



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců JUDr. Bc. Kryštofa Horna a Mgr. Věry Pazderové, LL.M., M.A., ve věci

žalobkyně: **Bc. K. K.**
bytem X
zastoupená advokátem JUDr. Ing. Radanem Tesařem
sídlem Chodská 1366/9, 120 00 Praha 2

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 2. 2021, č. j. 3171/21/5100-31461-709097,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah podání účastníků řízení

1. Žalobkyně se žalobou podanou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), dodanou do datové schránky soudu dne 14. 4. 2021, domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj, územního pracoviště v Příbrami, (dále jen „finanční úřad“ či „správce daně“) ze dne 28. 3. 2017, č. j. 1378640/17/2120-70462-201958 (dále též jen „prvostupňové rozhodnutí“ nebo „platební výměr“). Prvostupňovým rozhodnutím byla žalobkyni vyměřena daň darovací ve výši 5 955 000 Kč z předmětu daně, jímž byla částka 30 000 000 Kč. Žalobkyně brojí proti napadenému rozhodnutí z důvodu jeho nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti odůvodnění a nedostatku důvodů, pro

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

jeho rozpor s právními předpisy, konkrétně zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2014 (viz čl. VII bod 1 zákona č. 267/2014 Sb.; dále jen „daňový řád“) a zákonem č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „zákon o trojdaní“), dále proto, že skutkový stav věci, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, považuje za rozporný s obsahem spisu, a konečně pro podstatné porušení ustanovení daňového řádu o řízení před správními orgány, které mělo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Žalobkyně je dále přesvědčena, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí neřídil závazným právním názorem Krajského soudu v Praze – žalovaný totiž rozhodoval o odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí již podruhé, jelikož první rozhodnutí o odvolání bylo Krajským soudem v Praze zrušeno rozsudkem ze dne 29. 5. 2020, č. j. 51 Af 1/2018-66 (dále jen „rozsudek č. j. 51 Af 1/2018-66“ nebo „zrušující rozsudek“).

2. Žalobkyně po stručné rekapitulaci dosavadního správního řízení a po podrobném shrnutí některých skutečností vyplývajících z obsahu správního spisu (vedle žaloby také v samostatném dokumentu označeném jako příloha č. 1) vznesla množství vzájemně se překrývajících žalobních námitek, které v závěru shrnula slovy, že orgány finanční správy stanovily daň procesně vadným způsobem, protože neunesly svoje důkazní břemeno, nezjistily skutkovou podstatu co nejpřesněji, pročež vycházely ze skutkové podstaty, která nemá oporu v dokazování. Orgánům finanční správy nadto žalobkyně vytkla, že dokazování provedly nesprávně, upřednostňovaly-li jeden důkaz před ostatními, dokonce aniž by posoudily věrohodnost, pravdivost a (ne)účelovost stěžejní svědecké výpovědi paní Mgr. D. K. (dále jen „dárkyně“).
3. Na prvním místě žalobkyně žalovanému vytkla, že porušil § 78 odst. 5 s. ř. s. Soud totiž v bodě 58 zrušujícího rozsudku zavázal žalovaného, aby se vypořádal s námitkami žalobkyně, a to jak s těmi uvedenými v rámci daňového řízení, tak i s těmi, které byly žalobkyní uplatněny v rámci žaloby (k tomu žalobkyně odkázala na bod 57 zrušujícího rozsudku). Žalobkyně konstatuje, že v bodech 22 – 23 napadeného rozhodnutí žalovaný sice sumarizoval veškeré (jím identifikované) odvolací důvody, a to včetně odvolací námítky č. 9, že byla upřednostňována výpověď dárkyně, nicméně kromě teze, že „výpověď Mgr. D. K. není upřednostňována“, neobsahuje napadené rozhodnutí žádné další zdůvodnění (zde odkazuje na bod 102 jeho odůvodnění). Žalovanému tak vyčítá, že absentuje jeho přezkoumatelná správní úvaha, ze které by vyplývala relevantní reakce na předmětnou námitku žalobkyně. Napadené rozhodnutí totiž zejména neobsahuje shrnutí, co dle žalovaného vyplynulo z každého jednotlivého důkazu (tj. ze všech svědeckých výpovědí a čestných prohlášení a z listinných důkazů) a jak byly tyto důkazy žalovaným hodnoceny (jednotlivě a v souvislostech s ostatními důkazy), z čehož by bylo zřejmé, zda skutečně žalovaný neupřednostňuje výslech dárkyně oproti ostatním důkazům (zejména svědeckým výpovědím).
4. Žalobkyně dále uvádí, že podstatou sporu v předmětné věci je posouzení, zda poskytnutí finančních prostředků dárkyní žalobkyni bylo z daňového pohledu osvobozeno od daně darovací podle § 19 odst. 3 ve spojení s § 11 odst. 3 písm. b) zákona o trojdaní. Žalobkyně namítá, že předložila či navrhla provést několik důkazů včetně výslechů svědků, které z jejího pohledu jednoznačně prokazují, že žalobkyně v rozhodném období s dárkyní skutečně tvořila společnou domácnost ve smyslu § 115 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „občanský zákoník z roku 1964“). Jediní, kdo existenci společné domácnosti nepotvrdili, byli dárkyně a její manžel M. K.,

většina svědků nicméně potvrdila splnění veškerých podmínek pro vznik a existenci společné domácnosti. Svědci se přitom vyjádřili i k osobní blízkosti ve vztahu mezi žalobkyní a dárkyní (která měla dokonce přání, aby právě žalobkyně byla poručnicí jejich dětí v souvislosti s rozvodem, byť má bratra), což je nepřímým důkazem o společném spolužití v rozhodné době s úmyslem trvalosti takového stavu.

5. V další argumentační linii žalobkyně namítá, že žalovaný měl mít pochybnosti o věrohodnosti a pravdivosti svědeckých výpovědí dárkyně a M. K. Z hlediska věrohodnosti a pravdivosti žalovaný nicméně jejich výpovědi v napadeném rozhodnutí nehodnotil, a to v rozporu s rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 30. 4. 2002, sp. zn. 33 Odo 189/2001, ze dne 26. 7. 2007, sp. zn. 33 Odo 1063/2006, či ze dne 30. 5. 2012, sp. zn. 23 Cdo 333/2012. Žalobkyně vysvětluje, že za situace, kdy celkem šest svědků potvrdilo, že žalobkyně s dárkyní společně tvořily v předmětném období společnou domácnost, bylo možné oprávněně uvažovat o tom, že dárkyně a její manžel měli v úmyslu žalobkyni poškodit, byli-li jediní, kteří vedení společné domácnosti zpochybnili. O takovém úmyslu přitom svědčí i to, že dárkyně zahájila civilní soudní řízení o vrácení poskytnuté částky, ve kterém tvrdila, že poskytnutí peněžních prostředků žalobkyni bylo půjčkou. Pochybnosti o neúčelovosti a věrohodnosti výpovědí pak vyvolával i způsob ukončení společné domácnosti (šlo o nezákonné vykázaní a vystěhování spolužijících osob za užití násilí), jakož i taktický dotaz daňové poradkyně dárkyně na daňovou povinnost žalobkyně, ačkoliv finanční prostředky údajně získané na základě půjčky nebyly předmětem daně darovací ani daně z příjmů. Relevantní přitom podle žalobkyně je, že vyslechnuti byli nejenom další členové společné domácnosti, ale i osoby stojící mimo tuto společnou domácnost, a že i tyto osoby existenci společné domácnosti rovněž potvrdily, čímž se umocňuje věrohodnost a pravdivost veškerých tvrzených skutečností a výsledků svědků, s výjimkou výsledku dárkyně a jejího manžela.
6. Žalobkyně zdůrazňuje s odkazem na bod 63 napadeného rozhodnutí, že navzdory uvedenému se žalovaný přiklonil k tvrzení dárkyně konstatováním, že „*dárkyně Mgr. D. K. potvrdila, že s odvolatelkou společnou domácnost netvořila*“. Je tak podle ní seznatelné, že žalovaný upřednostňuje jeden důkaz před několika jinými důkazy, aniž by pro takové hodnocení důkazů měl jakoukoliv oporu ve spise, resp. aniž by řádně a přezkoumatelně odůvodnil, proč se k takovému hodnocení důkazů uchýlil. Podle žalobkyně nelze aprobovat postup žalovaného, který provádí předběžnou selekci navrhovaných důkazů a jednotlivých tvrzení podle vlastních kritérií a tímto způsobem podle vlastní úvahy a volby upravuje důkazní situaci, případně z daných důkazů *a priori* preferuje ty, které potvrzují jím a správcem daně zvolenou skutkovou a právní verzi, že společná domácnost nevznikla. Vadnost postupu žalovaného při hodnocení svědeckých výpovědí pak podle ní dokládá i bod 72 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uvedl, že jen dárkyně je tou osobou, která je schopna poskytnout relevantní odpověď na to, zda se žalobkyní tvořila společnou domácnost.
7. I s ohledem na bod 67 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný hodnotil svědecké výpovědi svědků J. H., K. H., I. M., Ing. J. E., Ing. T. M. a Ing. P. N., žalobkyně zdůrazňuje, že žalovaný upozaduje, že předmětní svědci byli spolužití žalobkyně a dárkyně bezprostředně přítomni, neboť se ho rovněž účastnili, prožívali ho a vnímali vlastními smysly. Shodný prožitek pak měla žalobkyně i dárkyně, byť se liší v jeho interpretaci. Žalobkyně konstatuje, že každá svědecká výpověď je z povahy věci subjektivní, a může být proto zkreslená – je tudíž na žalovaném, aby jak osobu svědka (jeho motivaci, zaujetí,

nestrannost), tak i jeho výpověď řádně zhodnotil, a to samostatně i ve vztahu k ostatním důkazům. Uvádí-li žalovaný, že vnímání svědků může být do jisté míry ovlivněno náhlým ukončením jejich vytoužené vize či projektu, platí totéž i pro dárkyni, která byla tou osobou, která náhlé ukončení způsobila – i její výpověď tak měla být hodnocena z těchto hledisek, což ale nebyla. Shodně se žalobkyně vyjádřila k tvrzení žalovaného o možném zmanipulování vírou (k čemuž odkázala na bod 75 napadeného rozhodnutí) – pakliže se dárkyně od víry odklonila, mělo být žalovaným posuzováno i toto hledisko, zohlednil-li ho ve vztahu k ostatním svědkům. V této souvislosti ovšem žalobkyně zdůrazňuje, že žalovaný, resp. správce daně, v rámci výsledku žádného ze svědků neučinil jakýkoliv dotaz stran jejich údajné sounáležitosti s vírou, stran ukončení jejich projektu apod. Žalobkyni tak není zřejmé, z jakých zdrojů žalovaný čerpal údaje pro svá tvrzení. Pakliže vychází toliko z jím zmiňovaného internetového zdroje (wikipedie), aniž by si zdroj a správnost takovýchto tvrzení ve vztahu k jednotlivým svědkům ověřil, má jeho rozhodnutí nádech spekulativní bulvarizace, která je však v rámci správní úvahy a správního rozhodnutí nepřipustná.

8. Žalovaný podle názoru žalobkyně přistupoval ke svědkům selektivně a *de facto* výpovědím svědků, kteří potvrdili společnou domácnost žalobkyně s dárkyní v rozhodném období, nepřičítal hodnotu důkazu. Žalobkyně proto trvá na námitce, že výsledek dárkyně byl nezákonně upřednostněn v rozporu s § 8 daňového řádu.
9. Žalobkyně pokračuje, že svědecká výpověď M. K je závislou na svědecké výpovědi dárkyně. Ostatně již v rámci výsledku svědka M. K. vznesla žalobkyně námitku jeho ovlivnění, neboť byl před svým výsledkem dárkyní instruován, jak má odpovídat na otázky správce daně. K tomu však správce daně a žalovaný lakonicky konstatovali, že oba svědci se na výsledek pravděpodobně připravili již doma, aniž by se vyjádřili k podstatě námítky. Nehodnotili tedy věrohodnost výpovědi M. K jako svědka. I tento vadný postup způsobil nezákonnost napadeného rozhodnutí.
10. Žalobkyně žalovanému také vytýká, že v okamžiku, kdy se v rámci opakovaného výsledku dárkyně správce daně dotazoval na bližší okolnosti, odmítla mu odpovědět s tím, že dané otázky s posuzovanou věcí údajně nesouvisí, ačkoliv nebyla oprávněna odmítnout výpověď ze zákonem stanovených důvodů. Nepožadoval-li pak správce daně zodpovězení otázek, byl jeho postup (a tím i žalovaného) nezákonný.
11. Dále žalobkyně uvádí, že teprve poté, co je skutkový stav zjištěn co nejúplněji podle § 92 odst. 2 daňového řádu, lze takto zjištěný skutkový stav subsumovat pod příslušnou právní normu, čímž dojde ke zjištění, zda byla hypotéza předmětné právní normy naplněna, či nikoliv. V daném případě tedy odpověď na otázku, zda spolužití žalobkyně a dárkyně naplnilo znaky společné domácnosti, neleželo v rovině skutkové (jak tvrdí žalovaný), ale toliko v rovině právní. Je tedy zcela bez významu, zda dárkyně prožívala spolužití se žalobkyní jako spolužití naplňující znaky společné domácnosti nebo zda o naplnění těchto znaků nebyla přesvědčena. Fakt, zda soužití dané znaky naplnilo, či nikoliv, je totiž zcela nezávislý na vůli osob spolužijících chtít či nechtít naplnit znaky společné domácnosti, neboť pakliže faktickým spolužitím znaky společné domácnosti naplněny byly, společná domácnost vznikla se všemi zákonnými konsekvencemi, a to bez ohledu na vůli spolužijících osob. Žalobkyně tak namítá, že chtěl-li žalovaný zpochybnit tvrzení žalobkyně podložené důkazy o společné domácnosti s dárkyní, měl zaměřit opakovaný svědecký výsledek dárkyně na to, aby zjišťoval podrobnosti jejího žití v rozhodnou dobu, tj. jak konkrétně, s kým a kde trávila pracovní i nepracovní čas, a to právě za účelem

co nejuplnějšiho zjištění skutkového stavu věci. Skutečnost, že opakovaný výslech dárkyně ani výslech jejího manžela takto správcem daně veden nebyl, nelze klást k tíži žalobkyně. Žalobkyně je toho názoru, že své důkazní břemeno o tom, že společnou domácnost s dárkyní vedla, unesla. Za daného stavu věci tak bylo podle ní na žalovaném, aby předložil důkaz opaku, tj. že společná domácnost nevznikla, což však žalovaný neučinil – ačkoliv bylo na něho přeneseno důkazní břemeno a měl vyvracet věrohodnost, průkaznost či správnost důkazních prostředků podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Žalobkyně odmítá, že by byla povinna navrhopvat stále nové a nové důkazy a žalovanému by toliko stačilo je odmítat, jelikož takové zatížení daňového subjektu v daňovém řízení by bylo zcela nepřiměřené.

12. Žalovaný pak v napadeném rozhodnutí podle názoru žalobkyně ignoruje zjištění učiněná ze svědeckých výpovědí (a to včetně dodatečného výslechu dárkyně) a z ostatních důkazů, dospěl-li v bodech 78 až 82 napadeného rozhodnutí k závěru, že žalobkyně neprokázala existenci společné domácnosti mezi ní a dárkyní ve smyslu podílení se na úhradě nákladů pro své potřeby, resp. ve smyslu finanční spoluúčasti zúčastněných osob. Nadto žalovaný vadně vykládá pojem tzv. spotřebního rázu společné domácnosti, k čemuž žalobkyně citovala z usnesení Ústavního soudu ze dne 9. 12. 2003, sp. zn. II. ÚS 378/02. Žalobkyně v této souvislosti poukazuje na to, že to byla dárkyně, resp. její obchodní společnost, která vlastnila nemovitosti na X a hradila veškeré úhrady spojené s provozem společného bydlení, přičemž to dokládá tvrzení samotné dárkyně, účetnictví předmětné společnosti, jakož i výpovědi svědků, že společná domácnost jimi tvořená měla spotřební charakter a existovala společná pokladna, do které každý přispíval (její existenci mj. potvrdil i Mgr. T. Lázníčka, právník dárkyně). Žalobkyně namítá, že skutečnost, že jeden z členů společné domácnosti hradil více než ostatní členové, v žádném případě neznamená, že by vznik společné domácnosti byl vyloučen, jak nesprávně tvrdí žalovaný – naopak se jedná o situaci, která je zcela běžná, neboť přispívání na společnou domácnost se děje dle možností a vůle každého jejího člena. Nesprávné je přitom i tvrzení žalovaného, že žalobkyně nedoložila společné nakládání s finančními prostředky a že by žalobkyně s dárkyní společně uhrazovaly potřeby jedna druhé. Žalobkyně má naopak za to, že bylo prokázáno, že byly nakupovány společně potraviny, vybavení domácnosti, stroje, drogerie apod. Nadto dárkyně dala žalobkyni a Ing. H. P. k dispozici platební kartu k jejímu bankovnímu účtu, ze kterého žalobkyně hradila i své osobní potřeby a náklady. V širším slova smyslu tak dárkyně přispívala na výživu žalobkyně, která v rozhodné době měla pouze zanedbatelný vlastní příjem.
13. Další žalobní bod žalobkyně věnovala argumentaci, že v dané věci mělo být nejprve postaveno na jisto, zda vztah mezi žalobkyní a dárkyní byl vztahem darovacím, či zda jeho předmětem byla půjčka. Žalobkyně namítá, že žalovaný pod bodem 95 napadeného rozhodnutí dospěl k závěru, že se jednalo o darování, přestože dárkyně uvedla, že šlo o půjčku. Žalovaný ovšem nikterak nezdůvodňuje, proč uvěřil tvrzení dárkyně stran neexistence společné domácnosti, ale neuvěřil jejímu tvrzení stran důvodu poskytnutí peněžních prostředků. Žalobkyně tudíž má za to, že žalovaný porušil § 92 odst. 2 daňového řádu, neboť v daňovém řízení nepostavil na jisto, zda poskytnutí finančních prostředků dárkyni žalobkyni bylo skutečně darem, a tedy zda zde vůbec byl předmět daně darovací.
14. Žalobkyně dále namítá, že finanční úřad, ačkoliv prováděl dokazování, nezahájil daňovou kontrolu ani jiný kontrolní postup, čímž zásadním způsobem ztížil, resp. znemožnil

uplatnění práv žalobkyně coby daňového subjektu v rámci daňového řízení. Žalobkyni bylo odňato právo vyjádřit se k hodnocení skutkových a právních okolností, které jí mělo být předestřeno ve výsledku kontrolního zjištění již v řízení před správcem daně, čímž byl porušen § 92 odst. 7 daňového řádu. Ač tuto vadu žalobkyně namítala již v odvolání, žalovaný tento postup aproboval. Daňový řád neumožňuje stanovit daň odlišně od tvrzení daňového subjektu jiným postupem než na základě výsledku daňové kontroly, jak to výslovně stanoví § 143 odst. 3 daňového řádu. Daňovým tvrzením je dle žalobkyně i situace, kdy daňový subjekt tvrdí, že mu daňová povinnost nevznikla, a že tedy nemá povinnost daňové přiznání podat. Při vyměření daně byl porušen i § 145 odst. 1 a § 143 odst. 2 daňového řádu. Platební výměr i napadené rozhodnutí jsou tak nezákonné, a to z důvodu podstatného porušení ustanovení daňového řádu o řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Žalobkyně nadto namítá, že zatímco v prvostupňovém rozhodnutí je uvedeno, že daň byla stanovena na základě § 139 či § 147 daňového řádu, tedy na základě dokazování, ve stanovisku k odvolání finanční úřad uvedl, že i v případě nepodání daňového přiznání byl oprávněn stanovit daň podle pomůcek. V těchto navzájem nesouladných tvrzeních spatřuje žalobkyně rozpor s § 98 daňového řádu. Z tohoto důvodu je podle názoru žalobkyně prvostupňové rozhodnutí nesrozumitelné a zmatečné co do odůvodnění způsobu stanovení daně.

15. Žalobkyně uznává, že předmětnou argumentaci vznesla již v předchozí žalobě a soud ji ve zrušujícím rozsudku neshledal důvodnou (viz bod 55 zrušujícího rozsudku). Tento závěr soudu ovšem žalobkyně pokládá za nesprávný. Podle žalobkyně se soud opřel o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, který však není na projednávanou věc aplikovatelný, neboť v odkazované věci bylo v daňovém řízení na rozdíl od této věci provedeno vytykácí řízení podle zákona o správě daní a poplatků, což je podstatná odlišnost. Z důvodové zprávy k § 139 daňového řádu nadto podle výkladu žalobkyně plyne, že poté, co k výzvě správce daně není řádné daňové přiznání daňovým subjektem podáno, je správce daně povinen ve věci zahájit buď daňovou kontrolu, nebo postup k odstranění pochybností. Neučinil-li tak správce daně a aproboval-li jeho postup žalovaný i soud, jednalo se o postup nezákonný. Žalobkyně dodala, že možnost stanovit daň bez kontrolních postupů stanoví § 143 odst. 3 daňového řádu až ve znění účinném od 1. 1. 2021.
16. V posledku žalobkyně shodně jako v přechozí žalobě namítá, že již uplynula lhůta pro stanovení daně, neboť občanské soudní řízení, které probíhalo mezi dárkyní a žalobkyní, nesplňovalo požadavky § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu, aby stavělo běh lhůty pro stanovení daně. Správce daně si o otázce, zda jde v konkrétní věci o daň či půjčku, může podle § 99 daňového řádu učinit úsudek sám, bez ohledu na to, jak věc posoudí soudy. To žalobkyně dovozuje i ze zásady vyjádřené v § 1 odst. 1 větě druhé zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Žalobkyně je proto toho názoru, že tříletá lhůta pro stanovení daně uplynula ještě předtím, než správce daně vydal výzvu k podání daňového přiznání k dani darovací, což má za následek nezákonnost (nejen) napadeného rozhodnutí, neboť bylo vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Žalobkyně zdůraznila, že navzdory nesouhlasu soudu s prekluzí daňové povinnosti na této námitce trvá.
17. Na základě shora uvedeného tak žalobkyně navrhuje, aby bylo napadené rozhodnutí zrušeno a aby jí byla přiznána náhrada nákladů řízení.

18. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout s odkazem na napadené rozhodnutí, ve kterém vyčerpávajícím způsobem reagoval na jednotlivé odvolací námitky, které se do jisté míry shodují s námitkami žalobními.
19. K námitce nerespektování závazného právního názoru soudu vyjádřeného ve zrušujícím rozsudku žalovaný uvedl, že z pouhého nesouhlasu žalobkyně s doplněním odvolacího řízení, s vyhodnocením důkazních prostředků či s reakcí na její odvolací námitky nelze bez dalšího dovodit, že by se žalovaný neřídil závazným právním názorem soudu. Žalovaný zdůraznil, že se vyjádřil ke všem jednotlivým výpovědím a jejich dopadu do daného řízení. Odkázal tak na hodnocení svědeckých výpovědí pod body 59 – 75 napadeného rozhodnutí s konstatováním, že nadto nejsou jediným důkazním prostředkem, a nelze je tedy vnímat izolovaně. Hodnocení důkazních prostředků odlišné od názoru žalobkyně přitom nepředstavuje nesprávnost ani nezákonnost takového hodnocení. Žalovaný vyzdvihl, že svědkové vyjádřili vlastní názor na společnou domácnost žalobkyně a dárkyně, resp. jejich vnímání společného soužití, podle názoru žalovaného se však jednalo o nepodložená tvrzení bez relevantní opory ve spisovém materiálu. Žalovaný proto dospěl k závěru, že ani dodatečně provedené svědecké výpovědi, ani výpověď Mgr. T. L. neprokázaly vedení společné domácnosti ve smyslu § 115 občanského zákoníku z roku 1964 – tj. že spolu žalobkyně a dárkyně trvale žily a měly společné finanční prostředky, ze kterých společně uhrazovaly náklady na své potřeby, a že na sebe byly vzájemně odkázány výživou. Žalovaný nijak nerozporuje, že náklady na provoz společné domácnosti mohou být rozloženy nerovnoměrně, nicméně za situace, kdy jedna osoba (dárkyně) hradila veškeré náklady výlučně, nelze dovodit, jak se na provozu tvrzené společné domácnosti podílely ostatní osoby (žalobkyně). Žalovaný odmítl, že by výpověď dárkyně byla nepřípustně upřednostňována, s poukazem na to, že v roce 2020 byl proveden opětovný výslech dárkyně na návrh žalobkyně, přičemž dárkyně vypovídala shodně jako při výslechu v roce 2017. Žalovaný přitom nepokládá svědeckou výpověď dárkyně za rozpornou s ostatními výpověďmi, jestliže uvedla, že některým osobám bylo umožněno využívat část ubytovny jen pro sebe a že společné finanční prostředky měly být využity na nákup historických zemědělských strojů. Žalovaný pak odmítl i námitku ovlivnění výpovědi M. K., jelikož z obsahu spisu nevyplývá a ani žalobkyně netvrdí, že (jak) dárkyně ovlivnila jeho výpověď – svědek byl přitom poučen o důsledcích křivé výpovědi. Žalobkyně tak neunesla důkazní břemeno, že v rozhodném období s dárkyní společně nakládaly s finančními prostředky, přičemž z ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu neplyne povinnost správce daně vyzývat daňový subjekt ke splnění důkazní povinnosti (průběžně). Ostatně žalobkyně byla dostatečně seznámena s tím, v jaké věci byla vyzvána k podání daňového přiznání, a bylo jí tedy zřejmé, co má v dané věci prokazovat. Žalovaný tak neměl důvod hodnotit jiné důkazy k uznání osvobození, jestliže je žalobkyně nenavrhl ani nepředložila. Žalovaný uzavřel, že se jednalo o bezúplatné nabytí majetku žalobkyní, a že tedy existoval předmět daně darovací, neboť i sama žalobkyně označovala získané finanční prostředky za dar, a to i v soudním řízení vedeném u Okresního soudu Praha-východ.
20. K námitce nezahájení daňové kontroly nebo jiného kontrolního postupu žalovaný uvedl, že předmětnou žalobní námitku neshledal soud v bodě 55 zrušujícího rozsudku důvodnou, a tento právní názor není důvod měnit, nedošlo-li ke změně skutkového ani právního stavu. Na podporu své argumentace odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2008, č. j. 2 Afs 80/2008-67, a náleží Ústavního soudu ze dne 22. 12. 2010, sp. zn. III. ÚS 1275/10. Žalovaný pak setrval na názoru, že stanovení daně dokazováním mimo daňovou kontrolu je postup v zásadě možný, pokud tím nedojde ke krácení práv daňového

subjektu a dokazování neproběhne zcela bez účasti nebo vědomí daňového subjektu. Žalobkyně nebyla stanovením daně dokazováním, aniž by byl formálně zahájen např. postup k odstranění pochybností nebo daňová kontrola, krácena na svých právech. Pokud žalobkyně namítá, že nemohla reagovat na případné hodnocení skutkových a právních okolností, žalovaný tvrdí, že jí v tom nic nebránilo. Žalovaný má naopak za to, že v průběhu řízení probíhal aktivní dialog mezi správcí daně obou stupňů ohledně zjištění a stanovení daňové povinnosti a dokazování proběhlo v souladu s § 8 a § 92 a násl. daňového řádu (k tomu odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2019, č. j. 7 Afs 379/2018-40, a ze dne 20. 6. 2019, č. j. 9 Afs 394/2018-33).

21. K namítanému uplynutí lhůty pro stanovení daně žalovaný uvedl, že i v tomto případě se jedná o námitku již dříve vypořádanou soudem ve zrušujícím rozsudku (pod bodem 44), a není namístě, aby se soud od svého dřívějšího posouzení odchýlil a námitku posoudil odlišně. Žalovaný pak setrval na tom, že po dobu občanského soudního řízení vedeného u Okresního soudu Praha-východ pod sp. zn. 16 C 56/2015 došlo ke stavění lhůty pro stanovení daně (konkrétně ode dne 4. 6. 2014 do dne 11. 11. 2016). Žalovaný je přesvědčen o tom, že v uvedeném soudním řízení byla řešena otázka nezbytná pro správné stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu a mohl o ní rozhodnout pouze soud. Pokud by totiž bylo v občanském soudním řízení vydáno pravomocné rozhodnutí, z něhož by vyplývalo, že finanční prostředky byly poskytnuty žalobkyni jako půjčka, pak by jí nevznikla daňová povinnost k dani darovací. Skutečnost, že soudní řízení neskončilo meritorním rozhodnutím, nezavinil žalovaný. V době stavení prekluzivní lhůty byla žalobkyni dne 2. 12. 2014 doručena výzva k podání daňového přiznání a následně došlo v materiálním pojetí k podání přiznání k dani darovací dne 12. 12. 2014, nová lhůta pro stanovení daně nicméně začala běžet až ode dne 11. 11. 2016 do dne 11. 11. 2019. První rozhodnutí o odvolání nabylo právní moci dne 30. 4. 2018, tedy před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně, přičemž následně od 2. 7. 2018 do 1. 6. 2020 došlo k přerušování lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu v souvislosti se soudním řízením vedeným pod sp. zn. 51 Af 1/2018. Po skončení tohoto soudního řízení z prekluzivní lhůty zbývalo ještě 497 dnů a napadené rozhodnutí bylo vydáno po 249 dnech, tj. ještě před uplynutím lhůty pro stanovení daně darovací. Žalovaný proto uzavřel, že žádnou z uplatněných žalobních námitek nelze mít za důvodnou.
22. Později v samostatném podání ze dne 8. 8. 2022 žalovaný doplnil, že Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 20. 4. 2022, č. j. 31 Af 59/2020-159, dospěl při posuzování téže problematiky k jednoznačnému závěru, že „žalobkyně spolu s Mgr. K. nesdílely v období od 27. 10. 2010 do 15. 11. 2011 společnou domácnost“. Žalovaný zdůrazňoval, že tamní soud dospěl ke stejnému závěru jako žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí. Nadto poukázal na to, jak se tamní soud vypořádal s argumentací žalobkyně, že poskytnuté peněžní prostředky představovaly půjčku, nikoliv dar. S odkazem na tento rozsudek žalovaný opětovně navrhl, aby soud žalobu zamítl.

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

23. Úvodem soud předesílá, že předmětem daňového řízení, které je přezkoumáváno soudem, byla částka 30 000 000 Kč. Soud ze správního spisu zjistil, že přípisem ze dne 31. 10. 2014 doručeným finančnímu úřadu dne 3. 11. 2014 se jej daňová poradkyně dárkyně dotazovala na daňovou povinnost žalobkyně. Daňová poradkyně poskytla správcí daně výpis z bankovního účtu dárkyně, dle kterého poukázala dne 27. 10. 2011 na bankovní účet žalobkyně (obdarované) částku ve výši 30 000 000 Kč a dne 15. 11. 2011 částku ve výši 20

000 000 Kč. Finanční úřad zjistil, že dne 4. 6. 2014 byla dárkyní u Okresního soudu Praha-východ pod sp. zn. 4 C 248/2014 (posléze postoupená z důvodu místní nepříslušnosti Okresnímu soudu v Příbrami a dále vedená pod sp. zn. 16 C 56/2015) podána žaloba, kterou se po žalobkyni domáhala vrácení 35 000 000 Kč s tím, že se mělo z její strany jednat o půjčku. Součástí správního spisu jsou rovněž kopie některých dokumentů z tohoto soudního spisu. Jako důkaz, že tuto částku žalobkyni poukázala, doložila dárkyně shodný výpis z bankovního účtu, který byl předložen i finančnímu úřadu. Správce daně požádal Okresní soud v Příbrami o spisový materiál. Ten mu sdělil, že soudní řízení bylo zastaveno pro zpětvzetí žaloby usnesením ze dne 26. 9. 2016, které nabylo právní moci dne 11. 11. 2016. Z obsahu soudního spisu vyšlo najevo, že mezi stranami nebylo sporné poskytnutí uvedených částek, ale sporným bylo posouzení charakteru právního jednání, tedy zda šlo o půjčku, jak tvrdila dárkyně, či o dar, což tvrdila žalobkyně.

24. Jelikož žalobkyně trvala na tom, že poskytnuté finanční prostředky byly darem, který je v souladu s § 6 zákona o trojdani předmětem darovací daně, doručil správce daně s odkazem na § 145 odst. 1 daňového řádu žalobkyni výzvu ze dne 2. 12. 2014, č. j. 4319948/14/2108-70462-201958, k podání daňového přiznání k dani darovací. Žalobkyně prostřednictvím svého zástupce dne 12. 12. 2014 finančnímu úřadu sdělila, že v roce 2011 nepřijala žádný dar, za který by byla povinna podat daňové přiznání. Žalobkyně uvedla, že přijala na svůj bankovní účet dva finanční dary od dárkyně, a to dne 27. 10. 2011 částku 30 000 000 Kč a dne 18. 11. 2014 (ve skutečnosti dne 15. 11. 2011; toto správné datum žalobkyně v průběhu řízení nikdy nezpochybňovala) částku 20 000 000 Kč. Současně žalobkyně uvedla, že je osobou zařazenou ve II. skupině pro výpočet daně darovací, protože byla v souladu s § 11 odst. 3 písm. b) zákona o trojdani osobou, která s dárkyní žila nejméně po dobu jednoho roku před převodem ve společné domácnosti a která z tohoto důvodu pečovala o společnou domácnost.
25. Dne 11. 2. 2015 obdržel správce daně čestná prohlášení J. H., K. H, I. M a žalobkyně, v nichž popsali (více či méně detailně) nejenom vedení společné domácnosti (komunity) a bydlení v P.s dalšími osobami, zejména se žalobkyní, dárkyní a M. K. (manželem dárkyně), ale také finanční a materiální chod domácnosti, osobní výkon společné práce související s rozvojem a budováním společné domácnosti atd. Dále bylo doloženo 7 ks vzájemné e-mailové komunikace vypovídající o existenci, realizaci či řešení chodu společné domácnosti a přiloženo 7 ks fotografií ze společné oslavy Vánoc roku 2010.
26. K posouzení toho, zda se jednalo o bezúplatné nabytí majetku osvobozeného od daně darovací podle § 19 odst. 3 zákona o trojdani, provedl správce daně dne 9. 2. 2017 výslech osob, které předložily čestná prohlášení, a žalobkyně. O provádění svědeckých výpovědí vyrozuměl zástupce žalobkyně. Téhož dne provedl i výslech dárkyně, která mj. prohlásila, že ve společné domácnosti se žalobkyně (ani dalšími tvrzenými osobami) nežila (žila s manželem a dětmi) a neuhrazovala společné potřeby, a vztah se žalobkyní charakterizovala jako externí spolupráci. Dárkyně si přesně nevybavila, zda a případně v jakém pracovněprávním či obdobném vztahu byla ve vztahu k ní či jejím firmám v té době žalobkyně a H. P..
27. Ve správním spisu je dále založen úřední záznam ze dne 10. 2. 2017 podle § 63 daňového řádu, z něhož vyplývají skutkové a právní závěry, které finanční úřad z provedeného dokazování učinil, a jež lze považovat za hodnocení podle § 92 odst. 7 daňového řádu.

28. Správce daně na základě shromážděných podkladů dospěl k závěru, že k bezúplatnému nabytí majetku žalobkyní od dárkyně došlo. Společná domácnost mezi dárkyní a žalobkyní však prokázána nebyla, protože se na bezúplatné nabytí majetku nevztahuje osvobození podle § 19 odst. 3 zákona o trojdani. Finanční úřad učinil na základě svědeckých výpovědí závěr, že svědci nepotvrdili, že by společně žijící osoby v rozhodnou dobu hospodařily s finančními prostředky tak, že by společně uhrazovaly náklady na své potřeby. Svědci měli zaměstnanecký nebo jiný výdělečný vztah ke společností Double Square, a. s., a Stébľa, s. r. o. Není zpochybněno, že žalobkyně, dárkyně a další osoby tvořily na společné ubytovně společenství lidí, které spojovaly podobné zájmy. Nebylo však prokázáno, že by tyto osoby tvořily společnou domácnost ve smyslu § 115 občanského zákoníku z roku 1964. Finanční úřad prvostupňovým rozhodnutím ze dne 28. 3. 2017 vyměřil žalobkyni podle zákona o trojdani ve spojení s § 57 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen „zákonné opatření“), a podle § 139 ve spojení s § 147 daňového řádu daň darovací ve výši 5 955 000 Kč.
29. Nad rámec skutkových zjištění vycházejících z obsahu doloženého správního spisu v projednávané věci soud na tomto místě uvádí, že je mu z úřední činnosti z věci vedené zdejší soudem pod sp. zn. 51 Af 2/2018 známo, že finanční úřad posléze platebním výměrem ze dne 9. 5. 2017, č. j. 2695461/17/2120-70462-201958, vyměřil žalobkyni ještě darovací daň ve výši 6 498 000 Kč, neboť vyšel z toho, že dárkyně žalobkyni darovala celkem 50 000 000 Kč, a to zčásti dne 27. 10. 2011 a zčásti dne 15. 11. 2011. Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 15. 5. 2018, č. j. 21292/18/5100-31461-702147, zamítl odvolání žalobkyně podané proti uvedenému platebnímu výměru a potvrdil ho. Byť žalobkyně proti naposledy označenému rozhodnutí žalovaného podala u zdejšího soudu dne 4. 7. 2018 žalobu, soud řízení o ní zastavil usnesením ze dne 22. 8. 2018, č. j. 51 Af 2/2018-37, neboť žalobkyně na výzvu soudu včas nezaplatila soudní poplatek. Na tom nic nezměnilo, že žalobkyně podala žádost o prominutí zmeškání lhůty pro zaplacení soudního poplatku, jelikož tak učinila až poté, co nabylo účinnosti usnesení o zastavení řízení (k tomu viz usnesení zdejšího soudu ze dne 3. 4. 2019, č. j. 51 Af 2/2018-43).
30. Z obsahu správního spisu doloženého v projednávané věci soud dále zjistil, že dne 7. 4. 2017 požádala žalobkyně o posečkání s úhradou daně darovací ve výši 5 955 000 Kč, čemuž správní orgán I. stupně vyhověl a povolil posečkání úhrady daně do dne 3. 4. 2018 za současného zřízení zástavního práva na nemovité věci žalobkyně. Žalovanému byl následně předán podnět žalobkyně na prohlášení nicotnosti prvostupňového rozhodnutí, který byl podle § 105 odst. 5 daňového řádu pro nedůvodnost odložen.
31. Dne 28. 4. 2017 podala žalobkyně proti prvostupňovému rozhodnutí odvolání, které bylo postupně doplněno podáními ze dne 29. 5. 2017, 13. 8. 2017 a 8. 2. 2018. Žalobkyně v odvolacím řízení doložila čestná prohlášení dalších osob (Ing. J. E., Ing. T. M. a Ing. P. N.), jež potvrzovaly společné soužití žalobkyně a dárkyně a toto zopakovaly i ve svých svědeckých výpovědích dne 11. 12. 2017 a 22. 1. 2018.
32. O odvolání žalobkyně rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 4. 2018, č. j. 19345/18/5100-31461-702147 (dále jen „původní rozhodnutí žalovaného“), v němž vyšel z toho, že převodem finančních prostředků dne 27. 10. 2011 žalobkyně bezúplatně nabyla finanční prostředky ve výši 30 000 000 Kč, přičemž podle § 5 odst. 1 zákona o trojdani byla poplatníkem daně darovací. Povinnost podat daňové přiznání k dani darovací vznikla žalobkyni v souladu s § 21 odst. 1 písm. b) zákona o trojdani do 30 dnů ode dne 27. 10.

2011. Přes výzvu doručenou dne 2. 12. 2014 však žalobkyně daňové přiznání nepodala. Žalobkyně nezpochybnila přijetí částky 30 000 000 Kč dne 27. 10. 2011 na svůj účet, uvedla však, že splňuje podmínky pro osvobození od daně darovací, neboť s dárkyní žila nejméně po dobu jednoho roku před převodem ve společné domácnosti a z tohoto důvodu pečovala o společnou domácnost. Vzhledem k tomu, že od 4. 6. 2014 probíhalo občanské soudní řízení mezi dárkyní a žalobkyní o zaplacení dlužných částek, které byly dle žalobkyně darem, daňové řízení neprobíhalo vzhledem k tomu, že výsledek soudního řízení byl nezbytný pro správné posouzení daňové povinnosti žalobkyně. Soudní řízení bylo ukončeno usnesením ze dne 26. 9. 2016, č. j. 16 C 56/2015-275, které nabylo právní moci dne 11. 11. 2016.

33. Informace získané ze svědeckých výpovědí vyhodnotil žalovaný tak, že dárkyně potvrdila, že se žalobkyní společnou domácnost nevedla, neboť ji vedla se svojí rodinou. Žalovaný vyšel z předpokladu, že pro vedení společné domácnosti je podstatné, aby byla splněna podmínka vzájemné finanční spoluúčasti osob žijících ve společné domácnosti. Jinými slovy, osoby spolu musejí nejen trvale žít, ale musí též vzájemně přispívat na úhradu a obstarávání společných potřeb. Z výpovědi dárkyně však nevyplývalo, že by se žalobkyní měly společné finance, ze kterých by hradily náklady na bydlení, náklady na energie, náklady na vodné a stočné či na jídlo. Dárkyně totiž prohlásila, že nájemné ubytovny a drogerii hradila jí ovládaná společnost. Naopak otázka sdílení společného zájmu, případně míry trávení volného času slouží jako jeden z prostředků pro posouzení, zda dané osoby spolu trvale žijí. Je však zcela nedostatečná pro prokázání druhé nezbytné podmínky společné domácnosti, a to finanční spoluúčasti zúčastněných osob. E-mailovou komunikaci neshledal žalovaný za dostatečně určitou pro úsudek o tom, za jakých podmínek probíhalo stravování a využívání sociálního zařízení. Další e-maily dokládaly společné aktivity v oblasti pěstování zeleniny a chovu zvířat, avšak nikoliv podmínky, za nichž k těmto aktivitám docházelo. Rovněž z předložených fotografií nevyplývá vedení společné domácnosti žalobkyně s dárkyní. Ani z obsahu čestných prohlášení a výslechů svědků nelze na společnou domácnost, tedy že by spolu trvale žily, měly společné finanční prostředky a z nich uhrazovaly náklady na své potřeby, usuzovat. Žalovaný uzavřel, že existence společné domácnosti žalobkyní prokázána nebyla, a osvobození od daně darovací proto nelze přiznat.
34. K odvolacím námitkám žalobkyně se žalovaný ve stručnosti vyjádřil následovně: K odvolací námitce, že v prvostupňovém rozhodnutí není uvedeno, na jakém základě byla darovací daň vyměřena, a že nebyla provedena daňová kontrola, uvedl, že v jeho odůvodnění je podrobně popsáno, co vyměření daně předcházelo. V případě žalobkyně nebylo třeba daňovou kontrolu provádět, neboť daňové přiznání sice na výzvu nepodala, byla však se správcem daně součinná. Prvostupňové rozhodnutí tak bylo vydáno na základě řady podkladů, k nimž se žalobkyně mohla vyjádřit a při výpovědích klást svědkům otázky. Vzhledem k tomu, že daňové přiznání nebylo podáno, správce daně stanovil základ daně dokazováním a v souladu se zákonem vyměřil daň platebním výměrem.
35. K odvolací námitce ohledně toho, že nebylo zjevné, jaký procesní postup finanční úřad použil, žalovaný uvedl, že k vyměření daně podle pomůcek může správce daně přistoupit, pokud daňový subjekt nepodá daňové přiznání. Žalobkyně sice daňové přiznání nepodala, s finančním úřadem však spolupracovala, neboť vysvětlila, proč se necítí povinna jej podat, a podmínky pro stanovení daně podle pomůcek tak nebyly splněny. Žalovaný odkázal

na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 66/2015-36, a ze dne 27. 10. 2015, č. j. 4 Afs 170/2015-42. Žalobkyni byla vyměřena daň darovací dokazováním podle § 139 ve spojení s § 147 daňového řádu, nikoliv podle pomůcek.

36. K odvolací námitce, že nebylo prokázáno, že by předmětná částka byla darem, žalovaný uvedl, že žalobkyně sama ve vyjádření k výzvě k podání daňového přiznání uvedla, že obě částky přijala jako dar, avšak zpochybnila, že by byla povinna z nich hradit daň darovací. Dokazování bylo tedy vedeno směrem k této okolnosti, nikoliv k samotné právní povaze jednání, jímž se finanční prostředky dostaly do dispozice žalobkyně. Žalovaný uvedl, že dokazování v předchozím daňovém řízení proběhlo správně a v souladu s právními předpisy. Žalovaný též připomněl, že byť daňové řízení vede správce daně, důkazní břemeno nese rovněž žalobkyně, a to ohledně skutečností, které je povinna uvést v daňovém přiznání. To se týká jejího tvrzení, že v jejím případě šlo o bezúplatné nabytí majetku mezi osobami zařazenými ve II. skupině podle zákona o trojdani. Odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2015, č. j. 1 Afs 148/2014-32 (bod 32).
37. K odvolací námitce, že finanční úřad nesprávně vyhodnotil informace získané ze svědeckých výpovědí, žalovaný tyto informace zrekapituloval a ztotožnil se se závěry, které z nich finanční úřad učinil. K odvolací námitce, že nebylo dostatečně prověřeno, že předmětná částka nebyla darem, nýbrž půjčkou, a k návrhu na opakovaný výslech dárkyně žalovaný odkázal na tu část odůvodnění, která otázky právního důvodu poskytnutí finančních prostředků již objasnila, a vyjádřil se rovněž k tomu, proč nepovažuje opakovaný výslech dárkyně za potřebný. K důkazu listinami týkajícími se Mgr. T. L. navrženému v odvolacím řízení, které mají rovněž potvrzovat existenci společné domácnosti žalobkyně a dárkyně, žalovaný vysvětlil, z jakých důvodů nemohou tyto informace zvrátit doposud zastávaný názor orgánů finanční správy na otázku soužití žalobkyně a dárkyně.
38. Soud ze správního spisu dále zjistil, že žalovaný podal dne 23. 1. 2019 pod č. j. 2856/19/5100-31461-709097 podnět podle § 121 odst. 3 daňového řádu Generálnímu finančnímu ředitelství (dále jen „GFŘ“) k nařízení přezkoumání původního rozhodnutí žalovaného. Jako důvod uvedl procesní pochybení, které namítala žalobkyně. Rozhodnutím ze dne 12. 2. 2019, č. j. 7341/19/7100-30121-013876, nařídilo GFŘ podle § 122 odst. 1 daňového řádu přezkoumání původního rozhodnutí žalovaného s tím, že jako důvod přezkoumání ve smyslu § 123 odst. 3 daňového řádu vymezilo procesní pochybení v odvolacím řízení spočívající v neseznámení žalobkyně s výsledky provedeného dokazování.
39. Žalovaný následně provedl (doručením zástupci dne 3. 4. 2019) seznámení žalobkyně se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení a vyzval ji, aby se k věci vyjádřila ve lhůtě 15 dnů stanovené v souladu s § 115 odst. 3 daňového řádu. V tomto dokumentu žalovaný zrekapituloval průběh dosavadního řízení včetně jím provedeného doplnění dokazování, uvedl relevantní právní předpisy a judikaturu správních soudů, z nichž vycházel, a seznámil žalobkyni se svým právním hodnocením. Možnosti vyjádřit se před vydáním rozhodnutí žalobkyně nevyužila. Žalovaný poté vydal dne 27. 6. 2019 rozhodnutí č. j. 21537/19/5100-31461-709097 (dále jen „přezkumné rozhodnutí“), kterým přezkumné řízení zastavil. O odvolání žalobkyně proti přezkumnému rozhodnutí rozhodlo GFŘ rozhodnutím ze dne 23. 1. 2020, č. j. 84396/20/7100-30121-013876, tak, že jej zamítlo a přezkumné rozhodnutí potvrdilo.

40. Z úřední činnosti je soudu známo, že proti naposledy uvedenému rozhodnutí podala žalobkyně u zdejšího soudu dne 27. 3. 2020 žalobu. Jelikož však Krajský soud v Praze není místně příslušným k projednání a rozhodování v této věci, usnesením ze dne 6. 5. 2020, č. j. 51 Af 11/2020-18, postoupil věc Krajskému soudu v Brně jakožto soudu místně příslušnému a o dalším průběhu řízení soudu již není nic známo.
41. Proti původnímu rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně dne 2. 7. 2018 žalobu, o které rozhodl zdejší soud rozsudkem č. j. 51 Af 1/2018-66 tak, že původní rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Soud v rozsudku č. j. 51 Af 1/2018-66 nejprve vysvětlil, že lhůta pro stanovení daně tehdy ještě neuplynula (body 40–44) a že původní rozhodnutí žalovaného nebylo nepřezkoumatelné ani pro nesrozumitelnost, ani pro nedostatek důvodů (body 45–47). Dal však za pravdu žalobkyni v tom, že jí žalovaný neumožnil uplatnit procesní práva ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť ji před vydáním původního rozhodnutí neseznámil se skutečnostmi a důkazy zjištěnými v rámci odvolacího řízení a s předběžným hodnocením v odvolacím řízení provedených svědeckých výpovědí. Soud proto původní rozhodnutí žalovaného zrušil postupem podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. s odůvodněním, že bylo zatíženo podstatnou procesní vadou, která mohla mít vliv na jeho zákonnost. Současně shledal, že rozhodnutí v přezkumném řízení, které nabylo právní moci potvrzujícím odvolacím rozhodnutím GFŘ, nemělo a nemohlo mít žádných účinků na původní rozhodnutí žalovaného – konkrétně že jím nebylo možné zhojit vady odvolacího řízení předcházejícího vydání původního rozhodnutí žalovaného, jestliže bylo přezkumné řízení žalovaným zastaveno (body 48–53). Soud tak žalovanému uložil, aby v dalším řízení odstranil vytknutou vadu řízení, vypořádal se se všemi námitkami a případnými důkazními návrhy, které žalobkyně uplatní, a rovněž s těmi, které uplatnila v žalobě a jimiž se soud pro jejich předčasnost nemohl věcně zabývat (bod 58). Nad rámec tohoto odůvodnění pak soud dospěl k závěru, že ale správce daně nepochybil, nezahájil-li v projednávané věci daňovou kontrolu (bod 55), a že správci daně z daňového řádu nevyplývala povinnost seznamovat žalobkyni s průběžným stavem daňového řízení ani povinnost dát žalobkyni možnost se před vydáním prvostupňového rozhodnutí vyjádřit k podkladům rozhodnutí (bod 56). Námitkami týkajícími se existence společné domácnosti a řádnosti provedeného dokazování a vyhodnocení důkazů se soud pro předčasnost (vzhledem k možnosti, že žalovaný bude provádět další důkazy navržené žalobkyní) nezabýval.
42. V dalším řízení žalovaný nařídil, aby k posouzení, zda se jednalo o bezúplatné nabytí majetku osvobozeného od daně darovací podle § 19 odst. 3 zákona o trojdani, provedl správce daně další výslechy osob, a to Mgr. A. J., M. K a opětovně i dárkyně. Dokazování finanční úřad uskutečnil dne 22. 7. 2020, přičemž o provádění svědeckých výpovědí předem vyrozuměl jak zástupce žalobkyně, tak samotnou žalobkyni. Oba se provádění výslechů svědků osobně zúčastnili.
43. Žalovaný následně seznámil žalobkyni (doručením zástupci dne 23. 10. 2020) se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení a vyzval ji, aby se k věci vyjádřila ve lhůtě 15 dnů stanovené v souladu s § 115 odst. 3 daňového řádu. V tomto dokumentu žalovaný zrekapituloval průběh dosavadního řízení včetně jím provedeného doplnění dokazování, uvedl relevantní právní předpisy a judikaturu správních soudů, z nichž vycházel, a seznámil žalobkyni se svým skutkovým a právním hodnocením věci.
44. V podání ze dne 10. 12. 2020 žalobkyně namítla, že se žalovaný nevyjádřil k její námitce týkající se upřednostňování výslechu dárkyně oproti jiným výpovědím ani k námitce

možného ovlivnění svědka M. K., přičemž se nezaobíral ani pravdivostí jejich výpovědí. V této souvislosti žalobkyně namítala, že jí není zřejmé, na jakém základě žalovaný dospěl k závěru o nemožnosti použití svědecké výpovědi jako důkazu, a současně vysvětlovala, proč tento právní názor žalovaného pokládá za nesprávný. Žalobkyně žalovanému dále vyčetla, že se nezabýval ani její námitkou prekluze. Měla proto za to, že seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření ze dne 20. 10. 2020 trpí nedostatky a že žalovaný nerespektoval závazný právní názor soudu vyslovený v rozsudku č. j. 51 Af 1/2018-66. Žalovanému navrhla, aby změnil právní názor, řádně zhodnotil provedené výslechy svědků, a v návaznosti na to ji znovu seznámil se svým hodnocením. Žalobkyně deklarovala, že teprve poté podá ve věci své vyjádření.

45. Konečně dne 5. 2. 2021 vydal žalovaný napadené rozhodnutí, jímž odvolání žalobkyně znovu zamítl a prvostupňové rozhodnutí potvrdil. Napadené rozhodnutí bylo doručeno zástupci žalobkyně dne 15. 2. 2021.
46. V napadeném rozhodnutí žalovaný nejprve zrekapituloval průběh řízení (body 1–21), shrnul obsah odvolání žalobkyně proti prvostupňovému rozhodnutí a její vyjádření ze dne 10. 12. 2020 (body 22–23) a následně citoval vybraná právní ustanovení a rozhodnutí soudů, která tvoří právní základ projednávané věci (body 24–48). V další části napadeného rozhodnutí žalovaný popsal, co bylo předmětem daně darovací a proč byla žalobkyně povinna podat daňové přiznání k dani darovací (body 49–52). Za účelem posouzení toho, zda se jednalo o bezúplatné nabytí majetku osvobozené od daně darovací, žalovaný nejdříve podal výklad pojmu společná domácnost ve smyslu § 11 odst. 3 písm. b) zákona o trojdani ve spojení s § 115 občanského zákoníku z roku 1964 (body 53–56) a posléze rozebral shromážděné důkazy (body 57–81). V rámci toho žalovaný jednotlivě citoval, jak vypovídali vyslychaní svědci K. H. (bod 59), J. H. (bod 60), I. M. (bod 61), dárkyně (body 62 a 71), Ing. J. E. (bod 64), Ing. T. M. (bod 65), Ing. P. N. (bod 66), Mgr. A. J. (bod 69) a M. K. (bod 73). Svědecké výpovědi pak žalovaný zhodnotil pod body 58, 63, 67, 70, 72, 74–75, 79 a 81 napadeného rozhodnutí. Žalovaný dále popsal, kde měli žalobkyně, dárkyně a její manžel v minulosti evidovaný pobyt (bod 76), co zjistil ze žalobkynin předložených písemností (body 77 a 79–80) a které období bylo jediné rozhodné pro posouzení osvobození od daně darovací (body 77–78). Vyhodnotil, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno k tomu, že by měla nárok na osvobození od daně darovací (bod 82). Na tomto základě proto žalovaný uzavřel (body 83–84), že dárkyně bezúplatně převedla žalobkyni finanční prostředky ve výši 30 000 000 Kč, čímž žalobkyně bezúplatně nabyla majetek, který byl předmětem daně darovací, neboť se na něj nevztahovalo osvobození od této daně podle § 19 odst. 3 zákona o trojdani – dospěl totiž k závěru, že v rozhodném období jednoho roku před nabytím finančních prostředků, tedy ode dne 27. 10. 2010 do dne 15. 11. 2011, žalobkyně a dárkyně nevedly společnou domácnost. Objasn timer, jak došel k daňové povinnosti konkrétně ve výši 5 955 000 Kč. Pod body 85–112 napadeného rozhodnutí pak žalovaný jednotlivě odůvodnil, proč shledal odvolací námitky nedůvodnými.
47. K rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 4. 2022, č. j. 31 Af 59/2020-159, na který žalovaný odkázal v průběhu tohoto soudního řízení, soud poznamenává, že se s ním v rámci své činnosti seznámil a zjistil z něj, že tamní soud v související věci přezkoumával rozhodnutí GFŘ ze dne 17. 7. 2020, č. j. 27410/20/7100-30121-013876, o odvolání proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 11. 2019, č. j. 44946/19/5100-31461-709097, kterým bylo zastaveno přezkumné řízení ve věci rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 5. 2018, jež bylo

napadeno před zdejším soudem pod sp. zn. 51 Af 2/2018, tj. ve věci vyměření daně darovací z částky 50 000 000 Kč. GŘ výrok o zastavení přezkumného řízení nahradilo výrokem o změně některých odstavců v odůvodnění rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 5. 2018, č. j. 21292/18/5100-31461-702147 (srov. bod 30 odůvodnění tohoto rozsudku) s tím, že výrok zůstává beze změny. Krajský soud v Brně v rozsudku podrobně zhodnotil mj. otázku existence společné domácnosti mezi dárkyní a žalobkyní v totožném rozhodném období právě s ohledem na možné osvobození od daně darovací dle § 19 odst. 3 ve spojení s § 11 odst. 3 písm. b) zákona o trojdani.

Posouzení žaloby soudem

Splnění procesních podmínek a relevantní právní úprava

48. Žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a proti rozhodnutí, proti kterému je žaloba přípustná. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud nezjistil.
49. Soud o žalobě rozhodl bez jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., jelikož žádný z účastníků v reakci na příslušnou výzvu soudu jeho nařízení nepožadoval.
50. Při posouzení věci vyšel soud z následující právní úpravy:
51. Podle § 5 zákona o trojdani je poplatníkem daně darovací nabyvatel; při bezúplatném poskytnutí majetku fyzickou osobou, která má trvalý pobyt v tuzemsku, nebo právnickou osobou, která má sídlo v tuzemsku, fyzické osobě, která nemá trvalý pobyt v tuzemsku, nebo právnické osobě která nemá sídlo v tuzemsku, je poplatníkem daně darovací vždy dárce. Není-li dárce poplatníkem, je ručitelem.
52. Podle § 6 odst. 1 věty první a druhé zákona o trojdani je předmětem daně darovací bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu nebo v souvislosti s právním úkonem. Majetkem pro účely daně darovací jsou nemovitosti, movitý majetek a jiný majetkový prospěch.
53. Podle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o trojdani je základem daně darovací cena majetku, který je předmětem této daně, snížená o cenu majetku osvobozeného podle tohoto zákona od daně darovací.
54. Podle § 7 odst. 3 zákona o trojdani se cena movitého majetku nabytého darováním od téže osoby týmž nabyvatelem v průběhu dvou po sobě jdoucích kalendářních roků sčítá a tento součet cen je základem daně podle odstavce 1. Pokud byla daň darovací z nabytí majetku v tomto období již vyměřena, započítá se na daň vyměřenou při opakovaném nabytí majetku.
55. Podle § 11 odst. 1 zákona o trojdani jsou pro účely výpočtu daně dědické, darovací a daně z převodu nemovitostí osoby zařazeny do tří skupin vyjadřujících vztah poplatníka k zůstaviteli, dárci nebo nabyvatelem. Příbuzenským vztahům jsou na roveň postaveny vztahy založené osvojením.
56. Podle § 11 odst. 3 písm. b) zákona o trojdani do II. skupiny patří manželé dětí (zeťové a snachy), děti manžela, rodiče manžela, manželé rodičů a osoby, které s nabyvatelem, dárce nebo zůstavitelem žily nejméně po dobu jednoho roku před převodem nebo smrtí

zůstavitele ve společné domácnosti a které z tohoto důvodu pečovaly o společnou domácnost nebo byly odkázány výživou na nabyvatele, dárce nebo zůstavitele. Podle § 11 odst. 4 zákona o trojdani do III. skupiny patří ostatní fyzické a právnické osoby.

57. Pojem společná domácnost ve smyslu § 11 odst. 3 písm. b) zákona o trojdani je třeba vykládat ve světle občanskoprávní úpravy tohoto institutu v době darování, neboť je vymezen nejen pro soukromoprávní vztahy, ale i pro účely veřejného práva, jestliže občanský zákoník (z roku 1964) je předpisem obecným, který je subsidiárně použitelný pro výklad pojmů v případě, kdy zvláštní právní předpis nestanoví jinak.
58. Podle § 115 občanského zákoníku z roku 1964 platilo, že domácnost tvoří fyzické osoby, které spolu trvale žijí a společně uhrazují náklady na své potřeby.
59. Časovou podmínku soužití osob ve společné domácnosti stanovenou v § 11 odst. 3 písm. b) zákona o trojdani je pak třeba vykládat tak, že doba (nejméně) jednoho roku je posuzována jako doba bezprostředně předcházející převodu (k tomu viz rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16. 9. 2013, č. j. 30 Af 145/2011-33). Výhodnější postavení osob zařazených do I. a II. skupiny ve smyslu zákona o trojdani se totiž stanoví jen pro ty, mezi nimiž úzký vztah trvá i v době převodu.
60. Podle § 19 odst. 3 zákona o trojdani je od daně darovací osvobozeno bezúplatné nabytí majetku, pokud k němu dochází mezi osobami zařazenými v I. a II. skupině.
61. Podle § 19 odst. 4 písm. b) zákona o trojdani je od daně darovací za podmínek dále uvedených osvobozeno nabytí vkladů na účtech u bank (s výjimkou vkladů na účtech zřízených pro podnikatelské účely), peněžních prostředků v české nebo cizí měně a cenných papírů, pokud úhrnná částka všech těchto hodnot nepřevyšuje u osob III. skupiny 20 000 Kč u každého jednotlivého poplatníka. Daň se vybere jen z té části movitého majetku nabyvaného každým nabyvatelem, která převyšuje uvedené částky.
62. Podle § 57 zákonného opatření se pro daňové povinnosti u daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související, vzniklé přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření, použije zákon o trojdani ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření. Shodně zní rovněž přechodné ustanovení čl. II bodu 21 zákonného opatření č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů.
63. Podle § 135 odst. 1 daňového řádu je povinen řádné daňové tvrzení podat každý daňový subjekt, kterému to zákon ukládá, nebo daňový subjekt, který je k tomu správcem daně vyzván.
64. Podle § 21 odst. 1 písm. b) zákona o trojdani je poplatník povinen podat místně příslušnému správci daně přiznání k dani dědické a k dani darovací do 30 dnů ode dne, v němž došlo k bezúplatnému nabytí movitého majetku nebo jiného majetkového prospěchu nebo byl poskytnut movitý majetek nebo jiný majetkový prospěch do ciziny, jde-li o daň darovací.
65. Podle § 145 odst. 1 daňového řádu, nebylo-li podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek nebo předpokládat, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč.

66. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.
67. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu, byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.
68. Podle § 148 odst. 4 daňového řádu lhůta pro stanovení daně neběží mj. po dobu
- a) řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem,
 - b) řízení o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud a která je nezbytná pro správné stanovení daně.
69. Podle § 148 odst. 5 daňového řádu lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.

Lhůta pro stanovení daně

70. Soud se nejprve vyjádří k argumentaci žalobkyně, že tříletá lhůta pro stanovení daně uplynula ještě před tím, než správce daně vydal dne 2. 12. 2014 výzvu k podání daňového přiznání k dani darovací, a že civilní soudní řízení, které probíhalo mezi žalobkyní a dárkyní, nemohlo mít vliv na lhůtu pro stanovení daně, a tím ani na daňovou povinnost žalobkyně.
71. Vypořádání námítky prekluze soud předradil, jelikož pokud by byla důvodná, nemohla by být daň darovací vůbec vyměřena a rozhodnutí správních orgánů obou stupňů by nemohla bez dalšího obstát – jednalo by se o takovou vadu, k níž by soud musel přihlédnout z moci úřední i bez námítky žalobkyně. Tato její námitka je však přípustná, byť byla vznesena již v rámci předcházejícího soudního řízení vedeného zdejším soudem pod sp. zn. 51 Af 1/2018 a přestože ji soud již vypořádal v rozsudku č. j. 51 Af 1/2018-66 (viz body 40–44) jako nedůvodnou. Žalovaný byl totiž vázán závazným právním názorem soudu vyjádřeným ve zrušujícím rozsudku, že lhůta ke stanovení daně do té doby neuplynula, aniž se proti tomu žalobkyně mohla procesně bránit kasační stížností u Nejvyššího správního soudu. Trvá-li proto žalobkyně nadále na této své argumentaci, je soud povinen přezkoumat napadené (prvostupňové) rozhodnutí k tomuto žalobnímu bodu znovu v rozsahu, v němž svou argumentaci doplnila, přičemž je třeba zohlednit též skutečnost, že nyní je otázka prekluze posuzována ve vztahu k doplněnému řízení ukončenému napadeným rozhodnutím (tj. skutkový stav doznal zčásti změn). Soud nicméně i tentokrát dospěl k závěru, že žalobní argumentace není důvodná.
72. Soud uvádí, že v projednávané věci žalobkyně byla (v návaznosti na níže vysvětlený závěr, že předmětné částky nebyly osvobozeny od darovací daně) povinna v souladu s § 21 odst. 1 písm. b) zákona o trojdani podat daňové přiznání do 30 dnů ode dne 27. 10. 2011, kdy obdržela první ze sporných částek. Vzhledem k tomu, že dne 26. 11. 2011 byla sobota, dle § 33 odst. 4 daňového řádu byla žalobkyně povinna podat daňové přiznání nejpozději v pondělí dne 28. 11. 2011. Lhůta pro stanovení daně tak započala běžet dnem 29. 11. 2011 a bývala by uplynula dne 28. 11. 2014. Jelikož však dne 4. 6. 2014 bylo zahájeno občanské soudní řízení ve věci sp. zn. 16 C 56/2015 (původně sp. zn. 4 C 248/2014) o otázce, o níž

byl příslušný rozhodnout civilní soud a která byla nezbytná pro správné stanovení daně, došlo podle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu dne 4. 6. 2014 ke stavení lhůty pro stanovení daně darovací. Lhůta pro stanovení daně pak neběžela až do dne 11. 11. 2016, kdy bylo předmětné občanské soudní řízení pravomocně skončeno. Následně by pokračovala v běhu původní tříletá lhůta pro stanovení daně, nebýt toho, že již dne 2. 12. 2014 byla žalobkyni oznámena výzva k podání daňového přiznání a následně dne 12. 12. 2014 došlo v materiálním pojetí k podání (nulového) daňového tvrzení k dani darovací. V důsledku těchto událostí by tak podle § 148 odst. 3 daňového řádu začala běžet tříletá lhůta pro stanovení daně darovací znovu. Ta se však mohla rozběhnout až v návaznosti na pravomocné skončení občanského soudního řízení dne 11. 11. 2016 a uplynula by dne 11. 11. 2019. Již v rozsudku č. j. 51 Af 1/2018-66 soud ověřil, že prvostupňové rozhodnutí i původní rozhodnutí žalovaného bylo žalobkyni doručeno v rámci zachované lhůty pro stanovení daně. Běh lhůty pro stanovení daně posléze ovlivnila skutečnost, že žalobkyně podala dne 2. 7. 2018 žalobu proti původnímu rozhodnutí žalovaného, čímž opět došlo, tentokrát v souladu s § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu, k zastavení jejího běhu – do té doby přitom uplynula doba necelých 20 měsíců z 36 možných (ze tří let). Lhůta pro stanovení daně se pak rozběhla až ode dne 1. 6. 2020, kdy bylo soudní řízení správní ve věci sp. zn. 51 Af 1/2018 pravomocně skončeno. Bylo-li tak napadené rozhodnutí doručeno žalobkyni dne 15. 2. 2021, tj. po 8 a půl měsících, stalo se tak v době, kdy tříletá lhůta pro stanovení daně stále ještě neuplynula (zbývalo z ní více než 7 měsíců) a současně kdy dosud neuběhlo ani deset let počítaných od jejího prvopočátku dne 28. 11. 2011 – definitivní konec lhůty pro stanovení daně darovací totiž připadal až na den 28. 11. 2021.

73. K přesvědčení žalobkyně, že povahu sporného plnění – tj. toho, zda se v projednávané věci jednalo o dar, či naopak o půjčku – si měl posoudit správce daně samostatně jakožto předběžnou otázku (§ 99 daňového řádu) bez ohledu na to, jak tato otázka bude posouzena v občanském soudním řízení, a že na tomto základě proto takové řízení nebylo způsobilé zastavit běh lhůty pro stanovení daně, soud zdůrazňuje, že toliko setrvala na svém dosavadním právním názoru, aniž by ho v tomto soudním řízení jakkoliv argumentačně rozvinula. Soud tudíž neshledal žádný důvod odklonit se od právního hodnocení, které popsal v rozsudku č. j. 51 Af 1/2018-66 (pro stručnost zde soud toliko odkazuje na body 40–43 zrušujícího rozsudku, aniž by je rovněž obsáhle citoval). Soud tak na tomto místě jen shrnuje, že i nadále nazírá na tuto problematiku tak, že správce daně v souladu s daňovým řádem využil zákonné možnosti vyčkat rozhodnutí soudu v občanskoprávním řízení týkajícím se řešení otázky, zda právním důvodem pro převod finančních prostředků z dispozice dárkyně do dispozice žalobkyně byla smlouva darovací, či smlouva o půjčce, jejíž zodpovězení bez pochybností bylo nezbytné pro posouzení samotného vzniku daňové povinnosti, a tím pro správné stanovení daně. Správce daně si nebyl povinen učinit úsudek o předběžné otázce sám, jestliže o této sporné otázce bylo vedeno řízení před soudem. Pokud se finanční úřad rozhodl vyčkat na rozřešení této otázky soudem, po dobu trvání takového soudního řízení lhůta pro stanovení daně v souladu s § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu neběžela. Na tom nic nezměnila ani skutečnost, že v důsledku zastavení soudního řízení zůstalo nakonec na správci daně, aby si spornou otázku zodpověděl sám.

Předmět daně darovací

74. V té souvislosti žalobkyně namítá, že v daňovém řízení nebylo postaveno na jisto, zda poskytnutí finančních prostředků dárkyní žalobkyni bylo skutečně darem, nebo

půjčkou, jak tvrdila dárkyně, tedy zda zde vůbec byl předmět daně darovací. Žalobkyně tvrdí, že v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu nebyl skutkový stav řádně zjištěn.

75. Žalovaný v napadeném rozhodnutí zejména pod body 49–52 vysvětlil, proč v projednávané věci dospěl k závěru, že převod finančních prostředků z dispozice dárkyně do dispozice žalobkyně představoval darování, a nikoliv půjčku dle terminologie občanského zákoníku z roku 1964. Na rozdíl od žalobkyně soud nemá pochyb o tom, že by v napadeném rozhodnutí žalovaný nepostavil na jisto, zda se jednalo o darování, nebo půjčku. Zcela bez pochybností z jeho odůvodnění totiž vyplývá, že v projednávaném případě podle žalovaného existoval předmět darovací daně (k odvolací námitce žalobkyně to žalovaný opětovně uvedl například i pod bodem 95 napadeného rozhodnutí). To muselo být zřejmé i samotné žalobkyni, je-li tato její argumentace v žalobě uplatněna spíše jen okrajově a jen v návaznosti na hodnocení svědecké výpovědi dárkyně a jejího manžela.
76. Soud přitom nad rámec hodnocení ze strany žalovaného, s nímž se v této záležitosti ztotožňuje, uvádí, že žalobkyně v daňovém řízení (stejně jako i v soudním řízení správním) tendenčně vyzdvihuje, že dárkyně tvrdila, že žalobkyni poskytla finanční prostředky 30 000 000 Kč a 20 000 000 Kč, protože s ní dne 27. 10. 2011 a dne 15. 11. 2011 uzavřela ústně smlouvy o půjčce, aniž by ale na druhou stranu přiznala, že sama protiargumentovala, že se jednalo o darování. Žalobkyně tak evidentně mění svá procesní tvrzení podle toho, jak se jí to hodí. Zatímco v občanskoprávním řízení ve svůj prospěch nejprve tvrdila, že jí byly finanční prostředky poskytnuty darem, v daňovém řízení později (poté, co bylo občanskoprávní řízení zastaveno pro zpětvzetí žaloby) začala oponovat, že sporné částky jí byly (mohly být) poskytnuty na základě smlouvy o půjčce. Přitom ale v rámci daňového řízení žalobkyně zpočátku v podání ze dne 12. 12. 2014 na výzvu k podání daňového přiznání k dani darovací výslovně potvrdila, že (sice) přijala od dárkyně dva dary, ale že by toto bezúplatné nabytí majetku od darovací daně mělo být osvobozeno podle § 19 odst. 3 ve spojení s § 11 odst. 3 písm. b) zákona o trojdani. Z uvedeného plyne, že je to tak sama žalobkyně, která záměrně na svou obranu předkládá nekonzistentní a protichůdná tvrzení, což lze žalobkyni přičítat jedině k tíži. Žalobní argumentaci, že žalovaný v namítaném rozsahu nezjistil co nejuplněji skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, proto pokládá soud za nedůvodnou. Soud se též shoduje s hodnocením Krajského soudu v Brně v bodě 14 jeho rozsudku č. j. 31 Af 59/2020-159, který trefně poukázal na e-mailovou komunikaci ze dne 16. 11. 2011 mezi dárkyní a H. P. (partnerkou žalobkyně), z níž se podává, že dárkyně považovala v té době zaslané částky za dar reagující na pomoc, již se jí v minulosti zejména od žalobkyně dostalo, a na to, že žalobkyně o předmětných částkách vypovídala jako o daru i pod sankcí trestní odpovědnosti za křivou výpověď v občanskoprávním řízení vedeném dárkyní vůči H. P..

Vyměřovací řízení

77. K argumentaci žalobkyně vyzdvihující, že správce daně stanovil daň darovací na základě dokazování, aniž by provedl daňovou kontrolu či postup k odstranění pochybností, soud uvádí, že se také s touto žalobní námitkou (včetně námitek přidružených) vypořádal již v rozsudku č. j. 51 Af 1/2018-66 pod body 45–46 a 55–56. Ačkoliv si je této skutečnosti žalobkyně vědoma, brojí proti těmto závěrům s tím, že právní závěr soudu je nesprávný. Žalobkyně ovšem nedoplňuje nové relevantní právní argumenty, soud proto nemá v zásadě co nového říci. Nadto je právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku sám vázán.

78. Předně neobstojí námitka žalobkyně, že je rozsudek Nejvyššího správního soudu, na který soud odkázal pod bodem 55 zrušujícího rozsudku, v projednávané věci nepřiléhavý. Soud se nedovolával zmiňovaného rozsudku ve věci samé, nýbrž jen k potvrzení přípustnosti odkazu na argumentaci žalovaného, s níž se soud ztotožnil. To ostatně potvrzuje i zařazení tohoto odkazu na závěr věty, ve které bylo konstatováno, že se soud ztotožnil s tím, jak žalovaný posoudil související odvolací námitku žalobkyně. Úmyslem soudu tak tehdy bylo jen připomenout, že z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, publikovaného pod č. 1350/2007 Sb. NSS, plyne, že je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud argumentaci žalovaného se souhlasnou poznámkou osvojil.
79. Dovolává-li se pak žalobkyně důvodové zprávy k § 139 daňového řádu, podle které v případech, kdy daňový subjekt nesplní svou povinnost tvrzení a nepodá řádné daňové tvrzení, stanoví výslednou daň správce daně s využitím postupů předvídaných v navrhovaném zákoně, soud uvádí, že ani s ní však nebyl postup správce daně v projednávané věci v rozporu. Již v rozsudku č. j. 51 Af 1/2018-66 soud konstatoval, že finanční úřad mohl stanovit základ daně dokazováním i mimo formálně zahájené kontrolní postupy předpokládané daňovým řádem, což je závěr, ze kterého žalovaný vycházel i v napadeném rozhodnutí (viz bod 86 napadeného rozhodnutí). Namítá-li žalobkyně, že postup, kdy ke stanovení daně dojde toliko na základě dokazování, aniž by v dané věci byla provedena daňová kontrola nebo mu předcházel postup k odstranění pochybností, daňový řád nezná, soud konstatuje, že se žalobkyně mylí.
80. I kdyby ovšem přece jen takový postup nebyl přípustný, vždy je nutno posoudit, zda měl takový dopad do práv žalobkyně, že by mohl vést k jinému výsledku řízení, přičemž nelze ani přehlížet, že případné vady prvostupňového řízení lze napravit v odvolacím řízení a řízení je tedy nutno posuzovat jako celek. Soud v této souvislosti konstatuje, že z ničeho neplyne, že by se správce daně dopustil účelového postupu či libovůle s cílem obejít zákonem stanovená pravidla. Finanční úřad prováděl jednotlivé úkony v řádně zahájeném vyměřovacím řízení na základě výzvy dle § 145 odst. 1 daňového řádu a obstarané důkazní prostředky žalobkyni zpřístupnil, aby se mohla seznámit s jejich obsahem a mohla navrhnout provedení dalších důkazních prostředků, které by zjištění správce daně upřesnily, korigovaly či vyvrátily. Té možnosti žalobkyně aktivně využila, když navrhovala důkazy, které finanční úřad prováděl, přičemž provádění důkazů svědeckými výpověďmi se žalobkyně účastnila. Ve správním spisu je pak založen úřední záznam ze dne 10. 2. 2017, který lze považovat za hodnocení důkazů ve smyslu § 92 odst. 7 daňového řádu, k němuž se žalobkyně v případě, že by nahlédla do správního spisu, mohla před vydáním prvostupňového rozhodnutí vyjádřit, v každém případě se však plně mohla vyjádřit v odvolacím řízení, a to nejpozději poté, co po vydání zrušujícího rozsudku již žalovaný řádně respektoval svou povinnost seznámit ji podle § 115 odst. 2 daňového řádu se zjištěnými skutečnostmi a důkazy. Žalobkyní tvrzené negativní důsledky, které jí měl nesprávný procesní postup správce daně přivodit, soud odmítl již ve zrušujícím rozsudku a na tomto závěru i nyní trvá, neboť žalobkyně svou argumentaci v tomto rozsahu nijak nezměnila (nerozšířila). Poukazuje-li tak žalobkyně v tomto soudním řízení toliko obecně na smysl kontrolních postupů a polemizuje-li s již vysloveným názorem soudu jen povrchně, aniž by vylíčila, jakým konkrétním způsobem se tvrzený nesprávný postup správce daně reálně promítl negativním způsobem do její právní sféry, bylo by přepjatým

formalismem, aby soud napadené rozhodnutí zrušil (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2019, č. j. 7 Afs 379/2018-40).

81. Dále pak k poznámce žalobkyně týkající se úpravy v § 143 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021 soud uvádí, že již ve zrušujícím rozsudku kladl důraz na rozlišení, že se v projednávané věci nejedná o doměření daně podle § 145 odst. 2 daňového řádu, nýbrž že bylo vedeno řízení o vyměření daně podle § 145 odst. 1 daňového řádu. Zcela nerozhodná je tak právní úprava týkající se doměření daně, a o to méně pak její změny v průběhu času. Stejně tak soudu nezbyvá než zopakovat, že je zcela irrelevantní, co uvedl k odvolání žalobkyně správce daně v předkládací zprávě určené žalovanému, a že z obsahu prvostupňového rozhodnutí lze snadno dovodit, že daň byla stanovena na základě dokazování, a nikoliv na základě pomůcek. V tomto ohledu soudu žádné pochybnosti ohledně srozumitelnosti postupu finančního úřadu ani tentokrát nevyvstaly.

Osvobození od daně darovací

82. Jádrem sporu v projednávané věci je otázka existence společné domácnosti mezi dárkyní a žalobkyní jakožto obdarovanou v rozhodném období, neboť se žalobkyně dovolávala osvobození od daně darovací podle § 19 odst. 3 ve spojení s § 11 odst. 3 písm. b) zákona o trojdani a je i nadále přesvědčena, že unesla své důkazní břemeno.
83. V řízení přitom není sporné, že časové vymezení společného soužití žalobkyně a dárkyně muselo být navázáno na dobu bezprostředně předcházející převodu finančních prostředků. Jelikož tedy dárkyně poukázala dne 27. 10. 2011 na bankovní účet žalobkyně částku ve výši 30 000 000 Kč (která je samostatným předmětem řízení v projednávané věci) a dne 15. 11. 2011 částku ve výši 20 000 000 Kč, byl rozhodným obdobím podle § 11 odst. 3 písm. b) zákona o trojdani přinejmenším úsek od 27. 10. 2010 do 27. 10. 2011, aby byla splněna podmínka nejméně jednoho roku. Ve vztahu k celkové částce daru 50 000 000 Kč, která byla předmětem darovací daně podle § 7 odst. 3 zákona o trojdani, je to pak období od 27. 10. 2010 (až) do 15. 11. 2011, aby jak pro první, tak i pro druhou část daru byla splněna podmínka nejméně jednoho roku žití ve společné domácnosti přede dnem převodu.
84. Pojem společná domácnost použitý v § 11 odst. 3 písm. b) zákona o trojdani je nutno vykládat ve smyslu § 115 občanského zákoníku z roku 1964 účinného v době darování, aplikuje se proto též judikatura civilních soudů týkající se občanskoprávní úpravy tohoto institutu. Nejvyšší soud v rozsudcích ze dne 16. 1. 2002, sp. zn. 21 Cdo 436/2001, a ze dne 23. 1. 2002, sp. zn. 21 Cdo 627/2001, vyložil, že společná domácnost je spotřebním společenstvím trvalé povahy; že představuje skutečné a trvalé soužití fyzických osob, v němž jeho členové přispívají k úhradě a obstarávání společných potřeb a společně a bez rozlišování hospodaří se svými příjmy; jen příležitostná výpomoc v domácnosti, společné trávení dovolených apod. nepostačuje. Doplnil zároveň, že spolužijící fyzická osoba musí žít ve společné domácnosti tak, jako by byla členem rodiny; vyžaduje se, aby pečovala o společnou domácnost (obstaráváním domácích prací, udržováním pořádku v bytě, obstaráváním prádla a údržby šatů, přípravou jídla apod.), nebo poskytovala prostředky na úhradu potřeb společné domácnosti, nebo aby byla odkázána výživou na ostatní členy domácnosti. Nezbytnou podmínkou společné domácnosti je přitom společné bydlení ve společném „bytě“ či více „bytech“. Trvalost soužití je podle Nejvyššího soudu (srov. stanovisko kolegia Nejvyššího soudu ze dne 10. 6. 1982, sp. zn. Cpj 163/81) v obecné poloze dána tím, že jsou zde objektivně zjištělné okolnosti svědčící o úmyslu založit a

vést takové spolužití trvale, a nikoliv pouze na přechodnou dobu. Pokud jde o jeden ze zmíněných znaků společné domácnosti (nikoliv jediný), a to spotřební charakter společenství osob, ten podrobněji přiblížil Nejvyšší soud například v rozsudku ze dne 28. 2. 2012, sp. zn. 21 Cdo 4795/2009. V něm konkretizoval, že o spotřební společenství jde tehdy, když jednotliví členové spolu trvale žijí a přispívají podle svých schopností a možností k úhradě společných nákladů a k obstarávání společných potřeb. Společné uhrazování nákladů na potřeby členů společné domácnosti nemusí znamenat jen poskytování finančních prostředků, ale může spočívat též v poskytování materiálních výhod plynoucích z péče o společnou domácnost. Soužití ve společné domácnosti nebrání, bydlí-li její členové ve více bytech, jestliže spolu trvale žijí a jestliže společně uhrazují náklady na své potřeby.

85. Z právě uvedeného tak vyplývá (a zde soud také souhlasí se závěry rozsudku Krajského soudu v Brně č. j. 31 Af 59/2020-159, a proto v principu přebírá jeho argumentaci vyslovenou v totožných souvislostech), že nelze vyloučit existenci společné domácnosti ani v různých (alternativních) formách soužití (komunit), byť je společná domácnost typická primárně pro rodinné soužití. Aby se však jednalo o společnou domácnost, musí členové takové komunity skutečně společně obývat jeden „byt“ a své potřeby musí obstarávat společně, a to v rozsahu obdobném jako v běžné fungující rodinné domácnosti. Musí být nadto zřejmé, že nejde o pouhé společné soužití „bez závazků“, nýbrž že spolu členové komunity hodlají bydlet a hospodařit trvale. Nestačí proto, že je soužití fakticky dlouhodobé, ani to, že členové komunity počítají s tím, že bude dlouhodobé, aniž by ho vnímali jako trvalé. Trvalost by v případě komunitního soužití tedy měla mít takovou povahu, že by si členové vůbec neměli (s výjimkou zcela mimořádných okolností) připouštět opuštění komunity v budoucnu.
86. Posouzení existence společné domácnosti je bezpochyby otázkou právní, kterou tak měl v první řadě vyhodnocovat správce daně na základě skutkových zjištění. Cílem provádění svědeckých výpovědí mělo být získání popisu skutečností (událostí), nikoliv jejich hodnocení ze strany svědků, natož hodnocení právní. Proto otázky na svědky, zda žalobkyně s dárkyní spolu žily ve společné domácnosti ve smyslu § 115 občanského zákoníku z roku 1964, nebyly od správce daně vůbec na místě. Právní hodnocení jejich soužití ze strany svědků bylo zcela irrelevantní – z jejich odpovědí na tuto otázku tudíž lze jen nepřímou dovozovat, jak svědci soužití (neprávně, laicky) vnímali. Soud tak dává za pravdu žalobkyni, že posouzení, zda spolužití žalobkyně a dárkyně naplnilo znaky společné domácnosti, neleželo v rovině skutkové, nýbrž právní, a že je bez významu, že dárkyně nepovažovala jejich soužití za společnou domácnost ve smyslu § 115 občanského zákoníku z roku 1964.
87. Pokud jde o jednotlivé dílčí znaky společné domácnosti, hodnotil soud nejprve znak spočívající v tom, že členové domácnosti obývají jediný „byt“, čímž je myšlena určitá ucelená obyvatelná jednotka (zásadně tedy byt či dům). Tento znak není v daném případě vyloučen již jen tím, že dotčené osoby měly i další byty, které v určité míře taktéž užívaly. Klíčové je zde nicméně posouzení, zda lze konkrétně privátní zónu v budově označované jako D. v osadě X považovat za jediný byt (tedy jednu ucelenou jednotku) pro tvrzené členy domácnosti, neboť právě zde měla podle tvrzení žalobkyně v rozhodném období existovat její společná domácnost zahrnující i dárkyni.
88. Soud se však s hodnocením žalobkyně neztotožnil. Charakter budovy označované jako D., resp. její soukromé zóny, která nebyla přístupná všem osobám pracujícím nebo

pohybujícím se v areálu projektu na X, byl totiž svědky popsán jako ubytovací zařízení, svou povahou se jednalo o zaměstnaneckou ubytovnu obdobnou vysokoškolské koleji či penzionu. Ze svědeckých výpovědí vyplývá, že na D. měla každá osoba (resp. každý pár) svoji místnost (vždyť například i v e-mailu ze dne 8. 2. 2011 hovoří T. M. o jeho/jejich „apartmá“), přičemž v rámci společných prostor byla sociální zařízení a kuchyň s jídelnou. Ani případné společné setkávání či vaření společného jídla v kuchyni (které bylo prokázáno spíše okrajově) nepovyšuje charakter tvrzené privátní zóny v budově D. nad běžnou ubytovnu. Pro účely častějšího setkávání a trávení společných chvil jsou totiž i standardní ubytovny vybaveny společnými prostorami a i v takovém typu ubytování není společné trávení volného času rozhodně výjimkou. Častější setkávání jistě prohlubuje přátelské vazby mezi ubytovanými, platí to však i v případě zaměstnaneckých ubytoven či vysokoškolských kolejí. Ačkoliv se tedy nejedná o znak jediný ani postačující, z charakteru ubytovny by bylo možné dovozovat spíše existenci více domácností (v rámci jednotlivých ložnic), než domácnosti pouze jedné. Nadto z výpovědi svědkyně Mgr. A. J. vyplynulo, že i ona (jakožto řadová zaměstnankyně) obývala jeden z pokojů a měla přístup do společné kuchyně (lednice), tedy zjevně sdílela s ostatními onu údajně privátní zónu, kterou fakticky žalobkyně a někteří svědci považovali takřka za definiční prvek jejich soukromé společné domácnosti.

89. Přitom provedené důkazy vrhají stín pochybností na tvrzení žalobkyně, že D. představoval jednu ucelenou jednotku, ve které měli společně žít všichni členové domácnosti. Výsledky dokazování svědčí totiž o tom, že v té době existovala i další místa obývaná některými z tvrzených spolubydlících, svědky označovaná jako Z. a K. d. na Ch. (srov. například také výpověď svědka J. H., který uvedl, že měli více objektů, kde společně trávili čas, jakož i Ing. T. M., který uvedl, že průběžně budovali další možnosti bydlení – pořídili a postupně opravovali domečky v přilehlém okolí, kde sdíleli zahrady a některé společné prostory). V jednom ze žalobkynin doložených e-mailů přitom dne 8. 12. 2010 zaznělo od I. M., že ony (a případně další) nemovitosti tvoří „bermudský vícecúbelník“ a že „u nich“ (tj. zřejmě ve smyslu u M.) je na Z. Těmto zjištěním tak odporuje čestné prohlášení Ing. T. M. ze dne 20. 5. 2017, že v období od září 2010 do listopadu 2011 společně s ním žili žalobkyně, dárkyně s manželem a další osoby v domě zvaném D. na X, jakož i čestná prohlášení žalobkyně ze dne 5. 2. 2015, J. H. a K. H. ze dne 6. 2. 2015 a I. M. ze dne 8. 2. 2015, kde jmenovaní shodně prohlásili, že v období od října 2010 do listopadu 2011 žili se žalobkyní, dárkyní, M. K. a dalšími osobami „v rámci společného *bydlení pod společnou střechou v osadě X (bez přístupu a účasti cizích osob)*“.
90. Z obsahu správního spisu přitom vyplývá, že sama žalobkyně s odstupem času a v závislosti na typu vedeného řízení měnila tvá tvrzení, kde v rozhodném období žila. Při výslechu ve věci vedené u Okresního soudu Plzeň-sever pod sp. zn. 22 T 68/2013 dne 2. 12. 2013 totiž žalobkyně mj. vypověděla, že „*tam bylo zázemí, mohla jsem tam bydlet nebo jsem dojížděla z trvalého bydliště. (...) Dne 28. 2. 2013 jsem byla v Kamenici ve svém bytě. (...) Ta místnost, kde se scházeli zaměstnanci v případě nějakého školení, byla když bylo více zaměstnanců, tak se scházeli na X, když bylo méně zaměstnanců, tak to bylo na Zámku. (...) Od paní K. jsem koupila X statek.*“ A v písemném vyjádření k žalobě ve věci vedené u Okresního soudu Praha-východ pod sp. zn. 4 C 248/2014 žalobkyně dne 31. 7. 2014 uvedla k období let 2004 – 2013, že se v roce 2009 stěhovala do obce X, kde zakoupila nemovitosti, aby jako jeden ze správců nemusela každodenně dojíždět na místo projektu „Maják X“. Současně konstatovala, že Ing. H. P. přebývala přímo v místě projektu v provizorní ubytovně, aby každodenně dohlížela na provádění stavebních prací.

Žalobkyně sice uvedla, že pro dárkyni na projektu pracovala až do podzimu 2011, nepopisuje však, že by s ní také žila (tvořila společnou domácnost), natož přímo ve D. Takto se tedy žalobkyně vyjadřovala za stavu, kdy od rozhodného období uplynulo jen několik málo let a za situace, kdy do té doby finanční úřad ještě nepřistoupil k vydání výzvy k podání daňového přiznání k dani darovací – tu totiž správce daně vydal až dne 2. 12. 2014.

91. Teprve až v čestném prohlášení ze dne 5. 2. 2015 žalobkyně přišla s verzí, že v rozhodném období bydlela s dárkyní pod společnou střechou v osadě X. Na této rétorice pak setrvala mj. i při výpovědi dne 2. 9. 2015 ve věci vedené u Obvodního soudu pro Prahu 10 pod sp. zn. 15 C 174/2014, kde žalobkyně také mj. vypověděla, že na X bydlela společně s Ing. H. P., dárkyní a jejím manželem, jakož i dalšími zaměstnanci; že tam slavili Vánoce a pořádali firemní večírky a budovali tam nový domov.
92. Naproti tomu dárkyně při výslechu dne 9. 2. 2017 uvedla, že v období od 27. 10. 2010 do 15. 11. 2011 měla společnou domácnost se svým manželem a dětmi. Přes týden bydlela na firemní ubytovně na X, o víkendech a volnu v místě trvalého bydliště nebo v manželově domě. Na firemní ubytovně žili M., F. a H., a to zhruba tři čtvrtě roku, dárkyně se s nimi potkávala ve společné kuchyni. Tam byly dvě lednice, ve kterých měl každý manželský pár svůj díl a kam si ukládal vlastní jídlo. Žalobkyně se tam vyskytovala coby partnerka Ing. H. P.. Dárkyně s ostatními ubytovanými nikdy nežila společně, neuhrazovali společně žádné společné potřeby – osobní potřeby si dárkyně hradila sama, jen drogerii nakupovala na firmu. Neplatili jí nájem, měli to jako bonus k finanční odměně za práci. Společnou (rodinnou) kasu s nimi nikdy nesdílela. Potvrdila jen, že se stejným dílem skládali na nákup historických zemědělských strojů, protože to nebylo v předmětu podnikání jejich firem.
93. Následně dárkyně i při opakovaném výslechu dne 22. 7. 2020 uvedla, že v období od 27. 10. 2010 do 15. 11. 2011 měla společnou domácnost se svým manželem, jakož i dcerou a synem, když je měla v péči (s bývalým manželem měla děti ve střídavé péči). Společnou (rodinnou) domácnost a trvalý pobyt měla v obci X. V osadě X přechodně přespávala s manželem na firemní ubytovně (X), která se nacházela na staveništi, protože byla jako majitelka a výkonná manažerka obchodních společností Stébľa s.r.o. a Double Square, a.s., hodně pracovně vytížená (byl to obrovský projekt, který vyžadoval spoustu času). Na ubytovně přestala spávat od srpna 2011. Ze X odešla, protože už tam nechtěla být; tchán jim upravil domeček na bezbariérový, aby tam s nimi mohl bydlet nějakou dobu i otec dárkyně. Musela zůstat v teritoriu své práce – tam, kde se dělá stavba. Žalobkyně podle tvrzení dárkyně na X souvisle (trvale) nebydlela, nespala tam dny po sobě; jen občas se tam vyskytla a přespala jednu noc v období od října 2010 do ledna 2011 (výjimečně i později), nebo odjížděla. Na D. měla oficiálně vyhrazený prostor pouze Ing. H. P., žalobkyně byla u ní; Ing. H. P. tam ale skončila už v únoru 2011. Podle dárkyně žalobkyně přespávala (pobývala, bydlela) na X (se stájníky), nikoliv na firemní ubytovně na X. Na X měli koně, kteří měli sloužit budoucímu podnikání, a žalobkyně je cvičila; nadto tam měla dárkyně a její dcera ustájené i vlastní koně (ve firemní stáji), takže tam za nimi obě jezdily. V rámci služeb na X (když stájníci měli volno) tam dárkyně s manželem i přespávali; ostatní ze D. tam ale nebyli. Žalobkyně do žádné funkce nikdy nechtěla, ve firemním vedení nebyla – nicméně ostatní chtěli vedle ní tvořit skupinu, vnímali ji jako vůdce. Dárkyně žalobkyni oficiálně dávala peníze (platila) za odvedené služby; na to, že by žalobkyni poskytla k dispozici soukromou platební kartu, si nevzpomínala – je pro ni otázkou, zda to nebylo proto, aby žalobkyně nemusela přiznat

příjem a platit z něho daň. Na ubytovně nikdo nic neplatil, ani zpětně; existoval ale fond určený striktně na nákup starých strojů. K dotazu žalobkyně, proč paní architektka bydlela na Zámku, a ne na ubytovně, dárkyně odpověděla, že na ubytovně již nebylo místo. Dárkyně na závěr zopakovala svůj názor, že člověk může být členem pouze jedné společné domácnosti.

94. V rámci prostoru pro pokládání dotazů dárkyni při jejím výslechu dne 22. 7. 2020 přitom žalobkyně tvrdila, že měla na X od 2. 11. 2010 do 28. 2. 2012 také ustájeného vlastního koně. Žalobkyně zdůraznila, že měla úplně stejný režim jako dárkyně – také přespávala buď tam, nebo tam. Nadto dárkyně zaměstnala děti žalobkyně a umožnila jim pobývat na X, i proto žalobkyně pendlovala mezi ubytovnou a X. Vyzdvihla, že i X byl nemovitostí dárkyně. Podle tvrzení žalobkyně dárkyně založila v bance soukromý účet, na který vložila peníze, a soukromou platební kartu k němu poskytla jí a Ing. H. P.. Dále žalobkyně uvedla, že (by) bylo v rozporu s předpisy a nevhodné, že (aby) byly cizí osoby ubytovány na stavbě, a že se tak všichni zdržovali spíše na Zámku, kde byly zrekonstruovány byty a kde bydlela Mgr. A. J. a ještě jedna paní (architektka), která pracovala na stavbě.
95. Z uvedeného vyplývá, že v návaznosti na výpověď dárkyně žalobkyně korigovala své dosavadní tvrzení o tom, kde měla v rozhodném období společnou domácnost tak, že buď bydlela na X, nebo na X.
96. Z obsahu správního spisu přitom vyplývá, že byť se žalobkyně ve svých tvrzeních opírala také o Ing. H. P., ta při výslechu ve věci vedené u Okresního soudu Plzeň-sever pod sp. zn. 22 T 68/2013 dne 2. 12. 2013 v pozici svědkyně mj. vypověděla, že „*paní K., když se seznámila se současným manželem, tam bylo vidět, že jakoby ona začala trochu ochladat vůči tomu projektu, takže jsme se už ani tolik nestýkaly, protože už pak ona ani nebyla fyzicky přítomna u toho projektu. Bydlela nedaleko za Prahou.*“ Ing. H. P. uvedla, že do 28. 2. 2013 bydlela v K.
97. Z dalších svědeckých výpovědí soud dává do popředí ještě výpověď Mgr. A. J. ze dne 22. 7. 2020. Z jejího projevu byla patrná snaha nepodat zkreslené informace a reagovat korektně na dotazy správce daně i ze strany žalobkyně a jejího zástupce. Její odpovědi na pokládané otázky působily jako předem nepřipravené, z projevu svědkyně bylo zřejmé, že si na skutečnosti snaží vzpomenout. Tato svědkyně potvrdila, že ji před jejím výslechem dne 22. 7. 2020 kromě správce daně v dané věci nikdo nekontaktoval, a ani z kontextu ostatních výpovědí a shromážděných listin nijak nevyplývá, že by tomu mělo být jinak. Svědkyni Mgr. A. J. proto považuje soud za nejvíce neutrální osobu, která v projednávané věci vypovídala, neboť byť byla zaměstnána formálně pouze pro dárkyni (její obchodní společnost), žalobkyně s dárkyní tehdy úzce spolupracovaly (alespoň se to tak svědkyni jevilo). I kdyby však tehdy byla vazba svědkyně na dárkyni užší, jejich vztah poznamenalo ukončení pracovního poměru a vystěhování. V důsledku toho svědkyni podle jejího tvrzení postihly zdravotní problémy a má na předmětné životní období stresující vzpomínky. Na základě uvedeného proto soud shledal, že svědkyně Mgr. A. J. neměla zájem vypovídat ve prospěch dárkyně. Nejistil přitom ani žádné skutečnosti, proč by svědkyně měla zájem vypovídat v neprospěch žalobkyně, na jejíž návrh ostatně správce daně výslech provedl. Pro soud má tudíž výpověď Mgr. A. J. vysokou vypovídací hodnotu, jakkoliv se ji žalobkyně se zástupcem v průběhu výslechu snažili diskreditovat prohlášeními, že je traumatizovaná a vše se jí plete, kdykoliv neodpovídala-li podle jejich představ. Pokud totiž ve výpovědi této svědkyně, jež byla zachycena na zvukové stopě,

byly určité znaky zmatení, bylo tomu tak vždy v reakci na otázky více či méně sugestivně předkládající existenci společné domácnosti za přítomnosti osob, ve vztahu k nimž svědkyně znejistěná takto položenými otázkami byla nucena sdělovat, že takto soužití osob na X nevnímala a že řada zmiňovaných osob se tam ani v době jejího pobytu nevyskytovala.

98. Mgr. A. J. popsala, že do osady X přišla v druhé polovině července 2011, kdy měla dle žalobkyně trvat společná domácnost všech zúčastněných. Podle svědkyně ale ve X bydleli jen T. M. a J. H. (jejich ženy si nevybavila; měla však pocit, že se mluvilo o tom, že předtím tam jejich partnerky bydlely) a dárkyně (nebyla si přítom jistá, zda tam s ní byl i její manžel a zda už nebyli ve fázi stěhování), která se krátce poté, co Mgr. A. J. přišla, někdy v srpnu 2011, odstěhovala do domečku poblíž (svědkyně nevěděla, jestli to bylo ještě v rámci osady X) a místo ní se do jejího pokoje nastěhoval pan Z. I v návaznosti na jiné dotazy svědkyně trvala na odpovědi, že kromě těchto osob ve X po jejím příchodu do konce rozhodného období nikdo další nežil. Podle výpovědi Mgr. A. J. tedy žalobkyně tehdy ve X nebydlela, určitě ne pravidelně, a dojížděla tam pouze občas (nevěděla ovšem odkud). K osobě K. H. a I. M. svědkyně uvedla, že tam nebydlely, k osobě Ing. J. E. uvedla, že tam nebydlela nikdy, neboť žila v domě s panem S. Skupinu tzv. spolužijících osob v inkriminované době tak nezažila. Zdůraznila, že může popsat jen asi 4 měsíce ze sledovaného období, neboť tam přišla až v závěru rozhodné doby. Nemůže se proto vyjádřit ani k tomu, co bylo mezi dárkyní a žalobkyní předtím, ani k tomu, co uvedli ostatní svědci k soužití před jejím příchodem. Popsala, že na X bylo několik pokojů (ona obývala jeden z nich) a kanceláře, jedinou společnou věcí byla lednice, kde měl každý svou přihrádku, do které si sám nakupoval potraviny. Společná domácnost to proto podle ní nebyla, ona se tam cítila hodně osamocena. Mgr. A. J. pouze potvrdila, že vybírala peníze na narozeniny a na obědy, které si objednávali, přičemž si každý svůj oběd platil zvlášť. Nevybavila si, že by vedla společný fond na potraviny. Nevěděla, zda existoval nějaký společný soukromý fond, jak se do něj přispívalo ani co se z něho hradilo. Jako účetní tam nepracovala, byla asistentkou dárkyně – vykonávala pro ni asistentskou činnost a následně hradila i faktury a mzdy přes internetové bankovníctví. Na Zámku bydlela až ke konci, než skončil projekt, a to několik měsíců, nevěděla už přesně, kdy se tam nastěhovala. Po nástupu nicméně bydlela na D.
99. Soud předně poznamenává, že přes veliký odstup času (téměř 10 let) shora uvedený popis svědkyně Mgr. A. J. (časově) odpovídá i popisu dárkyně a svědka M. K, manžela dárkyně, kteří také svorně uvedli, že se přestěhovali do vlastního „domečku“ – dárkyně přitom výslovně uvedla, že právě od srpna 2011 přestala spávat na ubytovně na X. Dokonce to potvrdila i samotná žalobkyně, když se v rámci prostoru pro pokládání dotazů svědkyně Mgr. A. J. tázala: *„A je možné, že paní M. vlastně dokončovala, stejně tak jako paní K., domeček, kde následně bydleli? Že vlastně když se stěhovali do toho domečku tam, co stavěli poblíž X, takových 800 m, 500 m, 300 m vzdálený od D. vzdušnou čarou?“*, v té souvislosti sdělila, že chtěla, aby to zaznělo, a dodala, že *„v té době vlastně se ten D., se stěhovalo ze X, se stěhovalo, stejně jsme to tak brali, jakože protože byly tam firemní domečky, takže vlastně tam byly ty firemní domečky, kam se nastěhovali postupně všichni, včetně D.“* Tímto sdělením tedy žalobkyně opětovně upravila své dosavadní tvrzení, kde měla (mohla mít) v rozhodném období společnou domácnost s dárkyní.
100. K trvalosti a charakteru soužití tak soud uvádí, že pokud se postupně všichni odstěhovali ze D., a to dárkyně s manželem již v srpnu 2011, nelze takové soužití osob označit

za trvalé, ač někteří svědci ve shodě se žalobkyní popsali, že plánovali spolu trvale žít (společnou vizi podnikání a bydlení pro zúčastněné na projektu po jeho realizaci ostatně potvrdila i samotná dávkyně při výslechu dne 22. 7. 2020). Možná, že tak někteří svědci s žalobkyní doufali v trvalé soužití (v budoucnu po realizaci projektu „Maják X“), ovšem v rozhodném období nikoliv nutně v rámci jediné budovy a domácnosti, jestliže již před dokončením projektu členové komunity v párech začali odcházet žít do samostatných domů (bytů). Charakter soužití osob na ubytovně D. proto nenasvědčuje tomu, že by tam ubytované osoby chtěly spolu žít trvale v tak úzkém soužití, jaké je typické pro společnou rodinnou domácnost. Využívání ubytovny D. se spíše jeví jako prozatímní praktické rozhodnutí za účelem maximálního využití času pro realizaci projektu při současném zajištění akceptovatelného bydlení s ohledem na neexistenci lepších (do té doby dostupnějších) alternativ. Podmíněné přitom mohlo být i finančním odměňováním ze strany dávkyně (jejích společností), která některé ubytované na D. zaměstnávala a za jimi odvedenou práci na projektu je ohodnocovala. Je tak sice možné hovořit o prokazatelné vidině a snaze dlouhodobě realizovat společný podnikatelský záměr v rámci celé osady X včetně sestěhování účastníků do sousedství, rozhodně však nelze hovořit o prokazatelném úmyslu trvale sdílet jednu společnou domácnost všech zúčastněných, zejména ne u dávkyně a žalobkyně.

101. A nakonec podle názoru soudu nelze hovořit ani o společném hrazení nákladů na potřeby jednotlivých údajně spolužijících osob v takovém rozsahu, který by odpovídal společné domácnosti. V první řadě existenci společného fondu na hrazení nákladů společné domácnosti Mgr. A. J. nepotvrdila, ačkoliv za účelem potvrzení této skutečnosti ji jako svědkyni navrhla přímo žalobkyně. Mgr. A. J. sice uvedla, že vybírala peníze na obědy, které si objednávali, avšak každý si oběd hradil ze svého. Tvorbu fondu pro společné hrazení výdajů na potraviny také nepotvrdila, podle její výpovědi si i potraviny každý nakupoval sám a umisťoval je v lednici do své přihrádky. Ani na základě svědeckých výpovědí ostatních svědků nelze dovodit, že by existoval fond na chod společné domácnosti jako takové, neboť jej nepotvrdil například ani J. H., který si jako člen údajné domácnosti nebyl vědom toho, že jsou jeho potřeby hrazeny ostatními, ani toho, že by on hradil náklady na potřeby ostatních – údajně to šlo mimo něj a řešila to manželka. Dle jeho slov se ze společné kasy pořizovaly převážně stroje a nářadí, se kterými chtěli hospodařit. K. H. přitom vypověděla, že měli společnou kasu i na úhradu hygienických potřeb a čisticích prostředků a že jídlo bylo hrazeno společně, pokud si ho při objednávání krabiček nehradil každý sám. Ale ani ona nevěděla, jak se hradily náklady na energii a spotřebu vody; podle jejího mínění se nájem neplatil. Uvedla, že když něco nakupovala, bylo to hrazeno ze společné kasy, do které každý přispíval hotovostí, anebo se na to skládali. Ona měla na starost nákup a opravy historických zemědělských strojů (másečnice, mlátičky apod.), za tím účelem bylo v kase i 150 000 Kč s tím, že po vyčerpání se peníze zase vybraly. Společný fond, ze kterého se hradily náklady na staré zemědělské stroje, pak potvrdila také I. M., Ing. J. E., ale i dávkyně. Jako nejpravděpodobnější se proto jeví, že skutečně existoval společný fond právě za účelem nákupu staré zemědělské techniky, což ovšem soud hodnotí primárně jako způsob financování společného zájmu, nikoliv jako způsob hrazení nákladů na obvyklé potřeby členů domácnosti.
102. Byť pak z obsahu správního spisu plyne, že bylo nakupováno v řádech mnoha tun obrovské množství potravin (do zásoby), bez ohledu na to, z jakých prostředků byly tyto nákupy hrazeny, je již z takového enormního množství zřejmé, že nešlo primárně o potraviny pro každodenní spotřebu, nýbrž větší množství trvanlivých potravin pro

zajištění soběstačnosti po realizaci projektu. K uspokojení potřeb členů společné domácnosti přitom nestačí, že údajně spolužijící osoby také hospodařily v zemědělství.

103. Lze přisvědčit žalobkyni, že pro závěr o existenci společné domácnosti nebylo rozhodující, jestli některý z členů domácnosti hradil náklady na společné potřeby ve větší míře. V daném případě by takovou osobou byla i dle tvrzení žalobkyně právě dárkyně. Poskytování finančních prostředků z její strany (ve skutečnosti však spíše ze strany jí vlastněných společností Stébla s.r.o. či Double Square, a.s.) však mělo charakter financování podnikatelského projektu „Maják X“ a odměňování zaměstnanců či smluvních partnerů, kteří pro projekt žalobkyně vykonávali činnosti jako osoby samostatně výdělečně činné. Nelze proto hovořit o vyšší míře přispívání na hrazení nákladů společné domácnosti ze strany dárkyně, nýbrž o finančním zaštitění celého projektu z její strany a o poskytnutí různých zaměstnaneckých benefitů (zejména pokud jde o možnost ubytování v místě výkonu zaměstnání bez nutnosti podílet se na nákladech na jeho provoz). Náklady na bydlení všech ubytovaných byly zjevně součástí nákladů na podnikatelský projekt dárkyně, respektive jí vlastněných společností. Shodně pak soud vnímá i případné poskytnutí platební karty dárkyně žalobkyni, která tak fakticky čerpala jí poskytnuté prostředky jako odměnu za dárkyni (jejím společností) odvedené služby.
104. Co soud zejména postrádá ve vztahu k otázce spotřebního společenství, je fakt, že ze shromážděných důkazních prostředků neplyne, že by zúčastněné osoby nerozlišovaly v rámci domácnosti, co je jejich a co někoho jiného. I když měli určité společné prostředky na obědy apod., sama žalobkyně tvrdila, že se o těchto prostředcích a příspěvcích na ně vedla evidence. Nešlo tedy o to, že by spolubydlíci na D. měli společnou kasu, do níž přispívali různě dle aktuálních možností a z níž si kdokoliv z nich mohl brát, když potřeboval, nýbrž šlo jen o účelově vyčleněné prostředky, jež byly využívány určenou osobou kontrolovaně ke sdruženým nákupům za stanoveným účelem. Stejně tak věci v lednici byly v zásadě oddělené pro jednotlivé páry, takže z dokazování nevyplývalo, že by bylo standardem, že si z lednic každý ze spolubydlících vybírá relativně volně, na co má chuť, aniž by respektoval skutečnost, kdo dané potraviny nakoupil a v čí přihrádce jsou. Pověření jedné osoby, která uskuteční nákup ze sdružených peněz a dle shromážděných objednávek, ani použití sdílených skladovacích prostor s rozlišením skladovaných věcí podle pořizovatelů (párů) nepředstavují znak společné domácnosti, ale spíše naopak dokládají rozlišování mezi jednotlivými sdruženými domácnostmi odpovídající jednotlivým pokojům na ubytovně, pokud vůbec nešlo jen o přechodné ubytování zaměstnanců, kteří měli skutečnou domácnost jinde, byť se v ní s ohledem na pracovní vytížení integrované s náplní svého volného času zdržovali jen výjimečně.
105. Na základě shora uvedeného tak soud uzavírá, že dospěl ke shodnému závěru jako žalovaný a finanční úřad, že se osvobození od daně darovací podle § 19 odst. 3 ve spojení s § 11 odst. 3 písm. b) zákona o trojdaní v projednávané věci neuplatnilo.
106. Podstatné v této souvislosti je navíc to, že i kdyby soud připustil, že snad po určitou dobu existovala společná domácnost žalobkyně a dárkyně, žalobkyni se nepodařilo prokázat a ani správce daně sám nezjistil, že by takový stav trval nepřetržitě nejméně jeden rok, a rozhodně ne až do dne 27. 10. 2011, kdy dárkyně žalobkyni převedla 30 000 000 Kč. V tomto směru je klíčové zejména zjištění (nakonec nepřímou potvrzené i žalobkyní), že se dárkyně z pokoje na D. odstěhovala již kolem srpna 2011, tedy nikoliv až po datu 27. 10. 2011. Závěr žalovaného proto i při přezkumu soudu ve svém jádru obstál.

Hodnocení důkazů

107. Dále k námitce žalobkyně, že žalovaný dostatečným způsobem nereagoval na její odvolací námitku č. 9 (nedodržení údajného závazného právního názoru soudu stran vyhodnocení dokazování), soud uvádí, že takový názor nezastává. Není pravdou, že by žalovaný toliko konstatoval, že výpověď dárkyně neupřednostňoval, aniž by dodal cokoliv dalšího. Žalovaný naopak výslovně uvedl, že je přesvědčen, že disponuje uceleným souborem důkazů, které ve svém komplexu vytvářejí hodnověrný obraz reality, a že hodnotil důkazní prostředky jednotlivě a současně i ve vzájemné souvislosti. Soud nesouhlasí se žalobkyní, která v této souvislosti namítá, že takové hodnocení naopak postrádá. Pro stručnost zde soud odkazuje zejména na body 57 – 81 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný velice podrobně a jednotlivě citoval, jak vypovídali vyslychaní svědci, co zjistil z písemností doložených žalobkyní a co zjistil na základě vlastní činnosti. Nechybí přitom ani sdělení, jak žalovaný na důkazy nahlížel a jak je hodnotil. Soud proto shledal, že napadené rozhodnutí pod bodem 102 obsahuje dostatek důvodů, tudíž že v tomto rozsahu není nepřezkoumatelné.
108. K argumentaci žalobkyně, že žalovaný nehodnotil věrohodnost dárkyně a svědka M. K. ani pravdivost jejich výpovědí, soud uvádí, že z kontextu napadeného rozhodnutí lze dovodit, že žalovaný považoval dárkyni a M. K. za svědky věrohodné a že jejich výpovědi pokládal za relevantní. Ostatně i sama žalobkyně si je této skutečnosti vědoma, neboť právě ve vztahu k výpovědi dárkyně namítá, že ji žalovaný upřednostňoval. Nelze přitom vyžadovat, aby žalovaný (a eventuálně i soud) přikládal důkazům váhu přesně podle toho, jak to navrhuje žalobkyně – zejména když se soud neztotožňuje s názorem žalobkyně, že by věrohodnost svědků vypovídajících ve prospěch společné domácnosti byla zvýšena tím, že takto vypovídaly i osoby, které společnou domácnost tvořit neměly, jestliže takové osoby měly blízké vazby na žalobkyni (Ing. N.).
109. V této souvislosti nicméně dává soud žalobkyni za pravdu, že je opravdu nešťastné konstatování žalovaného pod bodem 72 napadeného rozhodnutí, že: *„Mgr. D. K. je tou osobou, která může učinit úsudek, zda s Bc. K. K. tvořila společnou domácnost ve smyslu § 115 občanského řádu či nikoli, neboť ona je tou ústřední osobou, která je schopna poskytnout relevantní odpověď, neboť ona společnou domácnost buď prožila či nikoli. Mgr. D. K. vyjadřuje své přesvědčení či prožitky, nikoli vnímání dané situace, jak ostatní vyslychané osoby sdělují.“* Takový postoj je zcela jistě vadný a ostatně nekoresponduje ani s deklarací žalovaného pod bodem 67 napadeného rozhodnutí, že: *„[v]nímání je v podstatě subjektivním odrazem objektivní reality v našem vědomí prostřednictvím receptorů, tudíž nemusí reálně popisovat skutečný stav.“* I výpověď dárkyně tak bezpochyby byla ovlivněna jejím subjektivním vnímáním, a jak již soud vysvětlil shora, nebylo ani na dárkyni, aby právně hodnotila, zda mezi ní a žalobkyní existovala v rozhodném období společná domácnost. Soud zde tudíž shledává pochybení žalovaného spočívající v tom, že otázku existence společné domácnosti do značné míry hodnotil podle toho, zda svědci soužití klasifikovali jako společnou domácnost, v rámci čehož nadto skutečně přikládal mnohem větší váhu výpovědi dárkyně. Nejedná se však o vadu, která by měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí za situace, jestliže ve výsledku i soud dospěl ke shodnému výslednému závěru jako žalovaný. Soud musí přitakat žalobkyni i v tom, že žalovaný měl hodnotit také výpověď dárkyně podle shodných kritérií, kterými posuzoval výpovědi ostatních svědků, což ovšem výslovně neučinil. Není však na místě přičítat žalovanému k tíži, že by ve věci spekuloval a případ bulvarizoval, dotkl-li se i možného vlivu učení Avenny – jednalo se

totiž o zmínku spíše okrajovou a o dílčí střípek přispívající k hodnocení vzájemně kolizních svědeckých výpovědí, pročež stačilo vyjít i z obecných a povšechně známých informací, aniž by je detailně prověřoval dokazováním.

110. Žalovanému pak soud musí vytknout, pokud svědecké výpovědi hodnotil podle toho, zda svědci ke svým tvrzením doložili nějaké důkazy. Takové hodnocení je přinejmenším co do své formulace zcela nepřijatelné. Svědecká výpověď představuje nikoliv tvrzení účastníka, jež by bylo třeba nějak prokazovat, ale je samostatným důkazním prostředkem. Svědek není povinen nic prokazovat, jelikož právě jím sdělované skutečnosti představují důkaz. Pokud tedy nebyly ke sdělovaným skutečnostem svědkem, popř. daňovým subjektem předloženy nějaké důkazy, neznamená to, že by se k tomu, co ten který svědek vypověděl, nemuselo při hodnocení důkazu přihlížet. Na druhou stranu každá svědecká výpověď musí být hodnocena i z hledisek její věrohodnosti, pravdivosti a přesnosti. Jen z toho, že svědek byl poučen o povinnosti vypovídat pravdivě, nelze automaticky dovozovat, že určitě vypovídal pravdivě. Bohužel, v mnoha případech tomu tak nebývá, byť zpravidla jde jen o určité dílčí odchylky. Právě zhodnocení věrohodnosti a pravdivosti výpovědi svědka nutí správní orgán nejen sledovat chování svědka v průběhu jeho výpovědi, ale též hodnotit jeho výpověď kontextuálně s jinými shromážděnými důkazy, přičemž nerozhoduje jen počet souladných důkazů (potud odkazy žalobkyně na to, že společnou domácnost potvrdila většina svědků, neobstojí, jestliže tato většina je skupinou stmelenu silnými společnými vztahy k žalobkyni a dárkyni, a tedy dotčena shodnými pochybami o věrohodnosti), ale spíše jejich spolehlivost. Pouze v tomto smyslu by tak mohla obstát argumentace žalovaného, tj. jako konstatování nevěrohodnosti svědka, protože jím popisované skutečnosti se neshodují s okolnostmi plynoucími z jiných, zejména spolehlivějších důkazních prostředků, resp. nízké důvěryhodnosti, jelikož jeho výpověď zůstává osamocena a není podporována jinými důkazy, které jinak o svědkem popisovaných okolnostech mlčí. Nicméně ani skutečnost, že o dané skutečnosti vypověděl jen a pouze jeden svědek, ještě neznamená, že by takový důkaz měl být automaticky přehlížen. K závěru o nedůvěryhodnosti, a tedy nepoužitelnosti takové osamocené (ale jinými důkazy nepopřené) výpovědi musí správce daně zjistit další skutečnosti, jako je např. zřejmý nebo alespoň značně pravděpodobný úzký vztah takového svědka k jedné ze stran sporu, zainteresovanost svědka na výsledku řízení, vnitřní nesoulad svědecké výpovědi apod. Takto ovšem žalovaný nepostupoval, a proto jím provedené hodnocení důkazů nelze považovat za zcela správné. Nicméně ani tyto vady nakonec nezpůsobily nezákonnost výroku napadeného rozhodnutí, jelikož i soud po zhodnocení všech shromážděných důkazů dospěl k přesvědčení, že se žalobkyni v daňovém řízení nepodařilo prokázat, že až do dne poskytnutí daru sdílela s dárkyní společnou domácnost.
111. V této souvislosti přitom soud nesouhlasí s přesvědčením žalobkyně, že by důkazní břemeno neexistence společné domácnosti leželo na žalovaném. V první řadě jde o skutečnost, kterou byla žalobkyně (přinejmenším poté, co k jeho podání byla vyzvána žalovaným) povinna tvrdit v daňovém přiznání, je-li přesvědčena o nulové výši své související daňové povinnosti v důsledku osvobození od daně. K obrácení důkazního břemene přitom nedošlo ani na základě žalobkyní zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, jelikož toto důkazní břemeno správce daně nevyžaduje prokázání opaku, nýbrž jen důkazně podloženou identifikaci konkrétních skutečností, jež vzbuzují pochybnosti o spolehlivosti povinných záznamů daňového subjektu nebo jím předložených důkazů. Přitom ke sporné okolnosti existence a trvání společné domácnosti žalobkyně předložila pouze čestná prohlášení svědků, tedy důkazně slabší ekvivalent

svědecké výpovědi. Svědecká výpověď je přitom sama o sobě vždy dotčena určitou mírou pochybnosti o důvěryhodnosti a pravdivosti sdělovaných skutečností a již z toho důvodu podle soudu ani nemůže představovat takový důkaz, jenž by vůbec byl schopen v daném případě sám o sobě přenést důkazní břemeno na správce daně. Důkazní břemeno bylo zcela nepochybně na straně žalobkyně, a reálně tak jde spíše o to, zda žalovaný důkazní prostředky hodnotil řádně, tj. zda pouze slepě neodmítal veškeré důkazní prostředky svědčící pro tvrzení žalobkyně, aby nakonec mohl konstatovat, že se tvrzení žalobkyně nepodařilo prokázat, popř. zda nepatřičně neseletoval jen důkazní prostředky svědčící v neprospěch žalobkyně a neopřel se jen o ně, ačkoliv při řádném hodnocení shromážděných důkazních prostředků měl dospět k závěrům jiným.

112. Soud ovšem nesdílí subjektivní pocit žalobkyně, že dárkyně s manželem nutně museli chtít žalobkyni poškodit nebo jí přímo ublížit, byť i soud vnímá, že vztah dárkyně s manželem k žalobkyni byl v době výslechu zřetelně rezervovaný, a z tohoto důvodu bylo namístě hodnotit i jejich výpověď opatrněji. Skutečnost, že dárkyně sdělila, že její vztah k žalobkyni je neutrální, nelze brát za bernou minci, zejména v situaci, kdy její manžel ve své výpovědi označil aktuální vztah dárkyně k žalobkyni za negativní. Ovšem není ani pravdou, že by dárkyně s manželem byli jediní, kteří vedení společné domácnosti žalobkyně a dárkyně zpochybnili, jak již soud popsal shora – okolnosti vylučující přetrvání či vůbec existenci společné domácnosti vyplynuly i z výpovědi svědkyně Mgr. A. J., ale též z výpovědi Ing. H. P. v rámci trestního řízení.
113. Namítá-li žalobkyně, že žalovaný přistupoval ke svědkům selektivně a upřednostnil výpověď dárkyně, soud podotýká, že žalovaný skutečně dal výpovědi dárkyně o něco větší váhu, než by jí s ohledem na míru osobní zainteresovanosti na věci a z toho plynoucích rizik pro věrohodnost a pravdivost příslušelo, to samé však lze vytknout i žalobkyni ve vztahu ke svědkům, jejichž výpovědi se dovolává zase ona. Žalovaný za daných okolností nemohl vyhodnotit žádnou ze svědeckých výpovědí (ať již svědků hovořících ve prospěch existence společné domácnosti, či v její neprospěch) jako ve všech ohledech jednoznačně věrohodnou a pravdivou. Vypovídací hodnota výpovědi svědků totiž byla stížena jak značným odstupem času, tak tím, že realizace původní myšlenky projektu nebyla dokončena z důvodů na straně dárkyně. Všichni vyslýchaní svědci tak byli ovlivněni událostmi jak při realizaci, tak při předčasném ukončení projektu a emocemi z toho plynoucími. Není přitom neznámé, že v rámci provádění projektu byly mezi zúčastněnými vybudovány či utvrzeny užší osobní vazby, které však zastavení projektu ze strany dárkyně negativně poznamenalo. Oddělila se tak skupina lidí, kteří nadále sympatizovali se žalobkyní (podle názoru soudu jde o všechny ty osoby, jejichž čestná prohlášení žalobkyně v projednávané věci doložila), od těch, kteří se přiklonili na stranu dárkyně (takovou osobou je přirozeně manžel dárkyně), přičemž ale zůstali i tací, kteří se odklonili od obou (Mgr. A. J.). A byť se žalobkyně v průběhu řízení snažila vytvořit dojem, že na její podporu vypovídal i svědek nezaujatý (neutrální), který nebyl členem údajné společné domácnosti, a to Ing. P. N., z jeho výpovědi mj. vyplynulo, že se se žalobkyní znají od dětství a že se jejich rodiny pravidelně navštěvovaly. Ani vyjádření Mgr. T. L, právníka dárkyně, které podle názoru žalobkyně svědčí v její prospěch, byť jde o osobu spřízněnou s dárkyní, pak nelze vykládat tak, že by potvrdil, že v rozhodném období existovala společná domácnost žalobkyně a dárkyně (srov. podrobněji bod 80 napadeného rozhodnutí, na který soud odkazuje), jde pouze o doklad o úzké sounáležitosti většiny svědků se žalobkyní pokračující i po ukončení projektu. Žalovaný proto byl nucen

hodnotit nejen vztahy mezi osobami uvnitř komunity v rozhodné době, ale musel vzít v potaz i jejich aktuální vztah k žalobkyni a k projednávané věci v současnosti.

114. Jak již soud uvedl, vyšší míru věrohodnosti a pravdivosti soud přisuzuje pouze výpovědi Mgr. A. J., která již v době podání svědecké výpovědi neměla žádný osobní vztah k žalobkyni ani dárkyni, a proto neměla objektivní důvod, aby vypovídala nepravdivě v (ne)prospěch žalobkyně. K vyhodnocení její věrohodnosti přitom soudu posloužil i pořízený zvukový záznam její výpovědi, díky němuž mohl soud přihlédnout i ke způsobu reprodukce skutečností a chování svědkyně při výslechu. Nelze zde přitom hovořit o tom, že by tuto svědkyni soud nepřipustně upřednostňoval a ze svědků si vybral selektivně tu, která podporuje předem soudem zvolenou skutkovou verzi, jak to žalobkyně namítá vůči správním orgánům. Z logiky věci je totiž třeba přiklonit se jen k jedné variantě skutkového příběhu, jestliže si svědci vzájemně protirečí.
115. K námitce žalobkyně, že byl svědek M. K. ovlivněn ze strany dárkyně coby svou manželkou, soud uvádí, že tuto námitku by žalobkyně mohla vznést, ať už by dárkyně těsně před výslechem manžela s ním komunikovala, nebo nikoliv. Žalobkyně si byla vědoma toho, že M. K. je manželem dárkyně, a přesto jeho výslech sama navrhla. Není proto nemístná poznámka žalovaného, že se dárkyně s manželem mohli na výslech připravit předem, a nikoliv až bezprostředně před započatím výslechu M. K. Z obsahu správního spisu přitom plyne, že byť výslech dárkyně byl ukončen dne 22. 7. 2020 v 14:35 hodin a výslech M. K. byl započat téhož dne až v 15:10 hodin, žalobkyně na začátku výslechu svědka namítala, že dárkyně s manželem komunikovala pouze několik málo minut. Nebylo přitom potvrzeno, že by konkrétně dárkyně svědka instruovala stran odpovědí na ty které pokládáné otázky. Z výpovědi svědka se pak ani soudu nejeví, že by se jeho výpověď očividně (až nápadně) překrývala s výpovědí dárkyně.
116. K námitce, že by dárkyně při výslechu dne 22. 7. 2020 odmítala odpovídat na dotazy žalobkyně a jejího zástupce bez právního důvodu, soud uvádí, že z audiozáznamu je patrné, že dárkyně nakonec reagovala na všechny jejich otázky, byť zpočátku u některých skutečně odmítala uvést podrobnosti s tím, že nevidí důvod, proč by měla hovořit o něčem, co s otázkou společné domácnosti nesouvisí. Netrval-li správce daně na tom, aby dárkyně vždy pregnantně odpověděla, resp. nerozhodl-li, zda se skutečně jedná o otázku nepřipustnou (stejně jako ovšem ani nereagoval na nepřeberné množství subjektivních a kapciózních otázek kladených samotnou žalobkyní – mnohdy šlo totiž spíše o prezentaci jejího stanoviska k věci, než o následnou otázku), nelze takový jeho přístup považovat za správný. Pokud snad takto vedený výslech (z pohledu správce daně ale v pozdější fázi spíše jen pasivně sledovaný, bez jakéhokoliv významnějšího zásahu z jeho strany) měl být konfrontací svědka s účastníkem řízení, v rámci které si konfrontované osoby mohou pokládat navzájem otázky a oboustranně vypovídat, jak zjišťované události vnímaly ze své strany, pak by ovšem bylo vhodné, pokud by na to byly obě vyslýchané strany předem upozorněny, přičemž je nutno dodat, že i v takovém případě si správce daně musí zachovat kontrolu nad průběhem dokazování a včasným zásahem odkázat konfrontujícího do správných mezí, snaží-li se pokládat dotazy kapciózní (tj. úskočné, prezentující jako zjištěnou skutečnost, jež dosud zjištěna nebyla) či sugestivní (tj. návodné, označující tazatelem požadovanou odpověď již v otázce). V konečném důsledku se však, jak již soud uvedl, žalobkyně odpovědi na její otázky dočkala, jelikož nakonec dárkyně věcně a podrobně na pokládáné otázky, jež zahrnovaly i skutečnosti, o nichž původně dárkyně vypovídat odmítala, odpovídala. Spíše tak byla validita odpovědí dárkyně ohrožována

způsobem kladení otázek žalobkyní, ovšem v tomto ohledu dárkyně projevila dostatečnou odolnost a na rozdíl od svědkyně Mgr. A. J., která byla takto formulovanými otázkami znejistěna a zmatena, dárkyně se ovlivnit nenechala a neváhala opakovaně označit dotazované skutečnosti za nepravdivé a míjející se se skutečností, přičemž popsala, jak se ve skutečnosti věci odehrály. Byť je nutné přistupovat k odpovědím dárkyně, zejména pokud hodnotila svůj osobní vztah k žalobkyni v čase před rozhodným obdobím či zdůrazňovala čistě zaměstnanecký či obdobný vztah k dalším zúčastněným osobám, rezervovaně (zde soud má za to, že svědkyně cíleně snižovala blízkost vztahů, stejně jako míru antipatie vzniklou v souvislosti s odchodem ze společenství), v základních rysech lze její svědeckou výpověď akceptovat.

117. Soud tedy uzavírá, že jakkoliv k odůvodnění napadeného rozhodnutí v pasáži věnované hodnocení provedených důkazů lze mít hodně kritických připomínek, podstatné je, že ve výsledku, tj. v otázce, že společná domácnost mezi žalobkyní a dárkyní v rozhodném období neexistovala, resp. že pokud snad existovala dříve, pak v každém případě nepřetržovala až do dne poskytnutí peněžních prostředků, se závěr soudu se závěrem žalovaného shoduje. Žalovaný tudíž správně ve výroku napadeného rozhodnutí odvolání žalobkyně proti prvostupňovému rozhodnutí zamítl.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

118. Soud tak uzavírá, že napadené rozhodnutí shledal souladným se zákonem, jelikož žádný z uplatněných žalobních bodů není důvodným, resp. pokud již soud určitou dílčí vadu shledal, neměla vliv na zákonnost výroku napadeného rozhodnutí (zjištěny byly jen dílčí vady neovlivňující celkový výsledek řízení). Na základě toho soud žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
119. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, tomu žádné náklady nad rámec běžného výkonu úřední činnosti nevznikly. Proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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 právnícké 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.

Praha 14. září 2022

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.
předseda senátu