



## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl ve veřejném zasedání konaném dne 28. prosince 2021 v senátu složeném z předsedy senátu Mgr. Tomáše Kubovce a soudců Mgr. Blanky Bedřichové a JUDr. Vladany Woratschové, o odvolání **obžalované JUDr. S. K.**, nar. xxx v xxx, trvale bytem xxx, proti rozsudku Obvodního soudu pro Prahu 5 sp. zn. 19 T 15/2021 ze dne 28. 7. 2021, **t a k t o :**

podle § 258 odst. 1 písm. b), d) tr. řádu se napadený rozsudek **z r u š u j e** v celém rozsahu a podle § 259 odst. 3 tr. řádu se znovu rozhoduje tak, že

podle § 226 písm. b) tr. řádu se

**o b ž a l o v a n á**

**JUDr. S. K.**

nar. xxx v xxx, xxx trvale bytem xxx,

**z p r o š t' u j e**

**obžaloby** státního zástupce Okresního státního zastupitelství v Děčíně ze dne 29. 1. 2021, č. j. 1 ZT 99/2020 - 184, a to **pro skutek právně kvalifikovaný jako přečin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 odst. 1 tr. zákoníku,**

jehož se měla obžalovaná dopustit tím, že

dne 1. 4. 2015 ani později, s cílem vyhnout se povinnosti uhradit daň z příjmů fyzických osob, nepodala u Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště xxx se sídlem Xxx, xxx, příznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 ve vztahu k příjmu získanému v souvislosti s prodejem bytové jednotky č. xxx vymezené v budově sestávající z č. p. xxx, xxx, postavené na pozemcích č. parc. xxx, xxx, souvisejícího spoluvlastnického podílu ve výši 736/60540 na společných částech budovy sestávající z č. p. xxx, xxx, postavené na pozemcích č. parc. xxx, xxx a souvisejícího spoluvlastnického podílu ve výši 736/60540 na pozemcích parc. č. xxx (zastavěná plocha a nádvoří), parc. č. xxx (ostatní plocha - zeleň), parc. č. xxx (zastavěná plocha a nádvoří), parc. č. xxx (zastavěná plocha a nádvoří), parc. č. xxx (zastavěná plocha a nádvoří), parc. č. xxx (zastavěná plocha a nádvoří), parc. č. xxx (zastavěná plocha a nádvoří), parc. č. xxx (zastavěná plocha a nádvoří), vše zapsané u Katastrálního úřadu pro hlavní město Prahu, Katastrálního pracoviště Praha, pro katastrální území Xxx, obec Praha, část obce Xxx, na listech vlastnictví č. xxx a č. xxx, kterou nabyla na základě smlouvy o převodu vlastnictví bytové jednotky ze dne 15. 6. 2012 za částku 891 885 Kč a kterou prodala prostřednictvím kupní smlouvy ze dne 27. 2. 2014 za částku 3 440 000 Kč, a uvedeným způsobem jednala, přestože věděla, že tento příjem nesplňuje podmínky pro osvobození od daně z příjmů fyzických osob předpokládané ustanovením § 4 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném k datu 27. 2. 2014, neboť v předmětné bytové jednotce neměla bydliště nejméně po dobu dvou let bezprostředně před prodejem předmětné bytové jednotky a prostředky získané jejím prodejem nepoužila na uspokojení bytové potřeby, v důsledku čehož přes vědomí své povinnosti k úhradě příslušné daně nepřiznala a neuhradila daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 ve výši 361.575 Kč,

### **neboť v žalobním návrhu označený skutek není trestným činem**

Podle § 229 odst. 3 tr. řádu se poškozený **Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště xxx** se sídlem Xxx, xxx, odkazuje se svým nárokem na náhradu škody na řízení ve věcech občanskoprávních.

## **O d ů v o d n ě n í**

1. Rozsudkem Obvodního soudu pro Prahu 5 ze dne 28. 7. 2021, sp. zn. 19 T 15/2021, byla obžalovaná JUDr. S. K. uznána vinnou spácháním přečinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 odst. 1 tr. zákoníku. Tohoto trestného činu se měla dopustit tím, že

*dne 1. 4. 2015 ani později, s cílem vyhnout se povinnosti uhradit daň z příjmů fyzických osob, nepodala u Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště xxx se sídlem Xxx, xxx, příznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 ve vztahu k příjmu získanému v souvislosti s prodejem bytové jednotky č. xxx vymezené v budově sestávající z č. p. xxx, xxx, postavené na pozemcích č. parc. xxx, xxx, souvisejícího spoluvlastnického podílu ve výši 736/60540 na společných částech budovy sestávající z č. p. xxx, xxx, postavené na pozemcích č. parc. xxx, xxx a souvisejícího spoluvlastnického podílu ve výši 736/60540 na pozemcích parc. č. xxx (zastavěná plocha a nádvoří), parc. č. xxx (ostatní plocha - zeleň), parc. č. xxx (zastavěná plocha a nádvoří), parc. č. xxx (zastavěná plocha a nádvoří), parc. č. xxx (zastavěná plocha a nádvoří), parc. č. xxx (zastavěná plocha a nádvoří), parc. č. xxx (zastavěná plocha a nádvoří), parc. č. xxx (zastavěná plocha a nádvoří), vše zapsané u Katastrálního úřadu pro hlavní město Prahu, Katastrálního pracoviště Praha, pro katastrální území*

Shodu s prvopisem potvrzuje Zuzana Králová

*Xxx, obec Praha, část obce Xxx, na listech vlastnictví č. xxxx a č. xxx, kterou nabyla na základě smlouvy o převodu vlastnictví bytové jednotky ze dne 15. 6. 2012 za částku 891 885 Kč a kterou prodala prostřednictvím kupní smlouvy ze dne 27. 2. 2014 za částku 3 440 000 Kč, a uvedeným způsobem jednala, přestože věděla, že tento příjem nesplňuje podmínky pro osvobození od daně z příjmů fyzických osob předpokládané ustanovením § 4 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném k datu 27. 2. 2014, neboť v předmětné bytové jednotce neměla bydliště nejméně po dobu dvou let bezprostředně před prodejem předmětné bytové jednotky a prostředky získané jejím prodejem nepoužila na uspokojení bytové potřeby, v důsledku čehož přes vědomí své povinnosti k úhradě příslušné daně nepřiznala a neuhradila daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 ve výši 346 575 Kč, po započtení nákladů na rekonstrukci bytové jednotky ve výši 100 000 Kč,*

2. Za toto jednání jí byl uložen peněžitý trest vyměřený ve výši 100 denních sazeb ve výši 3.460 Kč, celkem tedy 346.000 Kč. Poškozený Finanční úřad pro hl. m. Prahu, Územní pracoviště xxx byl dle § 229 odst. 1 tr. řádu se svým nárokem na náhradu škody odkázán na řízení ve věcech občanskoprávních.
3. Proti tomuto rozsudku podala řádně a včas **odvolání obžalovaná**, a to proti výroku o vině i o trestu. Své odvolání rozdělila do pěti bodů, první z nich pojednává o absenci objektivní stránky, druhý o absenci úmyslného zavinění, třetí o promlčení trestní odpovědnosti, čtvrtý o absenci společenské škodlivosti a pátý o závěrech soudu I. stupně učiněných na základ neúčinného důkazu.
4. V prvním bodu svého odvolání obžalovaná poukázala na § 4 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) a zdůraznila dvě podmínky pro osvobození od daně z příjmů fyzických osob. Upozornila dále na § 2 odst. 4 ZDP, který definuje pojem „bydliště“ s tím, že v praxi byl za stálý byt vždy považován byt, kde měl poplatník trvalý pobyt. Teprve v březnu roku 2015 vydalo Generální finanční ředitelství pokyn D-22, který pojem stálého bytu upřesnil a rozšířil jeho výklad. Daňová správa vždy zastávala stanovisko, že nahlášením trvalého pobytu na určitém místě poplatník deklaroval úmysl se v daném místě trvale zdržovat. Tato praxe byla zastávána konstantně řadu let. V dané době by předmětná otázka nemohla být posouzena jinak, než že podmínky pro osvobození od daně byly splněny, pokud měl poplatník v bytě nahlášen trvalý pobyt. Tento výklad potvrdili i svědci Mgr. D. H. a Ing. M. V.. Existence trvalého pobytu v předmětném bytě byla přitom bezpečně prokázána. Z toho tak plyne, že obžalovaná splnila podmínku pro osvobození od daně tím, že měla v předmětné bytové jednotce trvalý pobyt.
5. Dále obžalovaná uvádí, že až v březnu roku 2015 (tedy téměř po roce, co měl být skutek spáchán) vyšel ve Finančním zpravodaji č. 03/2015 Pokyn D-22, který pojem stálého bytu upřesnil. I kdyby tento pokyn, i když byl vydán o rok později, dopadal na stíhaný skutek (jak presumuje nalézací soud), je to ku prospěchu obžalované. Dle něj totiž stálý byt nemusí být výhradně k dispozici poplatníkovi, ale rozumí se jím i byt, který je poplatníkovi k dispozici podle jeho potřeby. Tento byt může být proto poplatníkem pronajat jiné osobě formou, která umožňuje podle potřeby poplatníka obnovení jeho užívání poplatníkem bez prodlevy. K vyjasnění pojmu stálý byt obžalovaná uvádí též dva rozsudky Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 7 Afs 120/2014 a 2 Afs 4/2014. Z prvního rozhodnutí lze dovodit, že není vyloučena

ani existence dvou a více stálých bytů a tedy i bydliště. Tyto závěry byly aplikovány řadu let a ani dnes by Nejvyšší správní soud nerozhodl jinak, je tak s podivem, že k jinému výkladu se nyní přiklání soud I. stupně. Nalézací soud nelogicky nepřisvědčil tvrzení obžalované, že v době rozhodném pro osvobození od daně mohla mít byt k dispozici dle své potřeby. Dle názoru obžalované je zcela irrelevantní, že svědkyně dle nalézacího soudu měly k užívání bytu právní důvod. Takový závěr není podstatný pro posouzení, zda obžalovaná měla možnost byt užívat dle vlastního uvážení. Podstatné naopak byly podmínky, za kterých bylo spoluužívání sjednáno. V řízení nebyl předložen jediný důkaz, který by podpořil závěr, že do bytu neměla přístup dle své potřeby. Zároveň dle jejího názoru nebylo prokázáno, že svědkyně měly právní důvod k užívání bytové jednotky. Vztahy mezi pronajímatelem a nájemcem v té době upravoval zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, který dle § 686 odst. 1 vyžadoval pro nájemní smlouvu písemnou smlouvu. V opačném případě je právní jednání stiženo absolutní neplatností. Stejnou podmínku stanovil § 719 odst. 1 i pro podnájemní smlouvu. Žádná nájemní ani podnájemní smlouva, která by obžalované bránila v návratu do bytu, neexistovala. Písemná nájemní smlouva je nezbytnou podmínkou vzniku nájemního vztahu, není-li splněna, neexistují žádná ujednání o nájemních podmínkách, výpovědi či jistině. Obžalovaná tedy nesouhlasí s tím, že by bylo nerozhodné, zda mezi obžalovanou a svědkyněmi byla uzavřena písemná nájemní či podnájemní smlouva, jak to tvrdí soud I. stupně. Existence nájemní smlouvy nebyla v hlavním líčení nijak prokázána, žádná ze svědkyň ji nepředložila. Sv. M. sice tvrdila, že si myslí, že smlouva byla sepsána, ale je nutné zdůraznit, že ona se z bytu odstěhovala již na podzim roku 2011, tedy před rozhodným obdobím. Tvrzení o existenci nájemní smlouvy je v rozporu i s chováním sv. H., které vyplývá z její emailové komunikace s obžalovanou. Obžalovaná zdůrazňuje, že nalézací soud nespornuje její tvrzení, že bytovou jednotku užívala po většinu relevantního období (15 měsíců), zkoumá naopak zcela nepodstatnou část necelých 9 měsíců. Pokud by obžalovaná chtěla, mohla by požádat Policii České republiky o vyklizení, jelikož svědkyně neměli nic, co by deklarovalo jejich oprávnění v bytě pobývat. Obžalovaná by tak mohla kdykoli obnovit užívání bytové jednotky bez prodlevy. Tento pojem je přitom nutno vykládat nikoli jako „ihned“ nebo „okamžitě“, ale „dle potřeby poplatníka“.

6. Dále se obžalovaná vyjádřila k druhé podmínce osvobození od daně dle § 4 odst. 1 písm. a) ZDP a odkázala na odůvodnění nalézacího soudu v bodu 59. napadeného rozsudku. To nepovažuje z hlediska posouzení naplnění podmínky osvobození od daně za relevantní. Odkaz na § 15 odst. 4 ZDP je chybný, neboť se vztahuje ke snížení základu daně, nikoli k osvobození od daně. K tomu se vztahuje toliko § 15 odst. 1 ZDP, jenž definuje bytovou potřebu. Svůj názor obžalovaná podkládá zněním ZDP účinným od 1. 1. 2021, které zakotvilo nový § 4b definující bytovou potřebu. Irrelevantní je též námitka, že k zakoupení rodinného domu v Xxx došlo až 11 měsíců po prodeji předmětné bytové jednotky, neboť zákon pro použití prostředků na uspokojení bytové potřeby nestanovuje žádnou lhůtu. Nepříléhavý je též argument, že dům v Xxx byl v havarijním stavu, což bylo obžalované známo. Stav nemovitosti totiž není k uspokojení bytové potřeby rozhodující. Rozhodující je úmysl využití k uspokojení této potřeby. Soud I. stupně přitom nijak nezohlednil, že obžalovaná uvedla, že na nemovitosti provádí opravy a údržbu a vkládá do něj finanční prostředky. Její úmysl užít dům pro bytovou potřebu své rodiny podporuje i to, že se aktivně snažila urychlit dědické řízení, v němž se projednávala pozůstalost obsahující mj. druhou ideální polovinu nemovitosti. Obžalovaná tedy splnila druhou podmínku osvobození od daně dle § 4 odst. 1 písm. a) ZDP.

7. V druhém bodu svého odvolání obžalovaná namítla, že nalézací soud nesprávně vyhodnotil otázku úmyslného zavinění. O neexistenci potřebné míry zavinění svědčí výpovědi svědků Ing. V., Mgr. H. a v neposlední řadě i výpověď obžalované. Obžalovaná rozsáhle citovala z výpovědi obou svědků a uvedla, že nalézací soud se snaží interpretovat výpověď sv. Ing. V. v její neprospěch. Tento svědek jasně sdělil, že obžalované řekl, že podmínku osvobození od daně splňuje, a to již tím, že měla v předmětném bytě nahlášen trvalý pobyt. Jeho výpověď též potvrzuje přesvědčení obžalované, že měla plné dispoziční právo s bytem. Z ničeho pak nevyplývá, v čem by měla být rada sv. Ing. V. chybná. Věděl, že obžalovaná se v bytě po dobu několika měsíců nezdržovala, což však z jeho pohledu nebylo podstatné. Závěr soudu I. stupně, že svědek neměl všechny informace je nepravdivý a jedná se jen o snahu dezinterpretovat jeho výpověď v neprospěch obžalované. O tom svědčí i písemné vyjádření samotného svědka, které obžalovaná navrhla provést ve veřejném zasedání jako důkaz. Obžalovaná pak nesouhlasí ani s hodnocením výpovědi sv. Mgr. H.. Z její výpovědi totiž vyplývá, že věděla o tom, že obžalovaná se za účelem bydlení zdržovala po určitou dobu na jiném místě. I přes to však poskytla radu, že podmínka pro osvobození od daně byla splněna a odkázala též na příslušnou správní judikaturu, dle které poplatník může mít pro účely osvobození od daně i dva stálé byty. Dále pak obžalovaná zdůraznila svou vlastní výpověď, z níž je zřejmé, že u ní absentují obě složky zavinění, tedy jak složka vědění, tak složka volní. Na základě rad daňových poradců (jelikož sama se daňovým právem, které je velmi složité, nezabývala) byla celou dobu přesvědčená o tom, že je od daně osvobozena.
8. Obžalovaná též namítla, že závěr soudu I. stupně o její nevěrohodnosti je vnitřně rozporný, neboť soud neuvěřil jejím tvrzením stran spoluužívání bytu, avšak bez dalšího uvěřil tvrzením týkajícím se rekonstrukce koupelny a vynaložen částky. Není zřejmé, na čemž nalézací soud zakládá své tvrzení, že obžalovanou tvrzená částka 100.000 Kč odpovídá částkám, za něž se rekonstrukce koupelny běžně provádí. Je s podivem, že nalézací soud tvrzení o tomto nákladu bez dalšího přisvědčil, ale tvrzení o tom, že byla obžalovaná přesvědčená o osvobození od daně již nikoli. Soud I. stupně tedy při posouzení subjektivní stránky pomíjí výpovědi svědků, kteří obžalované poskytli odbornou radu. Po náležitém vyhodnocení jejich důkazů je třeba učinit závěr o absenci požadovaného stupně zavinění, nanejvýše lze uvažovat o formě nevědomé nedbalosti, která však není v tomto případě trestná. K tomu též obžalovaná odkazuje na zásadu *in dubio pro reo*.
9. Ve třetím bodu svého odvolání obžalovaná namítá promlčení trestní odpovědnosti. Nalézací soud nesprávně určil počátek běhu promlčecí doby. Obžalovaná zdůrazňuje, že v případě jejího skutku se jedná o omisivní jednání a klade si otázku, jak lze stanovit, kdy nekonala, ač konat měla. Přijetí teze soudu I. stupně by znamenalo vázání znaků skutkové podstaty na chování třetího subjektu, což ovšem nemůže obstát. Je tedy třeba vycházet z doby, kdy pachatel došel k naplnění úmyslu a dosažení cíle daň zkrátit. Obžalovaná namítá, že je tak třeba sledovat, kdy se naplní úmysl pachatele daň zkrátit, což může být kdykoli před uplynutím lhůty (1. ledna), tak ale i později. Nalézací soud stanovením jednání obžalované až do 1. 4. 2015 uměle prodlužuje počátek běhu promlčecí doby. Vzhledem k tomu, že úmysl obžalované není možno blíže časově vymezit, je nezbytné zvolit pro obžalovanou nejpriznivější výklad. Její cíl tak došel naplnění nejpozději dne 1. 1. 2015, kdy poprvé mohla daň z příjmů za rok 2014 uhradit. Promlčecí doba tedy uplynula dnem 1. 1. 2020.

10. Dále obžalovaná uvedla, že nesouhlasí se závěrem soudu I. stupně stran vztahu promlčecí doby a vydání usnesení o zahájení trestního stíhání. Dle § 34 odst. 4 písm. a) tr. zákoníku se promlčecí doba přerušuje mimo jiné zahájením trestního stíhání. To je zahájeno doručením usnesení o zahájení trestního stíhání obviněnému, kterému musí být doručeno do vlastních rukou bez možnosti uložení doručované zásilky. Tomu odpovídá i celková konstrukce § 34 odst. 4 písm. a) tr. zákoníku, dle něhož k přerušení promlčecí doby postačí vydání určitého rozhodnutí (příkaz k zatčení a evropský zatykáací rozkaz). Tomu odpovídá i konstrukce trestního stíhání ve věci, v níž se konalo zkrácené přípravné řízení. K této problematice obžalovaná dále uvádí odkazy na komentářovou literaturu a odborné články. Vzhledem k tomu, že usnesení o zahájení trestního stíhání bylo obžalované doručeno až dne 7. 4. 2020 lze uzavřít, že i kdyby promlčecí doba končila až dnem 31. 3. 2020, bylo by trestní stíhání již promlčeno.
11. Ve čtvrtém bodu svého odvolání obžalovaná namítá absenci společenské škodlivosti. Ačkoli má obžalovaná za to, že nedošlo k naplnění formálních znaků skutkové podstaty trestného činu dle § 240 odst. 1 tr. zákoníku, je nutno poukázat i na nedostatek společenské škodlivosti ve smyslu § 12 odst. 2 tr. zákoníku. V projednávaném případě existuje řada okolností, které společenskou škodlivost značně snižují. Důležitou okolností je stav daňově – právní úpravy. Pojmy „bydliště“ a „stálý byt“ se jednalo a stále jedná o neurčité právní pojmy, které jsou stále vykládány praxí daňové správy, odborníky i rozhodovací praxí a nelze vyloučit, že v budoucnu dospěje k jiným závěrům. Neméně důležitou okolností je i doba, po kterou obžalovaná dle napadeného rozsudku nesplňovala podmínky pro osvobození, neboť se v bytě nezdržovala, ani neměla takový úmysl. Soud I. stupně přisvědčil obžalované v tom, že se v bytové jednotce zdržovala až výjimku necelých 9 měsíců konstantně již od roku 2008 až do prodeje v roce 2014, což je z pohledu celého jejího pobytu zanedbatelná doba. Dále pak nebyly provedeny žádné důkazy, z nichž by vyplýval motiv či cíl daň neodvést. Obžalovaná působí jako náměstkyně státního zástupce Obvodního státního zastupitelství pro Prahu 6. Nikdy v minulosti se nedopustila trestného činu či přestupku a vždy vedla řádný bezúhonný život.
12. V pátém bodu svého odvolání obžalovaná namítla neúčinnost důkazu, a to výsledku sv. Ing. V.. Tento svědek je zapsán v seznamu daňových poradců a je členem Komory daňových poradců České republiky. Dle § 6 odst. 9 zákona č. 523/1992 Sb. o daňovém poradenství a Komore daňových poradců České republiky (dále jen „zákon o daňovém poradenství“) je daňový poradce povinen zachovávat mlčenlivost o všech skutečnostech, o nichž se dozvěděl v souvislosti s výkonem daňového poradenství. Této povinnosti, a to i pro účely trestního řízení, jej může zprostit výhradně klient svým prohlášením. Podle § 99 odst. 2 tr. řádu nesmí být svědek vyslýchán, pokud by svou výpověď porušil státem uloženou nebo uznanou povinností mlčenlivosti, ledaže jí byl zbaven tím, v jehož zájmu je tato povinnost stanovena. Nálezací soud však sv. Ing. V. dle § 99 odst. 2 tr. řádu nepoučil, a ni nezjišťoval, zda má svědek povinnost mlčenlivosti a v jakém rozsahu. Obžalovaná je tak toho názoru, že důkaz opatřený výpovědí tohoto svědka je třeba považovat za neúčinný.
13. Závěrem obžalovaná navrhla, aby odvolací soud dle § 258 odst. 1 písm. a), b) a d) tr. řádu napadený rozsudek zrušil a sám dle § 259 odst. 3 tr. řádu za použití § 226 písm. b) tr. řádu ve věci rozhodl tak, že se obžalovaná zprošťuje obžaloby, alternativně, aby podle § 259 odst. 1 tr. řádu věc vrátil soudu I. stupně.

14. Městský soud v Praze považuje na tomto místě za nezbytné vyjádřit se nejprve k procesním otázkám, které bylo třeba vyřešit před samotným projednáním věci v odvolacím řízení. K projednání odvolání obžalované JUDr. K. nařídil Městský soud v Praze veřejné zasedání na den 25. 11. 2021. K němu se však obžalovaná nedostavila a omluvila se až před zahájením veřejného zasedání prostřednictvím svého obhájce s tím, že je vážně zdravotně indisponována a požádala o odročení veřejného zasedání, neboť měla pozitivní antigenní test na COVID-19 a byla lékařkou odeslána na PCR test; na osobní účasti u veřejného zasedání trvala. Přislíbila též dodání relevantních zpráv, které byly soudu následně doručeny dne 3. 12. 2021. Vyplynulo z nich, že obžalovaná byla dne 26. 11. 2021 vystavena dočasná pracovní neschopnost a dále, že PCR testem nebyla pozitivita na nákazu COVID-19 potvrzena. Městský soud žádosti obžalované vyhověl, veřejné zasedání odročil na den 28. 12. 2021 s tím, že obhájci uložil, aby obžalovanou o novém termínu veřejného zasedání vyrozuměl.

15. Veřejné zasedání dne 28. 12. 2021 pak Městský soud v Praze konal v nepřítomnosti obžalované, která byla o něm vyrozuměna obhájcem a bez včasné a řádné omluvy se k němu nedostavila. Před zahájením veřejného zasedání byla obhájcem obžalované přednesena toliko zpráva, která mu byla zaslána obžalovanou, v níž obžalovaná uvádí, že antigenní test na COVID-19 ji vykázal pozitivitu, z důvodu čehož se nemůže účastnit jednání, na své přítomnosti u něj však trvá. Písemná omluva obžalované byla předsedovi senátu doručena až po skončení veřejného zasedání (dne 28. 12. 2021 v odpoledních hodinách). V ní obžalovaná uvedla, že žádá o přijetí omluvy z veřejného zasedání a žádá o jeho odročení. Projevily se u ní chřipkové příznaky a antigenní test na COVID-19 vykázal pozitivitu, kontaktovala proto lékaře, který jí sdělil, že účast na soudním jednání není možná; byla jí vystavena pracovní neschopnost. Na své účasti u veřejného zasedání i nyní trvala. Je tedy zřejmé, že obžalovaná se opakovaně na poslední chvíli omluvila z nařízeného jednání před odvolacím soudem již podruhé; nutno též podotknout, že pozitivní antigenní test, ani vystavenou pracovní neschopnost v případě druhé omluvy obžalovaná nedoložila.

16. Městský soud v Praze shledal, že účast obžalované při veřejném zasedání není nutná. Odvolací soud konstatuje, že s ohledem na zaměření projednávaného odvolání, podaného pouze obžalovanou, nemůže být takovým postupem situace obžalované v žádném ohledu zhoršena. Z uvedených důvodů proto odvolací soud rozhodl o konání veřejného zasedání v nepřítomnosti obžalované.

**17. Městský soud v Praze jako soud odvolací podle § 254 odst. 1 tr. řádu přezkoumal zákonnost a odůvodněnost všech napadených výroků rozsudku, jakož i správnost postupu řízení, které jim předcházelo, a to z hlediska vytýkaných vad. Zároveň zkoumal, zda napadený rozsudek netrpí vadami, které nebyly odvoláním vytýkány, pokud by měly vliv na správnost výroků, proti nimž bylo podáno odvolání, a dospěl k závěru, že odvolání obžalované je důvodné.**

18. Přezkoumáním postupu orgánů činných v trestním řízení dospěl odvolací soud k závěru, že ani v přípravném řízení, ani v řízení před obvodním soudem, nebyla porušena procesní ustanovení trestního řádu v míře, která by způsobila podstatnou vadu řízení ve smyslu § 258 odst. 1 písm.

a) tr. řádu a mohla tak být důvodem ke zrušení napadeného rozhodnutí. Právo obžalované na obhajobu bylo plně zachováno, stejně jako právo na spravedlivý proces. Nalézací soud provedl všechny důkazy, potřebné k rozhodnutí ve věci v rozsahu ustanovením § 2 odst. 5 tr. řádu a ty pak k z větší části hodnotil tak, jak mu ukládá ustanovení § 2 odst. 6 tr. řádu, tedy nejen jednotlivě, ale i ve vzájemných souvislostech. Byť byl tedy skutkový stav projednávané věci zjištěn řádně a bez důvodných pochybností, je třeba konstatovat, že nalézací soud se dopustil pochybení spočívajícím v nesprávném výkladu mimotrestních právních norem (ZDP), v důsledku čehož chybně dovedl naplnění tzv. normativních znaků skutkové podstaty trestného činu dle § 240 odst. 1 tr. zákoníku. Odvolací soud tak dospěl k závěru, že v přezkoumávané části napadeného rozsudku bylo porušeno ustanovení trestního zákona, za něž je nutno považovat i mimotrestní právní normy, kterých se trestní zákoník dovolává v některých blanketních a odkazovacích skutkových podstatách (blíže viz níže pod body 28 an. odůvodnění tohoto rozsudku). Dále pak nalézací soud pochybil vadným výrokiem o náhradě škody, který vůbec neměl být vyneseno, neboť poškozená neměla být k trestnímu řízení s nárokem na náhradu škody připuštěna (viz bod 60. odůvodnění tohoto rozsudku). Napadený rozsudek byl proto dle § 258 odst. 1 písm. b), d) tr. řádu zrušen v celém rozsahu a dle § 259 odst. 3 tr. řádu bylo znovu rozhodnuto tak, že obžalovaná se zprošťuje podané obžaloby dle § 226 písm. b) tr. řádu.

### **K námitkám procesní povahy**

19. Odvolací soud se nejprve zabýval námitkou obžalované stran toho, že její **trestní odpovědnost je již promlčená** (body 72. až 87. podané obžaloby). Obžalovaná rozdělila tuto svou námitku do dvou bodů. V prvním namítla, že promlčecí doba počala běžet ukončením jejího jednání, neboť je třeba sledovat, kdy se naplní úmysl pachatele daň zkrátit. Obvodní soud měl tedy nepřipustně prodloužit počátek běhu promlčecí doby až do dne 1. 4. 2015. S ohledem na to, že úmysl obžalované není možno přesně časově vymezit, je nutno vycházet z nejpriznivějšího výkladu pro obžalovanou. Promlčecí doba tak dle názoru obžalované započala běžet dne 1. 1. 2015, kdy poprvé mohla daň z příjmů uhradit. Promlčecí doba by v takovém případě uplynula dnem 1. 1. 2020, neboť usnesení o zahájení trestního stíhání dle § 160 odst. 1 tr. řádu bylo vyšetřujícím policejním orgánem vydáno až dne 12. 3. 2018 a doručeno bylo obžalované až dne 7. 4. 2020.

20. Tuto námitku považuje odvolací soud za nedůvodnou a nemůže se s ní ztotožnit. Souhlasit je naopak nutno se soudem I. stupně, který v bodu 64. odůvodnění napadeného rozsudku vyložil, z jakého důvodu trestní odpovědnost obžalované promlčená není. Pro určení, zda k promlčení trestní odpovědnosti došlo, je nejprve nutné stanovit počátek promlčecí doby. Ta dle § 34 odst. 2 tr. zákoníku začíná u trestných činů, u nichž je znakem účinek (nebo u nichž je účinek znakem kvalifikované skutkové podstaty) od okamžiku, kdy takový účinek nastal; tyto trestné činy jsou v teorii nazývány jako výsledné či materiální, neboť jejich obligatorním znakem je způsobení účinku. U ostatních trestných činů, které teorie označuje jako činnostní či formální, počíná promlčecí doba běžet již od ukončení jednání. Pro posouzení nyní projednávané otázky, zda je trestní odpovědnost obžalované promlčena, je tak nezbytné stanovit, zda trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 tr. zákoníku je trestný čin výsledný, nebo činnostní. Odvolací soud se plně ztotožňuje s názorem nalézacího soudu v tom, že předmětný delikt je jednoznačně nutno považovat za trestný čin výsledný; o této otázce přitom nepadají



v teorii ani praxi žádné pochybnosti (viz např. obvodním soudem uváděné usnesení Nejvyššího soudu ze dne 27. 3. 2012, sp. zn. 5 Tdo 261/2012 nebo PELC, Vladimír. Aktuální otázky promlčení trestní odpovědnosti. *Trestněprávní revue*. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2019, roč. 2019, č. 1). Trestný čin dle § 240 tr. zákoníku je trestným činem poruchovým a jeho účinkem (jenž je nutno odlišovat od následku, který je vždy obligatorním znakem skutkové podstaty a představuje porušení nebo ohrožení zájmu chráněného konkrétní skutkovou podstatou) je ušlá daň.

21. Obžalovaná v podaném odvolání uvádí, že dle popisu stíhaného skutku se jedná o omisivní jednání a vznáší otázku, jak lze stanovit, kdy nekonala, ač konat měla. Jako nesprávné pak považuje vázání naplnění skutkové podstaty na chování třetího subjektu (správce daně). S touto argumentací obžalované rozhodně nalézací soud nemůže souhlasit. Soud I. stupně v bodu 64. odůvodnění napadeného rozsudku neuvádí, že naplnění skutkové podstaty trestného činu dle § 240 tr. zákoníku je závislé na chování správce daně. Zcela správně toliko postuluje, že ke zkrácení daně dojde tím, že správce daně nemůže daň vyměřit, neboť povinný subjekt (pachatel) nepodá daňové přiznání, byť je k tomu ze zákona povinen. Naplnění znaků skutkové podstaty tak není závislé na postupu finančního úřadu a na tom, zda daň vyměří či nevyměří. K dokonání trestného činu dojde vždy tím, že daň je zkrácena, k čemuž může dojít buď konáním (podáním daňového přiznání s nepravdivými údaji) nebo opomenutím (daňové přiznání není podáno vůbec). Dokonání tohoto trestného činu v zásadě splývá s dokončením jednání pachatele, v kterémžto okamžiku zároveň dojde ke vzniku účinku. Pokud by tedy pachatel podal daňové přiznání s nepravdivými údaji, byl by trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dokonán dnem podání takového daňového přiznání, který by též byl dnem, kdy nastává účinek. S ohledem na § 34 odst. 2 tr. zákoníku a § 139 tr. zákoníku by tak promlčecí doba počala běžet den po dni, kdy bylo daňové přiznání podáno. K tomu srov. již shora uvedené usnesení Nejvyššího soudu ze dne 27. 3. 2012, sp. zn. 5 Tdo 261/2012: „...*lze považovat za takový účinek zkrácení daně z přidané hodnoty posledním dílčím útokem, tedy po podání posledního daňového přiznání...*“. Dokončení jednání tak v tomto případě splývá se způsobeným účinkem.

22. V případě, že jde o omisivní delikt (daňové přiznání není podáno, byť k tomu měl pachatel povinnost), jak je tomu v nyní projednávaném případě, je nutno počátek promlčecí doby stanovit podle lhůty pro podání daňového přiznání. Argumentace obžalované, že počátek promlčecí doby je nutno počítat od „naplnění úmyslu“ – který stanovuje nejpozději dnem 1. 1. 2015 - je zcela chybná. Nalézací soud správně stanovil, že podle § 136 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) je třeba podat přiznání k dani z příjmů fyzických osob nejpozději do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Poslední den lhůty k podání v posuzované věci byl tedy den 1. 4. 2015; nejpozději k tomuto datu měla mít obžalovaná povinnost k podání daňového přiznání. V případě, že daňové přiznání nebylo podáno vůbec, až uplynutím tohoto dne tedy mohla být naplněna skutková podstata trestného činu dle § 240 tr. zákoníku. Účinek i v tomto případě splývá s posledním možným okamžikem, kdy mohlo být přiznání k dani podáno. Spojením počátku promlčecí doby s „naplněním úmyslu“ lze dojít k absurdnímu a chybnému závěru, že promlčecí doba započne dříve, než byl trestný čin vůbec dokonán. Jak již bylo naznačeno shora, trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby není v případě omisivního deliktu spáchán momentem, kdy se pachatel rozhodne, že daňové přiznání nepodá, ale vždy nejdříve uplynutím dne, do kterého je nezbytné přiznání podat. Účinek v podobě ušlé daně tak nemůže nikdy nastat dříve, než je trestný čin dokonán.

23. Soud I. stupně správně určil, že v projednávaném případě je pro otázku promlčení trestní odpovědnosti zásadní den 1. 4. 2015, do kterého bylo nutno podat daňové přiznání za předchozí zdaňovací období, tedy rok 2014. Při určení tohoto data je nutno vycházet z § 136 odst. 1 daňového řádu, z § 16b daňového řádu, který pro daň z příjmu fyzických osob stanovuje zdaňovací období jeden kalendářní rok, a dále z § 33 odst. 1 daňového řádu, jenž upravuje pravidla pro počítání času. Nalézací soud se však dopustil nepřesnosti v tom, kdy promlčecí doba začíná běžet. Dle pravidla vyjádřeného v § 139 tr. zákoníku pro počítání času - vycházíme-li z data 1. 4. 2015 jakožto posledního dne, kdy bylo možno podat daňové přiznání za zdaňovací období roku 2014 – začíná promlčecí doba běžet ode dne 2. 4. 2015 a dle § 34 odst. 1 písm. d) tr. zákoníku končí dne 2. 4. 2020.
24. Ze spisového materiálu vyplývá, že usnesení o zahájení trestního stíhání bylo vydáno dne 12. 3. 2020 a obžalované doručeno dne 7. 4. 2021. S tím souvisí i druhá námítka obžalované týkající se promlčení trestní odpovědnosti. V ní obžalovaná uvádí, že dle § 34 odst. 4 písm. a) tr. zákoníku je trestní stíhání zahájeno až doručením usnesením dle § 160 odst. 1 tr. řádu prověřované osobě, která se tímto okamžikem stává obviněným. Ani s touto argumentací obžalované není možné souhlasit. Odvolací soud se naopak plně ztotožňuje s obvodním soudem, který pro přerušení promlčecí doby považuje za určující den vydání usnesení o zahájení trestního stíhání, nikoli den jeho doručení.
25. Je nutno podotknout, že na shora předestřenu otázku existují v české právní teorii dva protichůdné názory. První z nich přiznává účinky přerušení promlčecí doby již okamžiku vydání usnesení o zahájení trestního stíhání (resp. vydání, vyhotovení a následné rozeslání všem oprávněným osobám), druhé pak tyto účinky přiznává pouze od okamžiku, kdy je usnesení doručeno obviněnému do vlastních rukou bez možnosti náhradního doručení. První názor je zastáván komentářovou literaturou (viz ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákoník: komentář*. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012. Velké komentáře, s. 469; dále DRAŠTÍK, Antonín a kol. *Trestní zákoník: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Komentáře (Wolters Kluwer ČR), s. 283), ale je též akceptován judikaturou Nejvyššího soudu, viz usnesení Nejvyššího soudu publikované pod č. 50/2018 Sb. rozh. tr.: „*Pro přerušení běhu promlčecí doby je určující den vydání (vyhotovení a navazujícího rozeslání) usnesení o zahájení trestního stíhání, a nikoli doručení jeho opisu obviněnému.*“ K opačnému názoru je možno poukázat zejména na názor Žďárského (viz ŽDÁRSKÝ, Zbyněk. K účinkům zahájení trestního stíhání z hlediska promlčení a otázkám souvisejícím. *Trestněprávní revue*. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, roč. 2016, č. 9).
26. Odvolací se plně ztotožňuje s prvním shora uvedeným názorem, který byl též potvrzen judikatorně, a neshledává v nyní projednávané věci žádný důvod, proč se od něj odchylovat. Lze tedy uzavřít, že promlčecí doba jednání obžalované počala běžet dne 2. 4. 2015 a měla skončit dne 2. 4. 2020. Dne 12. 3. 2018 však byla ve smyslu § 34 odst. 4 písm. a) tr. zákoníku přerušena vydáním usnesení o zahájení trestního stíhání. Trestní stíhání obžalované tak nemohlo být dle § 223 odst. 1 tr. řádu s odkazem na § 11 odst. 1 písm. b) tr. řádu zastaveno, neboť nebylo promlčeno.

27. Obžalovaná poté dále namítla, že **důkaz výsledkem sv. Ing. M. V. je neúčinný**, neboť tento svědek nebyl před svou výpovědí poučen dle § 99 odst. 2 tr. řádu a byl soudem vyslechnut i přes uloženou povinnost mlčenlivosti. Pro posouzení této námítky je nezbytné vycházet z § 6 odst. 9 zákona o daňovém poradenství, v němž je zakotvena povinnost mlčenlivosti daňového poradce o všech skutečnostech, o nichž se dozvěděl v souvislosti s výkonem daňového poradenství. Je tak nezbytné vyřešit otázku, zda informace, které sv. Ing. V. sdělil obžalované lze považovat za výkon daňového poradenství ve smyslu § 1 písm. a) a § 3 odst. 3 zákona o daňovém poradenství. Odvolací soud dospěl k závěru, že tomu tak není. Z výpovědi sv. Ing. V. vyplývá, že obžalované poskytl v zásadě jen neformální radu či konzultaci, a to na popud manžela obžalované, pro kterého daňové poradenství vykonává. Tato konzultace nebyla poskytnuta na základě smlouvy uzavřené s obžalovanou a za odměnu (jak to předpokládá § 3 odst. 3 zákona o daňovém poradenství). Z těchto důvodů je tak možno dospět k závěru, že se o daňové poradenství nejednalo a svědek tak ve smyslu § 6 odst. 9 zákona o daňovém poradenství nebyl vázán povinností mlčenlivosti. Sám sv. Ing. V. se ostatně choval v souladu s tímto pohledem, neboť – byť je daňovým poradcem dle vlastních slov již od roku 1993 – před svým výsledkem v hlavním líčení neuvedl, že je vázán povinností mlčenlivosti a nemůže tak, aniž by jí byl obžalovanou zbaven, vypovídat. Odvolací soud tedy konstatuje, že soud I. stupně nepochybil, když sv. Ing. V. nepoučil dle § 99 odst. 2 tr. řádu, neboť jeho výslechu povinnost mlčenlivosti nebránila. Důkaz jeho výpovědi je tedy procesně plně účinný.

### **Ke skutkovým námitkám a námitkám právní kvalifikace**

28. Nalézací soud v bodu 38. odůvodnění napadeného rozsudku zcela správně uvedl příslušná ustanovení ZDP, která jsou pro projednávanou věc zásadní, a z nichž je nutno vycházet (byť s ohledem na povinnost podat daňové přiznání do tří měsíců po skončení předchozího zdaňovacího období je přílehavější vycházet ze znění ZDP od 1. 1. 2015 do 30. 4. 2015 – níže uvedené odkazy a citace vychází z tohoto znění, pokud není výslovně uvedeno znění jiné). Soud I. stupně správně stanovil, že předmětem daně z příjmu fyzických osob jsou dle § 3 odst. 1 písm. e) ZDP ostatní příjmy, které jsou dle § 10 odst. 1 písm. b) bod 1. ZDP tvořeny příjmy z převodu nemovitých věcí. Základem daně je dle odst. 4 tohoto ustanovení příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení. Dle odst. 5 je výdajem cena, za kterou poplatník věc prokazatelně nabyl a dále částky vynaložené na technické zhodnocení, opravu a údržbu věci, včetně dalších výdajů souvisejících s uskutečněním prodeje s výjimkou výdajů na osobní potřebu poplatníka.

29. Zcela zásadní je pak § 4 odst. 1 písm. a) ZDP, který stanovuje, jaké příjmy jsou osvobozeny od daně. Toto ustanovení stanovuje dvě podmínky osvobození od daně (mimo jiných, jež nejsou pro projednávanou věc důležité), které na posuzovanou věc dopadají. Od daně je tak osvobozen příjem:

- *příjem z prodeje rodinného domu a souvisejícího pozemku, nebo jednotky, která nezabírá nebytový prostor, a souvisejícího pozemku, jiný než garáž, sklep nebo komoru 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 uspokojení bytové potřeby.*

Je nutné zdůraznit, že § 4 odst. 1 písm. a) ZDP stanovuje podmínky alternativně, nikoli kumulativně, od daně je tedy osvobozen ten, který splní alespoň jednu z těchto dvou podmínek.

30. Podstatný je pak též § 2 odst. 4 ZDP, který pro účely tohoto zákona definuje pojem „bydliště“ takto: „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.“

**31. Odvolací se nejprve bude zabývat první shora uvedenou podmínkou dle § 4 odst. 1 písm.**

**a) ZDP.** Jde-li o skutkové okolnosti, bylo nepochybně prokázáno – a stranami to ani nebylo rozporováno –, že obžalovaná nabyla předmětnou bytovou jednotku na adrese Xxx – Xxx na základě kupní smlouvy ze dne 15. 6. 2012 za částku 891.885 Kč. Ode dne 24. 11. 2008 do 8. 9. 2014 bylo její trvalé bydliště hlášeno v předmětném bytě na této adrese. Byt obžalovaná prodala na základě kupní smlouvy ze dne 27. 2. 2014 za částku 3.440.000 Kč s právními účinky vkladu do katastru nemovitostí ke dni 3. 3. 2014. Přiznání k dani z příjmu z prodeje tohoto bytu obžalovaná do 1. 4. 2015 ani později nepodala. Na výzvu Finančního úřadu pro hlavní město Praha ze dne 27. 9. 2019 uvedla, že příjem z prodeje nemovitosti byl od daně osvobozen. Obžalovaná však dne 12. 6. 2014 podala ve vztahu k prodeji předmětné nemovitosti přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, z něhož vyplývá, že daň byla stanovena na částku 137.600 Kč.

32. Je zcela nepochybné, že pro posouzení toho, zda byla splněna první podmínka osvobození od daně dle § 4 odst. 1 písm. a) ZDP je nezbytné odpovědět na otázku, jestli obžalovaná v časovém rozmezí od 3. 3. 2012 do 3. 3. 2014 měla v předmětném bytě bydliště ve smyslu § 2 odst. 4 ZDP. Toto časové rozmezí bylo nalézacím soudem správně určeno, neboť právní účinky prodeje předmětného bytu nastaly až vkladem do katastru nemovitostí dne 3. 3. 2014. Podmínka bydliště nejméně po dobu 2 let bezprostředně před prodejem je tedy správně vztažena ke dni 3. 3. 2012. Z napadeného rozsudku je patrné, že soud I. stupně vzal za prokázané, že obžalovaná do dne 29. 11. 2012 v bytě nebydlela, neboť jej pronajímala a přenechávala do užívání třetím osobám (svědkyně M., H., V.). Z toho důvodu tedy neměla možnost v bytě bydlet a okamžitě v případě potřeby obnovit svou dispozici k němu. Nalézací soud tak považuje verzi obžalované, že s uvedenými svědkyněmi v předmětném bytě tzv. spolubydlela (tedy že se nejednalo o standardní nájem, resp. podnájem) za vyvrácenou. Zároveň z napadeného rozsudku vyplývá, že však nerozporuje tvrzení obžalované, že po 29. 11. 2012 (kdy se z bytu odstěhovala sv. H.) v bytě pobývala, resp. měla s ním možnost okamžitě disponovat. Jinými slovy tedy nalézací soud konstatoval, že nebylo prokázáno, že po tomto datu obžalovaná byt nadále pronajímala a nemohla se v něm sama zdržovat (viz body 44. a 49. odůvodnění napadeného rozsudku). Dle soudu I. stupně bylo prokázáno, že obžalovaná neměla v předmětném bytě v rozhodné době dvou let bydliště po dobu devíti měsíců.

33. Odvolací soud nejprve konstatuje, že je možno se ztotožnit se závěrem, že nebylo prokázáno, že obžalovaná předmětný byt poskytovala k užívání (resp. pronajímala) dalším osobám i po dni 29. 11. 2012. Z výpovědi sv. H. je zřejmé, že v bytě bydlela zhruba do konce roku 2012, po část

doby společně se sv. V., která se odstěhovala před ní (což koresponduje s vyjádřením sv. V.). Tato výpověď sv. H. je podporována vyjádřením správcovské spol. AUSTIS správa s. r. o., z níž je zřejmé, že sv. H. byla v bytě hlášena ode dne 1. 12. 2011 do 29. 11. 2012 jako přítelkyně. Další uživatelé bytu nejsou ve zprávě shora uvedené společnosti uvedeni. O tom, že po dni 29. 11. 2012 bydleli v předmětném bytě i další nájemníci svědčí toliko výpověď sv. H., která se odkazuje na e-mailovou konverzaci s obžalovanou ze dnů 12. 8. – 15. 8. 2013 (č. l. 319 – 320). Z ní je zřejmé, že svědkyně uvádí, že v prosinci roku 2012 byt užívaly tři osoby (nespecifikované), které měly ovlivnit vyšší nákladů za energie. Obžalovaná toto sdělení ve své odpovědi přímo nerozporuje, ale jen uvádí, že argument svědkyně je neopodstatněný. Odvolací soud má za to, že pouze na základě tvrzení sv. H. a uvedené e-mailové konverzace nelze bezpečně konstatovat, že obžalovaná byt poskytovala k užívání dalším osobám i po datu 29. 11. 2012. S ohledem na zásadu *in dubio pro reo* tedy nelze závěru soudu I. stupně, že nebylo prokázáno, že po dni 29. 11. 2012 obžalovaná poskytovala předmětný byt k užívání třetím osobám ničeho vytknout. Podotknout lze též to, že z výpovědi sv. P., jejíž výpověď nebyla nalézacím soudem zpochybněna (k čemuž nemá důvod ani odvolací soud) vyplývá, že obžalovaná v předmětném bytě v roce 2013 bydlela se svým synem (ačkoli nekonkretizuje, kdy přesně).

34. Z napadeného rozsudku dále vyplývá, že nalézací soud neuvěřil verzi obžalované, že v rozhodné době (ode dne 3. 3. 2012 do dne 3. 3. 2014) užívala předmětný byt spolu s dalšími osobami ve formě určitého spolubydlení. Obžalovaná se hájila tím, že se v bytě po různá období od jeho nabytí nezdržovala (nebo nezdržovala často), vždy se však do něj mohla vrátit, měla v něm své věci a nebyla z jeho užívání vyloučena dalšími osobami, konkrétně svědkyněmi M., H., V. a P.; ty byly jejími spolubydlicemi, nikoli nájemkyněmi, byť jí finančně přispívali. Této obhajobě obvodní soud neuvěřil a na základě výpovědi svědkyň M., H., V. a emailové komunikace mezi obžalovanou a těmito svědkyněmi vzal za prokázané, že obžalovaná byt standardním způsobem pronajímala. Nejednalo se o spolubydlení, neměla v úmyslu se v bytě trvale zdržovat a její užívání bytu bylo tedy omezeno. Výpovědi sv. K., manžela obžalované, jenž její verzi podporuje, soud I. stupně neuvěřil.

35. Odvolací soud konstatuje, že se shora uvedeným závěrem nalézacího soudu lze souhlasit. Soud I. stupně logicky, srozumitelně a plně přezkoumatelně odůvodnil, z jakých důvodů verzi obžalované neuvěřil a naopak vzal za prokázané skutkové okolnosti tak, jak je popisovaly svědkyně M., H. a V.. Jejich svědecké výpovědi jsou plně podporovány listinnými důkazy ve formě e-mailové konverzace mezi obžalovanou a svědkyněmi M. a H., a dále sdělením správcovské společnosti AUSTIS správa s. r. o. Ve shodě s nalézacím soudem má i soud odvolací za bezpečně prokázané, že obžalovaná nejméně od 1. 5. 2010 (viz e-mailová komunikace se sv. M.) nabízela předmětný byt k podnájmu a následně jej podnajímala dalším osobám, konkrétně od 1. 6. 2010 do 30. 11. 2011 sv. M. a od 1. 12. 2011 do 29. 11. 2012 sv. H. (a v přesně neurčené době spolu se sv. H. též sv. V.). Nejednalo se přitom o formu spolubydlení, nýbrž o klasický nájem, resp. podnájem, neboť bylo prokázáno, že obžalovaná v bytě s uvedenými svědkyněmi nebydlela, neměla tam uložené své věci a nemohla byt jednoduše začít sama užívat, jelikož to nebylo se svědkyněmi ujednáno. Zároveň lze přisvědčit i závěru obvodního soudu, který neměl důvod neuvěřit, že obžalovaná od 1. 11. 2008 do 31. 5. 2010 v bytě spolubydlela se sv. P., která byla její kamarádkou a nikoli pouhou nájemnicí. Je přitom důležité zdůraznit, že obžalovaná v podaném odvolání nevěrohodnost svědkyň M., H. a V. výslovně nenamítá. Uvádí sice, že v předmětném bytě do listopadu roku 2012 spolubydlela s

dalšími osobami, ale její konkrétní námitky směřují k otázce, zda měla možnost byt užívat dle vlastního uvážení a měla do něj přístup dle své potřeby; dále pak ve vztahu k uvedeným svědkyním obžalovaná namítá neexistenci nájemní smlouvy.

36. První uvedené námitce obžalované nelze přisvědčit a je nutno se naopak ztotožnit s nalézacím soudem. Z výpovědí uvedených svědkyň, jejichž věrohodnost není důvod zpochybňovat, je zřejmé, že obžalovaná v rozhodném období, tedy od 3. 3. 2012, v předmětném bytě nepřebývala a jejich ujednání bylo takové, že byt nemohla dle vlastního uvážení užívat dle své potřeby. Tento závěr plyne z toho, že jejím záměrem bylo byt přenechat do užívání jinému ve formě nájmu, resp. podnájmu. V takovém případě pronajímatel rozhodně nemůže byt užívat dle své potřeby, neboť je zcela omezen užíváním bytu nájemcem. Z provedeného dokazování má odvolací soud za prokázané, že přesně to byla vůle stran.
37. Obžalovaná namítla, že žádná nájemní či podnájemní smlouva mezi ní a uvedenými svědkyněmi (nejméně však se sv. H. a V.) neexistovala. Dle jejího názoru tedy nebylo prokázáno, že svědkyně měly právní důvod předmětnou bytovou jednotku užívat, neboť nájemní vztah, který dle § 686 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník (dále jen „SOZ“) vyžadoval obligatorně písemnou smlouvu, nikdy nevznikl. Obžalovaná tak měla kdykoli možnost nechat svědkyně policií vystěhovat, neboť zákon hovořil v její prospěch.
38. Nalézací soud v bodu 56. odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k závěru, že existence nájemní či podnájemní smlouvy mezi obžalovanou a svědkyněmi je nepodstatná, neboť z hlediska podmínky pro osvobození od daně dle § 4 odst. 1 písm. a) ZDP je rozhodná vůle obžalované fakticky přenechat byt do užívání třetí osobě a vzdát se za úplatu práva v něm bydlet. Odvolací soud se však s tímto názorem neztotožňuje a považuje existenci či neexistenci nájemní nebo podnájemní smlouvy za důležitou okolnost pro posouzení věci.
39. Obžalovaná existenci jakékoli nájemní či podnájemní smlouvy rezolutně odmítá. Sv. M. (která byt užívala od 1. 6. 2010 do 30. 11. 2011) uvedla, že má za to, že nájemní smlouva v listinné podobě byla sepsána, že ji s obžalovanou podepisovala v předmětném bytě, neví ale, jestli na smlouvě byla uvedena též sv. H., nebo jestli se tato svědkyně podepisování smlouvy účastnila. Nájemní smlouvu ovšem sv. M. již dle své výpovědi nenašla. Sv. H. (která byt užívala od 1. 12. 2011 do 29. 11. 2012, tedy částečně v rozhodné době) uvedla, že si nevzpomíná, jestli byla písemná nájemní smlouva uzavřena. Sv. V. vypověděla, že ona písemnou smlouvu o nájmu neměla uzavřenou, ale dle jejího názoru sv. H. měla nájemní smlouvu podepsanou. Z e-mailu ze dne 14. 8. 2013, který zaslala svědkyně obžalované je patrné, že svědkyně sama napsala „*pronájem pronájmu – což bez podnájemní smlouvy, kterou jsme nikdy neměly spolu uzavřenou, není zcela legální*“. Neuzavření písemné smlouvy ostatně vyplývá i z dalšího obsahu e-mailové konverzace. Odvolací soud tak s ohledem na shora uvedené a s ohledem na zásadu *in dubio pro reo*, dospěl k závěru, že existence písemné nájemní, resp. podnájemní smlouvy nebyla prokázána, a to ani ve vztahu ke sv. M., ani ke sv. H., která v bytě pobývala po část rozhodné doby.
40. Obžalované je třeba přisvědčit v tom, že § 686 odst. 1 a § 719 odst. 1 SOZ stanovoval pro nájemní a podnájemní smlouvu obligatorně písemnou smlouvu. Rovněž lze souhlasit s tím, že důsledkem absence písemné smlouvy je absolutní neplatnost právního jednání, kterými strany

chtěly založit právo nájmu či podnájmu. Vzhledem k tomu, že existence uzavřené písemné smlouvy nebyla bez pochybností prokázána, je nutno přijmout závěr, že nájemní či podnájemní vztah mezi obžalovanou a svědkyněmi (pro posouzení věci je s ohledem na rozhodné období stěžejní sv. H.) nikdy nevznikl a svědkyně tak neměly k užívání předmětného bytu platný právní titul. Z tohoto důvodu tak lze přisvědčit obžalované v tom, že měla možnost nechat svědkyně okamžitě vystěhovat prostřednictvím policie – na tom nic nemění ani skutečnost, že její příjem z vypláceného nájemného představoval bezdůvodné obohacení.

41. Odvolací soud konstatuje, že pro posouzení toho, zda byla naplněna první podmínka osvobození od daně z příjmu dle § 4 odst. 1 písm. a) ZDP je otázka existence nájemní či podnájemní smlouvy a tedy i existence nájemního stavu zásadní. Soud I. stupně naproti tomu dospěl k tomu, že zásadní je nikoli písemná smlouva, nýbrž vůle obžalované přenechat předmětný byt k užívání jinému za úplatu a vzdát se práva v něm bydlet. Obžalovaná namítá, že s ohledem na neexistenci nájemního vztahu mohla nechat svědkyně z bytu kdykoli vystěhovat a tudíž měla byt po celou dobu k dispozici dle své vlastní potřeby.

42. K tomu, zda byla uvedená podmínka osvobození od daně z příjmů naplněna, je nutno vyložit jak § 4 odst. 1 písm. a), tak § 2 odst. 4 ZDP. Jak již bylo konstatováno, od daně je osvobozen ten, kdo měl v bytové jednotce dva roky bezprostředně před jejím prodejem bydliště. Pojem „bydliště“ je definován v § 2 odst. 4 ZDP takto: „*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.*“ Dle této definice tak je tak nutno vyložit ještě pojmy „stálý byt“ a „úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat“. Pro výklad těchto pojmů a posouzení jejich naplnění je nezbytné zohlednit i praxi daňové správy a judikaturu Nejvyššího správního soudu, neboť s ohledem na zásadu předvídatelnosti nelze připustit, aby se od nich výklad trestního soudu, který rozhoduje v daňové otázce, neodůvodněně odlišoval.

43. Obžalovaná se mýlí, když uvádí, že definice stálého bytu byla pro účely jednotného výkladu orgány daňové správy konkretizována až pokynem Generálního finančního ředitelství D-22 ze dne 6. 2. 2015 (jenž vyšel ve Finančním zpravodaji č. 03/2015). Již ve zdaňovacím období roku 2011 totiž orgány daňové správy měly k dispozici pokyn Generálního finančního ředitelství D-6, který poskytoval stejné instrukce k výkladu pojmu „stálý byt“ jako pozdější pokyn D-22. Dle obou těchto pokynů se stálým bytem rozumí: „...*byt, který je poplatníkovi kdykoliv k dispozici podle jeho potřeby, ať již vlastní či pronajatý. Tento byt může být poplatníkem pronajat jiné osobě formou, která umožňuje podle potřeby poplatníka obnovení jeho užívání poplatníkem bez prodlevy. Úmysl poplatníka zdržovat se trvale ve stálém bytě se posuzuje vzhledem k okolnostem jeho osobního a rodinného stavu, tj. žije-li v něm rovněž např. s manželkou, dětmi, rodiči, či zda byt je využíván v návaznosti na jeho ekonomické aktivity (podnikání, zaměstnání apod.).*“ Z tohoto pokynu tak vyplývá, že stálost bytu se posuzuje vzhledem k tomu, zda je kdykoli k dispozici dle jeho potřeby. Daňový poplatník může takový byt dokonce i pronajímat a stálost bytu je zachována za předpokladu, že je tak učiněno způsobem umožňujícím poplatníkovi obnovit užívání bytu bez prodlevy. Tento výklad je potvrzován i rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, sp. zn. 7 Afs 120/2014, který uvádí: „*Podstatné pro posouzení „stálosti“ bytu je tedy možnost stěžovatele daný byt užívat bez jakéhokoliv omezení. Je třeba zdůraznit, že možnost byt užívat neznamená povinnost nepřetržitě fyzické přítomnosti v tomto bytě. Jedná se pouze o možnost využívání bytu podle vlastního uvážení.*“ Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku dokonce dovedl, že stálý byt má na adrese svého trvalého pobytu i ten, kdo výslovně

tvrdí, že nemá úmysl se na adrese svého trvalého pobytu zdržovat (neboť se po většinu času zdržuje v zahraničí). Nejvyšší správní soud v jím posuzovaném případě vyšel z toho, že poplatník měl v bytě, který patřil jeho rodičům, nahlášen trvalý pobyt a jeho rodiče by mu v případném užívání bytu nijak nebránili (byť je třeba poznamenat, že Nejvyšší správní soud se v této věci zabýval otázkou, zda je poplatník daňovým rezidentem České republiky, což poplatník popíral).

44. Odvolací soud připomíná, že nebylo-li prokázáno, že obžalovaná uzavřela se svědkyněmi písemnou podnájemní smlouvu, podnájemní vztah nikdy nevznikl a svědkyně neměly k užívání předmětného bytu žádný platný právní titul. Za takovéto situace mohla skutečně obžalovaná, pokud by chtěla, nechat svědkyně pobývající v předmětném bytě vystěhovat pomocí Policie České republiky – byť je nutno poznamenat, že takové jednání by bylo značně nemorální a v rozporu s dobrými mravy, a to i v souvislosti s funkcí obžalované jako státní zástupkyně a skutečností, že z faktického podnajíání jí plynul finanční prospěch představující bezdůvodné obohacení. Za takovéto situace – i když byla vyvrácena obhajoba obžalované, že se svědkyněmi H. a M. v předmětném bytě tzv. spolubydlela – je nutno dospět k závěru, že znak „stálosti“ bytu byl naplněn po celé rozhodné období, tedy od 3. 3. 2012 do 3. 3. 2014. Ačkoli tedy obžalovaná v bytě fakticky od 3. 3. 2012 do 29. 11. 2012 nepřebývala, mohla bez prodlevy, v daném případě velmi rychle, obnovit svou dispozici s ním a začít jej opět fakticky užívat.

45. Pokud jde o úmysl obžalované zdržovat se v předmětném bytě trvale ve smyslu § 2 odst. 4 ZDP, i ten odvolací soud – na rozdíl od soudu I. stupně – u obžalované v rozhodném období shledal. Úmysl zdržovat se trvale ve stálém bytě se dle pokynu Generálního finančního ředitelství D-6 (shodě pokyn D-22) *posuzuje vzhledem k okolnostem osobního a rodinného stavu, tj. žije-li v něm rovněž např. s manželkou, dětmi, rodiči, či zda byt je využíván v návaznosti na jeho ekonomické aktivity (podnikání, zaměstnání apod.)*. V praxi je posuzovanou okolností nejčastěji trvalý pobyt (viz shrnutí informací Finanční správy České republiky k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 ze dne 17. 2. 2014; dostupné na:

<https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/dotazy-a-odpovedi/dan-z-prijmu-fyzickych-osob/aktualne-k-dani-z-prijmu-fyzickych-osob-za-zdanovaci-obdobi-2013>).

46. Krom shora uvedeného je nutné zohlednit též závěry již zmiňovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, sp. zn. 7 Afs 120/2014, dle něhož byl úmysl daňového poplatníka zdržovat se v konkrétním bydlišti dovozen – s ohledem na další okolnosti případu – i přes to, že poplatník výslovně popíral svůj úmysl se v něm zdržovat, neboť většinu roku trávil v zahraničí. Ač se v této věci Nejvyšší správní soud zabýval otázkou daňové rezidentury, má odvolací soud za, že závěry prezentované v uvedeném rozsudku lze do značné míry vztáhnout i na nyní projednávanou věc. Městský soud nevidí důvod, proč by úmysl poplatníka zdržovat se ve stálém bytě ve smyslu § 2 odst. 4 ZDP měl být vykládán odlišně v případě otázky daňové rezidentury, než v případě otázky osvobození od daně. Odvolací soud tedy za rozhodné skutečnosti vzal, že obžalovaná měla od 24. 11. 2008 do 8. 9. 2014 na předmětné adrese hlášený trvalý pobyt, smlouva o dodávkách energií byla uzavřena s ní, na předmětnou adresu jí byla doručována pošta (jak vyplývá z výpovědi svědkyň M. a H.), a dále pak i časové periody, kdy obžalovaná v bytě skutečně přebývala (alespoň přechodně). Ze spisového materiálu vyplývá, že sv. P. v předmětném bytě bydlela od 1. 11. 2008 do 31. 5. 2010, nalézací soud přitom nedospěl ke skutkovým závěrům, které by bez pochybností vylučovaly, že obžalovaná s touto svědkyní v bytě po uvedenou dobu nebydlela společně (nebo se v bytě alespoň nezdržovala přechodně).



Následně od 1. 6. 2010 v bytě bydlely svědkyně M. a H. a obžalovaná v bytě nepřebývala, a to až do začátku prosince 2012, od kteréhožto období nebylo vyvráceno její tvrzení, že v bytě bydlela. Z rozhodné doby od 3. 3.

2012 do 3. 3. 2014 tedy v bytě fakticky nepobývala cca 9 měsíců.

47. Při zohlednění shora uvedených rozhodných skutečností dospěl odvolací soud k závěru, že úmysl obžalované se trvale zdržovat v předmětném bytě ve smyslu § 2 odst. 4 ZDP je nutno posuzovat podle širších hledisek než jen podle toho, že obžalovaná byt po cca 9 měsíců z rozhodné doby přenechala k užívání jiným osobám a sama v něm fakticky vůbec nepřebývala. Podstatné je, že měla možnost svou dispozici s bytem kdykoli obnovit a začít v něm bydlet, v bytě přebývala před rozhodnou dobou (byt' to bylo cca před jedním rokem a devíti měsíci) a následně po její většinu; měla v bytě hlášený trvalý pobyt, na jeho adresu jí byla zasílána pošta a smlouva o dodávkách energií byla uzavřena s ní. Pokud tedy lze – s ohledem na další okolnosti případu - obecně dovodit, že daňový poplatník má bydliště v místě svého trvalého pobytu, ačkoli se po většinu roku zdržuje mimo Českou republiku a výslovně uvádí, že nemá úmysl se v místě svého trvalého pobytu zdržovat (viz shora uvedený rozsudek Nejvyššího soudu pod sp. zn. 7 Afs 120/2014), dospěl odvolací soud k závěru, že úmysl obžalované se v předmětném bytě trvale zdržovat nebyl vyloučen tím, že jej po část rozhodné doby přenechala k užívání jinému faktickou formou podnájomu.

48. Odvolací soud tedy konstatuje, že obžalovaná splnila první podmínku osvobození od daně dle § 4 odst. 1 písm. a) ZDP, z důvodu čehož byl její příjem ve výši 3.440.000 Kč od daně z příjmu fyzických osob osvobozen. Obžalovaná tak z tohoto důvodu svým jednáním spočívajícím v nepodání daňového přiznání pro shora uvedený příjem nenaplnila objektivní stránku trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, neboť nebyla povinna daň odvést. Odvolací soud proto napadený odsuzující rozsudek zrušil v celém rozsahu a znovu rozhodl tak, že JUDr. S. K. se zprošťuje obžaloby dle § 226 písm. b) tr. řádu, neboť skutek popsany ve výroku napadeného rozsudku není vzhledem ke shora uvedenému trestným činem.

49. Byť odvolací soud dospěl k závěru, že obžalovaná naplnila první ze dvou alternativních podmínek pro osvobození od daně z příjmu dle § 4 odst. 1 písm. a) ZDP, **zabýval se též závěry soudu I. stupně týkajícími se podmínky druhé.** Také u nich shledal pochybení nalézacího soudu při aplikaci relevantních ustanovení ZDP, neboť nalézací soud dospěl k chybnému závěru, že obžalovaná nesplnila ani druhou uvedenou podmínku pro osvobození od daně.

50. Pokud jde o skutkové okolnosti, ze spisového materiálu je zřejmé, že bylo prokázáno, že obžalovaná uzavřela dne 14. 1. 2015 kupní smlouvu s prodávajícím Antonínem S., na základě níž nabyla ideální spoluvlastnický podíl o velikosti jedné poloviny k pozemku parc. č. x o výměře 353 m<sup>2</sup> se všemi součástmi a příslušenstvím, včetně stavby č. p. xxx v části obce xxx Xxx (rodinný dům). Kupní cena činila dle smlouvy částku 1.700.000 Kč. Ze smlouvy je patrné, že druhým vlastníkem je M. S., který zemřel dne xxx; dědické řízení nebylo dosud ukončeno. Dále je ze smlouvy zřejmé, obžalovaná jako kupující bere na vědomí, že nemovitost je velmi špatném stavu a je seznámena s nájmní smlouvou ze dne 28. 2. 2013, výpovědí z nájmu ze dne 28. 11. 2014.

51. Pro posouzení, zda obžalovaná splnila též druhou podmínku osvobození od daně dle § 4 odst. 1 písm. a) ZDP je nutno zodpovědět dvě otázky, a to jestli měla obžalovaná v předmětném bytě bydliště bezprostředně před prodejem po dobu kratší dvou let (nejkratší doba může teoreticky být i jeden den) a jestli použila prostředky získané prodejem na uspokojení bytové potřeby (obě tyto podmínky musí být naplněny kumulativně). Jde-li o bydliště obžalované před prodejem nemovitosti, odvolací soud se touto otázkou již zabýval výše, a proto pouze opakuje, že nebylo prokázáno, že obžalovaná neměla v předmětném bytě po dni 29. 11. 2012 bydliště, kde se zdržovala. Komplikovanější otázkou je však to, zda obžalovaná užila finanční prostředky získané prodejem předmětného bytu k uspokojení bytové potřeby, a zda splnila další podmínky s tím související.

52. Z bodu 58. odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, že nalézací soud při posuzování, zda byla naplněna druhá podmínka osvobození od daně, vycházel jednak z § 15 odst. 3 písm. c) bod 2 ZDP, jednak z § 15 odst. 4 ZDP. První z uvedených ustanovení je pro posouzení naplnění druhé podmínky osvobození od daně příslušné, neboť stanovuje, že bytovými potřebami se pro účely tohoto zákona rozumí mimo jiné i koupě rodinného domu. Další definice týkající se bytových potřeb již ZDP ve znění od 1. 1. 2015 do 30. 4. 2015 neobsahuje. Je třeba konstatovat, že § 15 odst. 4 ZDP, kterým argumentuje obvodní soud, se na problematiku osvobození od daně nevztahuje. V § 15 je totiž obecně upravena nezdanitelná část základu daně a odst. 4 zakotvuje pravidla, dle nichž může být základ daně snížen. Jedná se tak o problematiku odpočtu nezdanitelné části daně. Pravidlo vlastnictví předmětu bytové potřeby a jeho užívání k vlastnímu trvalému bydlení nebo trvalému bydlení druhého z manželů, potomků, rodičů nebo prarodičů, které nalézací soud výslovně uvádí, se na otázku osvobození od daně nevztahuje, jak správně uvádí obžalovaná v podaném odvolání.

53. Podstatný je pak dále i § 4 odst. 1 písm. u) ZDP ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 4. 2015 (u relevantních ustanovení ve stejném znění do 31. 12. 2014), který ve vztahu k ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) ZDP stanovuje dodatečné podmínky, které je třeba splnit, aby byl příjem z prodeje nemovitostí osvobozen od daně. Příjem z prodeje nemovitosti je podle tohoto ustanovení od daně osvobozen jen za předpokladu, že poplatník získané prostředky použil nebo použije na uspokojení bytové potřeby nejpozději do 1 roku následujícího po roce, v němž je získal. Povinnost nepeněžitě povahy oznámit příjem z prodeje bytu správci daně § 4 odst. 1 písm. a), u) ZDP ve znění od 1. 1. 2015 do 30. 4. 2015 neukládá. Tato povinnost byla uložena pouze při přijetí náhrady (odstupného) za uvolnění bytu; tato povinnost však nebyla podmínkou pro osvobození uvedeného příjmu a její nesplnění bylo sankcionováno toliko dle daňového řádu (viz PELC, Vladimír. Zákon o daních z příjmů: komentář. 2. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2015. Beckova edice komentované zákony.)

54. Ustanovení § 4 odst. 1 písm. u) ZDP - které nalézací soud nijak nerefletoval a nevyjádřil se k jeho aplikaci na nyní projednávanou věc - tedy stanovilo další podmínku, kterou bylo nutné splnit pro osvobození od daně. Jedná se o podmínku časového testu využití získaných prostředků na uspokojení bytové potřeby. Nutnost výkladu § 4 odst. 1 písm. a) ZDP v souvislosti s písm. u) byla potvrzena též Nejvyšším správním soudem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2015, sp. zn. 4 Afs 86/2015, body 5. a 32. odůvodnění).

55. Je vhodné dále uvést, že shora popsaná úprava doznala následně určitých změn. Úprava osvobození příjmu od daně podmíněná užitím získaných prostředků na bytovou potřebu je nyní zakotvena v § 4b odst. 1 písm. c) bod 2., odst. 2, 3, 4 ZDP v aktuálním znění. I nadále je za bytovou potřebu považováno úplatné nabytí rodinného domu, nově však přibýlo výslovné omezení spočívající v tom, že osvobození od daně se použije, pouze pokud poplatník oznámí správci daně získání těchto finančních prostředků z prodeje nemovitosti do konce lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém k jejich získání došlo. Učiní-li poplatník takovéto oznámení, splní podmínku osvobození příjmu od daně, pokud použije získané finanční prostředky na obstarání vlastní bytové potřeby do konce zdaňovacího období bezprostředně následujícího po zdaňovacím období, ve kterém je poplatník získal. V případě, že ke splnění této podmínky nedojde, je příjem z prodeje nemovitosti příjmem dle § 10 ZDP a podléhá daňové povinnosti. Splnění nepeněžitě povinnosti oznámit příjem správci daně se tedy stalo podmínkou pro osvobození příjmu od daně. Menších změn doznalo časové omezení, do kdy je nezbytné oznámit správci daně získání prostředků z prodeje nemovitosti, což je dle současného znění právní úpravy nutné učinit do konce lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém k jejich získání došlo, což bude povětšinou do 1. 4. 2015 (oproti lhůtě do konce zdaňovacího období, jak tomu bylo v dříve účinné úpravě). Časová podmínka užití získaných prostředků zůstala prakticky beze změny.

56. S ohledem na shora vyložená ustanovení ZDP tak nelze souhlasit s námitkou obžalované, že ZDP pro použití prostředků na uspokojení bytové potřeby nestanoví žádnou lhůtu (viz bod 38. odvolání). Dle ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2014 a do 1. 4. 2015 musela obžalovaná – pokud chtěla, aby její příjem z prodeje bytu byl osvobozen od daně – užití získané finanční prostředky jeden kalendářní rok před kalendářním rokem, v němž příjem získala, a jeden rok po tomto roce. Tuto časovou podmínku obžalovaná splnila, neboť rodinný dům v Xxx (resp. jeho část) zakoupila dne 14. 1. 2015.

57. Pokud jde o splnění samotné podmínky spočívající v užití získaných finančních prostředků k uspokojení vlastní bytové potřeby, není z odůvodnění napadeného rozsudku pod bodem 59. jednoznačně zřejmé, zda nalézací soud shledal její nenaplnění v tom, že v zakoupené nemovitosti obžalovaná či její příbuzní dosud nebydleli (viz chybná aplikace § 15 odst. 4 ZDP), nebo kvůli tomu, že nemovitost byla zakoupena v havarijním stavu a má dosud nevypořádané majetkové vztahy. Státní zástupce v závěrečné řeči uvedl, že dle jeho názoru nebyl rodinný dům, resp. jeho část, zakoupen k uspokojení vlastní bytové potřeby, ale jako určitá investice.

58. Odvolací soud považuje za důvodnou námitku obžalované, že zakoupení části rodinného domu v Xxx jako investice nebylo nijak prokázáno. Ze spisového materiálu vyplývá, že k této otázce, potažmo otázce, jaký byl účel koupě části tohoto domu, nebylo dokazování vedeno. Tvrzení, že se mělo jednat výhradně o investici a obžalovaná v domě s rodinou neměla úmysl žít je tak pouhá spekulace nepodložená žádnými důkazy. Na tom nemůže nic měnit ani skutečnost, že obžalovaná si byla vědoma toho, že kupovaná nemovitost je ve velmi špatném stavu a vážou se k ní nevypořádané majetkové vztahy. Je nutno vycházet z § 15 odst. 3 písm. c) ZDP, který za bytové potřeby pro účely daní z příjmů označuje mimo jiné i koupi rodinného domu (§ 4b odst. 1 písm. c) ZDP v nyní účinném znění poskytuje stejnou definici jen s tím rozdílem, že slovo

„koupě“ nahrazuje slovem „úplatné nabytí“). Takto definované uspokojení bytové potřeby nelze vnímat výhradně jako „uspokojení aktuální bytové potřeby“. Jediné časové omezení se týká použití získaných prostředků nejpozději do jednoho roku následujícího po roce, v němž byly prostředky získány, což obžalovaná splnila. Stav nemovitosti a majetkové poměry k ní se vážící tak samy o sobě nemohou záměr uspokojení bytové potřeby vyvracet. Ten nevyvrací ani skutečnost, že obžalovaná i před koupí části domu v Xxx vlastnila jiné nemovitosti. Uvádí-li obžalovaná, že jejím cílem bylo v předmětném domě bydlet s rodinou, že nemovitost stále opravuje, investuje do ní finanční prostředky a snaží se urychlit ukončení dědického řízení, aby mohla nabýt i druhou polovinu nemovitosti, nebyly předloženy žádné důkazy, které by prokazovaly něco jiného. Za takovéto situace je nutno konstatovat, že obžalovaná užila prostředky získané prodejem předmětného bytové jednotky na uspokojení bytové potřeby ve smyslu § 4 odst. 1 písm. a), u) ZDP a § 15 odst. 3 písm. c) ZDP.

59. Je tak nutno konstatovat, že obžalovaná tedy splnila i druhou podmínku pro osvobození od daně z příjmu dle § 4 odst. 1 písm. a) ZDP. Zároveň je ovšem nutno zdůraznit, že obžalovaná na uspokojení bytové potřeby – koupí části rodinného domu v Xxx užila pouze část finančních prostředků získaných prodejem bytové jednotky na adrese Xxx Xxx. Tento byt byl totiž prodán za částku 3.440.000 Kč, část rodinného domu byla zakoupena toliko za částku 1.700.000 Kč. Příjem obžalované převyšující částku vynaloženou na koupí části rodinného domu, tedy 1.740.000 Kč, osvobození od daně z příjmů dle druhé podmínky § 4 odst. 1 písm. a) ZDP nepodléhá, neboť se jedná o zisk. Pokud by tedy obžalovaná nesplnila první podmínku osvobození od daně z příjmu, byla by povinna odvést daň z příjmů z částky 1 740.000 Kč ponížené o výdaje týkající se prodané bytové jednotky.

60. Pokud pak jde o **výrok náhradě škody**, soud I. stupně pochybil, když vůbec poškozenou Českou republiku zastoupenou Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 5 s nárokem na náhradu škody k hlavnímu líčení připustil. S ohledem na to, že nárok státu zastoupeného uvedeným finančním úřadem měl vyplývat z neodvedené daně, jedná se o nárok na náhradu škody, který nemůže být finančním úřadem uplatněn v adhezním řízení proti subjektu povinnému k zaplacení daně (viz usnesení Nejvyššího soudu publikované pod č. 39/2014 Sb. rozh. tr.). Správně měl tedy nalézací soud po zahájení hlavního líčení rozhodnout dle § 206 odst. 4 tr. řádu *per analogiam*, že takovýto nárok na náhradu škody se k hlavnímu líčení nepřipouští a nelze jej v adhezním řízení uplatňovat. Vzhledem k tomu, že soud I. stupně o nároku poškozené na náhradu škody v napadeném rozsudku rozhodl, ač tak neměl učinit, musel též odvolací soud tento výrok přejmout i do svého rozsudku.

61. Ze všech shora uvedených důvodů proto Městský soud v Praze napadený rozsudek zrušil v celém rozsahu z důvodů uvedených v § 258 odst. 1 písm. b), d) tr. řádu a následně sám dle § 259 odst. 3 tr. řádu rozhodl tak, že obžalovaná se zprošťuje obžaloby státního zástupce, a to z důvodu dle § 226 písm. b) tr. řádu.

**P o u č e n í :** Toto rozhodnutí **n e n í** možno napadnout řádným opravným prostředkem. Lze však proti němu podat ve lhůtě dvou měsíců od jeho doručení dovolání prostřednictvím soudu, který ve věci rozhodoval v prvním stupni (§ 265e tr. řádu). O dovolání rozhoduje Nejvyšší soud České republiky (§ 265c tr. řádu).

Právo podat dovolání přísluší nejvyššímu státnímu zástupci na návrh Krajského nebo vrchního státního zástupce a nebo i bez takového návrhu pro nesprávnost kteréhokoliv výroku rozhodnutí soudu, a to ve prospěch i v neprospěch obviněného, a dále obviněnému pro nesprávnost výroku rozhodnutí soudu, který se ho bezprostředně dotýká (§ 265d odst. 1 tr. řádu). Obviněný tak může učinit pouze prostřednictvím obhájce (§ 265d odst. 2 tr. řádu), přičemž podání obviněného, které nebylo učiněno prostřednictvím obhájce, se nepovažuje za dovolání, byť by bylo takto označeno. V dovolání musí vedle obecných náležitostí podání (§ 59 odst. 3 tr. řádu) být uvedeno, proti kterému rozhodnutí směřuje který výrok, v jakém rozsahu i z jakých důvodů dovolatel napadá a čeho se domáhá, včetně konkrétního návrhu na rozhodnutí dovolacího soudu s odkazem na zákonné ustanovení § 265b odst. 1 písm. a) – l) nebo § 265b odst. 2 tr. řádu, o které se dovolání opírá. Nejvyšší státní zástupce je povinen v dovolání uvést, zda je podává ve prospěch nebo v neprospěch obviněného. Rozsah, v němž je rozhodnutí dovoláním napadáno a důvody dovolání lze měnit jen po dobu trvání lhůty k podání dovolání.

Praha dne 28. prosince 2021

**Mgr. Tomáš Kubovec, v.r.**  
předseda senátu