



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné, ve věci žalobkyně **J. W.**, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové 2, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. listopadu 2010, čj. 7151/10-1100-602925, t a k t o :

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 8. listopadu 2010, čj. 7151/10-1100-602925, se z r u š u j e a věc se mu v r a c í k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je p o v i n e n zaplatit žalobkyni náklady řízení v částce 2.000,- Kč do osmi dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í :

Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně do dodatečného platebního výměru Finančního úřadu v Trutnově (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 10. 2006, čj. 95172/06/268918/6808, kterým jí byla dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 156.008,- Kč.

V jeho odůvodnění uvedl, že odvolání přezkoumal při respektování právního názoru Krajského soudu v Hradci Králové, který rozsudkem ze dne 18. 12. 2009, čj. 31 Ca 180/2008-26, jeho předchozí rozhodnutí zrušil. Dále uvedl, že správce daně zjistil, že žalobkyně uskutečnila v roce 2004 převod spoluvlastnického podílu na nemovitosti čp. 471 na stavební parcele č. st. 204/1, na parcele č. st. 1459, na parcele č. 224/1 a parcele č. 1626 v katastrálním území Úpice. Druhou spoluvlastnicí nemovitostí byla M. H.. Vyzval ji proto k podání daňového přiznání za zdaňovací období roku 2004. Protože údaje v podaném přiznání neodpovídaly jím zjištěným skutečnostem, provedl u žalobkyně kontrolu daně z příjmů fyzických osob podle ustanovení § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), za zdaňovací období roku 2004. Správce daně měl k dispozici kupní smlouvu ze dne 27. 2. 2004, kterou žalobkyně spolu s druhou spoluvlastnicí prodala předmětné nemovitosti kupujícímu T. B. a podle které činila kupní cena 3.800.000,- Kč. Částka 800.000,- Kč měla být uhrazena hotově při podpisu smlouvy a zbývajících 3.000.000,- Kč do 15 dnů ode dne podání návrhu kupní smlouvy do katastru nemovitostí. Žalobkyně měla tedy obdržet částku 1.900.000,- Kč. Předložila však dodatek ke kupní smlouvě ze dne 2. 4. 2004, v němž byla cena za převod nemovitostí snížena vzhledem k vadám prodané věci celkem o 1.800.000,- Kč, a tvrdila, že jako spoluvlastnice obdržela o 900.000,- Kč méně. V dodatku bylo současně uvedeno, že kupní cena byla již v plné výši uhrazena a proto byla částka ve výši 1.800.000,- Kč panu B. v den podpisu vrácena. V průběhu kontroly byla správci daně předložena směnka vystavená dne 26. 2. 2004 paní Horáčkovou na řad D. M., která potvrdila, že jí byla vyplacena částka ve výši 1.000.000,- Kč, a to ve dvou splátkách po 500.000,- Kč. Zmíněná směnka měla prokázat vratku přeplatku z kupní ceny nemovitosti T. B.. Dle správce daně výpovědi svědků T. B., D. M., B. V., Mgr. P. S., Ing. M. P. a J. M. neprokázaly, že by proplacením směnky ve výši 1.000.000,- Kč D. M. došlo podle dodatku ke kupní smlouvě ke snížení kupní ceny nemovitosti o tuto částku.

Žalovaný dále uvedl, že předmětem sporu je, zda skutečně došlo ke snížení kupní ceny nemovitosti celkem o 1.000.000,- Kč a k proplacení této částky T. B. poté, co žalobkyně na něho převedla svůj spoluvlastnický podíl na předmětných nemovitostech. Shrnul výpovědi svědků, tj. že T. B. připustil, že podpis na dodatku ke kupní smlouvě může být jeho, avšak žádné peněžní prostředky jako vratku neobdržel a o snížení kupní ceny nevěděl. Podle výpovědí D. M. a J. M. neměla směnka souvislost s převodem nemovitosti, ale s půjčkou, kterou žalobkyni J. M. poskytnul. B. V. uvedla, že došlo k zápočtu části kupní smlouvy oproti jejímu dodatku, že směnku vystavil J. M. a potvrdila, že podpisu dodatku ke kupní smlouvě byly přítomny všechny osoby vyslechnuté jako svědci v daňovém řízení. Mgr. P. S. potvrdil, že sepsal kupní smlouvu i její dodatek, nebyl ale přítomen vrácení peněžních prostředků T. B. a nebyly mu známy důvody vedoucí ke snížení kupní ceny nemovitosti. Ing. M. P. vypověděl, že sepsání směnky navrhnul J. M. pro snížení kupní ceny nemovitosti s tím, že bude vystavena na jeho dceru. Popřel

tvrzení J. M., že paní H. zapůjčil 1.000.000,- Kč. Z výpovědí svědků žalovaný dovodil, že každý z nich, kromě J. M. a D. M., vypovídal ve věci rozdílně. Proto uzavřel, že žádný ze svědků svojí svědeckou výpovědí neprokázal, že by skutečně došlo k předání (vratce) peněžních prostředků T. B..

Žalovaný dále uvedl, že podle znaleckého posudku č. 1725-21/04 – ČS vystaveného za účelem poskytnutí hypotečního úvěru činí odhad ceny nemovitosti 3.800.000,- Kč a z této částky byla stanovena daň z převodu nemovitostí. Dle znaleckého posudku č. 1733-29/04 vystaveného za účelem zjištění ceny nemovitosti pro její prodej činí odhadnutá cena 3.053.350,- Kč. Zdůraznil, že právě tato cena je téměř shodná s úhradou kupní ceny ve výši 3.000.000,- Kč za nemovitost, jejímž zdrojem byl poskytnutý hypoteční úvěr. Dle jeho názoru z logiky věci vyplývá, že pokud by byla snížena kupní cena nemovitosti, bylo by v zájmu žalobkyně podat opravné či dodatečné přiznání k dani z převodu nemovitosti, čímž by došlo na této dani k jejímu snížení. Proto je zřejmé, že ke snížení kupní ceny nemovitosti ve skutečnosti nedošlo.

Žalovaný dále poukázal na skutečnost, že k proplacení směnky vystavené dne 26. 2. 2004 došlo ve dnech 5. 3. 2004 a 8. 3. 2004, že kupní smlouva byla sepsána 27. 2. 2004 a její dodatek byl vyhotoven dne 2. 4. 2004. Bohumila Vávrová tvrdila, že k proplacení směnky došlo poté, co byl sepsán dodatek ke kupní smlouvě, což je však v rozporu s výše uvedenými skutečnostmi. Pokud byla směnka vyhotovena den před podpisem kupní smlouvy, pak se mělo snížení kupní ceny promítnout právě do zmíněné smlouvy, což se nestalo. Jednou z rozhodných skutečností, proč nelze osvědčit směnku jako důkaz o snížení kupní ceny nemovitosti podle dodatku ke kupní smlouvě o 1.000.000,- Kč je tedy dle žalovaného zmíněné časové hledisko. Z uvedeného dle jeho názoru plyne, že předmětná směnka nikterak nesouvisela s dodatkem ke kupní smlouvě, což potvrdil J. M. a D. M.. Jejich výpovědi proto považoval za klíčové.

Žalovaný připomněl, že se správce daně zabýval i tokem peněžních prostředků při prodeji předmětné nemovitosti. Příjemcem peněžních prostředků proplacených na základě směnky byla D. M., přitom příjemcem vratky za přeplatek kupní ceny nemovitosti měl být podle znění IV. bodu dodatku T. B., který však vypověděl, že žádné peněžní prostředky neobdržel. V průběhu daňového řízení nebylo prokázáno, že by D. M. peněžní prostředky získané proplacením směnky T. B. předala. Žalovaný uvedl, že ze spisu vyplývá, že směnka byla vystavena na řad D. M. z důvodu, aby přeplatek z kupní ceny nemovitosti neobdržel T. B., což ale žalobkyně nevysvětlila. Podle II. bodu dodatku ke kupní smlouvě došlo k úhradě kupní ceny nemovitosti v částce 3.800.000,- Kč v plné výši, což je v rozporu s vykázanou výší příjmu z převodu nemovitosti v částce 3.000.000,- Kč, kterou žalovaný akceptoval. Důvody, které vedly ke snížení kupní ceny nemovitosti, jsou ve III. bodě dodatku ke kupní smlouvě definovány bez dalšího jako vady prodané věci. Ze znění kupní smlouvy vyplývá, že na jedné straně si T. B. jako kupující nemovitost prohlédl a je mu dobře znám její technický stav, na druhé straně prodávající

prohlašuje, že nemovitost není zatížena dluhy, předkupním právem, věcným břemenem ani jiným omezením, což je v rozporu s tvrzením žalobkyně a s tvrzením Ing. Puše. Již zmíněné znalecké posudky ani kupní smlouva včetně jejího dodatku však nevypovídají nic o vadách, které by odůvodňovaly snížení kupní ceny nemovitosti.

K zájmu J. M. o předmětnou nemovitost žalovaný uvedl, že ten potvrdil, že měl zájem pouze o její pronájem, což je v rozporu s tvrzením žalobkyně o jeho zájmu o koupi nemovitosti. Ze spisu vyplynulo, že pan M. zastupoval pana B. při jednáních. Poté, co byla na T. B. převedena vlastnická práva k nemovitosti, ten svěřil její správu a splácení úvěru na základě plné moci a mandátní smlouvy společnosti Martex, jejíž jedinou jednatelkou a společnicí byla M. M.. Pokud J. M. neoficiálně zastupoval společnost Martex, dle žalovaného to nemusí znamenat, že měl o koupi nemovitosti zájem, což ostatně sám vyvrátil. Za významné žalovaný považoval rovněž to, že současným vlastníkem nemovitosti čp. 471 na stavební parcele č. st. 204/1 s parcelou č. st. 1459 je společnost J.J. STAV, s. r. o., a parcelu č. 1626 vlastní J. H.. Předtím byla vlastníkem předmětné nemovitosti společnost Martex. Na základě těchto skutečností proto žalovaný shrnul, že J. M. byl jedinou osobou ze všech svědků, který měl zájem o předmětnou nemovitost, ale pouze formou pronájmu. Dle jeho názoru je proto logickým závěrem, že zájem zúčastněných osob o nemovitost nemá žádnou souvislost se snížením kupní ceny nemovitosti ani s proplacením vratky přeplatku T. B..

K tvrzení žalobkyně o tom, že J. M. byl ve finanční tísní, proto nesplňoval podmínky pro získání úvěru na předmětnou nemovitost a z tohoto důvodu byl úvěr poskytnut T. B. žalovaný uvedl, že finanční tíseň J. M. nemá žádnou souvislost s uzavřením kupní smlouvy, neboť smlouva byla uzavřena s T. B., navíc měl J. M. zájem pouze o pronájem nemovitosti. K návrhu na výslech JUDr. J., který měl potvrdit nelehkou finanční situaci J. M., a výslech pana Š., vedoucího úvěrového oddělení České spořitelny v Náchodě, která neposkytnula úvěr J. M., ale T. B., žalovaný konstatoval, že z titulu svých funkcí nemohou navržené svědci dosvědčit, že by došlo ke snížení kupní ceny nemovitosti a k následnému vrácení přeplatku panu B..

Závěrem žalovaný uvedl, že v rámci odvolacího řízení bylo spolehlivě zjištěno, že jediným a konečným příjemcem částky vyplývající z předložené směnky ve výši 1.000.000,- Kč byla D. M.. Nepřisvědčil proto tvrzení žalobkyně, že se jednalo o vratku jakožto přeplatku vyplývajícího z dodatku ke kupní smlouvě. Tuto částku T. B. neobdržel, což ostatně sám potvrdil. Skutečný příjem žalobkyně z převodu spoluvlastnického podílu na nemovitosti činil proto 1.500.000,- Kč.

Včas podanou žalobou se žalobkyně domáhala přezkoumání zákonnosti napadeného rozhodnutí a jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítala nezákonný postup správce daně i žalovaného, vady řízení a nesprávné zhodnocení skutkové stránky věci a z ní vyvozené nesprávné právní závěry.

Dle žalobkyně žalovaný nesprávně zhodnotil provedené svědecké výpovědi a nesprávně posoudil výpovědi D. M. aj. M. jako klíčové pro řízení. Výpovědi posoudil pouze jednotlivě, ale jejich vzájemná souvislost a logická stavba průběhu událostí a z toho vyplývající skutkový stav věci se opět vymyká zásadě volného hodnocení důkazů. Provedl selekci důkazních prostředků (svědeckých výpovědí) s cílem vybrat takové, které podporují jeho názor nebo ho alespoň nevyvracejí. Ignoroval však výpovědi svědčící ve prospěch žalobkyně a které osvědčují, že byla uzavřena jak kupní smlouva, tak její dodatek o snížení kupní ceny, a použita směnka jako zajišťovací nástroj pro uplatnění slevy z kupní ceny. Důsledkem tohoto postupu žalovaného je dle žalobkyně porušení zásady volného hodnocení důkazů, zásady součinnosti a nedostatek spočívající v tom, že nebyla odstraněna rozporuplnost důkazních prostředků, aby jimi mohl být zjištěn skutečný stav věci a ověřeny skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně.

K závěru žalovaného o věrohodnosti svědků J. M. a D. M. s poukazem na to, že jejich tvrzení o zájmu J. M. pouze o pronájem předmětných nemovitostí je v souladu se současným majitelem nemovitostí, žalobkyně namítla, že taková skutečnost nemůže být dostatečným důkazem. Upozornila zejména na skutečnost, že předchozím majitelem byla společnost Martex Czech, s. r. o., se kterou se J. M. ve své výpovědi ztotožňoval a D. M. ji vlastní. A už vůbec nelze dle žalobkyně z této skutečnosti vyvozovat, že všechna tvrzení J. M. jsou tím pádem pravdivá, a osvědčit je jako důkaz. Žalobkyně naopak považuje za logické, že J. M. byl osobou, která měla zájem o koupi předmětné nemovitosti, protože zastupoval T. B. u jednání, protože mu pomáhal se sjednáním úvěru u České spořitelny a protože společnost Martex Czech, s. r. o., uzavřela mandátní smlouvu na spravování nemovitosti a následně ji také koupila. Rovněž sjednanou slevu z kupní ceny převzala D. M. a nikoliv T. B. jako účastník kupní smlouvy.

Dále žalobkyně namítla, že žalovaný odmítl provést navržený důkaz – výslech dalších svědků (JUDr. J. a pana Š.) ze zcela jiného důvodu, než pro jaký byli navrženi (měli dosvědčit skutečnosti, které předcházely uzavření kupní smlouvy, projednání úvěru a popř. kdo úvěr splácel). Tím však neunesl své důkazní břemeno. Neodstranil ani vady řízení spočívající v tom, že ji neseznámil s výsledkem šetření, které provedl ve společnosti Martex Czech, s. r. o. Tím porušil zásadu součinnosti i čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, dle kterého má daňový subjekt právo být seznámen se všemi důkazními prostředky, které má správce daně k dispozici.

Žalobkyně má zato, že napadené rozhodnutí žalovaného je prakticky stejné jako jeho předcházející rozhodnutí, které bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 18. 12. 2009, čj. 31 Ca 180/2008-26. Rozdíly jsou pouze v tom, že v nyní napadeném rozhodnutí žalovaný odmítá všechny svědecké výpovědi kromě výpovědí D. M. a J. M., které považuje za klíčové. Na podporu tvrzení J. M. o jeho zájmu pouze o pronájem nemovitosti čp. 471 žalovaný nyní označil současný zápis v katastru nemovitostí, dle něhož je současným majitelem předmětné nemovitosti společnost J.J. STAV, s. r. o. A konečně za poslední rozdíl žalobkyně jmenovala to, že žalovaný odmítl provést výslech navržených svědků JUDr. J. a pana Š.. Žalobkyně namítala, že

pokud žalovaný vyhodnotil výpovědi D. M. a J. M. jako klíčové a osvědčil je jako důkaz pro své rozhodnutí, měl prokázat, že jsou pravdivé, nerozporuplné a že jimi lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Zopakovala, že úvahy správce daně a žalovaného (tj. předpoklad, že T. B. koupil nemovitost, za kterou se zavázal ve smlouvě zaplatit 3.800.000,- Kč, zaplatil však pouze 3.000.000,- Kč, přičemž žalobkyně a druhá spoluvlastnice si do základu daně uvedly pouze 2.000.000,- Kč, a že ke snížení kupní ceny nemohlo dojít o vyplacený 1.000.000,- Kč, který dle jeho závěru se snížením nesouvisel), nejsou nijak podloženy a zároveň v rozporu se základní zásadou správy daní, která spočívá v tom, že hodnocením se rozumí myšlenková činnost správce daně, kterou přisuzuje provedeným důkazním prostředkům jejich hodnotu závažnosti, zákonnosti a pravdivosti. Připomněla, že hodnocení důkazu jednotlivě a v jejich vzájemné souvislosti předpokládá, že pravdivostní hodnota určitého jevu je nejprve posuzována izolovaně a následně je srovnávána s ostatními jevy, které byly uznány za pravdivé a věrohodné. Pokud při hodnocení nastane logický rozpor, musí jej odstranit novým hodnocením. Povinností správce daně je přitom zjistit skutkový stav dostatečným a zákonným způsobem, právní zjištění z něj dovozené nesmí být s tímto skutkovým stavem v rozporu a při svém rozhodování nesmí porušit pravidla logického vyvozování.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), bez nařízení, když žalovaný s tímto postupem souhlasil výslovně a žalobkyně svůj souhlas udělila způsobem předvídaným v § 51 odst. 1 větě druhé s. ř. s. Krajský soud přitom dospěl k následujícím zjištěním a právním závěrům, přičemž žalobu shledal důvodnou.

Z předloženého správního spisu vyplynulo, že žalobkyně a M. H. (nyní P.) jako podílové spoluvlastnice nemovitostí čp. 71 na st. p. č. 204/1, parc. č. 1459, parc. č. 224/1 a parc. č. 1626 v kat. území Úpice uzavřely kupní smlouvu o prodeji těchto nemovitostí s T. B.. Kupní cena ve smlouvě byla dohodnuta ve výši 3.800.000,- Kč. Stejní účastníci uzavřeli dodatek ke smlouvě, a to dne 2. 4. 2004, v němž snížili cenu nemovitostí o 1.800.000,- Kč na 2 mil. Kč z důvodu vad. Je nesporné, že na účet M. H. (nyní P.) byly poukázány 3 mil. Kč, a to Českou spořitelnou, a. s., pobočkou v Náchodě, na základě úvěru poskytnutého kupujícím T. B.. Správce daně a žalovaný dále vycházeli z toho, že zbytek dohodnuté kupní ceny v částce 800.000,- Kč prodávající spoluvlastnice neobdržely.

Žalobkyně i druhá spoluvlastnice shodně tvrdily, že kupní cena byla snížena z částky 3.800.000,- Kč na částku 2.000.000,- Kč, a to dodatkem ze dne 2. 4. 2004 po té, co jako prodávající uznaly nároky kupujícího z odpovědnosti za vady prodaných nemovitostí. Zároveň tvrdily, že z kupní ceny ve výši 3 mil. Kč připsané na účet M. H. (nyní P.) byla kupujícímu vrácena částka 1 mil. Kč, a to

proplacením směnky na tuto částku vystavené dne 26. 2. 2004 M. H. (nyní P.) na řad D. M.. Proplacení směnky dokládala žalobkyně příjmovými pokladními doklady z 5. 3. 2004 a 8. 3. 2004 na částky 2 x 500.000,- Kč, které D. M. od vystavitelky převzala. Faktické předání těchto částek potvrdila i účetní M. H. B. V..

Žalovaný dospěl v nyní napadeném rozhodnutí ke stejnému závěru jako ve svých předchozích zrušených rozhodnutích, a to že žalobkyně neprokázala své tvrzení o vztahu mezi snížením kupní ceny nemovitostí a proplacením směnky D. M. ani o vratce peněžních prostředků T. B. na základě dodatku ke kupní smlouvě. Proto byla dle jejich názoru skutečnou kupní cenou cena ve výši 3 mil. Kč, tzn. podíl žalobkyně na společných příjmech z prodeje nemovitostí činil 1.500.000,- Kč a podíl na společných výdajích s tím souvisejících 784.484,- Kč.

Z ustálené judikatury týkající se rozdělení důkazního břemene vyplývá, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má břemeno tvrzení, ale také povinnost své tvrzení doložit, tj. i břemeno důkazní (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Přejedání důkazního břemene na správce daně je pak upraven v ustanovení § 31 odst. 8 téhož zákona a spočívá v tom, že zpochybňuje-li správce daně tvrzení daňového subjektu, je jeho povinností toto své tvrzení dostatečně spolehlivě prokázat a je tedy na něm, aby prokázal, že důkazy subjektem předložené, nejsou sto obstát. Doloží-li tedy správce daně svou pochybnost, je povinností daňového subjektu prokázat dalšími důkazy správnost svého původního tvrzení. Ve smyslu ustanovení § 31 odst. 1 daňového řádu provádí dokazování správce daně, který vede daňové řízení, nebo z jeho pověření správce daně dožádaný. Správce daně přitom dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem. Dle § 2 odst. 3 daňového řádu při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.

Žalovaný ve svém rozhodnutí sice částečně odstranil některé předtím mu vytknuté vady, zejména namísto pouhé rekapitulace obsahu svědeckých výpovědí, provedl i jejich vyhodnocení. Za klíčové označil výpovědi svědků J. a D. M., kteří (jak uvedl) jako jediní vypovídali shodně. Pokud hodnotil roli J. M. ve věci, dospěl k závěru, že pokud neoficiálně zastupoval společnost Martex Czech, s. r. o., neznamená to, že měl zájem o koupi nemovitostí, což kromě jeho výpovědi dokumentoval i poukazem na současné vlastnictví nemovitosti čp. 471, které je v katastru nemovitostí zapsáno na společnost J.J. STAV, s. r. o. Dle žalovaného byl J. M. jediným ze svědků, kdo měl zájem o předmětnou nemovitost, ale pouze formou pronájmu. Z toho dovodil, že zájem zúčastněných osob na nemovitosti neměl žádnou souvislost se snížením kupní ceny ani s proplacením vratky T. B.. Ostatní svědci dle žalovaného vypovídali rozdílně a žádný ze svědků nepotvrdil předání peněžních prostředků T. B.. Jako jednu z rozhodných skutečností, proč nebylo možno dle žalovaného předloženou směnku osvědčit jako důkaz o snížení kupní ceny, označil žalovaný časové hledisko, kdy

směnka byla vystavena den před podpisem kupní smlouvy, přičemž snížení kupní ceny se mělo promítnout právě do zmíněné kupní smlouvy, což se nestalo. Zdůraznil současně, že ani kupující T. B. nepotvrdil převzetí žádných peněžních prostředků jako vratky přeplatku kupní ceny.

Krajský soud se však s takto provedeným hodnocením ztotožnit nemůže. Jak již uvedl ve svém zrušujícím rozsudku a následně i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku potvrzujícím závěry rozsudku krajského soudu, jestliže žalovaný neodstraní provedením dalších důkazů rozpory ve výpovědích svědků, je jeho povinností řádně vyhodnotit jednotlivé výpovědi svědků z pohledu jejich věrohodnosti, resp. pravdivosti a z pohledu jejich zainteresovanosti na věci, tj. zejména zda mohli být při svých výpovědích ovlivněni možnými následky vůči sobě samým, příp. vůči osobě blízké. Toto hodnocení přitom musí vycházet z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci je důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň jsou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti.

Dle názoru krajského soudu je v posuzované věci zcela nepochybné, že při jednáních o koupi předmětných nemovitostí vše za T. B. zařizoval J. M., o jehož zájmu na průběhu a výsledku těchto jednání svědčí mimo jiné i skutečnost, že neoficiálně jednal a vystupoval i za společnost Martex Czech, s. r. o. Ta v rozhodnou dobu s T. B. spolupracovala, a to na základě plné moci, dle které tato společnost spravovala předmětný objekt čp. 471, a na základě mandátní smlouvy pro veškeré zastupování (viz výpověď J. M. dne 11. 4. 2006, ve které se s touto společností, jejíž jedinou společnicí i jednatelkou v tu dobu byla jeho manželka, ztotožňoval). Lze podotknout, že skutečnost, že J. M. jedná za společnost Martex Czech, s. r. o., vyplývala dále i z úředního záznamu, který správce daně pořídil z místního šetření provedeného u T. B. dne 18. července 2006 a který byl založen ve správním spise při předchozím projednání žaloby v této věci před zdejším soudem. Je nepochybné i to, že vlastníkem nemovitosti čp. 471 se po T. B. stala společnost Martex Czech, s. r. o. Žalovaný však již bližší okolnosti tohoto prodeje nezjišťoval.

Z uvedených souvislostí tak vyplývá zcela zřetelný zájem J. M. (jako osoby stojící v pozadí společnosti Martex Czech, s. r. o., jehož jedinou společnicí a jednatelkou byla nejprve jeho manželka M. M. a následně dcera D. M.) o koupi objektu čp. 471, kterou také společnost Martex Czech, s. r. o. následně koupila. Jeho výpověď jako svědka je v tomto směru tedy s těmito skutečnostmi ve zjevném nesouladu. Zmíněný zájem o koupi nemovitosti si žalovaný mohl ověřit i výslechem žalobkyní navrhovaných svědků k okolnostem projednávání úvěru na koupi předmětných nemovitostí, neboť žalobkyně naznačovala (a vypověděl tak i svědek ing. P.), že J. M. nebo někomu k němu v přímém příbuzenství by úvěr být poskytnut nemohl z důvodu probíhajícího konkurzu na jeho tehdejší firmu, a proto že se domluvil s T. B., za kterého pak také evidentně vše ohledně koupě nemovitostí zařizoval.

Jestliže žalovaný postavil věrohodnost svědka J. M. na tom, že vypovídal shodně s D. M., a proto že jsou jejich výpovědi klíčové (a tedy jako jediné pravdivé), není možné s takovým závěrem souhlasit. Nelze totiž přehlédnout, že vztah mezi těmito osobami je vztahem mezi osobami blízkými a současně nelze přehlédnout, že D. M. se stala se v červnu 2004 jednatelkou a v září 2004 i jedinou společnicí společnosti Martex Czech, s. r. o., která následně nemovitost čp. 471 koupila. Navíc se D. M. ve své výpovědi o půjčce neshodla s J. M. v tom, mezi kým měla být tato půjčka uzavřena (D. M. vypověděla, že šlo o půjčku mezi jejím otcem a M. H., J. M. tvrdil, že půjčku sjednal s ing. P., což však ing. P. ve své svědecké výpovědi vyvracel, a to i poukazem právě na finanční tíseň J. M.), jinak o půjčce nic bližšího nevěděla, dokonce uvedla, že neví, co přesně se s 1 mil. Kč, který v souvislosti se směnkou převzala, dále stalo. Za mylnou je tak nutno označit i dedukci žalovaného o nevýznamnosti finanční tísně J. M. s odůvodněním, že kupní smlouva byla uzavřena s T. B. a že J. M. měl zájem pouze o pronájem nemovitosti. Případná finanční tíseň J. M. by tak ve shora uvedených souvislostech mohla být další významnou skutečností pro posuzování věrohodnosti (a pravdivosti) jeho tvrzení, že půjčil 1 mil. Kč a o tom, že předmětná směnka na tuto částku byla vystavena právě v souvislosti s ní.

Žalovaný zároveň přehlédl i další nesrovnalost ve výpovědi J. M.. Ten tvrdil, že nebyl přítomen u jednání ohledně snížení ceny, že T. B. na jeho dotaz na dodatek ke smlouvě na podzim roku 2005 odpověděl, že o ničem neví a že kopie tohoto dodatku mu byla předána až v prosinci 2005 nebo lednu 2006 účetní B. V., přičemž teprve v tu dobu po přečtení zjistil, že dodatek byl podepsán v dubnu 2004. Naproti tomu tři svědci – B. V., ing. P. i Mgr. P. S., který připravoval jak kupní smlouvu, tak její dodatek, jej výslovně jmenovali mezi účastníky, kteří se sešli při podpisu dodatku.

Zejména vzhledem k rozporu ve výpovědi J. M. se skutečností ohledně jeho zájmu na koupi nemovitostí (jako osoby stojící v pozadí společnosti Martex Czech, s. r. o.) a neurčitým a všeobecným potvrzením jeho výpovědi ohledně půjčky, ke které se měla vztahovat předmětná směnka, pouze jeho dcerou (když ostatní svědci o předmětné směnce hovořili zcela jinak), se proto osoba svědka J. M. jeví jako zcela nevěrohodnou, vypovídající pouze ve svém zájmu. Nelze dále pominout ani jeho ovlivnění možnými nepříznivými následky ve věci sjednání úvěru, neboť úvěr byl čerpán ve výši 3 mil. Kč a vyšlo by najevo, že konečná cena kupovaných nemovitostí byla pouze 2 mil. Kč.

Žalovaný opakovaně zdůrazňoval, že výpovědi svědků neprokázaly tvrzení žalobkyně o vratce peněžních prostředků T. B.. Žalobkyně však netvrdila, že by částku 1 mil. Kč vracela přímo T. B.. Tvrdila, že k vrácení části kupní ceny v této výši došlo prostřednictvím směnky vystavené M. H. (nyní P.) na řad D. M., přičemž o skutečnosti, zda vyplacenou částku D. M. předala T. B., ji nikdo neinformoval (viz protokol o jednání ze dne 13. 12. 2005). Přitom svědkové ing. P. a B.

Vávrová potvrdili tvrzení žalobkyně a Miroslavy Horáčkové o tom, že směnka na 1 mil. Kč byla vystavena na krytí přeplatku kupní ceny. Mgr. P. S., který zpracoval kupní smlouvu i dodatek k ní, jako svědek vypověděl, že za kupujícího T. B. od počátku vše zařizoval a smlouvu upravoval J. M. spolu s dcerou D. M.. Rovněž potvrdil, že v době, kdy byly uplatněny kupujícím vady, se účastníci smluvního vztahu dohodli na poskytnutí slevy a k zajištění vrácení kupní ceny byla vystavena směnka. S touto verzí žalobkyně a s výpovědí těchto svědků jsou tak v rozporu výpovědi J. M., D. M. a T. B., tj. výpovědi osob (zejména J. M. a T. B.) zainteresovaných na koupi předmětných nemovitostí, a to včetně sjednání úvěru na ni. Kupující T. B. vypověděl, že přeplatek kupní ceny neobdržel. Napřed dokonce tvrdil, že dodatek ke kupní smlouvě nečetl ani nepodepsal, následně připustil, že podpis na dodatku může být jeho, přesto však trval na tom, že jej nikdy nečetl. Dokonce uvedl, že kupní cenu uhradil ve výši 3 mil. Kč hypotečním úvěrem a částka 800.000,- Kč, že byla placena smenkou, na které nefiguroval, a kterou "vystavil" J. M.. Je rovněž zřejmé, že T. B. nerozlišoval mezi skutečným vystavením směnky jejím výstavcem a pouhým vyplněním formuláře směnky jinou osobou a následným podepsáním výstavcem (v tomto případě M. H.). Z jeho výpovědi je však zcela zřejmé, že o koupi předmětných nemovitostí se skutečně sám vůbec nestaral, konkrétnosti si nepamatoval nebo je dokonce zaměňoval. Jeho role při koupi nemovitostí odpovídá tedy tomu, jak ji popsali všichni svědci kromě J. a D. M., resp. D. M. se k této otázce nevyjadřovala, když uvedla, že pokud při nějakém jednání byla, neví o čem bylo, ani kdy a kde se konalo. Nemůže být tedy pochyb o tom, že za T. B. vše zařizoval a smluvní podmínky sjednával J. M., přičemž T. B. do ničeho nezasahoval a pouze listiny podepisoval.

Časové hledisko, které žalovaný označil za jednu z rozhodných skutečností, proč neosvědčil předloženou směnku jako důkaz o snížení kupní ceny, by bylo rozhodné, pokud by nebylo vysvětleno, jak události následovaly za sebou. S ohledem na shora uvedené je nutno vycházet z toho, že výpovědi J. M. i D. M. jsou k této otázce zcela nevěrohodné, avšak že další svědci tvrzení žalobkyně o sledu událostí v zásadě potvrdili. Krajský soud proto nepovažuje za významné, jaké bylo na směnce vyplněno datum vystavení, za podstatnou považuje především její splatnost, která byla vyplněna tak (3. března 2004), aby připadla právě na dobu před uzavřením dodatku ke smlouvě (dne 2. 4. 2004) a peníze tak byly vráceny před podepsáním dodatku o snížení kupní ceny.

Krajský soud přitom shledal rozporuplným závěr žalovaného v tom směru, že snížení kupní ceny částečně akceptoval (o 800.000,- Kč), přestože ke snížení v celkové částce 1.800.000,- Kč došlo na základě jednoho a téhož dodatku ke kupní smlouvě, v jehož článku VI. bylo uvedeno, že prodávající vyplatily ke dni podpisu dodatku kupujícímu rozdíl v kupní ceně ve výši 1.800.000,- Kč, což kupující stvrzuje (a také stvrdil) svým podpisem dodatku. Proč tedy správce daně a žalovaný jenom částečně uvěřili výpovědím většiny svědků ohledně snížení ceny, však žalovaný dostatečně přesvědčivě nevysvětlil.

Krajský soud tedy shrnuje, že musel přisvědčit námitkám žalobkyně, že žalovaný při hodnocení důkazů nepostupoval v souladu zásadou volného hodnocení důkazů. Ta vyplývá z ustanovení § 2 odst. 3 daňového řádu a znamená, že správce daně není sice vázán žádnými formálními pravidly, jež by stanovila, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků, neznámá to však, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Jak připomněl i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku čj. 8 Afs 22/2010-55 s poukazem na svůj rozsudek čj. 5 Afs 5/2008-75, publikovaném pod č. 1702/2008 Sb. NSS takové závěry musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Z úvahy správce daně o zhodnocení všech důkazů musí vyplynout, které z nich podporují tvrzení daňového subjektu a které ho naopak zpochybňují či vyvracejí, správce daně nemůže některé důkazy svévolně ze své úvahy vyloučit a přihlížet pouze k některým, které si sám zvolí.

Za shora popsané situace a žalobkyní předložených či navržených důkazů, které žalovaný převážně nesprávně hodnotil, nelze dle krajského soudu uzavřít, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno v tvrzení o snížení kupní ceny nemovitostí. Primárně předložila listinné důkazy a evidenci vedenou k předmětné transakci, o nichž správci daně vznikly vzhledem k nesouladu v údajích v nich uvedených důvodné pochybnosti. Bylo proto povinností žalobkyně doložit správnost svého tvrzení dalšími důkazy, což učinila navržením zejména výslechu svědků. Výpovědi těch svědků, které lze vyhodnotit jako věrohodné a logicky do sebe zapadající, potvrdily její tvrzení o snížení kupní ceny nemovitostí a jejím vztahu s proplacením směnky D. M., tedy tvrzení o tom, kolik činil její skutečný příjem za prodej spoluvlastnického podílu na uvedených nemovitostech. Tyto výpovědi žalovaný jinými relevantními důkazy již dále nevyvrátil (za takový relevantní důkaz nemůže být považována současná změna vlastnictví nemovitosti čp. 471 ani případná absence podání opravného či dodatečného přiznání k dani z převodu nemovitostí). Ve shora popsaných souvislostech krajský soud nepovažuje za významné, zda současně došlo k vrácení peněz přímo T. B.. To totiž vůbec nemusí být podstatné proto, že pokud společnost Martex Czech, s. r. o., nemovitosti spravovala na základě mandátní smlouvy včetně splácení úvěru (jak poznamenal správce daně v úředním záznamu telefonického rozhovoru s T. B. dne 3. 11. 2005), se záměrem následně nemovitost čp. 471 i koupit (k čemuž také došlo), je vysoce pravděpodobné, že při zajištění úvěru zástavním právem k této nemovitosti současně s koupí převzala splácení úvěru, které bylo sjednáno do roku 2019, i oficiálně. To se pak muselo bezpochyby zobrazit i ve sjednání ceny za prodej nemovitosti mezi T. B. a společností Martex Czech, s. r. o., jejíž jednatelkou byla D. M., která by pak neměla důvod 1 mil. Kč ze směnky T. B. již vracet. Tyto skutečnosti však žalovaný, přestože obecnou povědomost o nich měl již v průběhu daňového řízení, dále nezjišťoval a neověřoval, ačkoli by právě zmíněnou okolnost mohly dostatečně objasnit.

K argumentaci žalobkyně v žalobě lze dodat, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v roce 2010, tj. ještě za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a nikoliv zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, na který ve své žalobě vícekrát odkazovala. Nicméně je pravdou, že obecné zásady platné pro hodnocení důkazů, na které poukazovala, je nutno aplikovat za účinnosti obou zákonů.

Krajský soud závěrem připomíná dovětek v rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 22/2010-55, že pokud žalovaný nabude podezření, že v souvislosti s prodejem předmětných nemovitostí mohlo dojít ke spáchání trestného činu úvěrového podvodu, měl by mít na zřeteli povinnost uloženou mu ustanovením § 8 odst. 1 větou druhou zákona č. 141/1961, o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů.

S ohledem na shora uvedené krajský soud zrušil napadené rozhodnutí pro nezákonnost a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný vázán shora vysloveným právním názorem (§ 78 odst. 1, 4 a 5 s. ř. s.).

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 s. ř. s. Žalobkyně byla ve věci úspěšná, krajský soud jí proto přiznal náhradu nákladů řízení spočívajících v náhradě zaplaceného soudního poplatku ve výši 2.000,- Kč.

P o u č e n í :

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům (§ 54 odst. 5 s. ř. s.).

Proti pravomocnému rozhodnutí je přípustná kasační stížnost, kterou lze podat z důvodů uvedených v § 102 a násl. s. ř. s. ve lhůtě dvou týdnů po doručení rozhodnutí. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. 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.

Od 1. ledna 2012 se kasační stížnost podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u soudu, který napadené rozhodnutí vydal.

V Hradci Králové dne 23. prosince 2011

Mgr. Marie Kocourková, v. r.
předsedkyně senátu