



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Tomáše Foltase a Jana Kratochvíla v právní věci žalobce: **M. M.**, zastoupený JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 9. 2022, čj. 34201/22/5200-10421-705721, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 16. 7. 2025, čj. 16 Af 21/2022-81,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále „správce daně“) zahájil u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob mimo jiné za zdaňovací období roku 2015. Pojal pochybnosti o daňovém režimu některých příjmů, které byly zaslány na účet žalobce, avšak žalobce je neuvedl v daňovém přiznání. Během daňové kontroly bylo i na základě mezinárodního dožádání zjištěno, že některé částky zaslala na účet žalobce společnost s posledním známým sídlem na Seychelách. Tyto částky měly dle žalobce souviset s prodejem akcií. Další částky žalobci zaslala společnost s posledním známým sídlem v Hongkongu. Ty měly dle žalobce souviset s prodejem profesionálního motoristického vybavení. Správce daně předvolal k výsledku jednatele společnosti se sídlem na Seychelách. Jelikož se neprokázalo, že sporné částky byly zdaněny daní z příjmů, nebo že šlo o příjmy, které nebyly předmětem daně z příjmů, či se jednalo o příjmy od této daně osvobozené,

vydal správce daně dodatečný platební výměr, jímž žalobci za období roku 2015 doměřil daň z příjmu fyzických osob 228 990 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále 41 011 Kč.

[2] Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, které žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce žalobu, kterou Krajský soud v Ústí nad Labem v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl.

II. Rozsudek krajského soudu

[3] Krajský soud se nejprve vypořádal s námitkou systémové podjatosti správce daně. Nepřisvědčil ani námitkám nekonzistentnosti a nepřezkoumatelnosti v záhlaví uvedeného rozhodnutí.

[4] Dále se zabýval námitkami zpochybňujícími závěr žalovaného, že žalobce neunesl důkazní břemeno. Dle žalovaného se žalobci nepodařilo prokázat, že sporné příjmy byly již zdaněny, případně že byly od daně osvobozeny, nebo dani nepodléhaly. Krajský soud odkázal na § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, týkající se povinnosti daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení, a na následnou povinnost správce daně dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázat své pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti tvrzení daňového subjektu a jím předložených dokladů. Krajský soud vysvětlil, že je na žalobci, jestli se rozhodne pořídit o svých obchodních transakcích záznamy či jiné prostředky, jimiž bude s několikaletým časovým odstupem schopen rozptýlit případné pochybnosti správce daně. Jestliže tak neučiní, a spoléhá na pozdější součinnost svých obchodních partnerů, musí být připraven i na variantu, že se mu takové součinnosti nedostane.

[5] K námitce týkající se hodnocení svědecké výpovědi jednatele společnosti, která zaslala sporné příjmy na bankovní účet žalobce, krajský soud uvedl, že z rozhodnutí žalovaného nevyplývá, že by považoval tuto svědeckou výpověď za nevěrohodnou. Podle krajského soudu žalovaný naopak z výpovědi dovodil další pochybnosti o původu sporných příjmů, které žalobce označoval za výnos z prodeje akcií. Svědek totiž tato tvrzení žalobce popřel, a správce daně proto zůstal nepřesvědčen o žalobcově skutkové verzi. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že svědek měl být hodnocen jako nevěrohodný kvůli svému laxnímu přístupu ke ztraceným dokladům totožnosti. Podle soudu tato okolnost sama o sobě neodůvodňuje závěr o jeho nevěrohodnosti.

[6] K námitce poukazující na procesní pochybení správce daně při předvolávání svědka krajský soud odkázal na § 96 odst. 5 a 6 daňového řádu a připomněl, že zákon připouští výjimku z obecné povinnosti správce daně označit osobu svědka ve vyrozumění o provádění svědecké výpovědi, pokud by zveřejnění jeho totožnosti mohlo ohrozit účel výpovědi. Podle krajského soudu je nutné tuto výjimku vykládat restriktivně. Správce daně proto podle krajského soudu pochybil, neboť blíže nerozvedl tvrzení o tom, že by označením svědka mohlo dojít ke zmaření účelu výpovědi, respektive ke kontaktu daňového subjektu se svědkem. Závěr o možném působení na svědka byl ze strany správce daně nepodloženou spekulací. Krajský soud však uzavřel, že toto pochybení nemělo vliv na zákonnost v záhlaví uvedeného rozhodnutí. To dovodil ze skutečnosti, že i kdyby mělo být od obsahu svědecké výpovědi zcela odhlédnuto, rozhodnutí žalovaného by obstálo. Výpověď svědka totiž podle

pokračování

žalovaného nerozptýlila pochybnosti o řádném zdanění (či osvobození, nebo nedanění) příjmů. Žalobce byl navíc zastoupen právním zástupcem a daňovým poradcem, přičemž ti průběh výsledku nespороvali ani nepodali proti postupu správce daně stížnost dle § 261 daňového řádu.

[7] Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku žalobce poukazující na neprovedení výsledku dalšího svědka, který měl ověřit výpověď jednatele společnosti. Konstatoval, že správce daně nemá povinnost bez návrhu takové dokazování provádět. Postup požadovaný žalobcem by byl v rozporu se zásadami rozložení důkazního břemene podle § 92 odst. 3, 4 a 5 daňového řádu. Povinnost správce daně zjišťovat rozhodné skutečnosti není neomezená.

III. Kasační stížnost a vyjádření účastníků

a) kasační stížnost

[8] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále „stěžovatel“) kasační stížnost.

[9] Namítl, že krajský soud nesprávně hodnotil výpověď svědka. Správce daně výslech vedl nezákonným způsobem, neboť svědkovi byly během výsledku mimo kontext pokládány otázky ke ztrátě občanského průkazu. Z výpovědi dle stěžovatele vyplynula účelovost odpovědí svědka, který cíleně tvrdil ztrátu dokladů právě v rozhodném období. Tento svědek proto nebyl věrohodný a žalovaný neměl vycházet z jeho tvrzení, že na stěžovatele nemá žádné vazby, aniž jeho výpověď ověřil (dotazem u Městského úřadu v Mladé Boleslavi na okolnosti vystavení nového občanského průkazu).

[10] Stěžovatel dále nesouhlasil se závěrem krajského soudu, že pochybení správce daně, který blíže nerozvedl tvrzení o tom, že by označením svědka mohlo dojít k zmaření účelu výpovědi, bylo vadou bez vlivu na zákonnost rozhodnutí. Proti závěru krajského soudu, že i bez přihlédnutí k výpovědi svědka by rozhodnutí žalovaného obstálo, stěžovatel uvedl, že svědecká výpověď měla zásadní význam pro hodnocení věci daňovými orgány. Pokud by k ní nebylo možné přihlížet, bylo by nutné dokazování doplnit. Výsledek takového dokazování nelze předjímat, a proto nelze uzavřít, že pochybení správce daně bylo bez vlivu na zákonnost.

[11] K závěru krajského soudu, že při provedení výsledku svědka nebylo zcela popřeno stěžovatelovo právo na přítomnost u svědeckého výsledku, stěžovatel namítl, že stěžovatel byl jediným, kdo mohl svědka poznat. Pouze stěžovatel by tak mohl vyhodnotit, zda při koupi akcií nejednal s jinou osobou, případně zda svědek neuvádí nepravdivé informace. V důsledku pochybení správce daně stěžovatel nemohl zvážit význam své osobní účasti u výsledku svědka (výsledku se účastnil pouze jeho právní zástupce a daňový poradce) a ani se na výslech nemohl připravit.

b) vyjádření žalovaného

[12] Žalovaný se ve vyjádření odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí a vyjádření k žalobě.

[13] Vyložil obecné premisy k důkaznímu břemenu v daňovém řízení a jeho rozložení. K tomu odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek z 19. 1. 2017, čj. 1 Afs 87/2016-45). K důkaznímu břemenu daňového subjektu uvedl, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, jež tvrdil či tvrdit měl. Stěžovateli se však nepodařilo prokázat, že sporná částka neměla být předmětem daně. To neprokázal ani výslech svědka. Tento výslech proběhl zákonným způsobem, ostatně v průběhu výpovědi nic nenamítal ani zástupce stěžovatele.

[14] K námitkám porušení § 96 odst. 5 a 6 daňového řádu žalovaný uvedl, že se plně ztotožňuje se závěry, které učinil krajský soud v bodě 39 rozsudku. Skutečnost, že se výslechu svědka stěžovatel neúčastnil, bylo jeho rozhodnutím a nelze je klást k tíži správce daně.

[15] Nakonec žalovaný shrnul, že závěry uvedené v jeho rozhodnutí mají oporu ve spisovém materiálu. Dle žalovaného krajský soud dostatečně přezkoumatelným způsobem vysvětlil, na základě kterých úvah a podkladů dospěl k závěru, že nebylo prokázáno, že příjmy přijaté stěžovatelem na bankovní účet v roce 2015 byly zdaněny daní z příjmů, nebo že šlo o příjmy, které nebyly předmětem daně z příjmů, nebo že se jednalo o příjmy od této daně osvobozené.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Stěžovatel namítl vady při vedení výslechu svědka, který vypovídal k příjmům z tvrzeného prodeje akcií obchodní společnosti se sídlem na Seychelách. Tvrdil, že svědkovi byla zcela mimo kontext položena otázka na ztracené doklady. Tato otázka svědka nezaskočila, a naopak ji bez dalšího zodpověděl. Z toho stěžovatel dovozuje, že správce daně touto otázkou „šel na jistotu“ a patrně prováděl skrytý výslech tohoto svědka v předchozí fázi daňové kontroly. Tento způsob vedení výslechu stěžovatel považuje za jednu z okolností, která měla vést k závěru o nevěrohodnosti svědka. Tato kasační argumentace ovšem není přípustná, neboť se opírá o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohl (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Na tom nic nemění skutečnost, že nevěrohodnost svědka stěžovatel v žalobě namítal. Opíral ji totiž o jiný důvod (viz další bod). Krajský soud nebyl oprávněn za stěžovatele domýšlet další argumentaci, o kterou by bylo možné opírat tvrzení o nevěrohodnosti svědka, a tou se zabývat (rozsudek rozšířeného senátu NSS z 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32, a na něj navazující rozsudek NSS z 28. 5. 2025, čj. 9 Afs 197/2023-51, č. 4693/2025 Sb. NSS, bod 30).

[18] Nevěrohodnost svědka stěžovatel dovozuje také z toho, že více než „rok, rok a půl“ nehlásil ztrátu dokladů. Nejvyšší správní soud se však ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že tato obecná a spekulativní úvaha nemůže bez dalšího založit nevěrohodnost svědka. Stěžovatel neuvádí žádnou konkrétnější argumentaci, proč by svědkem uvedená skutečnost musela být nutně nepravdivá. Zástupce daňového subjektu byl navíc výslechu přítomen a měl možnost svědkovi klást otázky (§ 96 odst. 5 věty první daňového řádu). Mohl tedy žádat upřesnění či vyjasnění okolností ztráty jeho dokladů a toho, jak mohl svědek v běžném životě tak dlouhou dobu fungovat bez dokladů. Tuto procesní možnost

pokračování

ovšem nevyužil, ačkoli tato otázka mohla být objasněna bezprostředně právě při provádění důkazu.

[19] Stěžovatel dále namítal pochybení správce daně stran náležitostí oznámení konání výsledku svědka ve smyslu § 96 odst. 6 daňového řádu. Krajský soud uzavřel, že postup správce daně, který blíže nerozvedl tvrzení o tom, že by označením svědka mohlo dojít k zmaření účelu výpovědi, bylo vadou, avšak bez vlivu na zákonnost rozhodnutí. Proti závěru krajského soudu, že i bez přihlédnutí k výpovědi svědka by rozhodnutí žalovaného obstálo, stěžovatel brojí. Namítá, že pokud by pro procesní vady bylo v řízení odhlédnuto od výpovědi svědka, nebyl by skutkový stav v řízení dostatečně prokázán. Dle stěžovatele by totiž správce daně měl povinnost prokázat obchodní transakce s obchodní společností se sídlem na Seychelách jiným způsobem. S tímto názorem se Nejvyšší správní soud neztotožnil.

[20] Podle § 92 odst. 2 daňového řádu *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.*

[21] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*

[22] Podle § 92 odst. 4 daňového řádu *může správce daně, vyžaduje-li to průběh řízení, vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.*

[23] S ohledem na § 92 odst. 2 daňového řádu má správce daně „přiblížit ke všem skutečnostem, které jsou pro správné stanovení daně rozhodné, a to ať jsou ve prospěch, či v neprospěch daňového subjektu. Je však třeba podotknout, že i nadále je nutno mít na zřeteli, že důkazní břemeno ohledně svých tvrzení má stále daňový subjekt a posun k zásadě materiální pravdy neznamená, že by byl správce daně povinen vyhledávat za daňový subjekt skutečnosti, které by mohly být v jeho prospěch, resp. zjišťovat skutkový stav za daňový subjekt. Pokud však relevantní skutečnosti správce daně zjistí, resp. určité informace ve své dispozici má, nebo v průběhu řízení vyjdou najevo, musí se jimi zabývat“ (GROSSOVÁ, M. E., MATYÁŠOVÁ, L. *Daňový řád: Komentář*. [Systém ASPI]. Nakladatelství Leges, 2015; komentář k § 92).

[24] Z těchto závěrů na jedné straně plyne, že správce daně nemůže na svou zjišťovací povinnost rezignovat, na straně druhé po něm ale nelze požadovat, aby nahrazoval důkazní povinnosti daňového subjektu. Platí tedy, že „*daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňových tvrzeních, nikoli tedy pouze ty, které fakticky uvedl. [...]* Důkazní povinnost, tj. povinnost předložit či navrhnout důkazní prostředky, existuje rovněž pouze ohledně toho, co daňový subjekt sám tvrdil nebo tvrdit měl“ (GROSSOVÁ, M. E., MATYÁŠOVÁ, L. *Daňový řád: Komentář*. [Systém ASPI]. Nakladatelství Leges, 2015; komentář k § 92). K rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně Nejvyšší správní soud odkazuje na závěry své ustálené judikatury. Podle nich správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je povinen (pouze) prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby, jež činí účetnictví daňového subjektu nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Nemusí proto výslovně

popírat verzi daňového subjektu, či dokonce prokazovat, že to bylo jinak, než daňový subjekt tvrdí (rozsudky NSS z 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze 14. 6. 2017, čj. 1 Afs 362/2016-36, bod 96, či z 16. 12. 2022, čj. 8 Afs 143/2021-46, bod 27 a další tam citovaná rozhodnutí).

Prokáže-li správce daně existenci důvodných pochybností o souladu předložených dokladů se skutečností, je povinností daňového subjektu doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost daňových dokladů vztahujících se ke spornému plnění, popř. prokázat tvrzení jinými důkazními prostředky, které nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné daňové doklady, příp. musí svá daňová tvrzení korigovat (rozsudky NSS z 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009-83, či z 6. 6. 2022, čj. 8 Afs 204/2020-35, bod 18). Dokazování v daňovém řízení tak není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí, resp. co tvrdit měl (rozsudky NSS z 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS, či na něj navazující z 10. 4. 2026, čj. 6 Afs 75/2025-57, bod 17)“.

[25] V nyní projednávané věci vyvstaly správci daně pochybnosti o původu příjmů přijatých na bankovní účet stěžovatele. Za tímto účelem správce daně zaslal stěžovateli výzvu k prokázání skutečností z 30. 11. 2016, čj. 2425685/16/2507-60562-501206. V ní stěžovatele vyzval, aby prokázal, že základ daně vykázal v souladu s § 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Na tuto výzvu reagoval stěžovatel odpovědí z 16. 1. 2017, v níž uvedl, že se jedná o soukromé platby, které nemají žádnou souvislost s podnikáním. Správce daně stěžovateli zaslal další výzvu k prokázání skutečností z 19. 4. 2017, čj. 1167561/17/2507-60562-501206. V ní stěžovatele upozornil, že dle § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů jsou předmětem daně z příjmů i ostatní příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku, pokud nejde o příjmy dle § 6 až 9 téhož zákona. Stěžovatel v návaznosti na to zaslal správci daně vyjádření z 23. 5. 2017. V něm uvedl, že důkazní břemeno daňového subjektu je limitováno tvrzením, a správce daně nemá oprávnění vyzývat daňový subjekt k prokázání jakékoliv skutečnosti. Stěžovatel dovodil, že má dle čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod právo na informační sebeurčení, přičemž daňový subjekt jakožto soukromá osoba je oprávněn rozhodnout o tom, jaké informace o sobě poskytne. Výzvu správce daně stěžovatel označil za excés.

[26] Správce daně následně provedl mezinárodního dožádání na Kypr a Seychely a zjistil, že sporné příjmy došly z bankovního účtu vedeného na Kypru, který patří obchodní společnosti registrované na Seychelách. Bankovní účet založila paní S. F. s adresou na Seychelách. Oprávněnou osobou k nakládání s bankovním účtem této společnosti byl její skutečný vlastník, jednatel J. K..

[27] Tento jednatel byl správcem daně předvolán ke svědecké výpovědi (předvolání z 18. 4. 2018, čj. 1223929/18/2507-60562-507318). V oznámení konání výslechu tohoto svědka z téhož dne, čj. 1224174/18/2507-60562-507318, správce daně neuvedl žádné identifikační údaje tohoto svědka ani nevysvětlil, proč má za to, že hrozí nebezpečí zmaření účelu výpovědi. Svědek vypověděl, že stěžovatele nezná, nikdy mezi nimi nedošlo k obchodní spolupráci, nezná ani obchodní společnost, jíž by měl být jednatelem, nikdy na Kypru ani Seychelách nebyl, ani nezná osobu, která bankovní účet na Seychelách založila. Dále uvedl, že mu byl v roce 2016 vystaven nový občanský průkaz. Předchozí občanský průkaz ztratil asi „rok, rok a půl“ předtím. Ztrátu Policii České republiky nehlásil. Správce daně na základě těchto skutečností dospěl k závěru, že s vysokou mírou pravděpodobnosti došlo k

pokračování

podvodnému jednání vůči svědkovi. Správce daně dále uzavřel, že výpověď svědka nepřinesla nic, co by podporovalo tvrzení stěžovatele o soukromém charakteru sporných příjmů. Současně dovodil, že postup stěžovatele byl v řízení účelový, vedený snahou zamezit identifikaci konkrétního předmětu příjmů připsaných na jeho účet.

[28] I kdyby však k popsanému výsledku, který byl proveden z iniciativy správce daně, nebylo pro tvrzené procesní vady možné přihlížet, stále platí, že v daňovém řízení tížila stěžovatele povinnost tvrzení ohledně sporných příjmů, neboť v souvislosti s prokázáním původu finančních prostředků je daňový subjekt povinen doložit buď okamžik jejich zdanění, anebo konkretizovat důvod jejich osvobození od daňové povinnosti, či to, že předmětem daně nejsou. S uvedenou povinností tvrzení se pojí i odpovídající povinnost důkazní, která tedy rovněž tížila stěžovatele. V tomto ohledu správce daně v souladu s § 92 odst. 4 daňového řádu poskytl stěžovateli dostatečný prostor k vyvrácení pochybností a k prokázání rozhodných skutečností, tedy toho, že částky, které byly připsány na jeho účet, byly zdaněny, od daně osvobozeny, či dani nepodléhaly. Nebylo povinností správce daně prokazovat, že částky zjištěné na bankovním účtu stěžovatele byly příjmem stěžovatele, který podléhal dani z příjmů, resp. prokázat to, jaké dani tyto příjmy podléhají, nebo zda jde o příjmy osvobozené, či dani nepodléhající (rozsudky NSS z 27. 3. 2020, čj. 9 Afs 319/2018-25, bod 33, z 22. 10. 2021, čj. 5 Afs 256/2020-48, bod 32, či z 23. 1. 2023, čj. 8 Afs 192/2021-32, bod 21).

[29] Skutečnost, že správce daně (v souladu se svojí povinností zabývat se i skutečnostmi, které správce daně zjistí, resp. má ve své dispozici, nebo v průběhu řízení vyjdou najevo, jež mu plyne z § 92 odst. 2 daňového řádu) vyslechl z vlastní iniciativy jednatele společnosti, který byl osobou oprávněnou k nakládání s bankovním účtem, z něhož došly sporné platby, neznamená, že správce daně přebírá důkazní břemeno namísto daňového subjektu. Byl to i nadále stěžovatel, který byl povinen tvrdit a prokazovat okolnosti rozhodné stran sporných příjmů. Po provedení výsledku svědka již byla stěžovateli známa totožnost jednatele společnosti se sídlem na Seychelách a byl mu znám obsah jeho výpovědi. Nic mu tedy nebránilo v tom, aby následně v pokračujícím řízení na provedený výsledek procesně aktivně reagoval.

[30] Další postup stěžovatele byl přitom takový, že poprvé až v odvolacím řízení uvedl, že sporné příjmy mají pocházet z prodeje akcií. A to konkrétně v podání z 13. 1. 2020, kde dále navrhl provedení svého výsledku k prokázání těchto skutečností. Dle jeho tvrzení byly tyto příjmy osvobozeny od daně z příjmů fyzických osob s ohledem na splnění tzv. časového testu. S ohledem na pandemii SARS CoV-2 navrhl správce daně nahradit tento úkon písemným sdělením účastníka řízení. Tomu stěžovatel vyhověl a v čestném prohlášení z 19. 5. 2020 uvedl, že s obchodní společností sídlící na Seychelách uzavřel smlouvu o koupi cenných papírů, a to za kupní cenu odpovídající nominální hodnotě prodávaných akcií. Z toho důvodu se na tyto příjmy aplikoval režim § 10 odst. 1 písm. b) bodu 2 ve spojení s § 10 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů. Jelikož příjem i výdaj byly identické, nedošlo ke zdanění žádného příjmu, neboť prodejem nedošlo ke generování čistého zisku. K osobě jednatele společnosti se sídlem na Seychelách uvedl, že na něj působil seriózně a není si jistý, jestli to byla stejná osoba, která byla vyslechnuta správcem daně. Proti procesním vadám výsledku stěžovatel nic nenamítl.

[31] V návaznosti na tato tvrzení žalovaný v doplnění spisového materiálu z 22. 7. 2020, čj. 28572/20/5200-10421-711811, uložil správci daně, aby doplnil úkony a podklady týkající se zjištění ohledně původu sporných příjmů. Konkrétně žalovaný správce daně pověřil, aby vyzval stěžovatele k prokázání proběhlého částečného prodeje akcií a k vyjasnění, jakým způsobem došlo ke zpětnému převodu akcií, pokud je od 13. 2. 2014 držitelem akcií na jméno syn stěžovatele, který je od 24. 11. 2016 jediným akcionářem obchodní společnosti. Za tímto účelem zaslal správce daně stěžovateli výzvu k prokázání skutečností ze 7. 8. 2020, čj. 1889036/20/2507-60562-505391.

[32] Na tuto výzvu reagoval stěžovatel vyjádřením z 9. 9. 2020, v němž proti postupu správce daně podal stížnost a námitku podjatosti. Dne 9. 6. 2021 zaslal žalovaný stěžovateli výzvu čj. 22684/21/5200-10421-705721, v níž jej mimo jiné opětovně vyzval k prokázání tvrzení o zpětném převodu akcií, jejich předání obchodní společnosti se sídlem na Seychelách, jakož i prokázání celého procesu souvisejícího s ukončením jejich prodeje, včetně ověření angažovanosti svědka. V odpovědi na tuto výzvu z 29. 7. 2021 stěžovatel ve vztahu ke sporným příjmům uvedl, že *„byly řádně objasněny veškeré skutečnosti s tím související [...]“*. Ve vyjádření z 22. 12. 2021 k těmto příjmům neuvedl nic, zpochybnil toliko postup správce daně týkající se uplatněných nákladů za reklamní plnění. Žalovaný následně vydal své rozhodnutí.

[33] Z uvedené rekapitulace plyne, že ani na základě opakovaných výzev správce daně nebyl stěžovatel schopen předložit jediný důkazní prostředek, který by svědčil o jeho skutkové verzi. Stěžovatel nepředložil tvrzenou smlouvu o převodu akcií, nedoložil, že po odstoupení od smlouvy vrátil sporné příjmy obchodní společnosti se sídlem na Seychelách ani blíže nepopsal samotné předání akcií či okolnosti této transakce. Důkazní břemeno ve vztahu k tvrzením stěžovatele, a to i těm, jež neuvedl, ač tak učinit měl, tížilo podle zákonné úpravy i ustálené judikatury stěžovatele; neoznačil-li v průběhu řízení žádné důkazní prostředky nad rámec své výpovědi, nese důsledky spojené s neúplně zjištěným skutkovým stavem.

[34] Stěžovateli nelze přisvědčit ani v jeho závěru, že pokud by nebylo možné přihlédnout k výpovědi jednatele společnosti, který byl proveden z iniciativy správce daně, byl by správce daně povinen z vlastní iniciativy doplnit dokazování (například provést výslech svědkyně S. F. či zopakovat výslech jednatele společnosti).

[35] Nebylo na místě opakovat výslech jednatele společnosti jen proto, že stěžovatel naznačil, že to nemusela být stejná osoba, s níž o prodeji akcií jednal (body [29] a [30] výše).

[36] Ohledně S. F. správce daně disponoval pouze informací, že na Kypru založila bankovní účet. V tomto ohledu není podstatné, že ve společnosti také figurovala. Stejně je, že podle zjištění správce daně osobou oprávněnou nakládat s tímto účtem byl pouze jednatel společnosti J. K. Případný výslech S. F. by tedy nemohl mít ve vztahu ke sporným platbám stejnou vypovídací hodnotu jako výpověď osoby oprávněné s tímto účtem nakládat. Sporná nebyla existence daného účtu, ale okolnosti převodů na něm uložených finančních prostředků (jejich zaslání na účet stěžovatele). Ostatně, stěžovatel v kasační stížnosti nikterak blíže nekonkretizoval, o které pro nyní projednávanou věc podstatné otázky by měla či mohla S. F. relevantně vypovídat. Žádné relevantní skutečnosti, jež by správce daně zjistil,

pokračování

resp. měl ve své dispozici nebo v průběhu řízení vyšly najevo (bod [23] výše), tedy neindikovaly potřebu vyslýchat také S. F..

[37] Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že správce daně neporušil § 92 odst. 2 daňového řádu tím, že takové výsledky neprovedl.

V. Závěr a náklady řízení

[38] Nejvyšší správní soud na základě shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná a podle § 110 odst. 1 s. ř. s. ji zamítl.

[39] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 6. srpna 2026

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu