

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Ladislava Hejtmánka a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **Z., s. r. o.,** zastoupeného JUDr. Zdeňkem Rudoleckým, advokátem se sídlem v Hradci Králové, Tylovo nábřeží 367, za účasti **Finančního ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 17. 12. 2004, č. j. 31 Ca 5/2004 - 36,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 17. 12. 2004 č. j. 31 Ca 5/2004 - 36 byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 3. 11. 2003 č. j. 3166/120/2003-Hl, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Náchodě ze dne 21. 1. 2003 č. j. 3797/03/243912/8284 o stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1998 ve výši 314 650 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že po prostudování správního spisu a předložených důkazů souvisejících s civilním řízením vedeným u Okresního soudu v Náchodě pod sp. zn. 5 C 176/2001 a po doplnění dokazování trestním spisem téhož okresního soudu sp. zn. 11 T 103/2004 přisvědčil finančnímu ředitelství, že stěžovatel obdržel příjem vyšší než byly částky uvedené v předmětných kupních smlouvách, když stěžovatel neprokázal své tvrzení, že sporné částky byly uhrazeny fyzické osobě Ing. Z. Při hodnocení skutkového stavu krajský soud vycházel z výpovědí svědků v daňovém řízení (J. K., M. V., Ing. V. D., P. Ch. a manželů K.), přičemž výpovědi jednatele stěžovatele v kontextu s nimi hodnotil jako

nevěrohodné. Výpověď těchto svědků jednatel stěžovatele při jejich výslechu správcem daně svými dotazy nijak nezpochybnil a obsah jejich výpovědí se shoduje s jejich předchozími výpověďmi učiněnými na Okresním úřadě vyšetřování Policie České republiky v Náchodě v listopadu 2000. Za významnou označil krajský soud i okolnost, že tito svědci neměli na výsledku daňového řízení žádný zájem, protože se jich nijak nedotýká, a všichni popsali skutečnosti týkající se sjednávání a uvedení ceny v kupních smlouvách obdobně. Pokud tito svědci v civilním řízení o určení vlastnictví k předmětným bytům připustili, že částka uhrazená nad kupní cenu uvedená v kupních smlouvách mohla být provizí fyzické osobě Ing. Z. za zprostředkování koupě bytů, když nerozlišovali fyzickou osobu Ing. Z. od stěžovatele, za kterého vystupoval Ing. Z. jako jednatel, pak důvod změny v jejich tvrzeních evidentně odráží jejich zájem jako účastníků řízení na výsledku civilního sporu, neboť v případě negativního výsledku by pozbyli nabyté vlastnictví k bytům. To vyplynulo i z výpovědí některých z nich při hlavním líčení v trestní věci vedené u Okresního soudu v Náchodě, kde uvedli, že při jednání o koupi bytu s Ing. Z. jim nikým nebylo sděleno, že tato osoba nevystupuje jako jednatel stěžovatele, ale jako fyzická osoba, a o možnosti této záměny se dozvěděli až od svých právních zástupců během civilního sporu. Krajský soud proto dospěl k závěru, že v daném případě šlo ve vztahu ke sporným částkám o příjem stěžovatele z kupních smluv, tedy o příjem za prodej bytů, protože takto byl prodej mezi účastníky smluvního vztahu primárně dohodnut. Jednatel stěžovatele Ing. Z. vystupoval při sjednávání kupních smluv za stěžovatele a nabyvatelé bytů měli za to, že veškeré pohledávky platí na úhradu kupní ceny. V řízení nebylo prokázáno, že by tyto částky byly kupujícím vráceny. Krajský soud uvedl, že i když finanční ředitelství v odůvodnění napadeného rozhodnutí nevyhodnotilo, za co konkrétně považuje jím zjištěný příjem stěžovatele obdržený nad částku uvedenou v kupních smlouvách, tento nedostatek neměl v konečném důsledku vliv na výsledek řízení, tj. stanovení daňové povinnosti stěžovatele. Námitka stěžovatele týkající se nemožnosti zdanění příjmu z vkladních knížek manželů K. neobstojí, neboť předmětem zdanění v posuzovaném případě nebyly samotné vkladní knížky, které byly předány jako platba za kupní cenu, šlo tedy o způsob předání peněz jinou formou než v hotovosti či převodem z účtu. Krajský soud dále uvedl, že Ing. Z. se v trestním řízení vedeném proti němu jako jednateli stěžovatele pro trestný čin krácení daně při hlavním líčení dne 16. 9. 2004 doznal a uvedl, že veškeré příjmy, tedy i sporné částky obdržené nad rámec cen uvedených v kupních smlouvách, obdržel stěžovatel. Pokud bylo poukazováno na předpokládaný důsledek takového doznání, tedy na možnost podmíněného zastavení trestního stíhání, je nutno podle krajského soudu mít na zřeteli, že trestní řád má bezpochyby na mysli doznání k trestnému činu, kterého se obžalovaný dopustil, a ne k trestnému činu, kterého se nedopustil. Především je však tato výpověď jednatele stěžovatele zcela v rozporu s jeho původní výpovědí v daňovém řízení, v důsledku čehož je zřejmé, že jeho výpovědi jsou ovlivňováni jeho postavením v tom kterém řízení a zájmem na jeho výsledku.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě stěžovatel vymezil její důvody podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., když tvrdil, že napadený rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky v předcházejícím řízení, a podle ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť podle jeho názoru skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech a je s nimi v rozporu, a proto měl krajský soud napadené správní rozhodnutí zrušit. Konkrétně uvedl, že v daňovém řízení nebyl prokázán příjem ve prospěch stěžovatele i Ing. V. Z. Svědecké výpovědi byly činěny zájmově spřaženou skupinou osob, jejichž výpovědi doznávaly v toku času účelových a zcela shodných změn. Správní orgán nezkoumal, že svědek K. předává vkladní knížky bez dokladu až po třech dnech po podpisu kupní smlouvy či z jakých prostředků si vybavil byt. Nebyla zkoumána věrohodnost svědka V., který jako zkušený obchodní ředitel uvedl jako číslo účtu na žádost

o spořitelnu své číslo účtu místo čísla účtu stěžovatele a v důsledku toho uvedl nepravdivý tok peněz. Rovněž nebyly porovnány důkazy ve vzájemné souvislosti u svědků D. ohledně předání peněz, reálnost výpovědi svědka K. s pořízením nadstandartního bytu a zcela se vyhnul porovnání důkazů a neposuzoval neuvěřitelnost výpovědi svědkyně Ch. Nebyla zkoumána věrohodnost jejího tvrzení o tom, že výdajový doklad na 210 000 Kč měl být podepsán „pod jinou záminkou“. Časově nebyl porovnán sled událostí přijímání půjček ze stavebního spoření a podpisu kupních smluv. Pominutím porovnání těchto svědeckých výpovědí neměl stěžovatel možnost prokázat zájem svědkyně získat vyšší úvěr. Rovněž podle jeho názoru absentuje hodnocení důkazů svědeckých výpovědí svědků B. a R. týkající se obvyklé relace v kupních smlouvách dohodnutých kupních cen, pominuto je rovněž svědectví svědkyně J. Důkazy ve spisech podle názoru stěžovatele nezachycují reálné okolnosti případu v podobě, v jaké ji vzal za své krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku, aniž by uvedl jediný případ, kdy by výpověď jednatele stěžovatele byla v rozporu se skutečností, účetnictvím nebo listinnými důkazy. Dále stěžovatel vytkl krajskému soudu, že přesně nerozlišil mezi pohnutkami jednajících, jejichž význam se do reálu nepromítl, a měly by být tak nepodstatné, a okolnostmi, které mohou přispět k hodnocení důkazů. Podle jeho názoru příčina výchozí iniciace ze strany svědků K., V., D., Ch. a manželů K. bylo docílit získání finančních prostředků od peněžních ústavů, resp. od Ing. Z. jako fyzické osoby jako vratky za svědky uváděnou mimo kupní cenu jdoucí platbu, který byl znám od počátku i stěžovateli. V napadeném rozsudku se opřel krajský soud o názor Ing. Z. v trestním řízení. Stěžovatel pokládá za nezákonné zahrnout protokolované výroky Ing. Z. do daňového řízení, neboť trestní řízení nebylo dosud ukončeno. Stěžovatel uvedl, že u hlavního líčení v trestní věci potvrdil Ing. Z. poučení podle ust. § 307 tr. řádu do protokolu, což je podle něho chybou, neboť se fakticky jednalo o návrh postupu podle ust. § 309 tr. řádu. Z těchto důvodů se stěžovatel domáhal zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že v rámci odůvodnění svého rozhodnutí se vypořádalo se všemi odvolacími námitkami stěžovatele a řídilo se právním názorem soudu vyjádřeným v rozsudku ze dne 10. 9. 2002 sp. zn. 30 Ca 215/2003. Protože je názoru, že jeho rozhodnutí bylo učiněno a vydáno v souladu s právními předpisy, navrhlo, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Důvody, které stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, se v podstatné míře vůbec netýkají rozhodovacích důvodů krajského soudu, které jsou přehledně uvedeny v odůvodnění napadeného rozsudku. Stěžovatel pouze vytrhuje jednotlivosti z provedeného dokazování, a to jak před správními orgány, tak i před soudem, ale již neuvádí nic, co by hodnocení dokazování krajskému soudu vytýkal jako celku. Pokud stěžovatel v kasační stížnosti polemizuje se závěry správních orgánů, pak je třeba pouze poznamenat, že Nejvyšší správní soud nepřezkoumává rozhodnutí správních orgánů, ale pravomocný rozsudek krajského soudu (§ 102 s. ř. s.), a proto se k této části kasačních námitek nemůže vyjadřovat.

Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku podrobně rozebral jak skutkový stav, z něhož vycházely správní orgány, zhodnotil i doplnění dokazování, přičemž z těchto skutečností logickou a přezkoumatelnou úvahou zhodnotil skutková zjištění a ta právně

posoudil. Krajský soud hodnotil provedené dokazování konkrétně s ohledem na výpovědi účastníků smluvního vztahu v jednotlivých řízeních (svědků v řízení daňovém trestním, účastníků řízení v řízení civilním), porovnal je i s výpovědí jednatele stěžovatele v řízení trestním a dospěl k závěru, že výpovědi účastníků v civilním řízení, které obsahově vybočují z výpovědí týchž osob v řízení daňovém a trestním jako svědků jsou nevěrohodné, neboť v civilním řízení tyto osoby byly účastníky řízení a měly tak logicky zájem na jeho výsledku. V případě, kdy jedna osoba v různých řízeních vypovídá o stejné skutečnosti rozdílně, musí být vyhodnocena věrohodnost této výpovědi, přičemž taková úvaha musí být také konkrétně zdůvodněna. Tímto způsobem krajský soud postupoval a provedené důkazy hodnotil jednotlivě i v jejich souhrnu i s důkazy provedenými ve správním řízení a toto také uvedl v odůvodnění napadeného rozsudku. Námitka stěžovatele ohledně pohnutek osob, které v různých řízení vypovídaly různě, je tak nepodstatná. Krajský soud nehodnotil pohnutky těchto osob, pouze hodnotil jejich věrohodnost za situace, kdy se jejich výpovědi v různých řízeních liší.

Ze shora uvedeného vyplývá, že krajský soud se zabýval věrohodností výpovědí osob a námitka stěžovatele, že tak neučinil, nemůže obstát. Jak již bylo uvedeno, stěžovatel v kasační stížnosti pouze vytrhává jednotlivé části výpovědi těchto osob, aniž by alespoň uvedl, z jakého řízení tyto části výpovědi čerpá, a vůbec nic nenamítá proti hodnocení důkazu v jejich souhrnu. Je pochopitelné, že v případě rozporných výpovědí je vždy možné určitou část výpovědi vyjmout a použít ji jako argument, nelze ale úspěšně argumentovat takovou vytrženou částí výpovědi za situace, kdy byla taková část výpovědi posouzena jako nevěrohodná. Stěžovatel v kasační stížnosti ani neuvádí, jaké části výpovědí užívá pro svoji argumentaci, a vůbec už takové části výpovědi nekonfrontuje s konkrétním hodnocením věrohodnosti těchto výpovědí krajským soudem v napadeném rozsudku. Naprosto převážná část kasační stížnosti tak pouze bez jakékoliv vztahu ke konkrétním závěrům přehledně vyjádřeným v napadeném rozsudku pouze uvádí svoji verzi skutkového příběhu, kterou konstruuje z částí provedených důkazů.

Pokud stěžovatel uváděl, že krajský soud neuvedl jediný případ, kdy by výpověď jeho zástupce byla v rozporu se skutečností, účetnictvím nebo listinnými důkazy, pak musí Nejvyšší správní soud pouze odkázat na celkovou koncepci správního soudnictví. Soud ve správním soudnictví nic nedokazuje, ani sám nekonstituuje skutkový stav, jako např. v řízení trestním, nýbrž pouze přezkoumává napadené rozhodnutí v rozsahu a mezích žalobních bodů. Pokud stěžovatel určitou skutečnost v žalobě netvrdil, nemůže se s úspěchem dovolávat toho, že ji krajský soud nehodnotil. Krajský soud je podanou žalobou vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.) a sám není oprávněn za žalobce přezkoumávat rozhodnutí z důvodu jiných či dokonce sám aktivně důvody dohledávat.

Pokud stěžovatel v kasační stížnosti vyjádřil nesouhlas s hodnocením výpovědi Ing. Z. v trestním řízení, k tomu Nejvyšší správní soud může jen poznamenat, že krajský soud zcela v souladu se zákonem vycházel z příslušného protokolu. Pokud ing. Z. svým opakovaným prohlášením v trestním řízení myslel něco jiného, pak bylo na něm, aby se opravy protokolu domáhal v tomto konkrétním trestním řízení. Pokud tak neučinil a soudu takovou skutečnost nesdělil, nemůže úspěšně namítat, že soud z takového protokolu vycházel a jej v celém souhrnu provedeného dokazování hodnotil.

Z důvodů výše uvedených není napadený rozsudek nezákonný, a proto Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost zamítl. Ve věci rozhodl

v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 29. listopadu 2006

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu