



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Petra Pospíšila v právní věci žalobce: **Mgr. J. U.**, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 3. 2024, č. j. 9791/24/5200-10422-711621, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 1. 4. 2025, č. j. 11 Af 8/2024 - 49,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovaný **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalobci se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V projednávané věci se Nejvyšší správní soud zabýval tím, zda daňové orgány dostatečně a bez vnitřních rozporů zjistily skutkový stav ve věci, v níž šlo o prokázání zneužití práva. Toho se měl daňový subjekt dopustit účelovým snížením základu daně z příjmu fyzických osob v podobě daru ve prospěch sportovního klubu.

[2] Žalobce v letech 2019, 2020 a 2021 uplatil v rámci daně z příjmů fyzických osob dary ve výši 95 000 Kč, 90 000 Kč a 120 000 Kč jako nezdanitelnou část základu daně ve smyslu § 15 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Žalobce dary poskytl sportovnímu klubu Střelka, se sídlem Jamborova 747/2, Praha 9, jehož je členem.

[3] Správce daně považoval jednání žalobce za zneužití práva, neboť dary měl klub poskytnout pouze za účelem odečtu ze základu daně. Po neúspěšné výzvě k podání dodatečných daňových přiznání vydal dodatečné platební výměry, kterými neuznal uplatnění nezdanitelné části základu daně z výše zmíněných darů a žalobci uložil povinnost uhradit daň a související penále v celkové výši 23 516 Kč. Žalovaný k odvolání žalobce doplnil dokazování (svědeckou výpovědí předsedy klubu, listinami ze souvisejících šetření u jiných daňových subjektů a písemným vyjádřením předsedy klubu) a následně jej zamítl. Uzavřel, že akce klubu měly soukromou povahu, uspokojovaly osobní zájmy uzavřené skupiny osob, a tudíž nebyly celospolečensky prospěšné.

[4] Městský soud na základě podané žaloby napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Uzavřel, že nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav týkající se celospolečenské prospěšnosti činnosti klubu a žalovaný dospěl k závěru o zneužití práva předčasně. Městský soud poukázal na rozpory mezi skutkovým stavem, který vzaly daňové orgány za prokázaný, a výpovědí předsedy klubu, jakož i jeho následným písemným vyjádřením (bod 57 napadeného rozsudku). Přestože v nich svědek uvedl, že akce byly přístupné veřejnosti, žalovaný na jejich základě dospěl k opačnému závěru. Městský soud žalovanému rovněž vytknul, že považoval předložené seznamy účastníků akcí za kompletní, přestože předseda klubu upozornil na jejich neúplnost (bod 58 tamtéž). Městský soud dále uvedl, že žalovaný nezohlednil povinnost členů klubu platit členské příspěvky, které mohly představovat další zdroj příjmů klubu vedle darů, stejně jako nezohlednil pandemii COVID-19, která mohla omezit okruh účastníků akcí klubu (body 60 až 62 tamtéž).

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[5] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek městského soudu kasační stížností, v níž navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

II.a Kasační stížnost

[6] Stěžovatel v kasační stížnosti setrval na svém závěru, že zneužití práva žalobcem prokázal. Výtky městského soudu považuje za nedůvodné, neboť soud nesprávně vycházel jen z části provedených důkazních prostředků a posuzoval je bez zohlednění celkového kontextu. Izolovaně se soustředil na seznam účastníků akcí a výpověď předsedy klubu, které navíc posoudil nesprávně. Závěr stěžovatele o zneužití práva se přitom zakládal na komplexním posouzení všech souvislostí (porovnání akcí a jejich účastníků s výdajovými doklady a peněžním deníkem klubu, chybějící prezentace klubu na internetu a označení klubu jako neaktivního ve spolkovém rejstříku po dobu šesti měsíců), které městský soud zcela pominul.

[7] Stěžovatel se dále ohradil proti tvrzení soudu, že seznam účastníků akcí hodnotil jako úplný a pouze na jeho základě dospěl k závěru o soukromém charakteru akcí. Tento důkaz hodnotil v souvislosti s dalšími důkazními prostředky (zejména porovnáním s výdaji klubu a zjištěním, že klub se nijak neprezentoval vůči veřejnosti). I pokud by se akcí účastnily další osoby v seznamu neuvedené, nemělo by to na stěžovatelův závěr vliv, neboť by se o akci musely dozvědět od jiných pravidelných účastníků akcí. Stále by tak obstál závěr, že akce

pokračování

nejsou cíleny vůči předem nekonkretizované veřejnosti, a tudíž nejsou ani celospolečensky prospěšné.

[8] Stěžovatel současně namítl, že svědeckou výpověď předsedy klubu je taktéž nutné posuzovat v kontextu dalších důkazů. Přestože svědek tvrdil, že akce byly určeny pro veřejnost, stěžovatel toto tvrzení znevěrohodnil s ohledem na seznam akcí, chybějící veřejnou prezentaci a výdaje spolku. Závěr stěžovatele, že je svědecká výpověď v tomto ohledu nevěrohodná, nelze považovat za závěr, který by byl rozporný s provedeným dokazováním.

[9] Ohledně výtky soudu, že se nezabýval členskými příspěvky a pandemií COVID-19 stěžovatel uvedl, že žádná z těchto skutečností nebyla pro posouzení případu rozhodující. Členský příspěvek byl v marginální výši 100 Kč, a dary tak byly stále fakticky jediným příjmem klubu. Pandemie by pak měla na případ vliv, pokud by kvůli ní došlo k zastavení konání akcí. Klub nicméně své akce pořádal i v roce 2021, a dopady pandemie tudíž nejsou relevantní.

[10] Stěžovatel tak setrval na svém závěru, že akce klubu nebyly mířeny vůči blíže nekonkretizované veřejnosti. Žalobce tak poskytováním darů pro klub snižoval svou daňovou povinnost za současného čerpání výhod pro sebe a své blízké, financovaných z týchž darů. Takovým jednáním nesledoval cizí, respektive celospolečenský, prospěch, nýbrž svůj vlastní. V tomto ohledu také stěžovatel poukázal na možnou důkazní nouzi, která plyne z chybějící povinnosti spolků vést evidence. Požadavek na rozsáhlejší dokazování tak není splnitelný.

II.b Vyjádření žalobce

[11] Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že ji považuje za „bezpředmětnou“. Závěry městského soudu jsou odůvodněné, vyplývající z obsahu spisu a žalobce se s nimi zcela ztotožňuje. Soud posuzoval věc v celém jejím kontextu a upozornil na závažná pochybení stěžovatele, zejména na rozpory mezi provedenými důkazy a závěry v napadeném rozhodnutí. Stěžovatel založil svá zjištění na subjektivních úvahách a selektivně vycházel z důkazů, které je potvrzují. Zároveň ignoroval důkazy, které jeho závěrům nevyhovovaly, případně odmítal provést další (zejména navrhovaný opětovný výslech předsedy klubu). Napadené rozhodnutí navíc vychází pouze z informací vztahujících se k roku 2021 a závěry o předchozích letech tak nejsou podloženy žádnými důkazy.

[12] Seznam účastníků akcí nebyl úplný a jeho vypovídací hodnota je tudíž „co do počtu či konkrétních účastníků“ nulová. Je logické, že předseda klubu v něm uvedl účastníky, které osobně zná. V situaci, kdy klub nemá povinnost vést prezenční listiny, je požadavek na uvedení účastníků z řad veřejnosti nesplnitelný.

[13] Chybějící prezentace klubu na internetu dle žalobce nic neproказuje, neboť klub nemá celostátní působnost, a nemá tudíž potřebu se prezentovat touto formou. Neaktivní status klubu ve spolkovém rejstříku po dobu šesti měsíců také nemá vypovídací hodnotu, neboť v dané době fakticky fungoval. Žalobce dále upozornil, že místo blíže

nespecifikovaných výdajových dokladů měl stěžovatel vycházet z peněžního deníku. Stěžovatel také vyložil výpověď svědka v rozporu s tím, co v ní zaznělo. Žalobce zároveň rozporuje, že by se sám účastnil poloviny pořádaných akcí.

[14] Nesouhlas stěžovatele s požadavkem soudu na další dokazování je dle žalobce nepochopitelný a zřejmě motivovaný obavou, že další dokazování by nebylo v souladu s jeho nynějšími závěry. Žalobce se proto nedomnívá, že by bylo třeba napadený rozsudek jakkoli měnit.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[15] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je projednatelná. Následně přezkoumal rozsudek městského soudu v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti, včetně důvodů, ke kterým je povinen přihlížet z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)]. Kasační stížnost **není důvodná**.

[16] Nejvyšší správní soud připomíná, jak již shrnul městský soud (body 41 až 45 napadeného rozsudku), že k jednání daňového subjektu se nepřihlíží, pokud směřuje k získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem zákona (§ 8 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). Takové jednání se považuje za zneužití práva. Pro posouzení, zda ke zneužití práva došlo, se používá tzv. dvoustupňový test sestávající z objektivního a subjektivního kritéria. Objektivní kritérium je splněno, pokud i přes naplnění formálních podmínek nedošlo k dosažení účelu právní úpravy. V rámci subjektivního kritéria se pak posuzuje, zda měl daňový subjekt záměr získat výhodu umělým vytvořením podmínek pro její dosažení (srov. rozsudek velkého senátu Soudního dvora EU ze dne 21. 2. 2006, *Halifax*, C-255/02, body 68 a 69; rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018 - 46, body 33 a 34; rozsudek NSS ze dne 23. 7. 2024, č. j. 10 Afs 16/2023 - 78, č. 4630/2024 Sb. NSS, bod 79; či nález ÚS ze dne 30. 4. 2025, sp. zn. I. ÚS 2693/23, body 37 až 39).

[17] Pokud daňový subjekt poskytne právnické osobě se sídlem na území České republiky dar v hodnotě alespoň 2 % ze základu daně anebo 1 000 Kč na (mimo jiné) tělovýchovné a sportovní účely, může si hodnotu daru až do výše 15 % základu daně od něj odečíst (§ 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Takový dar musí být učiněn dobrovolně a musí být zacílen na podporu a rozvoj v oblasti celospolečenského zájmu. Pokud tomu tak není a transakce nesleduje zásadně cizí ale vlastní prospěch, jde o zneužití práva (srov. usnesení ÚS ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. III. ÚS 374/06; nebo rozsudek NSS ze dne 2. 2. 2012, č. j. 5 Afs 58/2011 - 85).

[18] V projednávané věci je zásadní otázka dostatečného prokázání toho, že jednání žalobce naplnilo znaky zneužití práva. Stěžovatel poukázal na to, že získal množství důkazů, které hodnotil ve svém souhrnu. Nejvyšší správní soud se však ztotožňuje s městským soudem (bod 63 napadeného rozsudku), že hodnocení stěžovatele nebylo úplné a dostatečné.

[19] Stěžovatel v napadeném rozhodnutí vyšel z poskytnutého seznamu akcí a účastníků, peněžního deníku klubu a výdajových dokladů, veřejně dostupných listin a výpovědi

pokračování

předsedy klubu. Z nich při hodnocení objektivního kritéria dle stěžovatele vyplývá, že získané finanční prostředky klub využíval pro své vlastní účely (bod 46 napadeného rozhodnutí), které spočívaly v organizování akcí „soukromého“ charakteru (bod 47 tamtéž). V roce 2021 takto klub uspořádal 46 sportovních a kulturních akcí (například výlety na běžkách a na kolech, návštěvy výstav a divadelních představení, výlet na Island či na Madeiru; viz seznam v bodě 48 tamtéž), jichž se účastnili členové klubu, jejich rodiny a pravidelně se opakující osoby (viz přehled v bodě 49 a 82 tamtéž). Proto měl stěžovatel za to, že akce pořádané klubem nebyly zaměřeny na skupinu blíže neurčených adresátů a poskytnutím darů tak nedošlo k naplnění smyslu právní úpravy (bod 53 tamtéž).

[20] Pokud jde o hodnocení subjektivního kritéria zneužití práva stěžovatel uzavřel, že žalobce prostřednictvím daru financoval náklady na sport, turistiku a kulturu (bod 58 tamtéž). Jedinými příjmy klubu totiž byly dle peněžního deníku klubu dary jeho členů (bod 59 tamtéž). Toho si byl žalobce vědom (bod 60 tamtéž), navíc klub se nijak neprezentoval navenek a po část sporných zdaňovacích období byl dokonce zapsán jako neaktivní (body 61 až 63 tamtéž). Z výdajových dokladů a přehledu účastníků poté stěžovatel dovodil, že se akcí žalobce účastnil pravidelně i se svými rodinnými příslušníky, přičemž poukázal na konkrétní akce (body 82 až 85 tamtéž).

[21] S těmito zjištěními se ovšem výpověď předsedy klubu rozchází. Jak již poukázal městský soud, z ní totiž vyplývá, že akce byly přístupné veřejnosti, která se jich účastnila, získané finanční prostředky jsou využívány na desítky akcí ročně bez ohledu na to, kdo se jich účastní, pravidelně se platí členské příspěvky, a předložené seznamy účastníků jednotlivých akcí jsou neúplné, jelikož byly sestavovány až následně, na což byl stěžovatel upozorněn (body 57 a 58 napadeného rozsudku).

[22] Jakkoliv stěžovatel vycházel z mnoha zajištěných podkladů, s výpovědí předsedy klubu se vypořádal nedostatečně. Buď ji totiž využil pro podporu závěrů vycházejících z jiných důkazů (např. „poskytnuté dary byly využívány pouze pro účely samotného klubu“ – bod 46 napadeného rozhodnutí; či k dovození charakteru akcí – bod 92 tamtéž), anebo jej bez bližšího odůvodnění neověřil jako důkaz prokazující tvrzení daňového subjektu (bod 96 tamtéž). Takové vypořádání s uvedenými rozpory ve skutkovém stavu je ovšem nedostatečné.

[23] Zásada volného hodnocení důkazů (§ 8 daňového řádu) „znamená, že správce daně není vázán žádnými formálními pravidly, jež by stanovila, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků, neznamená to však, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Naopak takové závěry musí 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 přezkoumatelným způsobem vyjádřena a také plně podléhá kognici správních soudů“ (rozsudek NSS ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 - 75, č. 1702/2008 Sb. NSS). Je přitom důležité, aby bylo zřejmé, „jaké důkazy byly ke sporné otázce provedeny a vyhodnoceny a jaká jim byla přisouzena důležitost a věrohodnost“ (rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2023, č. j. 2 Afs 183/2022 - 45, bod 18). Ačkoliv v projednávané věci je zřejmé, ze kterých podkladů stěžovatel vyšel, je to právě

hodnocení důležitosti (relevantnosti) a věrohodnosti, které chybí, pročez žalovaný nedostatečně vyjasnil rozpory ve zjištěném skutkovém stavu.

[24] Kasační soud připomíná, že důvody správního rozhodnutí nelze doplňovat až v řízení o žalobě či kasační stížnosti (již rozsudek NSS ze dne 18. 9. 2003, č. j. 1 A 629/2002 - 25, č. 73/2004 Sb. NSS; či ze dne 18. 12. 2024, č. j. 4 As 98/2023 - 53, bod 33). Povinnost důkladně zjistit všechny rozhodné skutečnosti s sebou nese i povinnost zahrnout tato zjištění do odůvodnění rozhodnutí (§ 102 odst. 3 a 4 daňového řádu). Pokud správní orgán tyto své povinnosti nesplní nebo je splní jen nedokonale, nemůže jeho rozhodnutí před soudem obstát (rozsudek NSS ze dne 4. 8. 2021, č. j. 10 Afs 352/2019 - 26, č. 4243/2021 Sb. NSS, bod 28).

[25] Z kasační stížnosti je přitom zřejmé, že stěžovatel se v některých ohledech snaží odůvodnění napadeného rozhodnutí *ex post* doplnit. Jde o otázku (ne)úplnosti předloženého seznamu účastníků akcí, která dle stěžovatele není relevantní, neboť ani účast dalších osob by na jeho závěrech o „soukromé“ povaze akcí nic nezměnila. Dále jde o otázku členských příspěvků, kterými se dle vlastních slov stěžovatel „skutečně blíže nezabýval“, ale jejichž výši shledává zcela marginální. Zároveň se to vztahuje i na dopady pandemie COVID-19. To jsou ale úvahy, které musí stěžovatel předně uvést a zhodnotit ve svém rozhodnutí.

[26] V tomto ohledu tak Nejvyšší správní soud uzavírá, že stěžovatel se musí v dalším řízení přezkoumatelně vypořádat s důležitostmi (relevantnostmi) a důvěryhodnostmi svědecké výpovědi předsedy klubu a z ní plynoucích zjištění v konfrontaci s jinými zajištěnými podklady. Je na jeho úvaze, zda k takovému závěru bude nezbytné provést další dokazování, nebo zda dosavadní podklady postačují. Proto se nyní kasační soud nezabýval dalšími námitkami stěžovatele. V tomto ohledu tak kasační soud souhlasí s městským soudem, že stěžovatelův závěr o zneužití práva byl nedostatečně odůvodněný, a proto předčasný (bod 63 napadeného rozsudku).

IV. Závěr a náklady řízení

[27] Kasační soud – v souladu s městským soudem – shledal, že stěžovatel se v napadeném rozhodnutí nedostatečně vypořádal s rozpory mezi svědeckou výpovědí předsedy klubu a dalšími podklady. V dalším řízení se musí přezkoumatelně vypořádat s těmito zjištěnými rozpory a veškeré důkazy hodnotit tak, aby skutkové a právní závěry vylučovaly rozumnou pochybnost.

[28] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s.

[29] Žalobce měl ve věci plný úspěch, má tedy vůči neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v tomto řízení důvodně vynaložil. Žalobci ovšem nevznikly náklady v souvislosti s úkony, které v řízení učinil, přičemž paušální náhradu hotových výdajů nelze ve správním soudnictví přiznat účastníkovi nezastoupenému advokátem (rozsudek NSS ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 As 135/2015 - 79, č. 3344/2016 Sb. NSS, body 18 až 21). Žalobci proto žádná náhrada nákladů nenáleží.

pokračování

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

V Brně dne 14. srpna 2025

Ivo Pospíšil
předseda senátu