

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Foltase a soudců Jana Kratochvíla a Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **O. S.**, zastoupený JUDr. Jiřím Novákem, advokátem se sídlem Na strži 2102/61, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 3. 2021, č. j. 8318/21/5200-10422-711473, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 12. 2022, č. j. 22 Af 23/2021-72,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (správce daně) v rámci vyhledávací činnosti zjistil, že žalobce na základě kupní smlouvy ze dne 15. 9. 2017 prodal akcie emitované společností MONTIX, a. s. Žalobce obdržel za tento prodej akcií osvobozený příjem od daně z příjmů fyzických osob podle § 4 odst. 1 písm. x) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve výši 193 574 368,50 Kč. Tento osvobozený příjem byl žalobce povinen oznámit správci daně ve lhůtě pro podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2017, tedy do 3. 4. 2018. Žalobce tuto svoji povinnost nesplnil, a proto správce daně dne 2. 10. 2019 vydal výzvu k podání oznámení o osvobozených příjmech.

[2] Žalobce na výzvu reagoval zasláním oznámení o osvobozených příjmech podle § 38v zákona o daních z příjmů. Na oznámení byl otisk podacího razítka s pořadovým číslem Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, územního pracoviště v Novém Jičíně a datum

08-01-2018. Správce daně však oznámení ze dne 8. 1. 2018 v evidenci svých písemností neevidoval a nebylo založeno ani v daňovém spise žalobce.

[3] V rámci postupu k odstranění pochybností správce daně dále prováděl ověření pravosti otisku podacího razítka na žalobcem předložené listině. Od Policie ČR obdržel správce daně dne 13. 2. 2020 vyjádření, že podací razítko na posuzované listině je shodné s podacím razítkem finančního úřadu a nejedná se o sken nebo kopii.

[4] Dne 26. 2. 2020 správce daně požádal Policii ČR o druhé odborné vyjádření, kdy předložil ke srovnání šest písemností a dotazoval se, zda razítka na těchto písemnostech nesporně podaných dne 8. 1. 2018 jsou totožná s razítkem na oznámení ze dne 8. 1. 2018 předloženém žalobcem. Ve vyjádření policie ze dne 10. 3. 2020 bylo potvrzeno, že otisk razítka na dokumentu předloženém žalobcem se shoduje se všemi šesti otisky podacích razítek (velikost, text, písmo, rozmístění textu, číslic apod.), ale tyto otisky současně vykazují rozdílnost oproti otisku razítka na oznámení ze dne 8. 1. 2018 (kazy, praskliny apod.). Policie tak dovodila, že tento otisk nebyl proveden ve stejný den, ale v jiném období. Po seznámení žalobce s těmito výsledky šetření správce daně akceptoval návrh žalobce na provedení důkazu znaleckým posudkem.

[5] V rámci posudku znalec porovnával otisk razítka na oznámení žalobce s otiskem stejného razítka na 48 listinách z období 8. 1. 2018 až 23. 10. 2019, které mu správce daně poskytl. Znalec dospěl k závěru, že sporný otisk nebyl vyhotovený s nejvyšší možnou pravděpodobností dne 8. 1. 2018. Sporný otisk byl s nejvyšší pravděpodobností vyhotoven v blíže neurčené době mezi 23. 9. 2019 až 23. 10. 2019.

[6] Na základě závěrů znalce správce daně vydal dne 7. 12. 2020 vůči žalobci platební výměr na pokutu 19 357 437 Kč za neoznámení osvobozeného příjmu za rok 2017. Výši pokuty stanovil dle § 38w odst. 1 zákona o daních z příjmů jako 10 % z částky neoznámeného příjmu.

[7] Žalovaný napadeným rozhodnutím změnil text výroku platebního výměru. Věcně jej však potvrdil, a to i do výše pokuty. K námitce rozporu § 38w odst. 1 zákona o daních z příjmů s ústavním pořádkem žalovaný uvedl, že mu jako správnímu orgánu nepřísluší hodnotit. Dodal nicméně, že toto ustanovení vylučuje jakékoliv správní uvážení ohledně výše pokuty.

[8] Krajský soud zamítl žalobu stěžovatele. Ztotožnil se s hodnocením žalovaného. Uvedl, že § 38w odst. 1 zákona o daních z příjmů upravuje stanovení pokuty procentem z výše neoznámeného příjmu osvobozeného od daně. Právě takový způsob určení pokuty odpovídá požadavku individualizace a přiměřenosti, protože výše samotného příjmu osvobozeného od daně bude nutně z logiky věci vždy zcela individuální. Stanovení konkrétního procenta z faktické (a tedy subjektivně zcela individuální) částky osvobozeného příjmu tak představuje měřítko spravedlnosti, rovnosti i individuálnosti.

pokračování

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Žalobce (stěžovatel) se proti rozsudku krajského soudu bránil kasační stížností. Kasační námitky rozdělil do následujících okruhů.

[10] Stěžovatel za prvé namítá, že § 38w odst. 1 zákona o daních z příjmů je v rozporu s ústavním pořádkem. Toto ustanovení zakotvuje fixní výši pokuty v procentech a neponechává žádný prostor k tomu, aby správní orgán zohlednil konkrétní skutkové a právní okolnosti věci. Pokuta tak není individualizovaná ani přiměřená. V případě stěžovatele šlo o pouhou účetní operaci v rámci holdingu. Stěžovatel příjem ve výši 193 mil. Kč nikdy neobdržel. Výše uložené pokuty je pro něj likvidační.

[11] Krajský soud dále dle stěžovatele porušil právo na spravedlivý proces, konkrétně rovnost zbraní. Stěžovateli bylo znemožněno zpracování vlastního znaleckého posudku, neboť součástí správního spisu nebyly srovnávané písemnosti, které ustanovený znalec využil pro svůj posudek.

[12] Závěr o tom, že stěžovatel nepodal oznámení včas, je v rozporu s obsahem správního spisu. Součástí správního spisu je oznámení ze dne 8. 1. 2018, které se nacházelo u správce daně, které prokazuje, že stěžovatel příjem oznámil.

[13] Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Přitom poukázal na odůvodnění svého rozhodnutí a napadeného rozsudku.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 soudního řádu správního). Dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

III.1 § 38w odst. 1 zákona o daních z příjmů není v rozporu s ústavním pořádkem

[15] Podle § 38v odst. 1 zákona o daních z příjmů obdrží-li poplatník daně z příjmů fyzických osob příjem, který je od daně z příjmů fyzických osob osvobozen a je vyšší než 5 000 000 Kč, je povinen oznámit správci daně tuto skutečnost do konce lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém příjem obdržel.

[16] Podle § 38w odst. 1 zákona o daních z příjmů poplatníkovi vzniká povinnost uhradit pokutu za neoznámení osvobozeného příjmu, pokud nepodá oznámení o osvobozených příjmech fyzických osob, ve výši

> a) 0,1 % z částky neoznámeného příjmu, pokud tuto povinnost splní, aniž by k tomu byl vyzván,
>
> b) 10 % z částky neoznámeného příjmu, pokud poplatník tuto povinnost splní v náhradní lhůtě poté, co byl k tomu vyzván, nebo

c) 15 % z částky neoznámeného příjmu, pokud poplatník nesplní tuto povinnost ani v náhradní lhůtě.

[17] Z textu § 38w odst. 1 zákona o daních z příjmů plyne, že výše pokuty je pevně dána procentní sazbou z částky neoznámeného příjmu. Správce daně nemá žádné uvážení ohledně výše pokuty.

[18] Z judikatury Ústavního soudu týkající se výše sankcí za správní delikty vyplývají následující principy (viz zejména nález sp. zn. Pl. ÚS 24/14 ze dne 30. 6. 2015, body 41 a násl.; a nález ze dne 15. října 2013 sp. zn. Pl. ÚS 3/13, body 41 a násl.).

[19] Podle čl. 1 odst. 1 Ústavy je Česká republika demokratickým právním státem založeným na úctě k právům a svobodám člověka a občana. Z principu právního státu lze dovodit základní pravidla fungování státní moci, mezi něž patří též zásada proporcionality (přiměřenosti). Sankce za správní delikt, a tedy i za platební delikt nesmí mít likvidační charakter, tj. neměla by představovat neúměrně intenzivní zásah do majetkových poměrů jedince, a tedy i porušení práva vlastnit majetek podle čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.

[20] Za aplikace těchto principů Ústavní soud například jako protiústavní shledal, pokud zákon zakotvil minimální výši pokuty, což vedlo k omezení možnosti správního orgánu přihlédnout ke konkrétním okolnostem případu, osobě delikventa a k jeho poměrům. Neumožňovalo tak vždy uplatnit zásah přiměřený a v některých případech mohlo mít pro osobu, které byla sankce ukládána, likvidační charakter (viz nález ze dne 13. 8. 2002 sp. zn. Pl. ÚS 3/02: protiústavní byla minimální hranici pokuty ve výši 500 000 Kč za porušení povinnosti užívat stavbu pouze v souladu s kolaudačním rozhodnutím; či nález ze dne 10. 3. 2004 sp. zn. Pl. ÚS 12/03: minimální hranice pokuty ve výši 200 000 Kč za různé delikty v rámci stavebního zákona). Tato porušení ústavního pořádku tedy vyplývala z kombinace toho, že zákon neobsahoval žádnou možnost moderace pokuty a její spodní hranice byla stanovena pevnou částkou.

[21] V nálezu sp. zn. Pl. ÚS 3/13 Ústavní soud naopak shledal v souladu s ústavním pořádkem pokutu ve výši 10 % ze zajištění daně při nedoplatku spotřební daně v § 43 zákona o spotřebních daních. Důvodem bylo, že zákon požadavek diferenciace sankcí respektuje již tím, že uložená pokuta je závislá na výši nedoplatku ke spotřební dani a ve svém důsledku odráží objem finančních prostředků pohybujících se v obchodu s minerálními oleji, lihem, pivem, vínem a meziprodukty a tabákovými výrobky. Z uvedeného vyplývá, že sankce odvozená od výše daňové povinnosti, jíž se sankcionované pochybení týká, v sobě obecně obsahuje určitý prvek diferenciace, který je schopen do jisté míry nahradit absenci diskrece v případě vzniku sankce ex lege.

[22] V nálezu sp. zn. Pl. ÚS 24/14 protiústavní nebyla shledána pokuta za podání daňového přiznání nebo dodatečného daňového přiznání po stanovené lhůtě nebo za jejich nepodání vůbec podle § 250 daňového řádu. Důvodem bylo, že zákonodárce do úpravy předmětné pokuty zakomponoval poměrně velké množství moderačních prvků, které mají zajistit přiměřenost sankce a sledují cíl zmírnění sankce v případech, kdy konkrétní pochybení vykazuje menší míru škodlivosti. Jedná se zejména o „automoderační“

mechanismus v procentuálním nastavení výše pokuty; skutečnost, že pokuta nevzniká, pokud zpoždění s podáním daňového tvrzení nebylo delší než 5 pracovních dnů; úprava „zastropování“ výše pokuty; přísnější režim pro daňové tvrzení, které nebylo vůbec podáno; dolní hranice pokuty od 200 Kč; snížení výše pokuty na polovinu za splnění zákonných podmínek a zvláštní pravidlo pro pokutu za opožděné tvrzení u daně z příjmů ze závislé činnosti.

[23] K právě uvedenému je třeba připomenout, že výše uvedené úvahy Ústavní soud učinil v rámci přezkumu norem. Tedy v situaci, kdy posuzoval, zda právní úprava jako taková je v rozporu s ústavním pořádkem. Neposuzoval tedy ústavnost pokuty uložené v individuálním případě. Skutečnost, že právní úprava posuzována takto abstraktně (byť i v rámci tzv. konkrétní kontroly norem) není v rozporu s ústavním pořádkem, neznamená, že konkrétní rozhodnutí učiněné na základě této právní úpravy neporuší základní práva jednotlivce.

[24] Z judikatury Ústavního soudu tak lze dle Nejvyššího správního soudu dovodit následující. Jedním z legislativních způsobů, jak likvidační charakter sankce potlačit, je využití institutu moderace výše sankce na základě zohlednění konkrétních poměrů sankcionovaného subjektu, tedy za využití diskrece při rozhodování správního orgánu, který sankci ukládá. Taková právní úprava je souladná s ústavním pořádkem. Orgány ukládající pokutu musí v rámci své diskrece zajistit, aby pokuta neměla likvidační charakter. Právní řád však zná i delikty (typicky právě platební nebo oznamovací delikty v rámci daňových zákonů), u kterých chybí diskrece při jejich ukládání. Tyto delikty vznikají ex lege a výše pokuty je určena fixně. Ani taková úprava však nemusí být protiústavní. Podmínkou je, že obsahuje dostatek „automoderačních“ mechanismů. Takovým mechanismem může být například stanovení výše pokuty procentní sazbou. I v takovém případě, je-li posuzována ústavnost konkrétně uložené pokuty, musí však být zhodnocen její možný likvidační dopad. Pokud by byl shledán, měl by existovat mechanismus, jak takovému účinku zabránit.

[25] V nyní posuzovaném případě má Nejvyšší správní soud za to, že protiústavnost § 38w odst. 1 zákona o daních z příjmů obecně konstatovat nelze. Není tedy důvod k postupu podle čl. 95 odst. 2 Ústavy, podle kterého dojde-li soud k závěru, že zákon, jehož má být při řešení věci použito, je v rozporu s ústavním pořádkem, předloží věc Ústavnímu soudu.

[26] V prvé řadě je nutno konstatovat, že účelem úpravy stanovící sankci za nesplnění povinnosti ohlásit příjem osvobozený od daně z příjmů je ztížit boj s daňovými úniky. Jde tedy o jeden z prostředků, jímž lze usilovat o důslednější zjištění a stanovení daní. Správné zjištění a stanovení daně je podstatné pro zajištění financování veřejných potřeb společnosti, tedy i jiných základních práv a dalších ústavně chráněných veřejných statků jako je například bezpečnost státu či veřejná bezpečnost. Tato povinnost, respektive sankce za její nesplnění, tak sleduje legitimní cíl. Zároveň je schopna tohoto legitimního cíle dosáhnout, neboť odrazuje od neplnění této povinnosti a přispívá tak ke správnému zjištění a stanovení daní. Je také potřebná, neboť jiná možnost, která by nezasahovala do práva na ochranu majetku a plnění této povinnosti zajišťovala, k dispozici není. Zbývá tedy posoudit, zda je konkrétní úprava pokuty ve vztahu přiměřenosti ke sledovanému cíli. To v daném kontextu

znamená, jak vyplývá z judikatury Ústavního soudu výše, že nesmí mít pro daňový subjekt likvidační charakter.

[27] Podle § 38w odst. 1 zákona o daních z příjmů je výše pokuty za neoznámení osvobozeného příjmu dána procentem z neoznámeného příjmu. Nejde tedy o pevnou minimální částku jako v případech, kdy právní úprava byla protiústavní. Stanovením procenta z výše příjmu je sankce dostatečně individualizována a je zajištěno, že zpravidla nebude mít likvidační charakter. Pokuta může být vyměřena maximálně ve výši 15 % z příjmu; v situacích jako u stěžovatele 10 % z příjmu. Daňovému subjektu tedy vždy zůstává nejméně 85 %, respektive 90 % příjmu osvobozeného od daně.

[28] Nejvyšší správní soud ovšem nevylučuje, že mohou nastat specifické okolnosti, kdy takto konstruovaný výpočet výše pokuty bude z nějakého důvodu nepřiměřeným zásahem do majetkové sféry daného jednotlivce. Může to být třeba v případech, kdy jednotlivec sice formálně získal příjem osvobozený od daně ve výši nad 5 mil. Kč, tímto majetkem však fakticky nedisponuje a nemá ani jiný likvidní majetek, respektive zpeněžení jeho majetku po něm nelze spravedlivě požadovat. Příkladem může být příjem z prodeje rodinného domu, který daňový subjekt obratem použije na koupi jiné nemovitosti, kterou zajišťuje vlastní bytové potřeby.

[29] Nejvyšší správní soud považuje za zásadní, že zákon i takové individuální posouzení umožňuje učinit a předejít likvidačním dopadům, které by mohly výjimečně nastat. Podle § 38w odst. 6 zákona o daních z příjmů správce daně může zcela nebo zčásti prominout pokutu za neoznámení osvobozeného příjmu, pokud k nesplnění povinnosti oznámit osvobozený příjem došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit.

[30] Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 31. 7. 2020, č. j. 5 Afs 245/2019-28, bod 26 sice uvedl, že § 38w odst. 1 zákona o daních z příjmů stanoví výši pokuty fixně, a proto není při jejím ukládání prostor pro zohlednění přiměřenosti pokuty. Nicméně jedním dechem zdůraznil, že orgány finanční správy musí zohlednit přiměřenost pokuty v rámci posuzování žádosti o prominutí pokuty. A to i s ohledem na ekonomické a sociální poměry daňového subjektu, analogicky jako v případě § 259aa odst. 3 daňového řádu, který upravuje prominutí pokuty za opožděné tvrzení daně s ohledem na její tvrdost. Smyslem a účelem institutu úplného či částečného prominutí pokuty za neoznámení osvobozeného příjmu je korekce uložené pokuty ve výjimečných případech, kdy její výše s přihlédnutím k individuálním okolnostem věci a poměrům daňového subjektu neodpovídá zobecnitelné představě o adekvátnosti a spravedlnosti sankce.

[31] Nejvyšší správní soud zde navázal na judikaturu rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu. Rozšířený senát v usnesení ze dne 20. 4. 2010, č. j. 1 As 9/2008-133 zdůraznil, že v některých případech nelze od osobních a majetkových poměrů pachatele přestupku zcela odhlédnout i přesto, že příslušný zákon neřadí osobní a majetkové poměry pachatele mezi taxativně určená kritéria pro výměru pokuty. Důvodem je ústavní zákaz likvidačních pokut. Pokud se uložení takové pokuty považuje za porušení vlastnického práva delikventa garantovaného čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod a čl. 1 Dodatkového protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod, musí

mít již správní orgán možnost se uložení takové pokuty vyvarovat, tedy osobní a majetkové poměry delikventa v této míře zohlednit.

[32] Nejvyšší správní soud se s tímto názorem 5. senátu plně ztotožňuje. Zákon sice neumožňuje správnímu orgánu žádné uvážení při rozhodování o výši pokuty, tedy při vydávání platebního výměru na pokutu. Možnost předejít nepřiměřeným dopadům pokuty však nastává v rámci řízení o prominutí pokuty. Je to právě v rámci řízení o prominutí pokuty, kde se správní orgány musí zabývat námitkami daňového subjektu, že výše uložené pokuty je pro něj likvidační. Správní orgán musí vzít v potaz i kritéria, která § 38w odst. 6 zákona o daních z příjmů neobsahuje, ale vyplývají z ústavního pořádku. V každém případě je třeba totiž zajistit, aby individuální rozhodnutí neporušilo základní práva daňového subjektu. Konkrétně důvodem pro částečné nebo úplné prominutí pokuty za neoznámení osvobozeného příjmu není pouze neoznámení z ospravedlnitelných důvodů, ale také osobní a majetkové poměry pachatele, aby pokuta pro něj nebyla likvidační.

[33] V nyní posuzovaném případě tedy není v rozporu se základními právy stěžovatele, pokud žalovaný v tomto řízení o vyměření pokuty nemohl přihlédnout k dopadům pokuty do osobních a majetkových poměrů stěžovatele. Touto argumentací stěžovatele se však správní orgány budou muset zabývat v případném řízení o prominutí pokuty podle § 38w odst. 6 zákona o daních z příjmů. Pokud v něm bude likvidační dopad pokuty prokázán, bude povinností správního orgánu stěžovateli pokutu podle okolností zčásti nebo zcela prominout.

III.2 V řízení nedošlo k porušení procesních práv

[34] Stěžovatel namítá, že krajský soud pochybil, pokud si nevyžádal doplnění správního spisu o originály dokumentů, které znalec použil při vypracovávání znaleckého posudku pro srovnání razítka na dokumentu, který předložil stěžovatel. Spatřuje v tom porušení práva na rovnost zbraní.

[35] Podle čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod jsou si všichni účastníci v řízení rovni. Zásadou rovnosti účastníků se rozumí „rovnost zbraní, resp. rovnost příležitostí“. To znamená, že každé procesní straně by měla být dána přiměřená možnost přednést svou záležitost za podmínek, jež ji nestaví do podstatně nevýhodnější situace, než ve které je její protistrana (nález sp. zn. Pl. ÚS 49/10 ze dne 28. 1. 2014, bod 28).

[36] Z § 64 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že spis tvoří všechny dokumenty týkající se dané věci. Ve spisu musí být vše, co svědčí o úkonech správního orgánu a účastníků řízení, neboť jde o materiální „stopu“ postupu řízení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2010, č. j. 1 Afs 58/2009-541, bod 81).

[37] V nyní posuzovaném případě sporné dokumenty součástí správního spisu nebyly, neboť správní orgán je nijak nevyužil jako podklad pro své rozhodnutí. K porušení daňového řádu tedy nedošlo. Tyto dokumenty využíval pouze nezávislý znalec pro vypracování svého znaleckého posudku.

[38] Je třeba připomenout, že znalecký posudek byl vypracován na základě žádosti stěžovatele. Znalec nereprezentuje žádného účastníka řízení, ani správní orgán. Znalec je

povinen vykonávat svou činnost nezávisle a nestranně (§ 1 odst. 3 zákona č. 254/2019 Sb., o znalcích, znaleckých kancelářích a znaleckých ústavech). Nešlo tedy o žádného znalce správního orgánu, jak naznačuje stěžovatel v kasační stížnosti. Již z tohoto důvodu nemohlo dojít k porušení rovnosti zbraní, pokud byl v řízení vypracován pouze jeden znalecký posudek.

[39] Stěžovatel také netvrdí, že by krajský soud odmítl ustanovit znalce pro vypracování revizního znaleckého posudku. Stěžovatel nakonec žádný takový požadavek před krajským soudem nevznesl. Pokud by takový požadavek vznesl a znalec byl soudem ustanoven, teprve poté by bylo možné vznášet otázku, jaké dokumenty by měl mít k dispozici pro řádné zpracování znaleckého posudku. V daném případě se však stěžovatel domáhal, aby součástí správního spisu, tedy spisu do kterého měl přístup stěžovatel jako účastník řízení, byly dokumenty, které součástí správního spisu být nemusely (viz výše bod 38).

[40] V tomto případě tedy v řízení před krajským soudem nedošlo k porušení rovnosti zbraní ani jiného aspektu práva na spravedlivý proces tím, že součástí správního spisu nebyly originály srovnávaných dokumentů.

[41] Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že správce daně a žalovaný dostatečně prokázaly, že stěžovatel daný delikt spáchal. Při udělování pokuty podle § 38w zákona o daních příjmů nelze aplikovat tradiční rozložení důkazního břemene při správě daní podle § 92 daňového řádu. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňový subjekt však není povinen prokazovat skutečnost, že neporušil svou povinnost oznámit osvobozený příjem podle § 38v zákona o daních z příjmů.

[42] Bylo by v rozporu s principem presumpce neviny, aby osoba podezřelá ze spáchání deliktu byla nucena prokazovat svou nevinu. Z principu presumpce neviny totiž vyplývá naopak pravidlo, podle něhož musí být obviněné osobě vina prokázána (viz např. nález sp. zn. III. ÚS 722/09 ze dne 7. 1. 2010). Tento ústavní princip se uplatní i v případě správních deliktů (viz v kontextu přestupků § 69 odst. 2 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich). Musí platit i na pokutu za neoznámení osvobozeného příjmu podle § 38w zákona o daních příjmů. Tato pokuta je sankcí za porušení zákonné povinnosti oznámit příjem dle § 38v zákona o daních příjmů. Jde tedy o druh správního trestání za spáchání správního deliktu, tedy protiprávní jednání, které je zákonem definováno a k jehož postihu je příslušný správní orgán.

[43] V nyní posuzovaném případě je ze správního spisu zřejmé, že správní orgány vinu stěžovateli aktivně prokazovaly. Konstatovaly, že u stěžovatele žádné oznámení o osvobozených příjmech podle § 38v zákona o daních z příjmů v daném období neevidují. Oznámení, které stěžovatel předložil, nechaly podrobit nejdříve odbornému posouzení příslušnému útvaru Policie ČR a následně je posoudil nezávislý znalec. Znalec dospěl k jednoznačnému závěru, že otisk razítka na dokumentu předloženém stěžovatelem nebyl pořízen dne 8. 1. 2018, tedy v den, o kterém stěžovatel tvrdil, že oznámení podal. Právě o závěry znalce opřely své rozhodnutí ve věci. Nejvyšší správní soud tak nedospěl k závěru, že by v řízení byla porušena zásada presumpce neviny či skutkový stav byl zjištěn nedostatečně.

pokračování

[44] Nelze ani dospět k závěru, že skutečnost, že stěžovatel nepodal oznámení včas, byla v rozporu s obsahem správního spisu. Stěžovatel se totiž mýlí, pokud tvrdí, že oznámení ze dne 8. 1. 2018 se nacházelo u správce daně. Tento dokument předložil v rámci správního řízení sám stěžovatel. Správce daně naopak uváděl, že tento dokument v jeho evidenci není. Průkaznost dokumentu pak byla v rámci správního řízení přesvědčivě zpochybněna, jak soud právě uvedl.

[45] Ani tyto kasační námitky nejsou důvodné.

IV. Závěr a náklady řízení

[46] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední soudního řádu správního).

[47] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 za použití § 120 soudního řádu správního. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 15. září 2023

Tomáš Foltas
předseda senátu