



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Ivony Šubrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobkyně: **Ing. S. S.**
zastoupená TOMÁŠ GOLÁŇ, daňovou kanceláří, s. r. o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 1. 2023, č. j. 466/23/5200-10423-711333,

takto:

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

Odůvodnění

I. Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Královehradecký kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 27. 7. 2021 platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 2018, č. j. 1500931/21/2701-51524-609829 (dále jen „platební výměr“), kterým žalobkyni vyměřil daň ve výši 1 257 135 Kč. Žalovaný v záhlaví specifikovaným rozhodnutím změnil platební výměr tak, že vyměřená daň činí 1 238 970 Kč.

II. Obsah žaloby

2. Žalobkyně v žalobě uvedla, že v meritu věci vznikl spor v otázce příjmu z prodeje rodinného dvojdomku s číslem popisným XA a XB na ulici nacházejícím se na parcele č. XC, zapsané na LV č. pro k. ú., vedenou Katastrálním úřadem pro Královéhradecký kraj, a na sousední parcele č. XD ve vlastnictví pana D. J. Zatímco žalobkyně vykazala tyto příjmy jako osvobozené ve smyslu § 4 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném k předmětnému období (dále jen „ZDP“), správce daně i žalovaný dospěli k závěru, že žalobkyně neprokázala splnění podmínky v té podobě, že v dané nemovitosti měla *bydliště bezprostředně před prodejem*.
3. Ke skutkovému stavu žalobkyně uvedla, že měla v úmyslu na výše uvedených parcelách postavit rodinný dvojdomek s tím, že jedna část by byla obývaná jí i jejím manželem a druhá část by sloužila k bydlení jejím dětem. Do té doby bydlela na adrese. Jelikož již od roku 2015 vlastnila parcelu č. XC, domluvila se s panem J., který vlastnil sousední parcelu, o možné zastavění dané parcely a její následný odkup. Stavba dvojdomku byla dokončena přibližně v květnu roku 2018. Po jejím dokončení se žalobkyně v květnu roku 2018 přestěhovala s manželem do levé části dvojdomku (tj. dům s č. p. XE na parcele č. XD), pravá část dvojdomku (tj. dům s č. p. XB na parcele č. XC) zůstala neobydlená, neboť se její děti rozhodly zůstat ve svých současných bydlištích. Žalobkyně se tak rozhodla pravou část dvojdomku prodat. Zájemce, pan R. Š., chtěl koupit dvojdomek jako celek, s čímž žalobkyně souhlasila. Na počátku září roku 2018 uzavřeli rezervační smlouvu a následně v listopadu roku 2018 smlouvu kupní. Finanční prostředky z prodeje nemovitosti se rozhodla žalobkyně využít k nákupu pozemku, kde se rozhodla s manželem postavit nový rodinný dům (již jednogenerační, sloužící pouze jí a manželovi, bez sousedního domu). Dne 13. 6. 2019 žalobkyně podala správci daně řádné daňové přiznání na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2018. V něm příjmy z prodeje dvojdomku neuvedla, neboť měla za to, že byly splněny podmínky osvobození ve smyslu § 4 odst. 1 písm. a) ZDP, neboť předmětný dvojdomek považovala jako celek, v němž měla bydliště bezprostředně před prodejem. Správce daně zahájil dne 28. 8. 2019 ve smyslu § 89 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), postup k odstranění pochybností, neboť měl pochybnosti o naplnění podmínky *bydliště bezprostředně před prodejem*. Na návrh žalobkyně provedl správce daně výslechy pana J. K. a pana M. N., k jejichž osobám již dříve předložila žalobkyně čestná prohlášení, která osvědčovala stavební úpravy uvnitř dvojdomku, opravu posuvného mechanismu u garážových vrat a bydliště žalobkyně. Po přezkoumání závěrů správce daně dala žalobkyně správci daně částečně za pravdu, neboť daný dvojdomek posuzovala jako jednu nemovitost, ačkoliv se jednalo o dvě samostatné nemovitosti s vlastními čísly popisnými XA a XB. Jelikož jedna část dvojdomku nebyla vůbec obývaná, tedy používaná, nemohlo se tak v této části jednat o osvobozený příjem ve smyslu § 4 odst. 1 písm. a) ZDP. Žalobkyně proto dne 4. 2. 2020 podala dodatečné daňové přiznání, ve kterém dodatečně zdanila příjem z poloviny dvojdomku (daň ve výši 578.460,- Kč). Ve vtahu k druhé části dvojdomku však setrvala na svém závěru, že zákonné podmínky osvobození byly splněny, neboť v dané nemovitosti bydlela a užívala ji.
4. V průběhu daňové kontroly provedl správce daně další svědecké výpovědi, konkrétně pana J. D., pana V. K., pana I. S., Mgr. J. S. i paní Ing. T. S. Byť tyto svědecké výpovědi dle žalobkyně osvědčily, že nemovitost byla žalobkyní užívána k bydlení, vydal správce

daně dne 16. 7. 2021 zprávu o daňové kontrole č. j. 1421600/21/2701-60562- 607294 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“), v níž nadále zastal stanovisko, že žalobkyně neprokázala v dané nemovitosti *bydliště bezprostředně před jejím prodejem*. Z tohoto důvodu tak nadále neuznal osvobození příjmu z prodeje nemovitosti ve smyslu § 4 odst. 1 písm. a) ZDP. Proti následně vydanému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, o kterém bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím. Byť žalovaný uznal sporné výdaje, které žalobkyně žádala případně uplatnit jako daňově účinné vůči deklarovanému příjmu, ve zbytku se ztotožnil se závěrem správce daně, že nebylo prokázáno splnění hmotněprávní podmínky v § 4 odst. 1 písm. a) ZDP, tj. bydliště žalobkyně v prodané nemovitosti bezprostředně před prodejem nemovitosti. Žalobkyně však s posouzením žalovaného nesouhlasí.

5. Žalobkyně odkázala na ust. § 4 odst. 1 písm. a) ZDP a k němu relevantní odbornou literaturu i judikaturu, přičemž z tohoto následně dovodila svou povinnost v řízení prokázat, že měla možnost v předmětném rodinném dvojdomě dle své vůle uskutečňovat bytové potřeby bez jakéhokoli omezení v rozsahu alespoň jeden den. Nikoli však nepřetržitě bydlení podmíněné trvalým bydlištěm či významným odběrem energií, jak se snažil v napadeném rozhodnutí subsumovat žalovaný. Právní úprava zakládá splnění podmínky na faktické možnosti realizace úmyslu žalobkyně uskutečňovat svoji bytovou potřebu bez ohledu na faktickou délku tohoto uskutečňování, nicméně uskutečňování bytových potřeb musí být žalobkyni k dispozici neomezeně. Což v daném případě znamenalo, že žalobkyni bylo bydlení v rodinném dvojdomku k dispozici vždy. Žalobkyně dle jejího mínění nastolení takového stavu beze zbytku prokázala. Žalovaný zatížil napadené rozhodnutí vadou nezákonnosti pro rozpor s právními předpisy (konkrétně § 4 ZDP a § 92 odst. 2 daňového řádu), neboť v případě spojení „*bezprostředně před prodejem*“ vychází žalovaný z gramatického výkladu, nadto restriktivního, čímž dochází k přepjatému formalismu a žalovaný zcela odhlíží od smyslu a účelu zákona. Skutečnost, že k podpisu kupní smlouvy došlo až dne 6. 11. 2018, přičemž po dobu října byl dvojdomek již prázdný, resp. žalobkyně levou část nevyužívala, bylo z důvodu, že již rezervační smlouvu lze považovat za jednání směřující ke koupi nemovitosti.
6. Žalobkyně namítala nesprávné hodnocení svědeckých výpovědí žalovaným, neboť má za to, že jednotlivé výslechy jsou při vzájemném hodnocení v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu koherentní, detailně reagují na všechny otázky správce daně a ve vzájemné souvislosti potvrzují jí tvrzený skutkový stav, tedy že fakticky došlo ke stěhování (a to jak do předmětné nemovitosti v ulici, tak i zpět do domu v ulici), potvrzují, jakým způsobem probíhalo stěhování, jakými prostředky, potvrzují vybavení domácnosti, a především potvrzují i užívání levé části dvojdomku k bydlení. Žalovaný neidentifikoval prakticky žádné rozpory, s výjimkou těch, které se zakládají na nesprávně tvrzeném skutkovém stavu. Aby bylo možné považovat tvrzený skutkový stav daňového subjektu za vyvrácený za pomoci svědeckých výpovědí, je třeba identifikovat také rozpory, které zjevně nabourávají skutkový stav tvrzený daňovým subjektem ve zcela významných obrysech (viz rozsudek NSS ze dne 23. 6. 2011, č. j. 1 Afs 70/2021-40). Za podstatné dále žalobkyně považuje to, že ve věci nebyl vyslechnut pan R. Š., kupující dvojdomku (žalobkyně k tomu odkázala na rozsudky NSS ze dne 27. 2. 2022, č. j. 2 Afs 136/2020-70 a ze dne 21. 3. 2007, č. j. 1 Afs 45/2006-55).

7. K otázce spotřeby energií žalobkyně uvedla, že základním pochybením v hodnocení spotřeby energie je skutečnost, že žalovaný zcela účelově porovnává spotřebu energií v celé periodě 12 měsíců, nikoliv v jednotlivých měsících. Je zcela logické, že pokud žalobkyně ve dvojdomku bydlela, pak spotřeba energií v měsících května – září 2018 byla vysoká, odpovídala standardům řádného užívání nemovitosti, přičemž již v září žalobkyně nemovitost opouštěla, tudíž spotřeba všech energií byla v naprostém útlumu, a to minimálně až do listopadu 2018. Žalovaný ani správce daně neprovedl žádné kvantitativní srovnání, nepřednesl žádný konkrétní důkaz, který by jakkoliv zpochybnil, že spotřeba v daných měsících, by byla nestandardní i pro jednu osobu, popřípadě že i spotřeba uváděná žalobkyní neodpovídá standardnímu vybavení domácnosti. Pokud se s úvahami prvoinstančního správce daně žalovaný ztotožnil, pak své rozhodnutí zatížil nepřezkoumatelností, neboť závěry správce daně nemají oporu ve spisovém materiálu a vůbec se nevypřádávají s argumentací žalobkyně.
8. Žalobkyně k žalobě též připojila usnesení o odložení trestní věci podezření ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 204 odst. 1 a odst. 2 písm. c) zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, ze dne 28. 4. 2022 vydané Policií České republiky, Krajské ředitelství Královehradeckého kraje, územní odbor, oddělení hospodářské kriminality (dále jen „usnesení o odložení věci“). Policejní orgán při šetření věci dospěl k závěru, že podmínka pro osvobození od daně mohla být v daném případě u jednoho samostatného čísla popisného dvojdomku splněna.
9. Žalobkyně na základě výše uvedeného dospěla k závěru, že napadené rozhodnutí je nezákonné a nepřezkoumatelné, a proto navrhla jej zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný předně uvedl, že správce daně v průběhu postupu k odstranění pochybností a následné daňové kontrole obstaral značné množství důkazních prostředků, mezi kterými však byly rozpory, což vedlo ke vzniku pochybností správce daně ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. V průběhu postupu odstranění pochybností, resp. následné daňové kontroly, byly zjištěny další skutečnosti, které zintenzivněly pochybnosti správce daně, a se kterými správce daně žalobkyni seznámil. Žalobkyně v žalobě staví svoji argumentaci o prokázání osvobození od daně dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) ZDP výhradně na svědeckých výpovědích. Všichni vyslechnutí svědci jsou buď rodinní příslušníci žalobkyně (manžel, dcera, syn a švagr žalobkyně) anebo přátelé (známí) žalobkyně. Tato skutečnost znamená pro správce daně (a následně pro žalovaného) pomyslné „varovné znamení“ při hodnocení předmětných svědeckých výpovědí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 15. 12. 2022, sp. zn. 7 Afs 111/2022 či ze dne 17. 10. 2018, sp. zn. 10 Afs 393/2017). Žalovaný má tedy za to, že hodnocení svědeckých výpovědí proběhlo v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů vyjádřenou v ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu, když předmětné svědecké výpovědi nebyly osvědčeny jako důkazní prostředky, které by vyvrátily pravdivost správcem daně obstaraných listinných důkazních prostředků získaných od třetích nezaujatých osob a potvrdily by tvrzení žalobkyně, neboť ve svědeckých výpovědích byly shledány četné rozpory, které jejich věrohodnost zpochybnily. Dle žalovaného též jen z uložení osobních věcí nelze usuzovat, že žalobkyně měla v předmětné nemovité věci bydliště s úmyslem se zde trvale zdržovat.

11. Nad rámec žalovaný poznamenal, že podmínkou osvobození od daně dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) ZDP je rovněž také mít bydliště v předmětné nemovité věci bezprostředně před prodejem, tj. bez zbytečné nebo neodůvodnitelné časové prodlevy. Pokud tedy žalobkyně tvrdila, že předmětnou nemovitou věc opustila v průběhu měsíce září 2018 a kupní smlouva na prodej předmětné nemovité věci byla uzavřena až dne 6. 11. 2018, došlo k prodeji předmětné nemovité věci, která byla již opuštěná, a podmínka *bydliště bezprostředně před prodejem* by tak v tomto případě nebyla splněna. Odkazuje-li žalobkyně v žalobě na údajnou rezervační smlouvu ze dne 6. 9. 2018, žalovaný k tomu uvádí, že tato smlouva nebyla nikdy ze strany žalobkyně předložena.
12. K neprovedenému výsledku kupujícího Ing. R. Š., žalovaný uvedl, že žalobkyně v průběhu odvolacího řízení výslech Ing. Š. již nikdy nenavrhl. Důkazní návrh v podobě výslechu Ing. Š. učinila žalobkyně toliko v průběhu postupu k odstranění pochybností, resp. následné daňové kontroly, když žalobkyně kupř. v odpovědi na výzvu k odstranění pochybností mimo jiné uvedla, že navrhuje výslech Ing. Š. „*k osvědčení vzájemného propojení obou částí nemovitostí [...] a možného společného užívání této nemovitosti jako jednoho celku*“. K tomuto důkaznímu návrhu se poté správce daně vyjádřil na straně 10 zprávy o daňové kontrole, přičemž v průběhu odvolacího řízení tyto závěry správce daně žalobkyně nijak nerozporovala. Dle žalovaného nemohl výslech pana Ing. D. Š. přispět k objasnění věci, neboť dle usnesení o odložení věci Ing. Š. před policejním orgánem vypověděl, že: „*V druhém čísle popisném vlastně vůbec nebyl a tedy nemůže říci, jestli zde někdo bydlel.*“ a „*Se S. více méně vůbec nejednal, vše řešil s realitní kanceláří.*“. Shodně tak zkonstatoval i správce daně správně na straně 10 zprávy o daňové kontrole, čímž dostal požadavkům ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu. K samotnému usnesení o odložení věci žalovaný uvedl, že to na závěrech žalovaného nic nemění. Nejvyšší správní soud dlouhodobě judikuje, že daňové právo není trestním právem, neboť svět daňového a trestního práva je oddělený, kdy podmínkou doměření daně (popř. i vyměření daně) rozhodně není zjištění daňového trestného činu. Postupy orgánů činných v trestním řízení a správce daně se nepodmiňují a závěry orgánů činných v trestním řízení nelze bez dalšího mechanicky vtahovat do daňové sféry, jak to zjednodušeně činí žalobkyně v žalobě, a to i přes to, že se v základu může jednat o stejnou nebo související obchodní operaci (srov. např. rozsudky NSS ze dne 5. 8. 2020, sp. zn. 10 Afs 43/2020, ze dne 26. 2. 2020, sp. zn. 10 Afs 268/2019, ze dne 18. 10. 2021, sp. zn. 5 Afs 199/2020, ze dne 3. 11. 2022, sp. zn. 10 Afs 159/2020, a ze dne 9. 12. 2021, sp. zn. 8 Afs 233/2019).
13. K žalobní námitce nesprávného hodnocení spotřeby energií žalovaný uvedl, že veškeré výpočty ohledně spotřeby energií mají oporu ve spisovém materiálu. Žalovaný setrval na tom, že zjištění ohledně spotřeby energií podpůrně podporují závěry správce daně a žalovaného ohledně toho, že žalobkyně v předmětné nemovité věci neměla bydliště, a proto nebyla naplněna podmínka pro osvobození od daně ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) ZDP.
14. Dle žalovaného bylo napadené rozhodnutí vydáno v souladu se zákonem a žalobkyní vznesené námitky nejsou důvodné. Žalovaný proto navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci krajským soudem

15. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). O věci samé rozhodl bez jednání, neboť žalobkyně i

žalovaný s takovým projednáním věci udělili souhlas dle § 51 odst. 1 s. ř. s. Krajský soud přitom vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného správního orgánu, přičemž rozsah jeho přezkumu byl vymezen žalobními body. Dospěl přitom k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům.

A. Skutkový stav

16. Ze správního spisu plyne, že žalobkyně dne 13. 6. 2019 podala řádné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2018, v němž vykázala příjmy ze závislé činnosti dle ust. § 6 ZDP a vyčíslila daň ve výši 0 Kč. Správci daně vznikly pochybnosti o správnosti výpočtu daňové povinnosti žalobkyně, neboť zjistil, že na základě kupní smlouvy ze dne 6. 11. 2018 došlo k prodeji rodinných domů s č. p. XA a XB na ulici včetně souvisejících pozemků (parcel v k. ú. s čísly XC a XD) za celkovou kupní cenu 15 000 000 Kč, přičemž ve prospěch žalobkyně bylo vyplaceno 12 775 800 Kč. Žalobkyně později uznala svou daňovou povinnost ve vztahu k jedné polovině dvojdomku (domu s č. p. XB na parc. č. XC). Žalobkyně však i nadále tvrdila, že s manželem v domě č. XA na parc. č. XD v ulici od května do září roku 2018 trvale bydleli (tj. bezprostředně před prodejem nemovitosti), a proto příjem z prodeje této části dvojdomku splňuje podmínky pro osvobození od daně z příjmů fyzických osob uvedené v § 4 odst. 1 písm. a) ZDP. K prokázání svých tvrzení předložila žalobkyně čestná prohlášení Ing. T. S. a Mgr. J. S., I. S., J. D., V. K., J. K., M. N. a Ing. R. Š. Ing. T. S. a Mgr. J. S. Ti ve společném čestném prohlášení uvedli, že na konci jara roku 2018 pomáhali žalobkyni (matce) se stěhováním do domu a v průběhu léta několikrát žalobkyni v této nemovitosti navštívili. I. S. v čestném prohlášení uvedl, že žalobkyni (švagrové) na přelomu května/června roku 2018 zapojoval a seřizoval televizi v domě a v srpnu roku 2018 tuto činnost z důvodu výpadku televizních programů opakoval. M. N. v čestném prohlášení uvedl, že žalobkyni (známé) začátkem léta pomáhal s úpravou a zprovozněním garážových vrat v jejím domě, kde bydlela. J. D. v čestném prohlášení uvedl, že žalobkyni zapůjčil svůj nákladní vůz pro účely stěhování v květnu roku 2018 do domu a v září roku 2019 zpět do domu. V. K. v čestném prohlášení uvedl, že žalobkyni pomáhal na konci jara se stěhováním do jejího domu, kde se zabydlovala, a na začátku podzimu zpátky do domu, protože dům musela prodat. Ing. R. Š. v čestném prohlášení uvedl, že koupil nemovitost na pozemku parc. č. XD a XC, která obsahuje 2 vzájemně propojené bytové jednotky, kdy při prvotní prohlídce kupované nemovitosti zaznamenal v její levé části nábytek.
17. V rámci dalšího řízení správce daně zjišťoval, zda byly splněny podmínky uvedené v ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) ZDP. Správce daně pro objasnění věci obstaral mj. tyto důkazy:
- smlouvu o zprostředkování uzavřenou mezi žalobkyní a společností Special space s. r. o. dne 16. 8. 2018, dle které měla uvedená společnost zprostředkovat převod vlastnického práva nemovitosti - rodinného domu na pozemku par. č. XD za 7 500 000 Kč a rodinného domu na pozemku par. č. XC za 7 500 000 Kč;
 - výslech pana J. K. (známý manžela žalobkyně), který v domech v červenci roku 2018 prováděl bourací práce (propojení jednotlivých místností) a který mj. uvedl: „Domy byly dokončené, tam už se bydlelo. Všechny zdi byly již omítnuté, vymalované. Podlahy byly také hotové, v garáži asi natíraný beton, v chodbě a ve vstupu dlažba, v pokojích buď plovoučka nebo vinyl, to už si nepamatují. V jednotlivých místnostech byla už osazena okna, parapety

také, a myslí i venkovní rolety. Dveře také byly osazeny.“ (...) „Ze zařízení jsem viděl v obývacím pokoji gauč, televizi, které jsem přikryl, aby se na ně neprašilo. Co se dalo přestěhovat, jsem přestěhoval do spíže. Kávovar jsem si dal na chodbu. Myslím, že více byl zařízený levý dům při pohledu zepředu domu, v pravém domu už něco také bylo nastěhované.“

- výslech pana J. D. (známý žalobkyně), který mj. uvedl, že žalobkyni zapůjčil nákladní vozidlo, avšak o jeho konkrétním využití (tj. stěhování do domu v ulici v květnu roku 2018 a zpět do domu v ulici na podzim roku 2018) se dozvěděl pouze z doslechu od žalobkyně, neboť stěhování se sám osobně neúčastnil a též uvedl, že v domě byl jednou asi 15 minut začátkem prázdnin v roce 2018 opravit skříně v předsíni nebo chodbě (dál v bytě nebyl), přičemž tam visely kabáty, byly tam boty a žalobkyně mu přišla otevřít v domácím oblečení, takže při návštěvě získal dojem, že tam žalobkyně bydlí;
- výslech pana V. K. (známý žalobkyně), který mj. uvedl, že v květnu roku 2018 pomáhal žalobkyni stěhovat nábytek (sedačku, skříně) do domu v ulici a v září roku 2018 zpět do domu v ulici, do domu v ulici se stavoval na návštěvu k manželům S. z cyklovýletů v době od května do září, kdy při návštěvách získal dojem, že tam manželé S. bydlí trvale;
- výslech pana M. N. (známý žalobkyně), který v červnu roku 2018 opravoval posuvný mechanismus u garážových vrat a který mj. uvedl: *„Já jsem práce vykonával pouze v garáži. Nikde jinde po domě jsem se nepohyboval.“*;
- výslech I. S. (švagr žalobkyně), který mj. uvedl, že byl v domě dvakrát v červnu nebo červenci roku 2018, když zapojoval a ladil televizi a podle nábytku, který se tam přestěhoval, a požadavku na zapojení televize usoudil, že tam žalobkyně i se svým manželem bydlí;
- výslech T. S. (dcera žalobkyně), která mj. uvedla, že pomáhala žalobkyni se stěhováním koncem jara roku 2018 do domu v ulici a v září roku 2018 zpět do domu v ulici, žalobkyni během léta v roce 2018 několikrát v domě v ulici navštívila;
- výslech J. S. (syn žalobkyně), který mj. uvedl, že pomáhal žalobkyni se stěhováním jak do domu v ulici, tak v září roku 2018 zpět do domu v ulici a že se za rodiče do domu v ulici asi 10x až 15x zastavil, když tam bydleli;
- kolaudační souhlasy s užíváním staveb na pozemcích parc. č. XD a parc. č. XC ze dne 15. 10. 2018, ve kterých je mj. uvedeno *„Zkušební provoz ani předčasné užívání stavby neprobíhaly.“*;
- kupní smlouvu k předmětným nemovitostem uzavřenou dne 6. 11. 2018 mezi žalobkyní a D. J. (jako prodávajícími) a R. Š. (jako kupujícími);
- vyjádření České pošty, dle kterého neeviduje v letech 2017 – 2018 žádost žalobkyně o změnu místa dodání z adresy;
- přípis ČEZ Prodej, a.s., dle kterého dodávali žalobkyni do odběrného místa parc. č. XD elektřinu v období od 9. 10. 2018 – 15. 12. 2018 a plyn v období od 13. 11. 2017 – 30. 12. 2018 a parc. č. XC elektřinu v období od 31. 1. 2017 – 15. 12. 2018 a plyn v období od 14. 11. 2017 – 30. 12. 2018;
- fakturu za sdružené služby dodávky elektřiny odběrného místa parc. č. XD za fakturační období 9. 10. 2018 – 15. 12. 2018, kdy fakturovaná spotřeba činila 0,032 MWh;

- fakturu za sdružené služby dodávky plynu odběrného místa parc. č. XD za fakturační období 13. 11. 2017 – 13. 2. 2018, kdy fakturovaná spotřeba činila 3,50827 MWh;
 - fakturu za sdružené služby dodávky plynu odběrného místa parc. č. XD za fakturační období 14. 2. 2018 – 30. 12. 2018, kdy fakturovaná spotřeba činila 3,16XB MWh;
 - fakturu za sdružené služby dodávky elektřiny odběrného místa parc. č. XC za fakturační období 13. 5. 2017 – 4. 5. 2018, kdy fakturovaná spotřeba činila 0,668 MWh;
 - fakturu za sdružené služby dodávky elektřiny odběrného místa parc. č. XC za fakturační období 5. 5. 2018 – 15. 12. 2018, kdy fakturovaná spotřeba činila 0,204 MWh;
 - fakturu za sdružené služby dodávky plynu odběrného místa parc. č. XC za fakturační období 14. 11. 2017 – 13. 2. 2018, kdy fakturovaná spotřeba činila 3,01492 MWh;
 - fakturu za sdružené služby dodávky plynu odběrného místa parc. č. XC za fakturační období 14. 2. 2018 – 30. 12. 2018, kdy fakturovaná spotřeba činila 3,08041 MWh;
 - faktury za vodné a stočné odběrného místa parc. č. XD za fakturační období 10. 8. 2017 – 20. 11. 2017 a 21. 11. 2017 – 24. 11. 2018, kdy fakturované vodné a stočné činilo 0 m³;
 - faktury za vodné a stočné odběrného místa parc. č. XD za fakturační období 25. 11. 2018 – 14. 12. 2018, kdy fakturované vodné a stočné činilo shodně 3 m³;
 - faktury za vodné a stočné odběrného místa parc. č. XC za fakturační období 1. 3. 2017 – 20. 11. 2017, kdy fakturované vodné činil 15 m³ a stočné 0 m³;
 - faktury za vodné a stočné odběrného místa parc. č. XC za fakturační období 21. 11. 2017 – 14. 12. 2018, kdy fakturované vodné činil 2 m³ a stočné 0 m³.
18. Po ukončení daňové kontroly vydal správce daně platební výměr, kterým žalobkyni vyměřil daň ve výši 1 257 135 Kč. Proti tomuto platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, neboť měla mj. za to, že předložila důkazní prostředky prokazující její bydliště v prodané nemovitosti bezprostředně před prodejem po dobu kratší 2 let.
19. Žalovaný napadeným rozhodnutím změnil platební výměr tak, že vyměřená daň činí 1 238 970 Kč, neboť uznal některé sporné výdaje prokazatelně vynaložené v souvislosti s uskutečněným prodejem ve smyslu § 10 odst. 4 a 5 ZDP. V odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl žalovaný, že důkazní povinnost daňového subjektu v daňovém řízení, které vede správce daně, byla opakovaně vyložena judikaturou správních soudů. Z této vyplývá, že dokazování v průběhu daňového řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí; neunesení důkazního břemena daňovým subjektem neznamená, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat. Pravidlo, že v daňovém řízení spočívá důkazní břemeno na daňovém subjektu, platí s výjimkou obsaženou v ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, kdy je správce daně povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Prokáže-li správce daně v tomto smyslu takového nesrovnalosti, unesl svoje důkazní břemeno, a to se přeneso opět na daňový subjekt (např. rozsudek NSS ze dne 9. 10. 2014 č. j. 9 Afs 48/2013-32). Žalovaný shodně se správcem daně po provedeném dokazování dospěli k závěru, že žalovaná neprokázala splnění podmínek pro osvobození od daně z příjmu uvedených v § 4 odst. 1 písm. a) ZDP. Dle správních orgánů z listinných důkazů od zcela nezávislých třetích osob a jiných správních orgánů (doklady o spotřebě vody a energií, vyjádření České pošty, kupní smlouva, kolaudační souhlas,...)

vyplývá, že žalobkyně bezprostředně před prodejem předmětné nemovité věci, ani v předcházejících několika měsících, v dané nemovitosti nebydlela, případně nevykazovala úmysl se v nemovitosti trvale zdržovat. Dle žalovaného nebylo ani provedenými svědeckými výpověďmi (svědci navržení žalobkyní) prokázáno bydliště žalobkyně v předmětné nemovitosti, neboť mezi těmito výpověďmi jsou evidentní rozpory, které jejich věrohodnost zpochybnily, a tudíž nelze s jistotou tvrdit, že jsou tyto informace pravdivé.

B. Právní posouzení

20. Podle § 2 odst. 4 věty druhé ZDP se bydlištěm na území České republiky pro účely tohoto zákona rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat.
21. Podle § 4 odst. 1 písm. a) ZDP se od daně osvobozuje příjem z prodeje rodinného domu a souvisejícího pozemku, nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, a souvisejícího pozemku, pokud v něm prodávající měl bydliště nejméně po dobu 2 let bezprostředně před prodejem; **příjem z prodeje rodinného domu, jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, a souvisejícího pozemku, pokud v něm prodávající měl bydliště bezprostředně před prodejem po dobu kratší 2 let a použije-li získané prostředky na obstarání vlastní bytové potřeby;** pro osvobození příjmu plynoucího manželům z jejich společného jmění postačí, aby podmínky pro jeho osvobození splnil jen jeden z manželů, pokud majetek, kterého se osvobození týká, není nebo nebyl zařazen do obchodního majetku jednoho z manželů; osvobození se nevztahuje na příjem z
1. prodeje těchto nemovitých věcí, pokud jsou nebo byly zahrnuty do obchodního majetku, a to do 2 let od jejich vyřazení z obchodního majetku,
 2. budoucího prodeje těchto nemovitých věcí uskutečněného v době do 2 let od nabytí vlastnického práva k těmto nemovitým věcem,
 3. budoucího prodeje těchto nemovitých věcí uskutečněného v době do 2 let od jejich vyřazení z obchodního majetku, i když kupní smlouva bude uzavřena až po 2 letech od tohoto nabytí nebo po 2 letech od tohoto vyřazení z obchodního majetku,
22. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.
23. Podle § 92 odst. 1 daňového řádu dokazování provádí příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně. Dle odst. 2 správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Dle odst. 3 daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Dle odst. 4 pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Dle odst. 5 písm. c) správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Dle odst. 7 správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokazané a které nikoliv a na základě

kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepíše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise.

24. Stěžejní otázkou v dané věci dle krajského soudu je, zda bylo prokázáno, že žalobkyně bezprostředně před prodejem domu s č. p. XE v ulici měla v tomto domě bydliště a příjem z prodeje předmětné nemovitosti je tak osvobozen od daně z příjmu dle § 4 odst. 1 písm. a) ZDP.
25. Krajský soud se nejprve zabýval námitkou žalobkyně, dle které je podmínka *bydliště bezprostředně před prodejem* pro osvobození příjmu z předmětné nemovitosti dle § 4 odst. 1 písm. a) ZDP splněna, neboť měla možnost v předmětném rodinném domě dle své vůle uskutečňovat bytové potřeby bez jakéhokoliv omezení v rozsahu alespoň jeden den, přičemž již tento stav je dle žalobkyně v souladu s definicí pojmu *bydliště* uvedenou v § 2 odst. 4 ZDP. V tomto ustanovení je uvedeno, že bydlištěm se rozumí místo, kde **má poplatník stálý byt** za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl se v tomto bytě zdržovat. Dle krajského soudu žalobkyně v souvislosti s pojmem *bydliště* nesprávně vykládá judikaturu Nejvyššího správního soudu (konkrétně rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2014, č. j. 7 Afs 120/2014-68). V tomto rozsudku NSS uvedl: „*Nejvyšší správní soud se zabýval otázkou, zda lze za stálý byt ve smyslu ust. § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů považovat byt, ve kterém měl stěžovatel nahlášený trvalý pobyt, avšak tvrdil, že neměl v úmyslu se na uvedené adrese trvale zdržovat. „Stálost“ bytu mimo jiné znamená, že daňový subjekt může místo užívat neustále (nepřetržitě) a ne jen příležitostně pro účely krátkodobého pobytu, jako je rekreace, vzdělávací kurzy či krátkodobé pobyty související s podnikatelskými aktivitami apod. Podstatné pro posouzení „stálosti“ bytu je tedy možnost stěžovatele daný byt užívat bez jakéhokoliv omezení. Je třeba zdůraznit, že možnost byt užívat neznamená povinnost nepřetržitě fyzické přítomnosti v tomto bytě. Jedná se pouze o možnost využívání bytu podle vlastního uvážení. Jak vyplývá ze správního spisu, správce daně zjistil, že stěžovatel je hlášen jako osoba bydlící v bytě v domě č. X na ul. F. O. v Č., přičemž práva a povinnosti k uvedenému bytu měli jeho rodiče. Podle údajů v centrální evidenci obyvatel má stěžovatel na této adrese hlášen trvalý pobyt. Podle výpovědi svědka Z. B. (otec stěžovatele) není stěžovatel nijak omezován v užívání bytu svých rodičů, kde má hlášen trvalý pobyt. Z těchto skutečností podle Nejvyššího správního soudu jednoznačně vyplývá, že stěžovatel měl možnost byt svých rodičů užívat ve výše uvedeném smyslu, ačkoliv se převážnou část zdaňovacího období roku 2011 zdržoval ve Spojených arabských emirátech.“ Nejvyšší správní soud se v uvedeném rozsudku zabýval možností využívání stálého bytu, nikoliv možností mít stálý byt. Žalobkyně tedy byla povinna prokázat, že v předmětné nemovitosti měla stálý byt, ve kterém však dle judikatury Nejvyššího správního soudu neměla povinnost nepřetržitě fyzické přítomnosti (k důkazní povinnosti viz níže).*
26. Důkazní břemeno primárně nese daňový subjekt, který je povinen prokázat skutečnosti uvedené ve svém daňovém přiznání (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Následně důkazní břemeno přechází na správce daně, který případně prokazuje nevěrohodnost důkazních prostředků předložených daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Pokud správce daně toto břemeno unese a nevěrohodnost důkazních prostředků prokáže, je následně na daňovém subjektu, aby tuto nevěrohodnost vyvrátil; důkazní břemeno se tak vrací zpět k daňovému subjektu (srov. např. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). V daném případě žalobkyně k prokázání jí tvrzených skutečností předložila čestná prohlášení Ing. T. S., Mgr. J. S., I. S., J. D., V. K., J. K., M. N. a Ing. R. Š. Současně navrhla jejich výslechy, které správce daně (vyjma výslechu kupujícího Ing.

R. Š.) provedl. Žalovaný připomenul, že vyslechnutí svědci jsou buď rodinný příslušníci žalobkyně anebo její přátelé (známí), a proto k takovým svědeckým výpovědím je nutné přistupovat maximálně obezřetně a odkázal k této věci na rozsudek NSS ze dne 15. 12. 2020, č. j. 7 Afs 111/2022-27, který říká: „Ze strany orgánů finanční správy ani krajského soudu nedošlo ani k „selektivnímu, resp. tendenčnímu“ hodnocení důkazů, jak výslovně tvrdil stěžovatel. Důkazy byly hodnoceny v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Krajský soud náležitě odůvodnil i to, proč některé důkazy považoval za důvěryhodnější; např. výpovědi některých nezaújatých osob před výpověďmi osob majících zájem na výsledku daného řízení – např. jednatele společnosti Royal, popř. jiných smluvních partnerů společnosti Royal (společnosti MKM Vysočina, Pegas, Strojírna Vysočina). Nadto stěžovatel ani přesvědčivě nevysvětlil, jakým způsobem obsah těchto výpovědí prokazuje fakticitu daného plnění, resp. další okolnosti nutné k prokázání oprávněnosti jím uplatněných odpočtů.“ Žalovaný i s ohledem na výše uvedené, po hodnocení svědeckých výpovědí dospěl k závěru, že tyto neprokazují bydliště žalobkyně v předmětné nemovitosti. Po prostudování správního spisu má krajský soud za to, že přestože některé nesrovnalosti ve svědeckých výpovědích uvedené žalovaným jsou pravděpodobně způsobeny jeho ne zcela správným výkladem, lze souhlasit s žalovaným, že čestná prohlášení ani výslechy svědků věrohodně neprokázaly splnění podmínky *bydliště bezprostředně před prodejem*. Nejenže žalovaný zcela správně vzal při hodnocení čestných prohlášení a svědeckých výpovědí v potaz vztah svědků k žalobkyni (její příbuzní a známí), ale nevěrohodnost těchto důkazních prostředků prokázal též pomocí listinných důkazů získaných od třetích stran, které prokazují opak tvrzení žalobkyně (doklady o spotřebě vody a energií, adresa úředně hlášeného pobytu žalobkyně, vyjádření České pošty o přetrvávající adrese pro doručování na adrese oficiálního trvalého pobytu, záznam z kolaudace). Žalovaný tak vrátil důkazní břemeno zpět daňovému subjektu, tj. žalobkyni. Jelikož ta žádné další důkazy nenavrhl (např. nepředložila správci daně ani rezervační smlouvu), neunesla důkazní břemeno.

27. V případě námitky účelového a nesprávného hodnocení spotřeby energií krajský soud odkazuje na str. 11 až 14 výsledku kontrolního zjištění vyhotovené správcem daně dne 31. 7. 2020 založené ve správním spise na č. l. 52, kde jsou dopodrobna uvedeny výpočty a hodnocení spotřeby dodávky vody a dodávky energií. Tyto výpočty a jejich hodnocení též podporují závěr žalovaného, že žalobkyně v rozporu s jejím tvrzením předmětnou nemovitost neobývala, neboť spotřeba vody a energií v době tvrzeného bydliště žalobkyně v předmětné nemovitosti byla podprůměrná a téměř nezměněná v porovnání s obdobím před tvrzeným nastěhováním do předmětné nemovitosti (v případě spotřeby vody je dokonce spotřeba po tvrzeném nastěhování výrazně nižší). Krajský soud se s hodnocením správce daně, které převzal i žalovaný, zcela ztotožňuje a námitky žalobkyně o účelovosti a nesprávnosti hodnocení odmítá.

28. K námitce neprovedeného výsledku kupujícího Ing. R. Š. krajský soud shodně s žalovaným konstatuje, že žalobkyně navrhla výslech kupujícího v průběhu postupu k odstranění pochybností, přičemž správce daně se k tomuto návrhu vyjádřil ve zprávě o daňové kontrole. Žalobkyně výslech kupujícího již nikdy nenavrhl, a to ani v rámci odvolacího řízení. Stejně jako žalovaný považuje krajský soud výslech kupujícího za nadbytečný, neboť by k objasnění skutkového stavu nijak nepřispěl. Kupující byl vyslechnut v rámci trestního řízení, kdy uvedl, že v levé části nemovitosti nebyl a nemůže tedy říci, jestli zde někdo bydlel (viz usnesení o odložení věci).

V. Závěr a náklady řízení

29. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobkyní jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
30. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům (§ 54 odst. 5 s. ř. s.).

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty 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 právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

Hradec Králové 27. července 2023

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu