ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. v právní věci žalobkyně: **M. H.**, zastoupená JUDr. Miroslavem Kutějem, advokátem se sídlem Müllerova 369, Náchod, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 18. 12. 2009, č. j. 30 Ca 155/2008 – 25,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 2880 Kč, a to do třiceti (30) dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Miroslava Kutěje, advokáta.

Odůvodnění:

Kupní smlouvou o převodu nemovitostí ze dne 27. 2. 2004 se žalobkyně a paní J. W. zavázaly převést na pana T. B. spoluvlastnické podíly (oba ve výši ½) k nemovitostem – budova č. p. 471 na p. č. st. 204/1, pozemek p. č. st. 204/1, pozemek p. č. st. 1459, pozemek p.č. 224/1 a pozemek p. č. 1626/1, nacházející se v k. ú. Úpice, obec Úpice – za dohodnutou kupní cenu ve výši 3 800 000 Kč. Podle písemného dodatku ke kupní smlouvě ze dne 2. 4. 2004 byla kupní cena následně snížena na 2 000 000 Kč.

Dodatečným platebním výměrem ze dne 18. 10. 2006, č. j. 95466/06/268917/7694, Finanční úřad v Trutnově doměřil žalobkyni daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 2 295 Kč oproti daňové ztrátě ve výši 214 383 Kč, kterou žalobkyně vykázala v daňovém přiznání. Na základě daňové kontroly zahájené dne 28. 11. 2005 dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně a paní W. jako prodávající získaly prodejem předmětných nemovitostí celkový příjem ve výši 3 000 000 Kč. Žalobkyně však neprokázala, že došlo ke snížení kupní ceny

a že byl prodávajícímu vrácen rozdíl mezi skutečně uhrazenou částkou a sníženou kupní cenou, tj. 1 000 000 Kč.

Rozhodnutím ze dne 10. 7. 2008, č. j. 5725/08-1100-602925, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru. Toto rozhodnutí vydal žalovaný poté, co Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 13. 5. 2008, č. j. 30 Ca 129/2007 – 29, zrušil jeho předchozí odvolací rozhodnutí ze dne 31. 5. 2007, č. j. 4556/07-1100-602925. Krajský soud přitom žalovanému vytkl, že se při hodnocení shromážděných důkazů neřídil zásadami daňového řízení a postupoval v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů.

Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 7. 2008, č. j. 5725/08-1100-602925, žalobu u Krajského soudu v Hradci Králové, který rozsudkem ze dne 18. 12. 2009, č.j. 30 Ca 155/2008 – 25, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Krajský soud uvedl, že žalovaný dospěl ke shodnému závěru jako v předchozím rozhodnutí zrušeném krajským soudem. Žalobkyně podle něho neprokázala své tvrzení o vztahu mezi snížením kupní ceny nemovitostí a proplacením směnky D. M. ani o vrácení peněžních prostředků T. B. na základě dodatku ke kupní smlouvě. Žalovaný neosvědčil provedené svědecké výpovědi, vzhledem k jejich rozpornosti, 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 „zákon o správě daní“), je založen na tom, že správce daně, pokud zpochybňuje 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 a § 2 odst. 3 zákona o správě daní. Přisvědčil přitom žalobkyni, že žalovaný při hodnocení důkazů porušil zejména zásadu volného hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3 zákona o správě daní). 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 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. 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. aj. 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. S ohledem na uvedené je podle krajského soudu zcela nesprávný závěr žalovaného o tom, že tvrzení žalobkyně o zájmu J. M. o koupi předmětných nemovitostí bylo nepravdivé. Neobstál ani závěr žalovaného o tom, 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 vytčené vady odstraněny, znovu byla řádně zhodnocena skutková stránka věci a z ní pak vyvozeny odpovídající právní závěry.

Žalovaný (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatel namítal, 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. Stěžovatel poukázal na předcházející rozsudek krajského soudu ze dne 13. 5. 2008, č. j. 30 Ca 129/2007 - 29, v němž mělo být uvedeno, že směnka byla vystavena na řad D. M. jako vrácení 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 žalobou 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 zákona o správě daní 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 nemovitostí 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 neupřesnily, 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 vrácenou částku dle dodatku ke smlouvě. Při hodnocení důkazních prostředků podle § 2 odst. 3 zákona o správě daní 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 důkazem. 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 namítal, 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 stěžovatel 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. k obdobím nesouvisejícím 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.

Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že souhlasí s právními závěry krajského soudu v napadeném rozsudku, a navrhla její zamítnutí. Zásadu volného hodnocení důkazů nelze vykládat tak, že by závěry správce daně o skutkové stránce mohly být výsledkem

libovůle. Takové závěry naopak musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena. Podle žalobkyně zhodnotil stěžovatel provedené důkazy v rozporu s pravidly logického myšlení, neboť posoudil jako nepravdivé tvrzení žalobkyně o tom, že pan M. měl zájem o odkoupení předmětné nemovitosti. Vlastnické vztahy k předmětným nemovitostem podle žalobkyně prokazují, že pan M. nemluvil pravdu, když uvedl ve svědecké výpovědi, že on ani společnost MARTEX CZECH, s. r. o. neměli zájem o jejich koupi. Pan M. totiž nepřímo ovládá společnost MARTEX CZECH, s. r. o., která se následně stala vlastníkem předmětných nemovitostí.

Žalobkyně dále vytkla stěžovateli pochybení, jež má spočívat v tom, že stěžovatel nenaplnil doporučení krajského soudu a nepořídil si výpis z katastru nemovitostí k ověření následných majetkových vztahů k předmětným nemovitostem. Stěžovatel se spokojil s internetovým nahlédnutím do katastru nemovitostí a zcela nedbale vyhodnotil tento zápis. Vlastníkem předmětným nemovitostí totiž nebyla žádná společnost Martex, nýbrž společnost MARTEX CZECH, s. r. o. se sídlem v Havlovicích č.p. 45.

Stěžovatel neprovedl žádné další důkazy k odstranění rozporů ve výpovědích jednotlivých svědků z pohledu jejich věrohodnosti a zainteresovanosti jednotlivých osob na věci. Stěžovatel dále nehodnotil, resp. zatajil rozhodující údaje z místního šetření provedeného u T. B. dne 18. 7. 2006 a nevyhodnotil úlohu a dopad mandátní smlouvy. Podle žalobkyně postupoval stěžovatel v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů a s § 31 odst. 1 a 4 zákona o správě daní.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a jedná za něj osoba s vysokoškolským právnickým vzděláním, které je vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu v rozsahu vymezeném v § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a neshledal kasační stížnost důvodnou.

Nejvyšší správní soud poukazuje v prvé řadě na svůj rozsudek ze dne 24. 8. 2010, č. j. 8 Afs 22/2010 - 55, www.nssoud.cz, v němž se zdejší soud zabýval právní věcí paní W., která byla vlastnicí druhého polovičního podílu na předmětných nemovitostech. I v uvedené právní věci správce daně dodatečně vyměřil paní W. daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 v souvislosti s prodejem předmětných nemovitostí. V nyní posuzovaném případě se jedná o skutkově i právně obdobnou věc, přičemž i rozsah, v jakém stěžovatel rozsudek krajského soudu napadá, a uplatněné důvody kasační stížnosti jsou shodné. V posuzované věci proto Nejvyšší správní soud vyšel při hodnocení kasační stížnosti především ze závěrů, které již dříve vyslovil v uvedeném rozsudku.

Stěžovatel v prvé řadě namítal 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 v této souvislosti připomíná, že byl stěžovatel při vydání napadeného rozhodnutí vázán právním názorem krajského soudu. Ten rozsudkem ze dne 13. 5. 2008, č. j. 30 Ca 129/2007 – 29, 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 zákona o správě daní. 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, č. j. 5 Afs 5/2008 - 75, publikovaném pod 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 stanovila, 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* [zákona o správě daní]*, 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*“.

Namítal-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. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2007, č. j. 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 ve svém rozhodnutí poukázal na to, že tvrzení žalobkyně o tom, že část kupní ceny ve výši 1 000 000 Kč byla vrácena prodávajícímu vyplacením směnky vystavené žalobkyní na řad slečny M., zpochybňuje časová souslednost těchto úkonů. Stejně tak poukázal na skutečnosti, které dle jeho názoru vyvracejí tvrzení žalobkyně o tom, že ke snížení kupní ceny došlo v důsledku uplatnění nároků z odpovědnosti za vady kupujícím. Podle stěžovatele nevypovídá kupní smlouva ani znalecké posudky, které jsou založeny ve spise, nic o vadách, které by odůvodňovaly snížení kupní ceny. Tyto skutečnosti však hodnotil izolovaně, nikoliv ve vzájemné souvislosti s ostatními provedenými důkazy. Stěžovatel měl i tyto skutečnosti hodnotit ve vztahu ke svědeckým výpovědím, a to tím spíše, že se ve výpovědích jednotlivých svědků objevily vzájemné rozpory. Uvedené skutečnosti by totiž mohly mít vliv na hodnocení věrohodnosti svědků a pravdivosti jednotlivých svědeckých výpovědí.

Stěžovatel však v žalobou napadeném rozhodnutí nic z uvedeného neučinil a své rozhodnutí oproti předchozímu rozhodnutí zrušenému krajským soudem požadovaným směrem nedoplnil. Nejvyšší správní soud se tak ztotožnil se závěrem krajského soudu o tom, že stěžovatel postupoval v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů, a proto shledal předmětnou kasační námitku nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelem ani ve zbývajících stížních námitkách. Pokud brojí 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.

Nad rámec nutného odůvodnění rozhodnutí Nejvyšší správní soud poukazuje na ustálenou judikaturu týkající se právě rozdělení důkazního břemene v daňovém řízení. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, primárně tím, že prokáže tato tvrzení svým účetnictvím či jinou zákonnou evidencí, ledaže ovšem správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví (evidence) daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Doloží-li tedy správce daně tuto svou pochybnost, je povinností daňového subjektu prokázat dalšími důkazy správnost svého původního tvrzení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb.NSS, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2010, č. j. 5 Afs 88/2009 - 133, www.nssoud.cz). Bude proto na stěžovateli, aby po řádném zhodnocení všech již provedených důkazů z hlediska jejich věrohodnosti a pravdivosti posoudil, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno k prokázání svého tvrzení, že došlo ke snížení kupní ceny za předmětné nemovitosti a k vrácení části již uhrazené kupní ceny prodávajícímu, nebo nikoliv.

Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 in fine s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, žalobkyně byla naopak v řízení o kasační stížnosti úspěšná, má tedy právo na náhradu nákladů, které v tomto řízení důvodně vynaložila. Výše náhrady se sestává z odměny advokáta za jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti) ve výši 2100 Kč podle § 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) a z paušální náhrady hotových výdajů advokáta 300 Kč podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu a DPH ve výši 20 % (tj. 480 Kč), celkem tedy 2880 Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 13. května 2011

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu