



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **Z. H.**, zast. JUDr. Petrem Vaňkem, advokátem, se sídlem Na Poříčí 12, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 3. 2018, č. j. 14334/18/5200-10423-705778, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 7. 2021, č. j. 9 Af 20/2018 - 79,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

### O d ů v o d n ě n í :

#### I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 2. 5. 2017, č. j. 3745044/17/2004-51523-106082, byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 1.735.905 Kč a současně mu bylo uloženo penále ve výši 347.181 Kč. Důvodem doměření daně byla skutečnost, že žalobce neuvedl v rámci svého řádného daňového přiznání příjem ve výši 470.700 EUR. Ten byl u žalobce zjištěn jako hotovost, kterou převážel dne 26. 8. 2011 z České republiky přes Německo do Švýcarska, přičemž celním orgánům v Německu při celní kontrole sdělil, že 60 % těchto převážených peněz patří jeho osobě a zbývající část pochází od firmy, ve které pracuje jako manažer, avšak její jméno odmítl sdělit. Správce daně v rámci daňové kontroly proěřoval, zda se jedná o peněžní prostředky zdaněné daní z příjmů, a dovedil, že jde o nezdaněné osobní prostředky žalobce. Protože žalobce v daňovém řízení neprokázal jiný původ těchto peněžních prostředků a neodstranil pochybnosti správce daně, byla tato hotovost posouzena jako ostatní příjem podle § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a žalobci mu z nich byla doměřena daňová povinnost.

[2] Rozhodnutím ze dne 27. 3. 2018, č. j. 14334/18/5200-10423-705778, žalovaný odvolání žalobce zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil. Dospěl totiž k závěru, že žalobce žádnými

relevantními důkazními prostředky neprokázal, že se jedná o peněžní prostředky jemu pouze svěřené třetí osobou, a to přestože byl opakovaně vyzván k prokázání svého tvrzení.

[3] Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) rozsudkem ze dne 28. 7. 2021, č. j. 9 Af 20/2018 - 79, žalobu zamítl. Neztotožnil se totiž s námitkami ohledně neprovedení dokazování obsahem výpovědi žalobce u celního orgánu v Německu dne 26. 8. 2011, neboť správce daně i žalovaný založili svá rozhodnutí o doměření daně zejména na žalobcově následném (a dosud trvajícím) tvrzení, že převážené peněžní prostředky nebyly jeho majetkem, a to ve spojení s faktem, že žalobce odmítl uvést, komu peníze patří. Objasnění pravého obsahu výpovědi žalobce dne 26. 8. 2011 proto není právně významné, neboť nemá na proces ověřování zdanění předmětných prostředků podstatný vliv. Obsahem výpovědi ze dne 26. 8. 2011, kterou žalobce údajně učinil po poradě s právním zástupcem a v níž poměrně přesně uvedl procentuální poměr původu převážené hotovosti, jen vyvolal pochybnosti správce daně o správném uvedení daňové povinnosti. Tyto pochybnosti však přetrvávaly a nebyly odstraněny ze strany žalobce ani po výzvách správce daně, přičemž relevantním byl průběh dokazování v rámci daňové kontroly.

[4] Městský soud se neztotožnil ani s druhou námitkou, v níž žalobce zpochybňoval samotné posouzení převážených peněz jako jeho příjmu. Správce daně totiž prokázal pochybnosti o řádném daňovém tvrzení žalobce a následně bylo na něm, aby doložil, že nejde o jeho peněžní prostředky, jak tvrdil. To se žalobci (přes opakované výzvy správce daně) nepodařilo a ani nevyvinul žádnou součinnost k tomu, aby objasnil původ převážených prostředků. Žalobce byl tím, kdo byl povinen v rámci řízení zvažovat, jaké skutečnosti by mohly ke splnění této jeho povinnosti přispět, a patřičně tuto svou úvahu procesně projevit. Již to samo o sobě vzbuzuje pochybnosti na půdorysu celého případu, kdy žalobce ve své písemnosti ze dne 20. 2. 2016 celnímu orgánu v Karlsruhe vysvětloval, že šlo o přátelskou službu jeho známému, hotovost nepocházela z jeho osobního či obchodního majetku, avšak v odvolání uváděl, že identifikací osoby, od níž prostředky převzal, by došlo v rámci předmětu jeho činnosti k porušení obchodního tajemství. To uváděl i přesto, že mu hrozila a následně i byla uložena vysoká pokuta, hrozilo doměření daně a ačkoli mohl svou tvrzenou obchodní cestu prokazovat i jinými standardními důkazy v rámci svého podnikání. Závěr žalovaného, podle něhož za těchto okolností nelze mít za to, že by žalobce unesl své důkazní břemeno, tedy městský soud považoval za správný.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[5] Proti tomuto rozsudku městského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Stěžovatel v kasační stížnosti namítl prokázání skutečnosti, že nemohl mít v roce 2011 příjem 470.700 EUR ani tyto prostředky sám nemohl jinak pro sebe opatřit. Tím bylo prokázáno najisto, že částka nemohla být jeho příjmem, a tedy ji nemusel uvádět v daňovém přiznání ani prokazovat její původ. Za těchto okolností nebylo nutno trvat na tom, aby uvedl osobu zákazníka (známého, obchodního partnera), pro něhož prostředky převážel. Neexistuje-li totiž žádný právní důvod, aby vlastnil v roce 2011 částku 470.700 EUR, nemůže tuto okolnost prokazovat, neboť jde o negativní skutečnost. Naopak správce daně, pokud měl pochybnosti o údajích v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2011, musel tuto skutečnost prokázat. To se však nestalo. Ostatně pokud již správce daně považoval předmětnou částku za jeho zdanitelný příjem, měl mu umožnit uplatnit k němu odpovídající část výdajů, a to například procentuální sazbou.

pokračování

[7] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozsudku i rozhodnutí o odvolání a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

[8] Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožnil s rozsudkem městského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

### III. Posouzení kasační stížnosti

[9] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Stěžovatel v kasační stížnosti odkázal na důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[10] Podle písmena a) tohoto ustanovení *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*. Podle písmena b) stejného ustanovení *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytykanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost*.

[11] Z obsahu daňového spisu vyplývá, že stěžovatel dne 26. 8. 2011 převážel částku 470.700 EUR v hotovosti z České republiky přes Německo do Švýcarska. Z protokolu celního úřadu v Lörrachu vyplývá, že peníze byly nalezeny při kontrole ve vozidle (v odkládací přihrádce ve středové konzoli). Stěžovatel celním orgánům podle tohoto protokolu sdělil, že je na cestě do Fricku ve Švýcarsku, kde chce za převážené peníze koupit auto a že 60 % z převážených peněz patří jeho osobě a zbývající část pochází od firmy, ve které pracuje jako manažer, přičemž jméno této firmy odmítl sdělit. Daňové orgány následně zjistily, že stěžovatel byl zaměstnancem společnosti CARRIAGES CZ, s.r.o. Z jejího sdělení pak vyplývá, že stěžovateli v roce 2011 žádné finanční prostředky neschovával. V dalších vyjádřeních učiněných v řízení před německými i českými orgány stěžovatel tvrdil, že převážené prostředky mu nepatřily ani zčásti, nýbrž že byly majetkem známého (jehož blíže nespécifikoval) a koupě auta byla z jeho strany přátelskou službou. V těchto vyjádřeních měl stěžovatel za prokázané, že finanční prostředky nebyly jeho (což podle něj vyplývá z jeho podání, jež zaslal německým celním orgánům), respektive že v roce 2011 vůbec takové prostředky neměl k dispozici (což podle něj vyplývá z jeho daňového přiznání a výpisů z účtů).

[12] Podstata kasační stížnosti spočívá v přesvědčení stěžovatele, podle něhož nebyl povinen prokazovat, že převážené peníze nejsou jeho příjmem, jelikož se jedná o negativní skutečnost. Rovněž je stěžovatel názoru, že v daňovém řízení předložil dostatečné důkazy o tom, že v roce 2011 nemohl mít k dispozici částku v příslušné výši.

[13] Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, neboť ten je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Podle písmene c) tohoto ustanovení má tedy také povinnost prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud zjistí některou okolnost zpochybňující v nich uvedené údaje, přechází důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu na daňový subjekt. Ten pak musí

prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. V takovém případě musí daňový subjekt prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit či navrhnout relevantní důkazní prostředky. Pokud jsou takové důkazy spolehlivě prokazující jeho tvrzení provedeny, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně. V opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.

[14] Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle žalobce, zda určité skutečnosti v daňovém řízení uvede či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání. Nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i v daňovém řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje jen k prokázání skutečností vážících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém tvrzení nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05).

[15] Stěžovateli je nutno dát zapravdu v tom, že nikdo obecně nesmí být nucen prokazovat negativní skutečnosti. O takovou situaci se však v dané věci nejednalo. Je totiž nesporné, že stěžovatel v roce 2011 disponoval částkou 470.700 EUR v hotovosti. Správce daně přitom pojal pochybnosti o původu (a zdanění) přepravovaných peněz na základě toho, že se jednalo o velký objem finančních prostředků, stěžovatel jejich přepravu neoznámil celnímu orgánu a odmítl sdělit, komu tyto prostředky patří (příčemž jeho současná verze se rovněž liší od té, již sdělil německým celníkům). Za těchto okolností je nepochybné, že důkazní břemeno ohledně prokázání původu, případně zdanění těchto peněz přešlo na stěžovatele. Ten však v rámci svých vyjádření setrval odmítal, že by měl povinnost výše uvedené skutečnosti prokazovat, nadále odmítl sdělit, komu peníze patří, a důkazy, které navrhl, jsou zcela nedostatečné k unesení jeho důkazního břemene. Odkaz stěžovatele na své vyjádření německému celnímu orgánu neprokazuje, že se nejednalo o jeho prostředky. Toto vyjádření totiž představuje fakticky pouhé tvrzení stěžovatele, jež nebylo podpořeno žádnými důkazy. I v něm přitom stěžovatel uvádí pouze to, že peníze patřily jeho blíže neurčenému známému.

[16] Za neprokázané je nutno považovat i stěžovatelovo tvrzení, že v roce 2011 neměl takovou částku k dispozici, což chtěl doložit svou daňovou evidencí, daňovým přiznáním a bankovními výpisy. Zásadní otázkou v projednávané věci je totiž původ přepravovaných peněz, přičemž neexistují žádné pochybnosti o tom, že stěžovatel touto částkou skutečně disponoval. Za těchto okolností by tak ani prokázání, že tato částka značně převyšuje celkovou výši stěžovatelových dalších příjmů, nebylo významné, neboť by se mohlo jednat o jeho vysoký příjem, který nehodlal zdanit.

[17] Městský soud i žalovaný dále správně poukázali na nesrovnalost, která taktéž svědčí v neprospěch stěžovatele. Ten ve svém vyjádření německému celnímu orgánu vysvětloval, že šlo o přátelskou službu jeho známému, avšak v odvolání uváděl, že identifikací osoby, od níž prostředky převzal, by došlo v rámci předmětu jeho činnosti k porušení obchodního tajemství.

[18] Za těchto okolností lze uzavřít, že pochybnosti správce daně o původu peněz jsou zásadního charakteru a vysvětlení a důkazní návrhy stěžovatele jsou k nim v jasném nepoměru. Stěžovatel

pokračování

se téměř vůbec nesnažil vyvrátit konkrétní námitky správce daně, nýbrž především zpochybňoval svou povinnost vůbec něco prokazovat.

[19] Stěžovatel v kasační stížnosti rovněž uvedl, že když již správce daně považoval předmětnou částku za jeho zdanitelný příjem, měl mu umožnit uplatnit k němu odpovídající část výdajů. Ani s touto námitkou se Nejvyšší správní soud neztotožnil.

[20] Jak totiž správně uvedl žalovaný, podle § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů je možno daň snížit jen o prokazatelně vynaložené výdaje. Vzhledem k tomu, že stěžovatel vynaložení žádných výdajů netvrdil, natož aby je prokazoval, nelze spatřovat pochybení žalovaného v tom, že stěžovateli vyměřil daň z celého příjmu. Ostatně z argumentace stěžovatele je zřejmé, že není možné, aby nějaké výdaje v souvislosti s touto částkou měl, neboť by to bylo ve zjevném rozporu s jeho tvrzením, že tato částka není jeho příjmem a že patřila jeho známému.

[21] Nelze přitom přisvědčit ani názoru stěžovatele, že za těchto okolností mu měl žalovaný přiznat náklady procentuální sazbou. Jak totiž již bylo uvedeno výše, v případě příjmů podle § 10 zákona o daních z příjmů (tzv. ostatní příjmy) lze uplatnit pouze prokázané náklady. Procentuální náklady jsou uplatnitelné pouze u příjmů z podnikání a z nájmu, přičemž i ve vztahu k nim je tato možnost vázána na další omezující podmínky.

[22] Lze tedy shrnout, že městský soud posoudil příslušné právní otázky správně a daňové řízení nebylo zatíženo žádnou vadou. Důvody kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. proto nebyly naplněny.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[23] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatel v něm neměl úspěch a žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 20. května 2022

JUDr. Jiří Palla  
předseda senátu