



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **J. K., MBA** (dříve J. K.), zast. JUDr. Michaelou Kindlovou, advokátkou, se sídlem Blatenská 3218/83, Chomutov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 7. 2024, č. j. 22748/24/5200-10423-708571, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 4. 2025, č. j. 11 Af 14/2024-98,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, změnil rozhodnutí (platební výměr) Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“) ze dne 14. 7. 2022, č. j. 6036543/22/2001-51521-109996, jímž byl žalobci stanoven základ daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2018 ve výši 5.251.665 Kč a daň ve výši 762.900 Kč, tak, že změnil výši vyměřené daně na částku 795.465 Kč a dále vyměřil daňovou ztrátu ve výši 0 Kč a daňový bonus podle § 35c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZDP“), ve výši 0 Kč.

[2] Městský soud v Praze žalobu žalobce proti tomuto rozhodnutí zamítl nadepsaným rozsudkem. Konstatoval, že žalobce byl procesně pasivní a svou povinnost tvrdit a doložit

rozhodné skutečnosti dle § 92 daňového řádu se snažil dohnat až v řízení o odvolání. Žalobce nedoložil žádné důkazní prostředky, jež by prokazovaly jeho tvrzení o využívání nemovitosti v O. u Z. jako svého bydliště.

[3] Žalovaný svůj závěr, že žalobce neměl bydliště v nemovitosti v O. u Z., 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 spotřeba elektřiny v nemovitosti byla nízká také s ohledem na energetickou soběstačnost nemovitosti. K tomuto tvrzení však nic nedoložil. Tvrzení o energetické soběstačnosti nabourávají svědecké výpovědi paní F. a pana D., MBA. Pochybnosti daňových orgánů založené na nízké spotřebě elektřiny shledal městský soud důvodnými, neboť zjištěná velmi nízká spotřeba elektřiny neodpovídá provozu v domě, pokud svědci potvrdili, že byla používána lednička a elektrický sporák.

[4] Došlo k obrácení důkazního břemene, a žalobce proto měl povinnost prokázat své tvrzení o užívání předmětné nemovitosti. To však žalobce neučinil. Daňové orgány postupovaly tak, že dostaly svým povinnostem plynoucím z § 92 daňového řádu. Námitky nedostatečného zjištění skutkového stavu proto shledal městský soud nedůvodnými a ztotožnil se s názorem žalovaného, že žalobce neprokázal, že by měl své bydliště v nemovitosti v O. u Z.. Žalobce tak nesplnil první podmínku pro osvobození příjmu z prodeje nemovitosti dle § 4 odst. 1 písm. a) ZDP, tj. že v nemovitosti v O. u Z. měl bydliště bezprostředně před jejím prodejem, pokud ji vlastnil po dobu kratší 2 let.

[5] Městský soud sice shledal dílčí nesprávnost ve zjišťování skutkového stavu žalovaným, neboť závěr žalovaného, že dle svědecké výpovědi pana K. nemovitost ve S. nebyla obývána žalobcem, je v rozporu s výpovědí tohoto svědka. Dospěl však k závěru, že tato vada nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, jelikož na jeho výroku by se nemohlo nic změnit, neboť nebyla splněna již první podmínka nutná pro žalobcem požadované osvobození od daně z příjmů podle § 4 odst. 1 písm. a) ZDP. Případné splnění podmínky druhé (použití prostředků získaných prodejem této nemovitosti na uspokojení vlastní bytové potřeby) by proto bylo irelevantní, protože tyto podmínky musí být splněny kumulativně.

[6] Žalovaný nepochybil, když nepřistoupil k opakovanému výsledku pana K., neboť již provedený výslech tohoto svědka přinesl informace o skutkovém stavu, a opakovaný výslech by tak byl nadbytečný. 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. Důkazy navržené účastníky v průběhu soudního řízení městský soud neprovedl, neboť je vyhodnotil jako nadbytečné.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

pokračování

[7] Proti tomuto rozsudku městského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) **kasační stížnost**. Za obtížnou k porozumění až hraničící s nepřezkoumatelností označil úvahu městského soudu, že pokud daňový subjekt své důkazní povinnosti ve správním řízení splní, dojde k obrácení důkazního břemene, a je na správci daně, aby prokazoval a následně konstatoval, že v posuzované věci došlo k obrácení důkazního břemene. Poté dovodil, že důkazní povinnost stále nesl stěžovatel. Totéž podle stěžovatele platí i o dalších závěrech městského soudu.

[8] Žalovaný například dovozoval, že stěžovatel nebydlel v nemovitosti, jíž se jeho daňová povinnost měla týkat, kromě výpovědi jediného svědka z nízké spotřeby elektrické energie. Městský soud k tomu konstatoval, že pochybnosti stran spotřeby elektrické energie jsou natolik závažné, že se přiklonil na stranu žalovaného a nijak nezdůvodnil, proč za situace, kdy stěžovatel i svědci poukazují na „romantické“ důvody nízké spotřeby energie, jsou pochybnosti natolik závažné. Pouze konstatoval, že takové jsou. Úvaha soudu tak je nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů. Přitom už např. v nálezu sp. zn. I. ÚS 919/2009 Ústavní soud judikoval, že obecný soud, pokud by účastníkem namítanou skutečnost *„nezhodnotil v celém souhrnu posuzovaných skutečností, aniž by byl dostatečným způsobem odůvodnil jejich irelevantnost... dopouští se mj. i libovůle, zakázané v článku 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.“*

[9] Městský soud ve svém rozsudku opakovaně poukazoval na pasivitu stěžovatele a tuto opakovaně zdůrazňovanou pasivitu v řízení před správcem daně hodnotil k tíži stěžovatele. Tyto jeho úvahy jsou však v rozporu s judikaturou NSS (rozsudky sp. zn. 10 As 211/2017 a 10 Afs 352/2019).

[10] Městský soud se ztotožnil se žalovaným, který svůj závěr, že stěžovatel v předmětné nemovitosti nebydlel, založil především na výpovědi pana K.. Stěžovatel výhradně pro účely svého vlastního bydlení koupil rodinný dům a také zde bydlel ve společné domácnosti se svým tehdejším partnerem D.. Následně tento dům prodal, koupil z výnosu prodeje jiný a bydlel v tomto jiném domě. Svědek D. vypověděl, že v dané nemovitosti se stěžovatelem pobýval od jara 2017 do půlky léta 2018 a občas je přijela navštívit kamarádka K. F., která jako svědkyně rovněž potvrdila, že stěžovatel s panem D. v předmětné nemovitosti bydlel.

[11] Žalovaný dospěl k závěru, že výpovědi svědků D. a F. nemusí být zcela objektivním zdrojem poznání o skutkovém stavu, neboť tyto osoby mohly mít zájem na výsledku řízení ve prospěch stěžovatele (svědek D. byl partnerem stěžovatele, byť v době správního řízení už dávno ne, svědkyně F. byla jejich známá a zčásti spolupracovnice), a naopak tyto svědecké výpovědi ve prospěch stěžovatele jsou vyvráceny výpovědí svědka K.. Naproti tomu Ústavní soud ve svém nálezu sp. zn. IV. ÚS 335/2005 judikoval, že povinností orgánu veřejné moci je ověřovat důkazní hodnotu svědecké výpovědi zkoumáním kognitivních schopností a důvěryhodnosti svědka.

[12] Stěžovatel kromě toho poukazoval na to, že mezi jeho domem a domem svědka K. je stavba, a navrhl opětovný výslech svědka K. s tím, aby mu byly položeny kontrolní

dotazy týkající se událostí, jež nastaly v rozhodné době, a ověření jeho výpovědi místním šetřením. To však správce daně ani žalovaný neučinil a nijak se nezabýval ani schopností svědka K. zapamatovat si, kde se svítilo před více než čtyřmi lety.

[13] Jak dovodil Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 8 Afs 234/2021 i dalších, vyvodit závěry ze svědecké výpovědi nelze na základě spekulace, nýbrž jen na základě racionálního myšlenkového procesu. Žalovaný označuje svědky, vypovídající ve prospěch stěžovatele za nevěrohodné pouze na základě jejich pracovního a osobního vztahu, u kterého navíc nezohledňuje, že svědek byl přítelem stěžovatele v minulosti, z čehož nelze dovozovat, že by byl ochoten v současnosti svědčit v jeho prospěch. Dle rozsudku Nejvyššího soudu sp. zn. 21 Cdo 1215/2021, *„skutečnost, že osoba, která vystupuje v řízení jako svědek, je jinak k některému z účastníků řízení v pracovněprávním vztahu zaměstnance, sama o sobě neodůvodňuje závěr o nepravdivosti (nevěrohodnosti) svědecké výpovědi této osoby,“* přičemž Nejvyšší soud odkázal na svá dřívější rozhodnutí (sp. zn. 2 Cdon 1751/97 nebo sp. zn. 21 Cdo 4643/2010) o tom, že *„pracovněprávní vztah svědka jako zaměstnance některého z účastníků řízení sám o sobě nevěrohodnost svědecké výpovědi nezpůsobí.“* Judikatura tedy odmítá právě ta kritéria, jež správce daně zvolil a s nimiž se žalovaný i městský soud naopak ztotožnili.

[14] Žalovaný si stejně jako správce daně v podstatě vybíral, kterému z nerozporných svědeckých tvrzení uvěří a kterému ne. Tím porušil zákaz libovůle formulovaný Ústavním soudem např. v nálezech sp. zn. III. ÚS 2451/2018, sp. zn. III. ÚS 21110/2007, sp. zn. I. ÚS 1838/2013, sp. zn. IV. ÚS 3543/2012 nebo sp. zn. Pl. ÚS 18/2015. Zákaz libovůle orgánů veřejné moci je imanentním principem právního státu. Orgán veřejné moci si tedy nemůže libovolně vybrat, že v něčem svědkovi uvěří a v něčem zase ne, nemůže si tedy vybrat, že uvěří tvrzení o spotřebičích a o tom, že stěžovatel, když bydlel v domě, nevyužíval alternativní zdroje energie, současně však svědkům neuvěřit, že v domě bydlel stěžovatel. Rozpor výpovědi svědka s jinými provedenými důkazy (výpověďmi dalších svědků) je třeba odstranit, nejčastěji prostřednictvím výsledku, při němž budou svědku předestřena jiná zjištění a umožněno mu odstranit vzniklé nejasnosti (rozsudky NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007 nebo 10 Afs 104/2014). Neprovedení důkazu pro nadbytečnost je zásadně možné jen tehdy, když je nějaká skutečnost již nade vší rozumnou pochybnost prokázána jinými důkazy a je vyloučeno, že by mohla přispět k objasnění nějaké otázky, jež je v daném řízení významná (bod 28 rozsudku NSS sp. zn. 4 Afs 349/2019). Rozhodnutí žalovaného těmito principům neodpovídá. Výpověď svědka K. je nejen zásadní, ale také v podstatě jediný důkaz vyvracející nejen tvrzení stěžovatele, ale především výpovědi ostatních svědků.

[15] Žalovaný ve **vyjádření ke kasační stížnosti** uvedl, že napadený rozsudek není nepřezkoumatelný, neboť městský soud přehledně a srozumitelně popsal rozložení důkazního břemene mezi účastníky řízení, jeho přenesení a tato obecná východiska pak aplikoval na řešený případ. Stěžovatel neprokázal, že užíval předmětnou nemovitost v rozhodné době jako své bydliště. Také úvaha soudu, která se týká závažných pochybností ve vztahu k nízké spotřebě elektrické energie, je plně přezkoumatelná. Soud zcela srozumitelně vysvětlil, že pochybnosti daňových orgánů založené na nízké spotřebě

pokračování

elektriny je možné označit za důvodné, neboť je patrné, že zjištěná velmi nízká spotřeba elektriny neodpovídá provozu v domě, v němž byla používána lednička a elektrický sporák.

[16] Z odůvodnění rozsudku vyplývá, že soud pasivitu stěžovatele pouze zkonstatoval. Neuvedl, že by stěžovatel nemohl předložit nové (další) důkazní prostředky až v odvolacím řízení. Není tak pravda, že soud svým komentářem o pasivitě stěžovatele zpochybňoval, že řízení až do vydání rozhodnutí o řádném opravném prostředku představuje jeden celek.

[17] Stěžovatel pomíjí, že to podstatné a rozhodující, co mu soud dával k tíži a na čem postavil své závěry, je skutečnost, že stěžovatel svými doklady nerozptýlil pochybnosti správce daně, resp. neprokázal, že v předmětné nemovitosti měl bydliště bezprostředně před prodejem, což je stěžejní podmínka pro uplatnění osvobození příjmu z prodeje nemovitosti dle § 4 odst. 1 písm. a) ZDP od daně.

[18] Po vyhodnocení předložených dokladů a svědeckých výpovědí je zřejmé, že nebyla splněna už první podmínka dle § 4 odst. 1 písm. a) ZDP, tedy že nebylo jednoznačně prokázáno, že měl stěžovatel v nemovitosti v O. u Z. bezprostředně před prodejem své bydliště. Za základě vyhodnocení předložených dokladů a provedených svědeckých výpovědí vznikly správci daně pochybnosti o tom, zda měl stěžovatel v nemovitosti v O. u Z. bezprostředně před prodejem skutečně své bydliště. Tyto pochybnosti stěžovatel nevyvrátil.

[19] Vzhledem k tomu, že stěžovatel neprokázal naplnění první podmínky pro osvobození příjmu z prodeje nemovitosti dle § 4 odst. 1 písm. a) ZDP, tj. že v nemovitosti v O. u Z. měl bydliště bezprostředně před jejím prodejem, je bezpředmětné zabývat se splněním další podmínky uvedeného ustanovení, tedy zda finanční prostředky z prodeje nemovitosti použil na uspokojení vlastní bytové potřeby (koupi nemovitosti ve S., ve které měl následně bydlet). Případné splnění podmínky druhé by bylo irelevantní, protože podmínky uvedené v § 4 odst. 1 písm. a) ZDP musí být splněny kumulativně.

III. Posouzení kasační stížnosti

[20] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátkou. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] Stěžovatel kupní smlouvou ze dne 24. 7. 2018, jejíž právní účinky vkladu do katastru nemovitostí nastaly ke dni 10. 8. 2018, prodal za kupní cenu 7.412.705 Kč pozemky, jejichž součástí byla stavba č. p. X v k. ú. O. u Z.. Tyto nemovitosti předtím nabyl za kupní cenu 2.076.000 Kč kupní smlouvou ze dne 10. 5. 2017, u níž právní účinky vkladu do katastru nemovitostí nastaly ke dni 22. 5. 2017. Stěžovatel tedy nemovitost v O. u Z. vlastnil ode dne 22. 5. 2017 do 10. 8. 2018.

[23] V posuzované věci se jedná především o posouzení, zda stěžovatel při prodeji této nemovitosti splnil podmínky pro osvobození od daně z příjmů podle § 4 odst. 1 písm. a) ZDP, ve znění účinném ke dni rozhodnutí žalovaného, podle kterého, *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 (...).*

[24] 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 přiblíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*

[25] Podle § 92 odst. 2 daňového řádu, *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.*

[26] Podle odst. 3 téhož ustanovení, *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*

[27] Podle 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.*

[28] Nejvyšší správní soud se nicméně v první řadě zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku městského soudu, která je vadou tak závažnou, že se jí Nejvyšší správní soud musí podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, tedy i tehdy, pokud by ji stěžovatel sám nenamítal.

[29] Za nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou považována zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52). Soudy však nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí

pokračování

vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v určitých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33).

[30] Za nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti; z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto; která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek); jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním; která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (viz rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, nebo ze dne 27. 11. 2015, č. j. 4 Afs 214/2015-44).

[31] Stěžovatel nepřezkoumatelnost kasační stížností napadeného rozsudku spatřoval v nesrozumitelné úvaze městského soudu ohledně přenosu důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně a nedostatečně zdůvodněném závěru, že nízká spotřeba elektrické energie opodstatňuje pochybnosti správních orgánů o tvrzení stěžovatele, že v rozhodném období bydlel v nemovitosti v obci O. u Z..

[32] Popis přenosu důkazního břemene v daňovém řízení uvedený především v bodech 33, 34 a 37 napadeného rozsudku je zcela srozumitelný a správný, nikoli nepřezkoumatelný. V bodu 41 pak městský soud stručně, nicméně řádně, srozumitelně a přezkoumatelně zdůvodnil, že shledal opodstatněnými pochybnosti daňových orgánů založené na nízké spotřebě elektriny neodpovídající provozu v domě (svědci potvrdili, že měla být používána lednička a elektrický sporák). V bodu 43 pak městský soud navázal, že tyto pochybnosti byly s to vyvrátit tvrzení stěžovatele o způsobu jeho života a užívání předmětné nemovitosti v obci O. u Z. k bydlení. Stěžovatel proto byl vyzván k prokázání svého tvrzení, že užíval předmětnou nemovitost v rozhodné době jako své bydliště, což však neučinil a neprokázal tak splnění podmínek pro osvobození předmětného příjmu od daně. Také tyto závěry městského soudu jsou logické a srozumitelné. Jejich stěžovatelem namítanou nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů či nesrozumitelnost proto Nejvyšší správní soud neshledal. V posuzované věci se nejedná ani o případ, kdy by se městský soud s nějakou relevantní okolností nevypořádal, či ji nezhodnotil.

[33] Městský soud vskutku poukázal na pasivitu stěžovatele v řízení před správcem daně. Nelze však stěžovateli přisvědčit, že ji hodnotil k jeho tíži. To je patrné z bodu 38 napadeného rozsudku, v němž městský soud konstatoval, že stěžovatel byl v řízení pasivní a svou aktivitu dostatečně projevil, tedy nejen tvrdil, ale také doložil dokumenty podporující jeho tvrzení, až po vydání platebního výměru. Napadený rozsudek tudíž není v rozporu se stěžovatelem zmíněnými rozsudky sp. zn. 10 As 211/2017 a 10 Afs 352/2019, v nichž Nejvyšší správní soud argumentoval zásadou jednotnosti řízení a plnou jurisdikcí správních soudů.

[34] Městský soud svůj závěr, že stěžovatel neprokázal užívání nemovitosti v O. u Z. v rozhodné době jako svého bydliště, založil stejně jako žalovaný na skutečnosti, že

zjištěná spotřeba elektřiny neodpovídá provozu v domě. Výpověď svědka K. se netýkala bydlení stěžovatele v nemovitosti v O. u Z., nýbrž bydlení stěžovatele v nemovitosti v obci S.. Městský soud navíc výpověď svědka K. vyhodnotil jako zjevně rozpornou s tím, co z ní dovodil žalovaný, tedy že se neprokázalo obývání nemovitosti v obci S. stěžovatelem.

[35] Stěžovatel v kasační stížnosti poukazuje na výpovědi svědků D. a F., kteří uvádí, že v nemovitosti v O. u Z. stěžovatel bydlel s panem D.. Sám stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že svědek D. byl jeho partnerem, byť v době správního řízení už nikoliv, svědkyně F. byla jejich známá a zčásti spolupracovnice. Z obsahu správního spisu vyplývá, že všichni tři byli spolupracovníci v realitní kanceláři Maxen. Při hodnocení těchto svědeckých výpovědí je tudíž třeba zohlednit popsany vztah svědků se stěžovatelem, neboť mohl svědky ovlivnit tak, že nevypovídali zcela objektivně. Vztah mezi svědky a stěžovatelem nesouvisí s možností zkoumat a ověřovat důkazní hodnotu svědecké výpovědi zkoumáním kognitivních schopností svědka, kterou zmínil Ústavní soud v nálezu sp. zn. IV. ÚS 335/2005, na který poukázal stěžovatel. Věrohodností svědků se žalovaný zabýval a zcela správně v bodu 61 svého rozhodnutí konstatoval, že ke svědeckým výpovědím příbuzných či přátel daňového subjektu je nutné přistupovat obezřetně, neboť obecně platí, že výpověď těchto osob nemusí být zcela objektivním zdrojem poznání, jelikož mohou mít zájem na výsledku řízení. Svědecké výpovědi spřízněných osob je proto nutno posuzovat individuálně v závislosti na skutkových okolnostech případu. Pokud jsou svědecké výpovědi spřízněných osob v souladu s ostatními zajištěnými důkazními prostředky, není důvod o jejich věrohodnosti pochybovat. V daném případě tomu tak však nebylo.

[36] Žalovaný zjistil, že průměrná roční spotřeba elektřiny menšího až středního rodinného domu, kde se elektřinou pouze svítí a napájí běžné spotřebiče, se pohybuje mezi 2 MWh až 3,2 MWh. Poukázal na výpověď pana D., dle které v nemovitosti v O. u Z. byla lednička, menší přímotop, který se moc nepoužíval, menší kachlová kamna, na nichž se také vařilo, ale převážně se vařilo na elektrickém sporáku. Žalovaný dále zjistil, že průměrná roční spotřeba chladničky činí 373 kWh, průměrná roční spotřeba elektrické varné desky v případě 2 osob v domácnosti činí 365 kWh a průměrná roční spotřeba za osvětlení činí 500 kWh. Z předložených dokladů vyplynulo, že roční spotřeba elektrické energie v nemovitosti v O. u Z. činila pouze 363 kWh, což rozhodně neodpovídá průměrné roční spotřebě elektrické energie v obývané nemovitosti. Své tvrzení, že je spotřeba energie nízká s ohledem na energickou soběstačnost nemovitosti v O. u Z. díky vlastním zdrojům energie (potok, rybník, náhon, mlýnské kolo) stěžovatel žádným způsobem nedoložil. Svědci D. a F. navíc uvedli, že elektrická energie byla brána pouze ze sítě. Tvrzení svědků, že se v nemovitosti v O. nacházely elektrické spotřebiče (lednička, sporák, přímotop), stěžovatel ničím nezpochybnil. Žalovaný tak správně dospěl k závěru, že nelze výpovědi uvedených svědků jako osob spřízněných se stěžovatelem považovat za důkaz prokazující jeho tvrzení ohledně jeho bydliště v nemovitosti v O. u Z., jelikož další zajištěné důkazní prostředky (doklady o spotřebě elektrické energie), stěžovatelem tvrzené skutečnosti (bydlení dvou osob v předmětné nemovitosti) zpochybňují.

[37] Vzhledem k tomu, že žalovaným zjištěné objektivní okolnosti o nízké spotřebě elektřiny vyvrací svědecké výpovědi v části, v nichž svědci tvrdí, že stěžovatel

pokračování

v nemovitosti v O. u Z. v rozhodném období bydlel, nejednalo se o situaci, kdy by rozpor mezi těmito důkazy bylo potřeba odstranit a svědky za účelem odstranění rozporu opakovaně vyslýchat. Bylo by to v dané situaci nadbytečné.

[38] Stěžovateli je namíste přisvědčit, že vyvodit závěry ze svědecké výpovědi nelze na základě spekulace, nýbrž jen na základě racionálního myšlenkového procesu. Ohledně hodnocení svědecké výpovědi je přílehlavý stěžovatelem zmíněný rozsudek ze dne 22. 11. 2022, sp. zn. 21 Cdo 1215/2021, v němž Nejvyšší soud kromě stěžovatelem v kasační stížnosti citovaného názoru rovněž uvedl, že „*hodnotící závěr o nepravdivosti (nevěrohodnosti) údajů, o nichž svědecká výpověď podává zprávu, lze ve smyslu ustanovení § 132 o. s. ř. učinit jen na základě těch konkrétních skutečností, které byly v řízení zjištěny (jistěže s přihlédnutím ke všemu, co za řízení vyšlo najevo, včetně toho, co uvedli účastníci)*.“ Žalovaný při hodnocení důkazů postupoval podle § 8 odst. 1 daňového řádu a výše uvedeným rozsudkem Nejvyššího soudu, neboť důkazy hodnotil v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů korektně a správně jednotlivě i ve vzájemné souvislosti a zohlednil přitom v řízení zjištěné skutečnosti. K závěru, že výpovědi svědků D. a F. neprokazují bydlení stěžovatele v nemovitosti v O. u Z. dospěl na základě jiných, naprosto objektivních důkazů (údajů o spotřebě elektřiny). Nelze proto stěžovateli přisvědčit, že žalovaný označuje svědky, vypovídající v jeho prospěch, za nevěrohodné pouze na základě jejich pracovního a osobního vztahu. V návaznosti na výše uvedené Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem konstatuje, že žalovaný dostal svým povinností při dokazování plynoucím z § 92 daňového řádu.

[39] Obecně správný názor stěžovatele, že orgán veřejné moci si nemůže libovolně vybírat, že v něčem svědkovi uvěří a v něčem zase ne, nevyvrací správnost hodnocení důkazů žalovaným. Výpověď svědka může být zčásti pravdivá a zčásti nikoli, resp. může být z rozličných důvodů zčásti důvěryhodná a zčásti nedůvěryhodná. Pokud správní orgán je schopen za pomoci dalších důkazů určit, která část svědecké výpovědi je pravdivá/důvěryhodná, pak při posouzení věci vychází pouze z této části svědecké výpovědi. Musí ovšem zdůvodnit, na základě jakých úvah určitou část výpovědi hodnotil jako nepravdivou, zatímco jinou část jako pravdivou. V posuzované věci ovšem nastala zcela jiná situace. Žalovaný správně hodnotil výpovědi svědků jako nevěrohodné (jako celek), když poukázal na to, že jimi uváděné okolnosti ohledně používání elektrospotřebičů v trvale dvěma osobami obývané nemovitosti jsou v rozporu s jinými v řízení zjištěnými skutečnostmi, především se spotřebou elektřiny v rozhodném období. Zároveň poukázal na další skutečnosti, které vyvolávají pochybnosti ohledně věrohodnosti svědeckých výpovědí, a to pracovní a osobní vazby svědků ke stěžovateli. Nenastala tedy situace, jak se domnívá stěžovatel, kdy by žalovaný hodnotil jako pravdivou část výpovědi (o používání spotřebičů), zatímco jinou by zavrhl jako nevěrohodnou (o tom, že stěžovatel v nemovitosti bydlel). Takový závěr by byl ostatně zcela nesmyslný – žalovaný nemohl vyjít ze zjištění, že stěžovatel se svým partnerem v domě nebydleli, ale současně že zde pravidelně používali elektrospotřebiče. Je to tedy naopak stěžovatel, který z výpovědi svědků považuje za pravdivé jen ty části, „které se mu hodí do krámu“, zatímco zbylou část výpovědi chce ignorovat. Nejvyšší správní soud se tak s hodnocením důkazů provedeným žalovaným plně ztotožňuje a ve shodě s žalovaným i městským soudem konstatuje, že ve

vyměřovacím řízení nebylo prokázáno, že stěžovatel měl své bydliště v nemovitosti v O. u Z. bezprostředně před jejím prodejem.

[40] Aby mohl být příjem stěžovatele z prodeje nemovitosti v O. u Z. osvobozen od daně z příjmů fyzických osob podle § 4 odst. 1 písm. a) ZDP, musely by být kumulativně splněny obě podmínky uvedené v tomto ustanovení: 1) bydliště stěžovatele v této nemovitosti v době bezprostředně před prodejem a 2) použití získaných prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby, neboť stěžovatel v O. u Z. vlastnil po dobu kratší 2 let. Z výše uvedeného vyplývá, že nebyla splněna již první podmínka, a příjem stěžovatele z prodeje nemovitosti v O. u Z. tudíž nebyl od daně osvobozen.

[41] Výpověď svědka K. se týká bydlení stěžovatele v nemovitosti ve S.. Nesouvisí tudíž s výpověďmi ostatních svědků týkajícími se nemovitosti v O. u Z., neboť tyto výpovědi se týkají zcela odlišné nemovitosti a také odlišného časového období. Nejvyšší správní soud neshledal stěžovatelem a městským soudem spatřované pochybení žalovaného při hodnocení výpovědi tohoto svědka, které dle městského soudu mělo spočívat v tom, že jeho výpověď je v rozporu se závěrem žalovaného, že se neprokázalo, že by nemovitost ve S. byla obývána stěžovatelem. Svědek K. totiž vypověděl, že v době od 17. 4. 2019 do 4. 9. 2019, kdy ji vlastnil stěžovatel, tam bydleli nějakí starší lidé, pak byla nemovitost volná a nyní tam zase bydlí nějaká mladá rodina. Na základě dotazů zástupkyně stěžovatele svědek dále uvedl, že dům koupil a předléval „*ten z reality*“, který byl na plakátě (tj. stěžovatel), který tam na opravu měl nějaké lidi, a asi ho viděl. Z výpovědi svědka K. tedy nevyplývá, že stěžovatel v nemovitosti ve S. bydlel, nýbrž pouze to, že svědek ho asi viděl při opravách této nemovitosti. Výpověď svědka K. tudíž nedokládá, že stěžovatel bydlel v nemovitosti ve S., a žalovaný se při hodnocení výpovědi tohoto svědka žádného pochybení nedopustil, když dospěl k tomuto závěru. Tímto způsobem Nejvyšší správní soud koriguje závěr městského soudu. Nesprávný závěr městského soudu ohledně pochybení žalovaného při hodnocení výpovědi tohoto svědka nemá vliv na zákonnost napadeného rozsudku, neboť závěr městského soudu, že nebyla splněna již první podmínka uvedená v § 4 odst. 1 písm. a) ZDP pro osvobození stěžovatele od daně z příjmů, je nezávislý na této otázce.

[42] Nejvyšší správní soud nepovažuje za opodstatněnou výtku stěžovatele, že žalovaný nevyhověl jeho požadavku na opětovný výslech svědka K. s tím, aby mu byly položeny kontrolní dotazy a aby jeho výpověď byla ověřena místním šetřením. Svědek K. se k věci srozumitelně vyjádřil, z ničeho nevyplývá, že by jeho kognitivní schopnosti byly nedostatečné. Zástupce stěžovatele byl jeho výslechu v souladu s § 96 odst. 5 daňového řádu přítomen a bylo mu umožněno klást tomuto svědkovi otázky, čehož také využil. Nic tudíž nebránilo, aby žalovaný z výpovědi tohoto svědka vycházel při posouzení věci.

[43] Nejvyšší správní soud uzavírá, že městský soud neporušil právo stěžovatele na spravedlivý proces, neboť městský soud se věcí náležitě zabýval, vypořádal se se všemi námitkami stěžovatele a své závěry řádně, přehledně a srozumitelně zdůvodnil.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

pokračování

[44] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Nejvyšší správní soud tedy dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[45] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 23. září 2025

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu