

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobkyně: **J. W.**, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 7. 2008, čj. 5726/08-1100-602925, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 18. 12. 2009, čj. 31 Ca 180/2008 - 26,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**
II. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
III. Žalobkyni **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

Rozhodnutím ze dne 11. 7. 2008, čj. 5726/08-1100-602925, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Trutnově ze dne 17. 10. 2006, čj. 95172/06/268918/6808, kterým správce daně doměřil žalobkyni daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 156 008 Kč.

II.

Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové, který je rozsudkem ze dne 18. 12. 2009, čj. 31 Ca 180/2008 - 26, zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

Krajský soud uvedl, že správce daně i žalovaný dospěli ke shodnému závěru jako v předchozím rozhodnutí zrušeném krajským soudem. Žalobkyně podle nich 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. Žalovaný

vzhledem k jejich rozpornosti neosvědčil svědecké výpovědi jako důkazní prostředky v daňovém řízení. Jako jednu z rozhodných skutečností, proč nebylo možno osvědčit směnku jako důkaz o snížení kupní ceny, označil žalovaný časové hledisko. Směnka totiž byla vystavena den před podpisem kupní smlouvy. Žalovaný zdůraznil, že kupující T. B. nepotvrdil převzetí žádných peněžních prostředků jako vrácení přeplatku kupní ceny. Za nerozhodné pro výsledek odvolacího řízení a nepravdivé žalovaný hodnotil skutečnosti předcházející uzavření kupní smlouvy, dále to, mezi kým měla být uzavřena půjčka, a také tvrzení žalobkyně o zájmu J. M. o koupi nemovitostí.

Daňové řízení je podle krajského soudu postaveno především na důkazním břemeni daňového subjektu. Přechod důkazního břemene na správce daně dle § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), je založen na tom, že správce daně v případě zpochybnění tvrzení daňového subjektu musí prokázat, že důkazy předložené daňovým subjektem neobstojí.

Krajský soud vytkl žalovanému, že při hodnocení shromážděných důkazních prostředků opět nepostupoval v souladu se zásadami daňového řízení vyplývajícími z § 31 odst. 1 a § 2 odst. 3 daňového řádu. Přisvědčil přitom žalobkyni, že žalovaný při hodnocení důkazů porušil zejména zásadu volného hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3 daňového řádu). Závěry správce daně o skutkové stránce věci nemohou být výsledkem libovůle a 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 důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Z hodnocení všech důkazů musí vyplynout, které podporují tvrzení daňového subjektu a které je zpochybňují či vyvracejí. Správce daně nemůže některé důkazy svévolně vyloučit ze své úvahy a přihlížet pouze k některým, které si sám zvolí.

Žalovaný podle krajského soudu po shrnutí výpovědí všech vyslechnutých svědků pouze konstatoval, že je vzhledem k jejich vzájemné rozpornosti neosvědčil jako důkazní prostředky. Výpovědi neprokázaly tvrzení žalobkyně o vrácení peněžních prostředků T. B. Jak krajský soud zdůraznil, žalobkyně netvrdila, že by částku 1 000 000 Kč vrátila přímo T. B. Uvedla, že k vrácení části kupní ceny v této výši došlo prostřednictvím směnky vystavené na řad D. M. O skutečnosti, zda D. M. předala vyplacenou částku T. B., ji nikdo neinformoval. Svědci Ing. P. a B. V. potvrdili tvrzení žalobkyně a M. H. o tom, že směnka na 1 000 000 Kč byla vystavena na krytí přeplatku kupní ceny. Mgr. P. S., který zpracoval kupní smlouvu a její dodatek, vypověděl jako svědek, že za kupujícího T. B. jednal J. M. s dcerou D. M. Potvrdil také, že v době, kdy kupující uplatnil 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) byly podle krajského soudu v rozporu výpovědi D. M., J. M. a T. B. D. M. a J. M. hovořili o půjčce, neshodli se však na tom, mezi kým měla být tato půjčka uzavřena (D. M. vypověděla, že šlo o půjčku mezi jejím otcem a žalobkyní, J. M. tvrdil, že půjčku sjednal s Ing. P., který to však ve své svědecké výpovědi vyvracel). Kupující T. B. vypověděl, že přeplatek kupní ceny neobdržel. Nejprve dokonce tvrdil, že dodatek ke kupní smlouvě nečetl ani nepodepsal, aby následně připustil, že podpis na dodatku může být jeho, ale nebyl si vědom toho, že by jej četl nebo podepsal.

Dále krajský soud uvedl, že pokud žalovaný neodstranil rozpory provedením dalších důkazů, bylo jeho povinností vyhodnotit jednotlivé výpovědi svědků z pohledu jejich věrohodnosti a zájmu na věci. J. M. nepochybně zastupoval při jednáních T. B. O jeho zájmu, pokud jde o průběh a výsledek jednání, svědčí skutečnost, že neoficiálně jednal za společnost MARTEX CZECH, s. r. o., která s T. B. spolupracuje. Tato skutečnost přitom plyne i z úředního záznamu pořízeného při místním šetření u T. B. Žalovaný však v napadeném rozhodnutí nehodnotil a dokonce ani nezmínil skutečnosti zjištěné při tomto šetření. Z těchto důvodů a také proto, že vlastníkem objektu čp. 471 byla v době rozhodování společnost MARTEX CZECH, s. r. o., žalovaný správně uzavřel, že tvrzení žalobkyně o zájmu J. M. o koupi předmětných nemovitostí bylo nepravdivé. Neobstál však jeho závěr, že skutečnosti předcházející uzavření smlouvy a otázka uzavření půjčky jsou nerozhodné pro posouzení věci. Zejména k ověření věrohodnosti svědků a pravdivosti jejich výpovědí je podle krajského soudu nutné zabývat se v širších souvislostech tvrzeními žalobkyně o okolnostech předcházejících uzavření smlouvy a jejího dodatku. Teprve pak lze učinit závěr o pravdivosti tvrzení o vztahu mezi snížením kupní ceny a proplacením směnky D. M., a o tom, kolik činil skutečný příjem žalobkyně za prodej jejího spoluvlastnického podílu.

Krajský soud uzavřel, že je věcí dalšího řízení, aby byly vytknuté vady odstraněny, znovu byla řádně zhodnocena skutková stránka věci a z ní pak vyvozeny odpovídající právní závěry.

III.

Žalovaný (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatel namítl, že svědecké výpovědi vzhledem k jejich rozporuplnosti postrádaly důkazní sílu. Proto se nestaly důkazními prostředky na podporu tvrzení žalobkyně. Žalobkyně tvrdila, že peněžní prostředky ve výši 1 000 000 Kč byly vyplaceny T. B., který to popřel. Neexistoval jediný důkaz o předání peněžních prostředků T. B. prostřednictvím D. M., která byla příjemcem předmětné částky, vyplacené na základě směnky. Z rozsudku krajského soudu ze dne 31. 1. 2008, čj. 31 Ca 78/2007 - 35, stěžovateli vyplynulo, že směnka byla vystavena na řad D. M. jako vratka přeplatku ceny nemovitostí, aby peněžní prostředky neobdržel T. B. Závěry krajského soudu o hodnocení důkazů jsou podle stěžovatele obecné. Stěžovatel měl podle krajského soudu hodnotit výpovědi svědků podle jejich věrohodnosti, přestože již v napadeném rozhodnutí popsal, jak jednotliví svědci včetně T. B. ve věci vypovídali (hodnocení jednotlivých důkazů). Pro vzniklé rozpory ve výpovědích je stěžovatel neosvědčil jako důkazy (hodnocení ve vzájemné souvislosti). Nepředložila-li žalobkyně žádný hmatatelný důkaz na podporu svého tvrzení, ocitla se evidentně v důkazní nouzi. Zásada volného hodnocení důkazů byla zachována, správce daně i stěžovatel použili v souladu s § 31 odst. 4 daňového řádu jako důkazní prostředky svědecké výpovědi, byť je nakonec neosvědčili jako důkazy.

K časovému hledisku zmíněnému krajským soudem stěžovatel podotkl, že podle spisu byla směnka na řad D. M. vystavena dne 26. 2. 2004 a k jejímu proplacení došlo ve dnech 5. 3. 2004 a 8. 3. 2004. Smlouva o převodu nemovitosti byla vyhotovena dne

27. 2. 2004 a její dodatek dne 2. 4. 2004. Byla-li sleva z kupní ceny vyplacena ve dvou splátkách 21 a 25 dní před vyhotovením dodatku kupní smlouvy, postrádá toto jednání logiku. Předmětná směnka není v dodatku zmíněna. Navíc T. B. uvedl, že dodatek nikdy neviděl ani nepodepsal, byť později připustil, že podpis na dodatku může být jeho.

Žalobkyně ani krajský soud neupřesnili, které důkazní prostředky stěžovatel ve svém rozhodnutí vyloučil. Ze spisu je patrné, že stěžovatel provedl všechny navržené důkazní prostředky, tj. svědecké výpovědi. Rozpory shledal nejen v tvrzeních T. B. jako kupujícího a žalobkyně jako prodávající, ale i ve výpovědích ostatních svědků, tj. Mgr. P. S., B. V., Ing. P., J. M. a D. M. Tyto rozpory se vztahují k časovému sledu jednotlivých úkonů (sepsání smluv a předání peněžních prostředků), i k výši kupní ceny, resp. kupní ceny snížené o vratku dle dodatku ke smlouvě. Při hodnocení důkazních prostředků podle § 2 odst. 3 daňového řádu stěžovatel vyšel ze skutečností, které ze svědeckých výpovědí vyplynuly. Nevyjímal části důkazů, aby z nich vyvodil obecné skutkové závěry, zejména proto, že důkazy byly nejednoznačné i protikladné. Jako příklad stěžovatel uvedl tvrzení žalobkyně, že snížení kupní ceny podle dodatku ke smlouvě uskutečnila a vyplatila T. B. na základě směnky. T. B. naopak uvedl, že ke snížení kupní ceny ani k proplacení přeplatku souvisejícího s dodatkem kupní smlouvy nedošlo a předmětná směnka nijak nesouvisela s cenou nemovitostí. Správce daně zhodnotil veškeré skutečnosti vyplývající z výpovědí, rozhodl, které důkazní prostředky se staly důkazem, a uzavřel, že svědecké výpovědi se nestaly důkazem pro svou rozporuplnost. Toto hodnocení podrobně popsal v průběhu daňové kontroly v protokolech o ústním jednání a následně ve zprávě o daňové kontrole. Pokud provedené důkazní řízení neosvědčilo svědecké výpovědi jako důkazní prostředky, nelze uzavřít, že byla provedena selekce důkazů.

Stěžovatel nezpochybnil, že J. M. zastupoval při jednáních T. B., případně že jednal neoficiálně za společnost MARTEX CZECH, s. r. o. V řízení však J. M. vystupoval jako svědek a jeho výpověď se pro rozpory s ostatními výpověďmi nestala důkazním prostředkem. Krajský soud nevzal v úvahu výpověď J. M., který uvedl, že měl zájem o pronájem nemovitostí, nikoliv o jejich koupi, jak tvrdila žalobkyně.

Krajský soud vytkl stěžovateli, že nezmínil výsledek místního šetření provedeného u T. B. v sídle společnosti MARTEX CZECH, s. r. o. Stěžovatel namítl, že T. B. v daňovém řízení vystupoval jako svědek a výsledek šetření je založen v neveřejné části spisu.

Stěžovatel se neztotožnil s názorem krajského soudu, podle kterého by se měl zabývat skutečnostmi předcházejícími uzavření kupní smlouvy, uzavřením půjčky i tím, kdo byl vlastníkem předmětné nemovitosti po uzavření smlouvy v době odvolacího řízení. Stěžovatel by tak zjišťoval skutečnosti vztahující se k období před rokem a po roce 2004, tj. nesouvisejícímu s předmětem sporu.

Krajský soud se podle stěžovatele v obecné rovině zabýval pouze hodnocením výpovědí svědků. Vůbec přitom neposoudil podstatu věci, tj. zda žalobkyně prokázala snížení kupní ceny a zda byl přeplatek z kupní ceny skutečně vrácen T. B. jako kupujícímu.

IV.

Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

V.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti 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. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel namítl obecnost závěrů krajského soudu o hodnocení důkazů. Domníval se, že v napadeném rozhodnutí popsal, jak hodnotil jednotlivé svědecké výpovědi a proč je neosvědčil jako důkazy. Zachoval přitom zásadu volného hodnocení důkazů.

Nejvyšší správní soud především připomíná, že byl stěžovatel při vydání napadeného rozhodnutí vázán právním názorem krajského soudu. Ten rozsudkem ze dne 31. 1. 2008, čj. 31 Ca 78/2007 - 35, zrušil předchozí rozhodnutí stěžovatele o odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru a vrátil věc stěžovateli k dalšímu řízení. Uzavřel přitom, že správce daně ani stěžovatel nereagovali na rozpor ve výpovědích svědků, nezabývali se jejich věrohodností ani tvrzeními žalobkyně o okolnostech předcházejících uzavření smlouvy a jejího dodatku. Krajský soud uložil stěžovateli doplnit řízení v naznačeném směru a poté hodnotit důkazní prostředky jednotlivě a ve vzájemných souvislostech. V rámci doplnění důkazního řízení se měl stěžovatel v souladu se závazným právním názorem krajského soudu zaměřit i na ověření pravdivosti tvrzení žalobkyně o zájmu J. M. o koupi předmětných nemovitostí.

V odůvodnění nyní napadeného rozsudku krajský soud konstatoval, že stěžovatel při hodnocení shromážděných důkazních prostředků opět nepostupoval v souladu se zásadami daňového řízení, zejména se zásadou vyplývající z § 2 odst. 3 daňového řádu. Neodstranil-li stěžovatel zjištěné rozpory provedením dalších důkazů, byl povinen vyhodnotit jednotlivé výpovědi svědků z pohledu jejich věrohodnosti a zájmu na věci.

Významem zásady volného hodnocení důkazů a souvisejícími povinnostmi správních orgánů se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval. V rozsudku ze dne 28. 7. 2008, čj. 5 Afs 5/2008 - 75, č. 1702/2008 Sb. NSS, z něhož ostatně při svém rozhodování krajský soud zřetelně vycházel (ač tak výslovně neuvedl), dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že „*(z)ásada volného hodnocení důkazů zakotvená v tomto ustanovení znamená, že správce daně není vázán žádnými formálními pravidly, jež by stanovily, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků, neznamená to však, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Naopak 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. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena a také plně podléhá kognici správních soudů. Rovněž poslední větě § 31 odst. 4 daňového řádu, podle níž provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem, je možné rozumět tak, že z úvahy správce daně o zhodnocení všech důkazů vyplyne, které z nich podporují tvrzení daňového*

subjektu a které ho naopak zpochybňují či vyvracejí, rozhodně však toto ustanovení neposkytuje správci daně oprávnění k tomu, aby některé předložené důkazy svévolně ze své úvahy vyloučil a přihlížel pouze k některým, které si sám zvolí."

Namítl-li stěžovatel, že dostál povinnosti hodnotit důkazní prostředky jednotlivě, protože „*popsal, jak jednotliví svědkové včetně pana B. ve věci vypovídali*", nelze mu přisvědčit. Hodnocení důkazů není možné ztotožňovat s rekapitulací obsahu svědeckých výpovědí. Při hodnocení důkazů je třeba zabývat se mj. hlediskem jejich závažnosti pro posuzovanou věc. Obdobně není v rámci tohoto postupu možné opomenout kategorii jejich věrohodnosti resp. pravdivosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2007, čj. 5 Afs 104/2006 - 73, www.nssoud.cz). Žádné podobné úvahy však z žalobou napadeného rozhodnutí nevyplývají.

Pokud stěžovatel v napadeném rozhodnutí uzavřel, že „*(s)vědecké výpovědi vzhledem k rozporům v nich uvedeným neosvědčil správce daně jako důkazní prostředky v daňovém řízení podle § 31 odst. 4 zákona o správě daní*", aniž by se pokusil zjištěný rozpor ve výpovědích odstranit, nemohly být jeho stížní námitky důvodné. Stěžovatel měl vyhodnotit, které z důkazních prostředků tvrzení žalobkyně podporují a které nikoliv. Bylo na něm, aby se v návaznosti na rekapitulaci obsahu svědeckých výpovědí zabýval tím, jakou roli jednotliví svědci v posuzované věci hráli a tím, zda mohli být při svých výpovědích ovlivněni možnými následky vůči sobě samým nebo vůči blízké osobě. Taková analýza se pak měla promítnout do hodnocení věrohodnosti vyslechnutých svědků a pravdivosti jejich výpovědí. Teprve na základě takto provedených úvah mohl stěžovatel přezkoumatelně uvést, ke kterým důkazům při činění svých skutkových závěrů přihlédl, ke kterým nikoliv, a proč.

Stěžovatel však v žalobou napadeném rozhodnutí nic z výše uvedeného neučinil a své rozhodnutí oproti předchozímu rozhodnutí zrušenému krajským soudem požadovaným směrem nedoplnil. Závěry krajského soudu proto nebyly nezákonné.

Nejvyšší správní soud nesouhlasil se stěžovatelem ani ve zbývajících stížních námitkách. Pokud brojily proti závěru krajského soudu, podle kterého se měl stěžovatel zabývat skutečnostmi předcházejícími uzavření smlouvy, tvrzením žalobkyně o zájmu J. M. o koupi předmětných nemovitostí či závěry vyplynuvšími z místního šetření provedeného u T. B., je zřejmé, že i tyto skutečnosti mohou s ohledem na předmět daňového řízení významně ovlivnit úvahy o věrohodnosti jednotlivých svědků, resp. pravdivosti jejich výpovědí. Obdobně nelze krajskému soudu důvodně vytýkat, že se nezabýval unesením důkazního břemene v daňovém řízení. Tyto úvahy by totiž byly v návaznosti na shora učiněné závěry předčasné.

Bude na stěžovateli, aby v dalším řízení odstranil vytčené vady. Teprve na základě takto učiněných skutkových zjištění může obstát jeho právní závěr týkající se posouzení otázky, zda žalobkyně v daňovém řízení unesla důkazní břemeno o vrácení části kupní ceny kupujícímu.

Nad rámec nutného odůvodnění Nejvyšší správní soud podotýká, že nabude-li stěžovatel v souvislosti s dalším dokazováním podezření, že mohlo v souvislosti s prodejem

předmětných nemovitostí dojít ke spáchání trestného činu úvěrového podvodu, měl by mít na zřeteli povinnost uloženou mu § 8 odst. 1 větou druhou zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů.

Nejvyšší správní soud neshledal rozsudek krajského soudu nezákonným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalobkyni, které by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť jí náklady řízení podle obsahu spisů nevznikly.

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

V Brně 24. srpna 2010

JUDr. Jan Passer
předseda senátu