



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **Ing. S. S.**, zast. Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, advokátem, se sídlem Opletalova 600/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 7. 2023, č. j. 31 Af 10/2023-56,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále „stěžovatelka“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým, byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 1. 2023, č. j. 466/23/5200-10423-711333, ve věci daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2018.

[2] Stěžovatelka obdržela příjem z prodeje rodinného dvojdomku s číslem popisným Xa a Xb na ulici X nacházejícím se na parcele č. Xa, zapsané na LV č. 26867 pro k. ú. T., obec Hradec Králové a na sousední parcele č. Xb ve vlastnictví pana D. J.; příjmy z prodeje považovala za osvobozené od daně z příjmů fyzických osob podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v relevantním znění (dál jen „zákon o daních z příjmů“); podle žalovaného však stěžovatelka neprokázala splnění podmínky pro osvobození od daně.

[3] Dne 13. 6. 2019 podala stěžovatelka 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) zákona o

daních z příjmů. Dvojdomek posuzovala jako celek (jednu nemovitost), 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, postup k odstranění pochybností, neboť měl pochybnosti o naplnění zákonné podmínky *bydliště bezprostředně před prodejem*; v průběhu řízení vyšlo najevo, že jedna část dvojdomku nebyla stěžovatelkou vůbec obývaná, tedy používaná, nemohlo se tak v této části jednat o osvobozený příjem ve smyslu § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů; stěžovatelka proto dne 4. 2. 2020 podala dodatečné daňové přiznání, ve kterém dodatečně zdanila příjem z poloviny dvojdomku. Ve vtahu k druhé části dvojdomku však setrvala na svém závěru, že zákonná podmínka pro osvobození – *bydliště bezprostředně před prodejem* – byla splněna, neboť v dané nemovitosti bydlela a užívala ji.

[4] Stěžovatelka v řízení před správcem daně tvrdila, že měla v úmyslu postavit rodinný dvojdomek s tím, že jedna část by byla obývaná jí i jejím manželem a druhá část by sloužila k bydlení dětem. Do té doby bydlela na adrese X v Hradci Králové. Jelikož již od roku 2015 vlastnila parcelu č. Xa, domluvila se s panem J., který vlastnil sousední parcelu, o možném zastavění této parcely a jejím následném odkupu. Stavba dvojdomku byla dokončena přibližně v květnu roku 2018, s manželem se přestěhovala do levé části dvojdomku (tj. dům s č. p. Xc na parcele č. Xb), pravá část dvojdomku (tj. dům s č. p. Xb na parcele č. Xa) zůstala neobydlená, neboť se její děti během stavby rozhodly zůstat ve svých současných bydlištích. Stěžovatelka se tak rozhodla pravou část dvojdomku prodat; zájemce chtěl koupit dvojdomek jako celek, s čímž stěžovatelka souhlasila; v září roku 2018 uzavřela rezervační smlouvu a následně v listopadu roku 2018 smlouvu kupní. Finanční prostředky z prodeje nemovitosti se rozhodla využít k nákupu pozemku ve Věkoších, kde se rozhodla s manželem postavit nový rodinný dům.

[5] Žalovaný k odvolání stěžovatelky platební výměr (1 257 135 Kč) změnil tak, že vyměřená daň činí 1 238 970 Kč, neboť uznal některé sporné výdaje za prokazatelně vynaložené v souvislosti s uskutečněným prodejem ve smyslu § 10 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů. K námitkám stěžovatelky stran naplnění zákonných podmínek pro osvobození konstatoval, že navržené a provedené 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 stěžovatelky. Poukázal na to, že ve svědeckých výpovědích byly shledány četné rozpory, které jejich věrohodnost zpochybnily; dle žalovaného též jen z uložení osobních věcí nelze usuzovat, že stěžovatelka měla v nemovité věci bydliště s úmyslem se zde trvale zdržovat. Žalovaný poznamenal, že podmínkou osvobození od daně dle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů je rovněž mít bydliště v nemovité věci bezprostředně před prodejem, tj. bez zbytečné nebo neodůvodnitelné časové prodlevy. Pokud tedy stěžovatelka tvrdila, že nemovitou věc opustila v průběhu měsíce září 2018 a kupní smlouva na prodej byla uzavřena až dne 6. 11. 2018, došlo k prodeji nemovité věci, která byla již opuštěná, a podmínka *bydliště bezprostředně před prodejem* by tak v tomto případě nebyla splněna. Žalovaný poukázal rovněž na podpůrné důkazy, mimo jiné týkající se spotřeby energií v rozhodném období.

[6] V žalobě podané proti rozhodnutí žalovaného stěžovatelka odkázala na § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů a k němu relevantní odbornou literaturu i judikaturu, přičemž následně dovodila, že nebylo její povinností prokazovat nepřetržité bydlení

pokračování

podmíněné trvalým bydlištěm či významným odběrem energií, jak se snažil v napadeném rozhodnutí subsumovat žalovaný. Právní úprava podle stěžovatelky zakládá splnění podmínky faktické možnosti realizace úmyslu stěžovatelky uskutečňovat svoji bytovou potřebu bez ohledu na faktickou délku (stačí jeden den), nicméně uskutečňování bytových potřeb musí být k dispozici neomezeně, což se stalo. Namítla rovněž, že žalovaný vychází při výkladu pojmu „*bezprostředně před prodejem*“, z gramatického výkladu, nadto restriktivního, čímž dochází k přepjatému formalismu; již rezervační smlouvu lze považovat za jednání směřující ke koupi nemovitosti. Dále namítla nesprávné hodnocení svědeckých výpovědí žalovaným, neboť má za to, že potvrzují jí tvrzený skutkový stav, tedy že fakticky došlo ke stěhování (a to jak do nemovitosti v ulici X tak i zpět do domu v ulici Xb), potvrzují, jakým způsobem probíhalo stěhování, jakými prostředky, potvrzují vybavení domácnosti, a především potvrzují i užívání části dvojdomku k bydlení. Žalovaný dle stěžovatelky neidentifikoval prakticky žádné rozpory s výjimkou těch, které se zakládají na nesprávně tvrzeném skutkovém stavu. Za podstatné dále považuje, že ve věci nebyl vyslechnut kupující pan R. Š. K otázce spotřeby energií uvedla, že žalovaný 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 stěžovatelkou neodpovídá standardnímu vybavení domácnosti. K žalobě stěžovatelka 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, ze dne 28. 4. 2022 vydané Policií České republiky, Krajské ředitelství Královehradeckého kraje, územní odbor, oddělení hospodářské kriminality; poukázala na to, že 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.

[7] **Krajský soud** neshledal žalobu důvodnou a zamítl ji. Stěžejní otázkou v dané věci dle krajského soudu je, zda bylo prokázáno, že stěžovatelka *bezprostředně před prodejem* domu č. p. Xc v ulici Xa, Hradec Králové měla v tomto domě bydliště a příjem z prodeje této nemovitosti je osvobozen od daně z příjmů fyzických osob dle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Krajský soud se následně zabýval jednak definicí bydliště a dále podmínkami pro osvobození příjmů z prodeje rodinného domu stanovenými v § 4 odst. 1 písm. a) téhož zákona.

[8] Podle krajského soudu stěžovatelka v souvislosti s pojmem *bydliště* nesprávně vykládá judikaturu Nejvyššího správního soudu (NSS), na kterou odkazuje (konkrétně rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2014, č. j. 7 Afs 120/2014-68). V tomto rozsudku se NSS zabýval možností využívání stálého bytu, nikoliv možností mít stálý byt. Stěžovatelka byla povinna prokázat, že v prodávané nemovitosti měla stálý byt, ve kterém však dle judikatury Nejvyššího správního soudu neměla povinnost nepřetržité fyzické přítomnosti.

[9] Krajský soud dále podrobně popsal všechny provedené svědecké výpovědi a předložená čestná prohlášení a dospěl shodně s žalovaným k závěru, že věrohodně neprokázaly splnění podmínky *bydliště bezprostředně před prodejem*. Dle krajského soudu žalovaný zcela správně vzal při hodnocení čestných prohlášení a svědeckých výpovědí v potaz vztah svědků ke stěžovatelce (příbuzní a známí), přičemž však současně nevěrohodnost těchto důkazních prostředků prokázal též pomocí listinných důkazů

získaných od třetích stran, které prokazují opak tvrzení (doklady o spotřebě vody a energií, adresa úředně hlášeného pobytu, vyjádření České pošty o přetrvávající adrese pro doručování na adrese oficiálního trvalého pobytu, záznam z kolaudace). Žalovaný tak dle krajského soudu vrátil důkazní břemeno zpět stěžovatelce; jelikož ta žádné další důkazy nenavrhl (např. nepředložila správci daně ani rezervační smlouvu), neunesla důkazní břemeno.

[10] V případě námitky účelového a nesprávného hodnocení spotřeby energií krajský soud odkázal na str. 11 až 14 výsledku kontrolního zjištění správce daně ze dne 31. 7. 2020 založené ve správním spise na č. 1. 52, kde jsou podrobně uvedeny výpočty a hodnocení spotřeby dodávky vody a dodávky energií. Tyto výpočty a jejich hodnocení též podporují závěr žalovaného, že stěžovatelka v rozporu se svým tvrzením nemovitost neobývala, neboť spotřeba vody a energií v době jí tvrzeného bydliště v této nemovitosti byla podprůměrná a téměř nezměněná v porovnání s obdobím před tvrzeným nastěhováním do ní (v případě spotřeby vody je dokonce spotřeba po tvrzeném nastěhování výrazně nižší). Krajský soud se s hodnocením správce daně, které převzal i žalovaný, zcela ztotožnil a námitky stěžovatelky o účelovosti a nesprávnosti hodnocení odmítl.

[11] K námitce neprovedeného výsledku kupujícího krajský soud shodně s žalovaným konstatoval, že stěžovatelka navrhla výslech kupujícího pouze v průběhu postupu k odstranění pochybností, přičemž správce daně se k tomuto návrhu vyjádřil ve zprávě o daňové kontrole; výslech kupujícího již více nenavrhl, a to ani v rámci odvolacího řízení. Stejně jako žalovaný považoval 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).

[12] V **kasační stížnosti** stěžovatelka namítá, že krajský soud nesprávně vyložil část obsahu její žaloby, nesprávně hodnotil svědecké výpovědi a nijak se nevypořádal s vyjádřením stěžovatelky ohledně spotřeby energií; namítá důvody dle § 103 odst. 1 písm. b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[13] Stěžovatelka zejména poukazuje na to, že v žalobě namítala, že výklad § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů prezentovaný žalovaným je nesprávný; žalovaný totiž tvrdil, že stěžovatelka neprokázala bezprostřednost bydliště před prodejem, neboť před podpisem kupní smlouvy ze dne 6. 11. 2018 se z levé části posuzované nemovitosti odstěhovala již v září roku 2018. Stěžovatelka pak namítala, že skutkový stav, ze kterého žalovaný vyšel, zcela ignoruje, že dne 6. 9. 2018 došlo k uzavření rezervační smlouvy, čímž byl deklarován úmysl kupujícího nemovitost jako celek koupit. Skutečnost, že k samotnému uzavření kupní smlouvy došlo až o dva měsíce později, nemůže stěžovatelka ovlivnit, nicméně tato skutečnost nijak nesnižuje splnění zákonných podmínek podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Argumentace krajského soudu v bodu 25. napadeného rozsudku se tak mýlí s žalobní námitkou stěžovatelky, neboť tato nikdy netvrdila, že by nebyla povinna prokázat, že v nemovitosti měla stálý byt. Byť se nejedná o vadu, která by *a priori* vedla ke zrušení napadeného rozsudku, významně tato vada determinuje následující postup v hodnocení krajského soudu.

pokračování

[14] Stěžovatelka dále rekapituluje svá tvrzení uváděná v průběhu daňového řízení, tj., že výstavba dvojdomku nebyla činěna za účelem investice, ale za účelem bydlení pro sebe s manželem a děti, přičemž krátce před dokončením dvojdomku, resp. levé části stavby, se syn stěžovatelky rozhodl zůstat v Praze a dcera se rozhodla zůstat v původním bydlišti na adrese X, Hradec Králové. V květnu roku 2018 se tak rozhodla přestěhovat pouze stěžovatelka s manželem, přičemž pravou část nabídla k prodeji prostřednictvím realitní kanceláře Mája realitní společnost s.r.o., která obstarala kompletní právní servis. Potenciální kupující pravé části dvojdomku pan R. Š. si stanovil jako podmínku koupě prodej obou částí dvojdomku, tedy i levé části, ve které již byla stěžovatelka s manželem přestěhována. Stěžovatelka s tímto souhlasila a dne 6. 9. 2018 došlo k podpisu rezervační smlouvy. Stěžovatelka též poukázala na to, že v žalobě namítala nesprávnost hodnocení svědeckých výpovědí jak skrze jejich nesprávné usazení do časových souvislostí, kontextu, tak jejich obsahu; odkazuje na body 21. až 32. žaloby, kde stěžovatelka reagovala na každé dílčí hodnocení žalovaného a prokázala jeho faktickou nesprávnost. Za skutkového stavu vzešlého z hodnocení žalovaného stěžovatelka nadto poukázala, že bylo na místě provést výsledky kupujícího p. Š.

[15] K neprovedení výsledku svědka Š. uvedla, že není povinností navrhovat všechny potenciální svědky, to zvláště, když jejich existenci a důkazní potenci si mohou vyhodnotit i daňové orgány samy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2023, č. j. 8 Afs 262/2021- 55, body 42. a 45.). Významnost výsledku pana Š. plynula především z faktu, že žalovaný v napadeném rozhodnutí tvrdil, že dodávky elektrické energie započaly až v říjnu 2018 a že pan K. provedl spojení obou částí domu již na počátku léta 2018. Pan Š. tak mohl uvést nejen to, zda byla pravá část dvojdomku funkční, minimálně po stránce dodávky elektrické energie, tak mohl uvést, zda obě části dvojdomku byly již spojeny, nebo došlo ke spojení teprve v reakci na jeho požadavek. Krajský soud se vůbec nevěnoval námitce, že například dodávky elektrické energie nemohly nastat až v říjnu roku 2018, stejně jako se nevěnoval dílčím námitkám stěžovatelky týkajícím se nesprávnosti v hodnocení svědeckých výpovědí. Krajský soud automaticky ponížil důkazní potenci všech svědeckých výpovědí pouze s odůvodněním, že se jedná o osoby blízké nebo o osoby známé.

[16] Stěžovatelka poukazuje na to, že předmětem dokazování je prokázání uspokojování bytových potřeb stěžovatelky skrze její bydliště bezprostředně před prodejem. Již tato skutečnost významně determinuje okruh osob, které jsou s to prokázat, zda ta která nemovitost sloužila té které osobě k bydlení. V realitě je totiž prakticky vyloučeno, aby užívání nemovitosti k bydlení bylo potvrzováno někým jiným, než příbuznými poplatníka nebo známými. Vyloučit či snížit věrohodnost výpovědí pouze na tom, že se jedná o osoby blízké a známé, vede v případě prokazování užívání nemovitosti k absurdní situaci v rozporu s každodenním životem. S výjimkou paní Ing. S., pana Mgr. S. nebo I. S. se ani v jednom případě nejednalo o osoby blízké. Ani jeden ze svědků, jmenovitě pan D., K., K. nebo pan N., nebyli nijak motivováni k tomu, aby vypovídali ve prospěch stěžovatelky. Stěžovatelka určitě není natolik kvalifikovaná, aby každého svědka *ad hoc* připravovala k výsledku, určovala mu, co má při svědecké výpovědi uvádět, přičemž by tyto svědky předpřipravila tak, aby v jejich svědeckých výpovědích neexistovaly prakticky žádné rozpory (snad pouze u pana K., kdy se jednalo o nesprávně uvedené období provedení spojení obou částí dvojdomku).

[17] Dle stěžovatelky krajský soud staví svědecké výpovědi do rozporu s jinými důkazy, například deklarovanými spotřebami elektrické energie, plynu a vody. Ve vztahu ke spotřebě elektrické energie uváděla stěžovatelka, že technici nesprávně zapojili měřáky, resp. tyto nesprávně přiřadili k oběma částem domu a vzájemně je prohodili. Spotřeba pravé části domu tak fakticky byla spotřebou levé části domu, používané stěžovatelkou. Přitom vykázaná spotřeba není nijak neobvyklá, když ve fakturaci za období, ve kterém stěžovatelka bydlela v levé části dvojdomku (napojeno na pravý měřák), byla tvořena spotřebou 204 kW, což odpovídá běžné spotřebě 1 osoby v domácnosti; stěžovatelka levou stranu dvojdomku přitom využívala v letních měsících, kdy je logicky spotřeba elektrické energie nižší. V případě spotřeby plynu lze odkázat pouze na roční období, v němž je spotřeba plynu prakticky minimální. Spotřeba vody je nestandardní a tuto stěžovatelka nedokáže vysvětlit jinak, než že se muselo jednat o mechanickou závadu na měřiči. Nicméně tento stav je poté v rozporu se spotřebou elektrické energie, která je naopak nestandardně vysoká při premise, že by levá část dvojdomku nebyla užívána.

[18] Stěžovatelka opakovaně poukazuje na to, že užívání k bydlení je přitom potvrzeno vzájemnými svědeckými výpověďmi a samy orgány činné v trestním řízení dospěly k závěru, že „*podmínka pro osvobození od daně - mít zde bydliště bezprostředně před prodejem, tj. bez zbytečné nebo neodůvodnitelné časové prodlevy, tak mohla být u jednoho samostatného čísla popisného dvojdomku splněna*“, a to na podkladu shodných důkazů, kterými disponovaly i daňové orgány. Pro bydliště je nepodstatné, že si stěžovatelka nepřehlásila adresu pro doručování poštovních zásilek, stejně jako záznam z kolaudace. Zjistěte není neobvyklé zastřít faktický stav užívání v situaci, kdy ještě nebyla nemovitost zkolaudována, a přesto tam už uživatel bydlí. To zejména, pokud uživatel zná konkrétní termín kolaudace, a tak pouze své věci dočasně přesune (protože ironicky řečeno, to se v České republice skutečně neděje). Stěžovatelka namítá, že krajský soud převzal argumentaci žalovaného, aniž by se vypořádal s námitkami stěžovatelky. Tím zatížil napadený rozsudek vadou ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s.

[19] Žalovaný ve **vyjádření** uvedl, že správce daně v průběhu postupu k odstranění pochybností a následné daňové kontrole obstaral značné množství důkazních prostředků, ze kterých pochybnosti správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyplynuly – jednalo se především o předložení neúplných faktur za dodávky plynu a elektřiny (stěžovatelka předložila toliko první strany faktur, v případě elektřiny navíc nešlo rozeznat konkrétní adresu odběrného místa), v předložených čestných prohlášeních byly zjištěny rozpory; stěžovatelka údajně nemovitou věc obývala od jara 2018, avšak dle kolaudačního souhlasu s užíváním stavby, č. j. NMHK/183566/2018 ST1/ZB, ze dne 15. 10. 2018 „*zkušební provoz ani předčasné užívání stavby neprobíhaly*.“, přičemž závěrečná prohlídka nemovité věci proběhla dne 2. 10. 2018. Pochybnosti správce daně byly následně ještě zintenzivněny dalšími zjištěními – např. stěžovatelka ve své odpovědi na výzvu k odstranění pochybností mimo jiné uvedla, že v době kolaudace nemovitou věc „*v zájmu hladkého průběhu kolaudačního řízení*“ neobývala; dle sdělení České pošty, s. p. stěžovatelka o změnu místa dodání (tzv. dosílku) v kalendářních letech 2017 a 2018 nepožádala a nadále se jí doručuje na adresu jejího oficiálního trvalého pobytu; stěžovatelka ještě před kolaudací nemovité věci uzavřela dne 16. 8. 2018 s obchodní společností special space s.r.o., IČ: 07156499, *Smlouvu o zprostředkování – nevýhradní týkající se prodeje*, přičemž samotná stěžovatelka inzerovala

pokračování

formou banneru již od dubna 2018 prodej nemovité věci (příjmový pokladní doklad č. 8171 byl obchodní společností EAGLE - Reklamní agentura s.r.o., IČ: 24222127, vystavený dne 16. 4. 2018). Dle žalovaného proto nemůže být nadále pochyb o tom, že stěžovatelka oprávnění na uplatnění osvobození od daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů neprokázala. Co se pak týče samotného hodnocení svědeckých výpovědí, žalovaný pro přehlednost a rovněž také pro stručnost tohoto vyjádření v podrobnostech odkázat na bod [30] rozhodnutí o odvolání, ve kterém jsou jednotlivé svědecké výpovědi hodnoceny.

[20] Žalovaný dodává, že na věrohodnosti tvrzení samotné stěžovatelky nepřidává ani jejich neustálá (účelová) změna, když nejprve stěžovatelka uváděla, že obě poloviny nemovité věci užívala sama k bydlení, posléze to byla již jen jedna polovina, kdy se stěžovatelka vyjadřovala mimo jiné i ke spotřebě energie a vody, která dle tvrzení stěžovatelky odpovídala spotřebě jedné osoby (rovněž i v předložených čestných prohlášeních se hovoří pouze o bydlení a stěhování stěžovatelky), aby následně stěžovatelka po seznámení se s hodnocením důkazních prostředků ze strany správce daně tvrdila, že nemovitou věc obývala i se svým manželem Ing. J. S. (v podrobnostech srov. bod [32] rozhodnutí o odvolání ve spojení s bodem [29] rozhodnutí o odvolání). Dle přesvědčení žalovaného hodnocení svědeckých výpovědí proběhlo zcela v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů vyjádřenou v § 8 odst. 1 daňového řádu.

[21] Žalovaný zdůrazňuje, že ani on a ani správce daně nezpochybňují, že stěžovatelka, potažmo její manžel, měli v průběhu výstavby v nedokončené a nezkolaudované nemovité věci uloženy své osobní věci (tj. visely zde kabáty, byly uloženy boty atp.). S ohledem na to, že část výstavby prováděla pod hlavičkou obchodní firmy *RE-STAV* dcera stěžovatelky, tj. Ing. T. S. (DIČ CZ8852043343), a zejména pak manžel stěžovatelky Ing. J. S. vystupoval jako „*hlavní realizátor stavby*“, tj. vykonával stavební dozor a stavební práce řídil, je pochopitelné, že zde trávil značnou část svého času a není nijak neobvyklé, že měl v místě stavby vybudováno určité zázemí včetně možnosti připravit si občerstvení či dokonce sledovat vysílání televize. Jen z uložení osobních věcí však rozhodně nelze usuzovat, že měla stěžovatelka v nemovité věci bydliště s úmyslem se zde trvale zdržovat. Dle žalovaného úmyslem zákonodárce zcela jistě není uchránit od daňové zátěže spojené s prodejem nemovité věci stavebníky, kteří vedle svého „běžného a stálého bydliště“ po několik málo měsíců pobývají či navštěvují i svou rozestavěnou nemovitou věc (v případě stěžovatelky navíc vzdálenou cca 6 minut jízdy autem od trvalého pobytu stěžovatelky) a současně s tím inzerují a smluvně zajišťují prodej této nemovité věci a poté se „vracejí“ na svoji „původní“ adresu.

[22] Co se týče tvrzení ohledně spotřeby energií, žalovaný uvádí, že veškeré výpočty ohledně spotřeby energií mají oporu ve spisovém materiálu (ostatně „vstupní data“ k těmto výpočtům získal správce daně od samotné stěžovatelky, potažmo od obchodní společnosti ČEZ Prodej, a.s.), přičemž na těchto výpočtech žalovaný zcela setrvává (v podrobnostech srov. především strany 12 až 14 zprávy o daňové kontrole). Tvrzení ohledně údajně „*nesprávně zapojených měřících*“ v případě elektrické energie nejsou nijak podložena, údajné mechanické závady na vodoměru namítá stěžovatelka poprvé až v kasační stížnosti.

[23] K výsledku Ing. Š. žalovaný dodal, že skutečnosti, které měl svou svědeckou výpovědí prokazovat (tj. případné propojení či nepropojení dvojdomku) nejsou pro souzenou věc

jakkoli relevantní, neboť nijak nemohou osvědčit případné naplnění podmínek pro osvobození od daně dle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, tj. zejména bydliště stěžovatelky v dotyčné nemovité věci (v podrobnostech srov. stranu 10 zprávy o daňové kontrole ve spojení se stranou 17 zprávy o daňové kontrole). Žalovaný považuje kasační stížnost za nedůvodnou a navrhuje ji proto zamítnout.

[24] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu a z důvodů uvedených v kasační stížnosti, přihlížel rovněž k tomu, zda rozsudek krajského soudu netrpí vadami, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř.).

[25] Kasační stížnost není důvodná.

[26] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou námitku nepřezkoumatelnosti. K otázce (ne)přezkoumatelnosti soudních a správních rozhodnutí se ve své judikatuře Nejvyšší správní soud již mnohokrát vyjádřil (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, a ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost může být způsobena buďto nedostatkem důvodů, o které je rozhodnutí opřeno, anebo nesrozumitelností. Má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí být z jeho odůvodnění zřejmé, jaký skutkový stav vzal posuzující orgán za rozhodný, jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech a jak se vypořádal s uplatněnými námitkami. V daném případě krajský soud těmito požadavkům zcela dostal. Závěry krajského soudu jsou srozumitelné a vnitřně souladné. Z jeho odůvodnění je seznatelné, jaké důvody soud vedly k výroku o zamítnutí podané žaloby. Nepřezkoumatelnost nelze vnímat jako subjektivní představu o tom, jak měl krajský soud o podané žalobě rozhodnout. Jde o objektivní překážku, která by Nejvyššímu správnímu soudu bránila závěry krajského soudu řádně přezkoumat. Tuto překážku Nejvyšší správní soud neshledal.

[27] Nejvyšší správní soud předně nedospěl k závěru, že krajský soud nesprávně vyložil část obsahu žaloby. Krajský soud podrobně popsal skutkový stav věci a následně v bodě 24. rozsudku, zcela správně nastolil ve věci zásadní otázku, a sice zda je příjem z prodeje nemovité věci osvobozen od daně dle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka v žalobě (viz body 16-18) mimo jiné tvrdila, že měla bydlení v rodinném dvojdomku vždy k dispozici, byla povinna prokázat, že měla možnost uskutečňovat bytové potřeby v rozsahu nejméně jeden den, což naplnila. Stěžovatelka se odvolávala se na odbornou literaturu a judikaturu, která se týkala posouzení toho, co se rozumí bydlištěm (prodávající zde alespoň nějakou dobu bydlí, v extrémním případě, alespoň jeden den). Z žaloby je rovněž zjevné, že stěžovatelka polemizuje s významem spojení „bezprostředně“. Rovněž v závěru žaloby stěžovatelka uvádí, že v řízení musela být prokázána možnost po neomezenou dobu v nemovitosti bydlet, avšak nikoli nepřetržitě, pouze dle její vůle, přičemž k tomuto stavu došlo. Dle Nejvyššího správního soudu stěžovatelka zcela jasně vymezila spor tkvící jak v otázce fakticity bydlení, tak v otázce bezprostřednosti prodeje. Po řádném vyhodnocení skutkového stavu (především v bodech 25. a 26. rozsudku) krajský soud rovněž tuto otázku zodpověděl. Stěžovatelkou namítané „zjevné nepochopení“ žalobní argumentace, resp. „míjení“ se s žalobní argumentací, Nejvyšší správní soud neshledal.

pokračování

[28] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku nezpůsobuje ani to, že krajský soud, poté co se se závěry žalovaného ztotožnil, odkázal na části odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Za situace, kdy je o určité otázce v odůvodnění rozhodnutí žalovaného pojednáno správně a vyčerpávajícím způsobem, nic nebrání krajskému soudu tyto skutkové a právní závěry aprobovat a v podrobnostech na ně odkázat. Možnost takového postupu, ve vztahu mezi odůvodněním rozsudku krajského soudu a odůvodněním žalobou napadeného správního rozhodnutí, ostatně judikatura zdejšího soudu připouští. V rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, Nejvyšší správní soud uvedl: *„Je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se souhlasnou poznámkou.“* Pokud je rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci stěžovatelky za důvodnou, přičemž se žalobní námitky shodují s námitkami odvolacími a krajský soud nedospěl k jiným závěrům, je přípustné, aby na ně odkázal (viz též rozsudky NSS ze dne 15. 7. 2011, č. j. 5 Afs 80/2010-74, ze dne 30. 9. 2021, č. j. 9 Afs 28/2021-43, ze dne 25. 8. 2022, č. j. 1 Afs 88/2022-54, ze dne 2. 8. 2023, č. j. 5 Afs 239/2022-54 a další). Nejvyšší správní soud se domnívá, že nelze nalézt racionální argument, který by tento postup, při splnění popsaných předpokladů, vylučoval v rámci soudního přezkumu.

[29] Nejvyšší správní soud proto neshledal důvodnou námitku stěžovatelky, že se krajský soud námitkami týkajícími se spotřeby energií vůbec nezabýval, resp. že převzal argumentaci žalovaného, aniž by se vypořádal s námitkami stěžovatelky. Závěry žalovaného stran dodávek energií a vody mají oporu ve spise, žalovaný se s nimi dostatečně podrobně vypořádal; nadto vstupní data poskytla samotná stěžovatelka, potažmo její dodavatel; správce daně na str. 12-14 zprávy o kontrole dostatečně své výpočty a závěry, k nimž dospěl, odůvodnil. Tvrdí-li stěžovatelka, že nemohla ovlivnit spotřebu energií novým vlastníkem, je toto tvrzení zcela liché, neboť z usnesení o odložení trestní věci, jehož se mimo jiné stěžovatelka rovněž dovolává, vyplývá, že se pan Š. do nemovitosti nastěhoval až někdy v březnu 2019 (stěžovatelka dle svých tvrzení v nemovitosti, resp. její části, bydlela od května do srpna 2018) Pokud pak stěžovatelka naznačuje pochybnosti o správnosti nastavení vodoměru, činí tak poprvé až v kasační stížnosti. Tato námitka je jednak nepřipustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.), jednak svědčí spíše o účelové obhajobě stěžovatelky.

[30] Od daně se dle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů osvobozuje mimo jiné (i) 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, a (ii) 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 uspokojení vlastní bytové potřeby.

[31] Nejvyšší soud předně podotýká, že definice samotného pojmu bydliště v § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů, na kterou krajský soud odkázal, stanoví, co se rozumí bydlištěm v České republice. Nedefinuje tedy obecný pojem bydliště; při aplikaci tohoto pojmu je nutno vycházet ze smyslu konkrétního ustanovení zákona o daních z příjmů.

[32] Poplatníky daně z příjmů fyzických osob jsou fyzické osoby. Poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, nebo daňovými nerezidenty (§ 2 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, pokud mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují. Daňoví rezidenti České republiky mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí (§ 2 odst. 2 zákona o daních z příjmů).

[33] Poplatníky obvykle se zdržujícími na území České republiky jsou ti, kteří zde pobývají alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích; do doby 183 dnů se započítává každý započatý den pobytu. Bydlištěm na území České republiky se 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.

[34] Pojem „bydliště“ užitý v § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů je nutno vykládat v souvislostech daného ustanovení. Toto ustanovení řeší otázku rezidenta a nerezidenta České republiky, tj. jeho vztah k České republice a rozsah jeho daňových povinností. Neřeší tedy pouhý pojem bydliště, ale výhradně pojem bydliště na území České republiky – tím se rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat. Stálým bytem se v kontextu § 2 zákona o daních z příjmů rozumí byt, který je poplatníkovi kdykoli k dispozici podle jeho potřeby, ať již vlastní nebo pronajatý. Tento byt přitom může být poplatníkem pronajat (dočasně) jiné osobě formou, která umožňuje podle potřeby poplatníka jej opět bez prodlevy používat. Úmysl poplatníka zdržovat se v tomto stálém bytě trvale se posuzuje vzhledem k okolnostem jeho osobního a rodinného stavu, tj. žije-li v něm rovněž např. s manželkou, dětmi, rodiči či zda je byt využíván v návaznosti na jeho ekonomické aktivity (např. zaměstnání). Jinými slovy, v § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů definovaný stálý byt je třeba vykládat v souvislosti s určením rezidentství, tato definice vystihuje především úmysl poplatníka v budoucnu se do České republiky vrátit a nadále zde žít.

[35] V tomto kontextu je třeba též interpretovat závěry rozsudku NSS ze dne 13. 11. 2014, č. j. 7 Afs 120/2014-68, jehož se stěžovatelka dovolává. V tomto rozsudku se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, zda stěžovatel byl daňovým rezidentem České republiky a zda byl povinen v daňovém přiznání deklarovat veškeré své příjmy. V rozsudku č. j. 7 Afs 120/2014-68 zdejší soud mimo jiné konstatoval: *„Podstatné pro posouzení „stálosti“ bytu je tedy možnost stěžovatele daný byt užívat bez jakéhokoli 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*

pokračování

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.“ (důraz přidán). Představa stěžovatelky, že postačí k prokázání úmyslu trvale se před prodejem v bytě zdržovat předem časově neomezenou dobu, nejméně 1 den, rovněž pro účely osvobození příjmů z prodeje bytu (rodinného domu) ve smyslu § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, je zcela nesprávná.

[36] Celou definici stálého bytu, resp. bydliště v České republice, užitou v souvislosti s otázkou rezidentství (§ 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů) nelze bez dalšího automaticky převzít pro aplikaci pojmu bydliště v § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Je třeba vycházet ze smyslu daného ustanovení; srov. např. rozsudek NSS ze dne 22. 5. 2014, č. j. 2 Afs 4/2014-84: „*Účelem osvobození od daně z příjmů v případě ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů je, jak již ostatně uvedl též odvolací orgán, zejména umožnění mobility občanů, tj. umožnění rychlejšího uspokojení bytové potřeby při přestěhování, jak z důvodu změny zaměstnání, tak z jiných např. sociálních či osobních důvodů. Lze tedy dovodit, že důvodem tohoto osvobození je podpora možnosti jednoduššího stěhování za prací (a tím i zaměstnanosti) při současné eliminaci spekulativního prodeje.*“ Smyslem § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů je osvobodit příjem z prodeje, pokud v rodinném domě či bytě poplatník skutečně fakticky bydlel (což zjevně neplatí pro případ posouzení bydliště dle § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů), tzn. měl zde bydliště – centrum svých osobních a rodinných zájmů. Využíval-li tuto nemovitost k jinému účelu, osvobození dle uvedeného ustanovení nelze uplatnit a je třeba u příjmů z prodeje uplatnit obecný časový test (5 let) pro osvobození dle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

[37] Nejvyšší správní soud podotýká, že skutečnost, že je někdo v určité nemovitosti úředně přihlášen k trvalému pobytu, automaticky neznamená, že zde skutečně bydlí. Stejně tak naopak, poplatník, který v určité nemovitosti přihlášen k trvalému pobytu není, může prokázat, že v ní skutečně bydlel a prokázat tak splnění podmínek pro osvobození od daně. To však se stěžovatelce nepodařilo.

[38] Nejvyšší správní soud neshledal pochybení krajského soudu, resp. žalovaného, v hodnocení svědeckých výpovědí. Ze strany správce daně, resp. krajského soudu nedošlo ani k „selektivnímu, resp. tendenčnímu“ hodnocení důkazů, jak tvrdila stěžovatelka. Důkazy byly hodnoceny v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Ze spisu vyplývá, že důkazy (svědecké výpovědi) nebyly hodnoceny pouze z hlediska toho, že se jednalo vesměs o rodinné příslušníky či příbuzné (manžel, dcera, syn, švagr). Samotná skutečnost, že se jednalo o osoby blízké či známé, zcela jistě nemůže sama o sobě při neexistenci evidentních rozporných tvrzení být způsobilá vést k vyhodnocení důkazu za nevěrohodný. Proti svědeckým výpovědím však stojí další zjištění nezávisle učiněná od třetích osob či skutečnosti, které vyplynuly přímo z daňového řízení (zápis z kolaudace, pokladní doklad na zadání reklamy na prodej domu, spotřeba energií, smlouvy o odběrném místě aj.). Jakkoli stěžovatelka poukazuje na to, že fakticitu bydlení v nemovitosti potvrdily i další osoby, které nejsou v příbuzenském vztahu, je třeba podotknout, že tyto osoby provádějící tam opravy, údržbářské či stavební práce uvedly toliko to, že z různých indicií nabyly dojmu, že tam stěžovatelka bydlí (oděv ve skříni, vaření kávy, tekoucí voda, zapojená elektřina...). Nicméně stěžovatelka zmiňuje skutečnosti, které nejsou v případě provádění stavby či dokončovacích

prací nikterak výjimečné; určité zázemí umožňující zde základní chod běžného dne je zcela pochopitelné. Svědci mohli při případné návštěvě na stavbě (byť jim byla např. poskytnuta káva) jen stěží odlišit, zda se tam stěžovatelka, popř. manžel stěžovatelky, jen dennodenně zdržovali anebo zde měli své bydliště. Co se týče stěhování, nezávislá osoba potvrdila pouze zapůjčení auta; nicméně ani stěhování nábytku „tam a zpět“, které shodně potvrdili rodinní příslušníci stěžovatelky, není způsobilým důkazem o tom, že stěžovatelka měla v prodávané nemovitosti bydliště naplňující podmínky pro osvobození příjmů ve smyslu § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Nelze konečně pominout ani nesrovnalosti ve výpovědích, které vyplynuly v souvislosti s uplatňovanými výdaji stěžovatelky; např. svědek p. I. S. ve svých výpovědích (před správcem daně i před policejním orgánem) uvedl, že pouze zapojil televizi a jiné práce na domě nedělal, stěžovatelka však rovněž uplatnila výdaje ve výši 30 000 Kč ve prospěch této osoby za zednické práce (v rámci občanské výpomoci). Nejvyšší správní soud uzavírá, že v případě zjištěných okolností, které mohou ovlivnit svědkovu věrohodnost, je nutné k hodnocení takovéto svědecké výpovědi přistupovat maximálně obezřetně, což správce daně a následně i žalovaný učinili. Krajský soud náležitě odůvodnil i to, proč některé důkazy považoval za důvěryhodnější (viz např. rozsudek NSS ze dne 15. 12. 2022, č. j. 7 Afs 111/2022-27, anebo rozsudek ze dne 17. 10. 2018, č. j. 10 Afs 393/2017-54).

[39] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli ani v názoru, že měl být proveden opakovaný výslech svědka p. Š. Jak vyplynulo ze spisu, jmenovaný svědek byl k návrhu stěžovatelky vyslechnut v rámci postupu k odstranění pochybností, a to v souvislosti s prokázáním skutkového stavu, konkrétně „*k osvědčení vzájemného propojení obou částí nemovitostí [...] a možného společného užívání této nemovitosti jako jednoho celku*“ (původně stěžovatelka osvobodila od daně příjmy z prodeje celé nemovitosti). Svědek se vyjadřoval ke stavu propojení nemovitostí; v souvislosti s fakticitou bydlení v části nemovitosti stěžovatelka výslech uvedeného svědka nikdy v průběhu dalšího řízení před správcem daně či v odvolání nenavrhl. Stěžovatelka se mylí, má-li za to, že bylo povinností správce daně učinit tak *ex officio*; důkazní břemeno naopak podle § 92 odst. 3 a 6 daňového řádu tížilo stěžovatelku.

[40] Nutno konstatovat, že paradoxně se stěžovatelka dovolává opakování výpovědi svědka, jakož i usnesení o odložení trestní věci, přičemž právě tyto návrhy tvrzení stěžovatelky vůbec nepotvrzují. Z usnesení policejního orgánu č. j. KRPH- 87261-31/TČ-2021-050281, ze dne 28. 4. 2022 o odložení věci, vyplývá, že pan 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*“. Nado to době prodeje (dne 6. 11. 2018) stěžovatelka nemovitou věc již údajně neobývala (podle svých tvrzení tam bydlela od května do srpna 2018), a proto ani v tomto ohledu by případná svědecká výpověď pana Š. nemohla k objasnění skutkového stavu jakkoli přispět.

[41] Nejvyšší správní soud již opakovaně ve své judikatuře konstatoval, že postupy orgánů činných v trestním řízení a správce daně se nepodmiňují, přičemž závěry činnosti orgánů činných v trestním řízení nelze bez dalšího mechanicky vtahovat do daňové sféry, jak to zjednodušeně činila stěžovatelka v žalobě (a částečně nyní i v kasační stížnosti) – a to i přes to, že se v základu může jednat o stejnou věc. V trestním řízení je důkazní povinnost nastavena odlišně, než je tomu v řízení daňovém. Orgány činné v trestním řízení prokazují, že pachatel svým jednáním naplnil znaky skutkové podstaty trestného činu. Naproti tomu

pokračování

v daňovém řízení spočívá důkazní břemeno na daňovém subjektu. Příznivý výsledek trestního řízení pro daňový subjekt proto může být ovlivněn i nedostatkem důkazů shromážděných v jeho neprospěch, zatímco v daňovém řízení může mít shodná skutková situace (s ohledem na odlišně nastavené důkazní břemeno) pro tutéž osobu výsledek zcela opačný. Usnesení o odložení trestní věci podezření ze spáchání zločinu zkrácení daně proto nemá na daňové řízení žádný vliv. Proto i hodnocení důkazů policejním orgánem nijak nezavazuje krajský soud v tom, jak by měl hodnotit důkazy vzešlé z daňového řízení. Ostatně to by bylo v přímém rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů. Krajský soud v souladu s touto zásadou postupoval, dospěl nicméně k závěru, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno stran svých tvrzení. To však není nijak v rozporu s tím, že policejní orgán věc odložil, protože nabyl dojmu, že v části nemovitosti mohla stěžovatelka bydlet. Usnesení o odložení trestní věci nemá na daňovou povinnost stěžovatelky žádný vliv (srov. např. rozsudky NSS ze dne 18. 10. 2021, sp. zn. 5 Afs 199/2020, ze dne 5. 8. 2020, sp. zn. 10 Afs 43/2020, ze dne 26. 2. 2020, sp. zn. 10 Afs 268/2019, ze dne 3. 11. 2022, sp. zn. 10 Afs 159/2020, nebo ze dne 9. 12. 2021, sp. zn. 8 Afs 233/2019).

[42] Nejvyšší správní soud považuje za potřebné korigovat závěry žalovaného potažmo krajského soudu stran vymezení pojmu „bezprostřednosti“. Výklad tohoto pojmu, který zastává žalovaný, potažmo krajský soud, Nejvyšší správní soud nesdílí. Dle žalovaného podmínkou osvobození je mít bydliště v nemovitosti bezprostředně před prodejem, tj. bez zbytečné a neodůvodnitelné časové prodlevy; jestliže tedy stěžovatelka sdělila správci daně, že nemovitost opustila v průběhu září 2018 a kupní smlouva byla uzavřena dne 6. 11. 2018, došlo dle žalovaného k prodeji nemovité věci, která již byla opuštěná a podmínka „bydliště bezprostředně před prodejem“ nebyla splněna.

[43] Obecná definice pojmu „bezprostředně před prodejem“ neexistuje. Je však zřejmé, že prodávající nemusí v nemovitosti bydlet přímo do posledního dne před prodejem. Je třeba brát v potaz určitou dobu vyklizení, úpravy nemovitosti apod. Podstatné však je, že v době mezi faktickým ukončením bydlení v nemovitosti a jejím prodejem není tato nemovitost využívána jiným způsobem (např. krátkodobě pronajata). Vzhledem k tomu, že v projednávané věci stěžovatelka neprokázala již samotnou prvotní podmínku, že v prodávané nemovitosti vůbec měla bydliště, resp. stálý byt, nemá výše uvedené pochybení žalovaného, které nenapravit ani krajský soud, na zákonnost rozhodnutí žádný vliv.

[44] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto je dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[45] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by podle pravidla úspěchu ve věci náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady přesahující rámec běžné správní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů v řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 16. srpna 2024

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu