



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **SK VlaJka z.s.**, se sídlem Sovadinova 668/39, Břeclav, zast. JUDr. Róbertem Pružinským, advokátem, se sídlem Na Řádku 3173/8, Břeclav, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 11. 4. 2019, č. j. 30 Af 12/2017 – 77,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 4. 2019, č. j. 30 Af 12/2017 - 77, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 12. 2016, č. j. 56141/16/5100-31461-701836, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci k rukám advokáta JUDr. Roberta Pružinského na náhradě nákladů řízení částku 18 200 Kč do 60ti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 12. 2016, č. j. 56141/16/5100-31461-701836, ve věci doměření darovací daně 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.

[2] Stěžovatel je spolek (dříve občanské sdružení) zaměřený podle stanov (v rozhodném období) na podporu a propagaci sportu, a to výkonnostního a rekreačního lyžování a tenisu. V roce 2011 stěžovatel získal od fyzických a právnických osob dary v celkové výši 12 708 299 Kč. Nepodal dle § 21 odst. 1 písm. d) zákona č. 357/1992 Sb. za kalendářní rok 2011 daňové přiznání ohledně bezúplatného nabytí majetku, správce daně jej proto vyzval k podání daňového přiznání k dani darovací; v daňovém přiznání uvedl stěžovatel nabytí částky 12 708 299 Kč, kterou současně označil za majetek od daně osvobozený. Správce daně dospěl k závěru, že stěžovatel

nesplnil podmínky pro osvobození od daně podle § 20 odst. 4 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., konkr., že bezúplatně nabyté prostředky byly skutečně využity v souladu se stanovami k podpoře a propagaci sportu; vydal platební výměr, kterým vyměřil stěžovateli daň ve výši 1 160 981 Kč.

[3] Žalovaný v odvolacím řízení pojal odlišné pochybnosti o splnění podmínek pro osvobození od daně a vyzval stěžovatele, aby zejména doložil, jakým způsobem byly bezúplatně nabyté finanční částky použity; stěžovatel předložil seznam akcí organizovaných 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 provést jejich doplnění. Správce daně následně vyzval stěžovatele, aby doložil oprávněnost osvobození přijatých darů, a to v souvislosti s vyjmenovanými zahraničními zájezdy a pronájmem dopravních prostředků. Na základě v řízení shromážděných podkladů pak žalovaný konstatoval, že stěžovatel nedoložil použití bezúplatně nabytých prostředků (darů) k účelu, k němuž byl spolek založen, tj. za účelem podpory tělovýchovy a sportu. Jednotlivé případy přitom rozlišil na ty, u kterých bylo na základě získaných podkladů osvobození primárně vyloučeno (prostředky použity na jiné než sportovní účely) a na ty, u kterých stěžovatel neunesl důkazní břemeno; dle žalovaného se u většiny akcí 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 stěžovatel 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) zákona č. 357/1992 Sb. Stěžovatel k prokázání svých tvrzení ohledně charakteru akcí, jakož i osob, které se účastnily konkrétních sportovních akcí, navrhl výsledky konkrétních svědků; dle žalovaného by tyto výsledky nemohly zvrátit nesportovní charakter daných akcí, proto je neprovedl.

[4] Proti rozhodnutí žalovacího podal stěžovatel žalobu, kterou krajský soud nyní přezkoumávaným rozsudkem zamítl. V žalobě stěžovatel nesouhlasil s nesplněním zákonných podmínek pro osvobození přijatých darů od daně; především zdůraznil, že v situaci, kdy mu žalovaný vytýkal, že neprokázal vynaložení přijatých darů na stanovené účely, měl navržené svědky vyslechnout; 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 poskytl dar. Požadavek, aby finanční prostředky nečerpaly osoby, které dar poskytly, či osoby s nimi spjaté, jde nad rámec podmínek vymezených v § 20 odst. 4 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. Podotkl, že většinu darů nadto poskytly společnosti ZFP akademie, a.s. a ZFP s.r.o., tedy nikoli osoby, které se účastnily jednotlivých aktivit; případy, kdy dary poskytly zúčastněné osoby, byly minoritní.

[5] Krajský soud konstatoval, že stěžovatel závěry žalovaného nereprodukuje zcela přesně a správně, neboť žalovaný nevyločil 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 § 20 odst. 4 zákona č. 357/1992 Sb. Faktury za tyto akce byly podrobně popsány na str. 21 až 23 žalobou napadeného rozhodnutí; jednalo se zejména o katalogové pobytové zájezdy; výsledky 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). Dle krajského soudu měl žalovaný k dispozici dostatek podkladů a indicií, které mu i bez nutnosti provedení výslechu 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

pokračování

stav před stavem skutečným. Informace ohledně konkrétní náplně vyplývají zejména z dokladů, nicméně žalovaný nerozporoval, že se na daných zájezdech nemohlo také sportovat. Krajský soud připustil, 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; důležitá totiž byla samotná vlastní náplň zájezdu. K námitce, že žalovaný blíže nespécifikoval jím dovozený nepoměr prostředků vynaložených na sport, krajský soud ke konkrétní námitce stěžovatele, že soutěž „olympijské hry na sněhu“ plně odpovídá činnosti jeho stanov, shodně s žalovaným uvedl, že stěžovatel nedoložil průkazné hodnověrné důkazní prostředky dokládající sportovní nebo tělovýchovnou činnost; vzhledem k nepoměru prostředků vynaložených na sport – olympijské hry na sněhu – částka 74 136 Kč k celkové částce zájezdu (TYP AGENCY, s. r. o.) se jednalo o zájezd primárně pobytový a poznávací. Dodal, že 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 stěžovatel podle svých stanov založen. Samotná sportovní činnost v podobě soutěže „olympijské hry na sněhu“ tvořila pouze menší až marginální část nákladů na program účastníků (celkem ve výši 266 456 Kč) Dle názoru krajského soudu je 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).

[6] Pokud se jednalo o druhou skupinu odmítnutých návrhů na výslechy svědků, krajský soud shodně uvedl, že stěžovatel nedoložil kromě faktur další požadované údaje a bez doložení dalších důkazů tak nelze pouze k samotné výpovědi svědků přihlídnout; dle krajského soudu stěžovatel správním orgánům nenabídl žádnou (natož věrohodnou) verzi o přesném programu jím tvrzených a uplatňovaných akcí, což mohl nepochybně učinit i bez nutnosti vyslechnutí svědků. Krajský soud připomněl, že neprovedení navržených důkazů v případě, kdy správce daně rozhoduje v neprospěch subjektu v důsledku neunesení důkazního břemene, je vždy problematické (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2014, č. j. 4 Afs 59/2014 – 41), 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. Odmítnutí výslechu svědků proto z výše uvedených důvodů (jak je popsáno na str. 29 až 34 žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného) podle krajského soudu obstojí.

[7] Krajský soud k námitce nesprávného a nepřipustného použití institutu zneužití práva žalovaným uvedl, že úvahy 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. Krajský soud k tomu dále podotkl, že nadto způsob financování stěžovatele v některých případech skutečně mohl do značné míry vykazovat znaky zneužití práva, kterým se ve své rozhodovací činnosti podrobně zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 – 48; upozornil na to, že 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“; i v nyní řešeném případě 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). Krajský soud se přitom možným zneužitím práva podrobněji nezabýval, neboť se dle jeho názoru nejednalo o podstatu věci, nicméně již samy tyto skutečnosti podle jeho názoru doplňují a podporují shora uvedené závěry stran nevyslechnutí navržených svědků.

[8] Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“). Nesouhlasí s krajským soudem, který na str. 5 pod bodem [25] napadeného rozsudku tvrdí, že podstata projednávané věci spočívá v posouzení důvodnosti neprovedení svědeckých výpovědí, které stěžovatel v předcházejícím daňovém řízení navrhol 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. Stěžovatel v podané žalobě vymezil předmět sporu takto: *„Mezi stranami je spornou skutečností, zda v případě darů, které obdržel v roce 2011, byly naplněny podmínky nároku na osvobození od daně darovací dle § 20 odst. 4 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí.“* Přitom stěžovatel v podané žalobě výslovně uvedl, že splnil podmínky uvedené v § 20 odst. 4 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., neboť je prokazatelně právníkou osobou založenou nebo zřízenou k zabezpečování činnosti v oblasti tělovýchovy a sportu; a současně bylo prokázáno (resp. za účelem tohoto prokázání byly navrženy stěžovatelem relevantní důkazní prostředky, které účastník řízení odmítl provést), že dary obdržené sdružením v roce 2011 byly využity v souladu se stanovami na zabezpečování činnosti sdružení; v žalobě explicitně uvedl, že nesouhlasí se závěrem žalovaného, že neprokázal, že celá částka darů ve výši 12 708 299 Kč přijatých v roce 2011 byla využita v souladu se stanovami, tj. pro účely, na něž byla určena (žalovaný toto sporuje v částce 12 556 559 Kč). Stěžovatel v žalobě namítal, že postup žalovaného je v rozporu s § 92, resp. § 8 daňového řádu, přičemž odůvodnil v čem; tvrdil, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro nedostatek odůvodnění, přitom svá tvrzení v podané žalobě zdůvodnil. Krajský soud sice v napadeném rozsudku zdůrazňuje, že přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z moci úřední, nicméně krajský soud prokazatelně zcela nesprávně a v rozporu s faktickým obsahem žaloby posoudil žalobní námítky, které zúžil pouze na přezkum zákonnosti odmítnutí navrhovaných svědeckých výpovědí, jak sám konstatuje. Ačkoliv tedy stěžovatel jako podstatnou námítku v podané žalobě uvedl odmítnutí provedení svědeckých výpovědí, nejednalo se však o jedinou námítku, resp. samotnou podstatu sporu, jak tvrdí krajský soud v napadeném rozsudku. Dle názoru stěžovatele je proto rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný pro nedostatek odůvodnění, neboť krajský soud nesprávně zhodnotil předmět sporu, v důsledku čehož relevantním způsobem nevypořádal všechny námítky stěžovatele a soudnímu přezkumu nepodrobil žalobou napadené rozhodnutí v požadovaném rozsahu.

[9] Za zcela nepřezkoumatelnou považuje stěžovatel úvahu žalovaného, kterou poté aproboval i krajský soud ohledně (ne)osvobození od daně z důvodu nepoměru vynaložených prostředků na sport vzhledem k celkové částce akce. Žalovaný ani soud toto své tvrzení nijak blíže nespecifikují, žalovaný ani k námítce uplatněné v rámci odvolacího řízení nezdůvodnil, jaký poměr by dle jeho názoru byl ještě akceptovatelný. Krajský soud se s námítkou stěžovatele stran odmítnutí nároku na osvobození z důvodu nepoměru vynaložených prostředků na sport vzhledem k celkové částce nevypořádal; v této souvislosti se zabýval a fakticky přezkoumával pouze jednu konkrétní akci, a to „olympijské hry na sněhu“. S argumentací krajského soudu, který s odkazem na nepoměr nákladů na sportovní činnost v rámci této akce ve vztahu k celkovým nákladům, akceptuje závěr účastníka řízení o neuznání osvobození předmětné částky, stěžovatel nesouhlasí.

[10] Stěžovatel se důrazně ohrazuje proti argumentaci žalovaného, kterou podpořil krajský soud, že finanční prostředky byly čerpány fyzickými osobami (případně jejich rodinnými příslušníky a osobami blízkými či osobami s nimi spjatými), které finanční prostředky stěžovateli

pokračování

poskytly, a jedná se tedy o zneužití práva. Tuto námitku krajský soud přezkoumatelně vůbec nevyřadil. Již v žalobě stěžovatel poukázal na to, že žalovaný nad rámec § 20 odst. 4 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. nepřipustně stanoví další podmínku, resp. rozšiřuje podmínky pro nárok na osvobození, a to, že finanční prostředky stěžovatele nesmí být čerpány fyzickými osobami, příp. jejich rodinnými příslušníky a osobami blízkými či s nimi spjatými, které mu finanční prostředky poskytly. Přitom je podstatné, že v případě stěžovatele většinu darů poskytla ZFP akademie a.s. nebo společnost ZFP s.r.o., nikoliv stovky členů či nečlenů stěžovatele, kteří se účastnili jednotlivých sportovních aktivit. Žalovaný ani krajský soud ve svých úvahách založených na rozsudku NSS sp. zn. 1 Afs 107/2004 vůbec neřeší a nedokládá žádnou přímou souvislost mezi poskytnutým darem a účastí osoby dárce na jednotlivé akci pořádané stěžovatelem.

[11] Stěžovatel se rovněž ohrazuje proti argumentaci krajského soudu, že mohl věrohodnou verzi o přesném programu jím tvrzených akcí nepochybně učinit i bez nutnosti vyslechnutí svědků. Není a nemůže být v kompetenci ani správce daně a ani krajského soudu, aby odmítali (akceptovali odmítnutí) provedení svědeckých výpovědí s odůvodněním, že stěžovatel mohl skutečnosti, které měli navrhovaní svědci prokázat, prokázat jinak i bez vyslechnutí svědků. Je na daňovém subjektu, jaké důkazní prostředky za účelem prokázání svých tvrzení navrhne a doloží. Dle § 93 daňového řádu jako důkazní prostředek lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem. Stěžovatel dále odkazuje např. na rozsudek NSS č. j. 1 Afs 63/2009 - 102, ze dne 11. 9. 2009, v němž se uvádí: „*Nejvyšší správní soud se již zcela neztotožňuje s krajským soudem v tom, že by měla výzva obsahovat i případné doporučení, jakými důkazními prostředky tak případně může daňový subjekt učinit. Volba důkazních prostředků je totiž již naprosto na jeho úvaze.*“ Je proto zcela neakceptovatelné, nezákonné a neústavní tvrzení krajského soudu, že stěžovatel mohl tvrzené skutečnosti prokázat jinak, a to bez nutnosti výslechu svědků. Stěžovatel proto trvá na tom, že k odmítnutí provedení svědeckých výpovědí došlo v rozporu se zákonem, konstantní judikaturou správních soudů a došlo tím k porušení práva stěžovatele na spravedlivý proces.

[12] Stěžovatel shrnuje, že ačkoli v podané žalobě namítal, že bylo prokázáno, že veškeré dary, které stěžovatel obdržel v roce 2011, byly využity v souladu s jeho stanovami a posláním, krajský soud se zabýval a přezkoumával toliko využití darů na akce, ve vztahu k nimž byly navrženy svědecké výpovědi a které žalovaný v rozporu se zákonem neprovedl, a na akci „olympijské hry na sněhu“. Krajský soud tedy neprovedl přezkum rozhodnutí žalovaného v rozsahu, v jakém byl napaden žalobou. Krajský soud přitom připouští, 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.*“ Dle názoru stěžovatele nelze souhlasit se závěrem krajského soudu, že pokud nebyl zjevně (i dle názoru samotného krajského soudu) dokazování dán dostatečný prostor, není to v dané situaci třeba považovat za vadu řízení. Ostatně krajský soud dále uvádí: „*Lze si totiž jen těžko představit, jakým způsobem měly předmětné (zejména poznávací a pobytové zájezdy členů spolku a jejich blízkých osob) vést k naplnění veřejně prospěšného účelu v podobě podpory tělovýchovy a sportu, zejména lyžování a tenisu jako hlavního zaměření žalobce.*“ Přitom mj. tuto skutečnost měly a mohly objasnit navrhované svědecké výpovědi. Stěžovatele tvrzení krajského soudu dále utvrzuje v jeho názoru, že k odmítnutí provedení navrhovaných svědeckých výpovědí došlo nezákonně a bylo porušeno právo stěžovatele na spravedlivý proces. S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve obsáhle popisuje průběh daňového řízení a řízení před krajským soudem, dále provádí výčet judikatury Nejvyššího správního soudu

vztahující se k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí, z níž činí závěr, že napadený rozsudek reflektuje žalobní námitky a zásadní argumentaci stěžovatele, přičemž tato se v podstatné části týká neprovedení svědeckých výpovědí. Žalovaný má za to, že krajský soud se dostatečným způsobem zabýval hlavní žalobní argumentací stěžovatele a s touto se náležitým způsobem vypořádal. Důvodná není dle žalovaného ani námitka stěžovatele, že se krajský soud zabýval a posuzoval pouze konkrétní akci „olympijské hry na sněhu“, pročez neprovedl přezkum rozhodnutí v rozsahu, v jakém bylo žalobou napadeno. Ačkoliv se krajský soud v odst. [33] až [35] napadeného rozsudku věnoval v návaznosti na znění žalobních námitek akci „olympijské hry na sněhu“, z odůvodnění napadeného rozsudku je zjevné, že se krajský soud zabýval komplexně veškerými akcemi, resp. spornými případy. Ohledně neprovedení svědeckých výpovědí žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 81/2007, ze dne 28. 8. 2008, kde Nejvyšší správní soud konstatoval: „*Správce daně neporuší zákon, neprovede-li důkazy, jebož se daňový subjekt dovolává, jestliže ze všech okolností případu je zřejmé, že navržený důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění stavu věci.*“ a rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 147/2004 – 89, ze dne 28. 4. 2005, ve kterém Nejvyšší správní soud uvádí: „*Neakceptování návrhu na provedení důkazů lze založit pouze argumentem, podle něhož tvrzená skutečnost, ke jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, dle kterého důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, tzn., nedisponuje vypovídací potenci. Odmítnutí provedení důkazu může být konečně zdůvodněno jeho nadbytečností, a to tehdy, byla-li již skutečnost, která má být dokazována, v dosavadním řízení bez důvodných pochybností postavena najisto.*“ Dle žalovaného je to sám daňový subjekt (zde stěžovatel), kdo je zodpovědný, že předložené důkazní prostředky budou mít ve věci dostatečnou vypovídací potenci, resp. důkazní sílu. V případě stěžovatele však k žádné z faktur nebyl předložen žádný důkazní prostředek, který by prokázal pořádání sportovních akcí, stěžovatel předkládanými důkazními prostředky neprokázal, že došlo k naplnění předpokladů pro uplatnění osvobození od daně, nadto již z předložených důkazů přímo vyplývá, že bezúplatně nabytý majetek byl použit k úhradě pobytových a poznávacích zájezdů, případně jiných akcí, které nebylo lze podřadit pod sportovní a tělovýchovnou činnost, za účelem jejíhož výkonu byl stěžovatel jakožto zájmové sdružení založen. Jak také uzavřel krajský soud v napadeném rozsudku, výpovědi svědků bez doložení dalších důkazních prostředků samy o sobě nemohly obstát. Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[14] Nejvyšší správní soud po konstataci včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů, které stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[15] Stěžovatel především namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku; tvrdí, že krajský soud v rozporu s obsahem žaloby neposoudil řádně veškeré žalobní námitky, které zúžil pouze na přezkum zákonnosti odmítnutí navrhovaných svědeckých výpovědí.

[16] Nejvyšší správní soud konstatuje, že z podané žaloby, zejm. z její části V. a VI je zjevné, že stěžovatel nenamítá pouze neprovedení svědeckých výpovědí. Ačkoliv stěžovatel v podané žalobě uvedl jako podstatnou námitku odmítnutí provedení svědeckých výpovědí, a to v souvislosti se závěrem žalovaného o neunesení důkazního břemene, nejde o námitku jedinou, resp. o podstatu sporu. Stěžovatel totiž primárně nesouhlasí s hodnocením správce daně, co se týče samotných přijatých darů, z několika hledisek; zejména vytýká žalovanému, že naplnění zákonných podmínek hodnotil zcela formálně (pouze z předložených faktur, přičemž nabídnuté svědecké výpovědi k prokázání splnění účelu darů odmítl provést), dále mu vytýká, že zcela nepřezkoumatelným způsobem hodnotil poměr nákladů vynaložených u neuznaných akcí na činnosti, které by bylo možno pod sport a tělovýchovu podřadit, oproti ostatním

pokračování

doprovodným nákladům, a nepřipustně rozšířil podmínky stanovené zákonem ve vztahu k okruhu osob, které dary poskytly, přičemž nepřipadně aplikoval institut zneužití práva.

[17] Nejvyšší správní soud musí konstatovat, že krajský soud nevypořádal přezkoumatelným způsobem veškeré žalobní námitky, které stěžovatel formuloval v žalobě, přičemž některé z nich pojal v rozporu s odůvodněním napadeného rozhodnutí žalovaného. Lze konstatovat, že přezkoumatelným způsobem se krajský soud vypořádal pouze s námitkou neprovedení svědeckých výpovědí, s právním názorem, který zde zaujal, se však Nejvyšší správní soud neztotožnil.

[18] Žalovaný odmítl provedení svědeckých výpovědí s tím, že stěžovatel mohl skutečnosti, které měli navrhovaní svědci prokázat, prokázat i bez vyslechnutí svědků, neboť je zcela na úvaze daňového subjektu, jaké důkazní prostředky za účelem prokázání svých tvrzení navrhne nebo doloží; dále konstatoval, že navrhované svědecké výpovědi by nemohly skutkový stav, který je zřejmý z předložených dokladů (faktur) zvrátit, resp. některé navržené svědky odmítl s tím, že se jedná o osoby, které dar poskytly.

[19] Správce daně neporuší zákon, neprovede-li důkaz, jehož se daňový subjekt dovolává, jestliže ze všech okolností případu je zřejmé, že navržený důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění stavu věci. Důkaz, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení označil, není třeba provést tehdy, jestliže jeho prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. Správní orgán nemůže však provedení důkazu odmítnout s tím, že od něho nelze očekávat potvrzení pravdivosti tvrzené skutečnosti (např. nevyslechnutí navržených svědků s poukazem na ekonomickou či personální propojenost s daňovým subjektem), neboť správní orgán nemůže předem hodnotit pravdivost a věrohodnost důkazů, aniž by je vůbec provedl.

[20] V projednávané věci žalovaný vycházel při hodnocení splnění podmínek pro osvobození přijatých finančních darů od daně pouze z předložených faktur, popř. vyjádření pořadatelů akcí, která však byla fakticky bez významu, neboť otázky kladené správcem daně reflektovala ve zcela obecné rovině, resp. potvrdila konání akce, jakož i osoby, které se jí účastnily; o samotném průběhu akcí či jejich programu dotazovaní pořadatelé nevyověděli nic.

[21] Zásada volného hodnocení důkazů mimo jiné znamená, že jednotlivým důkazům je přisuzována určitá hodnota závažnosti (důležitosti), hodnota zákonnosti a hodnota pravdivosti (věrohodnosti). Přiznal-li žalovaný, potažmo krajský soud jednomu z důkazních prostředků (předložené faktury a seznam akcí) povahu nezvratného důkazu (přitom neprovedl a tudíž ani nehodnotil ostatní důkazní prostředky, které stěžovatel navrhoval, přičemž o nich nelze konstatovat, že by nemohly mít vliv na posouzení věci) aniž by jeho rozhodnutí obsahovalo úvahy, které jej k učiněným skutkovým a právním závěrům vedly, je takové rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek odůvodnění.

[22] Nutno konstatovat, že žalovaný se mýlí, odmítl-li jako nepřipadný odkaz stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 59/2014, či nález Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 2096/07, jež žalovaný cituje na str. 35 napadeného rozhodnutí o odvolání (přitom sám žalovaný uvádí, že z nálezů Ústavního soudu vyplývá právo na objektivně provedené dokazování vedoucí k řádně zjištěnému skutkovému stavu). Žalovanému nelze přisvědčit v závěru, že je nelze použít, „*neboť v daném případě byl stěžovatel vyzván k doložení důkazních prostředků a bylo mu vysvětleno, proč nebyly výsledky svědků provedeny, nebyl tedy na svých právech zkrácen.*“ Naopak, argumentace odkazovanou judikaturou je zcela přiléhavá. Obdobně lze odkázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01: „*Okolnost, že finanční orgány nezařadily provedený sporný důkaz do spisového materiálu, nedaly stěžovateli možnost se k němu vyjádřit a nezhodnotily jej ve vzájemné*

souvislosti s ostatními důkazy, měla reálný vliv na zjištění skutečného stavu věci a následně i na správné právní posouzení věci do té míry, že zasáhla do ústavního práva na spravedlivý proces. Současná právní úprava nezná institut předběžného výběru důkazů. Příslušné orgány nejsou proto oprávněny provádět podle vlastních kritérií předběžnou selekci důkazů a upravovat s jejím využitím důkazní situaci podle vlastní volby, případně z daných důkazů preferovat ty, které potvrzují zvolenou skutkovou verzi.“ Otázkou hodnocení důkazů se zabýval opakovaně též Nejvyšší správní soud; např. v rozsudku ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 - 75, konstatoval: „Zásadu volného hodnocení důkazů nelze vykládat tak, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Takové závěry musí naopak vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí v daňovém řízení přezkoumatelným způsobem vyjádřena a plně podléhá kognici správních soudů. (...) Ani poslední věta § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, podle níž provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem, neposkytuje správci daně oprávnění k tomu, aby některé předložené důkazy svévolně ze své úvahy vyloučil a přiblížil pouze k některým, které si sám zvolí.“

[23] Nejvyšší správní soud konstatuje, že důvody, pro které žalovaný svědecké výpovědi neprovedl, nelze akceptovat. Jednak proto, že nebyly dány předpoklady pro takový postup, neboť navrhované důkazní prostředky byly z hlediska zjištění skutkového stavu, na základě kterého teprve bylo lze přistoupit k právnímu posouzení věci a hodnocení naplnění podmínek pro osvobození od daně významné, a jednak z důvodu, že odmítnutí jejich provedení opřel žalovaný zcela nepřipadně o institut zneužití práva, a to s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 107/2004.

[24] Žalovaný rozdělil důvody, pro které neuznal naplnění podmínek osvobození dle § 20 odst. 4 zákona č. 357/1992 Sb. do několika tabulek; jednak posuzoval případy, kdy a priori vyloučil sportovní či tělovýchovný charakter akcí - a to již na základě faktur, neboť se dle něj jednalo o katalogové pobytové zájezdy pořádané cestovními kancelářemi. Dále vymezil akce, u nichž sportovní či tělovýchovný rámec a priori nevyloučil, ale požadoval k fakturám další doklady prokazující úhradu, účetní doklady, propozice akce, místo a datum konání, seznam účastníků, včetně data narození; zde žalovaný uvedl, že obecně platí, že jako skutečnost, lze uznat pouze to, co je hodnověrně a průkazně doloženo – to stěžovatel neučinil. Další případy se týkaly pronájmu dopravních prostředků užitých při jednotlivých akcích, přičemž nebyla dle žalovaného prokázána přímá souvislost se sportovní činností. Konečně dále neuznal žalovaný sportovní akce, jichž se účastnily osoby, které dar poskytly - nutnost těchto seznamů dovodil žalovaný (k dotazu stěžovatele) odkazem na rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 107/2004; konstatoval, že bylo zjištěno, že v některých případech čerpaly finanční prostředky fyzické osoby, popř. jejich rodinní příslušníci, a osoby blízké, či s nimi spjaté, které finanční prostředky odvolateli poskytly – v těchto případech se jedná o zneužití práva (viz str. 26 rozhodnutí žalovaného, dále k odvolacímu důvodu pod bodem 9 a 11 – viz str. 29).

[25] Dle přesvědčení Nejvyššího správního soudu nelze odmítnout důkazní návrh výslechem navrhované osoby s odkazem na to, že tato čerpala benefity s tím, že taková výpověď nemůže být dostatečně průkazná. Zcela jistě lze souhlasit s žalovaným, že výslech svědka by nemohl přinést nic nového v případech, kdy by se zjevně jednalo o akce, které by se primárně již svým zaměřením zcela vymykaly zaměření činnosti a aktivitám, k jejichž podpoře a rozvoji se stěžovatel ve svých stanovách přihlásil (tak tomu může být např. v případě faktur předložených za různá školení, či akce, které s posláním stěžovatele nijak nesouvisí a čerpaly je pro svoji potřebu osoby od stěžovatele odlišné - někteří z dárců - pro vlastní „firemní“ potřebu).

pokračování

[26] Lze tak shrnout, že stěžovateli nebylo přiznáno osvobození od daně darovací, neboť žalovaný měl již z faktur a dokladů k jednotlivým akcím, které stěžovatel řádně předložil, za prokázané, že se nejedná o činnost, která by odpovídala poslání stěžovatele. U akcí, u nichž tuto podmínku neměl žalovaný za vyloučenou, neuznání nároku na osvobození odůvodnil neprokázáním konkrétní činnosti konkrétními osobami, resp. nepoměrem sportovní činnosti ve vztahu k celkové ceně celého zájezdu, popř. tím, že se akce zúčastnily osoby dárců či je jejich rodinných příslušníků či osob blízkých.

[27] Jak vyplynulo ze správního spisu, stěžovatel je sdružením, které čítá (v posuzovaném období) 254 členů pocházejících z různých částí České republiky; stěžovatel předložil seznam členů s veškerými identifikačními údaji (datum narození, bydliště). Dle bodu 2.1. Stanov (ve znění v posuzovaném období) je stěžovatel založen k podpoře a propagaci sportu, a to zejména se zaměřením na *rozvoj výkonnostního a rekreačního lyžování a tenisu včetně mládežnických kategorií*. Dle bodu 2. 2. posláním stěžovatele je *organizovat sportovní činnosti pro skupiny i jednotlivce a vytvářet pro ni podmínky, vytvářet možnosti pro využívání sportovišť, zabezpečovat provoz tělovýchovných zařízení a zařízení sloužících k regeneraci a rekondici, napomáhat další činnosti rozvoji veřejného života, kultury, zdraví, zejména formou veřejně prospěšných akcí, organizační a osvětovou činností*. Z odůvodnění žalovaného je zřejmé, že posuzoval uskutečněné akce výhradně dle bodu 2.1. Stanov; vesměs jeho argumentace stála na tom, že se nejednalo o akce sportovního či tělovýchovného charakteru, byť určitá sportovní aktivita na nich mohla být uskutečněna. Nicméně žalovaný, potažmo krajský soud se již vůbec nezabývali možným naplněním poslání stěžovatele dle bodu 2.2 stanov. Samotná skutečnost, že akce byly pořádány prostřednictvím cestovní kanceláře či agentury, nikoli přímo stěžovatelem, přitom není pro sledované účely rozhodující. Ze stanov nelze dovozovat, že by to musel být vždy právě stěžovatel, kdo bude akci fakticky zajišťovat či provozovat (např., spravovat tělovýchovné či sportovní zařízení či pořádát turnaj, apod). Dle názoru Nejvyššího správního soudu akce zaměřené např. na turistiku, či rekondiční pobyty (např. wellness, termální lázně), byť pořádány přes cestovní kanceláře, se poslání stěžovatele zásadně nevymykají; nelze je proto již jen na základě argumentace „*katalogovým zájezdem*“ vyloučit bez dalšího. Provedení svědeckých výpovědí z hlediska prokázání oprávněnosti nároku na osvobození od daně nebylo proto bez významu a pro zjištění skutkového stavu věci mělo své opodstatnění.

[28] Žalovaný ani krajský soud rovněž přezkoumatelným způsobem neodůvodnili požadavek „proporcionality“ stran jednotlivých činností v rámci akcí. Rozhodnutí žalovaného, potažmo krajského soudu, zcela postrádá v tomto směru jakoukoli přezkoumatelnou úvahu; žalovaný ani soud blíže nespecifikují, ani nenaznačují, jaký poměr by byl akceptovatelný, resp. není odůvodněno, proč byla z možného osvobození vyloučena celá částka plnění, tedy i ta, která se týkala nesporné (sportovní) aktivity. Krajský soud se v této souvislosti zabýval a fakticky přezkoumával pouze jednu konkrétní akci, a to „olympijské hry na sněhu“; přitom ani zde není seznatelná úvaha, proč vyslovil s žalovaným souhlas. Rovněž k hodnocení částek hrazených za pronájem dopravních prostředků přistoupil žalovaný, potažmo krajský soud, zcela izolovaně, nikoli v kontextu celé uskutečněné akce (viz např. letenky či jiné dopravní prostředky); splňuje-li akce svým zaměřením poslání stěžovatele, nelze vyloučit dopravní prostředky, prostřednictvím nichž se osoba na tuto akci fakticky dostane.

[29] Konečně, u akcí sportovního charakteru (sportovní turnaje, lekce golfu, fitness, apod.), žalovaný postavil argument pro odepření osvobození výhradně na skutečnosti, že částky na uvedené akce čerpali dárci. Neprovedení navrhovaných výpovědí s odůvodněním, že by nemohl být prokázán sportovní charakter akcí, zde neobstojí již vůbec, neboť o sportovním charakteru nebylo pochyb. Neobstojí ani argument zneužití práva. V tomto směru je rozhodnutí žalovaného přitom zcela nepřezkoumatelné.

[30] Žalovaný na str. 11 přezkoumávaného rozhodnutí poukazuje na to, že nevyhodnocoval, zda se v jednotlivých případech při čerpání finančních prostředků jednalo o zneužití práva, a to vzhledem k tomu, že čerpání finančních prostředků nebylo od daně osvobozeno už podle § 20 odst. 4 zákona č. 357/1992, toto konstatování je však v přímém rozporu se závěry na str. 17, kde se uvádí, že žalovaný přihlížel k předloženému seznamu dárců a k seznamu zainteresovaných osob ve společnosti ZPF akademie a.s., ve společnosti ZPF Příkazský s. r. o., ZPF Čapek s. r. o., ZPF Developer, s. r. o. a ve společnosti ZPF s. r. o. vzhledem k tomu, že tyto společnosti jsou dárci (viz též str. 26, str. 28, odůvodnění tab. 4). Výslovně se tedy, a to rovněž na str. 31 odkazem na rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 107/2004, k aplikaci institutu zneužití práva hlásí.

[31] Odůvodnění neuznání nároku na osvobození od daně v případech, kdy jednotlivé akce z rámce poslání stěžovatele nevybočovaly, stojí z převážné části na argumentu, že akcí se zúčastnily osoby, které rovněž dary poskytly. Je tedy zjevné, že žalovaný aplikoval institut zneužití práva, aniž by však dostal své důkazní povinnosti, která jej v takovém případě stíhá. Jinými slovy, neunesl důkazní břemeno, které jej v případě užití institutu zneužití práva tíží. Leží-li důkazní břemeno na správci daně [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], nepostačí k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, pouhé popření skutečností jím tvrzených, aniž by správce daně provedl další dokazování, které je pro věc zásadní (které zde nadto stěžovatel navrhoval). Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 5. 2005, č. j. 5 Afs 29/2003 – 85, konstatoval: „Zpochybnil-li správce daně předloženou smlouvu o tichém společenství a zaujal názor, že jde o smlouvu o úvěru (§ 2 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), leží důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) téhož zákona na správci daně.“ Obdobně lze odkázat na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 – 89, v němž se mimo jiné uvádí: „Povinnosti daňových orgánů je uvést nejen zjištěný, formálně právním úkonem zakryvaný skutečný stav, ale i přezkoumatelným způsobem uvést úvahy, které je k takovému závěru vedly, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírají.“ Jakkoli v projednávané věci žalovaný neaplikoval § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 8 odst. 3 a 4 daňového řádu, výše uvedené závěry stran důkazního břemene platí rovněž v případě doktríny zneužití práva.

[32] Žalovaný, potažmo krajský soud poukázali bez dalších souvislostí na rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 107/2004, aniž by však vzali v potaz zásadní skutkové i právní odlišnosti. V odkazované věci stěžovatel (Klub) vynakládal prostředky pouze na uspokojování osobních potřeb jeho členů, jimiž byli výhradně rodinní příslušníci. Hrazení vzdělávání a další akce členů neměly žádný vztah k ochraně zvířat a životního prostředí, tedy k jediným společensky prospěšným činnostem sdružení, z nichž by pro členy sdružení nevyplývala nějaká bezprostřední výhoda. Členové klubu, resp. jejich rodiny využili možnosti, kterou poskytuje § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů, a založili sdružení s jednoznačně omezeným počtem členů, přispěli do něho peněžním darem, který si odečetli od základu daně, a hradili z takto získaných prostředků potřeby, které poplatníkům zákon o daních z příjmů jinak odečíst od základu daně neumožňuje. Správce daně, a poté i krajský soud posoudili věc dle § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků; Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že se nejednalo o zastřený právní úkon ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu, ale o zneužití práva.

[33] Předmětem posouzení v dané věci byla otázka výkladu § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů (odečet hodnoty poskytnutých darů od základu daně z příjmů). V rozsudku se uvádí: „Nejvyšší správní soud považuje za hrubě odporující principu rozumného uspořádání společenských vztahů, pokud žalobce spolu s ostatními rodinnými příslušníky, svým švagrem a synovcem využívali (či spíše zneužívali) spolku Klub voda – země – vzduch, jehož vůli v právním smyslu podle stanov zároveň vytvářeli, k financování shora uvedených sportovních, kulturních a vzdělávacích aktivit svých dětí, a to za účelem, aby si mohl žalobce hodnotu daru poskytnutého spolku odečíst od základu daně a tak snížit svou výslednou daňovou povinnost. Tyto dary přitom byly jedinými zdroji financování uvedených aktivit. Nemůže být pochybnosti o tom, že uvedený postup byl

pokračování

zvolen jedině proto, aby žalobce mohl snížit svůj základ daně; jinak by totiž financování aktivit svých dětí, které jinak tvoří obsah vyživovací povinnosti rodiče k dítěti, žalobce uskutečňoval přímo, a nikoliv prostřednictvím spolku. Právě tento znak, tedy že žalobce spolek využíval jako prostředníka k financování nejrůznějších aktivit svých dětí (aby následně mohl hodnotu daru odečíst od základu daně), je sám o sobě evidentně neracionální; rozumnému uspořádání společenských vztahů by naopak odpovídalo, pokud by žalobce sportovní, kulturní a vzdělávací aktivity bradil svým dětem přímo....) Bylo již řečeno, že financování uvedených aktivit je součástí vyživovací povinnosti. Soudní praxe i odborná literatura vymezuje pojem výživného jako zabezpečování potřeb mezi subjekty rodinněprávního vztahu, nejen tedy jako na ubrazení výživy ve vlastním slova smyslu, ale i jako na uspokojování ostatních hmotných potřeb (šaty, obuv) a kulturních potřeb (prostředky na rozšiřování a prohlubování vzdělání, na rozvoj zájmů a zálib); výživným pro dítě se rozumí uspokojování všech jeho životních potřeb po stránce fyzické a duševní (Hrušáková, M. a kol.: Zákon o rodině. Komentář. 3. vydání, C. H. Beck, Praha, 2005, s. 357). Je absurdní představa, že zákonodárce zamýšlel plnění vyživovací povinnosti rodičem způsobem, jakým si počínal žalobce; ještě absurdnější je představa, že rodič, který založí spolek, jehož členy budou jeho děti, a prostřednictvím něhož financuje vzdělávací, sportovní a kulturní aktivity svých dětí, na tom bude lépe – protože si bude moci o hodnotu daru snížit základ daně –, než rodič, který takový spolek nezaloží a jemuž možnost odečíst si hodnotu plnění poskytovaného dětem na financování jejich sportovních, vzdělávacích a kulturních aktivit nespědí. Takový náhled by nejen nebyl v souladu s principem rozumného uspořádání společenských vztahů, ale též by zakládal ničím neodůvodněnou nerovnost mezi oběma vymezenými skupinami rodičů. Žalobci jistě nelze bránit ve výkonu jeho ústavně garantovaného spolčovacího práva, ba ani v tom, aby tomuto spolku poskytoval dary, které bude tento spolek používat na úhradu sportovních, kulturních a vzdělávacích potřeb svých členů. Avšak v situaci, kdy členy tohoto spolku jsou pouze žalobce, jeho děti a manželka, a jeho švagr se synovcem (tedy osoby, mezi nimiž jsou úzké příbuzenské vazby), nemůže žalobce odečíst hodnotu poskytnutého daru tomuto spolku, neboť by se jednalo nikoliv o výkon subjektivního veřejného práva, ale o jeho zneužití; takové chování neodpovídá principu rozumného uspořádání společenských vztahů, a zcela nedůvodně přináší žalobci prospěch na úkor ostatních členů společnosti tím, že zkracuje stát o daňové příjmy, jež by mohly být po právu redistribuovány ve prospěch ostatních členů společnosti, tj. působí v konečném důsledku ničím neodůvodněnou újmu každého člena společnosti.“

[34] Hlavním účelem transakce posuzované ve věci sp. zn. 1 Afs 107/2004 tedy bylo vyvedení peněz z vlastního podnikání jednotlivých členů; osoby, mezi nimiž existovaly úzké příbuzenské vazby, založily spolek výhradně za tím účelem, aby prostřednictvím darů věnovaných tomuto spolku financovaly sportovní, kulturní a vzdělávací aktivity svých dětí a zejména současně využily možnosti daně § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů a uplatnily poskytnuté dary jakožto odčitatelné položky vedoucí ke snížení daně z příjmů fyzických osob. Ústavní soud v usnesení ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. III. ÚS 374/06, v obdobné věci rovněž uvedl: „*Finanční prostředky, které daňoví poplatníci vynakládají na úhradu svých osobních potřeb a potřeb své rodiny, tedy na úhradu základních životních nákladů a na náhradu nákladů vzniklých v souvislosti se vzdělávacími, kulturními, sportovními činnostmi a jinými aktivitami, nejsou v českém daňovém právu hodnoceny jako výdaje, jež by mohly jakkoliv ovlivnit daňový základ poplatníka a tím i výši jeho daňové povinnosti*“. Obdobně lze odkázat např. na rozsudek NSS č. j. 1 Afs 11/2010 - 94, ze dne 13. 5. 2010, kdy nebylo uznáno poskytnutí daru na vzdělávání namísto úhrady školného za své děti, či rozsudek NSS č. j. 5 Afs 58/2011 - 85, ze dne 2. 2. 2012, v němž se uvádí: „*Ze smyslu § 15 (nyní odst. 1) zákona o daních z příjmů je zřejmé, že daňově uznatelný dar musí splňovat dva základní znaky: dobrovolnost a zacílení na podporu a rozvoj v oblasti celospolečenského zájmu, tedy musí platit, že dobrovolné poskytnutí daňově uznatelného daru zde sleduje zásadně cizí a nikoliv vlastní prospěch.*“; též na rozsudek NSS č. j. 6 Afs 55/2017 – 33, ze dne 4. 10. 2017, v němž se soud rovněž zabýval čerpáním darů - finančních prostředků, které byly použity pro rodinné příslušníky, z hlediska § 15 zákona o daních z příjmů.

[35] Dle rozsudku SDEU ze dne 21. 2. 2006, C-255/02 *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise*, o zneužití práva se jedná tehdy, pokud ze všech objektivních okolností vyplývá, že hlavním účelem jednání

a zároveň i výsledkem je - i přes formální dodržení podmínek vyplývajících z příslušných právních předpisů - získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným danou právní úpravou (viz též např. rozsudek SDEU ze dne 14. 12. 2000 ve věci, C- 110/99, *Emsland-Starke*). K pojmu „hlavní účel jednání“ se vyslovil Nejvyšší správní soud ve věci sp. zn. 2 Afs 178/2005: „*Hlavním účelem transakce ve smyslu uvedeném v judikátu Halifax je takový její účel, který ve srovnání s případnými jinými dalšími jejími účely je natolik neporovnatelně významnější, že tyto ostatní účely ve své podstatě zastiňuje a zásadně marginalizuje, takže od nich lze při zkoumání hospodářského smyslu dotyčné transakce odhlédnout*“.

[36] Dle Nejvyššího správního soudu není, resp. z hlediska § 20 odst. 4 zákona č. 357/1992 Sb., nebylo rozhodné, zda z daru ekonomicky benefitují i dárci v pozici členů spolku (či jejich děti jako členové). Je totiž nutno rozlišovat mezi právní stránkou a ekonomickou. Přitom ani ekonomický benefit pro samotné dárce není závadný, nebyl-li hlavním (tedy rozhodujícím, zcela převažujícím) účelem transakce (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS č. j. 7 Afs 54/2006 – 155, ze dne 16. 10. 2008). Touto otázkou se (z hlediska možného zneužití práva) zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudcích uvedených výše. Žalovaný měl tedy svoji pozornost - při aplikaci institutu zneužití práva - upřít právě směrem k těm dárčům (žalovaný je přitom sám zmiňuje), kteří poskytlí rozhodnou část finančních darů, a to ve vztahu k jejich daňovým povinnostem, a to právě v kontextu s možným uplatněním odčitatelné položky z hlediska daně z příjmů.

[37] Jak vyplývá z výše uvedené judikatury, zákaz zneužití práva není relevantní, pokud dotčená plnění mohou mít jiné odůvodnění, než pouhé dosažení daňových zvýhodnění vůči daňovým orgánům. Zneužití práva tedy nelze jako výkladovou zásadu aplikovat, pokud provozovaná činnost mohla mít i jiný účel než jen pouhé dosažení daňového zvýhodnění. Z hlediska stěžovatele, jakožto obdarovaného, není zřejmé, jak ve svůj prospěch měl poskytnuté dary zneužít, či jaký jiný smysl pro něj měla mít uskutečněná transakce, resp. jaká transakce. Pokud na tyto otázky žalovaný neodpověděl, odepření práva (zde nároku na osvobození od daně) opřené o zásadu zákazu zneužití práva, nemůže obstát.

[38] Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 1 Afs 107/2004 konstatoval, že zákaz zneužití práva představuje výjimku z pravidla; proto nelze např. předem paušálně říci, že o zneužití práva by se již nejednalo tam, kde by dalšími členy spolku byly i některé další osoby, aniž by zde existovaly úzké rodinné vazby; nevyločil tedy, že by zneužití práva mohlo přicházet v úvahu i v jiných případech, než pouze v rámci „rodinných vazeb“. Podotkl, že nelze předem a obecně stanovit s matematickou přesností, kdy se zákazu zneužití 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. Současně soud zdůraznil, že 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. Jakkoli tedy uvedený judikát připouští i situace odlišné od té, kterou NSS ve věci sp. zn. 1 Afs 107/2004 posuzoval, kdy by bylo lze o zneužití práva uvažovat, úvahy žalovaného, na základě kterých v nyní projednávané věci dospěl k závěru, že zde jsou dány (a jaké) okolnosti, které zneužití práva stěžovatelem (osvobození přijatých darů od daně darovací dle § 20 odst. 4 zákona č. 357/1992 Sb.) nasvědčují, absentují.

[39] Nejvyšší správní soud musí konstatovat, že ačkoli žalovaný institut zneužití práva v převážné míře zjevně aplikoval, krajský soud zcela v rozporu s odůvodněním přezkoumávaného rozhodnutí žalovaného konstatoval, že žalovaný princip zneužití práva nepoužil, ale pouze *obiter dictum* jej zmínil. Takový závěr však nemá oporu v napadeném rozhodnutí žalovaného. Z tohoto pohledu je v této části rozsudek krajského soudu

pokračování

nepřezkoumatelný, neboť soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované (srov. např. rozsudky NSS sp. zn. 2 Ads 58/2003, sp. zn. 2 Azs 47/2003, sp. zn. 2 Ads 33/2003, sp. zn. 4 Azs 27/2004, sp. zn. 6 Ads 57/2004, sp. zn. 7 Afs 212/2006). Stěžovateli lze přisvědčit rovněž v tom, že krajský soud zúžil předmět žaloby a nevypořádal se se všemi žalobními námitkami stěžovatele; námitka neprovedení navrhovaných výpovědí svědků byla sice námitkou stěžejní, ale nikoli jedinou; zejména soud nikterak nereagoval na námitku nepřipustného rozšiřování zákonných podmínek (§ 20 odst. 4 zákona č. 357/1992 Sb.), které žalovaný požadoval (např. sdělení počtu účastníků sportovních akcí či jejich identifikaci, apod).

[40] Již pro výše uvedené skutkové i právní vady, na nichž je založeno rozhodnutí žalovaného, které dílem vycházelo z nedostatečně zjištěného skutkového stavu a dílem bylo založeno na nesprávném právním posouzení, resp. nepřipadné aplikaci práva, měl krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušit. To neučinil, naopak se sám dopustil nesprávností, které měly za následek částečnou nepřezkoumatelnost úvah, na základě kterých soud dospěl k vysloveným závěrům.

[41] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že vadu vytýkaného správního rozhodnutí nelze napravit dle § 77 odst. 2 s. ř. s. v soudním řízení, neboť k řádnému zjištění skutkového stavu, je třeba provést rozsáhlejší doplnění dokazování, proto současně se zrušením rozsudku krajského soudu, který nemůže obstát, dle § 110 odst. 2 s. ř. s. zrušil rozhodnutí žalovaného, neboť takový způsob shledal souladný se zásadou hospodárnosti; žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

[42] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl, a proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. má úspěšný stěžovatel právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel byl v řízení před krajským soudem i v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátem, náleží mu tedy náhrada nákladů spojených se zastoupením. Pokud jde o řízení o žalobě, tyto náklady spočívají v odměně advokáta za zastupování ve výši 2 x 3100 Kč za dva úkony právní služby, tj. převzetí a příprava zastoupení a podání žaloby [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), a v paušální náhradě hotových výdajů advokáta ve výši 2 x 300 Kč za dva úkony právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem tedy 6800 Kč. V řízení o kasační stížnosti náleží stěžovateli náhrada nákladů vynaložených ve výši 1 x 3100 Kč za jeden úkon právní služby, tj. podání kasační stížnosti [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu] a ve výši 1 x 300 Kč za paušální náhradu hotových výdajů za jeden úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem tedy 3400 Kč. Nejvyšší správní soud tak přiznal stěžovateli náhradu nákladů připadajících na jeho zastoupení ve výši 10 200 Kč. Dále stěžovateli náleží náhrada za zaplacené soudní poplatky za podání žaloby ve výši 3000 Kč a za kasační stížnost ve výši 5000 Kč. Celkovou částku ve výši 18 200 Kč je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli v přiměřené lhůtě 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. června 2020

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu