



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha a soudců JUDr. Jitky Hroudové a Mgr. Marka Zimy ve věci

žalobce: **J. K., MBA,**
bytem XA
zastoupený JUDr. Michaelou Kindlovou, advokátkou
sídlem Blatenská 3218/83, 430 01 Chomutov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 7. 2024, č. j. 22748/24/5200-10423-708571

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhá přezkoumání a zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný rozhodl o odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále „správce daně“) ze dne 14. 7. 2022, č. j. 6036543/22/2001-51521-109996. Tím byl žalobci stanoven základ daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (dále „ZO“) roku 2018 ve výši 5 251 665 Kč a daň ve výši 762 900 Kč. V napadeném rozhodnutí žalovaný podle ustanovení § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“, příp. „DŘ“), změnil platební výměr tak, že změnil výši daně na částku ve výši 795 465,- Kč, vyměřil daňovou ztrátu ve výši 0,- Kč a vyměřil daňový bonus podle § 35c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“, příp. „ZDP“), ve výši 0 Kč.

Žalobní body

2. Žalobce namítá nesprávné posouzení splnění podmínek pro aplikaci § 4 odst. 1 písm. a) ZDP pro osvobození příjmů z prodeje nemovitosti od daně z příjmů fyzických osob. Dále pak namítá, že bylo postupem žalovaného porušeno jeho právo na spravedlivý proces, a to z důvodu nesprávně zjištěného skutkového stavu, nesprávného hodnocení svědeckých výpovědí a neprovedení jím navrženého důkazu.
3. Nejprve se žalobce věnoval samotnému splnění podmínek pro aplikaci § 4 odst. 1 písm. a) ZDP. Uvedl, že výhradně pro účely svého bydlení koupil rodinný dům v obci XB, kde začal bydlet spolu se svým tehdejším přítelem – panem R. D., MBA. Následně tento dům prodal a za utržené finanční prostředky pořídil dům v obci X, kde již bydlel bez pana D.
4. V rámci daňového řízení pak žalobce navrhl výslech svědků. Těmi byli pan D. a paní K. F. Paní F. žalobce a pana D. navštěvovala, když spolu tito žili. Poté navštěvovala rovněž žalobce v jeho novém domě ve XC. Správce daně obě tyto osoby vyslechl. Správce daně rovněž vyslechl pana P. K. (vlastníka sousedního domu ve XC). Tento vypověděl, že žalobce v šetřeném období v okolí domu nepotkával, dům byl volný, protože tam dlouho nikoho neviděl a v domě se nesvítilo. Dle žalobce žalovaný při hodnocení svědeckých výpovědí přihlédl k tomu, že svědci navrženými žalobcem byli jeho spolupracovníci a v jednom případě dokonce bývalý partner, a dospěl k názoru, že tyto výpovědi nemusí být objektivním zdrojem poznání skutkového stavu. Stejně tak měl žalovaný poukázat na rozpor, který představovala výpověď pana K.
5. Žalobce, s poukazem na delší časový odstup výpovědi pana K. od šetřeného období, namítá, že žalovaný pochybil, když neověřil kognitivní schopnosti a důvěryhodnost pana K., tak jak judikoval Ústavní soud České republiky (dále „ÚS“). Žalobce uvedl, že z těchto důvodů navrhl opakovaný výslech svědka, kde by mohly být tyto atributy přezkoumány. Tento návrh však byl odmítnut pro nadbytečnost. Žalobce rovněž namítá, že žalovaný označuje svědky vypovídající v jeho prospěch za nevěrohodné jen na základě jejich pracovního a osobního vztahu. Dále pak žalobce shledává rozpornou část výpovědi pana K. Ten totiž dle žalobce ve své výpovědi uvedl, že nepozoroval, že by se v žalobcově domě svítilo, i když na něj přes zahradu nemohl vidět, jelikož je ve výhledu zeď.

6. Žalobce pro výše uvedené namítá, že daňové orgány nedostatečně zjistily skutkový stav věci. Navíc se daňové orgány dle žalobce dopustily libovůle při hodnocení těchto důkazů a odmítnutí provést opakovanou výpověď pana K.
7. V doplnění žaloby ze dne 24. 9. 2024 žalobce poukázal na to, že splnil podmínky úvěru ze stavebního spoření, což má dále dokládat to, že splnil podmínku bydliště v nemovitosti v XB. Ze smlouvy o úvěru totiž dle žalobce plyne, že pokud by neprokázal, že budou finanční prostředky z úvěru použity na zajištění bytové potřeby, tak by nemohl úvěr na koupi nemovitosti v XB čerpat. Má tedy za to, že správce daně svým rozhodnutím zpochybnil celý kontrolní systém pro poskytování úvěru pro bytové potřeby. Rovněž tím mělo dojít ke zpochybnění i kontrolních mechanismů pro ověřování, zda se jedná o zajištění bytové potřeby pro získání příspěvku od státu. Skutečnost, že nemovitost byla pořízena právě z čerpání tohoto úvěru žalobce správcem daně doložil, ten však tuto skutečnost nerefletoval.
8. Rovněž žalobce zopakoval svou argumentaci stran hodnocení svědeckých výpovědí ze strany žalovaného. Dále pak uvedl, že pan K. původně ani vypovídat neměl, nicméně z důvodu zdravotních obtíží jeho matky, jež dům fakticky obývala, byl nakonec vyslechnut on. Žalobce uvedl, že výpověď pana K. nemůže mít žádnou vypovídající hodnotu, jelikož pan K. ani nemohl vědět, jak žalobce vypadá, a i kdyby ho potkal, tak by nevěděl, že se jedná právě o žalobce. Dále pak přiblížil svou denní rutinu, z níž plyne, že je velmi pracovně vytížen a na socializaci mu pak nezbývá příliš času.

Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Nejprve shrnul dosavadní průběh řízení a poté se vyjádřil ke skupině námitek týkající se nesprávně zjištěného skutkového stavu. Uvedl, že po vyhodnocení dokladů o přihlášení odběru elektrické energie, dokladů o spotřebě elektrické energie, dokladů o pojištění nemovitosti, dokladů o úhradě pojistného, dvou oznámení o čerpání finančních prostředků, informace o úhradě úroků, a především svědecké výpovědi pana D. a paní F. dospěl k názoru, že nebyla splněna podmínka dle § 4 odst. 1 písm. a) ZDP, jelikož nebylo jednoznačně prokázáno, že měl žalobce v nemovitosti v XB bezprostředně před prodejem své bydliště.
10. Svědci sice dle žalovaného potvrdili verzi žalobce o jeho bydlišti v předmětné nemovitosti, nemohl však nepřihlédnout k rozporu mezi těmito výpověďmi a dalšími doloženými podklady. Poukázal především na to, že se jednalo o samotou, k níž přímo nevedla zpevněná komunikace, byla k dispozici pouze venkovní toaleta, topilo se tuhými palivy v kachlových kamnech a občas elektrickým přímotopem a vařilo se převážně na elektrickém sporáku. Elektřina byla dostupná ze sítě, jiný zdroj energie v nemovitosti nebyl. Energie hradil žalobce. Právě povaha této budovy spolu s velmi nízkou spotřebou elektrické energie vzbudila v daňových orgánech pochybnosti o jejím užívání jako bydliště dotčených osob. Stran dokladů o pojištění nemovitosti – pojištěno jako rodinný dům, žalovaný uvedl, že tato skutečnost sama o sobě nic neprokazuje. Stejně tak reálné bydlení neprokazují dle žalovaného ani potvrzení o čerpání finančních prostředků z meziúvěrového účtu žalobce na nákup nemovitosti. Dále pak zakládají pochybnosti daňových orgánů vztahy paní F. a pan D. k žalobci. Žalovaný závěrem této části vyjádření poukazuje na to, že bylo na žalobci, aby tyto pochybnosti odstranil dalšími důkazními prostředky, což se však nestalo.

11. K námitkám nesprávného hodnocení svědeckých výpovědí a neprovedení navrženého výslechu uvedl následující. S odkazem na příslušnou část svého rozhodnutí uvedl, že byla tvrzení paní F. zpochybněna. Výpověď pana K. navíc nepotvrdila, že by v předmětné době v domě ve XC někdo bydlel. Naopak z výpovědi vyplynulo, že tuto nemovitost nabízel žalobce jako realitní makléř k prodeji. Žalovaný upozornil na to, že výpovědi pana K. byla přítomna právní zástupkyně žalobce, čímž bylo zachováno právo daňového subjektu dle § 96 odst. 5 DŘ. Dále žalovaný uvedl, že hodnotil svědecké výpovědi v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, přičemž své hodnocení náležitě zdůvodnil. Stejně tak odmítá tvrzení o libovůli a poukázal na to, že rozhodující skutečností pro závěr, že žalobce neměl v XB své bydliště byla neodpovídající spotřeba elektřiny. Stejně tak má za to, že nepochybil, když nepřistoupil k opakovanému výslechu pana K., neboť by tento nepřinesl objasnění skutkové otázky, resp. odstranění pochybností žalovaného. Navíc by byl dle žalovaného výslech v rozporu se zásadou efektivity a hospodárnosti řízení.

Replika žalobce

12. Žalobce v reakci na vyjádření žalovaného kromě již uvedené argumentace uvedl, že žalovaný dovozuje závěry v rozporu s podklady. Dále poukázal na to, že nevidí důvod, proč by dotyčné osoby měly být nedůvěryhodnými svědky, když jedna z nich je již expartnerem žalobce. Dále poukázal na judikaturu týkající se podjatosti svědků a dalších osob. Rovněž zopakoval své argumenty stran důležitosti opakovaného výslechu pana K.. K tomu dále zpochybňoval možnost sledovat pohyb osob i to, zda se svítí v domě žalobce z důvodu zdi bránící výhledu na zadní stranu dotčeného domu.
13. Žalobce v podání ze dne 27. 11. 2024 doplnil svou repliku. Uvedl, že žije velmi skromně, proto mu nevadila povaha domu na samotě, dále poukázal na to, že je jako realitní makléř většinu dne mimo domov a spotřeba elektřiny i z tohoto důvodu může být nižší. Dále pak poukázal na to, že ke svícení užíval především olejovou lampu.

Duplika žalovaného

14. Žalovaný doručil soudu dne 14. 2. 2025 přípis, jehož přílohou byly kopie listin (získaných v jiném řízení se žalobcem – pozn. soudu), jež žalovaný zamýšlel doplnit do již dříve zasláného správního spisu. Z těchto listin dle žalovaného plyne, že žalobce od 1. 11. 2017 do 31. 10. 2024 nepřetržitě užíval k trvalému bydlení byt na adrese XA. To je však dle žalovaného v rozporu s tvrzením žalobce v nyní řešené věci, že od 22. 5. 2017 do 10. 8. 2018 bydlel v rodinném domě v XB, a po jeho prodeji od 17. 4. 2019 do 4. 9. 2019 v nemovitosti ve XC.

Průběh řízení před daňovými orgány

15. Ze správního spisu předloženého žalovaným správním orgánem zjistil soud, že správce daně vyzval dne 26. 11. 2021 výzvou k prokázání skutečností daňový subjekt (žalobce) k prokázání nároku na osvobození od daně dle § 4 odst. 1 ZDP příjmu, dosaženého v roce 2018 prodejem nemovitosti (kat. území XB, okres XD), vlastněné od roku 2017. Dne 19. 12. 2021 obdržel správce daně odpověď na výzvu, v níž uvedl, že prostředky získané z prodeje nemovitosti byly použity v souladu s § 4 odst. 1 písm. a) ZDP na uspokojení vlastní bytové potřeby tak, jak ji definuje § 15 odst. 3 ZDP.

16. Správce daně dne 16. 3. 2022 výzvou č. j. 1942585/22/2001-51521-109996 vyzval daňový subjekt k podání daňového přiznání (dále „DP“) za rok 2018. Na tuto výzvu reagoval daňový subjekt, když dne 1. 4. 2022 požádal správce daně o prodloužení lhůty k tomuto úkonu. Lhůta byla správcem daně prodloužena do 31. 5. 2022, a to rozhodnutím č. j. 3855910/22/2001-51521-109996. Dne 30. 5. 2022 obdržel správce daně přípis žalobce, v němž bylo uvedeno, že ve svém vyjádření, doručeném správci daně 19. 12. 2021, uvedl nesprávně ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) ZDP, přičemž správně chtěl napsat § 4 odst. písm. b) ZDP. Daňové přiznání za rok 2018 na výzvu správce daně žalobce nepodal.
17. Správce daně poté přistoupil k obstarávání důkazních prostředků bez součinnosti s daňovým subjektem, jelikož na výzvy správce nebylo relevantně reagováno. Jako důkazní prostředky správce daně použil údaje uvedené v hláškách nemovitostí, údaje a dokumenty z katastru nemovitostí (dále „KN“).
18. Následně správce daně vydal platební výměr, jímž žalobci vyměřil daň. Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce odvolání, ve kterém označil důkazní prostředky o tvrzeném skutkovém stavu, které však nedoložil. Správce daně vydal výzvu k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 DŘ a v dané věci provedl dokazování. Správce daně po provedeném dokazování odvolání dle § 113 odst. 1 DŘ nevyhověl a postoupil jej proto dle § 113 odst. 3 odvolacímu orgánu (žalovanému). V odvolání žalobce mj. namítl, že v jeho případě byly splněny podmínky pro osvobození předmětných příjmů dle § 4 odst. 1 písm. a) ZDP, nesouhlasil s hodnocením svědeckých výpovědí paní F., pana D. a ani s hodnocením výpovědi pana K. Dále pak namítl porušení práva na spravedlivý proces, když správce daně nepostupoval v souladu se zásadami stanovenými zákonem pro daňové řízení. To rozvedl tak, že daňové orgány musí dbát na to, aby byla daň stanovena ve správné výši, přičemž musí přihlížet i ke skutečnostem, jež svědčí ve prospěch daňového subjektu.
19. Odvolací orgán seznámil daňový subjekt se skutečnostmi zjištěnými v rámci odvolacího řízení písemností ze dne 29. 5. 2024, č. j. 17407/24/5200-10423-70571 (dále „Seznámení 1“). Současně touto cestou vyzval daňový subjekt k uplatnění práva vyjádřit se ke sděleným skutečnostem. Dne 23. 6. 2024 bylo odvolacímu orgánu doručeno vyjádření daňového subjektu (dále „Vyjádření 1“), v němž navrhl nové důkazní prostředky. S hodnocením těchto důkazních prostředků byl daňový subjekt seznámen písemností č. j. 21256/24/5200-104-708571, dne 2. 7. 2024 (dále „Seznámení 2“). Touto cestou byl daňový subjekt rovněž vyzván k uplatnění práva vyjádřit se ke sděleným skutečnostem. Dne 8. 7. 2024 bylo daňovým subjektem dodáno jeho vyjádření k Seznámení 2. Námitky tam uvedené byly odvolacím orgánem podřazeny pod odvolací důvody.
20. O odvolání žalobce rozhodl žalovaný nyní napadeným rozhodnutím, kterým změnil rozhodnutí správce daně tak, že ve výroku rozhodnutí se text za slovy „...shora uvedenému daňovému subjektu“ nahrazuje textem: „vyměřuje daň ve výši 795.465,- Kč, vyměřuje daňovou ztrátu ve výši: 0,- Kč, vyměřuje daňový bonus podle § 35c ZDP ve výši 0,- Kč.“. Své rozhodnutí zdůvodnil především poukazem na nízkou spotřebu energie v nemovitosti v XB, rozpor mezi výpověďmi paní F., pana D. a pana K. K námitce nesprávného hodnocení důkazních prostředků a neprovedení důkazu žalovaný uvedl, že postupoval v souladu se zákonem a judikaturou, důkazy řádně zhodnotil a také řádně odůvodnil neprovedení opakovaného výslechu navrženého žalobcem. Upozornil na to, že jeho závěry nestojí pouze

na „nevěrohodnosti“ svědeckých výpovědí paní F. a pana D., nýbrž i na dalších důkazech, jež byly provedeny v rámci dokazování. Navíc poukázal na to, že bylo na žalobci, aby pochyby správce daně a žalovaného sám rozptýlil navržením a doložením dalších důkazů. Přitom zdůraznil, že dokazování v daňovém řízení nestojí na zásadě vyšetřovací.

Posouzení věci Městským soudem v Praze

21. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
22. Žalobu podala včas osoba k tomu oprávněná.
23. Žaloba není důvodná.
24. Městský soud o věci rozhodl bez jednání, jelikož s takovým postupem účastníci nevyjádřili výslovný nesouhlas (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Důvodem pro nařízení jednání nebylo ani provedení dokazování, neboť veškeré listiny potřebné pro rozhodnutí jsou obsaženy ve správním spisu, jímž se dokazování neprovádí (rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117).
25. Soud se nejprve zabýval námitkami týkajícími se nesprávně zjištěného skutkového stavu a nesprávného hodnocení svědeckých výpovědí, spolu s neprovedením navrženého výslechu. S tím totiž souvisí zásadní otázka, a to, zda byly splněny podmínky pro aplikaci osvobození od daně dle § 4 odst. 1 písm. a) ZDP, kterého se žalobce v daňovém řízení domáhal.
26. Žalobce namítá, že žalovaný pochybil, když neověřil kognitivní schopnosti svědka pana K., nepřistoupil k jeho opakovanému výslechu, a zcela nesprávně vyhodnotil svědecké výpovědi paní F., pana D. i pana K. Dále pak namítl, že spotřeba elektrické energie v nemovitosti v obci XB u Zbýšova byla nízká z důvodu používání jiných zdrojů světla a tepla, i absence dalších spotřebičů. Výše naznačeným pochybením mělo ze strany daňových orgánů dojít k nedostatečnému zjištění skutkového stavu věci. Stejně tak namítá žalobce libovůli daňových orgánů při hodnocení důkazů.
27. Žalovaný uvedl, že na základě provedených důkazů (doklady o přihlášení odběru elektrické energie, doklady o spotřebě elektrické energie, doklady o pojištění nemovitosti, doklady o úhradě pojistného a dvě oznámení o čerpání finančních prostředků a informace o úhradě úroků, a především svědecké výpovědi paní F. a pana D.) dospěl k názoru, že nebylo jednoznačně prokázáno, že žalobce měl v nemovitosti v XB bezprostředně před prodejem své bydliště.
28. K námitce pochybení nesprávným hodnocením a neprovedením svědeckých výpovědí žalovaný uvedl, že tvrzení paní F. byla zpochybněna, z výpovědi pana K. plyne, že nemovitost v obci XC nebyla obývaná. Dále pak poukázal na to, že výpovědi pana K. byla přítomna právní zástupkyně žalobce, čímž bylo zachováno právo žalobce dle § 96 odst. 5 DŘ. Rovněž žalovaný uvedl, že hodnotil svědecké výpovědi v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, přičemž své hodnocení náležitě zdůvodnil. Stejně tak odmítá tvrzení o

libovůli a uvedl, že rozhodující pro závěr, že žalobce neměl v XB své bydliště byla neodpovídající spotřeba elektřiny. Stejně tak má za to, že nepochybil, když nepřistoupil k opakovanému výsledku pana K., neboť by tento nepřinesl odstranění pochybností žalovaného. Navíc by byl výslech v rozporu se zásadou efektivity a hospodárnosti řízení.

29. Z ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) ZDP plyne, že *od daně se 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.*
30. Podle ustanovení § 92 odst. 2 DŘ *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.*
31. Dle ustanovení § 92 odst. 3 DŘ *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*
32. Dle ustanovení § 92 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.*
33. Komentář k daňovému řádu pak uvádí, že: *„Správa daní je vystavěna na principu, který stanoví, že daňový subjekt je povinen prokázat skutečnosti, které uvede v řádném či dodatečném daňovém tvrzení (§ 1) a dalších podáních (odst. 3). Daňový subjekt má povinnost (břemeno) tvrzení a ohledně ní nese důkazní břemeno. To plyne např. i ze speciálních ustanovení jako § 125 a § 135. Je pak na daňovém subjektu, aby si opatřil dostatečné důkazní prostředky, kterými oproti pochybnostem správce daně svá tvrzení prokáže. Zákon stanoví určité „prioritní“ důkazní prostředky [více komentář k odst. 5 písm. c)], kterými daňový subjekt musí disponovat přímo ze zákona. Jejich předložením dochází k prvotnímu unesení důkazního břemene a je na správcu daně, aby uvedl důvody, na základě kterých považuje důkazní prostředky za nezpůsobilé nést svoji roli.“ (ROZEHNAL, T. Daňový řád. 2. vydání. Praktický komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2021). Z toho plyne, že daňový subjekt prvotní důkazní břemeno unese, pakliže předloží dostatečné důkazní prostředky podporující jím tvrzené skutečnosti.*

34. V případě, že správci daně vyvstanou o těchto skutečnostech pochybnosti, má možnost daňový subjekt obeznamit o těchto pochybnostech a vyzvat daňový subjekt k předložení dalších důkazů podporujících jeho tvrzení tak, jak je uvedeno v ustanovení § 92 odst. 4 DŘ. Komentář k tomuto ustanovení uvádí, že: „Z odst. 3 plyne, že je to daňový subjekt, kdo prokazuje svá tvrzení. Zákon k tomuto účelu obsahuje pro správce daně možnost vydat rozhodnutí v podobě výzvy, kterým vyzve daňový subjekt k unesení důkazního břemene (odst. 4). Výzvy mohou mít specifické náležitosti a být součástí speciálních postupů (např. § 89 a § 128), anebo se jedná o výzvy dle odst. 4. Podstatou výzev je sdělení určitých pochybností správce daně ohledně tvrzení daňového subjektu a vyzvání k předložení důkazů. Není vyloučeno, že daňový subjekt důkazní břemeno unese, avšak svými tvrzeními vyvolá potřebu vydání další výzvy atd. Výzvy tak plní v procesu dokazování zcela nezastupitelnou roli. V praxi jsou však správci daní podceňovány a není výjimkou, kdy se přenos důkazního břemene odehrává „mlčky“ a daňový subjekt je s úvahami správce daně konfrontován až ve výsledných dokumentech, jako např. ve zprávě o daňové kontrole. Takový postup není vhodný, jelikož výzvy plní vedle přenosu důkazního břemene rovněž funkci usměrňování procesu dokazování, neboť těmito výzvami správce daně sděluje daňovému subjektu, jaké skutečnosti považuje z hlediska stanovení daně za rozhodné, a budou tedy předmětem dokazování, a jak předběžně hodnotí dosavadní důkazní situaci. Tím správce daně rovněž umožňuje daňovému subjektu, aby se k tomuto předběžnému hodnocení důkazů vyjádřil a navrhl další důkazy, které budou nasvědčovat jím tvrzené verzi událostí (NSS 4 Afs 179/2016).“ (ROZEHNAL, T. *Daňový řád*. 2. vydání. *Praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2021).
35. Městský soud v první řadě musí poukázat na procesní pasivitu žalobce, který se své povinnosti tvrdit a doložit rozhodné skutečnosti dle § 92 DŘ snažil dohnat až v řízení o odvolání. Ze správního spisu se podává, že správce daně vyzval žalobce výzvou k prokázání skutečností k prokázání nároku na osvobození od daně dle § 4 odst. 1 ZDP příjmu, dosaženého v roce 2018 prodejem nemovitosti (kat. území XB, okres XD), vlastněné od roku 2017. Správce daně poté obdržel odpověď na výzvu, v níž žalobce uvedl, že prostředky získané z prodeje nemovitosti byly použity v souladu s § 4 odst. 1 písm. a) ZDP na uspokojení vlastní bytové potřeby tak, jak ji definuje § 15 odst. 3 ZDP. Daňový subjekt však nedoložil žádné prostředky, jež by prokazovaly jeho tvrzení o využívání předmětné nemovitosti jako svého bydliště. Správce daně proto sám přistoupil k obstarávání důkazních prostředků, potřebných pro posouzení dané věci.
36. Procesní aktivitu žalobce v tom smyslu, že by se sám snažil dokládat svá tvrzení je možné pozorovat až v řízení před odvolacím daňovým orgánem (žalovaným), kdy doložil doklad o přihlášení k odběru elektrické energie s dokladem o její spotřebě, doklad o pojištění předmětné nemovitosti, smlouvu o koupi nemovitosti v obci XC, doklady týkající se svého stavebního spoření, dále pak navrhl výslech pana D. a paní F. Stejně tak v rámci odvolacího řízení uvedl, že spotřeba elektrické energie je nízká z důvodu *energetické soběstačnosti předmětné nemovitosti v obci XB, neboť mlýn disponuje vlastními zdroji energie (potok, náhon, mlýnské kolo, apod.)*. K tvrzení o energetické soběstačnosti však nedoložil žádný podklad, který by ho potvrdil.
37. V souladu s ustálenou judikaturou, výše uvedenou právní úpravou a komentářem soud připomíná, že primární důkazní břemeno v daňovém řízení nese (až na výjimky) daňový subjekt, který toto břemeno unese, pokud nejenže tvrdí rozhodné skutečnosti, nýbrž je také

doloží prostředky, které jsou k prokázání jeho tvrzení způsobilé. Pokud tuto povinnost splní, dojde k obrácení břemene a je na správci daně, aby prokázal své pochybnosti stran tvrzení a podkladů daňového subjektu. Po sdělení důvodných pochybností správcem daně se pak důkazní břemeno znovu obrací.

38. S přihlédnutím k tomuto pravidlu přistoupil soud k bližšímu posouzení námitky směřující k závěru, zda žalobce užíval předmětnou nemovitost v obci XB. Z výše uvedeného plyne, že žalobce byl v řízení pasivní a svou aktivitu dostatečně projevil, tedy nejen tvrdil, ale také doložil dokumenty podporující jeho tvrzení, až v řízení před žalovaným, tj. až po vydání prvostupňového rozhodnutí.
39. Žalovaný svůj závěr o tom, že žalobce neměl bydliště v předmětné nemovitosti, postavil především na nízké spotřebě elektřiny. Žalobce poukázal na absenci elektrických spotřebičů (až na ledničku), vytápění domu kamny na tuhá paliva, na nichž se rovněž vařilo a svícení petrolejovými lampami. Žalobce rovněž uvedl, že bydlením v předmětné nemovitosti chtěl, spolu se svým tehdejším přítelem, vyzkoušet „život v lese se všemi nesázemi“. Tento život pak byl spojen s možným diskomfortem obyvatel domu. Žalobce rovněž uvedl, že spotřeba elektřiny v nemovitosti byla nízká také s ohledem na energetickou soběstačnost nemovitosti. K tomuto tvrzení však nic nedoložil. Soud znovu připomíná, že je na daňovém subjektu, aby doložil svá tvrzení a unesl primární důkazní břemeno.
40. Tvrzení o energetické soběstačnosti rovněž nabourávají svědecké výpovědi paní F. a pana D. Ve svědecké výpovědi ze dne 15. 11. 2022 pan D. uvedl, že byla energie získávána ze sítě. Při odpovědích na doplňující otázky zástupce daňového subjektu dodal, že žádný jiný zdroj energie (např. generátor) v domě nebyl. Dále svědek uvedl, že v domě byla lednička a přímotop, který se však moc nepoužíval. Současně uvedl, že se vařilo také na kamnech, převážně byl však využíván elektrický sporák. Paní F. ve svědecké výpovědi ze dne 21. 2. 2023 uvedla, že se v předmětné nemovitosti nacházela lednice a sporák. Dále pak sdělila, že byla elektřina získávána ze sítě. O jiném zdroji elektrické energie se nezmínila.
41. Pochybnosti daňových orgánů založené na nízké spotřebě elektřiny je možné označit za důvodné, neboť je patrné, že zjištěná velmi nízká spotřeba elektřiny neodpovídá provozu v domě, pokud svědci potvrdili, že byla používána lednička a využíván elektrický sporák. Bylo proto na žalobci, aby tyto pochybnosti rozptýlil. Žalobce mohl např. doložit doklad o koupi dřeva do kamen (příp. osvětlit, kde k němu přišel) či rozvést tvrzení o energetické soběstačnosti a tuto skutečnost něčím doložit.
42. Soud si je vědom, že se z výpovědí paní F. a pana D. podává, že bydlení v předmětné nemovitosti bylo možné a mělo své kouzlo, díky kterému se žalobce a jeho expřítel dokázali vzdát většiny moderních vymožeností. Pochybnosti stran spotřeby elektrické energie jsou však natolik závažné, že se soud přiklonil na stranu žalovaného.
43. Soud má za to, že v této věci došlo k obrácení důkazního břemene, žalobce proto měl povinnost rozptýlit pochybnosti správce daně, jelikož tyto pochybnosti byly s to vyvrátit tvrzení daňového subjektu (žalobce) o způsobu jeho života a užívání předmětné nemovitosti v obci XB. To však neučinil, a tak neprokázal, že užíval předmětnou nemovitost v rozhodné době jako své bydliště. Daňové orgány postupovaly tak, že dostaly svým povinností

plynoucím z ustanovení § 92 DŘ. Námitky nedostatečného zjištění skutkového stavu týkající se nemovitosti v obci XB jsou pro výše uvedené nedůvodné.

44. Soud se tedy ztotožnil s názorem žalovaného, že žalobce neprokázal, že by měl své bydliště v předmětné nemovitosti v obci XB. Žalobce tak nesplnil první podmínku pro osvobození příjmu z prodeje nemovitosti dle § 4 odst. 1 písm. a) ZDP, tj. že v předmětné nemovitosti měl bydliště bezprostředně před prodejem. Pro uplatnění osvobození dle § 4 odst. 1 a) ZDP, v případě, že osoba měla v předmětné nemovitosti bydliště po dobu kratší než 2 roky, je ale nutné splnit obě dvě podmínky kumulativně. Daňový subjekt tedy musí prokázat nejen, že měl v předmětné nemovitosti bydliště bezprostředně před jejím prodejem, pokud ji vlastnil po dobu kratší 2 let, ale i to, že použil prostředky získané prodejem této nemovitosti na uspokojení vlastní bytové potřeby. Ačkoli soud již výše konstatoval, že první podmínka splněna nebyla, přesto považoval za vhodné zabývat se částečně i námitkami žalobce, které vznesl proti procesnímu postupu daňových orgánů při zkoumání této druhé podmínky.
45. Žalobce totiž další okruh námitek směřoval proti zjištěním týkajícím se bydliště žalobce v nemovitosti v obci XC, když tvrdil, že v této nemovitosti bydlel a pořídil ji z peněz získaných prodejem nemovitosti v obci XB. Své závěry ohledně této nemovitosti, kdy tvrzení žalobce neuvěřil, žalovaný postavil především na výpovědi pana K. Věrohodnost tvrzení uvedených ve výpovědi a správnost závěrů z nich vyvozených žalobce rozporuje. Soud z protokolu o výsledku svědka pana K., ze dne 27. 3. 2023, č. j. 489378/23/2801-60561-603406, zjistil, že svědkovi byla zástupkyní daňového subjektu (žalobce) položena otázka: „*Takže jste ho tam viděl?*“ (myšleno žalobce, pozn. soudu). Na tuto otázku svědek odpověděl: „*Asi viděl.*“. Tato výpověď je tak ve zjevném rozporu s tím, co uvedl žalovaný. Tedy, že se (i s ohledem na výpověď pana K.) neprokázalo, že by byla předmětná nemovitost obývaná žalobcem.
46. Městský soud v postupu žalovaného shledal vadu řízení. Tato vada nicméně nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Na výroku napadeného rozhodnutí by se totiž nemohlo nic změnit, neboť nebyla splněna již první podmínka (viz výše) nutná pro žalobcem požadované osvobození od předmětné daně. Případné splnění podmínky druhé by proto bylo irelevantní, protože, jak soud výše uvedl, tyto podmínky musí být splněny kumulativně. Soud k tomuto dále odkazuje na svůj rozsudek ve věci ze dne 7. 2. 2024, č. j. 11 Af 49/2021 - 67, v němž seznal, že „*[n]e každá vada řízení má vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Pokud by byl výrok rozhodnutí stejný, i kdyby k vadě řízení nedošlo, není důvod, aby soud napadené rozhodnutí pro tuto vadu rušil (rozsudek NSS ze 7. 1. 2021, čj. 7 Afs 149/2020-33, bod 31 a judikatura tam citovaná).*“ (bod 61).
47. Dále se soud zabýval námitkou libovůle při provádění a hodnocení důkazů. Soud má za to, že žalovaný nepochybil, když nepřistoupil k opakovanému výsledku pana K. Výslech, který byl v rámci řízení proveden, považuje soud za zcela postačující, neboť přinesl informace o skutkovém stavu, ze kterého bylo možné vyjít při utváření závěrů. Soud se ztotožnil se žalovaným v hodnocení návrhu opakovaného výsledku jako nadbytečného pro zjištění skutkového stavu, a v rozporu se zásadou efektivity a hospodárnosti řízení. Hodnocení důkazů (především svědecké výpovědi pana K.) žalovaným nelze označit za libovůli, neboť takové intenzity pochybení žalovaného nedosahuje. Ani v hodnocení dalších důkazů soud

neshledal žádný exces daňových orgánů. Žalovaný navíc své závěry odůvodnil. Soud proto ani tuto námitku neshledal důvodnou.

48. Soud nepřehlédl, že žalovaný v průběhu soudního řízení zaslal soudu listiny a poukázal na to, že z těchto listin má vyplývat, že žalobce v době od 1. 11. 2017 do 31. 10. 2024 nepřetržitě užíval k trvalému bydlení městský byt na adrese XA, což je ale dle žalovaného v rozporu s tvrzením žalobce v řešené věci, když žalobce tvrdí, že od 22. 5. 2017 do 10. 8. 2018 bydlel v rodinném domě v XB a po jeho prodeji od 17. 4. 2019 do 4. 9. 2019 v nemovitosti ve XC.
49. Podle ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. *při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.* V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu tedy vychází soud z obsahu spisového materiálu, který zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí. Městský soud zdůrazňuje, že žalovaný nemůže svou pasivitu, tj. nezahrnutí dostatečného množství rozhodných podkladů v rámci řízení, jež sám vedl, dohánět až v řízení před soudem.
50. Soud je ale známo, že toto pravidlo není absolutní. Odkazuje přitom na rozsudek NSS ze dne 4. 8. 2021, č. j. 10 Afs 352/2019-26, ze kterého plyne, že správnímu soudu rozhodujícímu v plné jurisdikci nic nebrání, aby provedl důkaz listinou, která sice existovala již před vydáním napadeného rozhodnutí, ale kterou žalovaný správní orgán předkládá ve prospěch svých závěrů až v řízení o žalobě s tím, že není na soudu, aby tuto listinu hodnotil jako první.
51. Soud však v nyní projednávané věci dospěl k závěru o nadbytečnosti provedení dokazování listinami předloženými žalovaným, a to s ohledem na závěr o nedůvodnosti podané žaloby, na který by ani provedení navrženého důkazu nemohlo mít žádný vliv.
52. K důkazům, které navrhl žalobce v doplnění žaloby provést na podporu své argumentace, soud uvádí, že i provedení těchto důkazů vyhodnotil jako nadbytečné, a to s ohledem na důvody, pro které shledal námitky nedůvodnými. Případné provedení navržených důkazů by na závěry soudu a na jeho konečné rozhodnutí nemohly mít žádný vliv. Kupní smlouva vztahující se k nemovitosti v kat. území XB je založena ve správním spisu, jímž se, jak je výše uvedeno, dokazování neprovádí. Listiny týkající se meziúvěrového účtu rovněž nemají důkazní hodnotu prokázat reálné bydlení žalobce v předmětné nemovitosti, když svědčí pouze o čerpání prostředků z meziúvěrového účtu. Důkazní návrhy stran montáže nových žaluzií na nemovitost v obci XC jsou rovněž nadbytečné. Naplněním podmínek vztahujícím se k této nemovitosti se totiž soud přímo nezabýval, jelikož shledal, že nebyla splněna první podmínka pro osvobození příjmu (bydlení v nemovitosti v kat. území XB), tyto podmínky přitom musí být splněny kumulativně.
53. Pro úplnost soud připomíná, že nemusí reagovat na všechny námitky žalobce, pokud proti nim uvede argumentaci, která je sama s to tyto námitky vyvrátit a v jejímž světle námitky neobstojí (rozsudek NSS ze dne 9. 5. 2023, č. j. 3 As 43/2021, body 14-15).

Závěr a náklady řízení

54. Na základě shora uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. P.

55. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci neměl úspěch, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení. Ve věci měl naopak plný úspěch žalovaný, avšak v řízení mu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

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.

Praha 15. dubna 2025

Mgr. Marek Bedřich v. r.
předseda senátu