



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudkyň Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **SK VlaJka, z.s.**
sídlem Sovadinova 668/39, Břeclav
zastoupený společností BDO Tax a.s.
sídlem Muchova 6, Praha 6

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno-střed

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 12. 2016, č. j. 56141/16/5100-31461-701836

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo k odvolání žalobce změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, Územního pracoviště v Břeclavi (dále jen „správce daně“), platební

výměr ze dne 25. 11. 2014,
č. j. 4083228/14/3008-70461-709644.

2. Tímto rozhodnutím správce daně vyměřil žalobci podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon č. 357/1992 Sb.“) ve spojení s § 57 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů, darovací daň ve výši 1 160 981 Kč. Změna učiněná žalovaným v odvolacím řízení spočívala ve zvýšení výše vyměřené daně na částku 1 896 886 Kč.

II. Shrnutí skutkových okolností věci

3. Žalobce je spolek (dříve občanské sdružení), zaměřený podle stanov na podporu a propagaci sportu, a to výkonnostního a rekreačního lyžování a tenisu. V roce 2011 žalobce získal od fyzických a právnických osob dary v celkové výši 12 708 299 Kč.
4. Vzhledem k tomu, že žalobce v rozporu s § 21 odst. 1 písm. d) zákona č. 357/1992 Sb. nepodal za kalendářní rok 2011 daňové přiznání ohledně bezúplatného nabytí majetku, vyzval jej správce daně v návaznosti na provedenou daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob k podání daňového přiznání k dani darovací (výzvou ze dne 9. 12. 2013, č. j. 3791337/13/3008-24400-709644). Žalobce v daňovém přiznání uvedl nabytí částky 12 708 299 Kč, kterou současně označil za majetek podléhající osvobození. Ve svém následném vyjádření v souvislosti s tím poukázal na skutečnost, že prostředky byly či budou využity v rámci stanov spolku; volný finanční majetek byl za účelem zhodnocení zapůjčen V. P., prezidentovi spolku.
5. Správci daně vyvstaly pochybnosti o oprávněnosti žalobcem uplatněného osvobození od daně podle § 20 odst. 4 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., neboť dle správce daně žalobce nevyvrátil pochybnosti, že bezúplatně nabyté prostředky byly skutečně využity v souladu se stanovami k podpoře a propagaci sportu, a proto vydal shora uvedený platební výměr, proti němuž se žalobce bránil odvoláním.
6. V odvolacím řízení žalovaný pojal odlišné pochybnosti ohledně nároku žalobce na osvobození od darovací daně a vyzval žalobce (výzvou ze dne 24. 4. 2015, č. j. 12636/15/5100-31461-701836), aby zejména doložil, jakým způsobem byly bezúplatně nabyté finanční částky použity (k prokázání způsobu čerpání nabytého daru). Žalobce předložil seznam akcí organizovaných žalobcem v roce 2011 a 2012 a zároveň se vyjádřil k použití přijatých darů (dary použity mj. k financování turistických zájezdů). Tyto podklady posoudil žalovaný jako nedostatečné, a proto podle § 115 odst. 1 daňového řádu uložil správci daně pokynem ze dne 21. 10. 2015 provést jejich doplnění. Správce daně následně vyzval žalobce výzvou ze dne 20. 11. 2015, č. j. 4034335/15/3000-11460-709644, aby doložil oprávněnost osvobození přijatých darů, a to v souvislosti s vyjmenovanými zahraničními zájezdy a pronájmem dopravních prostředků.
7. Na základě v řízení shromážděných podkladů pak žalovaný uzavřel, že žalobce nedoložil použití bezúplatně nabytých prostředků (darů) k účelu, k němuž byl spolek založen, tj. za účelem podpory tělovýchovy a sportu ve smyslu § 20 odst. 4 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. Jednotlivé případy přitom rozlišil

- i) na ty, u kterých bylo na základě získaných podkladů osvobození vyloučeno (prostředky použity na jiné než sportovní účely) a
- ii) na ty, u kterých žalobce neunesl důkazní břemeno.

8. Věcně se jednalo zejména o financování zahraničních zájezdů (Egypt, Španělsko, Dubaj, Dominikánská republika aj.), sportovních akcí, jiných služeb a pronájem dopravních prostředků (jachty, lodi, multivanu aj.) U většiny akcí se podle žalovaného jednalo o pouhé pobytové a poznávací zájezdy, nikoli o sportovní činnost, případně nebyly údaje vůbec doloženy. Žalovaný po provedeném dokazování vyhodnotil důkazní prostředky tak, že lze osvobodit částku 151 740 Kč a částku ve výši 12 556 559 Kč bez dalšího osvobodit nelze, protože žalobce průkazně nedoložil, že bezúplatně nabyté finanční prostředky byly použity na účely, k jakým byl žalobce zřízen, potažmo na účely uvedené v § 20 odst. 4 písm. a) zák. č. 357/1992 Sb.
9. Výsledky dokazování byly žalobci sděleny v rámci písemnosti seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 16. 6. 2016, č. j. 27021/16/5100-31461-701836, na kterou žalobce reagoval podáním doručeným žalovanému dne 1. 8. 2016. V něm k prokázání svých tvrzení navrhl výslech svědků, a to konkrétně JUDr. R. P., L. G., P. H., J. P., P. Š. a R. S.
10. P. Š. na výzvu sdělil, že se fakturovaných lekcí golfu účastnili J. a V. P., I. a P. S., M. P., R. P., V. P. ml. a M. P.
11. Žalovaný navržené výsledky svědků neprovedl a v intencích shora uvedených závěrů vydal žalobou napadené rozhodnutí. U navržených svědků žalovaný zejména uvedl, že tyto výsledky by nemohly zvrátit charakter daných akcí, tj. že se zejména jednalo o pobytové a poznávací akce, kde se sice mohly provozovat různé sporty, ale nikoliv např. je organizovat (mimo realitní kancelář) apod.

III. Obsah žaloby

12. Žalobce se proti rozhodnutí žalovaného bránil žalobou, v níž nesouhlasil s neprovedením navržených svědeckých výpovědí. Zdůraznil, že v situaci, kdy mu žalovaný vytýkal, že neprokázal vynaložení přijatých darů na stanovené účely, měl navržené svědky vyslechnout.
Správce daně
je v souladu s § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), povinen zjistit skutkový stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a v případě, kdy daňový subjekt důkazy předloží, musí případně prokázat, že nejsou s to obstát (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2007, č. j. 8 Afs 31/2005 - 98). To ovšem žalovaný v dané věci neprokázal a výsledky svědků odmítl, aniž by to relevantně odůvodnil. Žalobce poukázal na ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu, podle kterého je rozhodující skutečný stav věci, nikoli stav formálně právní. Přesto žalovaný preferoval údaje uvedené na fakturách a nikoli výsledky svědků, jež mohly prokázat skutečný průběh akcí.
13. Žalobce v této souvislosti poukázal na rozsudek Městského v Praze ze dne 25. 4. 2000, sp. zn. 38 Ca 288/99; a s odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2006, sp. zn. II. ÚS 262/04, upozornil na povinnost orgánu veřejné moci navržené důkazy provést, nebo odůvodnit, proč nebyly provedeny. Žalobce dále s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2010, č. j. 8 Afs 40/2009 - 65 namítal nezákonnost úvahy žalovaného, který odmítl provést svědecké výpovědi osobami, které se akcí pořádaných žalobcem zúčastnily – podle žalobce se jednalo o hodnocení pravdivosti a věrohodnost

svědků, aniž by tito byli vyslechnuti. Pokud žalovaný dovodil neunesení důkazního břemene žalobcem, takový názor předpokládá, že řádně a úplně provedl navržené důkazy (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2014, č. j. 4 Afs 59/2014 - 41).

14. Žalobce odmítl také závěry žalovaného, že finanční prostředky byly čerpány fyzickými osobami (případně jejich rodinnými příslušníky nebo osobami s nimi spjatými), které prostředky poskytly, a jednalo se tak o zneužití práva. Zdůraznil, že pořádaných akcí se mohou zúčastnit členové i nečlenové spolku bez ohledu na to, zda poskytli dar. Požadavek, aby finanční prostředky nečerpaly osoby, které dar poskytly, či osoby s nimi spjaté, jde podle žalobce nad rámec podmínek vymezených v § 20 odst. 4 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. Většinu darů nadto poskytly společnosti ZFP akademie, a.s. a ZFP s.r.o., tedy nikoli osoby, které se účastnily jednotlivých aktivit žalobce. Případy, kdy dary poskytly zúčastněné osoby, byly minoritní.
15. Žalobce tak uzavřel, že napadené rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, a proto navrhl, aby bylo krajským soudem zrušeno.

IV. Vyjádření žalovaného

16. Žalovaný ve svém vyjádření k podané žalobě nejprve shrnul průběh předcházejícího správního řízení a k jednotlivým žalobním námitkám uvedl následující.
17. Předně zdůraznil, že správce daně sice tíží odpovědnost za co nejúplnější zjištění skutkového stavu věci, nicméně ta je limitována důkazní povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, k jejichž tvrzení je povinen (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Ve věci bylo prováděno dokazování jak v nalézacím, tak v odvolacím řízení, přesto žalobce neprokázal naplnění předpokladů pro osvobození od darovací daně. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalobce buď nedoložil takové důkazní prostředky, které by prokazovaly, že se jednalo o sportovní činnost ve smyslu § 20 odst. 4 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., nebo z předložených důkazů přímo vyplývalo, že bezúplatně nabytý majetek byl použit k úhradě pobytových a poznávacích zájezdů, které nelze podřadit pod sportovní a tělovýchovnou činnost.
18. K neprovedení navržených výslechů svědků žalovaný uvedl, že z napadeného rozhodnutí vyplývá, že výslech svědků by v daném případě nemohl zvrátit posouzení jednotlivých faktur žalovaným. Samotná výpověď svědka, bez vazby na další relevantní podklady, by bez dalšího nemohla být pokládána za dostačující. V této souvislosti i v návaznosti na námitku porušení zásady volného hodnocení důkazů žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, dle kterého může být odmítnutí neprovedení důkazu odůvodněno tím, že skutečnost, která má být dokazována, již byla postavena najisto.
19. K námitce, že správní orgány blíže neosvětlily nepoměr prostředků určených na sport vzhledem k celkové částce v případě akce „Olympijské hry na sněhu“, žalovaný upozornil, že z povahy jednotlivých dílčích programů, jakož i na základě toho, že žalobce akci průkazně nedoložil, představuje částka vynaložená čistě na program „Olympijské hry na sněhu“ minoritní položku.
20. K problematice údajně nedoloženého zneužití práva žalovaný uvedl, že vyměření daně nebylo primárně opřeno o porušení zákazu zneužití práva, ale o nesplnění podmínek dle §

20 odst. 4 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. Nad rámec toho, jakož i s ohledem na závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 1 Afs 107/2015 - 48 (*pozn. soudu: správně patrně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48*) ze shromážděných podkladů vyplynulo, že v některých případech byly prostředky čerpány osobami (jejich rodinnými příslušníky a osobami s nimi spjatými), které žalobci finanční prostředky samy poskytly, a jednalo se tak o zneužití práva. Nicméně vzhledem ke shora uvedenému již žalovaný čerpání finančních prostředků jednotlivými dárci dále nijak podrobněji nevyhodnocoval. K uvedeným případům se žalovaný vyjádřil na stranách 29 a 30 žalobou napadeného rozhodnutí.

V. Replika žalobce

21. Žalobce reagoval na vyjádření žalovaného podáním repliky ze dne 17. 5. 2017, v níž odmítl, že by jím navržené svědecké výpovědi nebyly způsobilé potvrdit, na jaké účely byly přijaté dary použity. V případě svědků se jednalo o účastníky předmětných sportovních akcí, kteří mohli podat svědectví o jejich konání a průběhu, přičemž jejich vztah k projednávané věci byl dle žalobce irelevantní. Z těchto důkazů nadto mohly vyplynout i další relevantní důkazy, např. fotodokumentace.
22. Žalovaný však neprovedení navržených výsledků odůvodnil pouze tím způsobem, že sama svědecká výpověď bez vazby na další relevantní důkazní prostředky nemůže být dostačující. Blíže však již neuvedl, o co konkrétně tento postup opírá. Poukázal-li žalovaný na nadbytečnost výsledku svědků z důvodu, že skutečnosti již byly v řízení postaveny najisto, nelze tomu přisvědčit. Dle žalobce naopak byly navržené svědecké výpovědi pro věc zásadní.

VI. Posouzení věci krajským soudem

23. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Vzhledem k tomu, že žalobce i žalovaný vyjádřili svůj souhlas s projednáním věci bez nařízení jednání, a vzhledem k tomu, že soud neshledal potřebu provádět dokazování, rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání.
24. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, přičemž dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
25. Podstata projednávané věci spočívá v posouzení důvodnosti neprovedení navržených svědeckých výpovědí JUDr. R. P., L. G., P. H., J. P., P. Š. a R. S., které žalobce v předcházejícím daňovém řízení navrhoval provést za účelem prokázání nároku na osvobození části přijatých finančních prostředků od daně darovací ve smyslu § 20 odst. 4 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. [nyní upraveno v rámci zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, srovnej k tomu § 19b odst. 2 písm. b) bod 1. tohoto zákona].
26. Podle tohoto ustanovení je od darovací daně *osvobozeno bezúplatné nabytí právnickou osobou* *se* *sídlem*

v tuzemsku nebo na území jiného evropského státu, založenou nebo zřízenou k zabezpečování činnosti v oblasti kultury, školství, výchovy a ochrany dětí a mládeže, vědy, výzkumu, vývoje, vzdělávání, zdravotnictví, sociální péče, ekologie, ochrany opuštěných zvířat nebo ohrožených druhů zvířat, tělovýchovy, sportu a požární ochrany, je-li bezúplatné nabytí majetku určeno na zabezpečování uvedené činnosti (pozn.: potvrzení doplněno krajským soudem). Navržení svědci přitom měli podle tvrzení žalobce prokázat, že přijaté finanční prostředky byly použity právě na zákonem aprobované tělovýchovné a sportovní účely.

27. Otázka odmítnutí výsledku svědků současně úzce souvisí s namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí, neboť žalobce namítal, že žalovaný měl navržené svědky vyslechnout a současně že jejich nevyslechnutí řádně, resp. vůbec neodůvodnil. Vzhledem k tomu, že tyto otázky od sebe nelze zcela oddělit, krajský soud o nich ve vztahu ke každému z uvedených případů uvážil společně.
28. Hlavní argumentaci žalobce lze ve stručnosti shrnout tak, že žalovaný žalobci na jedné straně vytýká neprokázání nároku na osvobození od daně, na straně druhé ovšem současně odmítá provedení navržených svědeckých výpovědí. Krajský soud nicméně v této souvislosti předesílá, že žalobce závěry žalovaného nereprodukuje zcela přesně a správně. Žalovaný totiž nevyloučil osvobození od daně darovací toliko na základě neunesení důkazního břemene ze strany žalobce, ale zejména – a to v případě cca poloviny financovaných zájezdů – na základě skutečnosti, že ze získaných podkladů přímo vyplývá, že se nejednalo o sportovní činnost předpokládanou v ustanovení § 20 odst. 4 zákona č. 357/1992 Sb. Faktury za tyto akce byly podrobně popsány na str. 21 až 23 žalobou napadeného rozhodnutí, kdy se jednalo zejména o katalogové pobytové zájezdy.
29. Výslech žalobcem navržených svědků (jako účastníků pobytu) proto žalovaný neprovedl s odůvodněním, že se ve vztahu k těmto případům nejednalo o zabezpečení stanoveného účelu (tělovýchovy a sportu), jak požaduje zákon č. 357/1992 Sb. Žalovaný přitom nevyloučil, že účastníci zájezdu mohli v jeho průběhu vykonávat také rekreační sporty, nemohlo se však jednat o činnost opravňující žalobce k uplatnění osvobození od daně.
30. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný se návrhem žalobce na výslech svědků zabýval (na str. 29 až 34 citovaného rozhodnutí) a jeho neprovedení v dostatečné míře odůvodnil, přičemž krajský soud se s popsanými důvody ztotožňuje. Správce daně není povinen provést všechny navržené důkazy, pokud řádně odůvodní, že jsou pro rozhodnutí ve věci irelevantní či nadbytečné (což přesně žalovaný udělal), což ostatně vyplývá také ze soudních rozhodnutí, které v podané žalobě citoval sám žalobce (viz k tomu výše shrnutí obsahu žaloby) a ze kterých vyplývá, že provedení či neprovedení důkazu závisí vždy na konkrétních okolnostech daného případu.
31. V posuzované věci přitom žalovaný měl k dispozici dostatek podkladů a indicií, které mu (i bez nutnosti provedení výsledku navrhovaných svědků) poskytovaly náležitý obraz o charakteru předmětných akcí, přičemž v žádném případě nelze hovořit o tom, že by žalovaný v rozporu s § 8 odst. 3 daňového řádu upřednostňoval formální stav před stavem skutečným. Informace ohledně konkrétní náplně vyplývají zejména z dokladů, nicméně žalovaný nerozporoval, že se na daných zájezdech nemohlo také sportovat. Nicméně např. katalogový zájezd pro členy spolku a jejich rodinné příslušníky zcela zjevně nenaplnuje

podmínku, že by byl tělovýchovný či sportovní zasluhující formu „veřejné podpory“. V těchto případech rozhodně nelze hovořit o naplňování veřejně prospěšného účelu z pohledu podpory a propagace sportu, tj. cíle, k němuž byl žalobce dle svých stanov založen. Krajský soud v této části rozsudku uvádí, že správci daně mohli v dané věci dát dokazování větší prostor, ovšem s ohledem na zjevný charakter těchto akcí nelze jinak, než správcům daně jednoznačně přisvědčit v jejich argumentaci.

32. Žalovaný tak dle krajského soudu zcela správně identifikoval, že samotná sportovní činnost tvořila v podobě sporných akcí (myšleno těch, které dle žalovaného pro jejich charakter nebylo lze bez dalšího podřadit pod § 20 odst. 4 zákona č. 357/1992 Sb.) toliko menší (až marginální) část nákladů zájezdu. Krajský soud sice souhlasí se žalobcem do té míry, že náklady na dopravu a ubytování jsou nutně spojeny s konáním samotné akce, nicméně zde se o sportovní akci primárně zjevně vůbec nejednalo. Důležitá totiž byla samotná vlastní náplň zájezdu. Namítal-li žalobce v této souvislosti, že žalovaný blíže nespecifikoval jím dovozaný nepoměr prostředků vynaložených na sport, je třeba říci, že takové posouzení vždy vychází z konkrétních okolností té které věci, kdy dopředu nelze v absolutních částkách stanovit hranici, od které již lze akci považovat za sportovní a od které nikoli.
33. V této souvislosti žalobce konkrétně namítal, že je podle jeho názoru nesporné, že soutěž „olympijské hry na sněhu“ plně odpovídá činnosti žalobce podle jeho stanov. Ve vztahu k této akci žalovaný dovodil, že žalobce nedoložil průkazné hodnověrné důkazní prostředky dokládající sportovní nebo tělovýchovnou činnost. V napadeném rozhodnutí žalovaný uvedl, že jde o fakturu č. 111100011 na částku 172 533 Kč jako doplatek k záloze 708 008 Kč, dodavatel TYP AGENCY, s.r.o., Finsko (letenky, strava, průvodce, transfery, program), z celkové částky 88 0541 Kč byla částka ve výši 74 136 Kč na soutěž olympijské hry na sněhu, více nedoloženo, vzhledem k nepoměru vynaložených prostředků na sport (nedoloženo, 3 fotografie přiložené k vyjádření žalobce nelze považovat za dostatečně průkazné) k celkové částce – nelze osvobodit, neboť zájezd je primárně poznávací.
34. Z obsahu správního spisu vyplývá, že doklady k této akci byly k výzvě správce daně předloženy společností TYP AGENCY, s.r.o., která současně v emailové odpovědi ze dne 8. 3. 2016 uvedla, že se jednalo o sportovní a poznávací zájezd s programem – náplní zájezdu: jízda na sněžných skútrech, návštěva sobí farmy, motokáry na ledu, návštěvy sněhového zámku a zimní olympijské hry (soutěž). Účastníků bylo celkem 25, kromě letenek byly ostatní služby zúčtovány jako ostatní náklady – 49 450 Kč, program – celkem v částce 266 456 Kč, stravování celkem 115 075 Kč a ubytování 7 800 Kč + 131 760 Kč. Pokud jde o částky vynaložené na program, pak je uvedeno motokáry na ledu – částka 45 045 Kč, olympijské hry na sněhu – částka 74 136 Kč, návštěva sněhového zámku – částka 38 600 Kč, jízda na sněžných skútrech – částka 67 925 Kč, návštěva sobí farmy – částka 32 175 Kč a návštěva vesnice Santa Clause – částka 8 575 Kč. Vzhledem k nepoměru prostředků vynaložených na sport – olympijské hry na sněhu – částka 74 136 Kč k celkové částce zájezdu se jednalo o zájezd primárně pobytový a poznávací.
35. S tímto hodnocením žalovaného se soud ztotožňuje. Ze získaných podkladů vyplývá, že program zájezdu byl převážně poznávací a zážitkový, nikoliv tělovýchovný či sportovní, který by zasluhoval formu „veřejné podpory“. V případě návštěvy sněhového zámku, sobí farmy či jízdy na sněžných skútrech rozhodně nelze hovořit o naplňování veřejně prospěšného účelu z pohledu podpory a propagace sportu, tj. cíle, k němuž byl žalobce podle svých stanov založen. Samotná sportovní činnost v podobě soutěže „olympijské hry

na sněhu“ tvořila pouze menší až marginální část nákladů zájezdu, kdy v případě nákladů na program účastníků (celkem ve výši 266 456 Kč) představovala tato částka přibližně pouze 1/4 těchto nákladů; z pohledu celkových nákladů zájezdu se nejednalo ani o 1/10.

36. Dle názoru krajského soudu by pak bylo proti smyslu předmětné zákonné úpravy poskytovat daňové zvýhodnění ve vztahu k jakékoliv akci související byť jen vzdáleně se sportem (případně jinou veřejně prospěšnou činností) za situace, že by podstata dané akce byla zcela jiná (např. rekreace a zážitky). Smyslem daňového zvýhodnění obsaženého v § 20 odst. 4 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. je podpora veřejně prospěšných činností; v případě sportu tak půjde o různé sportovní kroužky, financování trenérů, pronájmů hal a jiných sportovišť, konání sportovních soutěží či seminářů, nákup sportovního vybavení apod. Jistě i zahraniční zájezd může být kvalifikován jako účelné využití peněžitých darů odůvodňující osvobození od daně, z povahy věci by ovšem takový zájezd musel mít spíše povahu sportovního soustředění, nikoli poznávacího a zážitkového zájezdu. Uvedené samozřejmě neznamená, že by mohl být podporován pouze profesionální a nikoli rekreační sport. Pohybová aktivita – zvláště u dětí – je nepochybně společensky prospěšná v jakékoliv formě. Nicméně v situaci, kdy v rámci zájezdu okrajově dochází k určitým sportovním aktivitám (jako např. potápění, kurzy golfu či tenisu, okrajová sportovně-zábavní soutěž), tyto aktivity za veřejně prospěšné (a zasluhující daňové zvýhodnění – zde v podobě osvobození od daně) označit nelze. Takové činnosti jsou totiž běžnou součástí zahraničních dovolených. Dovedeno *ad absurdum* by tak bylo možno považovat za sportovní každý zájezd, např. s ubytováním v hotelu s bazénem, neboť ten skýtá možnost plavání.
37. Vzhledem k tomu, o jaký typ akcí se jednalo, nemohly svědecké výpovědi ničeho změnit na závěru, že svým účelem a zaměřením neodpovídaly veřejně prospěšnému cíli, k němuž byl žalobce založen. Proto byl dle krajského soudu dostatečně odůvodněn závěr žalovaného jeho výsledky v daňovém řízení neprovádět. Žalobce ostatně ani v rámci svého vyjádření k seznámení se zjištěnými skutečnostmi, ani následně v podané žalobě neozřejmil, jak tedy měly zájezdy konkrétně probíhat a naplňovat tak výše uvedené; pouze bez dalšího setrval na tom, že svědecké výpovědi měly být provedeny.
38. Pokud se jednalo o druhou skupinu sporných případů, tj. o ty, u kterých žalobce neměl doložit hodnověrné a průkazné důkazní prostředky dokládající sportovní nebo tělovýchovnou činnost, i zde žalobce navrhoval provedení výsledků svědků. K odmítnutí svědeckých výpovědí žalovaný uvedl, žalobce nedoložil požadované údaje a bez doložení dalších důkazů tak nelze pouze k samotné výpovědi svědků přihlédnout.
39. Odůvodnění nevyslechnutí takto navržených svědků je uvedeno podrobně na str. 29 až 34 žalobou napadeného rozhodnutí.
40. Krajský soud přitom částečně koriguje tvrzení žalovaného, že k samotné svědecké výpovědi nelze bez dalšího přihlédnout (případně s ohledem na vztah účastníků zájezdů/akcí k žalobci), neboť takto kategoricky vyslovený závěr by skutečně mohl v konkrétních případech představovat rozpor se zásadou volného hodnocení důkazů podle § 8 odst. 1 daňového řádu. Nikoli však v dané věci, kde jej krajský soud naopak vnímá v kontextu již výše uvedených skutečností. Žalobce o vlastním uskutečnění tvrzených akcí předkládal zásadně toliko faktury. Pokud tedy za této situace žalobce navrhl provedení

výsledku jmenovaných svědků, je možno se i v tomto případě ztotožnit se závěry žalovaného, že výpověď svědků by bez dalšího (bez doložení jiných listinných důkazů) nemohly obstát. Žalobce tak správním orgánům nenabídl žádnou (natož věrohodnou) verzi o přesném programu jím tvrzených a uplatňovaných akcí, což mohl nepochybně učinit i bez nutnosti vyslechnutí svědků.

41. Krajský soud pokládá za nutné na tomto místě připomenout, že neprovedení navržených důkazů v případě, kdy správce daně rozhoduje v neprospěch subjektu v důsledku neunesení důkazního břemene, je vždy problematické (srovnej k tomu i žalobcem zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2014, č. j. 4 Afs 59/2014 - 41, dostupný na www.nssoud.cz). Avšak v nyní posuzovaném případě je tento postup možno akceptovat, neboť i podle přesvědčení krajského soudu okolnosti této věci (především samotný název a zjevný charakter akcí) indikují, že přijaté peněžité dary nebyly ani zde užity v souladu s § 20 odst. 4 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. Krajský soud tak k závěrům žalovaného doplňuje, že se v tomto případě nejednalo pouze o neunesení důkazního břemene. Lze si totiž jen těžko představit, jakým způsobem měly předmětné akce (zejména poznávací a pobytové zájezdy členů spolku a jejich blízkých osob) vést k naplnění veřejně prospěšného účelu v podobě podpory tělovýchovy a sportu, zejména pak lyžování a tenisu jako hlavního zaměření žalobce. Odmítnutí výsledku svědků proto z výše uvedených důvodů (jak je popsáno na str. 29 až 34 žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného) podle krajského soudu obstojí.
42. V souvislosti se shora řešenými případy pak nelze odhlížet ani od celkového charakteru fungování žalobce. Jako příklady lze uvést zájezdy členů žalobce spolu s rodinnými příslušníky, u kterých žalovaný dovodil zneužití práva ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48, publikovaného pod č. 869/2006 Sb. NSS, neboť finanční prostředky na tyto zájezdy dle žalovaného čerpaly samy osoby, které žalobci dary poskytly (případně osoby jim blízké či jinak s nimi spjaté). Žalobce v podané žalobě jakékoliv zneužití práva odmítl, závěry žalovaného označil za nezákonné a v této souvislosti poukazoval na skutečnost, že se žalovaný ani nezabýval souvislostí mezi poskytnutým darem a účastí konkrétního dárce na některé z pořádaných akcí. K tomu krajský soud uvádí, že úvahy žalovaného ohledně zneužití práva žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl toliko nad rámec jako *obiter dictum*. Osvobození žalobce od darovací daně totiž neuznal už na základě neprokázání použití přijatých prostředků na zabezpečení stanoveného účelu (podpory sportu), a tedy otázka možného zneužití práva nemohla na jeho závěrech nic změnit. Proto se jí žalovaný ve své rozhodovací činnosti blíže důkazně nezabýval, a z tohoto pohledu tedy neobstojí ani žalobcem vznesené námitky.
43. Krajský soud přesto sám nad rámec výše uvedeného podotýká, že způsob financování žalobce v některých případech skutečně mohl do značné míry vykazovat znaky zneužití práva, kterým se ve své rozhodovací činnosti podrobně zabýval Nejvyšší správní soud v již výše zmiňovaném rozsudku ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48, publikovaném pod č. 869/2006 Sb. NSS. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud dovodil zneužití práva právě v situaci, kdy si daňový subjekt spolu s ostatními rodinnými příslušníky založili spolek k financování sportovních, kulturních a vzdělávacích aktivit svých dětí, a to za účelem „daňové optimalizace“.

44. I v nyní řešeném případě přitom žalovaný upozornil na skutečnost, že účastníky zájezdů a jiných akcí byli přímo sami dárci finančních prostředků nebo osoby jim blízké, a dle přesvědčení krajského soudu byl uvedený postup motivován právě daňovou optimalizací, neboť jinak si nelze vysvětlit ani shledat rozumný důvod, proč by standardní zahraniční rodinnou dovolenou tyto osoby nefinancovaly přímo, ale prostřednictvím spolku. Žalobce jako spolek tak byl fakticky využit jen jako prostředník k financování zájezdů (obdobně jako v citovaném rozsudku ve věci sp. zn. 1 Afs 107/2004). Není přitom rozhodné, že členů spolku bylo v tomto případě značné množství a že zdaleka nešlo jen o rodinné příslušníky. Zde krajský soud opětovně odkazuje na citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu, podle kterého „nelze např. předem paušálně říci, že o zneužití práva by se již nejednalo tam, kde by dalšími členy spolku byly tři, pět, deset či kolik dalších osob, mezi nimiž a žalobcem by již neexistovaly úzké rodinné vazby. Jinak řečeno, nelze předem a obecně stanovit s matematickou přesností - ostatně právo není matematika - kdy se zákazu zneužití - jakožto výjimky z pravidla - použije, a kdy nikoliv. Vše záleží na okolnostech konkrétního případu a na soudcovském uvážení a rozmyslu. Stanovením přesných pravidel by se popřel smysl a samotná podstata institutu zákazu zneužití subjektivních práv; tento institut se musí vyznačovat jistou obsahovou pružností, aby mohl reagovat na nekonečné množství životních situací, na něž nemůže ve své obecnosti právní norma pamatovat“ (srovnej rozsudek ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48, publikovaný pod č. 869/2006 Sb. NSS).
45. Namítal-li žalobce, že většinu finančních prostředků žalobci poskytly společnosti ZFP akademie, a.s. a ZFP s.r.o., nikoliv tedy ty osoby, které se účastnily jednotlivých akcí, je třeba na tomto místě připomenout, že žalovaný dle odůvodnění napadeného rozhodnutí přihlížel k seznamu dárců a také k seznamu zainteresovaných osob ve společnosti ZFP akademie, a.s., ZPF Příkazský, s.r.o., ZPF Čapek, ZPF Developer, s.r.o. a ve společnosti ZPF, s.r.o. Krajský soud přitom nepřehlédl, že se jména na uvedených seznamech do značné míry shodují a že tyto osoby se také mnohdy účastní jednotlivých akcí (zájezdů). Nelze se tedy ubránit dojmu, že žalobce je v nemalé míře využíván jako nástroj společnosti ZFP akademie, a.s. a dalších jmenovaných společností a osob s nimi spjatých, jehož prostřednictvím a za využití daňového zvýhodnění tyto osoby následně financují své vlastní rekreace.
46. Ani krajský soud se přitom možným zneužitím práva podrobněji nezabýval, neboť se nejednalo o podstatu věci, nicméně již samy tyto skutečnosti podle jeho názoru doplňují a podporují shora uvedené závěry stran nevyslechnutí navržených svědků. Nic z výše uvedeného samozřejmě neznamená, že by se dárci finančních prostředků nemohli účastnit jednotlivých akcí, jak ze závěrů žalovaného dovozuje žalobce; pokud si ovšem žalobce nárokuje osvobození od darovací daně z důvodu zabezpečování činností veřejného zájmu, je takový nárok shora zjištěnými okolnostmi nutně zpochybněn.

VII. Závěr a náklady řízení

47. Na základě všech výše uvedených skutečností tak krajský soud neshledal podanou žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
48. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož žalobce, který neměl ve věci úspěch, nemá vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední

činnosti nevznikly. Krajský soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. v řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno dne 11. 4. 2019

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu