



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **L. K.**, 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 žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 3. 2009, č. j. 1584/09-1100-603393, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 13. 11. 2009, č. j. 31 Ca 43/2009 - 35,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 13. 11. 2009, č. j. 31 Ca 43/2009-35, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Hradci Králové (dále jen „správce daně“) provedl u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2005. Na jejím základě dospěl k závěru, že žalobce nebyl oprávněn uplatnit dar ve výši 18 000 Kč, který poskytl v roce 2005 Nadačnímu fondu Prvního soukromého jazykového gymnázia Hradec Králové, spol. s r. o. (dále též „Nadační fond PSJG“ nebo „Nadační fond“) jako odčitatelnou položku od základu daně. Správce daně měl za prokázané, že rodiče studentů (příp. studenti sami) měli povinnost stát se členem Nadačního fondu PSJG a poskytnutý dar je pouze jinou formou úhrady školného dcery žalobce. Ta na Prvním soukromém jazykovém gymnáziu Hradec Králové, spol. s r. o. (dále též „PSJG“ nebo „Škola“) řádně studovala. Dar proto nesplňuje podmínku § 628 občanského zákoníku o dobrovolnosti daru bez protiplnění. Z tohoto důvodu správce daně vydal dodatečný platební výměr čj. 223016/08/228911/6842 ze dne 24. 9. 2008, kterým žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob ve výši 3460 Kč. Žalobce se proti dodatečnému platebnímu

výměru odvolal, Finanční ředitelství v Hradci Králové (dále jen „žalovaný“) odvolání v záhlaví označeným rozhodnutím zamítlo.

[2] Krajský soud v Hradci Králové žalobě vyhověl a zrušil rozhodnutí žalovaného. Dle odůvodnění soudu se správci daně ani žalovanému nepodařilo shromáždit dostatek takových důkazů, které by svědčily pro jednoznačný závěr, že poskytnutím daru Nadačnímu fondu PSJG bylo de facto placeno školné PSJG, ani pro závěr, že rodiče studentů měli povinnost stát se členem Nadačního fondu PSJG, pokud mělo jejich dítě na Škole studovat. Krajský soud zdůrazňuje, že předmětné finanční částky nebyly poskytnuty žalobcem PSJG, ale subjektu odlišnému (byť Školu podporujícímu), a to Nadačnímu fondu PSJG, jehož zdroji financování byly i zdroje další. Správní spis neobsahuje žádné relevantní podklady pro to, že za poskytnutou částku existovalo protiplnění v možnosti studia na střední škole. Správce daně ani žalovaný tedy neprokázali, že podmínkou studia bylo poskytnutí peněžní hotovosti, buď formou školného placeného přímo PSJG nebo členského příspěvku Nadačnímu fondu PSJG nebo příspěvku na základě darovací smlouvy. Současně krajský soud vypořádal procesní námítky žalobce, které vesměs shledal nedůvodnými.

II.

Stručné shrnutí základních argumentů uvedených v kasační stížnosti

[3] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[4] Stěžovatel nesouhlasí s posouzením právní otázky krajským soudem. Soud při svém rozhodování neaplikoval § 15 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v kontextu celého právního předpisu a celého právního systému. S ohledem na účely specifikované v tomto ustanovení lze dovodit nutnost zaměření daru na podporu a rozvoj v oblasti celospolečenského zájmu ku prospěchu množiny blíže nekonkretizovaných adresátů, v jejichž prospěch bude dar využit. Poskytnutí daru by zásadně nemělo sledovat vlastní prospěch dárce.

[5] Podle stěžovatele pokud vyživované dítě studovalo na PSJG, byl účastník řízení dle uzavřené Smlouvy o studiu povinen stát se členem Nadačního fondu PSJG. Jako člen tohoto Nadačního fondu byl dle smlouvy o členství v Nadačním fondu PSJG povinen uhradit členské příspěvky. Povinnost úhrady členských příspěvků zanikla pouze v případě, pokud účastník řízení poskytl Nadačnímu fondu PSJG dar v minimálně shodné výši, jakou činily požadované členské příspěvky. Platby musely být označeny specifickým a variabilním symbolem (rodné číslo studenta a rodné číslo zákonného zástupce). Tímto způsobem byly veškeré platby identifikovány a provázány s konkrétním studentem. Poskytnutím předmětného daru tedy nebyly naplněny podmínky ustanovení § 628 občanského zákoníku o dobrovolnosti daru bez protiplnění. Z tohoto důvodu nelze předmětné částky uznat jako nezdanitelné části základu daně z příjmu fyzických osob podle § 15 odst. 5 zákona o daních z příjmů.

[6] Na rozdíl od krajského soudu je stěžovatel přesvědčen, že výše uvedené závěry korespondují s provedenými důkazními prostředky. Smlouva o studiu jednoznačně podmiňuje uzavření další smlouvy – v tomto případě smlouvy o členství v Nadačním fondu PSJG. Dodatek ke smlouvě o studiu na školní rok 2004/2005, který mění text smlouvy v tom smyslu, že se původně povinné členství mění na nepovinné, byl vyhotoven a poslán rodičům až v průběhu následujícího školního roku; k posouzení povinností, ke kterým se účastník

podpisem smlouvy o studiu zavázal, je proto nevýznamný. Výpověď svědka nevyvrátila věrohodnost smluv o studiu a smluv o členství v Nadačním fondu. Váha výpovědi je narušena tím, že svědek je zároveň ředitelem PSJG a předsedou správní rady Nadačního fondu PSJG, tj. druhou stranou zkoumaného právního vztahu.

[7] Ze všech shora uvedených důvodů proto navrhuje, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.

III.

Stručné shrnutí vyjádření žalobce

[8] Žalobce ve svém vyjádření ze dne 8. 3. 2010 zopakoval tvrzení již uvedené v řízení před krajským soudem, že Smlouvy o studiu a smlouvy o členství v Nadačním fondu PSJG nebyly správcem daně získány v rámci daňového řízení. Za nezákonně získané důkazní prostředky považuje i své výpovědi uskutečněné po zahájení daňové kontroly, bez náležitého poučení o možnosti využití odborné právní pomoci. Vzhledem k tomu, že se kasační stížnost o jiné než tyto nezákonně získané důkazy neopírá, navrhuje žalobce již z těchto důvodů její zamítnutí.

[9] Pokud by se Nejvyšší správní soud neztotožnil s touto argumentací, předkládá žalobce ještě další argumenty. Předem upozorňuje, že obdobný případ již byl předmětem posouzení Nejvyššího správního soudu, který stížnost rozsudkem ve věci sp. zn. 1 Afs 24/2009 zamítl z důvodu neunesení důkazního břemene správce daně. Žalobce zdůrazňuje, že nebyl povinen stát se členem Nadačního fondu. Stěžovateli a správci daně se nepodařilo prokázat, že dodatek ke smlouvě byl doručen až v průběhu školního roku. Rovněž podotýká, že pojmově ani není možné stát se členem právnické osoby typu nadace.

[10] Předmětné smlouvy, kterými stěžovatel argumentuje, jsou dle žalobce neplatné, protože ač jsou koncipovány jako smlouvy mezi třemi stranami (Školou, resp. Nadačním fondem, rodiči a studentem), ani v jednom případě nebyly podepsány studentem. Ohledně placení školného žalobce uvádí, že smlouvy o studiu obsahují jasné ustanovení o tom, že školné se nehradí a ani nebylo v roce 2004/2005 či 2005/2006 vyhlášeno. Proto poskytnutý dar nelze zaměňovat s platbou školného ani s jakoukoliv úplatou za vzdělání. Kromě toho připomíná, že škola, jako řádně registrované školské zařízení, má zákonnou povinnost poskytovat vzdělávání. Po přijetí studenta je na toto vzdělávání právní nárok a studium není možné ukončit jinak než ze zákonných důvodů.

[11] Nelze odhlížet od skutečnosti, že dary byly poskytnuty jiné osobě než Škole, a to Nadačnímu fondu, do kterého kromě žalobce a ostatních rodičů přispívali i další lidé. Ze shromážděných finančních prostředků Nadační fond podporoval vedle školy i další osoby, žalobce proto nemohl vědět, jestli jeho prostředky získá on, resp. jeho dcera a z tohoto důvodu je nesprávné tvrzení, že tím sledoval vlastní prospěch. Žalobce je přesvědčen, že text zákona o daních z příjmů nijak nevyklučuje, aby dárce byl v nějakém právním vztahu k obdarovanému. V závěru svého vyjádření předkládá úvahu, že darování prostředků na školské účely a možnost uplatnění odpočtu takového daru od základu daně může být vnímáno jako jistá forma daňové asignace. Ze všech uvedených důvodů žalobce navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a přiznal žalobci právo na náhradu nákladů řízení.

IV.

Stručné shrnutí repliky stěžovatele a dupliky žalobce

[12] Dne 19.4.2010 byla Nejvyššímu správnímu soudu doručena replika stěžovatele ke kasační stížnosti. Stěžovatel polemizuje s tezí žalobce o nezákonném získání důkazních prostředků v daňovém řízení správcem daně. Stěžovatel zastává názor, že z důkazních prostředků plyne, že zde řešená kauza představuje odlišný případ od kauzy vedené před zdejším soudem pod sp. zn. 1 Afs 24/2009, kterou argumentuje žalobce.

[13] S námitkou žalobce týkající se nedatovaného dopisu ředitele školy, obsahujícího dodatek ke smlouvě, stěžovatel nesouhlasí. Z výpisů z běžného účtu Nadačního fondu je zřejmé, že částky, které byl žalobce povinen uhradit ze smlouvy, byly uhrazeny. Kromě toho, stejné částky v téměř stejných termínech hradili téměř všichni rodiče. Skutečnost, že dopis ředitele byl doručen až v průběhu následujícího školního roku, kdy platby již byly realizovány, plyne ze samotného znění dopisu, ve kterém je uvedeno: „*při kontrole smluv o studiu na střední škole z minulého školního roku*“. Podle vyjádření žalobce se vzorem smlouvy pro rok 2004/2005 měla stát smlouva z roku 2003/2004, která rovněž neobsahuje zaměněný text podle dodatku. Z tohoto důvodu stěžovatel rovněž usuzuje, že dopis ředitele Školy byl doručen až po skončení roku 2004/2005. K námitce žalobce, že smlouvy postrádají platnost, protože neobsahují podpis dcery, považuje stěžovatel za liché. Názor opírá o skutečnost, že dcera byla nezletilá a žalobce tak jednal i za dceru jako zákonný zástupce.

[14] Právo na vzdělání je jedním ze základních práv občanů. Na „nestátních“ školách se může vzdělání poskytovat za úplatu, konkrétní podmínky studia na soukromých školách upravuje zákon č. 561/2004 Sb., školský zákon. Výše úplaty a způsob její úhrady odvisí od vzájemné dohody mezi Školou a zástupci studenta. Stěžovatel upozorňuje, že smlouvy o studiu na střední škole obsahovaly dohodu o úplatě prostřednictvím Nadačního fondu i sjednání možnosti ukončení studia při neposkytnutí prostředků. Rovněž argumentaci žalobce ohledně využití daru jako kompenzace považuje stěžovatel za nepatřičnou a logicky neukotvenou. Zákonodárce stanovil možnost odečtu daru na školské účely obecně, a nikoli na školské účely pouze soukromých škol.

[15] Ve své duplice žalobce dále rozvinul svou polemiku o nezákonném získání důkazních prostředků v daňovém řízení. Dále setrvává na tom, že skutečné datum dopisu ředitele či jeho doručení žalobci (viz bod [13] shora) nebylo prokázáno, uzavírání dodatku či oprava předmětné smlouvy pro školní rok následující by postrádalo smysl. Argumentací ohledně smluv z let 2003/2004 stěžovatel uplatňuje nové skutečnosti, které nebyly uvedeny v daňovém ani soudním řízení a které podle žalobce již v replice ke kasační stížnosti uvádět nelze (s odkazem na § 104 odst. 4 a § 109 odst. 4 s. ř. s.). Ze stejného důvodu je rovněž nepřipustný argument, že stejné částky v téměř stejných termínech hradili téměř všichni rodiče; navíc tato skutečnost nebyla ani prokázána. Žádné tomu odpovídající dokumenty navíc ani v daňovém spise nejsou.

[16] K platnosti a neplatnosti smluv o studiu žalobce namítá, že nezletilost neznamená automaticky nezpůsobilost k právním úkonům. K uzavření smluv ze strany studenta nikdy nedošlo. Žalobce považuje za důležité upozornit soud na skutečnost, že možnost vyloučení studenta na Škole nebyla podmíněná neuhrazením platby Nadačnímu fondu PSJG. Proto není možné dovodit, že bylo placeno školné. Rovněž považuje za správnou svou dřívější argumentaci, že vnímání daru na školské účely je možné považovat za určitou formu daňové asignace.

[17] Žalobce závěrem namítá, že stěžovatel není v řízení o kasační stížnosti řádně zastoupen, neboť formálně uvádí, že je zastoupen Mgr. P. M., ve skutečnosti byla kasační stížnost i replika podána Ing. E. V. Dochází tak k rozporu s § 105 odst. 2 s. ř. s., neboť vysokoškolské právnické vzdělání musí mít ten, kdo za stěžovatele fakticky jedná nebo jej fakticky zastupuje.

V.

Právní názor Nejvyššího správního soudu

[18] Nejvyšší správní soud nejprve zvážil podmínku řízení o kasační stížnosti, a to s ohledem na námitku žalobce, podle něhož není stěžovatel v řízení o kasační stížnosti řádně zastoupen. Podle § 105 odst. 2 s. ř. s. *stěžovatel musí být zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.* V daném případě je ze soudního spisu zjevné, že za stěžovatele jedná jeho zaměstnanec Mgr. P. M. Ten prokázal vysokoškolské vzdělání v oboru právo (č. 1. 60). Otázka, kdo fakticky kasační stížnost a repliku vyhotovil, není pro věc relevantní. Nesprávný je proto právní názor žalobce, že vysokoškolské právnické vzdělání musí mít ten, kdo za stěžovatele fakticky jedná (zde kdo fakticky za něj sepisuje podání). Rozhodující je toliko formální podmínka, že ten, kdo formálně podává jménem stěžovatele příslušné podání, splňuje podmínky § 105 odst. 2 *in fine* s. ř. s. Opačný výklad, zastávaný žalobcem, by vedl k těžko udržitelným konsekvencím, že by snad soud vždy v jednotlivém případě musel zjišťovat, kdo skutečně určité podání sepsal, třebaže formálně podání podává osoba splňující podmínku § 105 odst. 2 *in fine* s. ř. s. V každém případě nelze směřovat 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.; právě to však stěžovatel opakovaně činí (srov. již vypořádání obdobné námitky v rozsudku ze dne 13. 5. 2009, čj. 1 Afs 24/2009 - 71).

[19] Nejvyšší správní soud dále přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu a z důvodů v kasační stížnosti uvedených, neshledal přitom vadu rozhodnutí krajského soudu, kterou by se musel zabývat i bez návrhu (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.).

[20] Kasační stížnost je důvodná.

[21] S ohledem na zásadní vázanost kasačního soudu vymezením okruhu otázek tak, jak to učinila kasační stížnost, nebylo možno přihlídnout k argumentům, které uplatnil ve svých vyjádřeních žalobce, pokud se tyto nevztahují ke kasačním bodům uplatněným stěžovatelem. Proto nebylo možno posoudit otázku zákonnosti pořízení důkazů proti žalobci ze strany správce daně. Nejvyšší správní soud podotýká, že pokud bude v budoucnosti rozhodnutí krajského soudu pro žalobce nepříznivé, bude mít žalobce možnost uplatnit své výhrady k těmto otázkám cestou řádné kasační stížnosti (srov. obdobně rozsudek NSS ze dne 2. 4. 2009, čj. 1 Afs 4/2009 - 154, ve věci *NJK UNICOS, spol. s r. o.*, bod 14 a rozsudek NSS v téže věci ze dne 3. 2. 2010, čj. 1 Afs 103/2009 - 232, body 16-20). Dále tedy soud posuzoval pouze a jen otázky, které ve své kasační stížnosti vytkl stěžovatel.

[22] Stěžovatel uplatnil jen důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nesprávné hodnocení právní otázky soudem. Soud nejprve vymezil skutková zjištění správce daně (**V.A.**). Dále se soud zabýval rozdílem mezi institutem zneužití práva a zastřenému právního úkonu (**V.B.**); konečně pak otázkou správnosti závěrů stěžovatele a interpretace těchto závěrů krajským soudem (**V.C.**).

V.A.
Skutková zjištění správce daně

[23] Z daňového spisu vyplývá pro nyní posuzovanou věc následující.

[24] V daňovém přiznání za rok 2005 (dokument vedený pod č. 116 daňového spisu) uplatnil žalobce v rámci 3. oddílu (nezdanitelná část základu daně, odčitatelné položky a daň celkem) podle § 15 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, částku 17 567 Kč. Tu prokazoval smlouvou o poskytnutí daru Nadačnímu fondu PSJG na částku 9500 Kč ze dne 15. 8. 2005 a Smlouvou o poskytnutí daru Nadačnímu fondu PSJG ze dne 7. 2. 2005 na částku 8500 Kč. Dále spis obsahuje seznam darů – plateb uskutečněných v letech 2004 a 2005 (dokumenty vedené pod č. 126 až 129 daňového spisu).

[25] Žalobce při ústním jednání dne 24. 4. 2007 k věci mj. uvedl: „Školné neplatím. Já přispívám do nadačního fondu. To vše je psáno ve smlouvě o studiu“. K stanovisku správce daně, že v jeho případě se nemůže jednat o dary ve smyslu obecných právních předpisů, uvedl: „Netušil jsem, že jednám v rozporu s předpisy. Spolehl jsem se na informace od zástupce gymnázia“ (dokument vedený pod č. 41 daňového spisu).

[26] Dále je v daňovém spise založena Výroční zpráva za školní rok 2005/2006, vyhotovená PSJG (dokument vedený pod č. 113 daňového spisu), v níž je mj. uvedeno, že PSJG má koeficient 90 % normativu stanoveného pro státní školy, z příjmů od rodičů pak kryje chybějící mzdovou část, dále veškeré provozní náklady a nadstandardní výuku. Stejný text obsahuje též Výroční zpráva za školní rok 2004/2005 (dokument vedený pod č. 110 daňového spisu). Dále je v textu obsažena Výroční zpráva Nadačního fondu PSJG pro rok 2004 a pro rok 2005, obsahující celkovou částku odpovídající darům a členským příspěvkům.

[27] Protokol čj. 169460/07/228933/4186 ze dne 8. 8. 2007 (dokument vedený pod č. 100 daňového spisu) obsahuje výslech svědka PhDr. Ladislava Bartůšky, ředitele PSJG a předsedy správní rady Nadačního fondu PSJG. Ten mj. uvedl, že Škola nejprve vybírala školné, poté se však vydali „novou cestou“. Vyzval tedy rodiče a jiné přátele Školy, známé atd., aby pomohli sehnat dary, které by daly ne Škole, ale Nadačnímu fondu PSJG. Pouze pokud by se peníze nesehnaly, bylo by třeba stanovit školné. V prvním roce této praxe neměli odvahu rovnou se spolehnout na jiné zdroje financování, takže bylo na rodičích, zda se rozhodnou platit školné, či zda se stanou členy Nadačního fondu PSJG. Od této alternativy později Škola upustila. Pro výkaznické a statistické účely Škola uvádí orientační částku, kterou potřebuje na jednoho studenta. Pokud by se tuto částku nepodařilo pokrýt z jiných zdrojů, musela by Škola v této výši vyhlásit školné. S touto skutečností jsou všichni rodiče seznámeni. Existují i případy, kdy rodiče ani student neposkytují žádnou částku ani Škole ani Nadačnímu fondu PSJG, takových případů je však málo. Někteří rodiče studentů poskytují Nadačnímu fondu PSJG i větší než vyžadované dary. Všechny prostředky tam vybrané jsou pak použity na školské účely, použití individuálního daru dohledat nelze. Změnu smlouvy o členství v Nadačním fondu PSJG, která změnila členství z povinného na nepovinné, koncipoval sám svědek jako předseda správní rady Nadačního fondu, a to dle svého vyjádření pravděpodobně na upozornění právníka, který poznal, že udělal chybu.

[28] Ve spise je dále založena odpověď Ústavu pro informace ve vzdělávání, Divize statistických informací a analýz ze dne 2. 8. 2007 k výzvě správce daně, a to konkrétně ve věci dobrovolného šetření na školách SET (Kam jít na střední školu). Z podkladů poskytnutých pro tento systém, který slouží informovanosti žáků základních škol a jejich rodičů o výběru střední školy, vyplývá, že pro rok 2004/2005 PSJG uvádí jako školné částku 17 000 Kč, pro školní rok 2005/2006 pak částku 19 000 Kč, resp. 20 000 Kč pro osmileté gymnázium

(dokument vedený pod č. 96 daňového spisu). Obdobně z podkladů poskytnutých Krajským úřadem Královéhradeckého kraje vyplývá, že PSJG pro roky 2004 a 2005 udávala školné ve shodné výši jako dle informace poskytnuté Ústavu pro informace ve vzdělávání. Dokumenty pocházejí z podkladů „Přijímací řízení na střední školy v Královéhradeckém kraji“ pro školní rok 2004/2005 a 2005/2006 (dokumenty vedené pod č. 50 - 53 daňového spisu).

[29] Odpověď Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy k výzvě správce daně ze dne 21. 5. 2007 (dokument vedený pod č. 94 daňového spisu) mj. uvádí, že zřizovatelem PSJG je PhDr. Ladislav Bartůška. Statut Nadačního fondu PSJG (dokument vedený pod č. 82 daňového spisu) uvádí, že zřizovatelem Nadačního fondu PSJG je rovněž pan PhDr. Ladislav Bartůška. Posláním fondu je podpora aktivit PSJG. Podle § 10 jsou zdroji fondu zejména finanční či věcné dary fyzických a právnických osob (sponzorské dary), finanční prostředky poskytované státními orgány, výnosy z majetku fondu, výtěžek z kulturních a jiných akcí pořádaných fondem.

[30] Smlouva o studiu na střední škole mezi žalobcem jako zákonným zástupcem studenta a PSJG pro školní rok 2004/2005 (dokument vedený pod č. 59 daňového spisu) mj. uvádí, že podmínkou studia na gymnáziu je členství v Nadačním fondu PSJG. Členem Nadačního fondu se rodiče a student po dovršení 18 let stanou podpisem smlouvy (čl. III.a). Důvodem k odstoupení od této smlouvy mohou být jen okolnosti sjednané touto smlouvou, na straně gymnázia mj. neplnění úhrady členských příspěvků Nadačního fondu PSJG. Pro případ nesplnění podmínek této smlouvy má Škola právo požadovat smluvní pokutu ve výši 25 000 Kč (čl. VI.). Podle smlouvy pro školní rok 2005/2006 je důvodem odstoupení od smlouvy mj. neplnění povinností vyplývajících z členství v Nadačním fondu; pro případ neplnění podmínek smlouvy je ujednána smluvní pokuta ve výši 25 000 Kč (čl. VI.). Spis rovněž obsahuje nedatovaný dopis PhDr. Ladislava Bartůšky, podle něhož při kontrole smluv o studiu na střední škole z minulého školního roku byla zjištěna drobná nepřesnost. Na straně 2 - 1. odstavec má být správně „Nepovinnou součástí studia na gymnáziu je členství ...“, nikoliv „Podmínkou studia na gymnáziu je členství ...“ Dále byla přesunuta věta „Rodiče a ani student neplatí za studium na škole žádné školné“ do jiného odstavce (dokument vedený pod č. 62 daňového spisu). Smlouva o členství v Nadačním fondu PSJG ze dne 19. 4. 2004 (dokument vedený pod č. 63 daňového spisu) obsahuje závazek žalobce a jeho manželky zaplatit 17 000 Kč ročně ve dvou platbách po 8500 Kč. Obdobná smlouva pro rok 2005/2006 zvyšuje tento závazek na 19 000 Kč ročně ve dvou platbách po 9500 Kč (dokument vedený pod č. 64 daňového spisu). Platby žalobce jsou verifikovány též výpisy z účtu Školy (dokument vedený pod č. 57 daňového spisu) a žalobce (dokument vedený pod č. 38 a 39 daňového spisu).

[31] Spis dále obsahuje řadu nedatovaných verzí smluv o studiu na střední škole, podepsaných toliko za PSJG.

V.B.

Vzájemný vztah zastřených právních úkonů a zneužití práva

[32] Judikatura NSS konzistentně rozlišuje mezi tzv. zastřenými právními úkony dle § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) a obecným principem zákazu zneužití daňového práva.

[33] Daňový řád v § 2 odst. 7 upravuje obecné pravidlo, podle něhož *při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho*. Povinností daňových orgánů v rámci daňového řízení je proto vždy zjišťovat též formálně právním úkonem (tzv. předstíraný nebo simulovaný právní úkon) zakrývaný skutečný stav (tzv. zastřený

nebo dissimulovaný právní úkon). Klíčovým judikátem k výkladu tohoto ustanovení je usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 3. 4. 2007, čj. 1 Afs 73/2004 - 89 (publ. pod č. 1301/2007 Sb. NSS). Podle právního názoru vyjádřeného rozšířeným senátem o „*zakrývání (dissimulaci) ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu může jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechťejí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtejí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost; zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití tohoto ustanovení určující.*“ Povinností daňových orgánů je při aplikaci tohoto ustanovení „*uvést nejen zjištěný, formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, ale i přezkoumatelným způsobem uvést úvahy, které je k takovému závěru vedly, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírají.*“

[34] Výklad dissimulace má základy v právu soukromém, z něhož také vychází judikatura NSS, akcentující postulát jednoty, racionality a vnitřní bezrozpornosti právního řádu. Dissimulované právní úkony je v první řadě třeba vykládat zejména ve světle pojednání o náležitostech právních úkonů, náležitostech vůle a náležitostech poměru mezi vůlí a projevem vůle. Základním východiskem pak nepochybně musí být ta skutečnost, že klíčovou náležitostí poměru mezi vůlí a projevem vůle je shoda; naopak nedostatkem uvedené náležitosti je pak neshoda vůle a jejího projevu, která může být na jedné straně jednostranná či dvoustranná a z hlediska jiného základního dělicího kritéria vědomá či nevědomá. O společnou vědomou neshodu vůle a jejího projevu při dvoustranném právním úkonu jde přitom tehdy, pokud mezi vůlí a projevem obou stran je stejná neshoda a obě strany o tom vědí. Jinak řečeno, strany takto jednající tedy ve vzájemné shodě projevují něco jiného, než ve skutečnosti chtějí, shodují se jejich vůle a projevy takové vůle, chybí ale shoda mezi jejich společnou vůlí a jejich vzájemnými shodnými projevy. Teorie přitom v rámci zmíněné společné vědomé neshody mezi vůlí a jejím projevem rozlišuje jednak tzv. (absolutní) simulaci – strany předstírají, že uzavírají určitý úkon, ač ve skutečnosti nechťejí uzavřít žádný právní úkon – a jednak tzv. relativní simulaci (dissimulaci), kdy strany předstíráním uzavření jednoho právního úkonu zastírají právní úkon jiný, který z různých důvodů má zůstat nepoznán. „*Zatímco předstíraný (simulovaný) právní úkon trpí jak neshodou vůle a projevu, tak i nedostatkem vážnosti vůle, a je proto neplatný, platnost zastíraného (dissimulovaného) právního úkonu je třeba posoudit samostatně. Samotná dissimulace obecně přitom není v rozporu s právem a sama o sobě nezpůsobuje neplatnost právního úkonu. Zjednodušeně řečeno má tedy platit to, co účastníci chtěli a zastírali, a ne to, co nechťeli a předstírali*“ (usnesení RS NSS čj. 1 Afs 73/2004 - 89, cit. v bodě [33] shora).

[35] Od dissimulace nutno odlišit situaci, kdy účastníci právního úkonu uzavřou určitý právní úkon, pojmenují ho určitým způsobem, činí úkony v něm charakterizované, avšak tento úkon svým obsahem nedostojí podmínkám pro takovýto úkon občanským, resp. obchodním zákoníkem vyžadovaným nebo naplní znaky jiného „pojmenovaného“ právního úkonu. Takovýto právní úkon je třeba v souladu s § 491 občanského zákoníku, resp. § 269 obchodního zákoníku posoudit jako tento právní úkon. Z hlediska obecných zásad závazkového práva totiž není rozhodující, jak smluvní strany pojmenovaly určitý závazkový vztah, nýbrž co je jeho obsahem. Jestliže tedy je zde rozpor mezi pojmenováním smlouvy (a to i v případě, že byla uzavřena tzv. nepojmenovaná smlouva) a jejím obsahem, nejedná se z hlediska zákona o správě daní a poplatků o dissimulovaný právní úkon, ale o právní úkon chybně právně kvalifikovaný. Bude pak na správci daně, aby takovýto právní úkon kvalifikoval správně. Tento úsudek nebude činit na základě § 2 odst. 7 daňového řádu, ale na základě dokazování a závěrů, ke kterým pro provedeném dokazování dospěje (takto např. rozsudek ze dne 14. 5. 2008, čj. 9 Afs 186/2007 - 59, ve věci *PROGOM, s. r. o.*).

[36] Naproti tomu zákaz zneužití práva je ve své podstatě nepsaným obecným principem právním, který se normativně projevuje rovněž v právu veřejném. Základ zneužití práva v daňové

judikatuře položil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 10. 11. 2005, čj. 1 Afs 107/2004 - 48 (publ. pod č. 869/2006 Sb. NSS). Podle tohoto rozsudku „[z]neužitím práva je situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo neznačí chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že z zásady *lex specialis derogat legi generali* vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním [...] Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu.“ Toto rozhodnutí činí jasný rozdíl mezi zneužitím práva a zastřeným právním úkonem ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu, když v daném případě daňový subjekt nečinil právní úkony „naoko (nepředstíral je), a nesnažil se jimi zastřít právní úkony jiné.“ Toto rozlišení později aproboval též rozšířený senát v usnesení čj. 1 Afs 73/2004 - 89 (cit. v bodě [33] shora).

[37] Daňové orgány v žádném případě nemají možnost libovolného rozhodnutí, zda na určitou skutkovou situaci budou aplikovat zákaz zneužití práva nebo zda naopak vezmou v potaz skutečný (dissimulovaný) právní úkon namísto právního úkonu předstíraného (simulovaného) ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu. Výjimečná aplikace obecného principu zákazu zneužití práva přichází v úvahu jen tehdy, pokud není aplikovatelné některé konkrétní zákonné ustanovení, jako např. zmíněný § 2 odst. 7.

V.C.

Správnost hodnocení skutkového stavu krajským soudem a stěžovatelem

V.C.1.

[38] V dané věci je nesporné, že žalobce jako zákonný zástupce v roce 2004 uzavřel s PSJG pro školní rok 2004/2005 smlouvu o studiu své tehdy nezletilé dcery P., nar. X. O rok později uzavřel obdobnou smlouvu pro školní rok 2005/2006. Právní vztah mezi studentem, jeho rodiči a soukromou školou je právním vztahem soukromoprávním, byť obsahujícím veřejnoprávní prvky. Smlouva o poskytování vzdělávání mezi žákem, resp. jeho rodiči a soukromou školou se řídí občanským zákoníkem, konkrétně pak § 51 jako tzv. smlouva nepojmenovaná.

[39] Jedinou otázkou, která zůstává mezi stranami sporná, je posouzení podmínek pro uplatnění odčitatelné položky od základu daně dle § 15 odst. 5 zákona o daních z příjmů ve znění pro rok 2005. Podle tohoto ustanovení od základu daně lze odečíst mj. hodnotu darů poskytnutých právníkům osobám se sídlem na území České republiky, a to na financování vědy a vzdělání, výzkumných a vývojových účelů, kultury, školství, na podporu a ochranu mládeže, pokud úhrnná hodnota darů ve zdaňovacím období přesáhne 2 % ze základu daně anebo činí alespoň 1000 Kč. V úhrnu lze odečíst nejvýše 10 % ze základu daně.

[40] Stěžovatel ve svém rozhodnutí uvádí, že prostředky, které žalobce poskytl Nadačnímu fondu PSJG a následně uplatnil jako dar v daňovém přiznání, odpovídají školnému. Potvrzuje tak správnost předchozích závěrů správce daně, že se fakticky jedná o úplatu za poskytnutou službu, tzn. za vzdělávání dcery žalobce na soukromém gymnáziu, které má statut obchodní společnosti. Stěžovatel zde odkazuje na § 2 odst. 3 a § 2 odst. 7 daňového řádu. Pokud žalobce poskytl „dar“ Nadačnímu fondu PSJG na základě darovací smlouvy, pak formálně právní stav umožňující daňový odpočet zastírá skutečný stav a liší se od něho. Z toho důvodu nelze předmětné částky uznat jako nezdanitelné části základu daně z příjmů fyzických osob podle § 15 odst. 5 zákona o daních z příjmů. V daném případě jde podle stěžovatele o zneužití práva podle § 15 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Jde podle něj o podobnou situaci jako by obchodník se zbožím poskytoval zboží zdarma, ale vedle toho založil neziskovou organizaci, které by kupující

poskytovali své dary. Takový stav, stejně jako v případě darů poskytnutých Nadačnímu fondu PSJG, je zneužitím práva.

[41] K uvedenému je možno již na tomto místě uvést, že jde o nesprávný právní názor, který zcela nepřipustně směšuje zákaz zneužití práva a § 2 odst. 7 daňového řádu. Stěžovatel hovoří o obou institutech, odkazuje na § 2 odst. 7, žalobce podle něj svým úkonem zastírá skutečný právní stav, současně ale stěžovatel celou kauzu kvalifikuje jako zneužití práva. Jak Nejvyšší správní soud upozornil shora (bod [37]), aplikace obecného principu zákazu zneužití práva přichází v úvahu jen tehdy, pokud není aplikovatelné některé konkrétní zákonné ustanovení, jako např. § 2 odst. 7 daňového řádu. Pokud účastníci předstírají (simulují) darovací smlouvu, ač ji nechtějí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, např. úplatu za vzdělávání na střední škole, jedná se o klasický případ pro aplikaci § 2 odst. 7 daňového řádu. Pak se pro daňové účely bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu, tedy v tomto případě úplata za poskytování vzdělávání (srov. k tomu judikaturu cit. v bodě [33] shora).

[42] Pro pořádek nutno upozornit, že rozsudek zdejšího soudu ze dne 13. 5. 2009, čj. 1 Afs 24/2009 - 71 v obdobných souvislostech hovořil též o eventuální možnosti aplikace obcházení zákona nebo zákazu zneužití práva. Zdejší soud tak však činil demonstrativním a zcela obecným způsobem, v situaci, kdy správcem daně nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav (viz body [44] a [45] níže), a kdy potvrzoval rozsudek krajského soudu, který rušil rozhodnutí stěžovatele pro nedostatečně zjištěný skutkový stav.

[43] Stěžovatel tedy pochybil, pokud na daný případ aplikoval promiskue § 2 odst. 7 daňového řádu a obecný princip zákazu zneužití práva.

V.C.2.

[44] Žalobce ve svém vyjádření odkazuje na rozsudek zdejšího soudu čj. 1 Afs 24/2009 - 71 (cit. v bodě [42] shora). Tento rozsudek se týká velmi podobné věci, a to posouzení podmínky pro uplatnění odčitatelné položky od základu daně dle § 15 odst. 5 zákona o daních z příjmů jiným rodičem ve vztahu k témuž Nadačnímu fondu. V této věci dospěl zdejší soud k závěru shodnému s Krajským soudem v Hradci Králové, že z žádných z listin založených v daňovém spise nevyplyvá jednoznačný závěr, 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. Věc proto soud nemohl v jejím meritu hodnotit.

[45] Podle žalobce důkazní situace v nyní projednávaném případě ve srovnání s kauzou vedenou před zdejším soudem pod sp. zn. 1 Afs 24/2009 není zásadně odlišná. V posléze uvedeném případě měl stěžovatel pro svůj právní závěr k dispozici smlouvu o studiu, dále pak vzorové smlouvy o studiu na střední škole z jednotlivých školních let. Správní spis obsahoval dále smlouvu o členství žalobce v Nadačním fondu PSJG 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. Bartůškem, ředitelem Školy. Závěr, že poskytnutá finanční částka nebyla darem, ale ve skutečnosti úhradou školného za studium žalobcova syna, nebyl prokazován žádným relevantním způsobem, zejména s ohledem na důkazní břemeno správce daně ve vztahu k této otázce. Z žádného z důkazů obsažených ve správním spise přesvědčivě neplynul závěr, 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.

[46] Pokud je důkazní stav popsán v bodě [45] srovnán se shora uvedenou podrobnou rekapitulací obsahu daňového spisu v nyní posuzované věci (viz body [24] až [31]), je evidentní, že skutkový základ je nyní postaven na podstatně pevnějším podkladu, na dalších důkazech, jak o nich bude podrobněji pojednáno níže. Ve srovnání s rozhodnutím přezkoumávaným zdejší soudem v předchozí kauze je odůvodnění rozhodnutí stěžovatele (vyjma nedostatečného rozlišování mezi zákazem zneužití práva a disimulací - viz bod [43] shora) podstatně propracovanější, zabývající se všemi skutečnostmi rozhodnými pro posouzení dané věci.

V.C.3.

[47] Nejvyšší správní soud dále zvážil, zda stěžovatel shromáždil dostatečný skutkový základ pro aplikaci § 2 odst. 7 daňového řádu. Pokud se správce daně domnívá, že formálně bezvadný právní úkon daňového subjektu je úkonem zastírajícím právní úkon jiný, je na správci daně, aby tuto skutečnost prokázal. Správce daně musí zkoumat vůli daňového subjektu ten či onen právní úkon (a tímto úkonem založený právní vztah) simulovat, respektive zkoumat dostatek vážné vůle účastníků právního úkonu, kteří nemínili uskutečnit to, co pouze předstírali. Pouze za situace, kdy je dostatečně jasně prokázáno, že účastníci určitý právní úkon uzavřít nechtěli a zastřeli jím jiný právní úkon (právní skutečnost), který chtěli skutečně uzavřít – tedy je-li prokázána neshoda mezi vůlí a jejím projevem – přichází do úvahy aplikace § 2 odst. 7 daňového řádu. Správce daně až v takovém případě vychází z obsahu dissimulovaného právního úkonu (právní skutečnosti) rozhodného pro stanovení daňové povinnosti. Ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu tak proto nemůže zcela logicky dopadat na případy, kdy projev a vůle jsou ve shodě, tedy na případy, kdy účastníci mají skutečný zájem učinit právní úkon, činí tak však z důvodu obcházení zákona (obdobně usnesení RS NSS čj. 1 Afs 73/2004 - 89, cit. v bodě [33] shora).

[48] Žalobce konzistentně tvrdí, že Škole neposkytoval za vzdělávání své dcery žádnou úplatu, přispíval toliko dary odlišné právnické osobě. Právní základ jeho tvrzení je postaven na tom, že ze zákona plyne pouze možnost, nikoliv povinnost, aby tzv. soukromé školy vybíraly za vzdělávání jimi poskytované úplatu. Podle § 123 odst. 1 zákona č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (*školský zákon*) *vzdělávání v základních a středních školách, které nejsou zřízeny státem, krajem, svazkem obcí nebo obcí, a ve vyšších odborných školách lze poskytovat za úplatu, která je příjmem právnické osoby, která vykonává činnost dané školy*. Podle odst. 4 výši úplaty stanoví právnická osoba, která vykonává činnost těchto škol a školských zařízení. O snížení nebo prominutí úplaty, zejména v případě dětí, žáků nebo studentů se sociálním znevýhodněním, rozhoduje ředitel školy nebo školského zařízení.

[49] Krajský soud ve svém rozsudku především zdůrazňuje, že z provedených důkazů vyplynulo, že ve Škole se školné nevybíralo. Upozorňuje na výpověď svědka PhDr. Ladislava Bartůšky, ředitele PSJG a předsedy správní rady Nadačního fondu PSJG (bod [27]), z níž mj. vyplynulo, že po roce 2001 školné nebylo vybíráno, existovaly i případy, kdy rodiče ani student neposkytovali žádnou částku ani přímo PSJG ani Nadačnímu fondu PSJG, naopak někteří rodiče studentů poskytují Nadačnímu fondu PSJG i větší než vyžadované dary (s. 10 rozsudku). Z výpovědi svědka prý ani nevyplynulo, že by rodiče měli na výběr pouze možnost platit školné anebo se stát členy Nadačního fondu PSJG.

[50] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že podle samotného svědka Bartůšky byly případy, kdy rodiče studentů nic neplatili, spíše výjimkou. Možno přitom považovat za notoriety, že i na školách, kde se vybírá školné, se některým studentům, např. z důvodu sociální potřeby, školné výjimečně odpustí. Ostatně svědek sám pro dobu, kdy jeho Škola vybírala školné, uvádí, že jako ředitel nepožadoval školné ze sociálních důvodů, a to například v situaci, kdy studentovi zemřel otec (otázka č. 41). Argument krajského soudu, že existovaly případy, kdy rodiče

ani student neplatili školné, ani neposkytovali jiné finanční prostředky Škole nebo Nadačnímu fondu, tedy vůbec nezpochybňuje skutečnost, že dary byly ve skutečnosti školným. Naprosto stejnou hodnotu má skutečnost, že Školu podporují bývalí absolventi nebo že někteří rodiče podporují Školu částkou vyšší než je částka, kterou musí platit z titulu školného. Skutečnost, že některé osoby poskytují Škole vskutku dary, nemůže mít dopad na to, že jiní rodiče pod svými „dary“ ve skutečnosti zastírají platbu školného.

[51] Z výsledku svědka Bartůšky jasně vyplývá, že zcela převažující část rodičů platila částky odpovídající tomu, co svědek jako ředitel Školy oznámil rodičům jako částku potřebnou na jednoho studenta (srov. např. odpověď na otázky č. 39, 42 a 43). Z toho plyne, že pravidlem bylo naopak platit částku, která byla u velké většiny rodičů shodná, a odpovídala částce, kterou PSJG vykazovalo vůči státním institucím jako požadované školné. Například první žalobcův „dar“ Nadačnímu fondu PSJG ve výši 8500 Kč odpovídá přesně polovině částky vykazované Prvním soukromým jazykovým gymnáziem jako školné pro rok 2004/2005 (druhá splátka z částky 17 000 Kč), druhý žalobcův „dar“ ve výši 9500 Kč odpovídá přesně polovině částky vykazované jako školné pro školní rok 2005/2006 (prvá splátka z částky 19 000 Kč) (viz shodné informace Školy poskytnuté jednak Ústavu pro informace ve vzdělávání, jednak Krajskému úřadu Královohradeckého kraje, detailně pod bodem [28] shora). Jak vyplývá ze seznamu darů poskytovaných Nadačnímu fondu (bod [24] shora), většina plateb ve prospěch Nadačního fondu v první polovině roku 2005 odpovídá částce 8500 Kč, většina plateb v druhé polovině téhož roku částce 9500 Kč (na tento kontext odkazuje rozhodnutí stěžovatele na s. 3, druhý odstavec; nemá proto pravdu žalobce, pokud uvádí, že tímto stěžovatel doposud neargumentoval).

[52] Pokud jde o právě zmíněné sdělení Ústavu pro informace ve vzdělávání ze dne 2. 8. 2007 a dokumenty poskytnuté Krajským úřadem, dále pak výroční zprávy Nadačního fondu PSJG za roky 2004 a 2005 a výroční zprávy PSJG za školní roky 2004/2005 a 2005/2006 nebylo podle krajského soudu zjištěno, k jakému konkrétnímu účelu a s jakou vypovídací hodnotou byly zmíněné podklady vyhotoveny. Ani s tímto názorem se nelze ztotožnit. Z relevantních dokumentů je nade vše pochybnost jasně, k jakému účelu slouží. Rozhodnutí stěžovatele jasně říká, že údaje Ústavu pro informace ve vzdělávání slouží účelu sestavení přehledu o středních školách (s. 6 rozhodnutí). Z tohoto dokumentu, založeného v daňovém spise, dále vyplývá, že údaje tam poskytnuté slouží informovanosti žáků základních škol a jejich rodičů o výběru střední školy (viz bod [29] shora). Podobné informace tedy evidentně slouží k náboru studentů ke studiu. V tomto smyslu je nutno se ztotožnit s názorem stěžovatele, že by bylo absurdní, aby Škola tímto způsobem informovala potencionální studenty a jejich rodiče o výši školného, aniž by toto školné poté skutečně také vybírala. Co se týče údaje poskytnutého Krajským úřadem, je z rozhodnutí stěžovatele na s. 6 patrné, že jde o informace poskytnuté Školou Krajskému úřadu jako správnímu orgánu. Výroční zprávy jsou pak dokumenty vypracované evidentně samotným PSJG, resp. Nadačním fondem PSJG.

[53] Je tedy možno souhlasit se stěžovatelem, že krajský soud ze všech provedených důkazů preferuje jen a pouze výslech svědka. Ten navíc nesprávně interpretuje. Nezohledňuje jej v kontextu všech dalších provedených důkazů. Důkazy provedené v daňovém řízení je přitom třeba hodnotit nejen každý jednotlivě, ale i v jejich vzájemné souvislosti (§ 2 odst. 3 daňového řádu). Pro přesné určení, zda určitý právní úkon je ve skutečnosti úkonem zastírajícím právní úkon jiný, nebude možno z podstaty samotného zastřeného vztahu vycházet jen z toho, co smluvní vztahy takového zastřeného vztahu k věci vypoví. Výpovědi samotných účastníků právního vztahu nutno interpretovat s ohledem na celkový kontext daného právního vztahu, na chování účastníků obdobných právních vztahů (zde např. chování dalších rodičů ve vztahu k Nadačnímu fondu PSJG, které osvětlí skutečnou praxi vybírání či nevybírání školného), stejně jako s přihlédnutím k tomu, jak je daný právní vztah prezentován v jiných souvislostech

(zde např. informace, které Škola ve vztahu k státním institucím a potencionálním zájemcům o studium konzistentně uváděla). Skutečnou vůli smluvních stran lze proto hodnotit jen se zřetelem na pečlivé posouzení celého kontextu případu. Takto ovšem krajský soud k věci nepřistoupil.

[54] Nutno rovněž souhlasit s námitkou stěžovatele, že krajský soud nesprávně hodnotí smlouvy o studiu na střední škole ze dne 19. 4. 2004 a 25. 6. 2005 (viz bod [30] shora). Na straně 9 krajský soud sice zmiňuje jako podmínku studia členství v Nadačním fondu, současně ovšem upozorňuje, že smlouvy obsahují klauzuli o tom, že školné se neplatí. Ze smluv o členství v Nadačním fondu PSJG vyplývala povinnost hradit členské příspěvky nebo dary v identické výši jako jsou částky školného oznamované Školou státním orgánům a institucím (detailně pod bodem [28] shora). Krajský soud přitom nijak nehodnotí, a toliko zmiňuje skutečnost, že plnění povinností dle smlouvy bylo i smluvně pojištěno, když pro případ nesplnění podmínek této smlouvy má Škola právo požadovat smluvní pokutu ve výši 25 000 Kč (srov. k tomu bod [30] shora). V tomto smyslu pak není rozhodné ani to, co zmiňuje ve svém vyjádření žalobce, totiž skutečnost, že s nezaplacením dané částky není spojeno ukončení studia dítěte žalobce na Šcole. Je totiž evidentní, že poskytnutí „darů“ je smluvně ošetřeno, je sankcionováno a je vynutitelné. Smlouva o členství žalobce v Nadačním fondu je přinejmenším v tomto rozsahu platná (srov. k tomu body [58] a [59] níže). Krajský soud nevzal v potaz ani to, že smlouvy o členství v Nadačním fondu PSJG účastník řízení podepsal týž den jako smlouvy o studiu (19. 4. 2004 a 25. 6. 2005). Podstatné rovněž je, že velká většina darů přijatá Nadačním fondem v roce 2004 a 2005 je svou sumou zcela identická s platbami uskutečněnými žalobcem, platby se dějí v krátkém časovém rozmezí (viz rozpis přijatých darů ve prospěch Nadačního fondu, srov. k tomu shora bod [51] in fine). To opět napovídá tomu, že ve skutečnosti nejde o úhradu poskytnutou bez protiplnění, ale o úplatu za studium ve smyslu § 123 školského zákona (viz bod [47] shora).

[55] Podstatná pro věc může být ve shodě s názorem stěžovatele též identifikace jednotlivých plateb. V první řadě je to skutečnost, že provedené pololetní platby v příslušných školních letech musely být označeny specifickým a variabilním symbolem, přičemž variabilní symbol je vždy rodné číslo studenta, specifickým rodné číslo zákonného zástupce. I toto nasvědčuje závěru, že PSJG považovalo dary či „členské příspěvky“ Nadačnímu fondu pouze za jinou formu úhrady nákladů spojených se studiem konkrétního studenta (školné).

[56] Skutečnost, zda povinnosti k Nadačnímu fondu formálně byly či nebyly podmínkou studia na Šcole, je ve shora nastíněném kontextu pro nyní posuzovanou věc bez významu. Povinnosti žalobce k úhradě příslušných částek totiž v každém případě vznikly v obou případech ve stejný den jako byl den podpisu smluv o studiu. Z kontextu je tedy evidentní, že žalobce vzal na sebe povinnost k úhradě přesně uvedených částek v den podpisu smlouvy o studiu (detailně bod [54] shora). Skutečnost, že tento právní vztah byl rozložen do dvou samostatných smluv, není relevantní pro určení uvedených plateb jako zastřené platby školného.

[57] Krajský soud v tomto ohledu upozorňuje na to, že písemně uzavřené smlouvy o studiu se v řadě detailů lišily, byly různě měněny a doplňovány. Tuto úvahu dále ve svých vyjádřeních rozvádí žalobce, který zdůrazňuje, že podle Dodatku ke smlouvě o studiu na školní rok 2004/2005 je členství v Nadačním fondu PSJG nepovinné. Dále žalobce zpochybňuje názor stěžovatele, že k vyhotovení dodatku došlo až po uplynutí příslušného školního roku. K tomu zdejší soud upozorňuje, že není podstatné, zda se jednotlivé smlouvy navzájem v detailech liší, pokud jsou tyto odlišnosti důvodem například připomínek rodičů v průběhu negociace nad finální verzí smlouvy, jak uvádí svědek Bartůška (viz odpověď na otázku č. 27). Ostatně to, že smlouvy uzavírané různými osobami s jedním subjektem se navzájem v detailech nezřídka liší,

je běžnou součástí života. Výjimkou v tom budou toliko smlouvy formulářové, spojené zpravidla se silným ekonomickým postavením jedné smluvní strany. Jak správně v kasační stížnosti uvádí stěžovatel, ani skutečnost přesného určení dne vyhotovení dodatku, opětovně zpochybněná žalobcem v jeho vyjádření, není podstatná. Je nepochybné, že žalobci pro školní roky 2004/2005 a 2005/2006 povinnosti k Nadačnímu fondu vznikly v den podpisu smluv o studiu (srov. bod [56] shora) a dary byly Nadačnímu fondu v přesně stanovené výši uhrazeny. Je proto irelevantní zjištění, zda byl nějaký dodatek ke smlouvě vyhotoven a kdy přesně byl nedatovaný dodatek ke smlouvě žalobci odeslán. Ostatně svědek Bartůška sám připustil, že dodatek vyhotovil ex post až na základě upozornění právníka (viz bod [27] shora), což může dokonce naznačovat i účelovou změnu textu smlouvy s ohledem na její daňové účinky.

[58] Žalobce ve svém vyjádření upozorňuje, že povinnost stát se členem Nadačního fondu je v rozporu se zákonem, protože takovouto možnost zákon vůbec nezná. K tomu možno podotknout, že tato otázka není pro nyní posuzovanou věc podstatná, protože žalobce neplatil ve smyslu smlouvy s Nadačním fondem členskou příspěvků, ale plnil v těchto smlouvách alternativně stanovenou povinnost poskytnout Nadačnímu fondu dary ve stejné hodnotě. Jeví se proto též nesprávnou výtku krajského soudu, že stěžovatel se měl zabývat otázkou členství v Nadačním fondu. Takovéto zjištění by bylo pro tuto věc zcela nadbytečné. Pokud je smlouva o členství v nadačním fondu v této části neplatná, nemůže to mít vliv na platnost celé smlouvy, která by v takovémto případě zakládala toliko povinnost žalobce uhradit Nadačnímu fondu dar ve výši v této smlouvě specifikovaný.

[59] Definici nadace a nadačního fondu lze nalézt v § 1 zákona č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech. Podle této definice jsou nadace nebo nadační fond *účelová sdružení majetku zřízená a vzniklá podle tohoto zákona pro dosahování obecně prospěšných cílů. Obecně prospěšným cílem je zejména rozvoj duchovních hodnot, ochrana lidských práv nebo jiných humanitárních hodnot, ochrana přírodního prostředí, kulturních památek a tradic a rozvoj vědy, vzdělání, tělovýchovy a sportu.* Důvodová zpráva k tomuto zákonu přitom uváděla, že „*nadace je sdružení majetku, které jako takové je prohlášeno za právnickou osobu. Nadace nemá tudíž členskou základnu, je právnickou osobou fundativního typu založenou na majetkovém souboru na rozdíl od jiných organizačněprávních forem, jako například obchodních společností, občanských sdružení, apod.*“ (cit. v práci Hurdík, J. - Telec I. Zákon o nadacích a nadačních fondech. Komentář, C. H. Beck 1998, s. 23). Tuto charakteristiku lze vztáhnout i na nadační fond, jež byl jako nový institut do zákona přidán teprve v průběhu legislativního procesu v Poslanecké sněmovně Parlamentu, a který je určitou slabší fondovou právní formou (tamtéž, s. 35, 36).

[60] Žalobce má tedy pravdu, že nadační fond vůbec nedisponuje členskou základnou. K jeho argumentaci neplatnosti smlouvy je nicméně nutno připomenout konstantní judikaturu Ústavního soudu, podle níž základním principem výkladu smluv je prioritou výkladu, který nezakládá neplatnost smlouvy, před takovým výkladem, který neplatnost smlouvy zakládá, jsou-li možné oba výklady. Je tak vyjádřen a podporován princip autonomie smluvních stran, povaha soukromého práva a s ním spojená společenská a hospodářská funkce smlouvy. Při výkladu právních úkonů je nepsaným pravidlem právním též předpoklad, podle něhož žádný normotvůrce nezamýšlí dát jím tvořenému aktu absurdní nebo nerozumné důsledky. Pokud výklad smlouvy vede z pohledu stran touto smlouvou vázaných k absurdním výsledkům, je třeba se jim vyhnout jinou aplikací příslušného ustanovení. Soud by se měl proto při výkladu smlouvy vyhnout zejména takovému výkladu, který je pochybný, především s ohledem na absurdní či problematické důsledky, k nimž vede [srov. blíže náleží sp. zn. I. ÚS 625/03 ze dne 14. 4. 2005 (N 84/37 SbNU 157)]. Pokud je tedy část smlouvy neplatná pro rozpor se zákonem (zde povinnost stát se „členem“ nadačního fondu), neznamená to automaticky neplatnost celé smlouvy, které by se tak odnímala její hospodářská funkce. Touto funkcí je zde evidentně zajistit

peněžní plnění ve prospěch Nadačního fondu, a to v částce ve smlouvě uvedené. Tato hospodářská funkce byla v roce také 2005 realizována a žalobce své plnění vůči Nadačnímu fondu vskutku poskytl. Lze tedy shrnout, že smlouva jako celek není absolutně neplatná; pro nadbytečnost tedy nebylo třeba ani zvažovat důsledky takovéto neplatnosti pro nyní posuzovanou věc.

[61] Podle žalobce použití individuálního daru ve prospěch dcery žalobce dohledat nelze. Takováto skutečnost ovšem nevylučuje, že dar je zastřeným školným. Jistě není pojmovým znakem školného, aby využití prostředků z jeho platby bylo identifikovatelné tak, že půjde vždy adresně na úhradu nákladů studia toho, za koho se školné hradí. Školné naopak standardně půjde ve prospěch poskytovatele vzdělání, který si o použití těchto prostředků rozhoduje samostatně.

[62] Podle krajského soudu je podstatné, že předmětné finanční částky nebyly poskytnuty žalobcem PSJG, ale subjektu odlišnému (byť podporujícímu toto gymnázium), a to Nadačnímu fondu PSJG, jehož zdroji financování nebyly jen sporné částky, ale i zdroje další. K tomu nutno shodně se stěžovatelem uvést, že krajský soud zcela přehlíží personální propojenost, de facto přímé řízení PSJG i Nadačního fondu PSJG ze strany manželů B. Nejvyšší správní soud se plně shoduje s názorem vyjádřeným stěžovatelem v jeho rozhodnutí, který stěžovatel zopakoval též v kasační stížnosti. Podle něj závěr učiněný krajským soudem by vedl až k absurdním závěrům, kdy kupříkladu obchodní řetězec prodávající zboží by stanovil, že za jeho zboží se neplatí, každý zákazník by však hradil částku odpovídající ceně zboží ve formě daru nadačnímu fondu zřízenému akcionářem nebo společníkem obchodního řetězce. Dle logiky krajského soudu i žalobce by obchodní řetězec nedosáhl žádných výnosů, které by měl zdaňovat, a naopak všichni zákazníci by mohli „dary“ poskytnuté takto zřízenému nadačnímu fondu odečíst od základu daně z příjmů.

[63] Co se týče otázky, že dcera žalobce smlouvu o studiu ani smlouvy s Nadačním fondem nepodepsala, kterou otevírá stěžovatel a se kterým polemizuje žalobce, nutno uvést, že tato otázka není pro nyní řešenou věc relevantní. Jak upozornil správně v rozsudku i sám krajský soud, sporná je toliko otázka, nakolik je ze smlouvy zavázána sama studentka, která ji nepodepsala, to však pro posouzení věci není podstatné (s. 9 rozsudku). Nyní posuzovaná věc se týká daňové povinnosti žalobce, nikoliv jeho dcery. Na platnost smlouvy vskutku nemůže mít žádný vliv skutečnost, že studentka smlouvu nepodepsala. To již jen proto, že právo zná jak smlouvy ve prospěch třetí osoby (§ 50 občanského zákoníku), tak rovněž zákonné zastoupení nezletilých osob jejich rodiči (§ 26 tamtéž). Stěžovatel má zajisté pravdu i v tom, že smlouva o studiu evidentně předpokládá dle svého textu jako svého účastníka jen studenta zletilého (takto již rozhodnutí stěžovatele, s. 3, srov. k tomu v obou smlouvách o studiu např. čl. VI. nečíslovaný odstavec druhý, čl. V. předposlední nečíslovaný odstavec, čl. IV. druhý nečíslovaný odstavec).

[64] Naproti tomu nelze připustit argumentaci stěžovatele celkem čtyřiceti pěti kusy smluv o studiu na školní rok 2004/2005, které správce daně získal, neboť tyto smlouvy nejsou součástí daňové spisu. V tomto smyslu nemá oporu ve spise rovněž pasáž rozhodnutí stěžovatele na straně 4, která se odvolává na větší počet smluv uzavřených mezi Školou a jinými rodiče a smluv o členství v Nadačním fondu pro roky 2004/2005 a 2005/2006. Skutková zjištění stěžovatele vyplývající z provedeného dokazování musí mít oporu ve správním spise; tato vada má nicméně jen dílčí povahu a nemá vliv na celkové hodnocení důkazů ze strany stěžovatele a správce daně, které je v ostatních ohledech vyčerpávající a plně přesvědčivé.

[65] Tento rozsudek samozřejmě v žádném případě neznamená, že žalobce nemůže poskytnout Škole skutečný dar, který by měl též daňové účinky předvídané § 15 zákona o daních z příjmů. Jinak by byla hodnocena situace, pokud by žalobce poskytl Nadačnímu fondu PSJG

či PSJG další částky nad rámec plnění, ke kterému se písemně zavázal způsobem podrobně popsáním shora, které vedle něj plní též ostatní rodiče dětí, a které Škola vykazuje ve vztahu ke státním institucím i potencionálním zájemcům o studium jako školné. Tyto další částky poskytnuté dobrovolně bez jakéhokoliv protiplnění nad rámec povinných plateb majících povahu úplaty za poskytované vzdělání by správce daně musel uznat jako dary snižující základ daně dle § 15 odst. 5 zákona o daních z příjmů.

[66] Žalobce ve vyjádření argumentuje zásadou *In dubio pro libertate*. Tento argument nicméně není v tomto případě na místě. Uvedená zásada se aplikuje v situaci možné plurality výkladů práva, kdy v případě vícero možných výkladů zákona nutno přistoupit k výkladu, který je pro daňový subjekt nejpříznivější (viz v detailech např. nález sp. zn. III. 782/06 ze dne 8. 1. 2009, část II, bod 4 nebo nález sp. zn. I. ÚS 1611/07 ze dne 2. 12. 2008, bod 18). V nyní posuzovaném případě je ve skutečnosti podstatná otázka správnosti subsumpce skutkového stavu pod právní normu uvedenou v § 2 odst. 7 daňového řádu. Výklad této právní normy způsobem uvedeným shora (část **V.B.**) není pochybný, a proto zde není ani prostor pro aplikaci zásady *In dubio pro libertate*.

[67] Z provedeného dokazování jasně vyplývá, že PSJG je ve skutečnosti závislé na financování prostřednictvím „darů“ od rodičů, které materiálně plní funkci školného. Pokud nebudou v Nadačním fondu nashromážděny dostatečné finanční prostředky, bude nutno dle výpovědi ředitele Školy přikročit formálně k výběru školného. S touto skutečností ředitel Školy seznamuje rodiče na úvodní poradě a také na webových stránkách (srov. např. odpověď svědka Bartůšky na otázku č. 28, zcela jasně pak na otázku č. 32 a 33). V tomto kontextu je právně bezvýznamné, že Škola formálně školné v roce 2005 nevyhlásila. Je evidentní, že pokud se částky placené žalobcem chovají jako školné, mají výši školného udávaného Školou v informačních materiálech pro zájemce o studium, a jsou placeny v pravidelných intervalech obdobně jako školné, jsou tyto úhrady ve skutečnosti zastřenou platbou školného.

VI.

Závěr

[68] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že z dokazování provedeného v daňovém řízení nepochybně vyplývá, že částky uhrazené žalobcem ve prospěch Nadačního fondu jsou ve skutečnosti zastřenou platbou školného. Soud proto dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a tak dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

[69] V novém rozhodnutí pak krajský soud rozhodne také o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti (110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 13. května 2010

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu