



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **P. L.**, zastoupený JUDr. Pavlem Pohorským, LL.M., advokátem se sídlem Revoluční 767/25, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 11. 2025, č. j. 11 Af 3/2025-58,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 25. 11. 2025, č. j. 11 Af 3/2025 - 58, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 25. 11. 2024, č. j. 35652/24/5200-10423-705778, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti částku **86 045 Kč** k rukám jeho zástupce JUDr. Pavla Pohorského, LL.M., advokáta, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

[1] Žalobce podal daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2019 a 2020. Správce daně (původně byl místně příslušný Finanční úřad pro Olomoucký kraj, od 21. 11. 2022 pak Finanční úřad pro hlavní město Prahu) zahájil v prosinci 2021 daňovou kontrolu za zdaňovací období roku 2020 a v květnu 2023 daňovou kontrolu

za zdaňovací období roku 2019. Jelikož měl pochybnosti o způsobu zdanění některých příjmů (zda šlo o příjmy ze samostatné činnosti, nebo o příjmy z nájmu), které žalobce nerozptýlil, a také o některých nákladech, které žalobce uplatnil ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), vydal dva platební výměry. Platebním výměrem ze dne 8. 6. 2023, č. j. 5373301/23/2008-51521-204411, vyměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2019 ve výši 893 312 Kč a platebním výměrem ze dne 5. 6. 2023, č. j. 5303784/23/2008-51521-204411, vyměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2020 ve výši 840 115 Kč.

[2] Proti uvedeným platebním výměrům podal žalobce odvolání. V odvolacím řízení bylo doplněno dokazování a byl doplněn spisový materiál, především ve vztahu k povaze činnosti žalobce a rozdělení výsledku hospodaření mezi dílčí základy daně. Žalovaný poté seznámil žalobce se skutečnostmi zjištěnými v průběhu odvolacího řízení a s právním názorem odlišným od názoru správce daně písemností ze dne 18. 10. 2024, č. j. 32128/24/5200-10423-705778, vydanou podle § 115 odst. 2 daňového řádu. U nákladových položek spočívajících v úrocích z přijatých půjček žalovaný uvedl, že se jeho právní názor od závěrů správce daně nemění.

[3] Žalobce reagoval na seznámení ze dne 18. 10. 2024 poslední den patnáctidenní lhůty stanovené podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Ve vyjádření ze dne 13. 11. 2024, evidovaném pod č. j. 34772/24, odkázal „na sjetiny většiny poskytnutých plateb od jednotlivých spřízněných obchodních korporací v celkové výši cca 130 mil. Kč“. V příloze předložil soubory označené jako „soupis půjček“ za roky 2008 až 2020, které představovaly soupisy bankovních dokladů za jednotlivé roky (dále jen „soupisy plateb“). Kromě přijatých plateb v podobě půjček měly tyto materiály podle žalobce zachycovat také následné použití peněžních prostředků, například na mzdy, daně, pojistné, energie, údržbu nemovitostí či další půjčky spřízněným osobám. Mělo tedy jít o podklady prokazující důvodnost uplatnění nákladových úroků z těchto půjček podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[4] Žalovaný soupisy plateb jako důkazní prostředky neakceptoval a nehodnotil je. V odst. [82] rozhodnutí ze dne 25. 11. 2024, č. j. 35652/24/5200-10423-705778, jímž rozhodl o odvoláních proti platebním výměrům, uvedl, že „nedisponují vypovídací potenci“, neboť nedokládají důvod vzniku, vznik a existenci každé jednotlivé konkrétní půjčky. Nelze z nich podle žalovaného ověřit ani průběžný stav jistin a výši souvisejících úroků. Žalovaný současně poukázal na pochybnosti plynoucí z poměru vysokého objemu závazků k hodnotě majetku a dosahovaným provozním výsledkům a na to, že žalobce v průběhu řízení měnil či rozšiřoval tvrzení o účelu financování. Ve vztahu k nákladovým úrokům proto potvrdil závěr správce daně, že žalobce neunesl důkazní břemeno. V jiných částech platební výměry změnil ve prospěch žalobce tak, že za zdaňovací období roku 2019 snížil vyměřenou daň na 565 011 Kč a za zdaňovací období roku 2020 na 484 911 Kč.

[5] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného, jak je vymezeno v předchozím odstavci, žalobou podanou k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“). Namítal zejména, že soupisy plateb byly předloženy včas, měly alespoň dílčí vypovídací potenci k prokázání finančních toků a použití přijatých prostředků a žalovaný je nemohl bez dalšího odmítnout a neprovést jako důkazy. Tvrdil rovněž, že jimi alespoň principiálně reagoval na požadavky

pokračování

plynoucí z výzev správce daně. Uvedl, že vzájemně související přijetí peněžních prostředků a jejich následné použití vyznačil v soupisech žlutou barvou, takže jejich vztah byl zřejmý. V doplnění žaloby na konkrétních položkách vysvětlil, jak mají soupisy zachycovat přijetí peněz od společnosti JACOBO EUROPE CZ a.s. a následnou úhradu nákladů, případně poskytnutí peněz jiné spřízněné společnosti. Současně připustil, že samotné soupisy bez dalšího doplnění nepostačují k úplnému posouzení daňové uznatelnosti všech uplatněných nákladových úroků.

[6] Městský soud žalobu rozsudkem ze dne 25. 11. 2025, č. j. 11 Af 3/2025 - 58, zamítl. Za opožděné označil žalobcovy námitky uplatněné poprvé při ústním jednání, podle nichž některé jeho výhrady nebyly zaznamenány v protokolech a finanční orgány nelogicky akceptovaly výnosové, nikoli však nákladové úroky. Městský soud rovněž neprovedl jako důkaz soupisy plateb ani bankovní výpisy předložené až v soudním řízení.

[7] Městský soud souhlasil se žalovaným, že výzvy správce daně byly dostatečně konkrétní a požadovaly prokázání skutečností nezbytných pro posouzení nákladových úroků podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně požadoval doložit vznik jednotlivých závazků, použití získaných peněžních prostředků na ekonomickou činnost žalobce, vývoj výše jistin a vznik úroků.

[8] Městský soud dále aproboval neprovedení soupisů plateb jako důkazů žalovaným. Zdůraznil, že žalobce zůstal v řízení před správcem daně v zásadě pasivní a soupisy předložil až na konci odvolacího řízení. Odkázal na judikaturu, podle níž je základem nalézáni skutkového stavu řízení před správcem daně prvního stupně a do odvolacího řízení nelze záměrně přenášet nalézací řízení. Podle městského soudu navíc soupisy neprokazovaly všechny skutečnosti, k jejichž doložení byl žalobce vyzván, a samy nemohly prokázat všechny podmínky daňové uznatelnosti úroků. Za nepodstatné městský soud označil, že mohly prokazovat určité minimální skutečnosti ohledně transakcí. Opačný přístup by podle něj umožňoval žalobci odvolací řízení prodlužovat postupným předkládáním kusých informací. Městský soud dále uvedl, že předběžné zhlédnutí listiny nepředstavuje provádění dokazování a žalovaný mohl při úvaze o neprovedení důkazů vycházet i z předběžného posouzení jejich obsahu.

[9] Žalobce (dále „stěžovatel“) napadl rozsudek městského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[10] Stěžovatel předně namítl, že daňový řád umožňuje až do vydání rozhodnutí o odvolání podané odvolání měnit a doplňovat a že soupisy plateb předložil ve lhůtě podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Městský soud proto nemohl aprobovat jejich neprovedení jen z důvodu, že je stěžovatel mohl předložit dříve. Stěžovatel rozvedl, že odvolací daňové řízení nepodléhá obecné koncentraci, jak tomu může být například v občanském soudním řízení; koncentrace důkazních návrhů nastává teprve způsobem stanoveným v § 115 odst. 4 daňového řádu.

[11] Dále podle stěžovatele soupisy dokládají tok peněžních prostředků, jejich použití na ekonomickou činnost a další relevantní skutečnosti. Stěžovatel rovněž nesouhlasí se závěrem, že neunesl své důkazní břemeno, a tvrdí porušení základních zásad správy daní

podle § 5 a § 6 daňového řádu i pravidel dokazování podle § 92 téhož zákona. Domnívá se, že v daňovém řízení své důkazní břemeno unesl, avšak městský soud se s otázkou neprovedení důkazů zabýval nedostatečně, respektive nesprávně.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. Upozorňoval na dlouhodobou pasivitu stěžovatele a na skutečnost, že byl opakovaně a konkrétně vyzýván k prokázání relevantních skutečností. Za hlavní důvod neprovedení soupisů plateb jako důkazů označil jejich obsahovou nedostatečnost, nikoli pouze okamžik jejich předložení. Soupisy plateb podle žalovaného neprokazují právní a ekonomický důvod konkrétních půjček, jejich průběh, zánik, stav jistin ani výpočet úroků. Stěžovatel navíc sám připustil jejich neúplnost a v průběhu řízení měnil tvrzení o účelu financování.

[13] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[14] Kasační stížnost **je důvodná.**

[15] Úvodem Nejvyšší správní soud poznamenává, že stěžovatel mimo jiné namítá kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Vyjma tvrzení o nedostatečném vypořádání žalobní námitky, podle níž žalovaný soupisy plateb nezohlednil jako důkazní prostředky, však stěžovatel tento kasační důvod nerozvinul.

[16] Platí, že nepřezkoumatelný rozsudek zpravidla vůbec nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru, a je proto nezbytné jej zrušit. Za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů lze označit zejména takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek nebo z jehož odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč jeho žalobní námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, zvláště jde-li o argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Nepřezkoumatelnost však není závislá na subjektivní představě stěžovatele o tom, jak podrobně měl soud rozsudek odůvodnit. Jde o objektivní překážku, která kasačnímu soudu znemožňuje napadené rozhodnutí přezkoumat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010 - 71, a ze dne 24. 1. 2024, č. j. 9 Afs 43/2022 - 60, odst. [24]).

[17] Žádnou z uvedených vad napadený rozsudek nevykazuje. Městský soud svůj závěr ohledně neprovedení navržených důkazů v daňovém řízení odůvodnil zejména v odst. [45] až [48] napadeného rozsudku. Z kasačních námitek je zjevné, že stěžovatel ve skutečnosti nesouhlasí s právním posouzením věci provedeným městským soudem, což nelze zaměňovat s nepřezkoumatelností. Z napadeného rozsudku je patrné, jak městský soud o žalobních bodech rozhodl, jaké důvody jej k tomu vedly a na jakých úvahách založil své závěry. Rozsudek městského soudu není ani vnitřně rozporný. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. proto naplněn není.

[18] Z věcného hlediska Nejvyšší správní soud předesílá, že předmětem kasačního přezkumu není konečné zhodnocení, zda stěžovatel pomocí soupisů plateb prokázal

pokračování

daňovou uznatelnost všech nákladových úroků. Stěžovatel ostatně sám připustil, že samotné soupisy k úplnému posouzení všech nákladových úroků nepostačují. Rozhodná je předcházející procesní otázka, zda žalovaný mohl soupisy odmítnout jako důkazní prostředky pro údajnou absenci vypovídací potence, vůbec je nehodnotit a následně uzavřít, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, a zda městský soud postupoval správně, pokud tento přístup žalovaného aproboval.

[19] Stěžovateli přitom nelze přisvědčit v některých jeho obecných námitkách. V tomto smyslu břemeno tvrzení a důkazní břemeno ohledně skutečností podmiňujících daňovou uznatelnost nákladů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy zejména ohledně skutečného vzniku a výše nákladu a jeho souvislosti se zdanitelnými příjmy, tížilo stěžovatele (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73). Správce daně své pochybnosti konkretizoval zejména ve výzvách ze dne 1. 8. 2022 a 26. 10. 2022. Pouhé předložení soupisů plateb proto samo o sobě nevedlo k přenosu důkazního břemene zpět na správce daně, resp. na žalovaného. Stejně tak správce daně či žalovaný nebyli povinni za stěžovatele rekonstruovat jednotlivé půjčky, dohledávat jejich právní tituly ani sami vypočítávat úroky z neurčitě vymezených jistin.

[20] Pro daňovou uznatelnost nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (zde nákladových úroků) je třeba prokázat skutečnou ekonomickou podstatu financování, existenci a vývoj relevantních závazků a vazbu úrokových nákladů na dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2006, č. j. 2 Afs 39/2006 - 75, č. 1660/2008 Sb. NSS). Předchozí pasivita stěžovatele, neúplnost historických podkladů (stěžovatel poukazoval na to, že ke starším závazkům může jen těžko dohledávat některé podklady) a nesoulad mezi vysokým objemem závazků, hodnotou majetku a provozními výsledky jsou významnými okolnostmi pro výsledné hodnocení důkazů. Nejsou však samy o sobě důvodem k vyloučení včas předloženého relevantního důkazního prostředku z dokazování.

[21] Podle § 111 odst. 2 daňového řádu může odvolatel do vydání rozhodnutí o odvolání své odvolání měnit a doplňovat. Podle § 115 odst. 2 téhož zákona musí být odvolateli při dokazování v odvolacím řízení umožněno vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem a navrhnout další důkazní prostředky. Teprve po uplynutí takto stanovené lhůty se podle § 115 odst. 4 daňového řádu k dalším důkazním návrhům nepřihlíží. Stěžovatel předložil soupisy plateb poslední den této lhůty. Z procesního hlediska tedy šlo o důkazní návrh *včasný*.

[22] Skutečnost, že stěžovatel mohl stejné podklady předložit již dříve, může mít význam při posouzení jeho procesního postupu, například z hlediska případné obstrukční motivace, nebo při konečném hodnocení věrohodnosti jednotlivých důkazních prostředků. Sama o sobě však nezakládá nepřípustnost důkazu předloženého ve lhůtě podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Tento závěr odpovídá rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2026, č. j. 5 Afs 122/2025 - 36, podle jehož odst. [39] ustanovení § 111 odst. 2 daňového řádu obecně umožňuje v odvolacím řízení uvádět nové právní argumenty, skutková tvrzení a důkazní návrhy; koncentrace ve vztahu k důkazním návrhům nastává až uplynutím konkrétní lhůty stanovené podle § 115 odst. 2 ve spojení s § 115 odst. 4 daňového řádu.

[23] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v odst. [71] rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017 - 52, č. 4053/2020 Sb. NSS, přitom rozlišil mezi *předběžným zhlédnutím listiny* a jejím *provedením jako důkazu*. Předběžné zhlédnutí slouží k posouzení, zda bude důkazní prostředek proveden; neopravňuje však správní orgán k tomu, aby pod záminkou posouzení vypovídací potence předem hodnotil důkazní sílu nebo věrohodnost listiny způsobem, který náleží až do fáze hodnocení provedených důkazů. Tentýž rozsudek v odst. [72] až [74] ukládá rozlišovat nové důkazní návrhy vztahující se k dosud neobjasněným skutečnostem od návrhů pouze opakovaných. Mohou-li nové návrhy přinést odlišný náhled na věc, musí odvolací orgán vytvořit procesní prostor pro jejich řádné posouzení. Obava z nekonečného řetězení důkazních návrhů podle odst. [69] uvedeného rozsudku neodůvodňuje paušální odmítnutí nového relevantního důkazního prostředku. Odvolací orgán může dokazování ukončit, dospěje-li k řádně odůvodněnému závěru, že další důkazy nemohou přinést relevantní skutková zjištění; tento závěr však nemůže nahradit konkrétní posouzení důkazního návrhu.

[24] Závěr, že základem nalézání skutkového stavu je řízení před správcem daně prvního stupně a že do odvolacího řízení nelze záměrně přenášet celé nalézací řízení, vyplývá z odst. [51] usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS, na který odkázal městský soud. Není však v rozporu s přípustností doplňování dokazování v odvolacím řízení. Městský soud dále odkázal na rozsudek č. j. 9 Afs 43/2022 - 60. Uvedený rozsudek se týkal postupu daňového subjektu, který předkládal desítky důkazních návrhů, včetně nových a opakovaných výsledků, podaných po více než šesti letech od zahájení daňové kontroly těsně před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Tyto návrhy byly na základě konkrétních okolností výslovně vyhodnoceny jako účelové a obstrukční; část z nich byla navíc nerelevantní, neurčitá nebo nadbytečná (srov. zejména odst. [28] až [31] uvedeného rozsudku). Z tohoto rozsudku však neplyne obecná koncentrace dokazování do prvního stupně ani pravidlo, podle něhož lze jakýkoli důkaz odmítnout jen proto, že mohl být předložen dříve.

[25] Na základě uvedeného obecného rámce kasační soud posoudil, zda soupisy plateb měly vypovídací potenci a zda je žalovaný měl provést jako důkaz, resp. zda městský soud tuto otázku posoudil správně.

[26] Správce daně hodnotí podle § 8 odst. 1 daňového řádu každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Neprovedení navrženého důkazu lze založit zejména na tom, že dokazovaná skutečnost není pro věc relevantní, důkazní prostředek není způsobilý tvrzenou skutečnost ani potvrdit, ani vyvrátit, nebo je důkaz nadbytečný, neboť daná skutečnost již byla spolehlivě objasněna (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09). Judikatura připouští též odmítnutí důkazního návrhu vedeného snahou mařit či účelově prodlužovat řízení nebo důkazu objektivně neproveditelného (srov. rozsudek č. j. 9 Afs 43/2022 - 60, odst. [30]). Každý z těchto důvodů však musí být konkrétně a přesvědčivě vysvětlen.

[27] Absenci vypovídací potence důkazního prostředku je nutno odlišit od jeho omezené důkazní síly a od nedostatečnosti souhrnu důkazů k úplnému unesení důkazního břemene. Důkazní prostředek postrádá vypovídací potenci tehdy, není-li způsobilý dokazovanou

pokračování

skutečnost ani potvrdit, ani vyvrátit. Naproti tomu důkaz, který může potvrdit některou dosud spornou dílčí skutečnost, není bez vypovídací potence jen proto, že sám neprokazuje všechny předpoklady pro uplatnění práv daňového subjektu.

[28] Tento rozdíl je pro nynější věc určující. Žalovaný v odst. [82] svého rozhodnutí vyšel z toho, že soupisy plateb neprokazují důvod vzniku, vznik a existenci každé jednotlivé půjčky a nelze z nich ověřit průběžné stavy jistin ani související úroky. Takový závěr může po provedení a zhodnocení listin odůvodnit výsledné zjištění, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno v plném rozsahu. Bez dalšího však neodůvodňuje závěr, že soupisy nejsou způsobilé prokázat žádnou relevantní dílčí skutečnost.

[29] Nejvyššímu správnímu soudu v této fázi nepřísluší nahrazovat žalovaného při vlastním hodnocení soupisů plateb ani určovat, které skutečnosti jimi byly prokázány. Pro přezkum zákonnosti jejich neprovedení je však nezbytné předběžně posoudit, zda s ohledem na svou povahu a označený důkazní účel mohly vůbec přispět k objasnění některé rozhodné skutečnosti. Jde o předběžné zhlédnutí listin ve smyslu odst. [71] rozsudku rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 438/2017 - 52, nikoli o vlastní hodnocení jejich věrohodnosti, průkaznosti nebo výsledné důkazní síly.

[30] Na základě tohoto omezeného posouzení nejsou soupisy plateb zjevně bez vztahu k dokazovaným otázkám. Zachycují jednotlivé příchozí a odchozí platby, označení některých protistran a účetní popisy části operací, včetně záznamů označených jako půjčka, splátka či vrácení půjčky a plateb spojovaných s konkrétními provozními výdaji. Stěžovatel ve vyjádření ze dne 13. 11. 2024 současně výslovně tvrdil, že jimi prokazuje finanční toky a použití přijatých prostředků. Již proto nelze bez provedení tohoto důkazu kategoricky uzavřít, že není způsobilý přispět k objasnění žádné z rozhodných dílčích skutečností *per se*. Tento závěr nic nevypovídá o tom, zda jsou záznamy pravdivé, věrohodné a ve spojení s dalšími podklady dostačující.

[31] Zda soupisy věrně zachycují skutečné bankovní pohyby, zda označení plateb odpovídá jejich právnímu titulu, zda lze přijaté prostředky spojit s konkrétními výdaji a zda soupisy ve spojení s ostatními podklady umožňují zjistit vznik, průběh a zůstatky jednotlivých jistin i výpočet úroků, ponechává Nejvyšší správní soud zcela otevřené. Jde o otázky věrohodnosti, průkaznosti a výsledné důkazní síly, které musí posoudit v první řadě žalovaný. Nyní postačuje uzavřít, že nelze předem vyloučit jakýkoli příspěvek soupisů k objasnění finančních toků a tvrzeného použití části prostředků. Žalovaný proto měl tyto listiny provést a teprve poté vysvětlit, které skutečnosti z nich považuje za prokazané a které nikoli a zda ve spojení s ostatními podklady postačují k uznání všech úroků nebo jejich oddělitelné části.

[32] Uvedený závěr odpovídá ustálené i novější judikatuře Nejvyššího správního soudu. Podle rozsudku ze dne 15. 10. 2020, č. j. 7 Afs 399/2019 - 73, odst. [28] a [32], musí být před závěrem o neunesení důkazního břemene provedeny všechny relevantní důkazy navržené daňovým subjektem, nejde-li o důkazy zjevně nerozhodné, právně nevýznamné, nadbytečné nebo nezpůsobilé tvrzenou skutečnost potvrdit či vyvrátit. Správce daně není oprávněn důkaz bez dalšího předem odmítnout s tím, že od něj nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností; tím by jej apodikticky hodnotil, aniž by jej provedl, v rozporu s § 92

odst. 2 daňového řádu (shodně rozsudek ze dne 30. 1. 2025, č. j. 7 Afs 221/2024 - 43, odst. [14] až [18]). Obdobně rozsudek ze dne 27. 11. 2025, č. j. 8 Afs 172/2024 - 81, odst. [27] a [35] až [40], zdůraznil, že důkaz může mít podpůrnou hodnotu ve spojení s dalšími podklady, i když sám o sobě neprokazuje celý rozhodný skutkový řetězec. Pro úplnost zdejší soud doplňuje, že jeho nynější závěr není v rozporu například ani s rozsudkem ze dne 10. 4. 2026, č. j. 6 Afs 75/2025 - 57, zejména odst. [31] a [32]. V uvedené věci mohly další navržené svědecké výpovědi potvrdit jen již v zásadě nespornou dílčí skutečnost, že určitá práce byla vykonávána, nemohly však odstranit rozhodné pochybnosti o jejím rozsahu, obsahu a výši uplatněných nákladů. V nynější věci naproti tomu finanční toky a použití přijatých prostředků zůstávají přímo spornými skutečnostmi, k jejichž prokázání byly soupisy označeny; nejde tedy o důkaz nadbytečný k již objasněné otázce.

[33] Městský soud správně vyšel z toho, že stěžovatel byl již v řízení před správcem daně konkrétně vyzván k prokázání relevantních skutečností. V odst. [47] napadeného rozsudku však zároveň připustil, že soupisy plateb mohou prokazovat určité minimální skutečnosti ohledně transakcí. Tím uznal jejich dílčí vypovídací potenci. Přesto chybně neprovedení těchto důkazních prostředků aproboval proto, že podle jeho názoru *samy* neprokazují všechny skutečnosti, které měl stěžovatel povinnost prokázat. Takový postup je v rozporu s § 8 odst. 1 a § 92 odst. 2 daňového řádu i s výše uvedenou judikaturou, neboť směřuje způsobilost důkazu přispět k objasnění dílčí skutečnosti s výsledným unesením důkazního břemene.

[34] Neobstojí ani úvaha, že provedení soupisů by umožnilo stěžovateli odvolací řízení libovolně prodlužovat. Soupisy byly předloženy v zákonné lhůtě a ze správního rozhodnutí ani z dalších zjištění neplyne, že by tento konkrétní důkazní návrh byl veden snahou mařit nebo účelově prodloužit řízení. Žalovaný navíc v odst. [82] svého rozhodnutí nezaložil odmítnutí soupisů plateb na konkrétním závěru o obstrukční motivaci stěžovatele. Městský soud proto nemohl chybějící důvod pro odmítnutí provedení navržených důkazů (možné obstrukce) doplnit vlastní hypotetickou úvahou. Správní soudy nemohou nahrazovat nebo podstatně doplňovat odůvodnění správního rozhodnutí vlastním odůvodněním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2023, č. j. 4 Afs 395/2021 - 37, odst. [22]).

[35] Předchozí pasivita stěžovatele tedy nezakládala procesní překážku provedení soupisů plateb jako důkazů. Může však být zohledněna při hodnocení jejich věrohodnosti a průkaznosti či při posuzování případných dalších důkazních návrhů z hlediska jejich včasnosti, relevance, nadbytečnosti nebo obstrukční povahy.

[36] Městský soud proto pochybil, jestliže nezrušil rozhodnutí žalovaného pro podstatnou vadu řízení. Tato vada [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.] mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Soupisy plateb byly předloženy k prokázání právě těch dílčích otázek, které správce daně ve svých výzvách označil za rozhodné, zejména existence finančních toků a použití přijatých prostředků. Bez jejich provedení a hodnocení ve spojení s ostatními podklady nelze spolehlivě vyloučit, že mohly ovlivnit posouzení věci, byť i jen v oddělitelné části uplatněných úroků.

pokračování

[37] Nejvyšší správní soud nepředjímá, zda soupisy plateb ve spojení s ostatními podklady prokazují právní titul jednotlivých půjček, jejich historický průběh, nesplacené jistiny, správnost výpočtu úroků nebo vazbu na zdanitelné příjmy. Nepředjímá ani jejich věrohodnost a důkazní váhu. Tyto otázky musí posoudit žalovaný. Zdejší soud uzavírá pouze to, že za daného obsahu soupisů plateb a jejich označeného důkazního účelu nebylo možné soupisy odmítnout jako důkazní prostředky postrádající jakoukoli vypovídací potenci.

[38] Nedůvodná je naproti tomu kasační argumentace, podle níž předložení soupisů plateb *samo o sobě* prokazuje splnění všech požadavků výzvy a přesouvá důkazní břemeno zpět na správce daně. O tom bude možné rozhodnout až po provedení a hodnocení soupisů ve spojení s ostatními podklady. Stejně tak nebylo povinností žalovaného, jak to tvrdil stěžovatel, bez dalšího převzít stav jistin k 1. 1. 2019 nebo uznat všechny úroky vyčíslené stěžovatelem. Nedůvodnost těchto dílčích tvrzení však nebrání závěru, že žalovaný pochybil tím, že včas předložené relevantní listiny neprovedl a nehodnotil.

[39] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že kasační stížnost je důvodná, a podle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. napadený rozsudek zrušil. Již v řízení před městským soudem byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného a dosavadní výsledky řízení umožňují o žalobě rozhodnout. Nejvyšší správní soud proto podle § 110 odst. 2 s. ř. s., ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. zrušil také rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[40] V dalším řízení žalovaný provede dokazování soupisy plateb předloženými dne 13. 11. 2024. Posoudí jejich původ, úplnost, věrohodnost a obsah a vyhodnotí je jednotlivě i ve spojení s ostatními důkazy. U jednotlivých věřitelů a tvrzených závazků posoudí, zda lze zjistit vznik a vývoj jistiny, její případné splacení, výpočet úroků a vazbu použití prostředků na zdanitelné příjmy stěžovatele. Prokáže-li stěžovatel rozhodné skutečnosti pouze u oddělitelné části úroků, posoudí žalovaný daňovou uznatelnost této části samostatně. Před vydáním nového rozhodnutí žalovaný dodrží postup podle § 115 odst. 2 daňového řádu, seznámí stěžovatele nejen s provedenými důkazy, ale i s jejich hodnocením a se skutkovými závěry, které z nich hodlá učinit, a umožní mu na ně ve stanovené lhůtě reagovat. Tento právní názor je pro žalovaného závazný (§ 78 odst. 5, § 110 odst. 2 *in fine* s. ř. s.).

[41] Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu a současně podle § 110 odst. 2 s. ř. s. rozhodl o žalobě, rozhodl podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. také o nákladech řízení o žalobě a o nákladech řízení o kasační stížnosti.

[42] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobce měl ve věci plný úspěch, a má proto právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení o žalobě i o kasační stížnosti. Náklady tvoří zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč, zaplacený soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč a náklady právního zastoupení. Protože jde o žalobu a kasační stížnost ve věci rozhodnutí vydanému správcem daně a výše peněžitého plnění přesahuje 500 000 Kč, činí tarifní hodnota podle § 10b odst. 5 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní

tarif), ve znění účinném od 1. 1. 2025, 500 000 Kč. Z této tarifní hodnoty činí mimosmluvní odměna za jeden úkon právní služby 10 300 Kč (§ 7 bod 6 advokátního tarifu) a paušální náhrada hotových výdajů 450 Kč za jeden úkon (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). V řízení o žalobě náleží žalobci náhrada za čtyři úkony právní služby, a to za převzetí a přípravu zastoupení, podání žaloby, repliku a účast při jednání (§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu]. V řízení o kasační stížnosti náleží náhrada za dva úkony právní služby, a to za převzetí a přípravu zastoupení novým advokátem a podání kasační stížnosti (§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Druhé převzetí a příprava zastoupení představuje důvodně vynaložený náklad, neboť po vydání napadeného rozsudku převzal zastupování pro kasační řízení jiný advokát, který se musel s věcí seznámit a připravit kasační argumentaci; nejde o opětovné uplatnění téhož úkonu stejným advokátem. Za šest úkonů náleží odměna ve výši 61 800 Kč a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 2 700 Kč, celkem 64 500 Kč. Jelikož byli oba stěžovatelovi zástupci plátcí DPH, zvyšuje se tato částka podle § 57 odst. 2 s. ř. s. o 21 %, tedy o 13 545 Kč, na 78 045 Kč. Po připočtení soudních poplatků v celkové výši 8 000 Kč činí celková náhrada nákladů řízení 86 045 Kč. Žalovaný je povinen ji zaplatit k rukám nynějšího zástupce žalobce ve lhůtě uvedené ve výroku III. tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 21. září 2026

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu