



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudkyň JUDr. Ivanky Havlíkové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové v právní věci

žalobce: **Z. H.,**
bytem X
zastoupený advokátem JUDr. Petrem Vaňkem,
sídlem Palác YMCA, Na Poříčí 12, Praha 1

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě na přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 3. 2018 č. j.: 14334/18/5200-10423-705778,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů v řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví tohoto rozsudku, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hl. m. Prahu – dodatečný platební výměr na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ze dne 2. 5. 2017 č. j. 3745044/17/2004-51523-106082,

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

kterým byla žalobci doměřena daň z příjmu fyzických osob (dále také „DPFO“) ve výši 1 735 905 Kč a současně mu bylo doměřeno penále ve výši 347 181 Kč.

2. Daň z příjmu byla žalobci doměřena na základě výsledků daňové kontroly provedené u žalobce dne 17. 12. 2014, podle kterých žalobce neuvedl v rámci svého řádného daňového přiznání ostatní příjem dle § 10 zákona o daních z příjmů ve výši 470 700 EUR. Tento ostatní příjem byl u žalobce zjištěn jako hotovost, kterou žalobce převážel dne 26. 8. 2011 z České republiky přes Německo do Švýcarska, aniž by nahlásil vývoz těchto platných platidel mimo území Evropského společenství, přičemž celním orgánům ve Spolkové republice Německo při celní kontrole sdělil, že 60% těchto převážených hotovostních prostředků patří jeho osobě a zbývající část pochází od firmy, ve které pracuje jako manažer, přičemž jméno této firmy odmítl sdělit. Tuzemský správce daně pak daňovou kontrolou prověřoval, zda se jedná o peněžní prostředky zdaněné daní z příjmů, případně o prostředky od daně osvobozené nebo které nejsou předmětem daně a dovedl, že jde o nezdaněné osobní prostředky žalobce. Protože žalobce v daňovém řízení neprokázal jiný původ těchto peněžních prostředků a neodstranil pochybnosti správce daně, byly tyto hotovostní prostředky posouzeny jako ostatní příjem podle § 10 zákona o dani z příjmů fyzických osob a žalobci byla doměřena daň.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

3. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vycházel z oznámení Celního kriminálního úřadu Kolín ze dne 28. 9. 2011, z něhož vyplynulo vysvětlení daňového subjektu učiněné při celní kontrole dne 26. 9. 2011 u Hlavního celního úřadu Lörrach – Celního úřadu Weil am Rhein ve Spolkové republice Německo (dále jen „SRN“) a dále z výsledků daňové kontroly u tuzemského správce daně, kdy byl prověřován rozpor mezi výpovědí žalobce ve Spolkové republice Německo (dále jen SRN), kdy žalobce původně vypověděl, že 60% převážených prostředků patří jeho osobě a zbytek pochází od firmy, ve které pracuje, zatímco při ústním jednání u správce daně dne 6. 2. 2015 žalobce uvedl, že se nejednalo o jeho osobní prostředky, ale o prostředky, které byly svěřeny žalobci jeho známým za účelem zajištění koupe luxusního vozidla značky MAYBACH a jeho převozu do tuzemska. Žalobce byl opakovaně vyzýván k prokázání jeho tvrzení, že se nejedná o jeho vlastní peněžní prostředky, přičemž předložil několik důkazních prostředků, jimiž byla písemnost Celního úřadu v Karlsruhe z předběžného šetření ze dne 2. 2. 2012 ohledně podezření z celního deliktu, kdy žalobce v reakci na tuto písemnost předložil dne 20. 2. 2012 prohlášení ke svým finančním poměrům, a to za účelem stanovení výše pokuty, která mu posléze byla udělena Celním úřadem v Karlsruhe rozhodnutím ze dne 7. 5. 2012. Dále odkazoval na výpisy z bankovních účtů, k nimž má dispoziční právo a údaje v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob v letech předcházejících.
4. Žalovaný se dále v napadeném rozhodnutí vypořádával s odvolacími námitkami žalobce, že při prvotní výpovědi učiněné při celní kontrole u SRN dne 26. 8. 2011 plně nerozuměl otázkám kladeným mu pracovníky celní správy SRN a požadoval doplnit spisový materiál o záznam z výsledku u celního orgánu SRN ze dne 26. 8. 2011. Zároveň navrhoval, aby bylo vycházeno z jeho následného, již konstantního tvrzení, s nímž byl již plně srozuměn, a to počínaje vyjádřením žalobce ze dne 20. 2. 2012 adresovaném Celnímu úřadu v Karlsruhe. V něm tvrdil, že převážené hotovostní prostředky mu byly svěřeny jeho klientem za účelem koupe automobilu ve Švýcarsku, a proto převážená hotovost

nepocházela z osobního ani obchodního majetku žalobce. Žalobce v odvolání následně namítal, že není splněna díkce ustanovení § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů a žalobce není povinen uvádět tyto jemu svěřené prostředky ve svém daňovém přiznání.

5. Žalovaný nejprve nastínil právní základ případu, který opíral o oprávnění správce daně provést daňovou kontrolu a posoudit převážené prostředky dle ustanovení zákona o daních z příjmů v návaznosti na ustanovení daňového řádu, které stanoví pravidla dokazování v daňovém řízení a nesení důkazního břemene jak daňového subjektu, tak správce daně. Při aplikaci tohoto právního základu na skutkový stav žalovaný vycházel z nesporné skutečnosti, kterou byl vývoz peněžních prostředků ve výši 470 700 EUR dne 26. 8. 2011, dále z výsledků řízení o pokutě Celního úřadu v Karlsruhe v SRN a z jeho průběhu a ze souvisejícího materiálu poskytnutého Generálním ředitelstvím cel a jeho prostřednictvím Policii České republiky, konkrétně také z odpovědi České správy sociálního zabezpečení pro Policii České republiky, oznamující, že zaměstnavatelem žalobce je společnost CARRIAGES CZ, s. r. o., a že žalobci nebyla v průběhu roku 2011 svěřena žádná hotovost patřící této společnosti.
6. Z uvedených písemností žalovaný seznal, že s daňovým subjektem bylo vedeno řízení ve věci porušení povinnosti oznámit vývoz platných platidel mimo území Evropského společenství a že žalobci byla uložena pokuta za porušení této povinnosti. Z listin tohoto řízení nebylo zjištěno, že by listiny byly doručovány v souladu s právní úpravou též jiné osobě, např. majiteli zadržených hotovostních prostředků. Z uvedeného sankčního řízení žalovaný dovodil pouze tvrzení žalobce, že nešlo o jeho prostředky. Uvedené listiny tedy nemohly prokázat, kdo je vlastníkem hotovosti a že se nejednalo o vlastní prostředky žalobce. Žalovaný rovněž přihlédl k rozporným tvrzením daňového subjektu v původní informaci poskytnuté při celní kontrole v SRN dne 26. 8. 2011, přičemž žalovaný považoval za nevěrohodnou obhajobu žalobce v odvolacím řízení, že nerozuměl otázkám jemu kladeným pracovníky celní správy SRN. Žalovaný uvedl, že pokud daňový subjekt plně nerozuměl dotazům úřední osoby při celní kontrole, pak by nemohl tak detailně specifikovat poměrné výše vlastnictví hotovostních prostředků, jak učinil. Bylo možné očekávat i jeho znalost cizího jazyka, jestliže deklaruje jako důvod své cesty přezkoumání a zakoupení luxusního automobilu ve Švýcarsku. Nadto požadovanou výpověď či vyjádření příslušného celního úředníka ze SRN není možno prokázat tvrzení žalobce, že peněžní prostředky zajištěné při celní kontrole byly žalobci pouze deponovány jinou osobou. Žalovaný odkázal na podstatu svědecké výpovědi vyplývající z judikatury Nejvyššího správního soudu, např. z rozsudku č. j. 8 Afs 51/2013-41 a dále akcentoval, že předpokladem unesení důkazního břemene rovněž dle judikatury Nejvyššího správního soudu je především stálost tvrzení (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 24/2004-127). Z důkazních prostředků získaných formou odpovědi Policie České republiky v souvislosti s přestupkovým řízením u celního úřadu v SRN nevyplynuly žádné jiné skutečnosti než toliko tvrzení žalobce v jeho přestupkovém řízení v SRN, že šlo o jeho peněžní prostředky.
7. Žalovaný tedy uzavřel, že veškerá návazná argumentace žalobce, že nebyl povinen uvádět předmětné hotovostní prostředky v daňovém přiznání, neboť mu nepatřily, není relevantní. Ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že aby mohlo být tvrzení daňového subjektu považováno za pravdivé a věrohodné, musí být ověřitelné, prokazatelné a podložené relevantními důkazy. Argumentace žalobce, že není oprávněn osobou

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

údajného vlastníka hotovostních prostředků identifikovat a návazně prokazovat, že od ní prostředky převzal, je nejen lichá, ale daňové řízení ztěžuje, avšak neznemožňuje žalobci důkazní břemeno unést, neboť volba důkazních prostředků je na úvaze daňového subjektu. Přitom konečné údaje vyplývající z podaných daňových přiznání nejsou způsobilé prokázat, že žalobcem převážené peněžní prostředky nejsou jeho vlastní. Naopak údaje v daňovém přiznání založily důvodné pochybnosti správce daně, zda částka ve výši 470 700 EUR nepodléhala daňové povinnosti. Pochybnosti o skutkové verzi předestřené žalobcem vplynuly žalovanému též z písemnosti Celního kriminálního úřadu Kolín, ze dne 4. 6. 2012, z níž vyplynulo, že část zadržovaných finančních prostředků byla po vyměření pokuty v SRN a vrácena dle žádosti žalobce na běžný bankovní účet žalobce. Veškeré transakce související s uvedenými finančními prostředky tak vždy směřovaly k žalobci, nikoli k jiné třetí osobě. Žalovaný hodnotil i žalobcem předložený otisk inzerátu o prodeji vozidla značky Maybach ze dne 18. 3. 2016 tak, že tato listina nedokládá žalobcem deklarovanou koupi vozidla, kterou měl žalobce realizovat pro údajného zájemce. Nelze dovodit aktuální čas ani jakoukoli souvislost se žalobcem předestřenou skutkovou verzí.

8. Žalovaný tedy uzavřel, že žalobce žádnými relevantními důkazními prostředky neprokázal, že se jedná o peněžní prostředky jemu pouze svěřené třetí osobou, a to přesto že byl opakovaně vyzván k prokázání svého tvrzení. Neprokázal, že by předmětná částka v jeho dispozici nebyla předmětem daně z příjmů, byla od daně z příjmů osvobozena, případně již byla zdaněna daní z příjmu. Vzhledem ke skutečnosti, že nebyly shledány důkazní prostředky o tom, že se jedná o příjem dle § 6 - § 9 zákona o daních z příjmů, správce daně zcela korektně klasifikoval v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu převážené peněžní prostředky jako ostatní příjmy dle § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmu.
9. Z uvedených důvodů žalovaný rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí.

III. Žaloba

10. Žalobce v podané žalobě v prvním žalobním bodu namítal porušení ust. § 115 daňového řádu při prokazování jeho daňové povinnosti, a to tím, že žalovaný v odvolacím řízení nedoplnil dokazování obsahem původní výpovědi žalobce v SRN a dále vytýkal i nesprávné posouzení jeho tvrzení a důkazních prostředků v rámci daňové kontroly.
11. Žalobce předně uvedl, že při svém zadržení celními úředníky SRN vypovídal dne 26. 8. 2011, a to po telefonické instrukci svého právního zástupce, na otázky v cizím jazyce, jímž plně nerozuměl. Správce daně vycházel zprostředkovaně z této výpovědi, přestože žalobce opakovaně navrhoval důkaz touto výpovědí, neboť se ve spisu nenachází. Na návrh zajištění výsledku či vyjádření celního úředníka ze SRN správce daně ani žalovaný nijak nereagovali. Žalovaný tedy porušil ustanovení § 115 odst. 1 daňového řádu.
12. Žalobce namítal, že je nutno vyjít se žalobcem uváděného následného tvrzení, počínaje jeho vyjádřením ze dne 20. 2. 2012. Od tohoto vyjádření žalobce zcela konzistentně po celou dobu řízení tvrdí, že převážené prostředky byly finanční prostředky svěřené mu klientem za účelem koupe automobilu ve Švýcarsku. Tedy převážená hotovost nebyla majetkem žalobce, ale pocházela z majetku zájemce o koupi vozidla, pro něhož žalobce přislíbil přezkoumat vozidlo po technické stránce, případně je zakoupit a převést. Žalobce totiž

vede firmu, která v rámci předmětu svého podnikání zajišťuje transportní služby privátním osobám a vyzná se i v technické stránce aut. Žalobce kromě svého tvrzení navrhl celou řadu důkazních prostředků, jež žalovaný nedůvodně nevyhodnotil jako důkaz. Žalobce doložil překlad dopisu celnímu úřadu v SRN ze dne 20. 2. 2012 a rozhodnutí celního orgánu SRN ze dne 7. 5. 2012, výpisy z účtů jak daňového subjektu, tak společnosti, k jejímuž účtu má žalobce podpisové právo a vlastní daňovou evidenci, zejména daňové přiznání žalobce za rok 2011 a možnost srovnání s dalšími daňovými přiznáními žalobce. Podle žalobce tyto důkazní prostředky zcela bezpečně prokázaly skutečné příjmy žalobce, které nikdy nedosahovaly ani částečně jím převáženou částku. Nemohlo tedy jít o finanční prostředky ve vlastnictví žalobce, tedy o příjem žalobce a nebyla naplněna dikce ustanovení § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobce není povinen prokazovat skutečnosti o tomto depozitu ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu. Neidentifikování osoby, pro níž prostředky převzal a převezl, nemůže být porušením ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu, když žalobce žalovaného upozornil také na to, že v rámci předmětu jeho činnosti by šlo o porušení obchodního tajemství.

13. Žalobce namítal, že v tomto ohledu nemá důkazní povinnost a byl by povinen se k věci vyjádřit toliko, kdyby byl k tomu vyzván zcela jinou výzvou dle § 57 odst. 1 daňového řádu. Žalobce reagoval na veškeré výzvy správce daně. Naopak správce daně i žalovaný neunesli své překlopené důkazní břemeno dle § 92 odst. 2 a odst. 5 písm. b) a c) daňového řádu. Žalovaný i správce daně postupovali v rozporu s judikaturou Nejvyššího soudu ČR i Ústavního soudu, neboť chtěli po žalobci ověření skutečností, jež vzhledem ke svému obchodnímu tajemství nemohl ověřit vůbec, popřípadě jen existenčními riziky.
14. V druhém žalobním bodu namítal nesprávnou klasifikaci u něj nalezených peněžních prostředků jako příjmu dle § 10 odst. 1) zákona o dani z příjmů, neboť správce daně a žalovaný neprokázali, jaký měl být zdroj takového případného příjmu žalobce. Nebylo zkoumáno, zda v rozhodném období žalobce třeba prodal nějakou nemovitost, zdědil či získal jiný příjem uvedený ve výčtu ustanovení § 10 odst. 1 citovaného zákona. Dále správce daně nezjistil skutečnosti rozhodné pro stanovení daně, když nepřihlédl k ust. § 6 odst. 4 i k ust. § 5 odst. 3 daňového řádu, když při tom bylo možno postupovat dle § 7 odst. 7 písm. d) daňového řádu.
15. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil.

IV. Vyjádření žalovaného

16. K neprovedení důkazních prostředků navrhovaných žalobcem, a porušení § 115 odst. 1 daňového řádu žalovaný poukázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž uvedl, že výpovědi či vyjádření příslušného celního úředníka SRN není z podstaty věci možné prokázat tvrzení o tom, že peněžní prostředky zajištěné při celní kontrole byly u žalobce pouze deponovány jinou osobou, respektive není možné touto cestou prověřit rozpor mezi tvrzením žalobce v různých fázích řízení, žalovaný proto k navrhovanému výsledku pro nadbytečnost nepřistoupil. Nadto, byl-li žalobce schopen takto, relativně přesně pracovníku celní správy SRN sdělit původ převážené hotovosti, nemůže se žalovaný ztotožnit s námitkou, že žalobce nerozuměl otázce v cizím jazyku.

17. K námitce, že se v případě částky 470 700 EUR jednalo o peněžní prostředky žalobce žalovaný konstatoval, že bylo na žalobci, aby k opakované výzvě správce daně unesl své důkazní břemeno a prokázal, že se nejedná o jeho vlastní peněžní prostředky. Neuvedení konkrétní osoby, která měla peněžní prostředky žalobci poskytnout je nutno považovat za rozhodnutí žalobce, které jeho důkazní situaci sice zhoršuje, avšak nevylučuje. Důkazní břemeno nelze bez dalšího přenášet zpět na žalovaného.
18. K námitce kvalifikace předmětných prostředků jako ostatních příjmů ve smyslu § 10 odst. 1 ZDP je požadavek žalobce na zkoumání jeho soukromých poměrů (zda žalobce např. neprodal nemovitost, dědil či získal jiný příjem uvedený v § 10 odst. 1 ZDP) zcela lichý. Mezi žalobcem a žalovaným je nesporná skutečnost, že při celní kontrole dne 26. 8. 2011 v SRN byly u žalobce zjištěny hotovostní prostředky ve výši 470 700 EUR, povinností žalovaného nebylo prokazovat, jaký byl zdroj příjmu žalobce, zda žalobce např. neprodal nemovitost, dědil či získal jiný příjem uvedený v § 10 odst. 1 ZDP. V průběhu daňové kontroly měl žalobce možnost předkládat relevantní důkazní prostředky a jeho důkazní nouzi nelze přičítat k tíži žalovaného.
19. K porušení § 7 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů nezohledněním výdajů při doměření daně žalovaný uvedl, že tím, že žalobce neprokázal svá tvrzení, že se nejedná o jeho vlastní hotovostní prostředky, nepodařilo se najisto postavit původ finančních prostředků, tedy klasifikovat uvedený příjem jako příjem ze závislé činnosti a funkčních požitků ve smyslu § 6 ZDP, příjem z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti dle § 7 ZDP, příjem z kapitálového majetku dle § 8 či příjem z pronájmu ve smyslu § 9 ZDP. V takovém případě, plně v souladu s dikcí § 10 odst. 1 ZDP, posoudil prvostupňový správce daně uvedený příjem jako ostatní příjem, při kterém dochází ke zvýšení majetku. Při stanovení dílčího základu daně z ostatních příjmů dle § 10 ZDP pak správce daně postupoval dle ust. § 10 odst. 4 ZDP, dle kterého je základem daně (dílním základem daně) příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení. Vzhledem k tomu, že žalobce žádné takové výdaje neuplatnil (přičemž po celou dobu ani neprokázal své tvrzení o původu finančních prostředků), nebylo možno ani k žádným výdajům přihlídnout. Žalobcem zamýšlená aplikace uplatnění výdajů a postupu dle § 7 odst. písm. d) ZDP (v žalobě chybně označený jako ust. § 7 odst. 7 písm. d) daňového řádu) je pak zcela nepřiléhavá, neboť zákonodárce dává tímto ustanovením možnost poplatníkovi uplatnit namísto výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve výši 30 % z příjmů definovaných konkrétně ust. § 7 odst. 2 písm. e) ZDP, tedy v případě příjmů z pronájmu majetku zařazeného v obchodním majetku. Že by se však v daném případě jednalo právě o tento druh příjmů, žalobce nikterak neprokázal.
20. Dle žalovaného zásadu vstřícnosti zakotvenou v § 6 odst. 4 daňového řádu ani zásadu šetření práv zakotvenou v § 5 odst. 3 daňového řádu pak nelze vykládat způsobem, že by došlo k jejich porušení tím, že správce daně v rámci dokazování postupuje způsobem, se kterým žalobce nesouhlasí. Základní zásady správy daní v daném případě nelze chápat tak, že správce daně je v rámci zásady vstřícnosti nucen přijímat veškerou argumentaci žalobce či se jí následně řídit.
21. V rámci svého vyjádření žalovaný poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 15/2016 a 7Afs 24/2004, vztahující se k identifikaci příjmu a k hledisku stálosti tvrzení v rámci důkazního břemene daňového subjektu.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

22. Z uvedených důvodů považoval žalovaný napadené rozhodnutí za vydané v souladu se zákonem a navrhl, aby soud podanou žalobu zamítl.

V. Replika žalobce

23. Žalobce v podané replice zopakoval, že od výsledku dne 28. 9. 2011 (má být 26. 9. 2011) až do vyjádření žalobce v daňovém řízení dne 6. 2. 2015 proběhla celá řada úkonů, přičemž v prvním svém úkonu - v odpovědi ze dne 20. 2. 2012 v celním řízení o přestupku uvedl, že převážené prostředky jsou prostředky deponované mu klientem a od této doby konzistentně uvádí stále totéž, včetně daňového řízení. Proto žalobce požadoval provedení důkazu přímo protokolem o jeho původní výpovědi a vyjádřením celního úředníka z daného celního řízení, když znění protokolu zjevně žalobce nezná a nemohl ovlivnit, co bude bráno jako jeho výpověď v jazyce, který žalobce ovládá jen velmi málo. Namítá tedy, že v daňovém řízení nebyl proveden důkaz protokolem z celního řízení ze dne 26. 9. 2011, jen zpráva celního úřadu. Žalovaný tak nesprávně hovoří o rozporech přímo v daňovém řízení.
24. Žalobce znovu poukázal na důkazní prostředky, které předložil v daňovém řízení, na výpisy z účtu žalobce i firmy CARRIAGES s. r. o., v níž pracuje žalobce doby manažer a na daňová přiznání, z nichž bylo možné zjistit, že žalobce neměl tak vysoké zdanitelné příjmy. Tyto důkazy však žalovaný nevzal v potaz a požadoval jen sdělení osoby, jejíž prostředky žalobce převážel. To však žalobce nemohl učinit s ohledem na svou povinnost mlčenlivosti – obchodní tajemství.
25. Žalobce prokázal, že se nejednalo o jeho příjmy, a proto nic neopravňovalo správce daně ani žalovaného použít fikci, že jde o příjmy žalobce dle ust. §10 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně ani žalovaný vůbec neodůvodnili, proč svou úvahu o příjmu žalobce podřadili právě pod ust. § 10 odst. 1 cit. zákona. K uplatnění výdajů a porušení § 7 odst. 7 písm. d) z cit. zákona žalobce poukázal na ust. § 92 odst. 2 daňového řádu s tím, že žalovaný měl zohlednit výdaje žalobce - pokutu a další náklady spojené s celním řízením.

VI. Jednání před soudem písemný závěrečný návrh žalobce

26. Při jednání před soudem zástupce žalobce vysvětloval, že výpověď žalobce ze dne 26. 8. 2011 jako jeho výpověď prvotní nebyla součástí spisu a tedy neexistuje důkaz o tom, že by část prostředků byla v osobním vlastnictví žalobce či další část mu byla svěřena zaměstnavatelem. Poukázal na to, že v průběhu řízení žalobce konzistentně tvrdí, že nešlo o jeho finanční prostředky. To žalobce jinými důkazními prostředky prokazoval. Prokazoval to svými daňovými poměry, přičemž nemohl označit osobu, která mu převážené peněžní prostředky měla svěřit, neboť by šlo o rizikové jednání. Žalobce netíží důkazní břemeno, neboť nešlo o jeho peněžní prostředky, přesto v řízení k výzvě správce daně prokazoval, že nejde o jeho příjmy. Správce daně oproti tomu nezohlednil výdaje žalobce, pokud již mu daňovou povinnost doměřoval.
27. Zástupce žalovaného odkázal na vyjádření k žalobě. Uvedl, že k návrhu k důkazu výpovědi žalobce u celních orgánů v SRN poukázal na to, že se k nadbytečnosti takového výsledku, žalovaný již vyjádřil jak v napadeném rozhodnutí, tak i ve vyjádření k žalobě. Zdůraznil, že těžiště prokazování daňové povinnosti žalobce bylo zcela jinde, nikoliv že by spočívalo na

důkazu, kterým byl výsledek u celních orgánů SRN. Žalobce neunesl důkazní břemeno, a proto mu peněžní prostředky doměřili dle § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

28. Žalobce svá žalobní tvrzení následně stručně shrnul v písemném závěrečném návrhu ze dne 27. 7. 2021, který předložil při ústním jednání, v němž setrval na tom, že svou výpovědí, že se nejednalo o jeho finanční prostředky, vyjádřením ze dne 20. 2. 2012 a dále předloženými důkazy, daňovými přiznáními, účetnictvím a dalším průběhem celního řízení prokázal, že nešlo o jeho příjmy, u nichž by jej tížilo důkazní břemeno.

VII. Posouzení věci městským soudem

29. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen s. ř. s.) v mezích žalobou uplatněných žalobních bodů.
30. Žaloba není důvodná.
31. Soud na základě podkladů správního řízení a nikoliv v rozporu s tvrzeními žalobce vyšel z jednoznačných a nesporných zjištění, že žalobce byl dne 26. 8. 2011 kontrolován celními orgány SRN, když přes SRN do Švýcarska převážel peněžní prostředky v hodnotě 470 000 EUR, aniž by vývoz těchto platidel mimo území Evropských společenství nahlásil, a že z důvodu tohoto vývozu bylo toto jeho jednání projednáváno jako přestupek u Celního úřadu v Karlsruhe. V uvedeném řízení žalobce předložil písemnost ze dne 20. 2. 2012, v níž uvedl důvody, pro které nenahlásil vývoz platidel do území mimo EU a současně jednoznačně uvedl, že převážená hotovost nepochází z jeho osobního ani obchodního majetku, ale z majetku jeho známého, který ji žalobci předal za účelem koupě osobního vozidla zn. Maybach. Žalobce k tomu uvedl, že šlo o přátelskou službu známému, která měla spočívat v technickém posouzení kupovaného auta žalobcem, případně jeho dovozu do České republiky. To žalobce odůvodnil tím, že pracuje v podniku, který pomocí 5 aut poskytuje transportní služby privátním osobám.
32. V souzené věci ze správního spisu vyplývá a je rovněž nesporné, že žalobce v rámci daňové kontroly, která byla na podkladě uvedených skutečností se žalobcem zahájena dne 17. 12. 2014, k výzvám správce daně (výzva v rámci protokolů o ústním jednání ze dne 6. 2. 2015 a ze dne 26. 2. 2016, výzva ze dne 16. 12. 2016) aby prokázal, že jde o prostředky zdaněné, a že šlo o peněžní hotovost, která patřila jeho známému a k tomu, aby identifikoval tuto osobu, neuvedl osobu, jíž měly dle jeho tvrzení, převážené peněžní prostředky patřit. Uváděl toliko, že nešlo o jeho peněžní prostředky, že není povinen prokazovat skutečnosti k uvedené částce, kterou nebyl povinen ve svém daňovém přiznání uvádět. Vlastníka předmětných peněžních prostředků neidentifikoval, což je zřejmé, i z jím v řízení i v žalobě uplatňovaných důvodů, že šlo o obchodní tajemství.
33. Z uvedeného vyplývá nesporné skutkové východisko odůvodňující ověřování daňové povinnosti žalobce k dani z příjmů fyzických osob za rok 2011, totiž, že žalobce převážel značnou hodnotu peněžních prostředků, aniž by nejen nahlásil vývoz těchto prostředků mimo území Evropských společenství, což bylo kvalifikováno jako přestupek dle německého zákona o celní správě (rozhodnutí Hlavního celního úřadu v Karlsruhe ze dne 7. 5. 2012), ale zejména neuvedl, komu tyto peněžní prostředky patřily. Původ peněžních

prostředků žalobce neprokázal a dle zprávy o daňové kontrole ani nevyužil svého práva k této otázce vypovídat před orgány Policie České republiky, která rovněž věc šetřila.

34. Oproti tomu spornou skutečností v řízení žalobce učinil svou původní výpověď – vysvětlení u celního orgánu SRN v den 26. 8. 2012, kdy byl kontrolován a kdy u něj byla nalezena převážená hotovost 470 700 EU. Dle zprávy o daňové kontrole, na základě písemnosti Celního kriminálního úřadu Kolín ze dne 28. 9. 2011 bylo zjištěno, že žalobce celnímu orgánu SRN při převozu peněžních prostředků sdělil, že jede do Švýcarska zakoupit osobní automobil zn. Maybach a že převážená hotovost náleží ze 60 % jemu a zbytek pochází od firmy, ve které pracuje jako manažer. Správce daně v rámci daňové kontroly zjistil, že touto firmou je společnost CARRIAGES CZ s.r.o., která na základě výzvy Policie ČR sdělila, že žalobci v r. 2011 nesvěřila žádnou hotovost. Žalobce obsah své výpovědi ze dne 26. 8. 2011 popírá s odkazem na to, že pro nedostatečnou znalost německého jazyka dotazům německého orgánu celní správy nerozuměl, a proto v odvolání v daňovém řízení navrhoval dokazování buď záznamem o výsledku žalobce u celního orgánu SRN nebo výsledkem příslušného pracovníka celní správy SRN, se kterým toho dne při výsledku jednal.
35. Na základě uvedeného skutkového stavu věci tedy lze přisvědčit tvrzení žalobce, že od data 20. 2. 2012, tj. od jeho vysvětlení zaslaného k přestupkovému řízení u Celního úřadu v Karlsruhe žalobce skutečně konzistentně tvrdí, že převážené peněžní prostředky nepatří jemu, nýbrž jiné osobě – jeho známému a že jej z důvodu určitého rizika, zachování obchodního tajemství, nemůže uvést. Toto tvrzení provázelo i celé daňové řízení a stalo se východiskem pro další postup správce daně při ověřování zdanění předmětných peněžních prostředků cestou daňové kontroly.
36. Uvedené jak nesporné, tak sporné skutečnosti zcela zřejmě odůvodňují postup správce daně při ověřování původu peněžních prostředků a daňové povinnosti žalobce, neboť pochybnosti správce daně o výši daně z příjmů dle daňového přiznání žalobce za rok 2011 vyvstaly nejen na základě výpovědi žalobce u celního orgánu v SRN dne 26. 8. 2011, ale zejména na základě pouhé skutečnosti, že žalobce převážel hotovost ve vysoké finanční hodnotě, aniž by uvedl původ této hotovosti a aniž by prokázal své tvrzení, že hotovost mu nepatří, přičemž tak mohl učinit pozitivním způsobem – uvedením původu a majitele této hotovosti, což bylo v moci žalobce. Převoz hotovosti v nezanedbatelné výši, aniž by byl objasněn původ či vlastník těchto peněžních prostředků, zcela sám o sobě, a to i bez ohledu na výpověď žalobce dne 26. 8. 2011, postačoval k prověřování, zda jde o prostředky již zdaněné daní z příjmů či od daně z příjmů osvobozené nebo ty, které nejsou předmětem daně. V tomto směru jsou tedy námitky uplatňované v odvolání i v podané žalobě ohledně neprovedení dokazování obsahem výpovědi žalobce u celního orgánu v SRN dne 26. 8. 2011 irelevantní, neboť správce daně i žalovaný založili svá rozhodnutí o doměření daně právě od jeho následného a trvajícího tvrzení, že převážené peněžní prostředky nebyly jeho vlastnictvím, a to ve spojení s faktem, že žalobce odmítl uvést, komu tedy náleží. Objasnění pravého obsahu výpovědi žalobce dne 26. 8. 2011 proto není z hlediska zdanění žalobce právně významné, neboť nemá na proces ověřování zdanění předmětných prostředků podstatný vliv. Obsah výpovědi ze dne 26. 8. 2011, kterou žalobce ostatně údajně učinil po poradě s právním zástupcem a poměrně v přesně uvedeném procentuálním poměru původu převážené hotovosti na to, aby tato výpověď byla znevěrohodněna, jen vyvolal pochybnosti správce daně o správném uvedení daňové povinnosti žalobcem

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

v daňovém přiznání. Tyto pochybnosti však přetrvaly a nebyly odstraněny ze strany žalobce ani po výzvách správce daně, přičemž relevantním byl průběh dokazování v rámci daňové kontroly.

37. Posouzení, zda šlo o prostředky zdaněné či nikoliv se odvíjel od způsobu prokazování skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti, tedy i ověření správnosti žalobcem uváděných údajů v daňovém přiznání, které se řídí zásadami důkazního břemene, vymezenými v ust. § 92 násl. zákona č. 280 /2009 Sb., daňového řádu.
38. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
39. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
40. Uvedená pravidla dokazování v daňovém řízení už judikatura správních soudů dlouhodobě a ustáleně vykládá tak, že důkazní břemeno ohledně prokazování skutečností, které je daňový subjekt povinen uvádět v daňovém tvrzení leží prioritně na daňovém subjektu. Důkazní břemeno ležící na správci daně je potom omezeno pouze na prokázání skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Po správci daně nelze požadovat, aby sám prokazoval osobní či obchodní průběh případu, který vedl k převážení tak vysoké hotovosti, neboť důvod a původ peněžních prostředků znal toliko žalobce, případně jiná osoba, v jejíž prospěch byla hotovost údajně převážena. Pouze vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti daňového přiznání, stíhá jej zásadní povinnost vymezená v ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle které správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem. I v tomto případě zůstává důkazní břemeno (břemeno průkazu tvrzení v daňovém tvrzení - přiznání) daňového subjektu stále zachováno, pouze v rozsahu skutečností, které vyvolávají pochybnosti správce daně o správnosti údajů daňového přiznání, se v mezidobí přenáší důkazní břemeno na správce daně. V tomto rozsahu je na správci daně, aby prokázal skutečnosti v této fázi řízení „vyvracející“ věrohodnost průkaznost a správnost účetnictví či jiných evidencí a záznamů daňového subjektu. V souzené věci vzešly pochybnosti správce daně z opodstatněných zjištění orgánů celní správy SRN a vysvětlení a tvrzení žalobce zdokumentovaných ve správním spise, jak je již uvedeno shora. Od počátku, tj., od celní kontroly v SRN, přes projednávání přestupku v SRN až po daňovou kontrolu a řízení o doměření daně nebylo postaveno na jisto, kdo je vlastníkem předmětných peněžních prostředků, resp. jaký je jejich původ a veškerá zjištění a procesy (převoz prostředků, projednání přestupku, uložení pokuty, vrácení části kauce) směřovaly k žalobci. Správce daně prokázal pochybnosti o řádném daňovém tvrzení žalobce a následně bylo na žalobci, aby prokázal, že nejde o jeho peněžní prostředky, jak tvrdil. Při prokázání pochybností, které vyplývají z okolností případu, správcem daně se přenáší důkazní břemeno zpět na žalobce jako na daňový subjekt a je na něm, aby vyvrátil pochybnosti správce daně a věrohodnost daňového tvrzení prokázal důkazy. To se žalobci přes opakované výzvy správce daně nepodařilo a žalobce ani

nevyvinul žádnou součinnost k tomu, aby objasnil původ převážených prostředků. Žalobce byl tím, kdo byl povinen v rámci řízení přemýšlet, 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 o porušení obchodního tajemství. To uváděl i přesto, že mu hrozila a následně i byla uložena vysoká pokuta, hrozilo doměření daně a dále i přesto, že mohl svou „obchodní“ cestu prokazovat i jinými standardními důkazy v rámci svého podnikání.

41. Při přenosu důkazního břemene zpět na žalobce, k němuž ostatně směřují žalobní námitky, že nebyl povinen prokazovat peněžní prostředky třetí osoby, soud uvádí, že žalobce tím, že neobjasnil původ peněz a nevěrohodným způsobem neposkytoval součinnost k objasnění třetí osoby, přičemž u orgánů Policie ČR také využil práva nevypovídat, se ocitl v důkazní nouzi a neunesl důkazní břemeno prokázání, že peněžní prostředky, které by u něho nalezeny a nebylo jiné osoby, k níž by bylo možné směřovat ověřování zdanění prostředků a šetření jejich původu, nejsou jeho příjmem. Listiny, které žalobce v rámci daňové kontroly předložil – doklady daňové evidence, účetnictví a listiny, které zaslal pro účely uložení pokuty Celnímu úřadu v Karlsruhe a které mají dokládat jeho majetkové poměry a to, že částka 470 700 EU nemůže být z jeho vlastních zdrojů, byly správcem daně ve zprávě o daňové kontrole a žalovaným v napadeném rozhodnutí správně vyhodnoceny jako důkazy, které nemohou prokázat, že převážená částka nenáleží žalobci. To ostatně i ve spojení s dalšími kontrolními zjištěními dle zprávy o daňové kontrole - z výpisu z bankovních účtů žalobce, které stvrdily, že zbývající částka 62 690, 75 EU ze zadržené kaucí v SRN byla na základě rozhodnutí Celního úřadu v Karlsruhe ze dne 7. 5. 2012 vrácena žalobci na jeho bankovní účet u Komerční banky. Přestože tedy byly žalobcem předloženy další důkazní prostředky (viz bod 21 napadeného rozhodnutí) nebylo jimi prokázáno tvrzení žalobce, že zjištěná hotovost mu byla pouze svěřena třetí osobou a nejedná se tedy o jeho vlastní finanční prostředky.
42. Z uvedených důvodů městský soud neshledal důvodnými žalobní námitky obsažené v prvním žalobním bodu.
43. Na základě uvedeného skutkového stavu správce daně zcela v souladu s dikcí ust. § 92 odst. 2 daňového řádu, které ukládá správci daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů, prováděl dokazování v dané věci za účelem zjištění, zda byly u žalobce zjištěné hotovostní prostředky již zdaněny, zda byly od daně z příjmů osvobozeny, případně dani z příjmů nepodléhají. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobce neprokázal svá tvrzení, že se nejedná o jeho vlastní hotovostní prostředky a nepodařilo se ani najisto postavit původ finančních prostředků, tedy klasifikovat uvedený příjem jako příjem ze závislé činnosti a funkčních požitků ve smyslu § 6 zákona o daních z příjmů, příjem z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti dle § 7, příjem z kapitálového majetku dle § 8 či příjem z pronájmu ve smyslu § 9 cit. zákona, správce daně postupoval v souladu s ust. § 10 zákona o daních z příjmů.

44. Ustanovení § 10 zákona o daních z příjmů (Ostatní příjmy) jak pozitivním, tak negativním způsobem vymezuje příjmy, které jsou tímto zákonem klasifikovány jako ostatní. Kromě negativně vymezených příjmů dle § 6 až 9 cit. zákona jsou ostatními příjmy veškeré příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku. Jde o demonstrativní výčet, při kterém stěžejním znakem je navýšení majetku, a to u příjmů, kterými nejsou příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků, z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti, příjmy z kapitálového majetku či příjem z pronájmu. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek č. j. 5Afs 15/2015) je v rámci rozložení důkazního břemene na daňovém subjektu, aby identifikoval, o jaký příjem se jedná. Protože to v dané věci žalobce neučinil, bylo na místě, aby správce daně a potažmo žalovaný vycházeli ze skutečnosti, že žalobce převážel peněžní prostředky nad rámec průkazu jeho daňových poměrů v daňovém řízení, a proto šlo o navýšení majetku jako znak ostatního příjmu. Zcela nepřijatelnou je námitka žalobce, že správní orgány nezkoumaly, zda u něj nalezené peněžní prostředky nepocházejí ze soukromých zdrojů žalobce (prodej nemovitosti, dědictví ...), neboť jednak o takových zdrojích příjmů by měl mít z důvodu zcela osobních a soukromých poměrů povědomost především žalobce a jednak takové zdroje k několikerým výzvám správce a z pohledu svého tvrzení o tom, že poskytoval součinnost při dokazování, ani neuváděl a rovněž je neuvádí ani v podané žalobě.
45. S uvedenou a se zákonem souladnou klasifikací příjmu žalobce dle § 10 zákona o daních z příjmů souvisí i nedůvodnost jeho dílčí námitky o tom, že v rámci takových příjmů mělo být zohledněno ust. § 7 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů, což je ustanovení, které umožňuje základ daně snížit o výdaje v citovaném ustanovení uvedené. Aplikaci tohoto ustanovení nemohl soud přisvědčit s ohledem na to, že zákonodárce v tomto ustanovení stanoví uplatnění výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Vzhledem k tomu, že žalobce žádné takové výdaje neuplatnil, přičemž po celou dobu ani neprokázal své tvrzení o původu finančních prostředků, nebylo možno ani k zohlednění takových případných výdajů, nadto v rámci režimu § 10 – ostatní příjmy přistoupit.
46. Námitky dovolávající se zásad vstřícnosti, zdvořilosti a šetření práv v daňovém řízení rovněž nemohou obstát, neboť tyto zásady se týkají dodržování procesních práv osob dotčených v daňovém řízení, kdy tyto zásady mají význam v rámci součinnosti mezi nimi a správcem daně. Pokud, jako tomu bylo v této věci, daňový subjekt dobrovolně na uplatnění svých práv rezignuje, se správcem daně k jeho výzvám nespolupracuje tak, že mu neumožňuje osvětlení určitých skutečností a tím ztěžuje řízení, nemůže se, nadto v důsledku neunesení důkazního břemene, v daňovém řízení dovolávat šetření svých práv.
47. Ani druhý žalobní bod, týkající se posouzení příjmu žalobce dle zákona o daních z příjmů tedy není důvodný.
48. Na základě všech shora uvedených důvodů Městský soud v Praze dospěl k závěru, že žalovaný nepochybil ve skutkovém a právním posouzení věci, a proto podanou žalobu podle § 78 odst. 7 jako nedůvodnou zamítl.
49. Výrok o nákladech řízení je dán ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce neměl ve věci úspěch, proto mu soud nepřiznal náhradu nákladů řízení a žalovanému nad rámec jeho běžné činnosti náklady v souvislosti s řízením u soudu nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách www.nssoud.cz.

Praha 28. července 2021

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu