



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL. M. a JUDr. Pavla Vacka v právní věci žalobce: **J.H.**, bytem [redacted], zastoupený UNTAX, s.r.o., se sídlem U Továren 256/14, 102 00 Praha 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 6. 2014, č. j. 15828/14/5000-14101-706486,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 16. 6. 2014, č. j. 15828/14/5000-14101-706486, se z r u š u j e pro vady řízení a věc se v r a c í k dalšímu řízení žalovanému.**
- II. Žalovaný je p o v i n e n nahradit žalobci náklady řízení ve výši 15 342 Kč, ve lhůtě 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce UNTAX, s.r.o., se sídlem U Továren 256/14, 102 00 Praha 10.**

O d ů v o d n ě n í :**I. Žaloba**

Žalobou podanou v zákonné lhůtě se žalobce domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo změněno rozhodnutí – dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Liberecký kraj, územního pracoviště v Jilemnici (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 8. 2013, č. j. 754224/13/2605-05701-506945. Dodatečným platebním výměrem byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2009 ve výši 268 365 Kč, doměřen daňový bonus ve výši -32 040 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 53 673 Kč. Žalovaný k odvolání žalobce uznal žalobci náklady spojené se zaplacením daně z převodu nemovitostí a nově stanovil dodatečnou daňovou povinnost ve výši 254 865 Kč, doměřil daňový bonus ve výši -32 040 Kč a uložil žalobci povinnost uhradit penále ve výši 50 973 Kč.

Žalobce nesouhlasil se skutkovými závěry správce daně a žalovaného a hodnocením důkazů ve vztahu k splnění podmínky pro uplatnění osvobození příjmů z prodeje rodinného domu podle § 4 odst. 1 písm. u) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v tehdy platném znění (dále jen "ZDP"). Setrval na tom, že v řízení bylo prokázáno, že měl v rodinném domě na adrese ■■■ (dále také jen „rodinný dům č. p. ■■■“), bydliště.

Podle žalobce bylo jeho bydliště prokázáno čestnými prohlášeními ■■■, J. D., ■■■, ■■■, ■■■, ■■■ a výslechem svědka ■■■ ze dne 13. 2. 2013. Žalobce nesouhlasil se závěrem, že čestné prohlášení třetí osoby není v daňovém řízení důkazním prostředkem. S odkazem na § 93 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, má žalobce za to, že čestného prohlášení lze jako důkazního prostředku využít. Žalobce se odvolal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2007, č. j. 8 As 12/2006-51, publ. ve Sb. NSS č. 1520/2008, podle něhož předložení čestného prohlášení nezbavuje správní orgán povinnosti osobu vyslechnout jako svědka. S čestnými prohlášeními, která předložil s vyjádřením ke zprávě o daňové kontrole, se měli správce daně i žalovaný vypořádat jako důkazy listinou, případně provést výslechy těchto osob, pokud shledali prohlášení nedostatečnými. Pokud tak neučinili, čestná prohlášení nehodnotili, dopustili se vady řízení spočívající v opomenutí důkazu.

Žalobce uvedl, že jeho bydliště v rodinném domě č. p. 190 bylo prokázáno výslechem svědka ■■■ ze dne 13. 2. 2013. Z kontextu jeho odpovědi plynem, že svědek usuzoval na to, že tam žalobce bydlí. Naopak nezákonně byl pořízen výslech této osoby dne 19. 11. 2012, neboť toho dne bylo žalobci upřeno právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky podle § 96 odst. 5 daňového řádu a svědek nebyl poučen. Protože žalobce byl o provádění svědecké výpovědi dne 13. 2. 2013 vyrozuměn, aniž by mu byla sdělena identita svědků, neměl možnost svědka ■■■ při podání svědecké výpovědi ovlivnit a tento důkaz, podaný pod patřičným poučením, je nutno považovat za autentický a věrohodný. Protokol č. j. 65960/12259930607261, který zachycuje vysvětlení od ■■■, neobsahuje jeho samotné vyjádření, ale volnou interpretaci pracovníků správci daně.

Že v rodinném domě č. p. 190 žalobce bydlel, dosvědčují prohlášení manželky žalobce ■■■ ze dne 15. 8. 2014 a jeho synů ■■■ a ■■■ ze dne 11. 8. 2014, které žalobce přiložil k žalobě a označil jako důkaz.

Žalobce dále nesouhlasil s konstrukcí, že uzavřením smlouvy o smlouvě budoucí kupní dne 23. 12. 2008 nemohl žalobce v rodinném domě č. p. ■■■ bydlet bezprostředně před prodejem, s úmyslem se v nemovitosti trvale zdržovat. Žalobce nesouhlasil s výkladem pojmu „mít bydliště“ použitého v § 4 odst. 1 písm. u) ZDP, žalovaný si nesprávně pomohl užitím definice pojmu „bydliště na území ČR“ dle § 2 odst. 4 ZDP. Podle žalobce nelze akcentovat úmysl trvale se v místě zdržovat. Přesto ze zmíněných prohlášení manželky a synů vyplývá úmysl žalobce se v nemovitosti trvale zdržovat. Podmínku „mít bydliště“ v nemovitosti bezprostředně před jejím prodejem bylo nutno zkoumat před uzavřením smlouvy o budoucí smlouvě kupní ze dne 23. 12. 2008. Dále žalobce rozváděl, že při výkladu poskytnutém žalovaným by osvobození dle citovaného ustanovení ZDP nešlo nikdy uplatnit při uzavření smlouvy o smlouvě budoucí kupní.

Jako nesprávný žalobce označil závěr žalovaného, že v rodinném domě č. p. 190 fakticky nebydlel. Pokud žalovaný hodnotil spotřebu elektrické energie a vody v bytě na adrese ■■■, podle žalobce důkazy o těchto skutečnostech nejsou důkazem o tom, že byt byl žalobcem užíván. Tyto skutečnosti nevyvrací zmíněná čestná prohlášení a svědeckou výpověď. Žalobce uvedl, že jeho manželka se syny byt užívala i v období, kdy žalobce bydlel odděleně v rodinném domě č. p. ■■■. V rodinném domě č. p. ■■■ ve ■■■ pak manželka s dětmi přebývala přes víkend, naopak v zimním období, a to i o víkendu se zdržovala v bytě, z důvodu obtížné dostupnosti rodinného domu č. p. ■■■, čemuž odpovídá množství spotřebované energie v rodinném domě č. p. ■■■.

Žalovaný rovněž nesprávně interpretuje vyjádření žalobce do protokolu o ústním jednání dne 17. 10. 2012. Žalobce se k bydlení v domě č. p. 240 ve Víchové nad Jizerou vyjadřoval v přítomném čase a je logické, že se nevyjádřil ke krátké životní etapě, kdy byl odloučen od rodiny, otázka správce daně směřovala výlučně k posouzení uplatnění úroků z hypotečního úvěru u domu č. p. 240 ve Víchové nad Jizerou.

Ke spotřebě vody v rodinném domě č. p. 190 žalobce uvedl, že spotřeba měla být rozpočítána pouze na 6 nikoli 7 měsíců. Žalovaný přehlédl, že žalobce měl v dosahu vybavenou provozovnu, v době rozpadu manželství intenzivně pracoval a většinu času trávil v provozovně, kde užíval i její zázemí. Tomu odpovídá spotřeba vody v rodinném domě č. p. 190. Rovněž spotřeba elektrické energie v tomto domě svědčí o užívání nemovitosti, lze předpokládat, že značná část spotřeby byla způsobena elektrickým vytápěním objektu, vytápění objektu žalobcem by bylo neracionální, pokud by dům neužíval. Vyhnul-li se žalobce zaplacení spotřebované energie s poukazem na vystavení faktury na zesnulého původního vlastníka, není tím popřena spotřeba energie žalobcem.

Závěr žalovaného, že rodinný dům č. p. 190 byl kupujícím ■■■ předán již v prosinci 2008 nemá oporu v dokazování. Žalobce uvedl, že kupující ■■■ neměl do konce května 2009 do domu volný přístup, neměl do něj klíče. Těsně před podpisem smlouvy dne 5. 6. 2009 bylo v souladu s článkem IV. odst. 8 smlouvy budoucí kupní ■■■ umožněno s nemovitostí nakládat. Předtím mu byl umožněn přístup ad hoc koncem dubna 2009 a v průběhu května 2009, jak plyne z jeho prohlášení v průběhu daňové ■■■, což je podle žalobce projev libovůle, nikoli racionální hodnocení důkazů. Žalobce uzavřel tím, že skutkové závěry žalovaného nevycházejí z provedeného dokazování a jsou nesprávné.

II. Vyjádření žalovaného

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí, v němž se vypořádal s odvolacími námitkami žalobce, které se v zásadě shodují s žalobními body. K důkazním návrhům čestnými prohlášeními manželky žalobce a jeho synů žalovaný uvedl, že ta nebyla správci daně v průběhu daňového řízení předložena. Žalovaný uvedl, že čestné prohlášení nelze v daňovém řízení osvědčit jako důkaz, odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 77/2005-43, či ze dne 14. 3. 2008, č. j. 2 Afs 116/2007-75. Dále zdůraznil, že podmínku bydliště bezprostředně před prodejem rodinného domu, jež musí být splněna, je třeba vykládat v souvislosti s § 2 odst. 4 ZDP, jež definuje pojem bydliště pro účely ZDP a akcentuje úmysl trvale se v nemovitosti zdržovat. Z uzavření budoucí kupní smlouvy dne 23. 12. 2008 vyplývá úmysl žalobce uvedenou

nemovitost prodat, nikoli se zde trvale zdržovat. Rozhodný pro posouzení zákonné podmínky je časový úsek bezprostředně předcházející uzavření předmětné kupní smlouvy s právními účinky vkladu dne 5. 6. 2009. Žalovaný zdůraznil, že žalobce spolehlivě nevyvrátil pochybnosti správce daně a neprokázal, že se v rodinném domě č. p. 190 trvale zdržoval, resp. měl v úmyslu se zde zdržovat, tedy neprokázal, že zde měl bydliště bezprostředně před prodejem předmětné nemovitosti po dobu kratší dvou let. Žalobcova tvrzení žalovaný označil jako účelová, nekorespondující jeho vyjádření v průběhu daňového řízení, kdy uvedl, že rodina asi od roku 2008 bydlela ve [REDAKCE]. Žalovaný odkázal na čestné prohlášení Petra Šťastného, předsedy samosprávy [REDAKCE], z něhož vyplývá, že po odstěhování rodiny žalobce z bytu v ulici [REDAKCE], ke kterému došlo v roce 2008, v bytě nikdo z rodiny nebydlel. Žalovaný setrval na svém rozhodnutí a žalobu navrhol zamítnout.

III. Replika žalobce

V reakci na vyjádření žalovaného žalobce uvedl, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 177/2005-43, pojednával o čestném prohlášení samotného účastníka, nikoli třetí osoby. Podle něj čestná prohlášení třetích osob měla být hodnoceny jako listinné důkazy. Ostatně žalovaný se je částečně pokoušel hodnotit, podle žalobce ale nesprávně. Pokud by je žalovaný hodnotil v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu ve vzájemných souvislostech, musel by dospět k tomu, že prohlášení směřují k závěru, že žalobce v předmětné nemovitosti v daném období trvale bydlel. Žalovaný měl provést svědeckou výpověď těchto osob. Z čeho usoudil, že by svědecké výpovědi uvedených osob nemohly bydliště žalobce v předmětné nemovitosti prokázat, není zřejmé. Za takové situace je závěr správce daně, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, neudržitelný. Žalobce navrhl, aby soud osoby, jejichž čestné prohlášení předložil správci daně, vyslechl. Dále žalobce zopakoval, že v době, kdy se od rodiny odloučil, v rodinném domě č. p. 190 bydlel s úmyslem se tam zdržovat trvale. Ke svědecké výpovědi [REDAKCE] ze dne 13. 2. 2013 doplnil, že skutečnosti svědkem uvedené měl žalovaný hodnotit sám, tedy měl se soustředit na sdělení, že svědek žalobce u domu viděl, viděl jeho auto, v domě se svítilo, žalobce byl často u krmení zvířat, a na základě nich si učinit závěr o tom, zda žalobce v domě bydliště měl či nikoliv. Podle žalobce lze ze skutkových sdělení svědka usoudit, že žalobce měl v domě bydliště před jeho prodejem. Dále žalobce zdůraznil, že výklad pojmu „bydliště“ byl ze strany žalovaného extenzivní, v případě uzavření smlouvy o smlouvě budoucí kupní by nebylo možné osvobození dle § 4 odst. 1 písm. u) ZDP nikdy uplatnit. K důkazu, že byt v Jilemnici jeho manželka s dětmi užívala v době jeho odloučení od rodiny, jak uváděl, žalobce soudu předložil řadu prohlášení svědků a pro případ, že by soud jejich písemná prohlášení nepřijal, navrhoval jejich svědecké výslechy. Nakonec uvedl, že [REDAKCE] se ve svém prohlášení ohledně odstěhování rodiny z bytu v [REDAKCE] spletl o rok, k plnému odstěhování rodiny došlo v roce 2009, jak plyne z prohlášení řady osob.

IV. Zjištění ze správního spisu

Ze správního spisu soud zjistil následující skutečnosti:

Za zdaňovací období roku 2009 žalobce uplatnil podle § 4 odst. 1 písm. u) ZDP osvobození od daně z příjmů fyzických osob, uvedl, že částku 2 000 000 Kč přijatou z prodeje rodinného domu [REDAKCE] dle kupní smlouvy, kterou spolu s manželkou uzavřel s [REDAKCE] dne 5. 6.

2009, s účinku vkladu do katastru nemovitostí ke dni 11. 6. 2009, použil na uspokojení své bytové potřeby. Z kupní smlouvy ze dne 5. 6. 2009 vyplývá, že rodinný dům č. p. ■■■ byl prodán ■■■ za cenu 3 000 000 Kč, z toho částka 1 000 000 Kč byla uhrazena již v roce 2008 na základě smlouvy o smlouvě budoucí kupní ze dne 23. 12. 2008. Zjištění správce daně, že rodinný dům č. p. 190 žalobce s manželkou koupil na základě kupní smlouvy ze dne 15. 8. 2008 od Josefa Manna za 800 000 Kč, nebylo žalobcem rozporováno.

Správce daně u žalobce zahájil daňovou kontrolu. Při ústním jednání dne 17. 10. 2012 žalobce uvedl, že má bydliště na adrese ■■■, jinak má bydliště s rodinou ve Víchové nad Jizerou, když neví, od kdy přesně ve ■■■ předtím bydleli v ■■■ v bytě na adrese ■■■. Žalobce potvrdil, že příjmy z prodeje rodinného domu č. p. ■■■ použil na uspokojení bytové potřeby, konkrétně dostavbu domu ve ■■■. Ve vyjádření k protokolu ze dne 17. 10. 2012 žalobce písemně upřesnil, že rodina bydlela v rodinném domě ve ■■■ pravděpodobně od roku 2008, on z důvodu neuspokojivých rodinných vztahů bydlel v rodinném domě č. p. ■■■, ve Víchové přebýval přes víkendy s dětmi.

Z protokolu o místním šetření ze dne 19. 11. 2012, jehož předmětem bylo podání vysvětlení od souseda žalobce ■■■, vyplývá, že ■■■ správci daně uvedl, že po smrti pana ■■■ do nastěhování ■■■ v domě nikdo nebydlel, po smrti pana ■■■ nebyla protahována cesta. Do protokolu o místním šetření ze dne 22. 11. 2012 správce daně získal vysvětlení od ■■■, ten správci daně sdělil, že ■■■ do rodinného domu č. p. ■■■ nastěhoval v září nebo říjnu 2009 poté, co na rekonstrukci domu začal pracovat v dubnu nebo v květnu roku 2009, po ohlášení úprav na stavebním odboru. Dále uvedl, že neví, zda tam žalobce před koupí domu bydlel.

Následně správce daně žalobce vyzval, aby prokázal, že v domě č. p. ■■■ bydlel. V písemné odpovědi ze dne 21. 12. 2012 žalobce setrval na tom, že pro něj po odstěhování z bytu v ■■■ bylo výhodnější bydlet v zakoupeném domu č. p. ■■■ v J■■■, kde měl úmysl bydlet, staral se zde také o zvířata, která tu zůstala po bývalém majiteli. Teprve později uzavřel smlouvu o smlouvě budoucí kupní o prodeji domu. Doložil listiny týkající se koupě domu od ■■■, fakturu od ■■■, a.s., ze dne 29. 4. 2009 o spotřebované vodě, a sdělil vyžádané stavy o spotřebě elektrické energie.

Dne 13. 2. 2013 správce daně vyslechl svědky ■■■ a ■■■, osoby bydlící v sousedství rodinného domu č. p. ■■■ v ■■■.

V rámci vyjádření k výsledku kontrolního zjištění žalobce správci daně předložil několik čestných prohlášení různých osob, o tom, že žalobce měl v rodinném domě č. p. ■■■ bydlet, a také čestné prohlášení ■■■, že do konce května 2009 neměl do nemovitosti volný přístup, klíče od domu převzal na začátku června 2009.

Následně si sám správce daně vyžádal důkazy od společnosti ČEZ zákaznické služby, s.r.o., o odběru elektrické energie v domě č. p. ■■■, v bytě č. ■■■ na adrese ■■■ v letech 2008 a 2009, a o vystavených fakturách za dodávku elektřiny na adresu ■■■, s vyjádřením, že faktury nebyly uhrazeny. Severočeské vodovody a kanalizace, a.s., poskytly údaje o spotřebě vody na adrese ■■■, v období let 2008 a 2009. SBD ■■■ pak poskytlo údaje týkající se spotřeby vody, tepla a dalších služeb ve vztahu k bytu č. ■■■, ■■■.

Po zhodnocení těchto důkazů správce daně setrval na závěrech svého kontrolního zjištění shrnutého do zprávy o daňové kontrole. Uzavřel tím, že žalobce nesplnil podmínky pro osvobození příjmů z prodeje rodinného domu č. p. 190 ve smyslu § 4 odst. 1 písm. u) ZDP a tvrzení žalobce o tom, že v domě měl před jeho prodejem bydliště, vyhodnotil jako účelové, a žalobci zvýšil příjmy o 2 000 000 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 21. 8. 2014 žalobci v důsledku zvýšení příjmů doměřil daň z příjmů fyzických za předmětné zdaňovací období.

Žalovaný pak odmítl odvolací námitky žalobce týkající se prokázání jeho bydliště v rodinném domě č. p. 190, a tedy naplnění podmínek pro osvobození příjmů z prodeje rodinného domu. Ke změně výše dodatečně doměřené daně žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný přistoupil po uznání zaplacené daně z převodu nemovitostí jako daňového výdaje.

V. Posouzení věci soudem

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních námitek, vycházejí přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s., a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Podle § 4 odst. 1 písm. u) ZDP od daně z příjmů fyzických osob jsou osvobozeny též příjmy z prodeje rodinného domu, bytu, včetně podílu na společných částech domu nebo spoluvlastnického podílu, včetně souvisejícího pozemku, pokud v něm prodávající měl bydliště bezprostředně před prodejem po dobu kratší dvou let a použije-li získané prostředky na uspokojení bytové potřeby.

Ve shodě s výkladem cit. ustanovení podaným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2014, č. j. 7 Afs 131/2014-35, či rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 17. 3. 2015, č. j. 45 Af 31/3013-40 (oba dostupné na www.nssoud.cz), lze uvést, že první podmínkou osvobození příjmů dle uvedeného ustanovení je, že poplatník měl bydliště v prodávané nemovitosti bezprostředně před prodejem. Druhou podmínkou, která musí být splněna, je, aby nemovitost, která poplatníkovi sloužila k bydlení, byla „vyměněna“ za nemovitost rovněž sloužící k bydlení.

V souzeném případě je klíčovou otázkou bydliště žalobce v prodávaném rodinném domě č. p. ■■■ bezprostředně před jeho prodejem. Soud musí na pravou míru uvést žalobcovo tvrzení, že o splnění druhé zákonné podmínky, tedy že získané prostředky z prodejem uvedené nemovitosti použil na uspokojení bytové potřeby, nebylo sporu. Kumulativní naplnění této podmínky osvobození nebylo správcem daně ani následně žalovaným konstatováno s odůvodněním, že prověřování této další podmínky je nadbytečné. Správce daně vzal pouze na vědomí žalobcem předložené listiny.

Zákonodárcem užitý pojem „bydliště“ je nutno vykládat tak, že v prodávané nemovitosti poplatník bydlel, zdržoval se zde, měl v nemovitosti stálý byt. Soud předně považuje za nutné korigovat výklad cit. ustanovení způsobem, který zastával správce daně

a následně i žalovaný. Správce daně i žalovaný s odkazem na § 2 odst. 4 ZDP, který definuje mj. pojem bydliště pro účely ZDP ve vztahu k vymezení daňových rezidentů, akcentovali při úvaze o naplnění zákonné podmínky pro osvobození příjmů dle § 4 odst. 1 písm. u) ZDP úmysl daňového poplatníka zdržovat se v prodávaném rodinném domě trvale. Především z uzavření smlouvy o smlouvě budoucí kupní ze dne 23. 12. 2008 pak dovozovali, že takový úmysl žalobce neměl. Naopak, uzavření zmíněné smlouvy o smlouvě budoucí kupní podle orgánů finanční správy dokládá jeho úmysl nemovitost prodat, a tedy v prodávané nemovitosti se trvale nezdržovat. Ačkoli žalovaný oponoval žalobcově argumentaci, že v případě prodeje rodinného domu s předchozím uzavřením smlouvy o smlouvě budoucí kupní, by prezentovaný výklad vždy vedl k závěru, že nejsou splněny podmínky pro osvobození, a připustil, že v takové situaci bude rozhodné, zda se daňový poplatník v prodávané nemovitosti skutečně trvale zdržuje po dobu kratší dvou let bezprostředně před prodejem, v rozporu s tím žalovaný konstatoval, že žalobce v prodávaném rodinném domě č. p. 190 neměl v úmyslu trvale se zdržovat právě s ohledem na předchozí uzavření smlouvy budoucí kupní dne 23. 12. 2008. Toto zdůraznění absence úmyslu žalobce se v rodinném domě č. p. 190 zdržovat trvale po uzavření smlouvy o smlouvě budoucí kupní pak nepřipadně ovlivnilo i hodnocení předložených čestných prohlášení, potažmo vyhodnocení, zda přistoupit ke svědeckým výsledkům. Správce daně a následně shodně žalovaný totiž svědecké výpovědi osob, jejichž čestná prohlášení v daňovém řízení žalobce předložil, odmítli s právě odůvodněním, že by svědci nemohli prokázat bydliště žalobce v dané nemovitosti bezprostředně před prodejem za okolností, ze kterých by bylo možno dovodit úmysl žalobce se zde trvale zdržovat, když tento úmysl je spolehlivě vyvrácen právě uzavřením smlouvy o smlouvě budoucí kupní. Soud tedy uzavírá s tím, že pro splnění jedné ze zákonných podmínek pro osvobození příjmů od daně z příjmů dle § 4 odst. 1 písm. u) ZDP je rozhodné zjištění, zda žalobce měl v rodinném domě č. p. 190 bezprostředně před jeho prodejem po dobu kratší dvou let bydliště, tedy zda se v prodávané nemovitosti zdržoval bezprostředně před prodejem, a to za okolností, z nichž vyplývá, že nemovitost před prodejem užíval jako svůj stálý byt, ve kterém nepochybně bydlel.

Je obvyklé, že skutkový závěr o tom, zda má daňový poplatník v určité nemovitosti bydliště, není možné učinit na základě jediného přímého důkazu. Pak je třeba, aby byly důkazní prostředky v daňovém řízení nashromážděné vyhodnoceny jednotlivě i v souhrnu, jak orgánům finanční správy ukládá zásada volného hodnocení důkazů ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu, přičemž je povinností správce daně i odvolacího orgánu nejen skutková zjištění, ale i úvahy při hodnocení důkazů vtělit do odůvodnění svých rozhodnutí (§ 102 odst. 4, resp. § 116 odst. 2 daňového řádu).

V souzeném případě se žalobce především bránil závěru, že neprokázal, že neměl v rodinném domě č. p. 190 bydliště po dobu kratší dvou let bezprostředně před prodejem, a to s poukazem na předložená čestná prohlášení [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED].

Zde musí soud konstatovat, že postoj žalovaného k žalobcem předloženým čestným prohlášením shledal zcela protichůdným, nelogickým, a jeho rozhodnutí v této části proto i nepřezkoumatelným. Žalovaný na jedné straně shodně se správcem daně odmítl předložená čestná prohlášení jako důkazní prostředky ve smyslu § 93 odst. 1 daňového řádu. Na straně druhé zcela v rozporu s právě uvedeným v předchozí části odůvodnění svého rozhodnutí (konkrétně na str. 9, odst. druhý a třetí) pracoval s čestným prohlášením kupujícího [REDACTED].

(rovněž doloženého žalobcem), jeho obsah hodnotil ve světle tvrzení žalobce a dalších listin založených v daňovém spisu (protokol ze dne 21. 11. 2012, uzavřené smlouvy) a porovnával tvrzení ■■■ v čestném prohlášení obsažená s ostatními skutečnostmi, které byly v průběhu řízení zjištěny. Jinými slovy s čestným prohlášením ■■■ nakládal jako s důkazním prostředkem ve smyslu § 93 odst. 1 daňového řádu. Tento rozporuplný přístup žalovaného k čestným prohlášením ostatně potvrzuje i jeho písemné vyjádření k žalobě. V něm také žalovaný uváděl, že čestné prohlášení nemůže být důkazním prostředkem, ale v samotném závěru vyjádření se žalovaný v rozporu s tím výslovně dovolával skutečností vyplývajících z čestného prohlášení ■■■, předsedy samosprávy SBD ■■■, také žalobcem předloženého v průběhu daňové kontroly. Soudu není zřejmý důvod, proč při přezkumu skutkových závěrů správce daně žalovaný jako s důkazním prostředkem nakládal pouze s vybraným čestným prohlášením (konkrétně kupujícího ■■■), zatímco ostatní čestná prohlášení, jejichž obsah měl žalobce za prokazující jeho tvrzení o bydlišti v rodinném domě č. p. ■■■ před jeho prodejem, jako důkazní prostředky odmítl. Soud má za to, že napadené rozhodnutí je v části, v níž žalovaný hodnotí, zda jsou předložená čestná prohlášení důkazními prostředky podle § 93 odst. 1 daňového řádu, nepřezkoumatelné.

Soud dále považuje za nesprávný závěr žalovaného, že správce daně neměl vyslechnout osoby, jejichž čestná prohlášení žalobce předložil, protože to žalobce výslovně nenavrhnul. Dovolává-li se žalobce závěrů Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 13. 12. 2007, č. j. 8 As 12/2006-51, publ. ve Sb. NSS č. 1520/2008, pak soud podotýká, že závěry v něm přijaté se týkaly jiné skutkové a procesní situace i právní situace (posouzení čestného prohlášení ve smyslu ustanovení správního řádu z roku 1967), když přestupkové řízení, jehož se uvedený rozsudek týkal, je ovládáno zásadou vyšetřovací, kdy správní orgány musí zjistit skutkový stav věci tak, aby byla vinna obviněného z přestupku prokázána, zatímco v daňové řízení je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení a primárně důkazní břemeno. Pro daňové řízení lze ovšem dle názoru zdejšího soudu využít tu část argumentace, z níž plyne, že předloží-li účastník řízení správnímu orgánu čestné prohlášení třetí osoby, je na místě posoudit, zda se nemůže jednat o důkazní návrh svědecké výpovědi.

V souzeném případě má soud za to, že z vyjádření žalobce ke zprávě o daňové kontrole ze dne 19. 4. 2013 vyplývá, že žalobce předkládá čestná prohlášení osob, které mohou potvrdit, že v rodinném domě č. p. 190 bydlel. Tedy, že jako fyzické osoby mohou potvrdit skutkové okolnosti, které vnímaly v souvislosti se zdržováním se žalobce v předmětné nemovitosti. Jestliže předložená čestná prohlášení správce daně nepovažoval za důkazní prostředek, bylo na místě, aby vyhodnotil, zda se nejedná o důkazní návrh na provedení svědeckých výpovědí. Správce daně přestože konstatoval, že výslovný návrh na provedení svědeckých výpovědí žalobce neuplatnil, obsahem čestných prohlášení se zabýval, a to právě z pohledu, zda je na místě svědecké výpovědi těchto osob provést. Takto správní orgán postupuje, odůvodňuje-li, proč některému z důkazních návrhů účastníka nevyhověl. Žalovaný pak tento rozporuplný postoj správce daně aproboval. Přitom závěr, zda je nadbytečné provádět svědecké výpovědi osob, jejichž čestná prohlášení žalobce předložil, byl nesprávně ovlivněný konstatováním, že uzavřením smlouvy o smlouvě budoucí kupní je vyvrácen úmysl žalobce se v předmětné nemovitosti trvale zdržovat. Rovněž závěr žalovaného, že svědecké výpovědi by byly nadbytečné, neboť osoby by vypovídaly na základě osobních dojmů, považuje soud za nesprávný. Podstatou svědecké výpovědi je získání informací ve vztahu k dokazované skutečnosti, které svědek zprostředkuje popsáním

toho, co svými smysly vnímal. Je pak věcí hodnocení svědecké výpovědi jako důkazního prostředku jednotlivě a se všemi ostatními důkazy v jejich vzájemné souvislosti v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, jaké skutkové závěry z ní mohou být vyvozeny.

Žalobce dále namítal, že dne 19. 11. 2012 byl nezákonně pořízen výslech [REDAKCE]. K tomu soud z obsahu předloženého spisu zjistil, že dle protokolu ze dne 19. 11. 2012 vykonal správce daně místní šetření ve smyslu § 80 až 84 daňového řádu. Jeho účelem bylo získat vysvětlení ze strany [REDAKCE], souseda, k obydlí domu č. p. [REDAKCE]. Dle protokolu se tedy nemělo jednat o svědeckou výpověď ve smyslu § 93 odst. 1, § 96 odst. 1 daňového řádu, žalobce proto nebyl zkrácen na svých právech plynoucích z § 96 odst. 5 daňového řádu. Výsledky místního šetření, ani obsah podaného vysvětlení nebyly správcem daně označeny jako důkazní prostředky. Takový postup by odpovídal § 79 odst. 3 daňového řádu, podle kterého vysvětlení podané třetí osobou správcem daně ve smyslu § 79 odst. 2 daňového řádu nelze použít jako důkazní prostředek.

Správcem daně, s jehož vyhodnocení svědecké výpovědi [REDAKCE] ze dne 13. 2. 2013 je žalovaný ztotožnil, je ovšem nutno vytknout, že do hodnocení zahrnul též srovnání s tím, co svědek [REDAKCE] uvedl dříve, v rámci poskytnutí vysvětlení. Citace obsahu vysvětlení [REDAKCE] ze dne 19. 11. 2012 správcem daně mohla v žalobci oprávněně vzbudit dojem, že ke sdělení [REDAKCE] a ze dne 19. 11. 2012 přistupuje jako ke svědecké výpovědi. Tak tomu ovšem být nemohlo, neboť sdělení [REDAKCE] ze dne 19. 11. 2012 nebylo svědeckou výpovědí, žalobce k tomuto úkonu správce daně nebyl předvolán, a k jeho obsahu nemohlo být dle § 79 odst. 3 daňového řádu v rámci hodnocení provedených důkazů vůbec přihlédnuto. Pokud tak správce daně učinil a žalovaný hodnocení důkazů převzal, představuje takový postup podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem.

Protože bude povinností žalovaného v dalším řízení znovu hodnotit svědeckou výpověď [REDAKCE] ze dne 13. 2. 2013 jednotlivě a v souvislosti se všemi ostatními důkazy v daňovém řízení zákonně provedenými, zásadně bez přihlédnutí k obsahu podaného vysvětlení ze dne 19. 11. 2012, je předčasné, aby se soud v tomto okamžiku zabýval vlastním hodnocením tohoto důkazu a výtkami, které žalobce v této souvislosti vznesl.

S ohledem na předchozí závěry také není na místě, aby soud hodnotil, zda byly další důkazy týkající se spotřeby elektrické energie a vody at' již v rodinném domě č. p. 190 či v bytě č. [REDAKCE] v [REDAKCE] na adrese [REDAKCE] hodnoceny správcem daně a žalovaným správně, logicky a racionálně, v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů.

Nic však soudu nebránilo reagovat na poslední dílčí výtku žalobce, která se vztahovala závěru orgánů finanční správy učiněných na základě čl. IV. bod 8 smlouvy o smlouvě budoucí kupní.

Dle uvedeného článku prodávající předali předmět prodeje, tj. rodinný dům č. p. [REDAKCE], před podpisem kupní smlouvy (uzavřena dne 5. 6. 2009) v souvislosti s uzavřením smlouvy o smlouvě budoucí kupní. Ve shodě se žalobcem má soud za to, že z uvedeného nelze dovodit více, než že rodinný dům č. p. [REDAKCE] byl [REDAKCE] předán dříve než dnem 5. 6. 2006. Z ničeho neplyne, že se tak stalo již při podpisu smlouvy budoucí smlouvy kupní v prosinci 2008. Ze spojení „v souvislosti“ užitého v cit. čl. IV. bod 8 smlouvy nelze dovodit, že to okamžik

podpisu smlouvy o smlouvě budoucí dne 23. 12. 2008. Bylo-li ujednání smluv hodnoceno ve světle obsahu čestného prohlášení ■■■■, soud se k tomuto nejasnému postupu vyslovil shora. Jestliže se žalobce dovolává obsahu prohlášení ■■■■, bude na žalovaném, aby nejprve zaujal jednoznačný postoj k čestnému prohlášení jako k důkaznímu prostředku. A pokud se žalovaný pouští do úvah, proč předmětný článek byl součástí kupní smlouvy, je toto pouhou spekulací.

K řadě důkazních návrhů, které žalobce uplatnil jednak v žalobě, jednak poté v replice, soud souhrnně uvádí, že v situaci, kdy je napadené rozhodnutí zčásti nepřezkoumatelné co do hodnocení předložených čestných prohlášení a kdy se žalovaný dopustil i dalších procesních pochybení při hodnocení důkazů, považoval doplnění dokazování dle § 77 odst. 2 s. ř. s. za nadbytečné pro posouzení důvodnosti žalobních bodů. Nadto doplněním dokazování v rozsahu požadovaném žalobcem by soud zcela nahradil činnost orgánů finanční správy při zjišťování a hodnocení skutečností rozhodných pro posouzení osvobození daného příjmu od daně. Žalobci nic nebrání, aby důkazní návrhy, které vznesl v řízení před soudem, uplatnil v dalším řízení u žalovaného a aby mu rovněž předložil listinné důkazy, které zaslal soudu.

VI. Závěr a náklady řízení

Ze všech shora uvedených důvodů má soud rozhodnutí žalovaného za zčásti nepřezkoumatelné a zčásti vadné ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) a c) s. ř. s., proto jej zrušil pro vady řízení podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s.

Ve věci bylo rozhodnuto bez provedení ústního jednání v souladu s § 76 odst. 1 ve spojení s § 51 odst. 2 s. ř. s., neboť soud napadené rozhodnutí rušil pro vady řízení.

V dalším řízení bude žalovaný vysloveným právním názorem soudu vázán v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. Jeho povinností bude zaměřit hodnocení provedených důkazů ke zjištění, zda měl žalobce v předmětné nemovitosti bydliště bezprostředně před prodejem po dobu kratší dvou let, tj. zda se zde v této době skutečně zdržoval, ve smyslu stálého bydlení. Žalovaný musí v první řadě zaujmout jednoznačný postoj k již předloženým čestným prohlášením (případně i dalším, předloží-li je žalobce v dalším řízení žalovanému) a zodpovědět otázku, zda jsou důkazními prostředky ve smyslu § 93 odst. 1 daňového řádu či nikoli. Pokud nebude žalovaný předložená čestná prohlášení považovat za důkazní prostředky (tento závěr soud přitom nijak nepředjímá, v této části shledal rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným) bude na něm, aby případně uvedl logické, obsahu čestných prohlášení skutečně korespondující důvody, pro které není na místě provést svědecké výpovědi žalobcem označených osob. Zde soud v obecné rovině připomíná, že není povinností správce daně provést dokazování všemi důkazními prostředky, jež daňový subjekt navrhne; nevyhoví-li jeho návrhům v situaci, kdy daňový subjekt stíhá břemeno důkazní, nemůže být neprovedení důkazu projevem svévole správce daně. Teprve potom bude moci žalovaný přistoupit k vypořádání odvolacích námitek směřujících do hodnocení provedených důkazů správcem daně a skutkových zjištění, následně pak správnosti závěru, že žalobce jako daňový poplatník neunesl břemeno důkazní ve vztahu k podmínkám pro osvobození od daně.

Výrok o nákladech řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, *nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.*

Ve věci měl úspěch žalobce, soud mu proto proti žalovanému přiznal právo na náhradu nákladů řízení, které důvodně vynaložil. Za tyto náklady je nutno považovat zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 000 Kč dle příslušné položky Sazebníku soudních poplatků (příloha k zákonu č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích), dále odměnu za tři úkony právní služby po 3 100 Kč na základě § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve výši 9 100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a repliky), tři režijní náklady podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu ve výši 900 Kč; a částku 2 142 Kč odpovídající 21 % sazbě DPH z odměny a příslušných náhrad v souladu s § 57 odst. 2 s. ř. s., celkem tedy ve výši 15 342 Kč. Soud uložil žalovanému, aby vyčíslené náklady řízení žalobci nahradil v přiměřené lhůtě 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám jeho právního zástupce.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Liberci dne 21. srpna 2015.

Mgr. Lucie Trejbalová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Zita Frydrychová