



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Hany Veberové a soudců JUDr. Jitky Hroudové a Mgr. Marka Bedřicha v právní věci

žalobce: X, narozen X,
X,

zastoupeného Mgr. Petrou Hrachy, advokátkou,
se sídlem Cihlářská 643/19, 602 00 Brno

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043,
se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 6. 2020, č. j. 23540/20/5200-10422-706955,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 19. 6. 2020, č. j. 23540/20/5200-10422-706955, **se ruší** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši **15 342 Kč** do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobce Mgr. Petry Hrachy, advokátky.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne ze dne 19. 6. 2020, č. j. 23540/20/5200-10422-706955, kterým žalovaný změnil podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále je „daňový řád“) a podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 7. 1. 2019, č. j. 16094/19/2005-51525-108652 (dále jen „platební výměr“), kterým byla stanovena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016 podle pomůcek ve výši 709 858 Kč, na daň stanovenou dokazováním ve výši 685 110 Kč, přičemž rozdíl mezi vyměřenou a tvrzenou daní činil 149 175 Kč. Současně žalobce navrhl, aby soud zrušil rovněž platební výměr.

Žaloba

2. Žalobce v podané žalobě nejprve shrnul odůvodnění napadeného rozhodnutí. Dále uvedl, že je přesvědčen, že v řízení bylo porušeno jeho právo na spravedlivý proces. Byť polské úřady žalovaného dostatečně dopředu informovali, kdy na základě jeho dožádání proběhne výslech svědků, žalobci termín výslechu těchto osob nesdělil. O výpovědi a listiny poskytnuté v souvislosti s výpověďmi těchto osob pak žalovaný opřel svoje závěry o oprávněnosti uplatněných nákladů za hrazené nájemné, a to za situace, kdy výpověď těchto osob je v rozporu s listinnými důkazy založenými ve spise a svědci si protiřečili v odpovědích na jednotlivé otázky správního orgánu.
3. Jakkoliv je tedy výpověď svědka P. a jeho manželky rozporná a nevěrohodná, svědek jednoznačně potvrdil, že platby nájemného byly činěny nejen bankovním převodem, ale i hotovostně. Z ostatních odpovědí je jednoznačné, že svědek neuvádí pravdu. Tvrzení svědka, že nájemní smlouva byla uzavřena s polským fotbalovým klubem v angličtině, je více než nelogické, neboť není jediného důvodu, aby polské subjekty mezi sebou jednaly cizím jazykem. V nájemní smlouvě je jednoznačně uvedena výše nájmu 6 000 PLN a 500 PLN úhrada za služby. Podpis svědka na nájemní smlouvě a na listině potvrzující platby nájemného za období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 je de facto totožný. Svědek uvedl, že došlo k devíti bezhotovostním platbám, následně však předložil pouze platby čtyři. Na jednu stranu svědek uvádí, že mu za rok 2016 bylo uhrazeno 12 plateb (9 bezhotovostně a 3 hotovostně v rámci kauce), na stranu druhou uvádí, že žalobce od června 2016 do prosince 2016 smlouvu neprodloužil. Proč tedy svědek od žalobce inkasoval 12 plateb za nájemné, když od června nebyla smlouva prodloužena, tak je přinejmenším podivné. Následně ani není průkazné doložení čtyř bezhotovostních plateb, což pokud svědek tvrdí, že žalobce rodinný dům neužíval od června 2016, pak by musel žalobce svědkovi na nájemném dlužit. Je tak naprosto zjevné, že svědek ve své výpovědi lhal, když zjevně v rámci svých daňových povinností zamlčel hotovostní platby od žalobce, z tohoto důvodu taktéž sporoval, že by podepsal jak potvrzení, tak nájemní smlouvu, neboť dost těžko by vysvětlil, proč mu žalobce údajně hradil pouze částku 4 550 PLN, namísto částky sjednané ve smlouvě ve výši 6 500 PLN. Svědkova výpověď je naprosto v rozporu s předloženými listinnými důkazy a je více než jasné, proč se svědek na konci protokolu podepsal zcela jinak. Přestože svědkova výpověď byla rozporná, žalovaný z ní vyšel, přičemž si vybral pouze některá tvrzení svědka, a naprosto opomněl, že svědek potvrdil, že došlo i k platbám v hotovosti, že za rok 2016 bylo učiněno ze strany žalobce celkem 12 plateb apod. Právě i z důvodu kličkování svědka bylo pro žalobce zásadní, aby se mohl účastnit

jeho výpovědi, a ihned na místě svědka konfrontovat s rozpory v jeho výpovědi v rámci doplňujících dotazů. S ohledem na další zásadní rozpory ve výpovědi svědka stran okolností při uzavření smlouvy, bylo důležité vyslechnout žalobcem navrženého svědka pana J. N., který by přítomen u podpisu nájemní smlouvy, a mohl by jednoznačně potvrdit, že nájemní smlouva předložena žalobcem je správná, stejně tak se mohl vyjádřit stran výše sjednaného nájemného. Tento svědek taktéž mohl potvrdit, jak dlouho žalobce užíval předmětný dům.

4. V kontextu uvedeného bylo taktéž stěžejní vyslechnout další žalobcem navrhované svědky, a to manažery polského klubu, kteří se mohli vyjádřit k plnění pracovních povinností žalobce vůči klubu i za období od června do prosince roku 2016, za které mu byla dále hrazena odměna ze strany klubu. Žalovaný odmítl výslech dalších svědků s tím, že žalobce je nedostatečně označil a ve věci nejsou rozhodné, žalobce však ze strany žalovaného nebyl vyzván k bližší specifikaci osob, což by obratem učinil. Navíc nelze souhlasit se závěrem, že by výpovědi těchto osob nemohly ničeho objasnit na skutkovém stavu za situace, kdy pronajímatelé rodinného domu zjevně lžou, uvádí jinou výši nájmu než výši sjednanou v nájemní smlouvě a sporují samotnou nájemní smlouvu, sdělují, že nájemní smlouvu uzavřeli s polským klubem, avšak nájem hradil žalobce apod. Žalobce rovněž odmítl závěr žalovaného, že by nebyl konzistentní ve svém tvrzení o výši nájemného, neboť žalobce ve svém podání ze dne 9. 4. 2020 hovořil o výši nájmu, nikoliv o nájmu včetně úhrad za služby. Dle čl. 6 předmětné nájemní smlouvy činil nájem 6 000 PLN. Paušální úhrada služeb je pak upravena v čl. 7 nájemní smlouvy na částku ve výši 500 PLN. Žalobce si tak ve svých tvrzeních nikterak neprotiřečí.
5. S ohledem na výše uvedené je žalobce přesvědčen, že postup žalovaného, který neumožnil žalobci účast u výsledků svědků a zamítl jeho další důkazní návrhy, je v rozporu s jeho základním právem na spravedlivý proces, stejně jako s povinností správce daně hodnotit důkazy jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, a přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Žalovaný nemůže žalobce vinit z neunesení důkazního břemene za situace, kdy odmítl provést žalobcem navržené důkazy. Žalobce považuje rozhodnutí žalovaného a správce daně za protizákonná v rozporu s čl. 2, odst. 2 a 3, čl. 4 a 38 Listiny základních práv a svobod a v rozporu se základními zásadami a povinnostmi stanovené daňovým řádem, zejména s § 5 a § 6 daňového řádu. Žalobce je rovněž přesvědčen, že žalovaný svým postupem, kdy sám činil rozsáhlé dokazování, namísto toho, aby rozhodnutí správce daně zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, zbavil žalobce práva na přezkum rozhodnutí.
6. Žalobce dále odmítl závěr žalovaného, že správce daně nemohl s prokuristou společností HELLAND, s.r.o. zahájit daňovou kontrolu, neboť prokurista před správcem daně nemůže za tuto společnost zastupovat třetí subjekty. Žalobce konstatoval, že prokurista je oprávněn k právním jednáním, ke kterým dochází při provozu obchodního závodu, popřípadě pobočky, a to i k těm, pro která se jinak vyžaduje zvláštní plné moci. Je nesporné, že předmětem podnikání společnosti HELLAND, s.r.o. je mimo jiné činnost účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence a činnost daňových poradců. Při provozu této společnosti je tak jednou z hlavních činností zastupování daňových subjektů před správcem daně. Výklad žalovaného, že prokurista může společnost před správcem daně zastupovat pouze v záležitostech týkajících se společnosti, v níž tuto funkci zastává, je tak zjevně v rozporu se zákonnou dikcí ustanovení § 450 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“), který stanoví, že prokurista

je oprávněn ke všem jednáním při provozu společnosti i k těm, u nichž se vyžaduje zvláštní plné moci. Žalobce je přesvědčen, že prokurista byl oprávněn společností HELLAND, s.r.o. zastoupit v rámci jejího předmětu podnikání, tj. v činnosti daňového poradenství, které v daném případě představovalo zastoupení žalobce před správcem daně.

Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný ve svém vyjádření k podané žalobě navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout. Uvedl, že žalobce neuvádí, z čeho vyvozuje, že byl žalovaný předem obeznámen s termínem výsledků svědků. Formulář k mezinárodnímu dožádání je zasílán prostřednictvím Generálního finančního ředitelství, které také posléze obdrží odpověď. Jak vyplývá z předmětných žádostí v rámci mezinárodního dožádání, polské finanční orgány byly požádány o zaslání vyrozumění o konání svědecké výpovědi přímo zástupci žalobce. Žalovaný o konání svědecké výpovědi vyrozuměn nebyl, text mezinárodního dožádání a odpovědi obdržel až s kompletním doplněním odvolacího řízení dne 18. 2. 2020. Dle aktuální judikatury nelze po cizí daňové správě požadovat dodržení českého právního řádu, proto také žalovaný nemůže nést žádnou odpovědnost za to, pokud polská daňová správa nevyšla české daňové správě v její žádosti o vyrozumění zástupce o konání svědecké výpovědi vstříc. Žalovaný tedy použil zcela v souladu se zákonem listiny obdržené od polské daňové správy a s těmito listinami žalobce řádně seznámil a poskytl mu jejich kopie. Nemohlo tak dojít k tvrzenému porušení práva na spravedlivý proces. Kromě toho je třeba zopakovat skutečnost uvedenou již v bodu [89] napadeného rozhodnutí, že zásadní pro řízení byly jak svědecké výpovědi, tak bankovní výpisy žalobce a pana P. Z těch jednoznačně plyne, že žalobce zaslal na účet pronajímatele, tedy pana P., v předmětném období (rok 2016) pouze 4x 4 550 PLN.
8. Z daňového přiznání vyplývá, že žalobce byl od června 2016 již zaměstnán na hlavní pracovní poměr u sportovního klubu v X, tudíž již nemohl současně bydlet v rámci svého podnikání i v Polsku. Zcela nereálně se jeví i skutečnost, že by jezdil platit platby za ubytování v Polsku v hotovosti z X, když všechny předchozí platby činil bankovním převodem, přestože bydlel přímo u pronajímatele v domě. Navíc je zcela zřejmé, že pokud již působil v X, nemohl v domě v Polsku ani spotřebovávat energie. Tvrzení žalobce o tom, jakou konkrétně částku měl žalobce hradit či která smlouva je ve skutečnosti platná, je tak irelevantní, neboť žalobce sice tvrdí, že zaplatil v hotovosti kauci ve výši tří nájmů, avšak ani při jejich započtení by nebylo možno dovodit, že uhradil nájem za celý rok 2016, jak tvrdí. Pro účely posouzení výdajů jako daňově uznatelných lze zohlednit pouze skutečně uhrazené částky.
9. Žalovaný dále uvedl, že námitka ve vztahu k navrhovaným výsledkům svědků N. a manažerů fotbalového klubu byla žalovaným vypořádána v odůvodnění napadeného rozhodnutí, konkrétně v bodech [90] až [96]. Z nich vyplývá, že otázka nájemní smlouvy není v této věci sporná, sporná je výše provedených úhrad nájemného a skutečná doba nájmu. Výpověď navrhovaného svědka nemohla nic změnit na faktu, že žalobce v průběhu roku 2016 uzavřel nový kontrakt v X, proto se již v Polsku objektivně nemohl zdržovat a vykonávat ekonomickou činnost i tam. Výslech svědka tak nemohl věc více osvětlit. Žalobce nadto neuvedl kontaktní údaje navrhovaného svědka. Výslech by tedy byl nadbytečný, stejně jako navrhovaný výslech dalších svědků (manažerů polského klubu). Také argument žalobce, že žalovaný měl správně zrušit platební výměr a věc vrátit správci daně k dalšímu řízení, je zcela mylný. Daňový řád totiž nezná možnost zrušení rozhodnutí a vrácení k dalšímu řízení. Žalobce zřejmě zaměnil daňové řízení se soudním řízením

správním. Žalovaný neshledává rovněž žádné pochybení v tom, že odmítl přijmout jako zástupce žalobce osobu prokuristy. V bodu [48] a [49] napadeného rozhodnutí žalovaný zdůvodnil, jaké je postavení prokuristy v daňovém řízení. V bodu [46] uvedl, že za zmocněnce žalobce jedná na základě generální plné moci P. S., daňový poradce. Správci daně nebyla předložena jiná plná moc, ani substituční.

10. Stran požadavku žalobce na zrušení platebního výměru žalovaný uvedl, že takovým postupem by soud žalovanému znemožnil nápravu vad v případně obnoveném odvolacím řízení, resp. by znemožnil rozhodovací důvody v odvolacím řízení korigovat.

Replika žalobce

11. V reakci na vyjádření žalovaného zaslal žalobce soudu repliku, ve které uvedl, že setrvává na svém přesvědčení, že v řízení bylo porušeno jeho právo na spravedlivý proces. Z listin ze spisu vyplývá, že žalovaný byl o výsledcích svědků informován dopředu. Je naprosto nerozhodné, zda tyto informace měl přímo žalovaný či Generální finanční ředitelství. Pokud si správní orgány příslušné informace řádně nepředaly, nemůže tato skutečnost jít na úkor procesních práv žalobce. Z podkladů polských úřadů vyplývá, že české úřady byly informovány dopředu, jinak by stran termínu výsledků nebyl použit budoucí čas.
12. Žalovaný odmítl důkazní návrhy na provedení svědeckých výpovědí manažerů fotbalového klubu a dále zprostředkovatele nájmu pana N., neboť by na zjištěném skutkovém stavu nemohly ničeho změnit. Žalovaný uzavřel, že ve věci není pochybností o nájemní smlouvě, ale o době její trvání a výši hrazeného nájmu. Toto tvrzení žalovaného je však dle žalobce rozporné, neboť právě manželé P. vypovídali v rozporu s písemným zněním smlouvy. Právě svědek N. se mohl jednoznačně vyjádřit, jaká byla dohoda stran o formě hrazení nájmu, jak byla uhrazena kauce, potvrdit autentičnost nájemní smlouvy předložené žalobcem, stejně jako dokdy žalobce v domě bydlel. Tento svědek se taktéž mohl vyjádřit o výši stanoveného nájmu, neboť právě on nájem zprostředkoval. Svědek se mohl vyjádřit i stran podpisu svědka P., neboť byl u podpisu smlouvy. Není rovněž pravdou, že tvrzení žalobce o hrazení nájmu i v hotovosti je nové tvrzení, žalobce od počátku uváděl, že nájem nebyl hrazen pouze bezhotovostně, ale úhrady byly i hotovostní. Navíc o úhradě kauce není pochyb ani o její výši, žalobce tak nechápe, z jakého důvodu ji žalovaný odmítá započítat jako uznatelný náklad.
13. Žalovaný se rovněž mylí, pokud uvádí, že žalobce uzavřel v roce 2016 nový kontrakt v X. Žalobce byl klubem v Polsku vyslán k hostování v X, jeho závazek vůči Polsku tak ukončen nebyl. Až do konce roku 2016 pobíral od polského klubu odměnu a plnil se závazky vůči klubu. Žalobce tak nerozumí tvrzení žalovaného, že od června 2016 působil toliko v X a v Polsku již nepůsobil, nebydlel ani nespotřeboval energie. Žalovaný činí závěry na základě svých domněnek, ale všechny tyto skutečnosti mu mohli právě osvětlit navržené svědecké výpovědi manažerů klubu. Pokud žalovaný svůj postup hojí tím, že mu žalobce neposkytl generálie svědků, má žalobce za to, že se zjevně jedná toliko o zástupný problém. Žalovaný nikdy neměl v úmyslu se zabývat rozpornou výpovědí manželů P. a dobrat se reálného stavu věci, v opačném případě by žalobce vyzval k doplnění identifikace, čemuž by žalobce obratem vyhověl. Žalobce dále opakovaně odmítl závěr

žalovaného stran možnosti zahájení daňové kontroly s prokuristou společnosti HELLAND, s.r.o.

Průběh řízení před daňovými orgány

14. Ze správního spisu předloženého žalovaným zjistil soud následující, pro rozhodnutí ve věci samé, podstatné skutečnosti:
15. Dne 05. 11. 2017 podal žalobce přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2016. Dne 21. 12. 2017 vydal Finanční úřad pro Pardubický kraj výzvu k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu, č. j. 1827938/17/2809-50521-606188. Finanční úřad pro Pardubický kraj vyzval žalobce k předložení listin týkajících se příjmů dle § 10 zákona o daních z příjmů. Na výše uvedenou výzvu reagoval žalobce dne 15. 1. 2018. Dne 23. 1. 2018 Finanční úřad pro Pardubický kraj seznámil žalobce s výsledkem postupu k odstranění pochybností (viz č. j. 65039/18/2809-50522-606188). Finanční úřad pro Pardubický kraj příjmy, které žalobce uvedl ve svém daňovém přiznání jako příjmy dle § 10 zákona o daních z příjmů, překvalifikoval na příjmy dle § 7 zákona o daních z příjmů. Dne 7. 2. 2018 obdržel Finanční úřad pro Pardubický kraj návrh žalobce na pokračování v dokazování. Dne 19. 11. 2018 Finanční úřad pro Pardubický kraj zaslal žalobci sdělení s přílohou úředního záznamu, č. j. 1734852/18/2809- 60564-608388, ve kterém stanovil žalobci daň dle § 98 daňového řádu, tj. podle pomůcek, neboť žalobce neumožnil zahájit a následně provést daňovou kontrolu. Dne 07. 01. 2019 správce daně vydal platební výměr, proti kterému se žalobce odvolal.
16. Po prostudování spisového materiálu se žalovaný neztotožnil se stanovením daně podle pomůcek, neboť dospěl k závěru, že z postoupeného spisového materiálu je zřejmé, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek a daň bylo možné stanovit dokazováním. Se změnou právního názoru žalovaný seznámil žalobce dne 3. 6. 2019. Žalobce na uvedené seznámení reagoval podáním ze dne 16. 6. 2019 a ze dne 2. 7. 2019 a předložil žalovanému mj. listinu, v níž pronajímatel stvrzuje, že od žalobce obdržel nájemné za rok 2016 v plné výši. Žalovaný proto následně nechal správcem daně doplnit spisový materiál. Dne 18. 2. 2020 obdržel žalovaný od správce daně doplnění evidované pod č. j. 7336/20. S doplněným řízením žalovaný dne 16. 3. 2020 seznámil žalobce (viz č. j. 11360/20/5200-10422-706955). Dne 19. 3. 2020 žalobce reagoval žádostí o zaslání listin týkajících se mezinárodního dožádání. Dne 25. 3. 2020 žalovaný zaslal žalobci požadované písemnosti. Na uvedené seznámení žalobce posléze reagoval podáním doručeným žalovanému dne 9. 4. 2020. Dne 14. 5. 2020 žalovaný seznámil žalobce se změnou výše doměřené daně (viz seznámení, č. j. 18532/20/5200-10422-706955). Dne 2. 6. 2020 žalobce zaslal k uvedenému seznámení své vyjádření. Následně vydal žalovaný žalobou napadené rozhodnutí.
17. V odůvodnění napadeného rozhodnutí tedy žalovaný přisvědčil námitce žalobce, že daň měla být stanovena dokazováním. Jelikož žalovaný plně vyhověl námitce žalobce, že daň bylo možno stanovit dokazováním, uvedl, že námitky týkající se uznání výhod pro žalobce podle pomůcek jsou již irelevantní. Námitka žalobce, že správce daně mohl zahájit daňovou kontrolu i s prokuristou shledal žalovaný nedůvodnou. Prokurista zastupuje právnickou osobu i před správcem daně avšak pouze ve věcech vlastní firmy, tj. firmy, ve které je sám prokuristou. Vůči třetím osobám může daňový subjekt zastupovat pouze na základě substituční plné moci udělené jednatelem společnosti dle § 29 odst. 2 daňového řádu, která správci daně předložena nebyla.

18. Žalobce si v rámci odvolacího řízení nárokoval do výdajů souvisejících s jeho podnikáním v Polsku zahrnout i výdaje spojené s pronájmem domu v Polsku v celkové výši 482 040 Kč. Aby bylo možné uplatnit předmětné výdaje, musí žalobce své tvrzení prokázat. Za účelem prokázání svých tvrzení žalobce doložil smlouvu o pronájmu. Za účelem ověření nároků žalobce správce daně dožádal Ministerstvo financí Polské republiky k provedení svědeckých výpovědí pronajímatelů rodinného domu v Polsku. Ke svědeckým výpovědím žalovaný uvedl, že obě potvrdily, že žalobce hradil nájemné prostřednictvím bankovních výpisů, nikoliv v hotovosti. Žalovaný při zohlednění výdajů dle § 24 zákona o daních z příjmů vycházel pouze z doložených listinných důkazů. Těmito důkazy jsou bankovní výpisy žalobce a bankovní výpisy pronajímatele A. P. Z výpisu z bankovního účtu žalobce vyplývá, že žalobce dne 14. 1. 2016 a dne 12. 2. 2016 na účet s označením příjemce A. P. odeslal částku ve výši 4 550 PLN. Dále z výpisu z bankovního účtu vyplývá, že žalobce dne 10. 3. 2016 odeslal na účet s označením příjemce A. P. částku ve výši 4 550 PLN. Totéž se uskutečnilo dne 12. 4. 2016 poukázanou částkou ve výši 4 550 PLN. Z výpisu z bankovního účtu A. P. vyplývá, že dne 15. 1., 15. 2., 14. 3. a 14. 4. 2016 obdržel platby ve výši 4 550 PLN s názvem protiúčtu žalobce. Žádné jiné platby v roce 2016 nebyly zjištěny. Tvrzení uvedená ve svědecké výpovědi mají oporu v zajištěných důkazních prostředcích a žalovaný je osvědčil jako důkazy prokazující výši úhrady za nájem. Žalobce předložil žalovanému za rok 2016 peněžní deník, ve kterém nejsou uvedené příjmy žalobce, ale uvedené výdaje odpovídají částce výdajů, které žalobce uvedl na ř. 102 daňového přiznání. Z předmětného peněžního deníku nevyplývá, že by výdaje za pronájem ubytování byly zahrnuty v těchto výdajích. Dle žalovaného bylo v rámci odvolacího řízení prokázáno, že výdaje za nájemné za leden až duben 2016 jsou v celkové výši 112 476 Kč, tyto prokázané výdaje tedy žalovaný zohlednil.
19. Žalovaný dále uvedl, že pochybnosti o výši výdajů za nájem vzbuzuje tvrzení žalobce ze dne 9. 4. 2020 v reakci na seznámení, kdy uvádí jinou výši měsíčního nájmu, kterou snížil z 6 500 na 6 000 PLN. Pochybnosti vzbuzuje i písemnost, kterou chtěl žalobce prokázat, že A. P. pronajímal nemovitost v Polsku po celý rok 2016. Přestože žalovanému nepřisluší činit grafologický rozbor podpisů, porovnáním podpisů svědka na svědecké výpovědi na předmětné listině je i pouhým okem laika zřejmé, že se jedná o fiktivní doklad. Uvedenou skutečnost potvrdil i svědek, že předmětnou listinu nepodepsal a nikdy neviděl. Další pochybnosti vzbuzuje i nově uváděné tvrzení, že ostatní platby se uskutečnily hotově, které dle žalobce potvrdil i svědek. Ve svědecké výpovědi však o platbách v hotovosti není ani zmínka. Navíc z daňového přiznání vyplývá, že žalobce byl od června 2016 již zaměstnán na hlavní pracovní poměr u sportovního klubu v X, tudíž nemohl současně bydlet v rámci svého podnikání i v Polsku. Zcela nereálně se jeví i skutečnost, že by jezdil platit platby za ubytování v Polsku v hotovosti z X, když všechny předchozí platby činil prostřednictvím banky, přestože bydlel přímo u pronajímatele v domě. Navíc je zcela zřejmé, že pokud již působil v X, nemohl v domě v Polsku ani spotřebovávat energie. Žalobce žádným způsobem neprokázal, že předmětné částky uhradil. Ostatně ani nedoložil, jak údajný pronájem ubytování v Polsku souvisel s jeho podnikatelskou činností, když v předmětné době působil již v X. Rovněž ve chvíli, kdy žalobce skončil kontrakt v Polsku, výdaj za bydlení by již nesplňoval podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jelikož by se nejednalo o výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů.
20. K námitce žalobce, že nemohl být přítomen konání svědeckých výpovědí, žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011-167, který

přímo vychází z rozsudku Evropského soudního dvora ze dne 22. 10. 2013, C-276/12. Evropský soudní dvůr se vyjádřil v neprospěch daňového subjektu s tím, že po zahraničním správci daně nelze požadovat, aby postupoval podle procesních norem českého práva. Český správce daně může listinu osvědčující výslech svědka použít jako důkaz, avšak daňový subjekt musí být s tímto listinným důkazem seznámen, což žalovaný učinil. Jak tedy vyplývá z rozsudku Evropského soudního dvora, nedošlo ke zkrácení práv žalobce. Navíc v daném případě při zjištění výše výdajů žalovaný neposuzoval pouze svědecké výpovědi, ale i další důkazní prostředky (bankovní výpisy). Správce daně pak všechny důkazní prostředky hodnotil v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, když je posoudil jak samostatně, tak v jejich vzájemných souvislostech. Jako důkaz pak žalovaný osvědčil bankovní výpisy pronajímatele a žalobce, z nichž vyplynulo, že za rok 2016 zaslal žalobce na účet pronajímatele v přepočtu pouze 112 476 Kč.

21. Žalovaný dále uvedl, že nemá pochybnosti kdo a s kým smlouvu o nájmu uzavřel a nemá ani pochybnosti o obsahu smlouvy. Nerozporuje ani, že smlouva byla uzavřena na dobu určitou od 1. 8. 2015 do 31. 12. 2016. Žalovaný vychází pouze ze skutkového stavu, kdy v průběhu roku 2016 žalobce uzavřel nový kontrakt v X, a tudíž byl nucen ukončit svůj pobyt v Polsku. Výslech J. N. se jeví jako nadbytečný. Žalovaný nepotřebuje objasnit podmínky uzavření smlouvy a ani zjistit místní podmínky na realitním trhu v Polsku. Jedinou spornou skutečností stran nájmu je výše provedené úhrady. Tyto skutečnosti žalovaný ověřil z bankovních výpisů žalobce a bankovních výpisů pronajímatele a tyto akceptoval. Nově tvrzená úhrada v hotovosti nebyla prokázána ani tvrzeným příjemcem (pronajímatelem) a výše nájmu také odpovídá zjištěnému skutkovému stavu, protože v ostatních měsících žalobce již pracoval v X. Závěrem žalovaný uvedl, že z celého průběhu daňového řízení vyplývá, že zmocněnec žalobce využívá pouze taktiku neúměrného protahování řízení a po každém seznámení vznáší nové námitky a předkládá nové důkazní prostředky (viz předložení evidence výdajů, k níž byl vyzván již na začátku odvolacího řízení, ale předložil je až po seznámení).

Posouzení věci Městským soudem v Praze

22. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
23. Soud o žalobě rozhodl bez jednání, neboť žalovaný s takovým postupem souhlasil, a žalobce na výzvu soudu nevyjádřil nesouhlas, tudíž se má za to, že s takovým postupem souhlasí (§ 51 odst. 1 věta druhá s. ř. s.). Navíc pro takový postup byly splněny i podmínky dle § 51 odst. 2 ve spojení s § 76 odst. 1 s. ř. s.
24. Soud považuje za vhodné nejprve shrnout, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nejprve přisvědčil odvolací námitce žalobce, že daň bylo možné stanovit dokazováním, a nikoliv podle pomůcek, jak učinil správce daně. Z napadeného rozhodnutí se dále podává, že žalobce si v rámci odvolacího řízení nárokoval do výdajů souvisejících s jeho podnikáním v Polsku zahrnout i výdaje spojené s pronájmem domu v Polsku v celkové výši 482 040 Kč (6 500 PLN x 12 měsíců x 6,18 Kč/PLN). Žalovaný však dospěl k závěru, že v rámci odvolacího řízení bylo prokázáno, že výdaje za nájemné domu v Polsku za leden až duben 2016 jsou v celkové výši 112 476 Kč (4 550 PLN x 4 měsíce x 6,18 Kč/PLN) a jedná se o výdaje dle § 24 zákona o daních z příjmů a souvisí se sportovní činností – podnikáním

žalobce v Polsku dle § 7 zákona o daních z příjmů, a proto zvýšil o tuto částku celkové výdaje uvedené na řádku 102 daňového přiznání. Ohledně ostatních tvrzených plateb nájemného žalovaný uvedl, že žalobce žádným způsobem neprokázal, že předmětné částky uhradil. Nadto ani nedoložil, jak údajný pronájem ubytování v Polsku souvisel s jeho podnikatelskou činností, když od června 2016 již působil v X.

25. Žalobce nejprve namítl, že bylo porušeno jeho právo na spravedlivý proces, pokud nebyl předem vyrozuměn o výsledcích svědků polským správcem daně a nemohl tak být výsledkům přítomen. Námitku shledal soud důvodnou.
26. Soud v první řadě uvádí, že z rozsudku Soudního dvora C-276/12 Sabou plyne, že unijní právo v oblasti přímých daní daňovému subjektu členského státu nepřiznává právo účastnit se výsledků svědků prováděných dožádaným státem. Nejvyšší správní soud nicméně v rozsudku ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011-167, publikovaném pod č. 3016/2014 Sb. NSS, tyto závěry Soudního dvora interpretoval ve vztahu k české právní úpravě tak, že by správce daně měl požádat zahraniční správní orgán o umožnění účasti českého daňového subjektu na výsledku svědka v souladu s právem dožádaného státu. Pokud by dožádaný stát účast českého daňového subjektu s odkazem na své vnitrostátní předpisy odmítl, může správce daně použít jako důkaz informace týkající se výpovědi svědka. Takový (listinný) důkaz musí být součástí veřejné části správního spisu, musí být daňovému subjektu předestřen a daňový subjekt musí mít možnost se k němu vyjádřit a případně navrhnout další důkazy. V každém případě pak platí, že správce daně musí k listině osvědčující výsledek svědka v zahraničí, který byl proveden bez účasti českého daňového subjektu, přistupovat obezřetně.
27. Ze správního spisu soud zjistil, že se český správce daně prostřednictvím elektronického formuláře „Žádost o Výměnu Informací“ obrátil na polského správce daně s žádostí o provedení svědeckých výpovědí manželů P., přičemž v žádostech zcela v souladu s uvedenou judikaturou požádal polského správce daně o umožnění účasti žalobce na těchto výsledcích. Polský správce daně po obdržení žádosti zaslal českému správci daně částečnou odpověď na tyto žádosti, ve kterých ho informoval o místě a čase konání výsledků manželů P. (viz č. j. 1454027/19 a 1453624/19). Ze správního spisu, resp. ani z podání účastníků soudního řízení však již nevyplývá, že by český správce daně tuto informaci o místě a čase konání předmětných výsledků následně žalobci (resp. jeho zástupci) předal. Jak přitom uvedl v již odkazovaném rozsudku ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011 - 167, Nejvyšší správní soud: *„Pokud cizí právo účast daňového subjektu na výsledku svědka umožní, český správce daně uvědomí v návaznosti na sdělení správního orgánu dožádaného státu daňový subjekt o místě a čase konání výsledku.“* Ačkoliv tedy polský správce daně účast žalobce na výsledcích svědků umožnil a informoval českého správce daně o místě a čase konání výsledků manželů P., český správce daně již neučinil žádné kroky k tomu, aby o místě a čase konání těchto výsledků informoval žalobce a umožnil mu tak účastnit se těchto výsledků (srov. § 96 odst. 5 daňového řádu). Takovou vadu řízení nelze považovat za zhojenou tím, že se žalobce s obsahem výpovědi svědků poté seznámil, neboť na výpověď svědků nemohl bezprostředně reagovat a případně je konfrontovat se svými tvrzeními.
28. Lze tak učinit dílčí závěr, že v důsledku procesního pochybení českého správce daně nelze výpovědi svědků, resp. protokoly o výsledcích těchto svědků v neprospěch žalobce vůbec použít. To však ještě bez dalšího neznamená, že se jedná o takovou procesní vadu, která mohla mít ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. za následek nezákonné rozhodnutí ve věci

samé, a pro níž by měl zdejší soud žalobou napadené rozhodnutí zrušit. V této souvislosti je totiž třeba odpovědět na otázku, zda skutkové závěry daňových orgánů ob stojí i bez použití takových důkazů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2009, č. j. 5 Afs 51/2008 - 95). V posuzovaném případě soud dospěl k závěru, že nikoliv, neboť je zřejmé, že žalovaný opřel své skutkové závěry především na provedených svědeckých výpovědích manželů P., které ostatně byly provedeny právě za účelem ověření nároků žalobce (viz bod [57] napadeného rozhodnutí). Dle žalovaného přitom obě svědecké výpovědi mj. popřely tvrzení žalobce, že nájemné hradil v hotovosti, a dále došlo k popření žalobcem předloženého potvrzení, v němž pronajímatel podpisem stvrzuje, že od žalobce obdržel nájemné za rok 2016 v plné výši. Jednalo se tedy nepochybně (vedle bankovních výpisů) o zásadní důkazy pro předmětné daňové řízení, jak ostatně uvedl sám žalovaný ve svém vyjádření k podané žalobě, a je tedy třeba dovodit, že došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

29. K námitce neprovedení výsledků manažerů polského klubu, soud v první řadě uvádí, že ze správního spisu zjistil, že manažery polského klubu žalobce navrhl vyslechnout v podání ze dne 16. 6. 2019. Z napadeného rozhodnutí však již nevyplývá, že by se žalovaný s tímto návrhem jakkoliv vypořádal. Přitom skutečnost, že žalobce navrhl provést výsledky těchto svědků, žalovaný v rámci odvolacích důvodů reflektoval (srov. bod [20] napadeného rozhodnutí), dále se však k tomuto návrhu již nevyjádřil. Jak přitom uvedl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 5. 12. 2019, č. j. 7 Afs 454/2018 - 49: *„Správní orgán má právo určit, který daňovým subjektem navržený důkaz bude proveden, avšak v případě, že určitý konkrétní důkaz nebude v rámci odvolacího řízení proveden, pokud se ho daňový subjekt domáhá, je třeba v odůvodnění rozhodnutí uvést, proč takovéto důkazy nejsou provedeny, a rovněž je nutno rozvést, zda to, že nejsou provedeny, může mít vliv na posouzení stavu věci (viz např. rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 11. 4. 2006, č. j. 30 Ca 179/2002 - 60).“* To se však v posuzovaném případě nestalo, žalovaný se s důkazním návrhem vůbec nevypořádal a zatížil tak své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2018, č. j. 9 Afs 56/2017 - 103, bod [42]). Uvedená vada přitom brání soudu v přezkoumání napadeného rozhodnutí v rozsahu uplatněné žalobní námítky (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009 - 84). Soud tedy shledal, že v této části je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.
30. K námitce neprovedení výsledku svědka N. (makléře, který žalobci zprostředkoval předmětný nájem) soud předně konstatuje, že žalobce ve svém návrhu na provedení výsledku tohoto svědka, konkrétně v podání ze dne 1. 6. 2020, uvedl, že *„[s]vědek, vzhledem k tomu, že komunikoval před uzavřením smlouvy s DS - zasílal mu návrhy smlouvy, obdržel identifikační doklady DS - bude mít informace o tom, jak byl nájem uzavřen (kdo byly stany smlouvy), jaká byla výše nájmu. Jak dlouho byl dům pronajímán. Jde o svědka, který má znalost místních podmínek, znalost konkrétních podmínek předmětné smlouvy a byl svědkem celého obchodního případu, neboť jej zprostředkoval. [...] Pokud však správce daně uvádí částku jen 18.200 PLN (4*4550), je výsledek svědka nezbytný.“* Žalovaný se následně s tímto návrhem v napadeném rozhodnutí podrobně vypořádal a mj. uvedl, že nemá pochybnosti kdo a s kým smlouvu o nájmu uzavřel a nemá ani pochybnosti o obsahu smlouvy ani nerozpорије, že smlouva byla uzavřena na dobu určitou od 01. 08. 2015 do 31. 12. 2016. Nepotřebuje ani objasnit podmínky uzavření smlouvy a zjistit místní podmínky na realitním trhu v Polsku. Žalovaný zdůraznil, že jedinou spornou skutečností stran nájmu je výše provedené úhrady.

Za uvedené situace a rovněž s přihlédnutím k tomu, že žalobce nikterak netvrdil, že by byl svědek účasten úhradě nájemného v hotovosti, soud dospěl k závěru, že žalovaný nepochybil, pokud důkaz neprovedl, přičemž jeho neprovedení řádně odůvodnil.

31. K namítanému porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení, kterou žalobce spatřuje v tom, že žalovaný sám prováděl dokazování, resp. nařídil správci daně doplnit odvolací spis namísto toho, aby platební výměr zrušil a věc vrátil správci daně k dalšímu řízení, soud uvádí, že podle § 115 odst. 1 daňového řádu může v rámci odvolacího řízení odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty. Rozšířený senát v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS, přitom vyslovil, že „*rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.*“ Dále dovodil, že jestliže není možné platební výměr zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení správci daně prvního stupně, nezbývá, než učinit závěr, že taková změna musí být možná v řízení odvolacím. Řešením tedy je, že veškeré zjištěné vady budou v takovém případě odstraněny v odvolacím řízení. Odvolací řízení má nejen povahu přezkumnou, ale i nápravnou ve vztahu k pochybením správce daně. Doplnění řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího řízení nelze tedy považovat za nepřipustné ani s ohledem na zásadu dvojinstančnosti.
32. Z výše citovaného § 115 odst. 1 daňového řádu ve spojení s citovaným usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, které se sice vztahuje ještě k úpravě odvolacího řízení v dřívějším zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, uplatní se však i na obdobnou úpravu v daňovém řádu, tedy plyne, že žalovaný svým postupem nijak nepochybil, a proto soud shledal námitku nedůvodnou.
33. Žalobce dále odmítl závěr žalovaného, že v daném případě nebylo možné zahájit daňovou kontrolu s prokuristou společnosti HELLAND, s.r.o. Mezi účastníky přitom není sporu o tom, že v projednávaném případě byla správci daně předložena plná moc udělená žalobcem společnosti HELLAND, s.r.o. jednající prostřednictvím jednatele Ing. P. S., daňového poradce. V souladu s ustanovením § 443 občanského zákoníku, přitom náleží při zmocnění právnické osoby výkon zástupčího oprávnění do působnosti jejího statutárního orgánu, tj. v daném případě jednatele Ing. P. S. Žádná jiná plná moc (tedy ani substituční plná moc) správci daně předložena nebyla, soud tedy souhlasí s žalovaným, že správce daně nepochybil, pokud odmítl přijmout jako zástupce žalobce osobu prokuristy společnosti HELLAND, s.r.o.

Závěr a náklady řízení

34. Na základě všech shora uvedených skutečností soud napadené rozhodnutí žalovaného podle § 76 odst. 1 písm. a) a písm. c) ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení. Důvod pro zrušení platebního výměru soud neshledal, neboť se nejedná o případ, že by platební výměr neměl vůbec být vydán. Pokud by soud zrušil rozhodnutí správce daně, nebylo by možné v daňovém řízení pokračovat (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, čj. 1 Aps 2/2008 - 76, jehož závěry jsou aplikovatelné i na daňový řád). Soud proto zrušil jen

rozhodnutí žalovaného. Právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

35. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce byl ve věci úspěšný, soud mu proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Náklady řízení žalobce sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a z odměny a náhrady hotových výdajů zástupkyně žalobce. Odměna zástupkyně činí dle § 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5. a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů, za tři úkony právní služby (příprava a převzetí věci, sepsí žaloby, sepsí repliky) 3 x 3 100 Kč a náhrada hotových výdajů činí dle § 13 odst. 4 citované vyhlášky 3 x 300 Kč. Jelikož je zástupkyně plátcí daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů o částku odpovídající této dani, tj. o 2 142 Kč. Celkem je tedy žalovaný povinen žalobci na nákladech řízení nahradit částku 15 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupkyně.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

Praha 27. října 2021

JUDr. Hana Veberová v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje H. P.

