



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNE REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **T. C. N.**, zastoupeného JUDr. Ing. Rudolfem Kutnarem, advokátem se sídlem Na Višňovce 1/1044, Praha 6, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 6. 2006, čj. FŘ-7526/11/06, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 6. 2007, čj. 7 Ca 231/2006 - 29,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

I.

Finanční úřad v Praze Modřanech (správce daně) vyměřil žalobci rozhodnutím ze dne 29. 9. 2004, čj. 117488/04/012911/7547, daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 5 595 444 Kč. Žalovaný k odvolání žalobce částečně změnil rozhodnutím ze dne 14. 6. 2006, čj. FŘ-7526/11/06, rozhodnutí správce daně, aniž by ovšem tato změna měla vliv na daňovou povinnost a její výši.

II.1

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze. Namítl, že byly zdaněny finanční prostředky, které si vložil v roce 2001 na svůj soukromý devizový účet. Žalobce v roce 2001 v České republice nepodnikal, jednalo se o jeho soukromý účet a o finanční prostředky, které si půjčil od svého otce. Žalobce tyto prostředky nepoužil k zamýšlenému účelu, proto je vložil na svůj účet a bezhotovostně vrátil otcí. Zdanění takových finančních prostředků nemá oporu v zákoně.

Dále žalobce namítl, že výzvy správce daně ze dne 23. 8. 2004 a ze dne 19. 1. 2005 a ústní jednání dne 15. 2. 2005 „jsou v rozporu se zákonem a jsou proto právně neúčinné“.

Konečně pak žalobce namítl, že správce daně v rozporu s článkem 2 odst. 2 a článkem 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod rozšířil důkazní břemeno žalobce, neboť je nepřipustné požadovat po žalobci prokázání jeho majetkových poměrů v rozsahu, který překračuje časový a věcný rámec jeho daňových povinností. Správní orgány tak konstruovaly povinnost žalobce k obecnému prokazování jeho majetkových poměrů a zdrojů majetku, která je mimo rámec zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Správní orgány tím žalobci odňaly v rozporu s článkem 11 odst. 1, 5 Listiny základních práv a svobod jeho vlastnické právo.

II.2

Městský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 29. 6. 2007, čj. 7 Ca 231/2006 - 29. Podle městského soudu nebylo v posuzované věci možné bezesbytku vycházet z nálezu Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, ve věci sp. zn. IV. ÚS 29/05, neboť se jedná o skutkově rozdílné případy. Žalobce vložil na účet prostředky odpovídající v dané době cca 17 000 000 Kč, které nemohl nabýt úsporami z minulého období a zároveň nedoložil odpovídající příjem v tuzemsku. Výrazný nepoměr mezi příjmy žalobce a částkou, kterou vložil na účet, ve správci daně oprávněně vzbudil pochybnosti o správnosti daňového přiznání žalobce a zahájil vytykáací řízení podle § 43 daňového řádu. Proporcionalita mezi veřejným zájmem na řádném výběru daní a svobodou jednotlivce podle městského soudu převažuje v posuzované věci na stranu státu, neboť dispozice žalobce s tak vysokou částkou není vysvětlitelná běžnými úsporami. Výše částky pak je ve zřejmém nepoměru k tomu, že žalobce nebyl v daném zdaňovacím období podnikatelem.

Žalovaný podle městského soudu nepožadoval po žalobci prokázání čehokoliv, ale pouze prokázání skutečnosti, že předmětné finanční prostředky byly zdaněny nebo se jedná o částku, která nepodléhá dani z příjmů. Městský soud přisvědčil žalovanému i v závěru, že žalobce tuto skutečnost neprokázal tvrzením, že se jedná o vrácení půjčky od strýce (*pozn. NSS, jedná se zřejmě o písařskou chybu, neboť z obsahu spisů i veškerých podání je zřejmé, že žalobce hovořil o půjčce od otce*). Žalobce v rámci správního řízení uvedl, že se jednalo o prostředky přivážené z Vietnamu v letech 1998 – 2001, které měly být použity k podnikatelské činnosti a které měl žalobce uloženy v hotovosti na bezpečném místě. Městský soud dal za pravdu žalovanému, že žalobce tato tvrzení neprokázal. Potvrzení o půjčce tato tvrzení neprokazují, neboť z nich nelze seznat, že půjčky odpovídají finančním prostředkům vloženým na účet v roce 2001.

Žalobce neprokázal, že prostředky nepodléhají dani z příjmů ani že byly zdaněny v předchozích zdaňovacích obdobích. Za takové situace musel správce daně vycházet ze skutečnosti, že se jedná o příjem dosažený ve zdaňovacím období roku 2001.

III.1

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku městského soudu kasační stížností. Dovolal se stížního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, a podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. vady řízení před správním orgánem, pro níž měl soud napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit.

Stěžovatel, který byl nepodnikající osobou, podal k výzvě správce daně nulové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2001 a k výzvě ze dne 23. 8. 2004 uvedl, že předmětné finanční prostředky byly vrácenou půjčkou od jeho otce. Zdanění finančních prostředků

uložených fyzickou osobou na soukromý účet nemá oporu v zákoně. Stěžovatel je na rozdíl od městského soudu názoru, že na jeho případ plně dopadají závěry Ústavního soudu vyslovené v jeho nálezu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05.

Stěžovatel nesouhlasí ani se závěrem městského soudu, podle něž neprokázal, že finanční prostředky odesílané z devizového účtu otci stěžovatele je vracením půjčky, a správce daně tak musel vycházet ze skutečnosti, že se jedná o příjem dosažený ve zdaňovacím období roku 2001. Stěžovatel poskytl v daňovém řízení důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení, správce daně je však neakceptoval. Podle stěžovatele nemohou být vklady na osobních účtech u finančních ústavů plošně považovány za zdanitelné příjmy majitele účtu v roce jejich vkladu. Vzniknou-li správci daně u takových prostředků pochybnosti, musí jim předcházet zjištění o existenci zdroje, z něhož by věcně i časově mohla částka jako příjem pocházet.

Tvrdí-li poplatník, že se nejedná o zdanitelný příjem, a své tvrzení dokládá důkazními prostředky, správní orgány je musí řádně zhodnotit a vyvrátit prokazatelnost jeho tvrzení. Není totiž přípustné požadovat prokazování majetkových a příjmových poměrů v rozsahu, který překračuje věcný a časový rámec daňových povinností stěžovatele. Stěžovatel v tomto směru nesouhlasí ani se závěrem městského soudu, že prostředky byly zdanitelným příjmem jen za období, ve kterém byly vloženy na účet.

Konečně pak stěžovatel upozornil, že městský soud dal v obdobném sporu (sp. zn. 10 Ca 56/2005) za pravdu žalobci a rozhodnutí žalovaného zrušil, vycházející z obdobných názorů, jakých se nyní dovolává stěžovatel.

III.2

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Uvedl, že správce daně postupoval v souladu s § 1 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel sám uvedl, že prostředky vložil na účet v letech 2000 a 2001. Zároveň ovšem stěžovatel nedoložil žádný příjem dosahovaný za předchozí roky v tuzemsku, který by odpovídal výši prostředků vložených na účet v letech 2000 a 2001. Ani na základě výzvy správce daně pak stěžovatel neprokázal, že peněžní prostředky vložené na účet v roce 2001 představují prostředky, které měly být dováženy v hotovosti z Vietnamu od roku 1998. Správce daně pak „vycházel ze skutečnosti, že peněžní prostředky, u kterých není prokázané, zda a jakým způsobem byly získány, jsou peněžními prostředky podléhajícími zdanění“.

III.3

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Podstata sporu se odvíjí od posouzení skutečnosti, zda stěžovatel unesl důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 9 daňového řádu. Stěžovatel tvrdí, že předložil doklady o půjčce peněz. Jednalo se o jeho soukromé finanční prostředky vkládané na soukromý účet. Namítl, že správce daně konstruuje jeho daňovou povinnost způsobem překračujícím její časový a věcný rámec a konstruuje tím povinnost stěžovatele prokázat své majetkové poměry.

Nejvyšší správní soud ve svých úvahách vyšel mj. z judikatury Ústavního soudu. Ten v nálezu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95 (č. 130/96 Sb.), dospěl k závěru, že § 31 odst. 9 daňového řádu je třeba vnímat v kontextu § 43 daňového řádu, ze kterého vyplývá

rozsah skutečností, k jejichž prokázání může správce daně daňový subjekt vyzvat. Vyjádří-li správce daně podle citovaného ustanovení pochybnosti o tvrzení daňového subjektu, je daňový subjekt povinen tvrzené skutečnosti prokázat. Ústavní soud podotkl, že daňový subjekt nelze vyzvat k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí on sám. Poslední úvahu Ústavního soudu je třeba vidět v kontextu jeho další judikatury, především nálezu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05 (<http://nalus.usoud.cz>). Ústavní soud vychází z charakteru daňového řízení, v němž stíhá daňový subjekt, na rozdíl od jiných druhů řízení, rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání). Důkazní břemeno se pak odvíjí od skutečností tvrzených v daňovém přiznání, resp. od skutečností, které je daňový subjekt v daňovém přiznání povinen uvést. Tento závěr Ústavního soudu vychází z ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu, podle kterého daňový subjekt prokazuje nejen skutečnosti, které tvrdí sám, ale rovněž skutečnosti, na které se povinnost tvrzení vztahuje. Vznikne-li proto pochybnost o úplnosti tvrzení uváděných stěžovatelem v daňovém přiznání (§ 43 daňového řádu), může přenést na daňový subjekt důkazní břemeno ve vztahu ke skutečnostem, které daňový subjekt netvrdí, ale u nichž pochybnost vyzvala a které tvrdit má (§ 31 odst. 9 daňového řádu).

Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovateli, že v České republice není zakotvena povinnost podávat tzv. majetková přiznání. Absenci této povinnosti nelze nahrazovat ani extenzivně pojatým dokazováním v daňovém řízení, které by ve svých důsledcích vedlo ke stejnému efektu. Proto ostatně také Ústavní soud v nálezu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, uvedl, že *„také v daňovém řízení se vztahuje důkazní břemeno pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vážících se vylučně k daňové povinnosti subjektu. Daňová povinnost má pak jak rozměr druhový, tedy povinnost vážící se k zákonem stanovené konkrétní dani, tak rozměr časový, vyjádřený v ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků, který stanoví správci daně lhůty, v nichž právo státu na vyměření či doměření daně zaniká. Podle Ústavního soudu pouze v tomto časově a věcně omezeném rámci lze po daňovém subjektu požadovat unesení důkazního břemene v daňovém řízení. Rozšíření důkazního břemene mimo tento rámec je nepřijatelným vybočením (excesem) správce daně, které v rovině ústavněprávní představuje zásah do výše vymezené autonomie sféry jednotlivce, a tedy i porušení čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny. Rozsah povinnosti nést důkazní břemeno v daňovém řízení je tedy třeba vůči daňovému subjektu vykládat tak, aby vůbec ještě byl respektován onen autonomní prostor jednotlivce, resp. zachována proporce mezi tímto prostorem na straně jedné a veřejným zájmem na straně druhé. Vyměří-li či doměří-li správce daně na základě takto excesivně vyložené důkazní povinnosti daňového subjektu daň podle pomůcek, poruší tím rovněž i článek 11 odst. 5 Listiny.“*

V posuzované věci se správce daně naznačeného excesu nedopustil, požadoval-li po stěžovateli prokázání zdanění předmětných finančních prostředků. Tato činnost správce daně není *a priori* zjišťováním původu majetku, jak se nesprávně domnívá stěžovatel, ale legitimní snahou ověřit, zda prostředky byly zdaněny, případně z jakého důvodu se tak nestalo. Přestože prokázání této skutečnosti může v mnoha případech souviset s prokázáním původu prostředků, zásadní informací, kterou je daňový subjekt v daňovém řízení povinen poskytnout, je pouze moment zdanění či osvobození od daňové povinnosti.

Stěžovatel v postavení daňového subjektu – fyzické osoby, podal na výzvu správce daně daňové přiznání, o jehož obsahu měl správce daně pochybnosti, proto zahájil výtýkácí řízení (§ 43 daňového řádu). Správce daně je přitom oprávněn v souladu s § 1 odst. 2 daňového řádu činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění daňové povinnosti a byl oprávněn žádat, aby stěžovatel prokázal, že předmětné prostředky nejsou zdanitelným příjmem, který obdržel v průběhu zdaňovacího období. Jedná se o prokázání svého druhu negativní skutečnosti, která může být fakticky prokázána pouze prokázáním komplementární pozitivní skutečnosti, jež existenci prokazované negativní skutečnosti vylučuje. Stěžovatel mohl svou důkazní povinnost

splnit např. tím, že by doložil, že uvedenou částkou disponoval již koncem roku 2000, příp. že se jednalo pouze o poskytnuté prostředky třetí osoby.

Stěžovatel sice tvrdil, že se jednalo o prostředky poskytnuté třetí osobou – jeho otcem, žalovaný stejně jako poté městský soud však správně uzavřeli, že potvrzení o půjčkách sama o sobě neprokazují, že prostředky z půjček odpovídají těm, které stěžovatel vložil na svůj účet. Stěžovatel uvedl, že prostředky přivážel z Vietnamu do České republiky v hotovosti od roku 1998 do roku 2001. Tuto informaci nijak blíže neupřesnil co do výše jednotlivě dovážených prostředků ani co do bližšího časového údaje, a Nejvyšší správní soud proto pouze obecně podotýká, že od 31. 7. 2000 podléhal dovoz vyšších částek hotovosti oznamovací povinnosti (§ 5 odst. 1 zákona č. 61/1996 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a o změně a doplnění souvisejících zákonů, ve znění účinném od 31. 7. 2000). Nabízejícím se důkazem tedy mohlo být např. prokázání dovozu půjčených prostředků do České republiky. Stěžovatel se ovšem vedle prokazování půjčky omezil již jen na obecné tvrzení, že peníze uložil v hotovosti na bezpečném místě.

Nespornou skutečností je existence předmětné částky. Správce daně měl právo a dokonce i povinnost ověřit, zda tyto prostředky byly zdaněny (případně, zda jsou od daně osvobozeny). Stěžovatel na jeho výzvu poskytl tvrzení, které neprokázal. Za těchto okolností správce daně správně nepřistoupil na vysvětlení podané ohledně původu a tím i zdanění peněžních prostředků stěžovatelem a hledal závěr odpovídající logickým principům. Vzhledem k tomu, že stěžovatel prokázal pouze minimální příjem ze zaměstnání ve společnosti, jejímž byl rovněž společníkem (KOBIS s. r. o.), a jiný zdroj příjmů (s výjimkou neprokázaného tvrzení, že vkládané částky jsou prostředky získanými půjčkou), je zcela odpovídající úvaha správce daně, podle níž předmětné prostředky představují příjmy stěžovatele, které byl povinen zdanit. Jinak řečeno, správce daně neměl k dispozici informace, na základě kterých by mohl stanovit jiný zdroj peněžních prostředků stěžovatele. Nelze proto přisvědčit námitce stěžovatele, že správce daně vycházel ze zjištění o majetku, nikoliv příjmech. Úvaha správce daně přitom nepřekračuje meze zákona (§ 1 odst. 2, § 2 odst. 2, 3 zákona o správě daní a poplatků) ani logiky.

K námitce stěžovatele ohledně rozdílnosti judikatury jednotlivých senátů městského soudu je třeba - v obecné rovině - konstatovat, že tato rozdílnost samozřejmě představuje negativní jev, jelikož značně oslabuje předvídatelnost rozhodovací činnosti soudu a tím i efektivitu působení práva. Právě jedním z důvodů a smyslem řízení o kasační stížnosti je sjednocování judikatury krajských soudů. Proto lze mít za to, že po rozhodnutí zdejšího soudu o jednotlivých sporných právních otázkách bude rozhodovací činnost krajských soudů jednotná a souladná s rozhodnutími Nejvyššího správního soudu. V žádném případě však neplatí, že nejednotnost rozhodnutí krajského soudu *a priori* znamená důvodnost kasační stížnosti, neboť pokud by tomu tak bylo, logicky by to znamenalo, že by Nejvyšší správní soud musel akceptovat i právní názory, s nimiž by se vůbec neztotožnil, nicméně které byly vysloveny jako první v pořadí.

Konečně pak Nejvyšší správní soud pro úplnost podotýká, že se obdobnými právními otázkami jako v nyní posuzované věci zabýval v řadě svých rozhodnutí, z nichž jmenuje např. rozsudky ze dne 15. 5. 2006, čj. 8 Afs 58/2005 - 54, ze dne 23. 3. 2007, čj. 2 Afs 20/2006 - 90 a ze dne 18. 7. 2007, čj. 9 Afs 28/2007 - 156 (www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud uzavřel, že stížní námitky nejsou důvodné a napadené rozhodnutí krajského soudu je zákonné, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému, kterému by právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 25. července 2008

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu