



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců Mgr. Michala Rendy a Mgr. Barbory Berkové, ve věci

žalobce: **Bc. Z. M.,**
bytem P. L. 584, B.
zastoupeného advokátem Mgr. Františkem Stratilem
sídlem Wellnerova 1215/1, 779 00 Olomouc

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 7. 2015, č. j. 21817/15/5200-10422-711621;
č. j. 21818/15/5200-10422-711621 a č. j. 21819/15/5200-10422-711621, ve věci doměření
daně z příjmu fyzických osob,

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

A. Vymezení věci

1. Žalobce se včasnou žalobou domáhal přezkoumání shora označených rozhodnutí žalovaného, jimiž byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj, Územní pracoviště Olomouc (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 1. 2014, č. j. 140077/14/3101-24806-802659, ze dne 20. 1. 2014 č. j. 140165/14/3101-24806-802659 a ze dne 20. 1. 2014 č. j. 140464/14/3101-24806-802659.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

2. Dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 1. 2014 č. j. 140077/14/3101-24806-802659 (dále jen „PV 2009“) byla žalobci správcem daně doměřena daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období 2009 ve výši 172 245 Kč a penále ve výši 34 449 Kč s tím, že poslední známá daň činila 32 415 Kč, nově stanovený základ daně činil 1 530 016 Kč a výsledná daň z takto nově stanoveného základu činila 204 660 Kč.
3. K odvolání žalobce žalovaný svým rozhodnutím ze dne 8. 7. 2015 č. j. 21817/15/5200-10422-711621 potvrdil uvedený PV 2009, přičemž k námitkám žalobce uvedl, že žalobce předložil v rámci daňové kontroly soupis příjmů včetně jednotlivých vystavených faktur v celkové výši 954 336 Kč, avšak správce daně v rámci součinnosti s Českou spořitelnou, a. s. a Raiffeisenbank, a. s. zjistil další příjmy žalobce v uvedeném období ve výši 1 976 692,04 Kč a 894 013 Kč s tím, že dle žalovaného nelze dovodit, které obchodní případy, a tudíž i příjmy, uskutečnil žalobce jako podnikající fyzická osoba vlastním jménem a které obchodní případy se uskutečnily na základě komisionářské smlouvy či byly příjmem jiné osoby. Dle žalovaného bylo třeba přesně určit obchody, které se uskutečnily na základě deklarované komisionářské smlouvy a které proběhly jménem daňového subjektu jako podnikatele. Žalobce předložil písemnosti v anglickém jazyce, ze kterých mělo vyplynout rozložení jednotlivých plateb přijatých na bankovní účet uvedených bank a dále, ze kterých mělo vyplynout rozlišení jednotlivých celních dokladů s ohledem na kupujícího jednotlivého dováženého zboží. I přes výzvu žalovaného dle § 76 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „d. ř.“) žalobce nepředložil všechny písemnosti v jazyce českém a s ohledem na skutečnost, že na písemnostech byly uvedeny pouze částky (Amount), datum (Date), označení příjemce (Recipient), resp. u rozlišení celních dokladů pouze evidenční číslo (Evidence no.), odesílatel (Sender) a kupující (Buyer), bez jakékoliv návaznosti na jednotlivé obchodní případy, nemohl správce daně tyto předložené listiny osvědčit jako důkazní prostředek dokládající tvrzení žalobce, že v případě doměřených částek se jednalo o finanční prostředky spol. F. T. Ltd. a tudíž se nejednalo o zdanitelný příjem žalobce dle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu (dále jen „ZDP“). Navíc dle žalovaného nesouhlasila výše obratu dle komisionářské smlouvy dle předložené zprávy ve výši 1 884 984 Kč s částkou uvedenou v anglicky psaných písemnostech ve výši 2 251 974 Kč a žalovaný tak nemohl předložené soupisy ověřit jako důkazní prostředky. Ze zpráv celních úřadů vyplývá, že žalobce dovážel ze zahraničí hodinky a zapalovače, tedy zboží, se kterým v rámci své podnikatelské činnosti běžně obchodoval s tím, že část žalobcem deklarovaných dodavatelů koresponduje s údaji celních orgánů, zbytek dodavatelů uvedených ve zprávách celních orgánů nebyl žalobcem uveden. Žalobce nepodložil své tvrzení, že zboží bylo objednáno jeho jménem na účet spol. F. T. Ltd., přezkoumatelnými důkazními prostředky. Žalobce nedokázal rozlišit zboží, které bylo pořízeno v rámci komisionářské smlouvy a v rámci jeho podnikání, toto rozlišení nevyplývá ani z v odvolacím řízení předložené písemnosti v anglickém jazyce. Dle žalobce z dokladů typu JSD vyplývá, že předmětné zboží bylo dovozeno do ČR žalobcem, který je na dokladech JSD uveden jako příjemce a spol. F. T. Ltd. nebyla v předmětných dokladech uvedena jako odběratel. Následné rozlišení jednotlivých obchodních případů bylo bez průkazné návaznosti na jednotlivé obchodní transakce (např. doložení faktur, dodacích listů, uvedením odběratelů apod.). Žalovaný považoval za neprokázané tvrzení žalobce o spolupráci se spol. F. T. Ltd. na základě komisionářské smlouvy (a měl důvodné

pochybnosti), a to s ohledem na zaslání zboží uvedenou společností v hodnotě 236 000 Kč na začátku spolupráce bezplatně a bez garance návratnosti investice, na neexistenci záznamů o celním řízení u celních orgánů o dovozu zboží a k rozlišení jednotlivých obchodních případů bylo bez průkazné návaznosti na jednotlivé obchodní transakce, nejasnost o důvodech uzavření komisionářské smlouvy za situace, kdy po dobu prvních tří let komisionáři neplynula z předmětné smlouvy žádná návratnost vložených prostředků a s ohledem na to, že z předložené smlouvy nevyplývá vyrovnání mezi subjekty smlouvy formou zboží v hodnotě 462 625 Kč s tím, že žádné finanční transfery nebyly prokázány. I kdyby dle žalovaného bylo přihlédnuto k částce 462 625 Kč, pak na účtu žalobce zůstaly peněžní prostředky ve výši 2 236 168 Kč za leden až září 2012, které nebyly zahrnuta do daňového přiznání k dani z příjmu fyzických osob za rok 2012 ani převedeny na jiný účet či vybrány v hotovosti. Nezákonný postup při doměření daně žalovaný neshledal s tím, že bylo na žalobci, aby si již v průběhu obchodní spolupráce zajistil takové důkazní prostředky, které by dokládaly jeho tvrzení i po ukončení spolupráce. Pokud se týká výsledku zástupců společnosti F. T. Ltd., pak žalovaný uzavřel, že třetí osoba nemůže mít povědomost, jak žalobce eviduje své vlastní příjmy a výsledky těchto osob by bylo nadbytečné a nevhodné (a to i s ohledem, že nebyly prokázány finanční transfery mezi žalobcem a komitentem).

4. Dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 1. 2014 č. j. 140165/14/3101-24806-802659 (dále jen „PV 2010“) byla žalobci správcem daně doměřena daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období 2010 ve výši 182 145 Kč a penále ve výši 36 429 Kč s tím, že poslední známá daň činila 6 660 Kč, nově stanovený základ daně činil 1 424 301 Kč a výsledná daň z takto nově stanoveného základu činila 188 805 Kč.
5. K odvolání žalobce žalovaný svým rozhodnutím ze dne 8. 7. 2015 č. j. 21818/15/5200-10422-711621 potvrdil uvedený PV 2010, přičemž k námitkám žalobce uvedl, že žalobce předložil v rámci daňové kontroly soupis příjmů včetně jednotlivých vystavených faktur v celkové výši 525 183 Kč, avšak správce daně v rámci součinnosti s Českou spořitelnou, a. s. a Raiffeisenbank, a. s. zjistil další příjmy žalobce v uvedeném období ve výši 2 579 653,39 Kč a 455 916 Kč s tím, že dle žalovaného nelze dovodit, které obchodní případy, a tudíž i příjmy, uskutečnil žalobce jako podnikající fyzická osoba vlastním jménem a které obchodní případy se uskutečnily na základě komisionářské smlouvy či byly příjmem jiné osoby. Své rozhodnutí pak odůvodnil shodně jako v rozhodnutí ze dne 8. 7. 2015 č. j. 21817/15/5200-10422-711621 s přihlédnutím k jiným zjištěným částkám a deklarovaným obchodům.
6. Dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 1. 2014 č. j. 140464/14/3101-24806-802659 (dále jen „PV 2011“) byla žalobci správcem daně doměřena daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období 2011 ve výši 169 305 Kč a penále ve výši 33 861 Kč s tím, že poslední známá daň činila 960 Kč, nově stanovený základ daně činil 1 292 730 Kč a výsledná daň z takto nově stanoveného základu činila 170 265 Kč.
7. K odvolání žalobce žalovaný svým rozhodnutím ze dne 8. 7. 2015 č. j. 21819/15/5200-10422-711621 potvrdil uvedený PV 2011, přičemž k námitkám žalobce uvedl, že žalobce předložil v rámci daňové kontroly soupis příjmů včetně jednotlivých vystavených faktur v celkové výši 410 000 Kč, avšak správce daně v rámci součinnosti s Českou spořitelnou, a.

s. a Raiffeisenbank, a. s. zjistil další příjmy žalobce v uvedeném období ve výši 2 806 997,46 Kč a 14 829 Kč s tím, že dle žalovaného nelze dovodit, které obchodní případy, a tudíž i příjmy, uskutečnil žalobce jako podnikající fyzická osoba vlastním jménem a které obchodní případy se uskutečnily na základě komisionářské smlouvy, resp. mandátní smlouvy či byly příjmem jiné osoby. Své rozhodnutí pak odůvodnil shodně jako v rozhodnutí ze dne 8. 7. 2015 č. j. 21817/15/5200-10422-711621 s přihlédnutím k jiným zjištěným částkám a deklarovaným obchodům a uzavřené mandátní smlouvě.

B. Žaloba

8. V žalobě žalobce uvedl, že se společností F. T. Ltd. uzavřel dne 15. 1. 2009 komisionářskou smlouvu dle § 577 a násl. zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku (dále jen „obch. zák.“) a se společností iWatch Ltd. mandátní smlouvu dle § 566 a násl. obch. zák. a oba právní vztahy založené výše uvedenými smlouvami byly ukončeny. Žalobce namítal následující:

- [a] Žalovaný žalobcem předložené důkazy neprovedl v souladu se zákonem, čímž zkrátil žalobce na jeho procesních právech. Žalobce prokazoval uzavření smluv oprávněnými osobami mimo smluv samotných a výpisů z obchodních rejstříků i doložením obchodních kontaktů s uvedenými společnostmi, a to emailovou komunikací s těmito subjekty. Uvedený důkaz byl však správcem daně odmítnut s tím, že takováto korespondence není osvědčena jako důkazní prostředek prokazující tvrzení žalobce, neboť nelze jednoznačně prokázat jejich vytvoření a zaslání výše uvedenou osobou. Žalobce prokazoval svá tvrzení rozličným a věrohodným způsobem. Žalovaný domnělou nevěrohodnost důkazů pouze deklaroval a tuto svoji domněnku již nijak neprokazoval a neodůvodňoval, v případě emailové komunikace mělo být žalovaným prokázáno, proč je nevěrohodnou a nestačilo jakýkoli důkaz za nevěrohodný prohlásit.
- [b] Nesouhlasí s tím, že jím nebylo prokázáno, které jednotlivé obchodní případy realizoval v rámci komisionářské smlouvy a které mimo ni, když v rámci řízení předložil detailní výpisy za kalendářní roky 2009, 2010 a 2011, ve kterých byly po jednotlivých dnech rozlišeny nákupy v rámci komisionářské smlouvy a nákupy mimo tento rámec a celý tento dokument byl podepsán statutárním zástupcem společnosti F. T. Ltd. (stejný dokument byl správci daně předložen i ohledně spolupráce v rámci mandátní smlouvy se společností iWatch). Žalovaný nevyhodnotil tyto důkazní prostředky předložené žalobcem jako důkazní prostředky prokazující tvrzení žalobce s odůvodněním, že žalobce tyto nepředložil v českém jazyce, k čemuž se žalobce vyjadřuje tak, že uvedený dokument obsahoval výši částek (amount), datum jejich připsání na účet žalovaného (date) a kdo byl příjemcem těchto částek (recipient). Dle žalobce žalovaný tato tři slova používá jak v angličtině, tak v češtině a věděl, co tato slova v angličtině znamenají, takovýto důkazní prostředek odmítá, což je v rozporu s § 93 odst. 1 d. ř. a z žalobcem předložených dokladů rozhodně vyplývalo, jak byly příjmy na účet žalobce rozděleny a komu tyto finanční prostředky náležely. Žalovaný byl tedy dle žalobce povinen tento důkaz vyhodnotit a nikoli jej odmítnout.
- [c] K prokázání vypořádání odměny mezi žalobcem a společností F. T. Ltd. a společností i. Ltd. žalobce navrhoval provedení důkazu výsledkem zástupců obou společností, jelikož při ukončení spolupráce odevzdal žalobce veškeré písemnosti výše uvedeným společnostem. Žalovaný tento výslech nepřipustil s odkazem na hospodárnost řízení.

Žalobce prokázal vypořádání odměny písemným důkazem, na základě kterého prokázal, že si po dohodě se zastoupeným ponechal část zboží, jehož prodej zprostředkovával, k objektivnímu stanovení hodnoty zboží neměl žádnou zákonnou povinnost, s mandantem se dohodl, že mu hodnota takto přenechávaného zboží jako odměna za jeho činnost stačí a k vypořádání tak došlo dohodou stran, čemuž nic nebránilo a částku 462 265 Kč, tedy hodnotu zboží, které si žalobce ponechal v rámci vypořádání po skončení spolupráce, žalobce do daňového přiznání zahrnul.

- [d] Pokud byla třetí osobou uhrazena kupní cena hodinek na účet žalobce, tento obratem použil tyto finanční prostředky na nákup dalších hodinek a následně jejich prodej, kdy kupní cena opět přišla, resp. byla připsána na účet žalobce. Souhrn finančních částek přijatých na účet rozhodně neznamená, že žalobce disponoval takovouto finanční částkou, či dokonce, že by tato částka byla příjmem žalobce. Žalobce uzavírá, že správce daně může ve smyslu § 95 odst. 5 písm. c) d. ř. vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů, žalobce je však přesvědčen, že v této situaci pak tíží správce daně důkazní břemeno k prokázání jeho pochyb (přičemž odkázal na rozsudek NSS ze dne 26. 11. 2014, č. j. 6 Afs 204/2014 – 58). Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, správce daně je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodně pochyby“ a je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí daňovým subjektem předložené evidence či dokumenty jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné (zde odkázal na rozsudek NSS ze dne 9. 10. 2014, č. j. 9 Afs 47/2013 – 31). Žalobce je tedy přesvědčen, že v tomto případě žalovaný neprokázal vážnost a důvodnost svých pochyb a že a priori nemůže znamenat, že spolupráce se zahraničními subjekty je spoluprací podezřelou. Zásada volného hodnocení důkazů nedává správnímu orgánu volný prostor k rozhodnutí pro některé z více právně dovolených řešení a zákon nepředepisuje a ani nemůže předepisovat bližší pravidla pro hodnocení jednotlivých důkazů a jejich vzájemné souvislosti, takového hodnocení však musí být přezkoumatelné jak odvolacím, tak přezkumným orgánem, tak i soudem (přičemž odkázal na rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2014, č. j. 8 Afs 44/2014 – 51).

C. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby, jelikož má za to, že napadené rozhodnutí netrpí nezákonnostmi a ani vadami tvrzenými žalobcem a dále odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí. K otázce finančních prostředků nacházející se na účtu žalobce se žalovaný vyjádřil tak, že zásadní otázkou je to, zda dané finanční prostředky byly již zdaněny, případně byly od daně osvobozeny, nebo se jednalo o příjmy z podnikání žalobce, které by byl žalobce povinen zdanit podle příslušných ustanovení ZDP. Žalobce neprokázal, že dané finanční prostředky byly na jeho účet připsány v souvislosti s činností vykonávanou žalobcem na základě komisionářské či mandátní smlouvy pro společnosti F. T. Ltd. a i. Ltd. K námitce, že žalovaný odmítl provést důkazní prostředek v podobě emailové komunikace, žalovaný uvedl, že tuto námitku žalobce neuplatnil ve svém odvolání ani ve své reakci na doplnění odvolacího řízení. Žalovaný tuto komunikaci v rozhodnutích o odvoláních zvlášť nehodnotil, pouze konstatoval, že správcem daně

nebyla osvědčena jako důkazní prostředek. Nelze se však ztotožnit s tvrzením žalobce, že žalovaný výše uvedený důkazní prostředek odmítl provést a nijak jej nehodnotil. Z žalobcem předložených emailových zpráv nebylo patrné, z jakých emailových adres měly být tyto zprávy odeslány a bez nezaměnitelného identifikátoru odesílatele (např. elektronického podpisu) je v podstatě nemožné zjistit, kdo určitou emailovou zprávu odeslal. Pokud tedy správce daně uvedl, že žalobcem předložená emailová komunikace neprokazuje tvrzení žalobce o spolupráci s výše uvedenými společnostmi, a to z důvodu nemožnosti ověření toho, kdo emailové zprávy vytvořil, pak nelze dospět k závěru, že tento důkaz odmítl provést, ale naopak je zřejmé, že jej provedl a při jeho hodnocení dopěl k závěru, že jím nelze prokázat tvrzení žalobce. Co se týče námitky ohledně toho, že není zřejmé, které finanční prostředky obdržené na bankovních účtech žalobce byly vlastním příjmem žalobce a v kterých případech šlo o platby za činnost realizovanou žalobcem v rámci komisionářské smlouvy a písemností, ze kterých toto mělo vyplynout žalovaný uvádí, že sice byly tyto písemnosti předloženy v anglickém jazyce, ovšem žalovaný je jako důkazní prostředky neodmítl, ale pouze nemohl tyto písemnosti osvědčit jako důkazní prostředek dokládající tvrzení žalobce, že v případě finančních prostředků obdržených na jeho bankovní účty se jednalo o finanční prostředky společnosti F. T. Ltd. a tudíž se nejednalo o zdanitelný příjem žalobce dle § 7 ZDP. Z výše uvedeného je tedy zřejmé, že žalovaný neodmítl provést žalobcem předložené důkazní prostředky, ale naopak je provedl a vyhodnotil ve vztahu k tvrzením žalobce, přičemž tuto svou právní úvahu řádně odůvodnil. Žalovaný taktéž nesouhlasí s názorem žalobce ohledně prokázání vypořádání své odměny ve výši 462 625 Kč, která žalobci náležela na základě komisionářské a mandátní smlouvy. Žalobce v tomto případě předložil pouze soupis zboží v tvrzené hodnotě v celkové výši 462 625 Kč, který nepodložil žádnými doklady prokazujícími hodnotu zboží jako základu pro výpočet provize. V souvislosti s prověřením zdanění provize nepředložil žalobce žádné důkazní prostředky, které by dokazovaly, že předmětná provize byla zdaněna ve zdaňovacím období kalendářního roku 2012, jak tvrdil žalobce. Žalobce dále nikdy neprokázal svá tvrzení o vypořádání předmětných smluv, ani své tvrzení o tom, že finanční prostředky, které byly připisovány na jeho bankovní účty v souvislosti s prodáváním zbožím byly majetkem předmětných společností. Pokud měly být tyto finanční prostředky majetkem předmětných společností, nebyly s těmito společnostmi nijak vyrovnány. Žalovaný považuje za vhodné uvést, že v rozhodnutích o odvolání netvrdil, že výše uvedené finanční prostředky byly soustavně uloženy na bankovních účtech žalobce, případně že by s nimi žalobce v celku disponoval. Dle závěru žalovaného se však jednalo o příjmy žalobce za jím prodané zboží, tedy o příjmy z podnikání dle § 7 ZDP, která byl povinen žalobce zdanit. Žalovaný se neztotožňuje ani s námitkou, že žalovaný odmítl provést výslech statutárních zástupců výše uvedených společností pouze z důvodu, že se jedná o osoby žijící v zahraničí. Vzhledem k tomu, že bylo třeba zodpovědět otázku, zda částky na bankovních účtech byly příjmem žalobce, který je třeba zdanit, tak třetí osoba nemůže mít povědomí o tom, jak žalobce evidoval své příjmy a tím pádem bylo na žalobci, aby prokázal svá tvrzení předložením přezkoumatelných důkazních prostředků. Výslech považoval žalovaný taktéž za nadbytečný a v konečném důsledku za nevhodný, neboť nebyly prokázány žádné finanční transfery mezi žalobcem a dotčenými společnostmi. Pokud v rozhodnutích o odvoláních uvedl, že některý důkazní prostředek neosvědčil jako důkaz na podporu

tvrzení žalobce, pak je zcela zřejmé, že se jednalo o hodnocení tohoto důkazního prostředku, nikoli pouze o osvědčení nějaké skutečnosti, jak se mylně domnívá žalobce. Je si vědom že dle § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. je povinen prokázat nevěrohodnost daňovým subjektem předložených důkazních prostředků, resp. že o souladu těchto důkazních prostředků existují vážné a důvodné pochybnosti, avšak k tomu třeba uvést, že prvotní břemeno tvrzení a břemeno důkazní leží na daňovém subjektu. Z žalobcem uváděných rozhodnutí NSS vyplývá, že správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Žalovaný v daném případě v rozhodnutích o odvolání vyčerpávajícím způsobem zdůvodnil, proč neosvědčil žalobcem předložené a navržené důkazní prostředky jako důkazy svědčící o pravdivosti tvrzení žalobce.

D. Obsah správního spisu

10. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že žalobce podal dne 30. 3. 2010 u správce daně přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2009, č. j. 94428/10/379916802659, kde jako příjmy dle § 7 d. ř. uvedl částku ve výši 954 336 Kč. Dne 2. 2. 2011 podal žalobce u správce daně přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2010, č. j. 52357/11/379916802659, kde jako příjmy dle § 7 d. ř. uvedl částku ve výši 525 183 Kč. Dne 2. 4. 2012 žalobce podal u správce daně přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2011, č.j.228686/12/379916802659, kde jako příjmy dle § 7 d. ř. uvedl částku ve výši 410 000 Kč.
11. Daňová kontrola daně z příjmu fyzických osob byla zahájena dne 21. 11. 2012, jak se podává z protokolu o ústním jednání č. j. 462408/379935801304. Na základě údajů sdělených žalobcem si správce daně vyžádal údaje týkající se podnikatelského účtu žalobce vedeného u České spořitelny, a. s. pod č. X (dále v rozsudku jen „Účet 1“), a to konkrétně výpisy z tohoto účtu za období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2011. Výzvou správce daně ze dne 20. 1. 2013 byl žalobce vyzván ke zdůvodnění, proč příjmy vedené na Účtu 1 nebyly vedeny jako zdanitelné příjmy, nebyly evidovány v daňové evidenci a nebyly zahrnuty do základu daně. Na výzvu reagoval žalobce elektronickým podáním ze dne 9. 4. 2013, v rámci kterého předložil správci daně v jazyce anglickém listiny nazvané Consignment Contract (s daty 7. 1. 2009, resp. 15. 1. 2009) a Agency agreement (s daty 24. 2. 2011) spolu s českými neověřenými překlady.
12. Z komisionářské smlouvy (Consignment Contract) se podává, že byla uzavřena mezi společnostmi F. T. Ltd. se sídlem S., zastoupené J. R. a žalovaným a předmětem byl závazek žalobce (komisionáře) nakupovat a prodávat vlastním jménem na účet komitenta zboží, a to náramkové hodinky a zapalovače, přičemž odměna žalobce byla sjednána ve výši 11 % z netto ceny (bez DPH) a žalobce měl zboží prodávat za ceny zajišťující možnost realizace přiměřeného zisku po odečtení nákladů spojených s jeho činností a měl povinnost zboží nakupovat za ceny a u prodejců určených komitentem. Současně mezi smluvními stranami bylo dohodnuto, že žalobce po dobu prvních tří let spolupráce nebude převádět na komitenta získané finanční prostředky a byl zmocněn k tomu, aby získané finanční prostředky používal pro realizaci dalších obchodů a dále, že po stejnou dobu nebude žalobci vyplácena sjednaná odměna. Smlouva obsahuje nečitelné podpisy za obě strany a tím, že neobsahuje otisk razítek ani jednoho účastníků.

13. Z mandátní smlouvy (Agency agreement) se podává, že byla uzavřena mezi společností i. Ltd., S. a žalobcem s tím, že předmětem byl závazek žalobce (mandatáře) zařizovat pro mandanta jeho jménem a na jeho účet nákup a prodej zboží, a to náramkových hodinek a zapalovačů, přičemž odměna žalobce byla sjednána ve výši 14 % z celkové ceny plnění, které převezme mandatář od mandanta od třetí osoby jako výsledek vyřízení záležitosti pro mandanta, žalobce měl zboží prodávat za ceny zajišťující možnost realizace přiměřeného zisku po odečtení nákladů spojených s jeho činností a měl povinnost zboží nakupovat za ceny a u prodejců určených mandantem.
14. U ústního jednání konaného dne 15. 5. 2013 (jehož průběh je zachycen v protokolu č. j. 305500/13/3101-05404-801304) žalobce uvedl, že firma F. T. Ltd. se mu ozvala a prostřednictvím kurýra mu zaslala smlouvu, s níž se ze společnosti přímo nejednal, pro začátek mu společnost zaslala zboží, které prodával na internetu, z obratu se kupovalo další zboží, s J. R. jednal e-mailem, pak jednal s obchodními zástupci dodavatelů zboží, se společností F. T. Ltd. spolupracoval do konce roku 2010, poté začal spolupracovat s i. Ltd. s tím, že tato firma jej kontaktovala sama, sešel se s M. J. M. ve Vídni, kde byla podepsána smlouva, nikdo jiný se jednání neúčastnil, prostředky i. Ltd. byly na osobním účtu žalobce, platil se z nich nákup dalšího zboží, nulový sklad zásob byl v daňovém přiznání uveden z důvodu, že se nejednalo o majetek žalobce.
15. K výzvě správce daně sdělila Raiffeisenbank a. s. údaje týkající se účtu žalobce vedeného u této banky č. X za období 19. 2. 2009 až 21. 9. 2011 (dále jen „Účet 2“) s tím, že z přehledu se podávají platby v CZK, USD, GBP a EUR. Žalobce v návaznosti na ústní jednání ze dne 15. 5. 2013 předložil správci daně emailovou korespondenci psanou v jazyce anglickém (za období 15. 12. 2008 až 28. 12. 2008), dále anglicky psané dopisy bez data (z předložených neověřených překladů těchto listin vyplývá, že v nich žalobce informuje paní R. o prodeji a tržbách v letech 2009 a 2010) a seznam zboží (následně doplněný o vyčíslení hodnoty jednotlivých hodinek). Výzvou ze dne 11. 7. 2013 správce daně vyzval žalobce k prokázání, že příjmy na Účtu 2 nesouvisí s podnikáním, popř. ke zdůvodnění, proč nebyly vedeny jako zdanitelné příjmy, k doložení transakcí – dovozu zboží z EU a třetích zemí v období roku 2009 až 2011 a k prokázání a vysvětlení skutečností vztahujících se ke smluvní spolupráci se výše uvedenými společnostmi. Žalobce na základě výzvy předložil správci daně doplnění seznam zboží, překlady přehledů prodejů za roky 2009 a 2010, dále seznam dodavatelů zboží a v češtině napsanou listinu – dohoda o předání a převzatí spolupráce s datem 8. 2. 2011 (v jazyce anglickém je uvedená listina též ve správním spise založena). Výzvou ze dne 16. 9. 2013 byl žalobce správcem daně vyzván k prokázání jednání mezi ním a výše uvedenými společnostmi, přičemž k výzvě žalobce sdělil, že po ukončení spolupráce obdržel vyrovnání ve formě zboží, finanční plnění neobdržel, doklady o doručení smluv nemá. K jednání ve Vídni navrhl výslech svědka R. M., který se měl jednání účastnit.
16. U ústního jednání dne 2. 12. 2013 (jehož obsah je zachycen v protokolu č. j. 1708454/13/3101-05404-801304) byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, kdy správce daně v protokolu konkrétně uvedl nedostatky vytýkané žalobci a jak ke svým závěrům dospěl. Žalobce se k tomuto vyjádřil v nedatovaném podání (předaném u ústního jednání ze dne 9. 1. 2014), kdy namítal, že při podpisu obou smluv postupoval obvyklým způsobem, není jeho zákonnou povinností uchovávat doklady o poštovní přepravě,

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

zajišťovat pravdivost obchodní korespondence, naopak bylo jeho povinností po ukončení spolupráce se společností i. Ltd. veškeré doklady, které se týkaly zastoupení společnosti odevzdat s tím, že správce daně si může pravdivost listin ověřit křížovým způsobem u protistrany, k čemuž má dostatek zákonných prostředků a navrhl učinit úředně ověřené prohlášení obchodních partnerů, rovněž zpochybnil závěr správce daně, že navržený svědek nemůže do případu ničeho vnést. Z protokolu o ústním jednání ze dne 15. 1. 2014 se podává, že uvedeného dne byla zmocněnci žalobce projednána a předána zpráva o daňové kontrole s tím, že zmocněnec žalobce trval na výpovědi svědka R. M.

17. V rámci daňové kontroly byly získány prostřednictvím příslušných celních orgánů údaje o dovozech zboží žalobce a údaje z registru JCD.
18. V rámci daňové kontroly byli dále dožadánými správními orgány slyšeni svědci a byly získány listiny o vybraných obchodech. Z výpovědi V. R. vyplývá, že zakoupil zapalovač přes internetový obchod www.xxx.cz, do doby předvolání k výslechu nevěděl, kdo je p. M. Z výpovědi J. V. vyplývá, že zakoupila dámské hodiny přes internetový obchod www.xxx.cz, p. M. nezná, z internetových stránek nebylo zřejmé, kdo je vlastníkem hodinek a kdo prodává. Z výpovědi J. N. vyplývá, že zakoupil hodinky přes internetový obchod www.xxx.cz, komunikoval s p. M. emailem, nezjišťoval, zda byl p. M. vlastníkem zboží (z faktury č. X ze dne 15.6.2010 předložené svědkem se podává, že jako dodavatel je uveden: ix.cz, IČ X a faktura je podepsána žalobcem u slova: vystavil). Z výpovědi Ing. V. K. se podává, že zakoupil hodinky přes internetový obchod www.xxx.cz, nepátral po tom, kdo je skutečným vlastníkem hodinek. Z výpovědi Ing. V. H. se podává, že zakoupil hodinky přes internetový obchod www.ixxx.cz, neví, zda nakupoval od p. M., nevybavuje si jméno. Z výpovědi V. Z. se podává, že kontakt na prodejce získal z internetu, od koho kupoval, neví (z faktury č. X ze dne 9. 12. 2011 předložené svědkem se podává, že dodavatelem hodinek je i. L., servis provádí hodinarstvi.cz, podepsán žalobce u slova: vystavil. Z výpovědi K. K. se podává, že zakoupila hodinky na internetu, konkrétní stránky si nevzpomíná, myslí si, že p. M. nikde nefiguroval. Z výpovědi Ing. P. S. se podává, že zakoupil hodinky před internetový obchod www.ixxx.cz, nezkoumal, zda stránky patří p. M. či jiné společnosti. Z výpovědi A. P. se podává, že koupila hodinky přes internetový obchod www.ixxx.cz, neví zda kupovala od p. M., ze stránek nepoznala, kdo je vlastníkem zboží (z faktury č. X předložené svědkyní se podává, že jako dodavatel je označeno I.cz, L. M., IČ X a fakturu vystavil žalobce. Z výpovědi A. K. se podává, že přes internetový obchod www.ixxx.cz zakoupil hodinky, p. M. je uveden na www. stránkách jako kontaktní osoba, předpokládá, že nakupoval přímo u M., který byl vlastníkem (z faktury a záručního listu č. X ze dne 7. 12. 2011 předložených svědkem se podává, že dodavatel hodinek byl označen i. L., fakturu vystavil: žalobce, z emailové komunikace provedené v období 2.12.2011 až 10.12.2011 se podává, že probíhala mezi svědkem a ..., neobjevuje se zde zmínka o spol. i. L., vždy jednal Z. M.). Z výpovědi MVDr. M. Š. se podává, že zakoupil hodinky přes internetový obchod www.ixxx.cz, s p. M. se nikdy nesetkal (z faktury č. X předložené svědkem se podává, že jako dodavatel je uveden xxx.cz, fakturu vystavil: žalobce). Z faktury č. X z 5. 9. 2011 a 2755 z 14. 9. 2011 na jméno R. Č. se podává, že dodavatel hodinek je uveden: i. L., fakturu vystavil – žalobce. Z faktury ze dne 29. 8. 2011 č. X předložené spol. F. a. s. se podává, že za dodavatele vyúčtovaných hodinek byla označena spol. i. L. s tím, že fakturu vystavil: žalobce.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

19. V rámci výpovědi u ústního jednání konaného dne 22. 10. 2014 (zachycené v protokolu ze dne 22. 10. 2014 č. j. 1681227/14/3101-05404-801304) žalobce uvedl, že od stejných dodavatelů dovážel zboží něco pro své podnikání, něco v rámci uzavřených smluv. To co bylo v rámci smluv, do daně nezahrnoval. Rozlišení zboží, které prodával v rámci svého podnikání a v rámci smluv prováděl sám, podle výhodnosti. Rozhodl se v době, kdy přišla objednávka od zákazníka. Platby za zboží prováděl žalobce z účtu u ČS, a. s. a Raiffeisenbank, a.s. z peněz komitenta či mandátáře. Nelze rozlišit u nákupu, které zboží bylo pro žalobce a které pro komitenta či mandátáře. Zboží na počátku spolupráce se spol. F. T. Ltd. bylo zasláno kurýrem na adresu žalobce, hodnota byla cca 250.000 Kč, zboží bylo poskytnuto bezplatně. V případě komisionářské smlouvy nebylo možné zjistit, že prodávané zboží je vlastnictvím spol. F. T. Ltd. (v dokladech bylo uvedeno v hlavičce hodinářství.cz), v rámci mandátní smlouvy to bylo uvedeno na www.stránkách a na fakturách. Po ukončení spolupráce odevzdal veškeré listiny uvedeným společností.
20. Do spisu dále žalobce založil výpis z obchodního rejstříku R. S. týkající se spol. i. LTD v jazyce anglickém s údaj ke dni 11. 10. 2010 a emailovou korespondenci mezi ním a Ms. R. Dále předložil seznam stavu zboží na skladě ke dni 1. 1. 2012 a ke dni 31. 12. 2012, ze kterého vyplývá označení jednotlivého zboží s uvedením jeho hodnoty a dále předložil seznam zboží předaného spol. F. T. Ltd. po podpisu komisionářské smlouvy, kde je uvedeno jednotlivé zboží a jeho hodnota) s tím, že seznam je podepsán žalobcem. Dále žalobce předložil seznam prodeje zboží za období od 17. 9. 2012 do 31. 12. 2012 s uvedením jednotlivých příjmů, vč. příjmu z vyrovnání ve výši 462 625 Kč, seznam zboží v hodnotě 462 625 Kč, dále písemnost Payment confirmation vyhotovenou v jazyce anglickém žalobcem, seznam objednávek za rok 2012. Tyto písemnosti byly opatřeny nečitelným podpisem. Z výpovědi svědka R. M. (zachycené v protokolu o výsledku svědka ze dne 22. 10. 2014 č. j. 1681221/14/3101-05404-801304) se podává, že svědek podniká v oblasti prodeje hodinek a slunečních brýlí, zboží nakupoval ze třetích zemí a EU, platby mezi ním a dodavatelem probíhaly bankovním převodem, e-shop provozoval společně se žalobcem, některé dohody na zboží uzavřel svým jménem, větší procento uzavřeli v rámci komisionářské smlouvy, od února 2011 figurovala na www.stránkách v kontaktech jako dodavatel spol. i. Ltd., postačovali jim údaje o spol. F. T. Ltd. uvedené ve smlouvě, další údaje nejsou známy, smlouva mu byla zaslána kurýrem, na počátku bylo poskytnuto zboží v hodnotě 200 000 až 250 000 Kč každému bezplatně, spolupracovat se spol. i. začal na začátku roku 2011 z důvodu lepší provize, byla uzavřena dohoda o přechodu závazku z komisionářské smlouvy na spol. i. Ltd. s tím, že vyrovnání proběhne v roce 2012, jednání o uzavření mandátní smlouvy se účastnil s bratrem ve Vídni na letišti, při ukončení spolupráce bylo provedeno vypořádání, členění zboží na internetových stránkách mezi svědkem a žalobcem bylo dáno podle značek hodinek.
21. Ze zprávy o daňové kontrole č. j. 120127/14/3101-05404-801304 se podává, že správce daně stupně zahájil dne 21. 11. 2012 daňovou kontrolu, jejímž předmětem bylo prověření tvrzení daňového subjektu a jiných okolností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009, 2010 a 2011. Ze zprávy o daňové kontrole vyplynulo, že ve všech třech výše zmíněných zdaňovacích obdobích byl porušen § 23 ZDP a došlo k neoprávněnému snížení základu daně s tím, že v roce 2009 se jednalo o částku 2 870 705 Kč, v roce 2010 o částku 3 035 569 Kč a v roce 2011 o částku

2 821 826 Kč. Správce daně při daňové kontrole zjistil, že žalobce byl provozovatelem internetového obchodu s hodinkami a dalším zbožím a po poskytnutí údajů od bankovních ústavů vyšlo najevo, že žalobce přijal na své bankovní účty finanční prostředky, které nezahrnul do zdanitelných příjmů. Jelikož dle správce daně nebyla prokázána existence komisionářské smlouvy mezi žalobcem a společností F. T. Ltd. a předložená komisionářská smlouva je dle správce daně jako důkazní prostředek nedostačující z toho důvodu, že nelze prokázat jeho vytvoření a zaslání někým z výše uvedené společnosti, neboť takový důkazní prostředek je možno účelově vytvořit v textovém editoru. Dále dle správce daně žalobcem předložená mandátní smlouvu, která byla podepsána dne 24. 2. 2011 ve Vídni mandantem i. Ltd., zastoupeným paní M. J. M. neprokazuje spolupráci se společností i. a tudíž žalobce neprokázal, že se jedná o peněžní prostředky, které v souladu s § 3 odst. 4 ZDP nejsou předmětem daně nebo jde o příjmy od daně osvobozené v souladu s § 4 ZDP, popřípadě se jedná o příjmy, které byly zdaněny jinou daní. Na základě toho považoval správce daně výše uvedené příjmy za příjmy z podnikání dle § 7 ZDP a nikoli za příjmy získané na základě uzavřené komisionářské nebo později předložené mandátní smlouvy, která nahrazovala dřívější komisionářskou smlouvu.

22. Žalobce dále předložil v jazyce anglickém vyhotovené písemnosti, a to seznamy *"Payments distribution between F. T. Ltd. and Z. M. in the period of 2009, Payments distribution between F. T. Ltd. and Z. M. in the period of 2010, Payments distribution between F. T. Ltd. and Z. M. in the period of 2011 a Payments distribution between i. Ltd. and Z. M. in the period of 2011"*, ve kterých jsou uvedeny kolonky Date (s uvedením datumů), Amount (s uvedením částek), Recipient (s uvedením označení žalobce, resp. F. T. Ltd., resp. i. Ltd.), na konci seznamů je uveden sumář a seznamy jsou podepsány nečitelným podpisem. Dále žalobce předložil v jazyce anglickém psané listiny ze dne 11. 2. 2015 a 12. 2. 2015, jejich překlad do jazyka českého předložil neověřený s tím, že písemnost ze dne 11. 2. 2015 má obsahovat prohlášení spol. F. T. Ltd., že mezi ní a žalobcem neexistují dluhy a spolupráce mezi společností a žalobcem byla ukončena a finančně vyrovnána s tím, že potvrzuje pravdivost a správnost předložených obchodních výkazů. Písemnost ze dne 12. 2. 2015 má obsahovat potvrzení spol. i. Ltd., že informace v přeložené evidenci jsou pravdivé a souhlasí s finančním vypořádáním s tím, že od žalobce převzala zboží v hodnotě 20 120 USD. Současně žalobce navrhl výslech zástupců uvedených společností.

E. Relevantní právní úprava

23. Podle § 7 odst. 1 ZDP (ve znění účinném ke dni rozhodnutí žalovaného) příjmem ze samostatné činnosti, pokud nepatří do příjmů uvedených v § 6, je
- a) příjem ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství,
 - b) příjem ze živnostenského podnikání,
 - c) příjem z jiného podnikání neuvedeného v písmenech a) a b), ke kterému je potřeba podnikatelské oprávnění,
 - d) podíl společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti na zisku.
24. Podle § 7 odst. 2 ZDP (ve znění účinném ke dni rozhodnutí žalovaného) příjmem ze samostatné činnosti, pokud nepatří do příjmů uvedených v § 6, je dále

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

- a) příjem z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového vlastnictví, autorských práv včetně práv příbuzných právu autorskému, a to včetně příjmů z vydávání, rozmnožování a rozšiřování literárních a jiných děl vlastním nákladem,
- b) příjem z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku,
- c) příjem z výkonu nezávislého povolání.

- 25. Podle § 23 odst. 1 ZDP (ve znění účinném ke dni rozhodnutí žalovaného) základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období; rozdíl se upraví podle tohoto zákona.
- 26. Podle § 7 odst. 7 písm. b) ZDP (ve znění účinném ke dni rozhodnutí žalovaného) Neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, může uplatnit výdaje, s výjimkou uvedenou v § 12, ve výši 60 % z příjmů z živnostenského podnikání, s výjimkou příjmů ze živnostenského podnikání řemeslného,
- 27. Podle § 92 odst. 1 d. ř. dokazování provádí příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně.
- 28. Podle § 92 odst. 2 d. ř. správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.
- 29. Podle § 92 odst. 3 d. ř. daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
- 30. Podle § 97 odst. 7 d. ř. správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepíše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise.

F. Právní posouzení krajským soudem

- 31. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)] napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). V souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl soud bez jednání.
- 32. Soud neprovedl důkaz navržený žalobcem v žalobě, a to výsledkem svědka Ing. E. S. z důvodu níže uvedených závěrů krajského soudu, kdy by jeho provedení bylo nevhodné a nadbytečné.
- 33. Námitky žalobce vůči napadenému rozhodnutí směřují *de facto* do průběhu dokazování před správcem daně a žalovaným. Problematikou rozložení důkazního břemene se Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací činnosti již mnohokrát zabýval (např. rozsudek ze dne 30. ledna 2008 č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. dubna 2007 č. j. 8 Afs 165/2005-67 nebo ze dne 30. října 2013 č. j. 8 Afs 75/2012-46 – všechny dostupné na www.nssoud.cz) k tomu též usnesení Ústavního soudu ze dne 29. září 2004 sp. zn. III. ÚS 365/04 nebo nálezy Ústavního soudu ze dne 24. dubna 1996 sp. zn. Pl. ÚS 38/95 (dostupné na nalus.usoud.cz). Lze tak shrnout, že v daňovém řízení platí zásada, že je to

daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti a břemeno důkazní ve vztahu k těmto tvrzením (§ 92 odst. 3 d. ř.). Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečností (§ 92 odst. 5 písm. c) d. ř.). Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno, leží na daňovém subjektu důkazní břemeno tak, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy.

34. Zásadu volného hodnocení důkazů nelze směšovat se správním uvážením. V případě správního uvážení zákon poskytuje správnímu orgánu ve stanovených hranicích volný prostor k úvaze a rozhodnutí. Tento prostor, kdy s existencí určitého stavu není jednoznačně spojen jediný právní následek a zákonodárce dává správnímu orgánu možnost zvolit po zvážení daných okolností jedno z více řešení předvídaných právní normou, bývá typicky vymezen formulací „správní orgán může“, „lze“ apod. (blíže viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 4. 2014, č. j. 8 As 37/2011 – 154). Zákon sice nepředepisuje a ani nemůže předepisovat bližší pravidla pro hodnocení jednotlivých důkazů a jejich vzájemné souvislosti, toto hodnocení však musí být vždy přezkoumatelné jak odvolacím či přezkumným orgánem, tak i soudem.
35. Základem komisionářské smlouvy je zařízení určité obchodní záležitosti, komisionářovo jednání vlastním jménem na účet komitenta, úplatnost a skutečnost, že oba subjekty smlouvy jsou podnikateli. Zařízení obchodní záležitosti spočívá obvykle v závazku prodat či koupit movité věci s tím, že předmětem činnosti komisionáře bude vždy právní úkon, nejčastěji uzavření smlouvy, a to smlouvy kupní, mohlo by však jít vzhledem k poměrně neurčitěmu vymezení např. i o smlouvu o dílo. Slovnímu spojení svým jménem a na svůj účet běžně obchodní praxe přikládá ten význam, že upravuje oprávnění komisionáře užít finanční prostředky svěřené komitentem k obchodům uzavíraným komisionářem a povinnost následně s komitentem obchod vypořádat.
36. Případné vyloučení komitenta z řetězu vlastníků a skutečnost, že komisionář při převodu vlastnického práva na třetí osobu vystupuje jako vlastník a převodce, ještě neznamená, že kupní cena získaná prodejem je příjmem náležejícím komisionáři. Jak již bylo uvedeno, komisionář jedná na účet komitenta a bez zbytečného odkladu po uskutečnění celé obchodní záležitosti je povinen vydat komitentovi vše, co při tom získal. Nebylo-li tedy mezi účastníky sjednáno něco jiného, náleží hospodářský prospěch získaný prodejem zcela komitentovi. Při aplikaci ZDP je třeba v první řadě zkoumat, zda při uskutečnění příjmu dochází taktéž ke zvýšení majetku daňového subjektu (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 16. 8. 2007, sp. zn. IV. ÚS 650/05, č. 130/2007 Sb. ÚS). Příjmem podléhajícím dani z příjmů fyzických osob je zvýšení majetku daňového poplatníka. Musí se jednat o příjem skutečný, a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto zvýšení majetku musí u daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, aby bylo skutečně využitelné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, čj. 2 Afs 42/2005-136, č. 843/2006 Sb. NSS). Pokud jde o příjem získaný prodejem komisionářem při zařizování obchodní

záležitosti, která je předmětem komisionářské smlouvy, je zřejmé, že bez ohledu na vlastnické vztahy náleží veškerý dosažený hospodářský prospěch komitentovi, stejně tak jde k jeho tíži i případná ztráta. Z hlediska zákona o daních z příjmů je třeba posuzovat příjem získaný prodejem komisionářem na účet komitenta jako zdanitelný příjem komitenta, ledaže by z obsahu komisionářské smlouvy vyplývalo, že příjem nebo jeho část náleží komisionáři. Zdanitelným příjmem komisionáře je naopak obvykle pouze odměna (úplata) za zařízení dané obchodní záležitosti pro komitenta. Pokud tedy žalobce uzavřel komisionářskou smlouvu, jejímž předmětem bylo zprostředkování a zajištění obchodů, je jeho povinností prokázat v daňovém řízení nejen existenci tohoto právního úkonu, ale i faktické naplnění jeho obsahu, tj. že ze strany komisionáře došlo k plnění dohodnutého závazku spočívajícího ve zprostředkování a zajištění obchodu ve prospěch žalobce a že žalobce v příčinné souvislosti s činností komisionáře uzavřel označené smlouvy se třetími osobami (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. března 2005, č. j. 5 Afs 40/2004 - 59, č. 1251/2007 Sb. NSS).

37. Mandátní smlouva je zvláštní označení pro příkazní smlouvu v obchodních závazkových vztazích, že stranami smlouvy jsou mandatář (jednající) a mandant (ten, za kterého se jedná) a že pojmovým znakem mandátní smlouvy je závazek mandatáře zařídit určitou obchodní záležitost jménem a na účet mandanta a závazek mandanta zaplatit za zařízení záležitosti mandatáři úplatu. Z mandátní smlouvy nevyplývá oprávnění mandatáře jednat vlastním jménem. Pokud tedy žalobce uzavřel mandátní smlouvu, je jeho povinností prokázat v daňovém řízení nejen existenci tohoto právního úkonu, ale i faktické naplnění jeho obsahu, tj. že ze strany mandatáře došlo k plnění dohodnutého závazku spočívajícího zařídit určitou obchodní záležitost jménem a na účet mandanta a že žalobce v příčinné souvislosti s činností mandatáře uzavřel označené smlouvy se třetími osobami jeho jménem.
38. V daňovém právu se pro posouzení obsahu jednání fyzických či právnických osob, tedy i smluv, předně použije zásada materiální pravdy, která nachází své místo v § 8 odst. 3 d. ř. Zásada materiální pravdy předpokládá, že pro účely daňových předpisů je rozhodný skutečný obsah jednání osoby zúčastněné na správě daní, nikoliv jeho formální označení. Pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti není rozhodné, jaký smluvní typ účastníci volili ve sféře práva soukromého, ale rozhodné je to, jak je obsah úkonu definován pro účely zdanění v právu veřejném, neboť veřejnoprávní daňové předpisy nedávají daňovým subjektům volbu v tom, jakým způsobem mohou příjem z uzavřeného právního vztahu zdanit a správce nezkoumá vůli daňového subjektu simulovat právní úkon a jím založený právní vztah, ale zkoumá, zda řádně zjištěný skutkový stav jednoznačně určil skutečný obsah vzniklého právního vztahu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2004, č. j. 5 Afs 22/2003 - 55, rozsudek ze dne 24. 10. 2013, č. j. 5 Afs 6/2012 - 30, či rozsudek ze dne 17. 1. 2008, č. j. 9 Afs 111/2007 - 102).
39. Vzhledem k posuzované věci považuje krajský soud za vhodné uvést, že ze správního spisu jednoznačně vyplývá, na základě čeho (jakých skutečností) žalovaný (resp. správce daně) vyměřil žalobci doměrek daně z příjmu, když krajský soud tyto základy pro výpočet daně z příjmu, tak jako vlastní výpočet považuje za správný a odkazuje na obsah správního spisu.

40. Dále považuje krajský soud za vhodné uvést, že žalobce uplatňoval paušální výdaje v rozsahu 60 % příjmů, což nebylo ani v daňovém řízení, ani v soudním řízení jakkoliv zpochybněno. Za dané situace tak zásadním pro posouzení závěrů žalovaného bylo, zda příjmy zjištěné správcem daně, resp. žalovaným byly příjmy, které podléhaly dani z příjmů fyzických osob či nikoliv. Mezi žalobcem a žalovaným, resp. správcem daně nebylo rozporu ani v tom, že v daňové kontrole zjištěné příjmy na účtech vedených u České spořitelny, a. s. a Raiffeisenbank, a. s., které zvýšily dodatečně zjištěný základ daně, byly příjmy osvobozené od daně z příjmu či příjmy, ze kterých již daň byla zaplacená. Sporné bylo, zda se jedná o příjmy žalobce z výkonu jeho podnikatelské činnosti (tedy příjmy zdanitelné dle § 7 odst. 1 ZDP) či o příjmy třetích osob nepodléhající zdanění příjmů žalobce.
41. Žalobce předně namítal, že žalovaný, resp. správce daně neprovedl důkazy zákonným způsobem. Krajský soud připouští, že žalovaný, resp. správce daně, používal při svém hodnocení důkazů slovo „osvědčil“, resp. „neosvědčil“, nicméně z uvedených použitých slov nelze dovodit, že by žalovaný, resp. správce daně neprovedl důkazy v souladu s d. ř. Uvedené slovní spojení je výrazem používaným v dřívější úpravě dokazování v daňovém řízení (§ 31 odst. 4 zák. č. 337/1992 Sb.), který značil, že provedené důkazní řízení osvědčilo, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem. Z předloženého správního spisu se podává, že správce daně, resp. žalovaný žalobcem předložené důkazy řádně zhodnotil jednotlivě, tak jako ve vzájemné souvislosti, přičemž v napadeném rozhodnutí zcela jasně a konkrétně vysvětlil, proč k těmto důkazům při svých závěrech nepřihlédl, tedy jinak řečeno, proč tyto důkazy nevzal za rozhodné pro své závěry. V případě emailové korespondence to žalovaný vysvětlil tím, že nelze zjistit, od koho tato korespondence pochází. V případě předložených smluv měl žalovaný pochybnosti o jejich naplnění a v případě žalobcem předložených seznamů a potvrzení žalovaný rovněž vyslovil kvalifikované pochybnosti, nadto uvedl, že údaje z nich zjištěné nemůže ztotožnit s údaje vyplývající z celních dokumentů. Tedy dle závěru krajského soudu podal žalobce jednoznačné a přezkoumatelné vysvětlení, proč tyto důkazy na závěrech žalovaného (správce daně) ničeho nezměnily. Stejně tak učinil i v případě navrženého výsledku zástupců společností F. T. Ltd., resp. i. Ltd. Uvedený postup žalovaného pak krajský soud neshledává rozporným se zákonem a na újmu právům žalobce, který se nadto mohl v průběhu daňového řízení řádně vyjadřovat ke všem provedeným důkazům, účastnit se provádění výsledků svědků a navrhopvat vlastní důkazy, přičemž byl správcem daně či žalovaným opakovaně vyzýván k prokázání konkrétních skutečností. To, že žalobce nesouhlasí se závěry správce daně, resp. žalovaného, které si z provedeného dokazování učinil, neznamena, že žalovaný či správce daně postupovali v rozporu s d. ř. Námitku žalobce směřující do zákonnosti provádění dokazování tak krajský soud důvodnou neshledává.
42. Zbylé žalobní námitky pak krajský soud rovněž nepovažuje za důvodné. Jak se podává z obsahu správního spisu, správce daně, resp. žalovaný považoval zjištěné příjmy na účtech žalobce vedených u České spořitelny, a. s. a Raiffeisenbank, a. s. v roce 2009 (v rozsahu 2 870 705 Kč), v roce 2010 (v rozsahu 3 035 569 Kč) a v roce 2011 (v rozsahu 2 281 826 Kč) za příjmy, které byly příjmy dle § 7 ZDP a žalobcem nebyly uvedeny v příslušných příznacích k dani z příjmu za uvedené roky a řádně zdaněny se závěrem, že žalobce

neprokázal, že by se jednalo o peněžní prostředky jiných subjektů. Naopak žalobce v průběhu celého daňového řízení tvrdil, že se jednalo o finanční prostředky spol. F. T. Ltd., resp. i. Ltd., pro které vykonával obchodní činnost na základě komisionářské, resp. mandátní smlouvy. Z uvedených skutečností tak vyplývá, že žalobce byl v daňovém řízení nositelem důkazního břemene ohledně prokázání existence komisionářské smlouvy, faktického naplnění jejich obsahu. Za situace, když žalobce uplatňoval výdajový paušál ve výši 60 %, pak nemusel prokazovat náklady prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Z tohoto pohledu pak je nerozhodné, zda žalobce využil nějaké finanční prostředky získané z prodeje hodinek a zapalovačů na nákup dalšího zboží, neboť příjmy dosažené z takového prodeje budou vždy příjmy žalobce dle § 7 ZDP podléhající dani z příjmu.

43. Dle krajského soudu však žalobce své důkazní břemeno neunesl. V daňovém řízení vyvstaly zcela důvodné pochybnosti o žalobcem předložených dokladech týkajících se spolupráce se spol. F. T. Ltd., resp. i. Ltd., které správce daně (žalovaný) řádně uvedl a odůvodnil ve zprávě o daňové kontrole, resp. v žalobou napadeném rozhodnutí a krajský soud se s takto vymezenými pochybnostmi zcela ztotožňuje. Je to především skutečnost, že žalobce nevedl žádnou evidenci, ze které by jednoznačně vyplývalo rozdělení obchodování pro uvedené společnosti a pro žalobce jako fyzické osoby – podnikatele. Naopak, žalobce přijímal platby za dodané zboží na dva účty (Česká spořitelna, a. s. a Raiffeisenbank, a. s.), aniž by z nich vyplývalo, co je příjmem spol. F. T. Ltd. (tvrzeného komitenta) či spol. i. Ltd. (tvrzeného mandanta). Tyto platby byly definovány ve výpisech z účtu pouze jejich odesílateli. V řízení bylo slyšeno několik svědků, přičemž žádný z nich nevypověděl, že by mu bylo jasné, že vlastníkem dodávaného zboží je spol. F. T. Ltd., resp. i. Ltd., naopak, z výpovědí svědků vyplývá, že toto zboží nakupovali z internetového obchodu www.ixxx.cz a kdo byl vlastníkem dodaného zboží nevěděli. Z některých faktur sice vyplývá, že dodavatelem byla označena spol. i. L., avšak samotné označení této společnosti na faktuře ničeho nesvědčí o tom, že by k dodávce zboží docházelo na základě tvrzené mandátní smlouvy. Z dokladů získaných správcem daně naopak vyplývá, že dodávky zboží od dodavatelů z třetích zemí a EU byly přijímány žalobcem a nikoliv spol. F. T. Ltd., resp. i. Ltd. a z těchto dokladů ani nevyplyvá, že by žalobce jednal za třetí osobu na základě přímého či nepřímého zastoupení či že by k dodávkám tohoto zboží docházelo na základě pokynů spol. F. T. Ltd., resp. i. Ltd. Žalobce sice předložil dvě smlouvy, a to smlouvu komisionářskou (uzavřenou se společností F. T. Ltd.), resp. mandátní (uzavřenou se spol. i. Ltd.), avšak samotný způsob jejich uzavření vzbuzuje pochybnosti, neboť se tak stalo bez součinnosti žalobce, kdy tento byl sám osloven spol. F. T. Ltd. a samotná smlouva mu byla doručena kurýrem, přičemž zástupce uvedené společnosti nikdy neviděl. V případě jednání se zástupcem spol. i. Ltd. se pak jednání mělo konat na letišti ve Vídni, kdy žalobce se odlišoval ve své výpovědi, kdo vše schůzky byl přítomen od výpovědi svědka R. M., přičemž jeho vysvětlení, že se vyjadřoval jen ke své osobě, je nevěrohodné. Za takové situace mu měly být zaslány na počátku smluvního vztahu hodinky „pro rozjezd spolupráce“, avšak k této zásilce není dohledatelný celní doklad a seznam hodinek předložený žalobcem (a jím vypracovaným) není možné porovnat se žádným jiným dokladem, ze kterého by vyplývalo, že tyto hodinky byly skutečně žalobci dodány. Pokud se týká žalobcem předložené emailové korespondence,

pak se jedná o písemnosti, ze kterých nelze seznat, zda skutečně byly zaslány emailovou poštou a že se jednalo o výtisk emailové korespondence, navíc jsou vyhotoveny v jazyce anglickém žalobce, nepředložil jejich překlad do jazyka českého. Pokud se týká nedatovaných dopisů, adresovaných Ms. R., pak z nich nelze seznat, kdy byly vyhotoveny, a z obsahu správního spisu se nepodává, že by byly rovněž zaslány adresátu. Žalobce sice předložil seznamy, ve kterých jsou uvedeny kolonky Date (s uvedením datumů), Amount (s uvedením částek), Recipient (s uvedením označení žalobce, resp. F. T. Ltd., resp. i. Ltd.), na konci seznamů je uveden sumář a seznamy jsou podepsány nečitelným podpisem, avšak ani z těchto seznamů nelze uzavřít, že by spolupráce mezi žalobcem a společnostmi probíhala, když se jedná o listiny bez data jejich vystavení a v nich uvedené údaje nelze spárovat s žádnou jinou písemností, ze které by vyplývala skutečnost, že se jedná o konkrétní zboží. Navíc byl to žalobce, který si podle vlastních slov měl sám vybírat, co ze zboží bude prodávat vlastním jménem a co jako misionář či mandatář, tedy bez jakéhokoli pokynu spol. F. T. Ltd., resp. i. Ltd., což neodpovídá povinností komisionáře, resp. mandátáře. Navíc v případě obou smluv neproběhlo žádné finanční vyrovnání, tak jako nebyly prokázány žádné finanční toky v průběhu trvání těchto smluv od žalobce směrem k uvedeným společnostem, jak by se bývalo předpokládalo v případě, že by se jednalo o klasické komisionářské zastoupení či zastoupení na základě mandátní smlouvy. Naopak žalobce si mohl ponechat příjmy získané z prodeje zboží k nákupu dalšího zboží (s tím, že nerozlišoval na svém účtu, co je příjmem jeho jako podnikatele fyzické osoby a co příjmem uvedených společností) a žádný takový seznam jím vytvořený během tvrzené spolupráce nepředložil. Seznamy, které předložil, postrádají datum jejich vzniku a byly předloženy až v průběhu odvolacího řízení. To svědčí o tom, že žalobce žádný takový seznam neměl a nevedl. Navíc jím deklarované příjmy v nedatovaných dopisech Ms. R. neodpovídají příjmům, které jsou uvedeny v jím předložených seznamech, které měly vypracovat předmětné společnosti. Zcela pochybným je taktéž tvrzení žalobce, že po ukončení spolupráce odevzdal veškeré písemnosti uvedeným společnostem a nic si tedy neponechal pro případnou daňovou kontrolu, to vše za situace, kdy jak již bylo několikrát uvedeno, z jeho účtu nelze zjistit, které zboží bylo prodáno jeho jménem a které dle tvrzeného zastoupení. Na uvedené by pak nemohl změnit nic ani žalobcem navržený výsledek zástupců uvedených společností, když tito zástupci se skutečně nemohou vyjádřit k tomu, jak má žalobce evidovány jednotlivé příjmy ze své činnosti a činnosti pro uvedené společnosti a jak reálně dodával zboží zákazníkům, když si o všem rozhodoval sám, a to z pohledu jejich průkaznosti pro potřeby daně z příjmů. Případné vyrovnání mezi uvedenými společnostmi (při ukončení komisionářské smlouvy) pak žalobce i přes výzvu správce daně předložil jen v českém jazyce, a to bez jakýchkoli podpisů spol. F. T. Ltd., resp. i. Ltd., navíc z uvedené listiny se nepodává, že by byla zúčtována tvrzená činnost žalobce pro spol. F. T. Ltd. Navíc krajský soud postrádá jakkoliv ekonomický význam takové spolupráce, kdy žalobce tvrdí, že na začátku spolupráce mu byly zaslány hodinky v hodnotě cca. 200 000 až 250 000 Kč, avšak nikdy nebyly provedeny žádné peněžní transfery od žalobce, kterým by žalobce převedl spol. F. T. Ltd. výsledek své činnosti po odečtení sjednané odměny a nákladů. V komisionářské smlouvě sice bylo uvedeno, že po dobu tří let nebude účtování prováděno, avšak smlouva byla ukončena před uplynutím této lhůty a z žádného důkazu nevyplývá, že i po ukončení by žalobce provedl vyúčtování se spol. F. T. Ltd. I kdyby bylo provedeno závěrečné zúčtování až po ukončení

spolupráce se spol. i. Ltd., jak tvrdil žalobce a dokládal to potvrzením spol. i. Ltd., pak i tak ekonomický smysl takové spolupráce dle soudu dán není, neboť při tvrzeném vstupním vkladu bylo uvedené společnosti předáno zboží v hodnotě 20 120 USD, tedy zboží v hodnotě vyšší jen max. o 200 000 Kč, což při žalobcem dokládaných obchodech podstatně přesahujících 1 500 000 Kč v každém roce představuje výrazný nepoměr, to za situace, kdy jiné peněžní transfery nebyly prokázány.

44. S ohledem na výše uvedené pak krajský soud považuje rozhodnutí žalovaného za správná, když závěry v nich obsažené odpovídají obsahu správního spisu a krajský soud je též závěru, že příjmy zjištěné správcem daně na dvou účtech žalovaného je třeba považovat za příjmy dle § 7 ZDP podléhající dani z příjmu, které žalobce neoprávněně nezahrnul do svých daňových přiznání za jednotlivé roky 2009, 2010 a 2011.
45. Pro nedůvodnost žaloby krajský soud dle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl, když dodatečně vyměřenou daň (její výši) v jednotlivých kontrolovaných obdobích považuje krajský soud za správný, odpovídající zákonné sazbě daně z příjmů a zjištěným skutečnostem.

G. Náklady řízení

46. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť procesně úspěšnému žalovanému dle obsahu spisu v řízení žádné náklady nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Olomouc 12. prosince 2017

Mgr. Jiří Gottwald v. r.
předseda senátu