a § 120 s. ř. s. ke společnému projednání.

Zdejší soud k upozornění žalobce, obsaženému ve vyjádření ke kasačním stížnostem dodává, že skutečnost, že kasační stížnosti podepsala vedoucí odboru daní a dotací (Ing. V.), ačkoliv byl k zastupování stěžovatele pověřen zaměstnanec žalovaného, není procesní vadou způsobující její neplatnost. Žalobce zaměňuje osobu oprávněnou jménem stěžovatele podat a podepsat kasační stížnost ve smyslu § 37 odst. 3 s. ř. s. s osobou, která stěžovatele zastupuje na základě § 105 odst. 2 s. ř. s. Kasační stížnosti obsahovaly podpis pracovnice oprávněné podepisovat mj. písemnosti adresované soudu (dle příložené Organizační směrnice a pokynů č. 1/2008). K zastupování žalovaného před kasačním soudem však byl ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. pověřen pracovník žalovaného (Mgr. M.); toto pověření i doklad o jeho vysokoškolském právnickém vzdělání tvoří součást soudního spisu (shodně např. rozsudek NSS ze dne 25. února 2009, č. j. 8 Afs 95/2007 - 47, www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud tedy přezkoumal důvodnost kasačních stížností v mezích jejich rozsahu a uplatněného důvodu a dospěl k závěru, že kasační stížnosti nejsou důvodné.

Podstatnou předestřenou kasační námitkou je posouzení podmínek pro uplatnění odčitelné položky od základu daně dle § 15 odst. 5 (pro rok 2004 odst. 8) zákona o daních z příjmů.

Zákonné podmínky pro uplatnění daru ve zdaňovacích obdobích roků 2004 a 2005 byly upraveny svojí podstatou a vlivem na souzenou věc shodně v § 15 zákona o daních z příjmů.

Pro zdaňovací období roku 2004 byla možnost odpočtu daru od základu daně upravena v § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů takto: Od základu daně lze 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, pokud úhrnná hodnota darů ve zdaňovacím období přesáhne 2 % ze základu daně anebo činí alespoň 1000 Kč.

Pro zdaňovací období 2005 byla právní úprava obsažena v § 15 odst. 5 cit. zákona takto:

Od základu daně lze 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, na rehabilitační a protetické pomůcky, nehrazené zdravotními pojišťovkami, 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. Jako dar na zdravotnické účely se hodnota jednoho odběru krve bezpříspěvkového dárce oceňuje částkou 2000 Kč.

Pro souzenou věc je podstatné, že v obou případech byla nezdanitelnou částí základu daně finanční částka, která odpovídala hodnotě daru poskytnutého na financování mj. vědy a vzdělání, výzkumných a vývojových účelů, kultury, školství; podmínkou bylo rovněž to, aby byl dar poskytnut v zákoně vyjmenovanému určitému okruhu obdarovaných. Zákon tedy vymezil okruh příjemců, kterým bylo možno dar poskytnout, jakož i účel poskytnutí daru.

Aby mohl žalobce uplatnit tuto odčitatelnou položku (dar) od základu daně, bylo jeho povinností (vzhledem k důkaznímu břemeni ovládajícímu daňové řízení - § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků - dále jen „daňový řád“) k výzvě správce daně prokázat, že skutečně poskytl dar v deklarované hodnotě a to na účely, které zákon připouští a že jej poskytl právnické osobě. Podařilo-li by se mu tyto skutečnosti prokázat, pak byl oprávněn hodnotu daru odečíst.

Ze správního spisu soud ověřil, že pro svůj právní závěr měl žalovaný k dispozici smlouvy o studiu, uzavřené mezi školou (PSJG), synem žalobce a jeho zákonnými zástupci (žalobcem a jeho manželkou), a to pro školní roky 2004/2005 a 2005/2006, dále pak vzorové smlouvy o studiu na střední škole z jednotlivých školních let. Účastníky těchto smluv měli být PSJG,

student a jeho zákonný zástupce a jejich předmětem mělo být zajištění přípravy studenta v rámci výuky na gymnáziu za sjednaných podmínek a zajištění náhrady nákladů spojených se školní přípravou. Správní spis obsahuje dále smlouvu o členství žalobce v Nadačním fondu PSJG uzavřenou mezi ním, studentem (synem žalobce) a jeho zákonnými zástupci (žalobcem a jeho manželkou) a dále listinu nazvanou „Přijímací řízení na střední školy v Královéhradeckém kraji“ pro školní roky 2004/2005 a 2005/2006. Obsahem správního spisu je rovněž protokol o ústním jednání, sepsaný se svědkem PhDr. B., ředitelem školy.

Z žádné z těchto listin však nevyplývá jednoznačný závěr, k němuž dospěl žalovaný, že částky, poskytnuté žalobcem Nadačnímu fondu jsou svojí skutečnou podstatou úhradou školného za studium syna na gymnáziu, tedy náklady vynaloženými na osobní potřebu žalobce a jeho rodiny. V tomto ohledu Nejvyšší správní soud přitakává závěru krajského soudu.

Jak zdejší soud opakovaně zdůraznil ve svých rozsudcích, daňové řízení je postaveno prioritně na důkazním břemenu daňového subjektu (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Je tedy předně povinností daňového subjektu prokázat jím tvrzené skutečnosti. V souzeném případě žalobce tvrdil, že vynaložil finanční částku odpovídající hodnotě daru, který poskytl nadačnímu fondu a tuto částku si poté odečetl od základu daně zmiňovaných zdaňovacích období. V tomto ohledu správce daně však nikterak jeho tvrzení nezpochybnil. Nezpochybnil ani skutečnost, že by žalobce skutečně vynaložil finanční částku v tvrzené hodnotě, ani to, že by ji poskytl uvedené právnické osobě.

Přechod důkazního břemene na správce daně je upraven v § 31 odst. 8 daňového řádu a je založen na zásadě, že zpochybňuje-li správce daně tvrzení daňového subjektu, počne-li tedy tvrdit skutečnosti odlišné od těch, které uvádí daňový subjekt, pak je jeho povinností toto své tvrzení i dostatečně spolehlivě prokázat.

V podstatě jediné, co bylo žalovaným žalobci vytýkáno, byl závěr, že poskytnutá finanční částka nebyla darem (ve smyslu § 628 a násl. občanského zákoníku), ale ve skutečnosti úhradou školného za studium žalobcova syna. V takovém případě ovšem přechází důkazní břemeno na správce daně. Ten je totiž povinen prokázat nyní to, co sám tvrdí – tedy to, že žalobcem poskytnutá finanční částka nebyla darem a proto není způsobilá snížit základ daně. Této své povinnosti však žalovaný nedostál.

Z žádného z důkazů obsažených ve správním spise přesvědčivě neplyne závěr žalovaného, že nebyly splněny podmínky dobrovolnosti daru bez protiplnění dle § 628 občanského zákoníku, že stěžovatel neměl jinou možnost, nežli platit Nadačnímu fondu, pokud chtěl, aby jeho syn na gymnáziu studoval. Nesprávný je rovněž závěr žalovaného, který si učinil z výpovědi svědka (ředitele školy); v této souvislosti žalovaný v kasační stížnosti uvedl, že ...*“svědek sice potvrdil placení školného v letech 2000/2001 s tím, že škola později od placení ustoupila, avšak toto tvrzení neprokázalo, že školné nebylo požadováno“*. K tomuto závěru žalovaného lze dodat, že je sice pravdou, že tvrzení svědka neprokázalo nepožadování školného, ale neprokázalo ani to, že v rozhodném období školné požadováno bylo. Tento důsledek je pro danou věc rozhodný, neboť, jak uvedeno shora, v tomto procesním stádiu to byl již žalovaný, jehož povinností bylo prokázat, co sám tvrdí (tedy, že dar byl de facto úhradou konkrétního školného). Jak je však uvedeno výše, pokud žalovaný postavil svůj závěr na předpokladu, že úhrada daru byla v podstatě platbou školného, pak bylo jeho povinností takový závěr přesvědčivě prokázat; důkazy stvrzující tento závěr se však ve správním spisu nenacházejí, nejsou zmíněny ani v napadeném rozhodnutí.

Jak správně uvedl již krajský soud, ze správního spisu, ani z napadených rozhodnutí samotných neplyne přesvědčivá argumentace, podložená důkazy, že finanční částka poskytnutá žalobcem a deklarovaná jako dar Nadačnímu fondu neodpovídá pravidlům § 15 zákona o daních z příjmů a proto je vyloučena z možnosti odpočtu od základu daně za jednotlivá zdaňovací období.

K dané problematice považuje kasační soud za správné podotknout, že si dokáže představit, že uvedeným způsobem lze obcházet či zneužívat zákon k dosažení finančního daňového zvýhodnění a takové jednání označit za nedovolené; ostatně obdobnými kauzami se již zdejší soud rovněž zabýval a dospěl k závěru o zneužití práva např. v rozsudku ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48, publ. pod č. 869/2006 Sb. NSS. Takový závěr však musí být přesvědčivě odůvodněn.

Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobce dosáhl v řízení o kasačních stížnostech plného úspěchu, a proto má dle § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Náklady řízení byly stanoveny podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, v tomto případě za jeden úkon právní služby spočívající ve vyjádření ke kasačním stížnostem ze dne 12. 2. 2009 (vzhledem k překrývajícímu se obsahu s tímto podáním soud naopak za úkon právní služby nepovažuje vyjádření k replice žalovaného ze dne 11. 5. 2009), a to ve dvou věcech projednaných společně, a náhrady hotových výdajů, ve výši 1,5 x 2100 Kč a 1 x 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. d), § 12 odst. 3, § 13 odst. 3 citované vyhlášky], tedy celkem 3450 Kč. Protože advokát žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se jednotlivé náklady řízení o částku 655,50 Kč, odpovídající dani, kterou je tento advokát povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci se tedy vůči žalovanému přiznává náhrada nákladů řízení v celkové výši 4105,50 Kč.

Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech, neboť ve věci neměl úspěch.

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

V Brně dne 13. května 2009

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu