



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci

žalobce: **M. B.**
bytem K. 976/39, K.
zastoupen Mgr. Michalem Wiedermannem, advokátem
sídlem Bauerova 491/10, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23.11.2016, č.j. 52176/16/5200-10423-806032,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 23.11.2016, č.j. 52176/16/5200-10423-806032, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 19.4.2016, č.j. 400525/16/3304-50521-708471, jímž správce daně rozhodl podle § 113 odst. 1 písm. b)

zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), o odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně ze dne 6.5.2015, č.j. 1086284/15/3304-50521-708471, tak, že výše doměřené daně se mění z částky 87 180 Kč na částku 64 770 Kč a výše penále z částky 17 436 Kč na částku 12 954 Kč.

2. Tímto platebním výměrem správce daně doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 87 180 Kč a současně rozhodl o tom, že žalobci vzniká povinnost uhradit penále z doměřené daně podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu.
3. Závěry žalovaného a správce daně žalobce napadá podanou žalobou.

I. Shrnutí žalobní argumentace

4. Žalobce namítá, že v případě výdaje ve výši 50 000 Kč na zakoupení zlatého prstenu žalovaný nezohlednil, že v okamžiku dosažení příslušné profesní pozice je „zaměstnanci“ ze strany ZFP akademie, a.s., jako „zaměstnavatele“ žalobce, prsten automaticky odprodán. Prsten není podle žalobce dostupný každému „zaměstnanci“. Jeho zakoupením žalobce navozuje u klientů dojem vysokého postavení a kvality nabízených služeb. Prsten jako znak úspěšnosti v konečném důsledku ovlivňuje příjmy žalobce. Žalobce přitom prsten využívá pouze pro pracovní účely.
5. Pokud jde o výdaj ve výši 232 000 Kč na reklamní služby, tak žalobce žalovanému vytýká, že se mu nepodařilo vyslechnout J. L., který zastával funkci jednatele dodavatele reklamních služeb - SOWEL s.r.o. V podepsaném dopisu přitom J. L. potvrdil poskytnutí služeb žalobci a jejich úhradu v hotovosti. Žalobce má za to, že předložil správci daně dostatečné důkazy a dále navrhl vyslechnout Z. M., což žalovaný odmítl; žalobce proto navrhuje, aby Z. M. vyslechl zdejší soud. Žalobce dále namítá porušení zásady rovnosti osob zúčastněných na správě daní a zásady legitimního očekávání.
6. Pokud jde o výdaj ve výši 56 600 Kč, tak v případě sepisu dohody o poskytnutí kontaktu s PhDr. I. V. došlo u data k chybě v psaní. Žalobce věděl, že PhDr. I. V. zemřela dne ...; pokud by chtěl vytvářet podklady pro uplatnění daňově uznatelného výdaje, tak by tuto skutečnost zohlednil. Jestliže žalovaný uvádí, že žalobce se v době uzavření dohody o zprostředkování kontaktů s konkrétními osobami již znal, tak fakticky ke zprostředkování kontaktů došlo dříve, než byla uzavřena písemná dohoda; žalobce k tomu odkazuje na obchodní zvyklosti. Žalobce k prokázání uvedených skutečností navrhuje provedení výsledku účetní Ing. M. K. zdejším soudem.
7. Pokud žalovaný dále odkazoval na knihu jízd, ve které není uvedena žádná pracovní cesta dne 10.12.2011, tak z neexistence záznamu v knize jízd podle žalobce ještě nelze dovozovat, že dohoda o zprostředkování kontaktu nebyla uzavřena.
8. Pokud jde o výdaje na ostatní provozní režie, tak svědek M. T. potvrdil spolupráci se žalobcem. Výslech M. T. proběhl více než čtyři roky od výplaty těchto částek; časový odstup tak podle žalobce ovlivnil detaily svědecké výpovědi.
9. Pokud jde o odečet úroků z úvěru na pořízení nemovité věci, tak žalobce namítá, že svými důkazními prostředky prokázal, že byt na adrese D. 39, B., užíval k trvalému bydlení. Správce daně pochybil, pokud k tomu nevyslechl žalobcem navrhované svědky. Podle žalobce správní orgány nesprávně ztotožňují pojmy trvalý pobyt a trvalé bydlení.

10. Z uvedených důvodů žalobce navrhuje, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí procesního stanoviska žalovaného

11. Žalovaný ve svém vyjádření nesouhlasí se žalobou a odkazuje na argumentaci uvedenou v napadeném rozhodnutí.
12. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem. Žalovaný navrhl, aby zdejší soud žalobu zamítl.

III. Posouzení věci

13. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
14. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného a bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s. dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
15. V projednávané věci je sporné, zda žalobce k výzvě správce daně (výzva k prokázání skutečností ze dne 13.9.2013, č.j. 1426330/13/3304-05401-706388) a v reakci na seznámení s výsledkem kontrolního zjištění (písemnost ze dne 27.6.2014, č.j. 1386170/14/3304-05401-706388) prokázal, že výdaje ve výši 50 000 Kč, 232 000 Kč, 56 600 Kč, 3 180 Kč a 5 774 Kč v rámci zdaňovacího období roku 2011 vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 věty první zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), podle níž se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Dále je mezi účastníky řízení sporné, zda částka ve výši 110 683 Kč v podobě odečtu úroků z úvěru na pořízení bytu v rámci zdaňovacího období roku 2011 mohla tvořit nezdanitelnou část základu daně ve smyslu § 15 odst. 3 a 4 ZDP (zpráva o daňové kontrole ze dne 5.5.2015, č.j. 360987/15/3304-60561-706388, a rozhodnutí správce daně ze dne 19.4.2016, č.j. 400525/16/3304-50521-708471).
16. Konstantní judikatura správních soudů k otázce aplikace § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů dovodila, že při posuzování daňově uznatelných nákladů je nutné vždy zohlednit ekonomickou podstatu právních vztahů, s nimiž dané výdaje souvisejí. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7.5.2015, č.j. 9 Afs 275/2014-37, *„Ne každý uplatněný výdaj může obstát jako výdaj daňově uznatelný a je na daňovém subjektu, aby u výdaje, o němž tvrdí, že jde o výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, prokázal, že takový výdaj byl skutečně vynaložen, byl vynaložen za nákup skutečného zboží nebo že se váže k reálně poskytnuté službě, ale i to, že takový výdaj směřoval k dosažení, zajištění nebo udržení jeho zdanitelných příjmů. Je také vhodné zmínit, že vynaložené výdaje se nemusí vždy reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, mezi výdaji a příjmy nutně nemusí existovat vztah jakési přímé úměry...Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů při vymezení základu daně hovoří o respektování „věcné a časové souvislosti“ příjmů a výdajů v*

daném zdaňovacím období. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah, v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů...“.

17. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30.9.2015, č.j. 2 Afs 13/2015-30, „...mezi vynaloženými výdaji a podnikatelskou činností daňového subjektu musí existovat jasná vazba, přičemž neuznatelné jsou takové výdaje, které zřetelně neodpovídají ekonomicky racionálnímu (přiměřenému) chování, tj. nedávají z ekonomického hlediska smysl.“. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14.7.2005, č.j. 6 Afs 17/2004-96, „Z § 24 odst. 1 zákona totiž skutečně nelze dovodit, že by se vynaložené výdaje musely vždy reálně projevit v příjmech daňového poplatníka v témže období, k němuž se vztahují výdaje. Smysl tohoto ustanovení je totiž třeba spatřovat v kodifikaci pravidla, podle něhož se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené.“. V rozsudku ze dne 12.4.2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, Nejvyšší správní soud dále uvedl, že „Ne každý výdaj poplatníkem uplatněný totiž musí obstát jako výdaj daňově uznatelný. Na jednu stranu neobstojí výdaj, který poplatník sice prokáže, nebude však mít souvislost s jeho podnikatelskou činností, na druhou stranu se může jednat o výdaj, který s podnikáním sám o sobě souviset bude, poplatník však neprokáže, že jej skutečně vynaložil.“.

III. a)

18. Ze správního spisu vyplynulo, že žalobce spolupracoval s ZFP s.r.o. a ZFP akademie, a.s., s nimiž uzavřel smlouvy o obchodním zastoupení, ve kterých se jako obchodní zástupce zavázal vyvíjet činnost směřující k uzavírání určitého druhu smluv. Pokud tedy žalobce v žalobě poprvé hovoří o tom, že byl „zaměstnancem“ ZFP akademie, a.s., tak toto tvrzení je v rozporu s obsahem skutkových podkladů shromážděných správcem daně a ostatně i s tvrzeními žalobce v daňovém řízení.
19. V rámci daňové kontroly zahájené dne 12.6.2013 správce daně poukázal na údaje v peněžním deníku žalobce na řádku č. 275, kde byl zaevidován doklad č. X-0003, představující odpis majetku ve výši 12 500 Kč. Současně správce daně uvedl, že ke kontrole byla předložena evidenční karta majetku: inventární číslo: 02, třída: 22, název: Zlatý prsten, odpisová skupina: R1. Správce daně vyzval žalobce k předložení veškerých důkazních prostředků a prokázání, jak tento výdaj sloužil žalobci k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 a 2 ZDP.
20. Správce daně ve výsledku kontrolního zjištění uvedl, že při kontrole byl dále předložen daňový doklad č. 130239 od ZFP akademie, a.s. vystavený dne 5.5.2011 na částku 50 000 Kč s DPH, kdy předmětem fakturace byl zlatý prsten, a dále výdajový pokladní doklad od ZFP akademie, a.s. ze dne 5.5.2011, podle něhož obdržel žalobce od této společnosti mimořádnou odměnu ve výši 50 000 Kč; tento příjem žalobce zdanil. Podle správce daně nebylo doloženo, pod kterou konkrétní položku odpisové skupiny byl majetek v podobě zlatého prstenu žalobcem přiřazen, přičemž výpočet odpisu majetku zařazeného pod odpisovou skupinu 1 při rovnoměrnému odepisování je ve výši 10 000 Kč. Podle správce daně tedy ani výše výpočtu odpisu nebyla ve správné výši. Dále správce daně uvedl, že ve smyslu § 26 odst. 2 ZDP předměty z drahých kovů nejsou pro účely tohoto zákona hmotným majetkem. Správce daně proto z daňových výdajů vyloučil částku ve výši 12 500 Kč uvedenou pod dokladem č. X 0003.

21. V odpovědi na seznámení s výsledkem kontrolního zjištění zástupkyně žalobce uvedla, že souhlasí se správcem daně v tom, že zlatý prsten nelze odepisovat, a požádala, aby byl základ daně žalobce snížen o částku 50 000 Kč s tím, že zlatý prsten je motivačním předmětem sloužícím k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.
22. Správce daně k tomu ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že pokud se má jednat o součást motivačního programu a formu peněžní odměny, tak tomu neodpovídá skutečnost, že si žalobce zlatý prsten sám kupoval a vynakládal své finanční prostředky na jeho pořízení. Z předložených pojistných smluv a záznamů o zprostředkování pojištění uzavřených s klienty podle správce daně nevyplývá, že by byly tyto smlouvy uzavřeny na základě předložení nějakého motivačního předmětu, jako je zlatý prsten. Pokud by se jednalo o výdaj na reprezentaci, tak ten dle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP nelze pro daňové účely uznat za výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.
23. V odvolání proti platebnímu výměru ze dne 6.5.2015, č.j. 1086284/15/3304-50521-70847, žalobce uvedl, že požaduje zohlednit částku ve výši 50 000 Kč, neboť se jedná o výdaj, který musí vynaložit, aby mohl dále vykonávat svoji činnost. K tomu žalobce doložil část informačního měsíčníku s názvem „Blahopřání k postupu do pozic“ INFO 04/2011, fotografii muže s prstenem, fotografii kufru s logem „ZFP“, interní dokumenty ZFP akademie, a.s. a diplomovou práci s názvem „Multilevel-marketing v České republice“; dále žalobce odkázal na internetové stránky ZFP akademie, a.s. o statusových symbolech.
24. Správce daně k tomu v rozhodnutí ze dne 19.4.2016, č.j. 400525/16/3304-50521-708471, uvedl, že v odkazované diplomové práci není uvedeno, že by měl žalobce povinnost si předmětný symbol zakoupit, naopak je v ní uvedeno, že jde o materiální pochvalu a osoba takový předmět „získá“. Z odkazovaných internetových stránek podle správce daně vyplývá pouze to, že konkrétním osobám na určité pozici byl předán zlatý prsten, brož a zlaté pero. Podle správce daně z dokumentu „Plán kariéry ZFP akademie“ plyne, jak daná korporace hodnotí své poradce podle dosažených bodů a že s vyšším stupněm hierarchie se dosahuje vyšší odměny za uzavření jednotlivých finančních produktů, což nicméně podle správce daně nesouvisí s obdrženým symbolem. Podle správce daně se tedy v daném případě jedná o odměnu za předem stanovených kritérií. Také žalovaný v napadeném rozhodnutí uzavřel, že předloženými dokumenty žalobce neprokázal tvrzení o nezbytnosti zakoupit si zlatý prsten za účelem výkonu stávající ekonomické činnosti a že nákup tohoto předmětu nelze posoudit z daňového hlediska ani jako výdaj vynaložený na reprezentaci ve smyslu § 25 odst. 1 písm. t) ZDP, podle něhož za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat výdaje na reprezentaci, kterými jsou zejména výdaje na pohoštění, občerstvení a dar; za dar se nepovažuje reklamní nebo propagační předmět, který je opatřen jménem nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto předmětu nebo názvem propagovaného zboží nebo služby, jehož hodnota bez daně z přidané hodnoty nepřesahuje 500 Kč a který není s výjimkou tichého vína předmětem spotřební daně.
25. S uvedenými závěry správce daně a žalovaného se zdejší soud plně ztotožňuje. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19.4.2011, č.j. 2 Afs 27/2011-110, „...*ustanovení § 24 odst. 1 představuje obecné vymezení daňově uznatelných výdajů; ustanovení § 25 vymezuje naopak negativní případy, které daňově uznat nelze.*“. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27.10.2014, č.j. 2 Afs 6/2004-67, „*Z ustanovení § 25 odst. 1 písm. t) zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 259/1994 Sb. a zákona č. 149/1995 Sb., vyplývá, že za výdaje na reprezentaci je třeba vždy považovat výdaje na*

občerstvení, pohoštění či dary. Jiný v zákoně výslovně neuvedený výdaj je možno považovat za výdaj na reprezentaci, pokud je k podnikatelské činnosti daňového subjektu v obdobném vztahu jako uvedené položky. Tak tomu je zejména tehdy, jestliže výdaj byl vynaložen za stejným účelem a byl financován obdobným způsobem a ze stejných zdrojů.“ Podle zdejšího soudu žalobce neprokázal, že mezi výdajem ve výši 50 000 Kč a příjmy plynoucími z provizí žalobce jako finančního poradce existuje přímý a bezprostřední vztah, tedy že tento výdaj byl způsobilý projevit se v žalobcových příjmech.

26. Pokud žalobce namítá, že zlatý prsten je jedním ze statusových symbolů ZFP akademie, a.s., tak podle zdejšího soudu ze žalobcem doložených dokumentů nevyplývá povinnost žalobce si zlatý prsten zakoupit. Jak upozornily správní orgány, plyne z nich pouze to, že se jedná o určitý druh odměny, respektive materiální pochvaly. Z těchto skutečností podle zdejšího soudu nijak nevyplývá, že by zlatý prsten přímo ovlivňoval dosahování zisků s ohledem na množství oslovených klientů a uzavřených smluv s nimi. Ze žalobcem doložených dokumentů plyne toliko to, že pokud finanční poradce disponuje prstenem, znamená to jisté postavení uvnitř ZFP akademie, a.s. a mezi ostatními finančními poradci. Na tomto závěru nemůže ničeho změnit ani to, že žalobce prsten užívá pouze pro pracovní účely.

III. b)

27. Pokud jde o výdaj na reklamní služby, tak žalobce doložil výdajový pokladní doklad č. P 067 ze dne 31.12.2011. Dále žalobce doložil smlouvu o reklamě uzavřenou se SOWEL s.r.o. jako zhotovitelem, kterou se zhotovitel zavazuje provádět reklamu obchodního jména objednatele a jeho činnosti na místech po celé České republice formou billboardů a na plakátech. Odměna za provádění reklamy byla ujednána ve výši 87 135 Kč (záloha) a 143 257 Kč (doplatek), celkem tedy 230 392 Kč včetně DPH. Ve smlouvě o reklamě bylo ujednáno, že odměna za obstarání reklamy bude objednatelem uhrazena v hotovosti k rukám zhotovitele na základě faktury vystavené zhotovitelem, že záloha bude vystavena po zhotovení poloviny billboardů v počtu 4 kusů. Dále žalobce doložil fakturu – daňový doklad č. 2011031 od SOWEL s.r.o. s datem vystavení dokladu a uskutečnění zdanitelného plnění 6.6.2011, týkající se zálohy dle smlouvy o reklamě ve výši 87 135 Kč. Dále žalobce doložil fakturu – daňový doklad č. 2011116 od SOWEL s.r.o. s datem vystavení a uskutečnění zdanitelného plnění 25.11.2011, týkající se doplatku dle smlouvy o reklamě ve výši 143 257 Kč, a tomu odpovídající pokladní doklady.
28. K výzvě správce daně k prokázání, kolik reklam a v jaké podobě bylo pro žalobce uskutečněno, jak tyto reklamy vypadaly a co přesně bylo uvedeno na reklamách, zástupkyně žalobce uvedla, že ve smlouvě je popsáno, jakým způsobem je reklama prováděna, a že v současné době vyjednává s dodavatelem o možném vyobrazení reklamy, která již není publikována.
29. Správce daně požádal Finanční úřad pro hlavní město Prahu o prověření doložených dokladů vystavených SOWEL s.r.o. Z odpovědi na dožádání ze dne 7.4.2014, č.j. 1762460/14/2005-05408-107987, vyplynulo, že nebylo možné ověřit skutečnosti požadované správcem daně, neboť SOWEL s.r.o. je nekontaktní.
30. Správce daně dále dne 20.1.2014 písemností č.j. 161022/143304-05401-706388 zaslal předvolání k výslechu svědka J. L., který byl oprávněn za SOWEL s.r.o. jednat v době, kdy mělo dojít k uskutečnění služeb pro žalobce; předvolání bylo J. L. doručeno

fikcí. J. L. se ke správci daně nedostavil, přičemž se nedostavil ani žalobce, který byl o konání výsledku vyrozuměn. Správce daně dne 6.2.2014 provedl místní šetření za účelem osobního doručení předvolání J. L.; J. L. nebyl na adrese svého trvalého pobytu označen na zvonku a správci daně nebyl umožněn přístup do společných prostor domu, kde byly umístěny poštovní schránky. Následně správce daně zaslal J. L. další předvolání k výsledku svědka. J. L. se opět nedostavil, přičemž se nedostavil ani žalobce, který byl o konání výsledku vyrozuměn. Správce daně následně požádal Krajské ředitelství policie Zlínského kraje o předvedení J. L. dne 2.4.2014 nebo v náhradní termínu dne 7.4.2014; J. L. se v uvedených termínech nepodařilo předvést, protože se na uvedené adrese nezdržoval, současně se ani žalobce k výsledku v náhradním termínu nedostavil.

31. Dne 12.2.2014 byl správci daně doručen dopis podepsaný J. L., ve kterém se uvádí, že J. L. zrealizoval reklamní zakázky a že realizace proběhla tak, že na fasády a štíty budov jeho známých umístil reklamní poutače a billboardy dle grafického návrhu objedávajícího. Tyto služby byly uhrazeny v hotovosti a byly vyfakturovány v období leden až prosinec 2011. Dále je v dopise uvedeno, že J. L. SOWEL s.r.o. ze zdravotních důvodů prodal se všemi závazky a pohledávkami včetně účetní dokumentace, kterou J. L. předal novému jednateři a již ji nemá k dispozici.
32. Správce daně k tomuto dopisu ve výsledku kontrolního zjištění uvedl, že podpis J. L. na dopisu byl ověřen na Městském úřadě v Kroměříži dne 5.2.2014 a že na obálce je uveden jako odesílatel J. L. Podle správce daně podpis J. L. na dopisu souhlasí se zápisem do obchodního rejstříku a podpisovým vzorem jednatele, který je zveřejněn v obchodním rejstříku a ve sbírce listin společnosti SOWEL s.r.o. Značně se ale liší od podpisů na fakturách, příjmových podkladních dokladech a smlouvě o reklamě, a to pouhým pohledem bez podrobného či znaleckého zkoumání. Správce daně tento dopis jako důkaz uskutečnění reklamy neuznal. Podle správce daně žalobce neprokázal a nedoložil, kolik reklam jeho obchodního jména a jeho činnosti společnost SOWEL s.r.o. uskutečnila a v jaké podobě, jak reklamy vypadaly, co přesně bylo na reklamách uvedeno, kdy došlo k uskutečnění plnění z těchto reklam, kde byly reklamy umístěny, kdo je zhotovil a jak tento výdaj sloužil žalobci k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.
33. Zástupkyně žalobce ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění doložila dokumenty týkající se vyobrazení a umístění reklamy (nalezené v archivních dokladech žalobce); první příloha obsahovala printscreen reklamy, jež měla být zobrazena na billboardech s ručně dopsanými údaji „KROMĚŘÍŽ ULICE SPÁČILOVA 3337“, „BILLBOARD NA BUDOVĚ (FASÁDĚ)“, „2011“ a „SOWEL“. V dalších přílohách byly dva dokumenty s fotografiemi umístění billboardů u pozemní komunikace, částmi mapy a dalšími údaji o umístění; na jednom z nich jsou ručně dopsány údaje „2011“, „SOWEL“, „VIZUALIZACE BILBOARD BRNO ČERNOVICE“, na druhém „2011“, „SOWEL“ a „VIZUALIZACE BILBOARD BRNO OLOMOUCKÁ“. Současně zástupkyně žalobce uvedla, že billboard byl umístěn také v Kroměříži na nemovitosti Z. M.
34. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole porovnal dva uvedené dokumenty obsahující fotografie umístění billboardů u pozemní komunikace, části mapy a další údaje o umístění: konstatoval, že tyto dokumenty obsahují odlišná čísla reklamního panelu, fotografie a mapy umístění billboardu, ovšem v případě obou dokumentů je uvedena shodná adresa umístění billboardu „Černovická, Brno – Olomouc měst. okr., WGS84 n:49,1764100, WGS84 eo:16,6306061“. Podle správce daně jelikož adresa a souřadnice umístění billboardu v obou dokumentech jsou shodné, je zřejmé, že nemohlo jít o dvě různá místa, kde byl

umístěn reklamní billboard, jak uvádí žalobce. Podle správce daně z obou fotografií je na první pohled zřejmé, že samotné billboardy mají jiný odstín, než zbytek fotografie, a dále že souřadnice umístění billboardů vyobrazených na fotografiích jsou shodné. Podle správce daně tedy nelze usuzovat, že by se jednalo o fotografie skutečných billboardů pořízené v terénu, nadto údaje na obou dokumentech, týkající se zhotovitele, jsou dopisovány ručně. Podle správce daně z fotografií na uvedených dokumentech nevyplývá, že byla reklama zhotovena společností SOWEL s.r.o. v roce 2011.

35. Podle správce daně nebylo prokázáno, že reklamy byly skutečně umístěny na místech v nich uvedených, že došlo k realizaci těchto reklam a že reklamy byly skutečně provedeny společností SOWEL s.r.o. ve zdaňovacím období roku 2011. Dále správce daně upozornil na to, že v předložené smlouvě o reklamě je uvedeno, že záloha bude vystavena po zhotovení poloviny billboardů v počtu čtyři kusy, z čehož je zřejmé, že celkový počet billboardů měl být osm, avšak doloženy byly pouze dokumenty týkající se umístění dvou billboardů a jedno tvrzení, kde by se měl další billboard nacházet.
36. V odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 6.5.2015, č.j. 1086284/15/3304-50521-708471, žalobce navrhl provést výslech Z. M.; žalobce uvedl, že reklamní banner byl umístěn na nemovitosti ve vlastnictví Z. M. a že Z. M. od žalobce obdržel částky za poskytnutou reklamu. Správce daně v rozhodnutí ze dne 19.4.2016, č.j. 400525/16/3304-50521-708471, konstatoval, že navrhovaný výslech neprovede, neboť v kontrolovaném zdaňovacím období nebyl zaevidován žádný výdaj žalobce za pronájem reklamních ploch uhrazený Z. M.; podle správce daně má svědek prokázat skutečnosti, které nejsou předmětem uplatněného výdaje žalobce. Z. M. podle správce daně nejednal za SOWEL s.r.o. a nemůže se tudíž vyjádřit k tomu, zda reklamu provedl SOWEL s.r.o.
37. Podle zdejšího soudu žalobce neprokázal, že výdaj ve výši 232 000 Kč vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Z důkazních prostředků doložených žalobcem žádným způsobem nevyplývá, zda vůbec, kdy, kde a v jakém množství SOWEL s.r.o. reklamu žalobci poskytl, jakou měla podobu a kdo ji zhotovil. Pokud žalobce žalovanému vytýká, že se mu nepodařilo vyslechnout J. L., tak podle zdejšího soudu bylo s ohledem na rozložení důkazního břemena v daňovém řízení především na žalobci, aby zajistil, že skutečnosti stran deklarovaných výdajů bude schopen prokázat. Správce daně se přitom opakovaně pokusil J. L. vyslechnout; bylo tedy na žalobci, aby byl schopen uskutečnění reklamy prokázat jinak. Pokud jde o dopis doručený správci daně dne 12.2.2014 podepsaný J. L., tak správce daně podle zdejšího soudu tuto písemnost vyhodnotil správně jako listinu, která nijak neprokazuje realizaci reklamních služeb. Co se týká doložených dokumentů týkajících se vyobrazení a umístění reklamy, tak tu zdejší soud odkazuje na výše uvedenou argumentaci správce daně, který přesvědčivě a podrobně zhodnotil, proč tuto dokumentaci nelze uznat jako důkaz o poskytnutí reklamy.
38. Pokud jde o neprovedení výslechu Z. M., tak jak uvedl Nejvyšší správní soud kupříkladu v rozsudku ze dne 12.4.2018, č.j. 7 Afs 281/2017-23, „*Správce daně musí tedy daňovému subjektu při dokazování poskytnout součinnost a zároveň vyvinout maximální úsilí k poznání skutkového stavu. Pokud se i přesto skutečnosti tvrzené daňovým subjektem neprokážou, znamená to, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno (viz rozsudek NSS ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016 - 35). Zároveň platí, že správce daně není povinen provádět všechny důkazy navržené daňovým subjektem. O každém navrženém důkazu správce daně uváží, zda je jeho provedení třeba. Dospěje-li k závěru, že důkaz nemůže tvrzení subjektu daně prokázat,*

anebo do řízení nic nového přinést, důkaz neprovede. Neprovedení je však vždy povinen zdůvodnit (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2009, č. j. 2 AfS 124/2008 - 127, ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 AfS 180/2014 - 21, a ze dne 27. 7. 2016, č. j. 2 AfS 35/2016 - 43).“.

39. Žalobce neevidoval žádný výdaj za pronájem reklamních ploch uhrazený Z. M. a Z. M. nejednal za SOWEL s.r.o.; podle zdejšího soudu tak nebyl dán relevantní důvod pro to, aby ho správce daně vyslechl. Pokud žalobce namítá, že mu správní orgány brání prokázat tvrzené skutečnosti, a dovozuje porušení zásad zákonnosti a volného hodnocení důkazů, tak není zjevné, jakým způsobem by mohla svědecká výpověď Z. M. přispět k prokázání, že reklamu v tvrzeném rozsahu a za deklarovanou cenu poskytl žalobci právě SOWEL s.r.o. Z uvedených důvodů ani zdejší soud nepovažuje dokazovat výsledkem Z. M. za potřebné. Podle zdejšího soudu se správce daně s důkazními návrhy žalobce dostatečným a přesvědčivým způsobem vypořádal a zdůvodnil, proč žalobce pochybnosti správce daně nevyvrátil, a vysvětlil, z jakých důvodů považoval žalobcem předložené důkazní prostředky za nedostatečné. Zdejší soud souhlasí se závěry správce daně a žalovaného, že žalobcem předložené důkazní prostředky neprokazují poskytnutí reklamy žalobci deklarovaným dodavatelem SOWEL s.r.o.
40. Žalobce konečně namítá porušení zásady rovnosti osob zúčastněných dle § 6 odst. 1 a legitimního očekávání dle § 8 odst. 2 daňového řádu; žalobce uvádí, že v průběhu roku 2014 začaly finanční úřady detailněji šetřit a důkladněji kontrolovat finanční prostředky vynaložené na reklamní účely, přičemž v současnosti podle žalobce správce daně neuznává ani důkazy v podobě daňového dokladu, prohlášení osoby oprávněné jednat za dodavatele a fotografie z místa realizace reklamní služby. K tomu zdejší soud uvádí, že v projednávaném případě z ničeho nevyplývá, že by správní orgány postupovaly účelově a bránily žalobci unést důkazní břemeno. Ani v případě, že by správní orgány dříve skutečně detailněji náklady na reklamní služby nešetřily, by nebylo možno dovozovat správní praxi, již by se žalobce mohl oprávněně dovolávat; nadto v daném případě zůstalo uplatnění výdaje za reklamu v rovině tvrzení, neboť dopis od jednatele SOWEL s.r.o. stejně jako vizualizace reklamy coby důkazní prostředky správce daně zpochybnil.

III. c)

41. Pokud jde o výdaj ve výši 56 600 Kč za zprostředkování kontaktů PhDr. I. V., tak zástupkyně žalobce k výzvě správce daně doložila v příloze vyúčtování od ZFP akademie, a.s. dle vyhodnocení produkce za období od „2009/11“ do „2011/11/2“, se jmény klientů, se kterými byly uzavřeny smlouvy na základě poskytnutých kontaktů; některá z těchto jmen byla zvýrazněna. V další, ručně psané příloze, byla poté vypsána jména osob, na které měl žalobce obdržet kontakt a se kterými byla uzavřena smlouva; u každého jména byl uveden odkaz na období vyhodnocení produkce. Z této dokumentace podle zdejšího soudu neplyne, na kterých případech se měla podílet PhDr. I. V.
42. Pokud jde o předloženou dohodu ze dne 10.12.2012 o poskytnutí kontaktu uzavřenou s PhDr. I. V., včetně přílohy obsahující jména kontaktů (rodina D., FA Agro, FA Agro odbyt, „GHP“, „Kamarýt“, rodina V., pan M., paní K., pan S.). Správci daně vznikly pochybnosti, zda skutečně došlo k uzavření smluv na základě poskytnutých kontaktů, když v den uzavření dohody o poskytnutí kontaktu už žalobce znal konkrétní osoby, se kterými byla uzavřena smlouva, jak je uvedeno v příloze k dohodě o poskytnutí kontaktu.

Dále správce daně upozornil, že výdaj ve výši 56 600 Kč byl zaevidován do daňových výdajů zdaňovacího období roku 2011, ale dohoda o poskytnutí kontaktu byla podepsána v roce 2012. Podle správce daně dle centrální evidence obyvatel PhDr. I. V. zemřela dne 26.1.2012; proto není fakticky možné, aby s ní byla uzavřena dohoda o poskytnutí kontaktu a aby dne 10.12.2012 přijala peněžní prostředky od žalobce, jak je uvedeno v dohodě o poskytnutí kontaktu.

43. Ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění zástupkyně žalobce uvedla, že v případě dohody o poskytnutí kontaktu došlo chybě v psaní data smlouvy; chyby si všiml žalobce až poté, co PhDr. I. V. oba doklady podepsala, druhou stranu dokladu již žalobce neopravil. Vzhledem k tomu, že PhDr. I. V. byla tetou žalobce, je zřejmé, že žalobce znal datum jejího úmrtí. Z doporučených kontaktů je zřejmé, že k uzavření smluv došlo v roce 2011. Dne 8.9.2014 zástupce žalobce předložil správci daně záznamy o zprostředkování smluv s klienty (protokol o ústním jednání č.j. 1631157/14/3304-05401-706388) a dále dne 17.9.2014 předložil správci daně další množství záznamů o zprostředkování pojištění s klienty a několik pojistných smluv (protokol o ústním jednání č.j. 1651950/04/3304-05401-706388).
44. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole konstatoval, že přílohou protokolu o ústním jednání č.j. 1651950/04/3304-05401-706388 ze dne 17.9.2014 je dohoda o poskytnutí kontaktu a přílohy k ní uzavřená s PhDr. I. V., přičemž datum na těchto dokumentech je přepsáno na 10.12.2011. Správce daně uvedl, že žalobce při zahájení daňové kontroly dne 12.6.2013 předložil doklady (včetně dokladu č. P 070, dohody o poskytnutí kontaktu ze dne 12.11.2012 a příloh) a tyto doklady byly osobně vráceny zpět zástupkyni žalobce dne 5.11.2013, která na kopie těchto dokladů podepsala, že kopie dokladů souhlasí s originálem. Podle správce daně dohody o poskytnutí kontaktu a přílohy k nim předložené dne 12.6.2013 a 17.9.2014 se od sebe liší právě přepisem data; podle správce došlo ke změně data na uvedených dokumentech až v průběhu daňové kontroly po vrácení originálů dokladů zpět zástupkyni žalobce. Podle správce daně i kdyby byla dohoda o poskytnutí kontaktu s PhDr. I. V. uzavřena dne 10.12.2011, žalobce znal jednotlivé osoby dříve, než na ně měl obdržet kontakt od PhDr. I. V. Dále správce daně upozornil, že podle doložené evidence jízd za rok 2011 žalobce neuskutečnil žádnou pracovní cestu dne 10.12.2011, kdy měla být podepsána dohoda o poskytnutí kontaktu.
45. Pokud žalobce namítá, že nesprávné uvedení data na dohodě o poskytnutí kontaktu bylo chybou v psaní vzniklou na základě nepozornosti, tak s tím zdejší soud nesouhlasí; správce daně opravu údajné „chyby v psaní“ správně vyhodnotil jako nedůvěryhodnou. Pokud žalobce namítá, že fakticky došlo ke zprostředkování kontaktů před uzavřením písemné dohody a že v praxi dochází k časovým posunům, tak podle zdejšího soudu žalobce neprokázal, že PhDr. I. V. pro žalobce reálně zprostředkovatelskou činnost vykonávala.
46. Pokud žalobce uvádí, že výdaje vynaložené na získání dalších provizí a příjmů z poskytnutých služeb automaticky neznamenají dosažení příjmů a odkazuje na obchodní zvyklosti, podle nichž v praxi dochází k časovým posunům, dává obchodní zvyklosti do souvislosti s případy, kdy je smlouva později skutečně uzavřena (u některých kontaktů dle přílohy dohody o poskytnutí kontaktu byly smlouvy o pojištění apod. doloženy) a obchodní zástupce obdrží provizi. K tomu zdejší soud odkazuje na rozhodnutí správce daně ze dne 19.4.2016, č.j. 400525/16/3304-50521-708471, v němž správce daně (na str. 6 rozhodnutí) uvedl, že v odvolacím řízení uznal případy, kdy žalobce prokázal, že byla s časovým odstupem uzavřena konkrétní smlouva o finančním produktu, avšak pokud jde

o spolupráci s PhDr. I. V., nebylo prokázáno, že nějaké kontakty žalobci poskytla a že existuje souvislost mezi uzavřenými smlouvami a činností PhDr. I. V.; o tom totiž správci daně vznikly relevantní pochybnosti, které žalobce nevyvrátil (zejména s ohledem na datum podpisu dohody o poskytnutí kontaktu a úmrtí PhDr. I. V.).

47. Pokud jde o návrh na provedení důkazu výsledkem účetní Ing. M. K., tak k tomu zdejší soud uvádí, že není zřejmé, jakým způsobem by tento výsledek mohl přispět k prokázání, že částka, kterou měl žalobce uhradit PhDr. I. V., bezprostředně souvisela se žalobcovými příjmy. Provedení výsledku účetní žalobce zdejším soudem je s ohledem na dostatečně podložené závěry správce daně nadbytečné.
48. Namítá-li žalobce, že z neexistence záznamu v knize jízd ke dni 10.12.2011 nelze dovodit, že dohoda nebyla uzavřena, a uvádí, že setkání za účelem podpisu dohody nebylo pouze pracovního charakteru, tak podle zdejšího soudu absence záznamu v knize jízd nebyla nosným, nýbrž podpůrným důvodem pro závěr, že žalobce neunesl svoji důkazní povinnost, tedy neprokázal, že tvrzený výdaj za zprostředkování smluv PhDr. I. V. vynaložil za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

III. d)

49. Pokud jde o výdaje ve výši 3 180 Kč a 5 774 Kč, tak žalobce v průběhu daňového řízení doložil peněžní deník, ve kterém byl na řádku č. 13 s datem 23.11.2011 zaevidován doklad č. V001; podle peněžního deníku se jedná o výdej z účtu – ostatní provozní režie, v částce 3 180 Kč, zaevidovaný jako zdanitelné výdaje. Dále je v doloženém peněžním deníku na řádku č. 16 s datem 23.11.2011 zaevidován doklad č. V004; podle peněžního deníku se jedná o výdej z účtu – ostatní provozní režie, v částce 5 774 Kč, zaevidovaný jako zdanitelné výdaje. U obou částek je v peněžním deníku uvedeno jméno M. T.
50. K výzvě správce daně zástupkyně žalobce sdělila, že se jedná o výplatu za práci provedenou pro žalobce a dohledává, za jakou činnost byla částka vyplacena.
51. Žalobce v rámci odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 6.5.2015, č.j. 1086284/15/3304-50521-708471, navrhl provedení výsledku M. T. Správce daně M. T. vyslechl dne 13.1.2016 (protokol č.j. 27155/16/3304-60561-706388). M. T. potvrdil, že spolupracoval se žalobcem v roce 2010 a 2011, a to konkrétně v oblasti zprostředkování povinného zdravotního pojištění cizinců. Na dotaz správce daně, zda žalobci poskytoval předmětné služby pravidelně v roce 2010 a 2011 a případně jak často, uvedl, že to bylo koncem roku 2010 a jednalo se o jednorázovou akci trvající asi tři měsíce. Finanční odměnu za uzavřené pojistné smlouvy získal od žalobce; ZFP Maklér, s.r.o. posílala provizi žalobci a ten větší část poslal M. T., první část provize byla podle svědka pravděpodobně vyplacena v lednu roku 2011. M. T. předložil pokladní deník, v němž byl zaevidován doklad č. P 00002 od žalobce k 31.12.2010 ve výši 145 635 Kč s účelem platby podíl provize za společné práce, dále doklad č. P 00011 od žalobce k 31.12.2010 ve výši 103 235 Kč s účelem platby podíl provize za společné práce, a dále doklad č. P 00012 od žalobce k 31.12.2010 ve výši 38 614 Kč s účelem platby úhrada nákladů za společnou práci. M. T. uvedl, že od žalobce převzal dne 28.12.2010 částku celkem ve výši 287 484 Kč, že jinou odměnu od žalobce nedostal a že jinou práci, kromě pojištění cizinců, pro žalobce nevykonával.
52. Podle zdejšího soudu správce daně dospěl ke správnému závěru, že výsledek svědka M. T. neodstranil pochybnosti o tom, zda částky ve výši 3 180 Kč a 5 774 Kč žalobce použil

k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dosažených ve zdaňovacím období roku 2011. Pokud žalobce namítá, že M. T. spolupráci se žalobcem potvrdil, tak žalobce ničím neprokázal, že by v rámci této spolupráce vynaložil výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 2011. Pokud žalobce poukazuje na časový odstup výpovědi, tak podle zdejšího soudu je především na žalobci, aby zajistil, že bude schopen prokázat, že výdaje vynaložil v souvislosti s dosažením, zajištěním či udržením zdanitelných příjmů; jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20.6.2007, č.j. 7 AfS 148/2006-88, „*Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i ohledně jeho účelu nese poplatník...pokud tento daňový subjekt v daňovém řízení neunese důkazní břemeno, které jej stíhá, znamená to, že se z jím tvrzených skutečností nevychází, přičemž tato okolnost umožňuje správci daně uložit mu povinnost zaplatit daň ve vyšší částce, než by odpovídalo údajům jím uvedeným v daňovém přiznání. Je tak zcela na poplatníkovi, který požaduje odečtení výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v jím prokázané výši ze základu daně, aby tento svůj nárok prokázal...*“. Je na daňovém subjektu, který vstupuje do obchodních vztahů, aby zachovával náležitou míru obezřetnosti a zajišťoval si potřebné podklady pro případ uplatnění daňových výdajů. Namítá-li žalobce, že správce daně své důkazní břemeno neunesl a neprokázal, že žalobcem předestřené skutečnosti se nezakládají na pravdě, tak podle zdejšího soudu to byl naopak žalobce, kdo svoji důkazní povinnost stran prokázání daňové uznatelnosti výdajů nesplnil.

III. e)

53. Pokud jde o odečet úroků z úvěru ve výši 110 683 Kč, k tomu žalobce doložil potvrzení o poskytnutém hypotečním úvěru a o výši úroků z tohoto úvěru od Raiffeisenbank a.s. a dále úvěrovou smlouvu týkající se bytu č. 906/149 v budově č.p. 906 Lesná, Brno. Dále žalobce doložil kupní smlouvu o převodu vlastnictví bytové jednotky ze dne 13.5.2010, jejímž předmětem je uvedený byt.
54. Podle § 15 odst. 3 věty první ZDP se od základu daně odečte částka, která se rovná úrokům zaplaceným ve zdaňovacím období z úvěru ze stavebního spoření, úrokům z hypotečního úvěru poskytnutého bankou nebo pobočkou zahraniční banky anebo zahraniční bankou, sníženým o státní příspěvek poskytnutý podle zvláštních právních předpisů, jakož i úvěru poskytnutého stavební spořitelnou, bankou nebo pobočkou zahraniční banky v souvislosti s úvěrem ze stavebního spoření nebo s hypotečním úvěrem, a použitým na financování bytových potřeb, pokud se nejedná o bytovou výstavbu, údržbu ani o změnu stavby bytového domu nebo bytu ve vlastnictví podle zvláštního právního předpisu prováděnou v rámci podnikatelské a jiné samostatné výdělečné činnosti nebo pro účely pronájmu.
55. Podle § 15 odst. 3 písm. c) ZDP, ve znění účinném do 31.12.2013, se bytovými potřebami rozumí koupě bytového domu, rodinného domu včetně rozestavěné stavby těchto domů nebo bytu, nebo bytu podle zvláštního právního předpisu.
56. Podle § 15 odst. 4 věty druhé ZDP jde-li o předmět bytové potřeby uvedený v odstavci 3 písm.
 - a) až c) a e) tohoto ustanovení ZDP, může být základ daně snížen pouze ve zdaňovacím období, po jehož celou dobu poplatník předmět bytové potřeby vlastnil a předmět bytové potřeby užíval
k vlastnímu trvalému bydlení nebo trvalému bydlení druhého z manželů, potomků, rodičů nebo prarodičů obou manželů a v případě výstavby, změny stavby nebo koupě rozestavěné

stavby užíval předmět bytové potřeby k vlastnímu trvalému bydlení nebo k trvalému bydlení druhého z manželů, potomků, rodičů nebo prarodičů obou manželů po splnění povinností stanovených zvláštním právním předpisem pro užívání staveb.

57. K výzvě správce daně zástupkyně žalobce uvedla, že byt byl svépomocí připravován k bydlení tak, aby mohl sloužit žalobci k trvalému vlastnímu bydlení od roku 2013. Ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění zástupkyně žalobce uvedla, že žalobce byt užíval ke svému trvalému bydlení, v rámci zdaňovacího období roku 2011 zde pravidelně přebýval, užíval byt k uschování svých osobních věcí a trávil zde také většinu svého volného času. V bytě i přespával, pokud nebyl mimo obec, například z důvodu konání pracovní cesty v rámci své samostatné výdělečné činnosti. Na adresu bytu mu v roce 2011 byla doručována poštovní korespondence, žalobce zde platil inkasní příkazy a také poplatek za odvoz komunálního odpadu. Dále navrhla výslech svědků.
58. V rámci ústního jednání dne 17.9.2014 (protokol č.j. 1651950/14/3304-05401-706388) žalobce předložil kopie čestných prohlášení dvou fyzických osob ze dne 11.9.2014, v nichž se v předtištěném formuláři uvádějí, že žalobce pravidelně v průběhu roku potkávaly a viděly na adrese D. 39, B., a dále že se žalobce na této adrese pravidelně a po delší dobu dne během víkendů i v noci zdržoval. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že z čestných prohlášení nevyplývá, ve kterém roce tyto osoby žalobce potkávaly a viděly; podle správce daně čestná prohlášení neprokazují, že nemovitost, ze které si žalobce uplatňuje nezdánitelnou část základu daně (úroky z úvěru), žalobci sloužila pro trvalé bydlení.
59. Žalobce také doložil vyúčtování záloh a nákladů na služby za zúčtovací období od 2010/01 do 2010/12 a od 2011/01 do 2011/12. Podle správce daně však předložené dokumenty neprokazují, že žalobce nemovitost užíval k trvalému bydlení, nýbrž že pouze platil náklady za svůj majetek. Dále správce daně upozornil, že podle doložené evidence jízd za rok 2011 všechny služební cesty žalobce začínaly v Kroměříži a nikoli v Brně a že podle knihy jízd za rok 2011 byly služební cesty uskutečněny většinou v pracovní dny. Tvzení žalobce, že v bytě i přespával, pokud nebyl mimo obec, v knize jízd nemá oporu; dle knihy jízd žalobce přenocoval na služební cestě pouze v jednom případě (4.12.2011 v Praze). Podle správce daně předložená kniha jízd i nahlášené místo podnikání nasvědčují tomu, že žalobce trvale bydlel na adrese v Kroměříži.
60. V odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 6.5.2015, č.j. 1086284/15/3304-50521-708471, žalobce navrhl provedení důkazu výsledkem manželů S., kteří podepsali předmětná čestná prohlášení. Správce daně k tomu v rozhodnutí ze dne 19.4.2016, č.j. 400525/16/3304-50521-708471, uvedl, že nerozporoval, že by žalobce nemohl být viděn v B. na adrese D. 39 kterýmkoliv majitelem okolních bytů, neboť jako majitel této nemovitosti se staral o vlastní majetek. Současně upozornil, že pokud zástupkyně žalobce v odpovědi na výzvu k prokázání skutečností uvedla, že žalobce si byt připravoval svépomocí k bydlení, tak je pravděpodobné, že právě v některých těchto situacích byl žalobce viděn dalšími majiteli či uživateli okolních bytů. Správce daně konstatoval, že přihlédl k prohlášení manželů S.; podle správce daně však tyto osoby nemohou dosvědčit a prokázat skutečnost, že žalobce se na adrese D. 39, B. trvale zdržoval. Z uvedených důvodů správce daně navrhovaný výslech neprovedl.
61. Podle zdejšího soudu správce daně správně poukázal na to, že žalobce nejprve tvrdil, že byt byl připravován k bydlení, aby jej mohl používat k vlastnímu bydlení od roku 2013, a až

posléze své tvrzení změnil. Také hodnocení správce daně stran vyúčtování záloh a nákladů na služby a údajů v knize jízd žalobce je logické a věcně správné. Namítá-li žalobce neprovedení výsledku manželů S., tak, jak již bylo výše uvedeno, správce daně není povinen provádět všechny důkazy navržené daňovým subjektem; dospěje-li správce daně k závěru, že důkaz nemůže tvrzení subjektu daně prokázat anebo do řízení nic nového přinést, důkaz neprovede, je však povinen tento postup zdůvodnit. Uvedenému požadavku správce daně i v tomto případě dostál. Pokud žalobce uvádí, že je nemožné, aby svědci po téměř třech letech dokázali konkrétně určit dny, ve kterých byl žalobce v nemovitosti spatřen, přičemž žalobce se často ze zaměstnání vrací pozdě večer, což má vliv na pravděpodobnost, že potká někoho ze sousedů, tak již tato skutečnost svědčí pro to, že navrhovaným výsledkem by nemohlo a ani nyní nemůže být prokázáno, že žalobce byt užíval k vlastnímu trvalému bydlení. Správce daně správně dovodil, že přestože z prohlášení uvedených osob vyplynulo, že žalobce pravidelně a opakovaně vídaly (i když z jejich prohlášení není zřejmé, v jakém období), nelze z toho dovozovat naplnění podmínek § 15 odst. 4 ZDP. Proto i zdejší soud považuje za nadbytečné tyto osoby vyslechnout.

62. Pokud žalobce namítá, že správní orgány ztotožňují dva odlišné pojmy - trvalý pobyt a trvalé bydlení - tak z argumentace správních orgánů obou stupňů je zcela zjevné, že posuzovaly, zda žalobce prokázal, že předmětný byt užíval k trvalému bydlení. Žalobce nespecifikuje, v jaké souvislosti (neuvádí kupříkladu konkrétní pasáž správního rozhodnutí správce daně či žalovaného) měly správní orgány zaměňovat pojem trvalé bydlení a trvalý pobyt. Tato námitka tudíž není důvodná.

IV. Závěr

63. Vzhledem k výše uvedenému žalobce podle zdejšího soudu v průběhu daňového řízení neprokázal, že výdaje ve výši 50 000 Kč, 232 000 Kč, 56 600 Kč, 3 180 Kč a 5 774 Kč v rámci zdaňovacího období roku 2011 vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a dále neprokázal, že oprávněně odečetl částku ve výši 110 683 Kč ze základu daně.
64. Zdejší soud tedy neshledal žalobu důvodnou a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

V. Náklady řízení

65. O nákladech účastníků řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

Brno 12. července 2019

David Raus v.r.
předseda senátu