



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců 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, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 11. 2016, č. j. 51799/16/5100-31461-701836

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 24. 11. 2014, č. j. 4079916/14/3008-70461-709644.
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 755 815 Kč. Změna učiněná žalovaným v odvolacím řízení spočívala ve snížení výše vyměřené daně na částku 219 964 Kč.

II. Shrnutí skutkových okolností věci

1. Žalobce je spolek (dříve občanské sdružení), zaměřený podle stanov na podporu a propagaci sportu, a to výkonnostního a rekreačního lyžování a tenisu. V roce 2010 žalobce získal od fyzických a právnických osob dary v celkové výši 17 380 550 Kč.
2. Vzhledem k tomu, že žalobce v rozporu s § 21 odst. 1 písm. d) zákona č. 357/1992 Sb. nepodal za kalendářní rok 2010 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. 3791224/13/3008-24400-709644). Žalobce v daňovém přiznání uvedl nabytí částky 17 380 550 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.
3. Správci daně vyvstaly pochybnosti o oprávněnosti žalobcem uplatněného osvobození od daně podle § 20 odst. 4 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., neboť z pohybů na účtu žalobce zjistil použití části bezúplatně nabytých prostředků k nákupu cenných papírů společností Pro Ski a.s. a Pro Partners s.r.o. 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 žalobcem bránil odvoláním.
4. V odvolacím řízení žalovaný pojal odlišné pochybnosti ohledně nároku žalobce na osvobození od darovací daně a vyzval žalobce, aby prokázal nabytí jednotlivých darů a aby doložil, jakým způsobem byly bezúplatně nabyté finanční částky použity. Žalobce předložil seznam darů a splátek půjčky poskytnuté V. P. Zároveň se vyjádřil k použití přijatých darů (dary použity mj. k financování zájezdů). Tyto podklady posoudil žalovaný jako nedostatečné,

Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.

a proto podle § 115 odst. 1 daňového řádu uložil správci daně provést jejich doplnění. Správce daně následně vyzval žalobce, aby doložil oprávněnost osvobození přijatých darů, a to v souvislosti s vyjmenovanými zahraničními zájezdy a pronájmem dopravních prostředků; s výzvami k poskytnutí údajů se obrátil též na třetí osoby (zejména cestovní kanceláře).

5. 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.

6. Věcně se jednalo o financování zahraničních zájezdů a pronájmu dopravních prostředků (jachty a multivanu), konkrétně zájezdy na Kubě, ve Finsku, Itálii, Egyptě, Španělsku, Turecku a Spojených arabských emirátech; u většiny akcí se podle žalovaného jednalo o pouhé pobytové a poznávací zájezdy, nikoli o sportovní činnost. V případě dvou zájezdů v Itálii pak žalobce požadované údaje vůbec nedoložil.

7. Druhou skupinu představovalo financování pronájmu dopravních prostředků, a to jachty od společnosti ZFP akademie, a.s. a vozidla VW Multivan od společnosti ZFP, s.r.o. V obou těchto případech žalobce rovněž potřebné údaje a podklady nedoložil.

8. Výsledky dokazování byly žalobci sděleny v rámci písemnosti seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 16. 6. 2016, č. j. 27043/16/5100-31461-701836, na kterou žalobce reagoval podáním ze dne 29. 7. 2016. V něm k prokázání svých tvrzení navrhl výsledky svědků, a to konkrétně:

- R. O. ve vztahu k akci „Zimní olympijské hry“ ve Finsku a
- JUDr. R. P. k pronájmu jachty.

9. Žalovaný navržené výsledky svědků neprovedl a v intencích shora uvedených závěrů vydal žalobou napadené rozhodnutí. V jeho odůvodnění uvedl, že z částky 17 380 550 Kč uznává podle § 20 odst. 4 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. osvobození ve výši 14 880 911 Kč; částka ve výši 2 499 700 Kč, vynaložená žalobcem na jiné než stanovené účely, bude zdaněna. Žalovaný proto změnil prvostupňový platební výměr způsobem popsáním v odst. 2. tohoto rozsudku. Nevyslechnutí svědka R. O. žalovaný odůvodnil zjištěními ohledně akce „Zimní olympijské hry“ ve Finsku, kdy z celkové částky 880 541 Kč byla na vlastní „Olympijské hry na sněhu“ vynaložena částka pouze ve výši 74 136 Kč; zbývající část prostředků byla použita na dopravu, ubytování či zážitkové akce (motokáry, návštěva sněhového zámku, sněžné skútry, sobí farma). Vzhledem k tomuto nepoměru žalovaný hodnotil tuto akci jako primárně pobytovou a poznávací, přičemž nevyloučil, že účastníci zájezdu mohli provozovat různé rekreační sporty, avšak nejednalo se o činnost opravňující k uplatnění

Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.

osvobození od daně. K návrhu na výslech svědka JUDr. R. P. žalovaný konstatoval, že k pronájmu jachty nebyly žalobcem předloženy žádné požadované údaje, a k samotné výpovědi, byť zachycené v protokolu o svědecké výpovědi, nelze bez dalšího přihlídnout.

III. Obsah žaloby

10. 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 výslech 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.
11. Pokud se jednalo o „Olympijské hry na sněhu“, žalobce uvedl, že tato akce se konala plně v souladu se stanovami žalobce (z povahy věci bylo nutné zajistit dopravu a ubytování účastníků). I zde žalovaný vycházel pouze z údajů na fakturách, přičemž nijak nespecifikoval, jaký poměr prostředků vynaložených na sport by byl ještě akceptovatelný. Odmítnutí svědecké výpovědi JUDr. R. P. žalovaný nezdůvodnil vůbec.
12. 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 náleznost 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. Důrazně se přitom ohradil proti tvrzení žalovaného, že jenom k samotné svědecké výpovědi nelze bez dalšího přihlídnout. Svědecká výpověď je dle žalobce důkazní prostředek jako každý jiný, a tvrzení žalovaného je tak v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů podle § 8 odst. 1 daňového řádu. 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).
13. 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

Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.

jednotlivých aktivit žalobce. Případy, kdy dary poskytly zúčastněné osoby, byly minoritní.

14. Žalobce tak uzavřel, že napadené rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, a proto navrhl, aby bylo krajským soudem zrušeno.

IV. Vyjádření žalovaného

15. Žalovaný ve svém vyjádření k podané žalobě nejprve shrnul průběh předcházejícího správního řízení a k jednotlivým žalobním námitkám uvedl následující.
16. 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.
17. K neprovedení navržených výslechů svědků žalovaný uvedl, že ačkoli se k tomu v odůvodnění obsáhle nevyjádřil, 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.
18. 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. Žalovaný měl za to, že se vypořádal se všemi žalobcem vznesenými námitkami a že jeho úvahy jsou z odůvodnění napadeného rozhodnutí seznatelné, a tedy že žalobou napadené rozhodnutí nelze hodnotit jako nepřezkoumatelné.
19. 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 Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.

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.

V. Replika žalobce

20. Žalobce reagoval na vyjádření žalovaného podáním repliky, v níž odmítl, že by jím navržené svědecké výpovědi nebyly způsobilé potvrdit, na jaké účely byly přijaté dary použity. V případě obou svědků se jednalo o účastníky předmětných sportovních akcí, kteří mohli podat svědectví o jejich konání a průběhu. Z těchto důkazů nadto mohly vyplynout i další relevantní důkazy, např. fotodokumentace.
21. 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

22. 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.
23. 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.
24. Podstata projednávané věci spočívá v posouzení důvodnosti neprovedení navržených svědeckých výpovědí R. O. a JUDr. R. P., 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].
25. 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*,
Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.

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.

26. Dříve, než krajský soud přistoupí k posouzení této otázky, na tomto místě pro přehlednost připomíná, že žalovaný v dané věci zpochybnil účel použitých peněžitých darů u celé řady faktur (akcí). Navržené svědecké výpovědi se však měly vztahovat toliko k akci „Zimní olympijské hry na sněhu“ ve Finsku a dále k jachtingu (pronájmu jachty) od společnosti ZFP akademie, a.s. Žalobce tak brojil pouze proti části závěrů žalovaného (ostatní závěry patrně akceptoval), a proto se i krajský soud primárně zabýval pouze těmito dvěma případy.
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 uvažil 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 převážné části 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.
29. To byl i případ akce „Zimní olympijské hry“ ve Finsku, kdy je z předloženého správního spisu patrné, že tento zájezd pořádaný společností TYP Agency s.r.o. stál celkem 880 541 Kč (708 008 Kč záloha a 172 533 Kč doplatek), přičemž z této sumy bylo hrazeno ubytování, strava, doprava, průvodce a program pro 25 účastníků. Doklady k této akci byly k výzvě správce daně předloženy společností TYP Agency s.r.o., která současně v odpovědi ze dne 8. 3. 2016 uvedla, že se jednalo o sportovní a poznávací zájezd, přičemž program tvořila jízda na sněžných skútrech (67 925 Kč), návštěva sobí farmy (32 175 Kč), motokáry na ledu (45 045 Kč), návštěva sněhovému zámku (38 600 Kč) a soutěž zimní olympijské hry (74 136 Kč). Uvedené ceny jednotlivých částí programu vyplynuly z kalkulace zájezdu, včetně další části jeho programu, který tvořila návštěva vesnice Santy Clause (8 575 Kč). Tyto skutečnosti žalovaný uvedl v odůvodnění napadeného rozhodnutí a dovodil, že vzhledem k nepoměru prostředků vynaložených na sport (74 136 Kč) k celkové částce zájezdu se jednalo o zájezd primárně pobytový a poznávací. Žalovaný sice v této souvislosti hovořil též o neprokázání sportovního účelu zájezdu, nicméně z kontextu je zřejmé, že měl primárně sportovní účel za vyloučený.

Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.

30. Výslech R. O. (jako jednoho z účastníků pobytu) proto žalovaný neprovedl s odůvodněním, že se v tomto případě 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.
31. Je tedy zřejmé, že žalovaný se návrhem žalobce na výslech svědka R. O. zabýval a jeho neprovedení v dostatečné míře odůvodnil, přičemž krajský soud se s popsányými důvody ztotožňuje. Správce daně není povinen provést všechny navržené důkazy, pokud řádně odůvodní, že jsou pro rozhodnutí ve věci irrelevantní či nadbytečné, 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.
32. V posuzované věci přitom žalovaný měl k dispozici dostatek podkladů a indicií, které mu (i bez nutnosti provedení výslechu navrhovaného svědka) poskytovaly náležitý obraz o charakteru předmětné akce, 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 zájezdu žalovaný získal z obsahu vyjádření dodavatele (společnosti TYP Agency s.r.o.), nikoli jen z údajů na dokladech. Z těchto podkladů vyplývá, že program zájezdu byl převážně poznávací a zážitkový, nikoli 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 dle svých stanov založen.
33. Žalovaný tak dle krajského soudu zcela správně identifikoval, že samotná sportovní činnost tvořila v podobě soutěže „olympijské hry na sněhu“ toliko menší (až marginální) část nákladů zájezdu, kdy v případě nákladů na program účastníků (celkem ve výši 266 456 Kč) představovala tato částka přibližně pouze jednu čtvrtinu těchto nákladů; a z pohledu celkových nákladů zájezdu se nejednalo ani o jednu desetinu. 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 vůbec nejednalo. Důležitá totiž byla samotná vlastní náplň zájezdu; pojmenování akce ze strany žalobce („olympijské hry na sněhu“) z něj převážně sportovní zájezd učinit nemohlo. Namítal-li žalobce v této souvislosti, že žalovaný blíže nespecifikoval jím dovozovaný 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.
34. 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 (zde: 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 Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.

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 také skýtá možnost plavání. U předmětného zájezdu do Finska nadto nelze odhlížet ani od skutečnosti, že účastníky zájezdu nebyly děti, ale dospělé osoby, což podle názoru krajského soudu rovněž podporuje závěr, že se nejednalo o veřejně prospěšnou činnost, ale daleko spíše o zahraniční dovolenou.

35. Vzhledem k tomu, jaký byl žalovaným zjištěný program zájezdu, v němž z pohledu nákladů jasně převažovaly jiné činnosti než ty skutečně sportovní, by proto svědecká výpověď R. O. skutečně nemohla ničeho změnit na závěru, že zájezd do Finska svým účelem a zaměřením neodpovídal veřejně prospěšnému cíli, k němuž byl žalobce založen. Proto byl dle krajského soudu dostatečně odůvodněn závěr žalovaného jeho výslech v daňovém řízení neprovádět. Žalobce ostatně ani v rámci svého vyjádření k seznámení se zjištěnými skutečnostmi, ani následně v podané žalobě neozřejmil, jak tedy měl celý zájezd a samotná soutěž „olympijské hry na sněhu“ vlastně probíhat, ani nedoložil v replice poukazovanou fotodokumentaci; pouze bez dalšího setrval na tom, že svědecká výpověď měla být provedena.
36. Pokud se jednalo o druhý sporný případ, konkrétně o fakturu č. 101100041 za jachting (pronájem jachty v období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010), i zde žalobce navrhoval provedení výslechu svědka, a to JUDr. R. P. Žalovaný částku ve výši 336 000 Kč z této faktury neuznal pro účely osvobození přijatých darů od daně darovací z důvodu, že žalobce nepředložil požadované údaje a podklady (účetní doklady, smlouvu, cíl ani účel pronájmu či seznam osob, které jachtu využily). K odmítnutí navržené svědecké výpovědi žalovaný uvedl, že se jednalo o pronájem jachty od společnosti ZFP akademie a.s., k čemuž žalobce nedoložil jediný požadovaný údaj. Bez doložení dalších důkazů tak nelze pouze k samotné výpovědi svědků přihlídnout.
37. V tomto případě tedy je možno přisvědčit žalobci do té míry, že odůvodnění nevyslechnutí takto navrženého svědka je poměrně stručné, avšak žalovaný tuto otázku zcela nepominul. Nelze proto hovořit o nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Žalovaný poukázal na skutečnost,

Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.

že se jednalo o pronájem jachty, což už samo o sobě dle krajského soudu vyvolává pochybnosti z pohledu naplnění veřejně prospěšného účelu použitých finančních prostředků, zvláště když podle stanov se žalobce zaměřuje zejména na podporu lyžování a tenisu. Pochybnosti také vyvolává pronájem na období celého roku 2010, aniž by bylo zřejmé, k jakému účelu mohla jachta z hlediska naplňování cílů celoročně sloužit.

38. Krajský soud přitom částečně koriguje tvrzení žalovaného, že k samotné svědecké výpovědi nelze bez dalšího přihlídnout, 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 k pronájmu jachty v roce 2010 nepředložil žádný listinný doklad o vlastním uskutečnění pronájmu (ve správním spise se nachází pouze faktura), a tedy tento stav nebyl nijak formálně zachycen ani doložen. Pokud tedy za této situace žalobce navrhl provedení výslechu jmenovaného svědka, je možno se i v tomto případě ztotožnit se závěry žalovaného, že výpověď svědka by bez dalšího (bez doložení jiných listinných důkazů) nemohla obstát. Žalobce ostatně ani blíže nekonkretizoval, o jakou osobu se přesně jedná, resp. jakým způsobem se tato měla na pronájmu jachty a jejím celoročním využívání žalobcem podílet. Uvedené nevyplývá ani z podané žaloby a rovněž z repliky k vyjádření žalovaného lze v této souvislosti pouze dovodit, že se jednalo o účastníka akcí. Není však již dále zřejmé, jaké akce se na celoročně pronajímané jachtě měly vlastně uskutečňovat. Žalobce tak správním orgánům nenabídl žádnou (natož věrohodnou) verzi o přesném využití jachty, jejíž pronájem
hradil,
což mohl nepochybně učinit i bez nutnosti vyslechnutí tohoto svědka.
39. 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 předmět pronájmu) 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, ale v zásadě o obdobnou situaci jako v předchozím případě zájezdu do Finska. Lze si totiž jen těžko představit, jakým způsobem by měl celoroční pronájem jachty vést k naplnění veřejně prospěšného účelu v podobě podpory tělovýchovy a sportu, zejména pak lyžování a tenisu jako hlavního zaměření žalobce. U automobilu si lze představit dopravu sportovců na závody či soustředění, stejně jako přepravu sportovního vybavení, tyto možnosti však u jachty nepřicházejí v úvahu. Odmítnutí výslechu JUDr. R. P. proto z výše uvedených důvodů ob stojí.
40. V souvislosti se shora řešenými případy pak nelze odhlížet ani od celkového charakteru fungování žalobce. Jako příklady lze uvést zájezdy rodiny Č. ve Španělsku a rodiny Vychodilovy v Egyptě, 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

Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.

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*. Osвобоzení 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.

41. 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“.
42. I v nyní řešeném případě přitom žalovaný upozornil hned na několik zájezdů, které využili přímo sami dárce 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).

43. 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. podle výpisu z obchodního rejstříku. Krajský soud přitom nepřehlédl, že se jména na uvedených seznámech do značné míry shodují a že tyto osoby se také mnohdy účastní jednotlivých akcí (zájezdů). Za všechny lze poukázat právě např. na zájezd rodiny Č. ve Španělsku, přičemž J. Č. je uveden v seznamu osob spjatých s ZFP akademie, a.s. Dále v tomto seznamu osob spjatých s ZFP akademie, a.s. figuruje také navržený svědek R. O., který se účastnil zájezdu do Finska. Nelze se tedy ubránit dojmu, že žalobce je v nemalé míře využíván jako nástroj společnosti ZFP akademie, a.s. a osob s ní spjatých, jehož prostřednictvím a za využití daňového zvýhodnění tyto osoby následně financují své vlastní rekreace.
44. 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 neznamena, že by se dárce 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

45. Na základě všech výše uvedených skutečností tak krajský soud neshledal podanou žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
46. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého 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 21. února 2019

Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.

Mgr. Milan Procházka, v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.