ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **Mgr. J. A. E.**, zastoupená JUDr. Ladislavem Sádlíkem, advokátem se sídlem Holečkova 31, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 12. 2010, č. j. 6177/10-1100/205222, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 12. 2011, č. j. 11 Af 15/2011 – 42,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci a rekapitulace řízení

[1] Dodatečným platebním výměrem ze dne 10. 5. 2010, č. j. 55715/10/021911201658, Finanční úřad v Benešově (dále též „správce daně“) žalobkyni doměřil daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 541.856 Kč. Důvodem pro doměření daně bylo zjištění, že žalobkyně nepodrobila zdanění příjem z prodeje bytové jednotky. Žalovaný v záhlaví popsaným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který žalobu v záhlaví označeným rozsudkem zamítl.

[3] Městský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že zásadní otázkou v dané věci je to, zda skutečně žalobkyně obdržela v příslušném zdaňovacím období příjem, který podléhá zdanění. Žalobkyně uzavřela se svojí sestrou, paní L. O., kupní smlouvu na prodej bytové jednotky, kterou měla ve spoluvlastnictví se svojí matkou, a to za kupní cenu tří milionů korun. Podíl žalobkyně představuje částku 2.400.000 Kč. Vklad vlastnického práva nabyvatelky nemovitosti byl zapsán do katastru nemovitostí dne 24. 11. 2005, s právními účinky ke dni 25. 4. 2005. Kupní cena byla uhrazena z úvěru, poskytnutého paní O. Českou spořitelnou, a.s. ve výši tři miliony korun; tato částka byla připsána na účet žalobkyně dne 27. 4. 2005. Protože však nájemci převáděné bytové jednotky uplatnili předkupní právo k této jednotce u obecných soudů, žalobkyně se sestrou uzavřely smlouvu o půjčce, kdy vyplacená finanční částka za prodej bytu figurovala jako půjčka s tím, že žalobkyně tuto částku (poskytnutý úvěr) bude za sestru České spořitelně splácet.

[4] Soud v odůvodnění rozsudku v této souvislosti zdůraznil, že došlo-li mezi účastnicemi kupní smlouvy ze dne 21. 4. 2005 k jakýmkoliv dalším úkonům (smlouvě o půjčce), pak situace v roce 2005, která je pro posouzení otázky zdanitelnosti konkrétního příjmu ve výši 2.400.000 Kč rozhodná, nenasvědčovala důvodným pochybnostem o tom, zda a jaká smlouva byla uzavřena a též o tom, že finanční prostředky za prodej nemovitosti byly v uvedené částce připsány na účet žalobkyně. Ta tyto prostředky, dle vlastních slov, užila na úhradu svých finančních závazků. Žalobkyni tak vznikl v roce 2005 příjem, který v tomto roce rovněž podléhal zdanění. Pokud mezi účastnicemi kupní smlouvy došlo následně k úkonům, které by snad měly změnit či zpochybnit obsah kupní smlouvy a úhrady kupní ceny, bylo na žalobkyni, aby takové skutečnosti promítla z hlediska své daňové povinnosti na dani z příjmu fyzických osob, postupem, který zákon o správě daní a poplatků umožňuje.

[5] Podle městského soudu je podstatné, že je povinen postupovat podle § 75 s. ř. s., tedy vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí; v té době nebylo pochyb o tom, kdo je vlastnicí bytové jednotky a kdo je příjemcem finanční částky, podléhající zdanění. Neexistovala žádná pochybnost o platnosti kupní smlouvy; pokud později (v lednu 2010) rozhodl obecný soud o povinnosti paní O. prodat bytovou jednotku subjektům s předkupním právem – tedy ani soud v té době nepochyboval, že sestra žalobkyně je vlastníkem dotčené bytové jednotky. Z listinných důkazů předložených žalobkyní v řízení před soudem vyplývá, že paní L. O. vystupovala jako vlastník předmětné jednotky i nadále, tedy ještě v roce 2011 se chovala podle smlouvy uzavřené v roce 2005. Na tomto závěru nemění ničeho ani předložený rozsudek pro uznání vydaný Obvodním soudem pro Prahu 2 dne 7. 1. 2011, kterým soud určil, že vlastníkem bytové jednotky je žalobkyně a její matka (paní L. O. starší). Odůvodnění tohoto rozsudku nevypovídá ničeho o platnosti kupní smlouvy ze dne 21. 4. 2005. Není důvod usuzovat, že by v relevantním zdaňovacím období měl mít o skutkovém stavu pochybnosti správce daně či žalovaný.

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Stěžovatelka v kasační stížnosti tvrdí, že napadený rozsudek je nezákonný, neboť soud nesprávně zodpověděl právní otázku týkající se příjmu z prodeje bytové jednotky ve zdaňovacím období roku 2005.

[7] Stěžovatelka opakovaně popsala skutkový stav; zdůraznila, že nikdy nebylo sporné to, že skutečně došlo k převodu bytové jednotky na její sestru, není sporné ani to, že stěžovatelka přijala finanční částku za prodej nemovitosti - částka byla hrazena připsáním na účet stěžovatelky z úvěru, který poskytla spořitelna její sestře (kupující straně). Stěžovatelka však nesouhlasí s tím, že následná dohoda o půjčce uzavřená mezi sestrou (kupující stranou) a stěžovatelkou nemá vliv na povinnost zdanění v roce 2005. Půjčka přece nemůže být a není příjmem, který by podléhal zdanění. V tomto ohledu nesouhlasí s názorem soudu ani žalovaného.

[8] Stav, pro který přistoupily se sestrou k uzavření smlouvy o půjčce, byl vyvolán pochybnostmi, zda převod nemovitosti nebude negován; to proto, že nájemci převáděné nemovitosti uplatnili předkupní právo k ní. Do vyřešení tohoto stavu se sestry dohodly, že budou považovat příjem z prodeje nemovitosti za půjčku. Tak to i bylo, žalobkyně měla sice tuto částku připsanou na účtu, za sestru však úvěr splácela v pravidelných měsíčních splátkách. V žádném případě tak nedošlo k reálnému navýšení jejího majetku, což je podstatným znakem „příjmu“ ke zdanění. Stěžovatelce naopak vznikl závazek vrátit přijaté plnění z uzavřené smlouvy.

[9] Soud i žalovaný pochybili, pokud nevyslechli její sestru; tento důkaz navrhovala, avšak byl odmítnut pro nadbytečnost. Podle stěžovatelky je naopak podstatné, zda původně přijatá částka jako kupní cena byla na základě popsaných okolností považována za půjčku, či nikoliv. Podle stěžovatelky není podstatné, zda při změně vnímání přijaté částky (jako půjčky) byly dodrženy formální znaky či nebyly. Podstatný byl skutečný stav věci, stěžovatelka doložila smlouvu o půjčce a doložila i skutečnost, že za sestru platí splátky úvěru; za takového stavu měl správce daně provést důkaz výslechem sestry a městský soud neměl tento špatný postup aprobovat. V popsaných vadách spatřuje stěžovatelka pochybení, pro která navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že je postaveno najisto, že žalobkyně obdržela v roce 2005 příjem, který podléhal dani z příjmů fyzických osob, což bylo doloženo kupní smlouvou, výpisem z katastru nemovitostí, smlouvou o hypotéčním úvěru a výpisem z účtu s platbou ceny za převod nemovitostí. Výslech sestry stěžovatelky nemohl tyto důkazy zvrátit. Žalovaný proto navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[11] Stěžovatelka Nejvyššímu správnímu soudu doručila dne 30. 5. 2012 podání, ke kterému připojila rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 2 ze dne 26. 4. 2012, č. j. 131870/12/002962105381, o nařízení obnovy řízení ve věci daně z převodu nemovitosti ukončeného pravomocným rozhodnutím Finančního úřadu pro Prahu 2 ze dne 30. 1. 2007, č. j. 12922/07/002961/1240. S ohledem na toto rozhodnutí se stěžovatelce

jeví jako nelogické hradit z tohoto neplatného převodu daň z příjmu fyzických osob za rok 2005.

III.
Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[12] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že je podána včas, osobou oprávněnou a řádně zastoupenou [§ 105 odst. 2 s. ř. s.], a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná; přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů [§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.], neshledal přitom vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[13] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nesprávného právního posouzení otázky neexistence reálného příjmu z převodu spoluvlastnického podílu na bytové jednotce z důvodu uzavření smlouvy o půjčce [důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.; *III.A*], následně vypořádal námitku nesprávného právního posouzení existence vady řízení před správcem daně z důvodu neprovedení výslechu navrhované svědkyně [důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.; *III.B*].

[14] Soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

III.A
Posouzení otázky existence reálného příjmu stěžovatelky

[15] Stěžovatelka v prvé řadě namítá, že příjem z prodeje spoluvlastnického podílu na bytové jednotce č. 531/10, umístěné ve třetím nadzemním podlaží budovy č.p. 531 v Jaromírově ulici v Praze – Nuslích, ve výši 2.400.000 Kč, reálně nezvýšil její majetek, naopak výsledkem tohoto převodu byl závazek vrátit přijaté plnění z uzavřené smlouvy. Nemůže se proto jednat o zdanitelný příjem. Stěžovatelka nečiní sporným, že k převodu dotčené bytové jednotky došlo, okolnosti úvěru poskytnutého kupující, ani přijetí částky dle smlouvy o převodu bytové jednotky. Stěžovatelka ovšem nesouhlasí s tím, že navazující právní úkony neměly vliv na daňovou povinnost v roce 2005. Městský soud nesprávně posoudil přijatou finanční částku za prodej spoluvlastnického podílu na bytové jednotce jako příjem ke zdanění daní z příjmů fyzických osob; podle přesvědčení stěžovatelky se jednalo o půjčku, která zdanění nepodléhala a nepodléhá.

[16] Pro posouzení kategorie „příjem ke zdanění daní z příjmů fyzických osob“ je v tomto případě podstatný § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Jeho § 10 odst. 1 písm. b) v rozhodném znění normoval, že ostatními příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku, pokud nejde o příjmy podle § 6 až 9, jsou i příjmy z převodu vlastní nemovitosti, bytu nebo nebytového prostoru nebo spoluvlastnického podílu na nich.

[17] Stěžovatelce lze přisvědčit, že při aplikaci § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů, je nutné zkoumat, zda při uskutečněném příjmu dochází taktéž ke zvýšení majetku stěžovatelky. Tím je šetřena podstata a smysl základního práva stěžovatelky na vlastnictví garantovaného čl. 11 Listiny (srov. nález Ústavního soudu ze dne 16. 8. 2007, sp. zn. IV. ÚS 650/05, či obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2008, č. j. 5 Afs 33/2004 – 94).

[18] Podle rozsudku zdejšího soudu ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 – 136 (publ. pod č. 843/2006 Sb.), na nějž ostatně odkazuje sama stěžovatelka, je příjmem podléhajícím dani z příjmů fyzických osob podle zákona o daních z příjmů zvýšení majetku daňového poplatníka. Musí se přitom jednat o příjem skutečný, a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto zvýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, aby bylo pro poplatníka skutečně využitelné.

[19] Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatelka společně se svou matkou jako prodávající na straně jedné a sestra stěžovatelky jako kupující na straně druhé uzavřely dne 21. 4. 2005 kupní smlouvu na prodej bytové jednotky č. 531/10 umístěné ve třetím nadzemním podlaží v ulici Jaromírova 531/9, Praha – Nusle. Sjednaná kupní cena za bytovou jednotku činila tři miliony korun, kupní cena odpovídající podílu stěžovatelky představovala 2.400.000 Kč. V souladu se smluvními ujednáními byla dne 27. 4. 2005 připsána na účet stěžovatelky celá kupní cena (tři miliony korun). Vklad vlastnického práva nabyvatelky nemovitosti byl zapsán do katastru nemovitostí dne 24. 11. 2005, s právními účinky ke dni 25. 4. 2005.

[20] Dne 22. 7. 2008 byla u stěžovatelky zahájena daňová kontrola u daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 a 2005. O smlouvě o půjčce a následujících soukromoprávních ujednáních se stěžovatelka zmínila až při jednání u správce daně dne 2. 9. 2009. Při něm předložila Smlouvu o převzetí dluhu ze dne 20. 5. 2005, ve které se stěžovatelka zavázala splácet úvěr poskytnutý kupující Českou spořitelnou a.s. na koupi dotčené bytové jednotky ve výši tři miliony korun, a dále Dohodu o uznání dluhu ze dne 20. 5. 2008, ve které kupující uznala, že má vůči stěžovatelce dluh ve výši 2.400.000 Kč z důvodu neuhrazení kupní ceny 4/5 bytové jednotky č. 10. Následně, dne 7. 9. 2009 předložila správci daně Smlouvu o půjčce a uznání dluhu uzavřenou mezi kupující jako věřitelkou a stěžovatelkou jako dlužnicí dne 21. 4. 2005. V ní stěžovatelka uznala, že má ke dni podpisu smlouvy u kupující dluh ve výši tři miliony korun. Tento dluh se zavázala kupující vrátit v měsíčních splátkách ve výši 17.810 Kč splatných vždy každého 30. dne v měsíci hotovostním vkladem, nebo převodem na úvěrový účet kupující, nejpozději však do termínu stanoveného smlouvou o úvěru ze dne 22. 4. 2005.

[21] Nejvyšší správní soud má tedy za prokázané, že kupní cena za převáděnou nemovitost byla dne 27. 4. 2005 v plné výši připsaná na účet stěžovatelky. Jasný je i právní důvod této transakce, tedy příjem z převodu bytu (resp. v případě stěžovatelky příjem z převodu spoluvlastnického podílu na tomto bytě). Tuto skutečnost nemůže zpochybnit ani stěžovatelkou dovolávaná smlouva o půjčce uzavřená dne 21. 4. 2005 mezi ní a prodávající. Podle této smlouvy měla stěžovatelka ke dni podpisu smlouvy, tj. k 21. 4. 2005 u kupující pohledávku ve výši tři miliony korun. Tato částka však nemohla odpovídat částce, kterou stěžovatelka disponovala jako kupní cenou za prodaný byt, neboť tu ke dni

podpisu smlouvy o půjčce ještě neměla (na její účet byla připsána až dne 27. 4. 2005). V době uzavření smlouvy o půjčce tedy stěžovatelka nemohla žádný dluh uznat a zcela jistě nebylo možno později uhrazenou kupní cenu prostřednictvím této smlouvy „konvertovat" na půjčku. Nad rámec lze vyjádřit též pochybnost nad ujednáním v uvedené smlouvě o půjčce, podle nějž bude stěžovatelka kupující svůj dluh splácet v měsíčních splátkách ve výši 17.810 měsíčně, nejpozději však do termínu stanoveného smlouvou o úvěru ze dne 22. 4. 2005. Není však jasné, jak mohl být stranám smlouvy o půjčce (uzavřené dne 21. 4. 2005) znám den, kdy bude smlouva o úvěru uzavřena a jak je tedy možné, že ve smlouvě o půjčce odkázaly přesně na smlouvu o úvěru, která teprve měla být uzavřena.

[22] Stěžovatelka v kasační stížnosti zdůrazňuje, že přijatá kupní cena není příjmem ke zdanění ve smyslu § 10 zákona o daních z příjmů, zejména proto, že s kupující uzavřely smlouvu o půjčce, na kterou plnila. V této souvislosti je však nutno zdůraznit, že stěžovatelka neprokázala, že by v roce 2005 kupující vrátila jakoukoli část poskytnutého plnění z kupní smlouvy (ve výši kupní ceny) zpět. Předloženými výpisy z účtu bylo doloženo zaslání několika splátek úvěru kupující v roce 2007, 2008 a 2009, nikoli však v rozhodném roce 2005. Naopak bylo prokázáno (a stěžovatelka to nepopírá), že většinu částky uhrazené kupující (ve výši 2.000.000 Kč) obratem (dne 29. 4. 2005) použila k úhradě svých vlastních závazků (srov. Výpis z kontokorentního účtu stěžovatelky za měsíc duben 2005). Jí tvrzené splátky půjčky proto nemohly mít na daňovou povinnost v roce 2005 žádný vliv.

[23] Obsah správního spisu nepodporuje ani tvrzení stěžovatelky, že uzavření smlouvy o půjčce bylo logickým krokem poté, co manželé B. – stávající nájemníci převáděné bytové jednotky, uplatnili své předkupní právo. Z předložených civilních rozsudků vyplývá, že stávající nájemníci začali soudně uplatňovat své předkupní právo nejdříve v roce 2008, žádné doklady o dřívějším uplatňování jejich práva stěžovatelka nepředložila, tím spíše neprokázala, že tak činili v roce 2005. Navíc se jeví velmi nepravděpodobné, že by se nájemci začali domáhat svého předkupního práva ihned v den uzavření kupní smlouvy mezi stěžovatelkou a kupující (tedy 21. 4. 2005), tedy v době kdy nebyl podán ani návrh na vklad vlastnického práva k bytové jednotce do katastru nemovitosti (návrh na vklad byl podán až 25. 4. 2005, dne 24. 11. 2005 bylo vlastnické právo k nemovitosti s právními účinky ke dni 25. 4. 2005 zapsáno); přitom smlouva o půjčce, která měla dle slov stěžovatelky na uplatnění předkupního práva nájemci a nastalou právní nejistotu reagovat, byla uzavřena ve stejný den jako kupní smlouva, tj. 21. 4. 2005. Je též třeba zmínit, že mezi stávajícími nájemci a prodávajícími byla v den podpisu kupní smlouvy podepsána Dohoda o zániku nájmu bytu s tím, že nájemní poměr byl ukončen ke dni podpisu dohody a nájemci měli k vyklizení a předání bytu pronajimatelkám určenu lhůtu dvou měsíců od podpisu dohody (k témuž se nájemci zavázali v Čestném prohlášení ze dne 3. 2. 2005). V tomto světle je smlouva o půjčce uzavřená ihned následující den, spíše nelogickým krokem, neboť ze spisového materiálu vyplývá, že v době jejího podpisu všechna soukromoprávní ujednání probíhala dle sjednaných dohod a nebylo důvodu zpochybňovat uzavřenou kupní smlouvu.

[24] Navíc určitá tvrzení stěžovatelky ohledně údajné půjčky jsou rozporná – na jedné straně stěžovatelka tvrdí, že přijaté plnění nebylo kupní cenou, ale půjčkou mezi ní a její sestrou (srov. kasační stížnost, žaloba), na druhé straně např. ve vyjádření ke kontrole ze

dne 7. 9. 2009 trvá na tom, že nikdy přímo neuvedla, že uvedená částka je půjčkou mezi ní a její sestrou, nýbrž že za svou sestru toliko splácí její úvěr.

[25] Jak bylo výše vysvětleno, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že správní orgány ani městský soud nepochybily, pokud uzavřely, že soukromoprávní ujednání mezi stěžovatelkou a kupující neměla vliv na povahu zaplacené částky kupní ceny a správně dovodily, že se jednalo o příjem ve smyslu § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Připsáním částky ve výši tři milion korun, resp. 2.400.000 Kč odpovídající podílu stěžovatelky na prodávané bytové jednotce, došlo k reálnému navýšení jejího majetku a tato částka proto byla „ostatním příjmem" podle § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních příjmů, který podléhá zdanění podle tohoto zákona.

[26] Na výše uvedených závěrech nemůže ničeho změnit ani přípis stěžovatelky doručený zdejšímu soudu dne 30. 5. 2012. V něm odkazuje na rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 2, kterým byla nařízena obnova řízení ve věci daně z převodu nemovitosti vyměřené stěžovatelce v souvislosti s prodejem dotčené bytové jednotky. Finanční úřad pro Prahu 2 v rozhodnutí o nařízení obnovy odkázal na rozsudek Obvodního soudu pro Prahu 2 ze dne 7. 1. 2011, sp. zn. 19 C 142/2010 (který stěžovatelka předložila i v řízení o žalobě), který určil, že podílovými vlastnicemi dotčené bytové jednotky jsou prodávající (tedy stěžovatelka a její matka, L. O., st.).

[27] Je nutno zdůraznit, že obnova řízení byla nařízena ve vztahu k dani z převodu z nemovitosti. Podle § 9 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., v rozhodném znění, byl předmětem daně z převodu nemovitosti *úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem*. Podstatou zdanění je tedy samotný převod vlastnictví; deklaroval-li Obvodní soud pro Prahu 2, že vlastníky převáděné nemovitosti jsou prodávající, nikoli kupující, není zde předmětu daně (srov. obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2008. č. j. 2 Afs 9/2005 - 158). Naopak v případě daně z příjmů fyzických osob je předmětem zdanění samotný příjem, nikoli právní úkon, který k příjmu vedl. Rozhodl-li tedy správce daně o nařízení obnovy řízení o dani z převodu nemovitosti se shora uvedeného důvodu, nemá tato skutečnost vliv na posouzení, zda došlo u stěžovatelky v roce 2005 ke zdanitelnému příjmu ve smyslu § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy na dotčené řízení o dani z příjmu fyzických osob za rok 2005 vedené se stěžovatelkou.

[28] Podstatné též je, že shora citovaný rozsudek Obvodního soudu pro Prahu 2 nedeklaroval neplatnost kupní smlouvy uzavřené dne 21. 4. 2005 mezi stěžovatelkou a její matkou jako prodávajícími a sestrou stěžovatelky jako kupující. Správce daně si o platnosti kupní smlouvy učinil vlastní úsudek a dovodil (srov. s. 6 Zprávy o daňové kontrole ze dne 14. 9. 2009), že jde o smlouvu platnou. Stejně tak žalovaný k odvolací námitce a městský soud k námitce žalobní uzavřeli, že kupní smlouva byla řádně uzavřena. Tento závěr krajského soudu a správních orgánů, tedy věcně posouzení platnosti kupní smlouvy, stěžovatelka v kasační stížnosti nezpochybnila.

[29] Současně je třeba zdůraznit, že podle ustálené judikatury zdejšího soudu (srov. rozsudek ze dne 2. 12. 2010, č. j. 7 Afs 130/2009 – 200, či rozsudek ze dne 31. 3. 2011, č. j. 9 Afs 81/2010 – 180, na který v odůvodnění svého rozsudku odkázal i městský soud) i absolutně neplatný právní úkon může být relevantní z daňového hlediska. Daňové

účinky absolutně neplatných soukromoprávních úkonů nenastávají, vyžaduje-li daňové právo, že určitý právní následek může nastat pouze na základě existujícího (platného) soukromoprávního úkonu určité konkrétní povahy (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2005, č. j. 2 Afs 94/2004 - 50, publ. pod č. 979/2006 Sb. NSS, a ze dne 17. 4. 2008, č. j. 7 Afs 8/2007 - 49). Provádí-li však daňové právo autonomní klasifikaci daňověprávních účinků soukromoprávních jednání vycházející v zásadě z ekonomické logiky (jak je tomu například v generální klausuli v ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), může mít i neplatný právní úkon plnohodnotné daňověprávní účinky, např. bylo-li i na základě takového úkonu plněno, plnění nebylo zpochybněno, příp. dokonce bylo následně jeho poskytnutí zpětně uznáno a „legalizováno“ sjednáním dohody o narovnání, a projevilo-li se v ekonomické sféře účastníků transakce způsobem předvídaným v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů či si účastníci transakce mohli rozumně myslet v době, kdy ji činili, že se takto projeví (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2005, č. j. 2 Afs 15/2005 - 90, publ. pod č. 718/2005 Sb. NSS, podobně též usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006 - 64, publ. pod č. 1984/2010 Sb. NSS). Ve věci stěžovatelky je zjevné, a konstatoval to jak žalovaný, tak městský soud, že na základě kupní smlouvy bylo plněno (stěžovatelka obdržela kupní cenu), toto plnění nebylo zpochybněno (zpochybněn byl účel smlouvy, který dle slov stěžovatelky měl být zmařen tím, že nájemníci v domluvené lhůtě byt nevyklidili, nadto účastnice smlouvy od ní neodstoupily), plnění se projevilo v ekonomické sféře stěžovatelky způsobem předvídaným v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a v době, kdy účastnice kupní smlouvu uzavíraly si rozumně myslely, že se takto projeví (jak uvádí sama stěžovatelka, k obavám z „právní nejistoty“ došlo až po uzavření kupní smlouvy). I kdyby se tedy později vyjevily další skutečnosti, jež nejsou prokázány a obsaženy ve správním a soudním spisu, ze kterých by bylo možno usoudit na absolutní neplatnost předmětné smlouvy, nemohla by tato skutečnost mít vliv na daňověprávní účinky této smlouvy.

[30] Tato kasační námitka je nedůvodná.

III.B

Námitka vady řízení z důvodu neprovedení výslechu navrženého svědka

[31] Stěžovatelka dále nesouhlasí s tím, že výslech kupující – paní O., nemohl přinést nic nového. Stěžovatelka navrhla výslech této svědkyně poté, co správce daně označil listinné důkazy o dohodách a doklady o poskytování splátek na základě dohody o půjčce za účelové a nevěrohodné. Podle stěžovatelky měl výslech kupující zejména prokázat, že dotčená finanční částka byla skutečně považována za půjčku.

[32] Podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Důkazní břemeno leží tedy na daňovém subjektu. Pouze správce daně ale rozhoduje, zda důkaz provede či nikoli, hodnotí také jeho věrohodnost. Touto otázkou se již soudy ve správním soudnictví zabývaly a vyslovily mimo jiné názor zveřejněný pod č. 39/2003 Sb. NSS: *Rozhoduje-li správní orgán v neprospěch daňového subjektu, protože daňový subjekt neprokázal své tvrzení (z důvodů neunesení důkazního břemene podle § 31 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě*

daní a poplatků), pak takový závěr předpokládá, že správní orgán řádně a úplně provedl navržené důkazy. Důkaz, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení označil, není třeba provést tehdy, jestliže jeho prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány.

[33] Stěžovatelka v posuzované věci k prokázání skutečností tvrzených v rámci daňové kontroly požadovala, aby správce daně vyslechl svědka – kupující. Ve sdělení k návrhu na provedení výslechu svědka ze dne 19. 1. 2010 správce daně uvedl, že s ohledem na dlouhodobou pracovní neschopnost svědkyně, která se pro tento důvod dvakrát k výslechu nedostavila, a s ohledem na to, co měl její výslech prokázat, se rozhodl tento výslech neprovádět. Při posouzení charakteru příjmů vycházel správce daně z listinných důkazů jiných správních úřadů a bankovního ústavu, které má za věrohodné a dostatečně prokazující skutečný obsah právních úkonů. Vyjádření svědka k okolnostem a skutečnostem, které vedly smluvní strany k jednotlivým krokům, nemůže tyto důkazy zpochybnit. Podle správce daně byl skutkový stav spolehlivě zjištěn a výslech svědkyně tak nebyl potřebný pro správné stanovení daňové povinnosti.

[34] Ani stěžovatelka v kasační stížnosti nezpochybňuje, že by nedošlo ke spolehlivému zjištění skutkového stavu. Výslech svědkyně měl podle ní prokázat, zda částka původně přijatá jako kupní cena byla považována za půjčku či nikoli. Jinak řečeno, měla přinést názor kupující na povahu soukromoprávních ujednání mezi ní a stěžovatelkou a jejich vlivu na povahu kupní ceny přijatou za prodej bytové jednotky. Podle judikatury zdejšího soudu (rozsudek ze dne 8. 6. 2005, čj. 2 Afs 30/2004 - 51) „[d]*ůkaz svědeckou výpovědí slouží ke zjišťování skutkových okolností, a ne ke zjišťování subjektivních názorů na konkrétní problematiku, popř. k zajištění odborného posouzení konkrétních skutečností (§ 32 odst. 1 správního řádu a § 31 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Institut svědecké výpovědi má totiž ve správním řízení obecně, a tento závěr platí ve stejném rozsahu i v řízeních vedených podle zákona o správě daní a poplatků, své místo tam, kde lze tohoto důkazu použít ke zjištění skutečnosti, kterou příslušná osoba – fyzická osoba, vnímala svými smysly, tzn. které viděla, slyšela apod. V případě použití důkazu svědeckou výpovědí správní orgán obecně zjišťuje skutkové okolnosti, které jsou významné pro rozhodnutí ve správním řízení. Institut svědecké výpovědi naopak neslouží prioritně ke zjišťování subjektivních názorů třetích osob na konkrétní problematiku. Předmětem dokazování svědeckou výpovědí zároveň nejsou odborná posouzení konkrétních, ve správním řízení již zjištěných (a to např. na základě svědeckých výpovědí), skutečností*“.

[35] V daném případě chtěla stěžovatelka svědeckou výpovědí kupující prokázat svůj argument, že částka, kterou od ní přijala jako kupní cenu za spoluvlastnický podíl na bytové jednotce, byla svou povahou půjčka. To ovšem není otázkou posuzování skutkových okolností, nýbrž povahy přijaté částky, o které si musí učinit úvahu sám správce daně. Byl tedy zcela správný závěr správce daně, že výslech svědkyně nemohl mít významu pro posouzení skutkových okolností, které byly dostatečně zjištěny z listiny založených v daňovém spise.

[36] Lze též poznamenat, že správce daně nezpochybňoval věrohodnost stěžovatelkou předložených listin o soukromoprávních ujednáních mezi ní a kupující, jak konstatuje stěžovatelka v kasační stížnosti. Pouze uvedl, že tato ujednání nemají vliv

na to, co bylo v daňovém řízení prokázáno, tedy na skutečnost, že stěžovatelka měla z prodeje spoluvlastnického podílu na dotčené bytové jednotce příjem, který naplňoval definici příjmu podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ve Zprávě o daňové kontrole ze dne 14. 9. 2009 uvedl, že nepovažuje podklady předložené stěžovatelkou za řádné důkazní prostředky prokazující tvrzení daňového subjektu, že příjem poukázaný na jeho účet není příjem z prodeje bytu, ale půjčka, kterou prodávající obdržel od kupujícího. Stejně tak žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí vyslovil, že se v daném případě nelze účinně dovolávat smluv uzavřených mezi stěžovatelkou a kupující, neboť řádně uzavřená kupní smlouva, vklad převodu nemovitosti do katastru nemovitosti a prokazatelně obdržená hotovost účelově poukázaná z úvěrového účtu kupující, kterou stěžovatelka obratem použila k úhradě svých závazků, najisto a věrohodně prokazují, že úplatný převod byl realizován a kupní cena uhrazena. Ani k údajnému zpochybnění stěžovatelkou předložených dokladů proto nemohla výpověď kupující ničeho přinést.

[37] Městský soud tedy nepochybil tím, že se ztotožnil s postupem finančních orgánů, protože způsob, kterým stanovily dodatečně daň, neměl vady stížností vytýkané.

[38] Tato námitka je nedůvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[39] Kasační stížnost posoudil Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené jako nedůvodnou a podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. ji proto zamítl.

[40] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch; žalovaný správní orgán, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náhradu nákladů řízení neuplatnil, ze soudního spisu není ani zřejmé, že by mu nějaké náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti vznikly a kasační soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 18. července 2012

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu