



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D., a soudců Mgr. Václava Trajera a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse v právní věci **žalobce: A. K.**, narozeného dne „X“, se sídlem „X“, zastoupeného JUDr. Jiřím Solilem, advokátem, se sídlem Jakubská 647/2, 110 00, Praha 1, proti **žalovanému: Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 6. 2015, čj. 19378/15/5200-10421-711811,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

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

O d ů v o d n ě n í :

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 19. 6. 2015, čj. 19378/15/5200-10421-711811, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a byl potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 10. 2014, čj. 2082738/14/2507-24803-505940. Tímto dodatečným platebním výměrem správce daně podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 1 574 973 Kč a podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu sdělil žalobci výši penále 314 994 Kč.

Žalobce se v žalobě současně domáhal toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobce předeslal, že dne 14. 9. 2010 uzavřel s Mgr. J. B. smlouvu o poskytování zprostředkovatelských služeb a následně žalobce jako budoucí kupující uzavřel dne 3. 11. 2010 s budoucími prodávajícími SPS – Slezské pozemní stavby, s. r. o., (dále jen „SPS“), AUTOKREDIT, s. r. o., (dále jen „AUTOKREDIT“) a DOTASTAV MORAVA, družstvo, (dále jen „DOTASTAV“) smlouvu o budoucí smlouvě o prodeji podniku, v níž si smluvní strany sjednaly složení jistoty 10 500 000 Kč do advokátní úschovy a smluvní pokutu ve stejné výši pro případ porušení povinnosti žalobce uzavřít kupní smlouvu. Dne 19. 1. 2011 uzavřel žalobce jako složitel s Mgr. J. B. jako oprávněným a JUDr. J. S., advokátkou, jako schovatelem smlouvu o advokátní úschově, na základě které žalobce složil u schovatele dne 27. 1. 2011 v hotovosti částku 10 500 000 Kč, což dokládá potvrzení JUDr. S. o přijetí finančních prostředků do úschovy. Dne 1. 3. 2011 byl žalobce vyzván k uzavření smlouvy o prodeji podniku, k tomu však ve stanovené lhůtě nedošlo a budoucí prodávající dne 9. 6. 2011 od smlouvy o smlouvě budoucí o prodeji podniku odstoupili, uplatnili nárok na smluvní pokutu a započítali pohledávku na zaplacení smluvní pokuty oproti pohledávce žalobce na vrácení zálohy na kupní cenu 10 500 000 Kč. Dne 23. 6. 2014 uzavřel žalobce s Mgr. B. jako zástupcem budoucích prodávajících dohodu o narovnání, ve které byl jednoznačně konstatován zápočet pohledávky žalobce na vrácení zálohy na kupní cenu oproti pohledávce budoucích prodávajících ze smluvní pokuty; tím byla zcela narovnána veškerá práva a povinnosti smluvních stran. Žalobce dále dne 13. 8. 2014 požádal o prověření, zda nedošlo ke spáchání trestného činu podvodu, Policie České republiky však věc usnesením ze dne 29. 7. 2015, čj. KRPT-208905-47/TČ-2014-070082, odložila. V tomto usnesení uvedla, že prověřováním bylo zjištěno, že žalobce dne 27. 1. 2011 předal jistinu 10 500 000 Kč osobě, která se vydávala za JUDr. J. S., a nebyly zjištěny skutečnosti, které by vedly k závěru, že ke složení jistiny nedošlo, a proto policie připustila, že došlo ke spáchání zločinu podvodu podle § 209 odst. 1, 5 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, kterého se měla dopustit doposud neustanovená žena ve věku 40 až 50 let, vydávající se za JUDr. J. S., která uvedla žalobce v omyl a k jeho škodě se neoprávněně obohatila o 10 500 000 Kč.
3. Žalobce připomněl, že správce daně měl od počátku k dispozici veškeré jeho účetnictví, ze kterého si nejprve nevybral nic a teprve po zásahu žalovaného si vybral pouze malou část. Tato skutečnost není v napadeném rozhodnutí zaznamenána, pouze je konstatováno, že žalobce údajně neprokázal svá tvrzení. Žalobce uvedl, že ačkoli byl daňovými orgány vždy k dispozici kompletní spisový materiál, vždy si z něj účelově vyňaly pouze jednotlivé části se zjevnou snahou odůvodnit svá rozhodnutí. Podle žalobce proto řízení před daňovými orgány trpí vadami. Napadené rozhodnutí označil žalobce za nezákonné, neboť byl přesvědčen, že žalovaný měl dodatečný platební výměr zrušit, když nebyly splněny podmínky pro jeho vydání. Obě rozhodnutí pak podle žalobce spočívají na nesprávně zjištěném skutkovém stavu a na nesprávném právním posouzení. Žalovanému žalobce vytkl, že nepostupoval v souladu s daňovým

řádem, neboť žalobci neumožnil uplatňovat jeho práva, neposkytl mu přiměřené poučení o jeho právech a povinnostech, ani jej nevyzval k prokázání skutečností, jež později hodnotil jako potřebné pro správné stanovení daně. V důsledku toho považoval žalobce napadené rozhodnutí za zcela překvapivé a v rozporu s principem ochrany legitimních očekávání.

4. Podle žalobce byla výzva k prokázání toho, jakým způsobem došlo k porušení smluvních podmínek, tedy na základě jakých okolností vznikla žalobci povinnost k úhradě smluvní pokuty, formulována velmi povrchně, obecně a nebylo z ní patrné, jaké konkrétní dokumenty má žalobce doložit. Žalobce se proto divil nad tím, že závěry napadeného rozhodnutí jsou založeny na tom, že žalobce nepředložil písemnou výzvu pana B. jakožto budoucího prodávajícího adresovanou žalobci jakožto budoucímu kupujícímu k uzavření smlouvy prodeji podniku. Žalobce připustil, že čl. V smlouvy o smlouvě budoucí takovou výzvu upravuje, nicméně v průběhu řízení před správcem daně nebyl žalobce k předložení této výzvy vyzván, a proto předpokládal, že správce daně považoval za prokázané (mj. na základě shodných výpovědí pana B. a žalobce), že tato výzva byla učiněna. Zdůraznil, že z obsahu výzvy správce daně nebylo v jeho objektivních možnostech vyvodit, že k prokázání této skutečnosti vyžadoval správce daně předložení dalších listinných důkazů nebo že tuto skutečnost pokládal za zásadní pro své rozhodnutí. Podle žalobce v případě, že správce daně nepovažoval učinění výzvy ze strany pana B. za dostatečně prokázané, bylo podle § 6 odst. 2 daňového řádu jeho povinností žalobce konkrétně k předložení tohoto dokumentu vyzvat a poučit jej o následcích nesplnění této povinnosti. To správce daně nedodržel a nedostatečnou specifikací toho, jaké listiny má žalobce předložit, porušil rovněž § 92 odst. 4 daňového řádu. Obecně formulovanou výzvou správce daně svou poučovací povinnost nesplnil, čímž zkrátil žalobce na jeho právech.
5. Žalobce zdůraznil, že na předmětnou naprosto neurčitou a nekonkrétní výzvu obšírně reagoval svým podáním ze dne 18. 5. 2015, a proto se neztotožnil se závěrem žalovaného, že údajně nedoložil důkazní prostředky, že záloha na úhradu kupní ceny byla skutečně uhrazena podle podmínek smlouvy o smlouvě budoucí a následně použita na úhradu smluvní pokuty. Toto tvrzení žalovaného označil žalobce za pouhou nic neříkající proklamaci, která se nijak nevypořádává se žalobcem uváděnými skutečnostmi doloženými rozsáhlým důkazním materiálem. Žalobce proto označil napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné.
6. Podle žalobce bylo napadené rozhodnutí zcela překvapivé, neboť je vzhledem k průběhu řízení nemohl očekávat. Podotkl, že správce daně během řízení nijak nevyjádřil své pochybnosti, případně názor o tom, že se neztotožnil se shodným tvrzením pana B. a žalobce ohledně učinění výzvy k uzavření smlouvy o prodeji podniku. Tento názor byl vyjádřen až v napadeném rozhodnutí, tudíž žalobci nebyla dána možnost jej vyvrátit a předložit relevantní listinné důkazy. Žalobce zopakoval, že z obecné výzvy správce daně mu objektivně nemohlo být zřejmé, jaké konkrétní pochybnosti správce daně má, jaký konkrétní důkaz by měl žalobce k jejich vyvrácení předložit a jaké skutečnosti má prokazovat. Podle žalobce je tento postup daňových orgánů v rozporu s rozhodnutími

Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 55/2013, 5 Afs 57/2011 a 9 Afs 110/2007, z nichž zdůraznil povinnost správce daně prokázat důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, a povinnost správce daně ve výzvě uvést konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového přiznání či dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Žalobce konstatoval, že v rozporu s ustálenou judikaturou nebyla splněna podmínka řádné a odůvodněné výzvy k doplnění daných skutečností a vyvrácení pochybností. Poznamenal, že kdyby správce daně dostal své zákonné povinnosti řádně specifikovat, jaké listiny má žalobce předložit, a řádně jej poučil, žalobce by výzvu pana B. mohl doložit. Žádnou takovou výzvu však správce daně žalobci neadresoval, proto žalobce vycházel jen z obecně formulované výzvy a měl za to, že o učinění výzvy k uzavření smlouvy o prodeji podniku neměl správce daně žádné pochybnosti.

7. Žalobce uzavřel, že vzhledem ke skutečnosti, že ve věci byl proveden zápočet, který nebyl rozporován a byl zaznamenán v účetnictví obou stran, žalobce nepředpokládal, že je třeba tuto zjevně nespornou skutečnost dále prokazovat, zejména když správci daně poskytl veškeré účetnictví a dokumentaci. Označil za podivné, že si daňové orgány vybraly ze spisu jen „části k zamítnutí“ a zcela ignorovaly důkazy potvrzující žalobcem tvrzené skutečnosti, zejména výzvu k plnění ze strany Mgr. B., která byla od počátku součástí spisu. O laxnosti a účelovosti daňových orgánů podle žalobce svědčí i skutečnost, že správce daně naprosto selhal při své zákonem svěřené funkci, neboť za celou uplynulou dobu čtyř let nebyla podle informací žalobce provedena kontrola účetnictví na straně Mgr. B. Žalobce zdůraznil, že zejména z důvodu toho, že požadavek na předložení písemné výzvy pana B. nebyl nikdy explicitně vznesen, je nutné považovat napadené rozhodnutí za nezákonné.

Vyjádření žalovaného k žalobě

8. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Popsal průběh řízení a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Neztotožnil se s názorem žalobce, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, a konstatoval, že správce daně své důkazní břemeno stran pochybností o oprávněnosti uplatnění smluvní pokuty jako daňově uznatelného nákladu unesl. Podle žalovaného neodpovídá tvrzení žalobce o obecnosti a neurčitosti výzvy k prokázání, na základě jaké skutečnosti vznikla žalobci povinnost k úhradě smluvní pokuty, skutečností zjištěným z obsahu spisového materiálu. Žalovaný k tomu poukázal na výzvu k prokázání skutečností ze dne 15. 8. 2013, seznámení s výsledky kontrolního zjištění ze dne 11. 11. 2013 a výzvu k prokázání skutečností ze dne 4. 5. 2015. Dodal, že v průběhu řízení správce daně neuvedl, že by považoval za prokázané, že Mgr. B. vyzval žalobce k uzavření kupní smlouvy. Z textu smlouvy o budoucí smlouvě o prodeji podniku podle žalovaného jednoznačně vyplývá, že podmínkou pro vznik povinnosti žalobce uhradit smluvní pokutu je, že budoucí prodávající splní své

povinnosti sjednané ve smlouvě, tedy že vyzve žalobce k uzavření smlouvy o prodeji podniku. Žalovaný podotkl, že v opačném případě by žalobci povinnost uhradit smluvní pokutu nevznikla, tato by naopak vznikla budoucímu prodávajícímu, a nemohlo by pak dojít k započtení pohledávek mezi ním a žalobcem.

9. Podle žalovaného z obsahu výzvy, aby žalobce prokázal, na základě jakých skutečností mu vznikla povinnost k úhradě smluvní pokuty, přičemž ze smlouvy o budoucí smlouvě o prodeji podniku vyplývá, že mohla vzniknout jen za situace, kdy budoucí prodávající žalobce vyzval k uzavření kupní smlouvy, lze poměrně jednoduše a logicky dovodit, jak žalobce mohl vznik povinnosti uhradit smluvní pokutu prokázat. Žalovaný proto názoru žalobce o obecnosti výzvy k prokázání skutečností nepřisvědčil a doplnil, že již v řízení před správcem daně byl žalobce informován o tom, že správce daně nemá doklad prokazující, že budoucí prodávající splnil svou povinnost vyzvat žalobce k uzavření kupní smlouvy.
10. Žalovaný konstatoval, že smyslem poučovací povinnosti podle § 6 odst. 3 daňového řádu je poskytnout poučení zejména o procesních právech a povinnostech, aby mohl daňový subjekt účinně hájit svá práva. Realizací této zásady je například povinnost opatřit rozhodnutí poučením o opravných prostředcích, existenci odkladného účinku, apod. Neznamená to však povinnost správce daně nahrazovat břemeno tvrzení a důkazní daňového subjektu a vyjmenovávat mu, jaké konkrétní listiny má doložit, aby jimi prokázal svá tvrzení. Žalovaný dále poznamenal, že § 92 odst. 4 daňového řádu dává správci daně možnost vyzvat k prokázání určitých skutečností, přičemž je pak na daňovém subjektu, jakým způsobem tyto skutečnosti doloží. Podle žalovaného nebylo napadené rozhodnutí překvapivé, neboť správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 4. 5. 2015 konkrétně uvedl, jakou skutečnost má žalobce prokázat, přičemž – jak vyplývá ze smlouvy o smlouvě budoucí – bylo možné tuto skutečnost jednoduše prokázat předložením výzvy k uzavření smlouvy o prodeji podniku.

Ústní jednání soudu

11. Při jednání soudu konaném dne 22. 11. 2017 substituční právní zástupkyně žalobce trvala na tom, že žaloba byla podána důvodně a žalobou napadené rozhodnutí nemůže obstát.
12. Pověřená pracovnice žalovaného při tomtéž jednání odkázala na písemné vyjádření žalovaného k žalobě a konstatovala, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem.

Správní spis

13. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující podstatné skutečnosti. Dne 2. 7. 2013 správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2010 a 2011. Uvedl, že v rámci vyhledávací činnosti zjistil, že žalobce v roce 2011 uplatnil jako náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů smluvní pokutu ve výši 10 500 000 Kč, nebyly však doloženy žádné listiny ani jiné důkazní prostředky potvrzující porušení smlouvy o smlouvě budoucí, a tím oprávněnost nároku na smluvní pokutu. Správci daně tak vznikla pochybnost, zda

došlo k takovému porušení podmínek smlouvy o smlouvě budoucí, které zakládá nárok na úhradu smluvní pokuty žalobcem a její zaúčtování do nákladů.

14. Smlouvou o budoucí smlouvě o prodeji podniku uzavřenou dne 3. 11. 2010 mezi SPS, AUTOKREDIT a DOTASTAV jako budoucími prodávajícími a žalobcem jako budoucím kupujícím se žalobce zavázal uzavřít ohledně podniků všech budoucích prodávajících nejpozději do pěti měsíců smlouvu o prodeji podniku za kupní cenu 35 000 000 Kč, která odpovídala stavu prodávaných podniků bez jakýchkoli vad. Kupní cena měla být uhrazena formou zálohy a doplatku, přičemž žalobce se zavázal uhradit před podpisem kupní smlouvy do advokátní úschovy jistotu ve výši 10 500 000 Kč. Budoucí prodávající byli povinni nejpozději do jednoho měsíce před uplynutím lhůty k uzavření smlouvy o prodeji podniku, upravené v čl. II smlouvy o smlouvě budoucí, písemně žalobce k uzavření smlouvy vyzvat. Žalobce se jako budoucí kupující zavázal v případě, že poruší svou povinnost uzavřít kupní smlouvu ve sjednané lhůtě, ačkoli budoucí prodávající všechny své povinnosti sjednané v této smlouvě splnili, zaplatit budoucím prodávajícím smluvní pokutu ve výši 10 500 000 Kč s tím, že zaplacením smluvní pokuty jeho závazek k uzavření smlouvy o prodeji podniku nezaniká. Ke stejné smluvní pokutě se zavázali také budoucí prodávající, poruší-li svou povinnost vyzvat žalobce k uzavření smlouvy v dohodnuté lhůtě, případně povinnost uzavřít smlouvu o prodeji podniku ve sjednané lhůtě, ačkoli žalobce své smluvní povinnosti splnil.
15. Podle smlouvy o advokátní úschově ze dne 19. 1. 2011 uzavřené mezi JUDr. J. S., advokátkou, jako schovatelkou, žalobcem jako složitelem a Mgr. J. B. jako oprávněným, se žalobce zavázal do čtyřiceti dnů od uzavření smlouvy složit do advokátní úschovy v hotovosti částku 10 500 000 Kč za účelem složení jistoty na splnění povinností z výše uvedené smlouvy o smlouvě budoucí o prodeji podniku ze dne 3. 11. 2010. Schovatelka se přitom zavázala, do pěti pracovních dnů od doložení příslušné listiny vrátit částku jistoty tvořící předmět úschovy složiteli, pokud obdrží písemné potvrzení oprávněného, že složitel řádně splnil své povinnosti ze smlouvy o smlouvě budoucí, nebo vydat částku oprávněnému, pokud bude jednoznačně prokázáno, že složitel porušil své povinnosti ze smlouvy o smlouvě budoucí a jistota má být vyplacena oprávněnému z titulu smluvní pokuty. Smluvní strany se dále dohodly, že odměna za provedení úschovy včetně jejích nákladů bude hrazena oprávněným; konkrétní výše odměny a nákladů není ve smlouvě uvedena. Ve vyrozumění ze dne 27. 1. 2011 schovatelka potvrdila, že uvedeného dne byla do úschovy složena částka 10 500 000 Kč.
16. Dopisem ze dne 31. 1. 2011 žalobce požádal společnost SPS o umožnění ekonomicko-právní prověrky podniku. Na to reagoval Mgr. B. dopisem ze dne 10. 2. 2011, v němž navrhl termín od 28. 2. 2011 do 3. 3. 2011. Tento termín žalobce potvrdil dopisem ze dne 16. 2. 2011, k němuž přiložil seznam potřebné dokumentace. Na to jednatel společnosti SPS dne 28. 2. 2011 odpověděl, že je překvapen rozsahem a podrobností požadavků na předložení dokumentace o podniku s tím, že s ohledem na tento rozsah nebude možné prověrku uskutečnit v dohodnutém termínu. Dopisem ze dne 12. 4. 2011 sdělila společnost SPS žalobci, že přichystali veškerou požadovanou dokumentaci, a požádala o návrh nového termínu prověrky. Dopisem ze dne 25. 4. 2011 žalobce oznámil společnosti SPS, že ačkoli dosud nedodala všechny požadované dokumenty a prověrka nebyla dosud dokončena, vyplývá z ní závěr, že se podnik zdaleka nenachází

ve stavu, jaký byl prezentován při uzavírání smlouvy o smlouvě budoucí o prodeji podniku, neboť z předložených podkladů je zřejmé, že v rámci podniku de facto neexistují žádné vnitřní procesy, zcela chybí jakýkoli interní informační systém, dokumentace k jednotlivým zakázkám je nekompletní, jednotlivé doklady neodpovídají a veškerá agenda je ve značném nepořádku. Žalobce současně konstatoval, že z ekonomického pohledu jsou předběžné závěry ještě horší, neboť podnik negeneruje žádný zisk, společnost se nachází ve ztrátě, resp. je předlužená, a aktuální ekonomický výhled v žádném případě neodpovídá očekáváním žalobce, resp. informacím poskytnutým při podpisu smlouvy o smlouvě budoucí. Žalobce uzavřel, že za tohoto stavu je realizace celé transakce zásadně ohrožena. Dopisem ze dne 4. 5. 2011 žalobce urgoval odpověď společnosti SPS k závěrům ekonomicko-právní prověrky podniku a požadoval co nejdříve uskutečnit osobní jednání, při němž by se problematické otázky prodiskutovaly a obnovilo se jednání o kupní ceně, neboť se poměrně významně změnily okolnosti předpokládané transakce a původně dohodnutá kupní cena značně převyšuje skutečnou hodnotu podniku.

17. Dopisem ze dne 27. 5. 2011 žalobce oznámil společnosti SPS ukončení spolupráce a vyzval ji k vrácení zálohy na kupní cenu. Uvedl, že ani dokončení due dilligence (stále bez dodání některých podkladů od společnosti SPS) nevyvrátilo jeho obavy předestřené v dopisu ze dne 4. 5. 2011, podnik je ve velmi nepříznivém stavu po stránce ekonomické i provozní, účetní a právní dokumentace je vedena velmi špatně a původně sjednaná kupní cena neodpovídá hodnotě podniku. Žalobce konstatoval, že vzhledem k tomu, že společnost SPS nereaguje na jeho poslední dopisy týkající se zjištěných nedostatků, ani jinak nepokračuje v jednání k uskutečnění dohodnuté transakce, žalobce nadále nebude mít o koupi podniku zájem a žádá o vrácení zálohy na kupní cenu ve výši 10 500 000 Kč složené v souladu se smlouvou o smlouvě budoucí, a to do deseti dnů od doručení tohoto oznámení.
18. Dopisem ze dne 9. 6. 2011 Mgr. B. žalobci sdělil, že obdržel jeho dopisy týkající se závěrů prováděné prověrky včetně posledního dopisu s požadavkem na vrácení zálohy. Konstatoval, že se závěry žalobce nesouhlasí, výhrady označil za abstraktní s tím, že se k nim lze těžko nějak vyjádřit. Mgr. B. uvedl, že poslední dopis žalobce chápe tak, že smlouvu o prodeji podniku žalobce uzavřít nehodlá, což Mgr. B. považoval za definitivní porušení smlouvy o smlouvě budoucí, neboť již dokonce uplynula lhůta podle čl. II a IV této smlouvy, ve které „*jste nás měl k uzavření smlouvy o prodeji podniku vyzvat.*“ Mgr. B. s ohledem na tyto skutečnosti odstoupil od smlouvy o budoucí smlouvě o prodeji podniku a uplatnil vůči žalobci nárok na zaplacení smluvní pokuty ve výši 10 500 000 Kč, neboť žalobce podle něj porušil svou povinnost k uzavření smlouvy o prodeji podniku. Současně Mgr. B. započel svou pohledávku na zaplacení smluvní pokuty vůči pohledávce žalobce za společností SPS na vrácení zálohy na kupní cenu, čímž považoval celou transakci za uzavřenou s tím, že vůči sobě nemají žádné závazky ani pohledávky.
19. V protokolu o jednání ze dne 17. 7. 2013 označila zástupkyně žalobce Ing. J. V. předloženou dokumentaci týkající se smluvní pokuty za kompletní.

20. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 15. 8. 2013 správce daně žalobce vyzval, aby do patnácti dnů prokázal dále uvedené skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně. Ve výzvě popsal obsah smlouvy o smlouvě budoucí a smlouvy o advokátní úschově a konstatoval, že z účetního deníku zjistil, že žalobce zaúčtoval dne 27. 1. 2011 osobní vklad 10 100 000 Kč a zároveň advokátní úschovu ve výši 10 500 000 Kč. Správce daně jej proto vyzval k předložení nebo navržení důkazních prostředků prokazujících, že dne 27. 1. 2011 disponoval finančními prostředky ve výši 10 100 000 Kč. Správce daně dále upozornil na dopis žalobce ze dne 27. 5. 2011 oznamující budoucímu prodávajícímu, že podle prověrky je podnik v nepříznivém stavu a původně sjednaná cena neodpovídá jeho hodnotě, a proto nebude mít zájem o koupi podniku a žádá o vrácení zálohy na kupní cenu. Poté správce daně citoval dopis Mgr. B. ze dne 9. 6. 2011 o odstoupení od smlouvy o smlouvě budoucí a uplatnění nároku na smluvní pokutu, na základě kterého žalobce dne 30. 6. 2011 zaúčtoval smluvní pokutu 10 500 000 Kč jako ostatní provozní náklady. Správce daně konstatoval, že má pochybnost, že uvedený náklad ve výši 10 500 000 Kč byl uplatněn v souladu s § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů, neboť žalobce dosud nepředložil ani nenavrhł žádné důkazní prostředky prokazující, kdy, komu, v jaké výši a jakým způsobem byly prostředky ve výši 10 500 000 Kč jako smluvní pokuta vyplaceny. Správce daně měl dále pochybnost, že došlo k naplnění smlouvy o smlouvě budoucí v bodech týkajících se smluvní pokuty, tj. že byla smluvní pokuta realizována. Upozornil také na povinnost budoucích prodávajících do jednoho měsíce před uplynutím lhůty podle čl. II smlouvy o smlouvě budoucí písemně vyzvat žalobce k uzavření smlouvy o prodeji podniku s tím, že sankce ve výši 10 500 000 Kč byla sjednána v případě, že budoucí prodávající poruší svou povinnost vyzvat žalobce k uzavření smlouvy, a tuto sankci žalobce neuplatnil. Správce daně dále uvedl, že jeho pochybnosti podporují i skutečnosti, že se žalobce, ačkoli zjistil závažné porušení smlouvy o smlouvě budoucí v bodě týkajícím se stavu podniků, které měly být předmětem obchodu, nijak nebránil uplatnění nároku na smluvní pokutu Mgr. B., nepožadoval vrácení částky složené do advokátní úschovy a neuplatnil nárok na smluvní pokutu vůči budoucím prodávajícím. Správce daně proto vyzval žalobce k předložení nebo navržení důkazních prostředků, které prokáží, že smluvní pokuta byla v roce 2011 zaúčtována jako daňový náklad v souladu s § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů.
21. Dne 11. 11. 2013 seznámil správce daně žalobce s výsledkem kontrolního zjištění. Uvedl, že žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky a neodstranil pochybnosti správce daně. Důkazní řízení tak zůstalo v rovině tvrzení žalobce, který zaúčtoval jako daňově účinný náklad smluvní pokutu, aniž prokázal její oprávněnost a uhrazení, resp. neprokázal, že dne 27. 1. 2011 vůbec disponoval finančními prostředky, které měly být předmětem advokátní úschovy. Správce daně upozornil na to, že potvrzením JUDr. J. S. není doložena skutečnost, kdo, od koho a jakým dokladem konkrétně do advokátní úschovy převzal částku 10 500 000 Kč, smlouva o advokátní úschově ani potvrzení nejsou opatřena číslem spisu, pod kterým je případ v advokátní kanceláři veden, a chybí doklad o doručení listin. Správce daně připomněl, že v čl. 2 odst. 2 usnesení představenstva České advokátní komory č. 7/2004, účinného od 1. 9. 2004, je stanovena hranice pro převzetí prostředků klienta v hotovosti 15 000 EUR, takto převzaté prostředky je advokát povinen bez zbytečného odkladu uložit na zvláštní účet u banky a číslo tohoto účtu musí být uvedeno ve smlouvě či v protokolu o předání prostředků do úschovy. Správce daně shrnul, že žalobce neprokázal, že disponoval

prostředky, které měly být předmětem advokátní úschovy, a předložené listiny nesvědčí tomu, že k provedení transakce úschovy došlo, neboť bez uvedení čísla spisu v advokátní kanceláři JUDr. S., bez důkazu o doručení žalobci bez důkazu o skutečném předání peněz (které ve výši 10 500 000 Kč v hotovosti nemohou být advokátem přijaty, aniž by se vystavil postihu) a bez uvedení čísla depozitního účtu advokáta zůstávají pouze tvrzením o provedení transakce advokátní úschovy. Správce daně dodal, že JUDr. S. byla dne 18. 2. 2011 z advokátní komory vyškrtnuta a činnost ukončila, přičemž žalobce nedoložil, že by byly uschované prostředky z advokátní úschovy vyplaceny. Korespondence žalobce s Mgr. B. pak podle správce daně svědčí o tom, že nikoli žalobce, ale Mgr. B. nesplnil své povinnosti sjednané ve smlouvě z hlediska kupní ceny odpovídající stavu podniku. Tato skutečnost nesvědčí o tom, že žalobce porušil své povinnosti ze smlouvy o smlouvě budoucí a jistota má být vyplacena oprávněnému z titulu smluvní pokuty. Korespondence s Mgr. B. o špatném stavu podniků podle správce daně dokládá, že žalobce neuznává, že by nastaly skutečnosti k oprávněné výplatě smluvní pokuty. Správce daně dále uvedl, že smluvní pokuta byla sjednána i pro případ, že budoucí prodávající nesplní svou smluvní povinnost vyzvat žalobce k uzavření smlouvy, a dodal, že žádný důkazní prostředek dokládající splnění této povinnosti předložen nebyl. Připomněl, že pokud tato povinnost nebyla splněna, byli budoucí prodávající povinni uhradit žalobci smluvní pokutu ve výši 10 500 000 Kč. Za této situace označil správce daně za překvapivé neekonomické chování žalobce, který bez dalšího zaúčtoval smluvní pokutu pouze na základě dopisu Mgr. B. ze dne 9. 6. 2011 o jednostranném uplatnění nároku na smluvní pokutu a započtení této pohledávky se závazkem vrátit zálohu na kupní cenu. Správce daně konstatoval, že zápočet by v tomto případě ani nebyl možný, protože nebyly předloženy žádné důkazní prostředky o tom, že peněžní prostředky byly vyzvednuty z advokátní úschovy. Správce daně považoval za nepravděpodobné, že by se žalobce, pokud do advokátní úschovy složil prostředky v takové výši, choval k jejich zpětnému vydání takto laxe nebo že by nerozporoval oprávněnost smluvní pokuty, když existují právní skutečnosti, pro které tak mohl činit. Správce daně uzavřel, že uvedené skutečnosti svědčí pro jeho závěr, že žalobce neprokázal, že smluvní pokuta ve výši 10 500 000 Kč byla skutečně zaplacená, a tím porušil § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů, neboť neprokázal, že výdaje vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

22. V reakci na seznámení s výsledkem kontrolního zjištění žalobce navrhl provést důkaz výsledkem Mgr. B.
23. Ze sdělení JUDr. J. B. ze dne 3. 3. 2014 vyplynulo, že v době, kdy mělo dojít k uzavření smlouvy o advokátní úschově, nevykonávala činnost advokátky, tuto měla pozastavenou více než deset let, nikdy neměla sídlo na uvedené adrese, kde navíc k datu uzavření smlouvy již pět let nebydlela, a od uzavření manželství na konci roku 2004 nepoužívala příjmení S. Sumu 10 500 000 Kč proto do úschovy nemohla převzít, ani nepřevzala.
24. Svědek Mgr. J. B. při výslechu provedeném dne 9. 4. 2014 prostřednictvím dožádaného Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj potvrdil, že uzavřel se žalobcem smlouvu o smlouvě budoucí o prodeji podniků, a to v roce 2010, místo si nepamatoval. Smlouvu připravil žalobce a jeho právníci a se týkala podniků SPS, AUTOKREDIT

a DOTASTAV, mělo se jednat o částku 30 až 40 miliónů Kč. Na otázku, jak byla stanovena prodejní cena, svědek odpověděl, že žalobce po něm chtěl podklady, které zpracovávali asi dva měsíce, a cena byla stanovena za všechny tři podniky. Žalobci předložil všechny uzávěrky za tři až čtyři roky, obchodní vztahy, soupisy dodavatelů, odběratelů, hmotný majetek, finanční toky, závazky, pohledávky. Žalobce se byl na podniky fyzicky podívat, od společnosti AUTOKREDIT nakupoval zboží. Pokud jde o sankce pro případ porušení podmínek, celou dobu mluvili o částce zhruba 10 miliónů Kč. Žalobce podle svědka neposkytl zálohu, ale jen úschovu u notáře nebo advokáta ve výši cca 10 miliónů Kč. Svědek si nepamatoval, u kterého advokáta, bylo to v Ostravě. Uvedl, že obdržel vyrozumění o složení peněz, které je schopen předložit. Smlouvu se žalobcem podepsal v Ostravě v kanceláři advokáta, nevěděl, kde přesně to bylo. Na otázku, kdo byl advokát, svědek uvedl, že to byla nějaká paní z té kanceláře, ale nepamatoval si, jak byla stará ani jak vypadala. Svědek potvrdil existenci korespondence týkající se obchodních transakcí vyplývajících ze smlouvy o budoucí smlouvě o prodeji podniku, doklady posílal prostřednictvím šoféra, poštou, e-mailem a možná některé předal i osobně, přičemž osobní převzetí se nepotvrzovalo a originální doklady se nikdy neposílaly. Na otázku, kdy a jak jste budoucího kupujícího vyzval k uzavření smlouvy, svědek odpověděl, že si hlavně volali k uzavření smlouvy a vyzval jej několikrát, ale žalobce chtěl stále něco dokládat. Na otázku, pokud jste budoucího kupujícího v souladu se smlouvou o smlouvě budoucí nevyzval k uzavření smlouvy, uplatnil vůči vám budoucí kupující nějakou sankci, svědek uvedl, že neví, jak přesně to bylo, ale žalobce po něm požadoval zaplatit cca 10 miliónů Kč, což mu svědek neuhradil. Tu částku po svědkovi žalobce chtěl proto, že svědek něco nedodržel, bavili se převážně telefonicky, svědek chtěl také 10 miliónů Kč za neuzavření smlouvy o prodeji, ale žalobce tuto částku nikdy nevyplatil. Svědek od něj nikdy 10 miliónů Kč nedostal, ani žádná společnost v rámci tohoto obchodního případu. Svědek prostředky z advokátní úschovy nevyzvedl, vyzvednout ani nešly, museli by to podepsat oba. Peníze svědek nikdy fyzicky nepřevzal, ani k tomu nebyl advokátkou vyzván, nebyly převedeny na účet jeho osobě, ani na účet společností. Svědek nevěděl, zda byla změněna osoba poskytující advokátní úschovu, ani zda byla úschova vrácena. Na otázku, jak byl ukončen tento obchod, svědek odpověděl, že se napadali, že jeden druhému dluží, tak svědek řekl, ať si to žalobce započte. Uvedl, že si myslí, že dal žalobci výpověď, ale už to neví. Tato spolupráce probíhala do konce podnikání žalobce.

25. Dne 2. 6. 2014 byl žalobce opětovně seznámen s výsledkem kontrolního zjištění. Správce daně setrval na svých závěrech a doplnil hodnocení svědecké výpovědi Mgr. B. a sdělení JUDr. B., které podle správce daně tvrzení žalobce o úhradě smluvní pokuty vyvracejí.
26. Svědkyně JUDr. J. B. při výslechu provedeném dne 30. 7. 2014 prostřednictvím dožádaného Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj uvedla, že se domnívá, že se žalobcem se nesetkala, nezná jej, ale nevyloučila, že se tak během její advokátní praxe nebo v souvislosti s výkonem jejího současného povolání mohlo stát. Podle výpisu čísel jednacích jednotlivých kauz svědkyně se žalobcem do kontaktu nepřišla, nicméně žalobce byl veden jako účastník řízení u Okresního soudu v Ostravě, kde svědkyně pracuje. Mgr. J. B. svědkyně nezná. Ke dni 27. 1. 2011 advokátní činnost nevykonávala, neboť k 15. 5. 1996 byla jmenována soudkyní Okresního soudu v

Ostravě a tuto činnost doposud vykonává. Výkon advokacie byl svědkyni pozastaven dne 14. 5. 1996 a vyškrtuta byla 11. 2. 2011. Svědkyně se podivila nad tím, jak si žalobce vybral právě její osobu, a uvedla, že v této souvislosti podala trestní oznámení. K listině označené jako vyrozumění o přijetí prostředků do advokátní úschovy datované dnem 27. 1. 2011 svědkyně uvedla, že podpis na této listině není její, advokátní praxi v dané době nevykonávala a na uvedené adrese už ani nebydlela, navíc advokátní praxi tam nevykonávala nikdy. Také podpis na smlouvě o advokátní úschově není svědkynin. Popřela, že by jí žalobce kdykoli předal do úschovy 10 500 000 Kč, a uvedla, že ji ani nikdy nežádal o vrácení této částky, neboť jí tuto částku nepředal a svědkyně jej ani nezná. Rovněž Mgr. B. svědkyni nežádal o vyplacení dané částky, svědkyně zopakovala, že jej nezná. K příjmení S. svědkyně vysvětlila, že dne 27. 1. 2011 nebylo platné, změnila jej uzavřením manželství dne 18. 12. 2014 na B. Nepamatovala si, zda došlo ke změně příjmení i v seznamu advokátů do roku 2011. Doplnila, že je s podivem, že na žádné z listin není razítko, neboť v době, kdy vykonávala advokacii, opatřovala listiny otiskem razítka se jménem, příjmením, sídlem advokátní kanceláře a telefonním číslem. Dále uvedla, že dne 27. 1. 2011 soudila. K dotazům zástupkyně žalobce svědkyně uvedla, že věc u Okresního soudu v Ostravě, kde byl veden žalobce jako účastník řízení, neprojednávala, Mgr. B. nevyhledávala, advokátní praxi vykonávala od listopadu 1984, do roku 1990 pracovala v advokátní poradně v Ostravě, poté 1990 až 1991 samostatně, od 1992 do září 1995 s dalším kolegou a následně do 15. 5. 1996 samostatně, a to na adrese 28. října 37 v Ostravě, kterou měla zapsanu i v ČAK. Svědkyně dále k dotazům zástupkyně žalobce uvedla, že advokátní spisy archivované nemá, klienty nemůže ověřit, smlouvy o úschově nikdy neuzavírala, bankovní účet pro advokátní úschovu neměla, změny na ČAK zřejmě nehlásila a mimo tohoto případu se jí nestalo, že by se za ni někdo při výkonu advokacie vydával.

27. Dne 17. 9. 2014 byl žalobce opět seznámen s výsledkem kontrolního zjištění a dne 13. 10. 2014 s ním byla projednána zpráva o daňové kontrole, na základě které správce daně vydal dne 20. 10. 2014 dodatečný platební výměr, jímž žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 1 574 973 Kč a sdělil penále ve výši 314 994 Kč. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání.
28. V rámci odvolacího řízení správce daně na pokyn žalovaného dne 4. 5. 2015 vyzval žalobce k prokázání toho, na základě jakých skutečností došlo k uplatnění smluvní pokuty ve výši 10 500 000 Kč, kterou uplatnil jako náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Současně jej vyzval, aby prokázal, jakým způsobem došlo k porušení smluvních podmínek a na základě jakých skutečností mu vznikla povinnost k úhradě smluvní pokuty, a tyto skutečnosti doložil konkrétními písemnostmi. Na tuto výzvu žalobce reagoval podáním ze dne 18. 5. 2015, v němž žádné nové důkazní prostředky neoznačil, pouze poukázal na dosud předložené listiny, které označil za kompletní smluvní dokumentaci. Následně vydal žalovaný žalobou napadené rozhodnutí.

Posouzení věci soudem

29. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
30. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu, po prostudování obsahu předloženého správního spisu a po provedeném ústním jednání dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
31. Nejprve se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, kterou žalobce spatřoval v tom, že se žalovaný nevypořádal se žalobcem uváděnými skutečnostmi doloženými rozsáhlým důkazním materiálem. Této námitce soud nepřisvědčil, neboť žalovaný na tvrzení žalobce v napadeném rozhodnutí reagoval, a to v první řadě tím, že na straně 5 svého rozhodnutí uvedl, že předmětem sporu mezi žalobcem a správcem daně je odlišné posouzení skutečnosti, zda došlo k reálné úhradě smluvní pokuty, resp. zda byla záloha na koupi podniku vůbec složena do advokátní úschovy. Poté žalovaný přednesl svou vlastní ucelenou argumentaci, v rámci které na několika místech vyvracel námitky a tvrzení žalobce. Soud v této souvislosti podotýká, že žalobce spíše než s rozsahem vypořádání svých námitek, resp. s jejich domnělým nevypořádáním, nesouhlasí s názory žalovaného, což ovšem není otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí, nýbrž jeho věcné správnosti, resp. zákonnosti, kterou se soud bude zabývat níže. S ohledem na tyto skutečnosti vyhodnotil soud napadené rozhodnutí jako přezkoumatelné.
32. Před vypořádáním dalších žalobních bodů považuje soud za potřebné připomenout základní principy dokazování v daňovém řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení

vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.

33. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, čj. 8 Afs 62/2013 - 37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004 - 89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, čj. 3 Afs 12/2003 - 277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS, všechny tyto rozsudky jsou dostupné na www.nssoud.cz). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.
34. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vážících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nález Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, dostupný na www.usoud.cz).
35. Soud dále připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Je tedy nejprve výlučně na daňovém subjektu, aby prokázal, že náklad jím uplatněný je daňově účinný, že jej vynaložil (zda byla příslušná služba skutečně poskytnuta a daňovému subjektu odevzdána) a že tento náklad měl vazbu na dosažení, zajištění či udržení jeho příjmů. Nepostačí, prokáže-li daňový subjekt pouze to, že náklad vynaložil, a nepodaří se mu již prokázat, že služba byla skutečně nejen provedena, ale i žalobci odevzdána. Pokud se mu podaří prokázat (např. pomocí svého účetnictví), že

náklad skutečně vynaložil, a že služba byla zhotovitelem nejen provedena, ale i odevzdána, musí dále prokázat, zda uplatněný náklad skutečně sloužil k dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004 - 125, dostupný na www.nssoud.cz).

36. Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů platí, že „*[v]ýdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.*“ Z citovaného ustanovení vyplývá, že mezi základní podmínky daňové uznatelnosti nákladů patří prokázání toho, že ten který konkrétní náklad byl skutečně vynaložen. Vzhledem k tomu, že výše nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů tvoří nedílnou součást daňového tvrzení daňového subjektu, nese důkazní břemeno daňový subjekt [§ 92 odst. 3 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu], jak již ostatně bylo vysvětleno výše. Vzniknou-li správci daně v souvislosti s předloženými listinami či jinými důkazními prostředky předloženými daňovým subjektem určité pochybnosti, je povinen tyto pochybnosti prokázat [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].
37. V projednávané věci měl správce daně pochybnosti o tom, zda byl náklad ve výši 10 500 000 Kč uplatněn v souladu s § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů, a to konkrétně, zda žalobci vznikla povinnost zaplatit předmětnou částku jako smluvní pokutu a zda skutečně složil zálohu ve výši 10 500 000 Kč, která byla následně podle jeho tvrzení na smluvní pokutu započtena. První okruh pochybností odvozoval správce daně z toho, že předpokladem pro vznik povinnosti žalobce uhradit smluvní pokutu byla skutečnost, že porušil svou povinnost uzavřít kupní smlouvu ve sjednané lhůtě, zatímco budoucí prodávající všechny své povinnosti sjednané ve smlouvě o budoucí smlouvě o prodeji podniku splnili, přičemž z listin předložených žalobcem nevyplynulo, že budoucí prodávající skutečně splnili svou povinnost vyzvat žalobce k uzavření smlouvy o prodeji podniku do jednoho měsíce před uplynutím lhůty k uzavření předmětné smlouvy. Na tuto skutečnost správce daně upozornil žalobce již ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 15. 8. 2013, kde povinnost budoucích prodávajících písemně vyzvat žalobce k uzavření smlouvy výslovně zmínil. V seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 11. 11. 2013 pak správce daně uvedl, že žádný důkazní prostředek dokládající splnění této povinnosti předložen nebyl. Do tohoto okruhu pochybností správce daně spadá i to, že se žalobce, ačkoli zjistil závažné porušení smlouvy o smlouvě budoucí v bodě týkajícím se stavu podniků, které měly být předmětem obchodu, nijak nebránil uplatnění nároku na smluvní pokutu Mgr. Baluškem a tento po obdržení dopisu ze dne 9. 6. 2011 bez dalšího akceptoval, přestože existovaly důvody, pro které mohl oprávněnost smluvní pokuty rozporovat (stav podniků, na který opakovaně upozorňoval, naposledy v dopisu ze dne 27. 5. 2011, a absence výzvy k uzavření smlouvy), dále žalobce nepožadoval vrácení částky složené do advokátní úschovy a neuplatnil nárok na smluvní pokutu vůči budoucím prodávajícím. Takové chování označil správce daně za neekonomické, laxní a vzhledem k výši částky, o jakou se jednalo, též nepravděpodobné.

38. Druhý okruh pochybností spatřoval správce daně v tom, zda vůbec byla předmětná smluvní pokuta zaplacená, když z listin předložených žalobcem nevyplývalo, že to byl žalobce, kdo složil částku 10 500 000 Kč do advokátní úschovy, nebylo prokázáno, jak žalobce získal prostředky na složení této částky (že jimi žalobce disponoval), a z ničeho nevyplývalo ani následné vyplacení této částky z advokátní úschovy, na které by teprve mohlo navázat případné započtení provedené ze strany Mgr. B. mezi pohledávkou budoucích prodávajících z titulu smluvní pokuty (u které ovšem vyvstaly pochybnosti o vzniku nároku na její zaplacení – viz výše) a pohledávkou žalobce na vrácení zálohy na kupní cenu. Tyto své pochybnosti správce daně odůvodnil tím, že žalobce v den, kdy měl složit do advokátní úschovy 10 500 000 Kč, vložil do svého podnikání částku 10 100 000 Kč, aniž na výzvu správce daně prokázal, že dne 27. 1. 2011 takovými prostředky disponoval, dále tím, že JUDr. J. B. (dříve S.) popřela, že by jakékoli prostředky od žalobce přijala do advokátní úschovy, když v dané době ani advokacii nevykonávala, a rovněž tím, že Mgr. J. B. uvedl, že žádné prostředky mu z advokátní úschovy nebyly vyplaceny.
39. Popsané pochybnosti správce daně shledal soud důvodnými, jednoznačně a srozumitelně formulovanými a rovněž řádně prokázanými. V tomto směru nelze v postupu daňových orgánů shledat rozpor se žalobcem zmíněnými judikáty Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 55/2013, 5 Afs 57/2011 a 9 Afs 110/2007, když jejich postup naopak plně odpovídá výše citovaným pravidlům rozložení důkazního břemene v daňovém řízení.
40. Soud podotýká, že k tomu, aby bylo možné považovat smluvní pokutu za daňově uznatelný náklad (výdaj), je nezbytné prokázat jednak to, zda žalobci vůbec vznikla povinnost smluvní pokuty zaplatit, a jednak to, zda ze strany žalobce fakticky k zaplacení této smluvní pokuty došlo. Ohledně obou těchto skutečností vyvstaly v daňovém řízení zásadní pochybnosti, které správce daně jasně popsal a řádně prokázal. To znamená, že správce daně unesl své důkazní břemeno vyplývající z § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Prokázáním pochybností správce daně přešlo důkazní břemeno na žalobce, který tak byl povinen prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání, resp. v dalších podáních, tj. prokázat daňovou uznatelnost uplatněného nákladu spočívajícího ve smluvní pokutě 10 500 000 Kč, což znamená prokázat, že mu vznikla povinnost smluvní pokutu zaplatit a že ji skutečně zaplatil. To však žalobce neprokázal.
41. Žalobce nebyl v daňovém řízení nijak omezován v tom, jaké důkazní prostředky může k prokázání rozhodných skutečností navrhnout. Předložil však toliko výše citovanou smlouvu o budoucí smlouvě o prodeji podniku ze dne 3. 11. 2010, smlouvu o advokátní úschově ze dne 19. 1. 2011, vyrozumění o složení úschovy ze dne 27. 1. 2011 a vzájemnou korespondenci mezi ním a Mgr. B. jakožto jednatelem společnosti SPS. Jako jediný další důkazní prostředek žalobce navrhl výslech svědek Mgr. J. B.
42. Na tomto místě soud podotýká, že zmíněná korespondence neobsahuje žalobci adresovanou písemnou výzvu budoucích prodávajících k uzavření smlouvy o prodeji podniku, ani žádný z předložených dopisů nenaznačuje, že by taková výzva vůbec existovala. Jednotlivé dopisy na sebe navazují a žádný z nich se nezmiňuje o tom, že by byl žalobce k uzavření smlouvy o prodeji podniku vyzván. Mgr. B. dokonce v dopisu ze dne 9. 6. 2011 výslovně hovoří o tom, že uplynula lhůta, ve které měl žalobce budoucí prodávající vyzvat k uzavření

smlouvy o prodeji podniku, ačkoli podle smlouvy o smlouvě budoucí žalobce žádnou takovou povinnost neměl, a tuto povinnost naopak nesli budoucí prodávající. Z tohoto dopisu, stejně tak jako z absence jakékoli zmínky o předmětné výzvě v předchozí komunikaci i z výpovědi svědka Mgr. B., který se o písemné výzvě k uzavření smlouvy nijak nezmínil a hovořil o výzvách telefonických, má soud ve shodě se žalovaným zásadní pochybnosti o tom, zda skutečně budoucí prodávající splnili svou povinnost žalobce vyzvat k uzavření smlouvy o prodeji podniku. Tyto pochybnosti žalobce v rámci daňového řízení nijak neodstranil, ačkoli na ně byl ze strany správce daně upozorněn, tudíž v daném smyslu neunesl důkazní břemeno.

43. O existenci výzvy k uzavření smlouvy o prodeji podniku se žalobce poprvé zmínil až v žalobě, aniž by ji ovšem soudu předložil. Současně je třeba zdůraznit, že žalobci nic nebránilo v tom, aby tuto výzvu předložil již v daňovém řízení, tudíž by stejně nebylo přípustné v soudním řízení v tomto směru dokazování doplňovat. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu totiž vyplývá, že „... krajský soud je povinen se vypořádat i s nově navrženými důkazními prostředky a posoudit jejich relevanci. Veškeré předložené důkazy se přitom musejí vztahovat k časovému okamžiku, ve kterém rozhodoval správní orgán. V této souvislosti nelze odhlédnout od specifické povahy daňového řízení. Daňový subjekt v něm nese důkazní břemeno ohledně prokázání všech skutečností, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Koncepce daňového řízení je přitom založena na úzké součinnosti daňového subjektu a správce daně. Pokud správce daně pojme pochybnosti o správnosti daňových tvrzení, je povinen umožnit daňovému subjektu svá tvrzení prokázat. Pokud daňový subjekt navzdory řádné výzvě daňových orgánů nepředloží požadované důkazy k prokázání svých tvrzení, nemůže následné rozhodnutí vydané v daňovém řízení zpochybňovat v řízení před soudem předkládáním důkazů, které mohl předložit již v daňovém řízení. Je tomu tak proto, že řízení před správním soudem nemá nahrazovat řízení před daňovými orgány a daňový subjekt nemůže svou procesní liknavost napravovat až v soudním řízení“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, čj. 2 Afs 35/2009 - 91, publ. pod č. 1906/2009 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 8. 2014, čj. 9 Afs 194/2014 - 64, případně ze dne 18. 12. 2015, čj. 8 Afs 114/2015 - 30, všechny dostupné na www.nssoud.cz). Tyto závěry lze bezesbýtku vztáhnout i na nyní projednávanou věc, neboť žalobci nic nebránilo předložit předmětný dokument již v průběhu daňového řízení.
44. Soud rozhodně nemůže přisvědčit žalobci v tom, že by výzva k prokázání skutečností byla formulována příliš obecně a že nebylo v jeho objektivních možnostech z obsahu této výzvy vyvodit, že správce daně vyžadoval předložení dalších listinných důkazů nebo že správce daně pokládal doložení písemné výzvy k uzavření smlouvy o prodeji podniku za zásadní pro své rozhodnutí. Soud zdůrazňuje, že není povinností daňových orgánů sdělovat daňovým subjektům, jakým konkrétním způsobem mají rozhodné skutečnosti prokázat. Volba důkazních prostředků vždy závisí výhradně na daňovém subjektu, který by měl ve vlastním zájmu činit maximum pro to, aby unesl své důkazní břemeno. Soud připomíná, že v daném případě byl správce daně žalobci dostatečně nápomocen v tom směru, že mu nejen sdělil, že má prokázat oprávněnost nároku na smluvní pokutu, ale zároveň jej též upozornil na povinnost budoucích prodávajících písemně žalobce vyzvat k uzavření smlouvy (srov. výzvu ze dne 15. 8. 2013) a na to, že žádný důkazní prostředek dokládající splnění této povinnosti předložen nebyl (srov. seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 11. 11. 2013).

45. Žalobce se mylí, pokud se domnívá, že bylo povinností správce daně výslovně jej vyzvat k předložení písemné výzvy budoucích prodávajících k uzavření smlouvy o prodeji podniku. Vzhledem k výše popsanému přenesení důkazního břemene na žalobce bylo povinností žalobce prokázat, že byly splněny podmínky pro vznik nároku budoucích prodávajících na smluvní pokutu, a způsob prokázání této skutečnosti byl zcela na jeho uvážení. Žalobce by měl mít na paměti, že jako smluvní strana smlouvy o budoucí smlouvě o prodeji podniku by měl mít naprosto jasnou představu o tom, jaké byly podmínky pro vznik nároku na smluvní pokutu, tj. co konkrétně měl prokázat.
46. Podle názoru soudu si žalobce nesprávně vykládá poučovací povinnost vyplývající z § 6 odst. 3 daňového řádu (v žalobě chybně odkazuje na odstavec 2 téhož ustanovení), která cílí zejména na poučení o procesních právech a povinnostech, nikoli na poučení hmotněprávního rázu, jak konkrétně má kterou skutečnost prokázat. Námitce žalobce, že obecně formulovanou výzvou správce daně svou poučovací povinnost nesplnil, čímž zkrátil žalobce na jeho právech, proto soud nepřisvědčil, když jednak výzva nebyla obecná a jednak správce daně neměl poučovací povinnost takového rozsahu, jaký mylně předpokládá žalobce. Stejný závěr platí i ohledně domnělého porušení § 92 odst. 4 daňového řádu, neboť ani toto ustanovení neukládá správci daně specifikovat, jaké konkrétní důkazní prostředky měl žalobce předložit. Skutečnost, že správce daně v žádné výzvě k prokázání skutečností výslovně neuvedl, že má žalobce předložit písemnou výzvu k uzavření smlouvy o prodeji podniku, nepředstavuje porušení § 92 odst. 4 daňového řádu, ani zásah do jakéhokoli práva žalobce, a to tím spíše v situaci, kdy správce daně dne 11. 11. 2013 žalobci jednoznačně sdělil, že dosud nepředložil žádný důkazní prostředek dokládající splnění smluvní povinnosti budoucích prodávajících písemně žalobce vyzvat k uzavření smlouvy o prodeji podniku, čímž dal jasně najevo, co (krom dalšího) by měl žalobce prokázat.
47. Poukazuje-li žalobce na to, že na výzvu správce daně obšírně reagoval svým podáním ze dne 18. 5. 2015, soud zdůrazňuje, že ačkoli žalobci muselo být z jednotlivých úkonů správce daně (výzvy, seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, zpráva o daňové kontrole) naprosto zřejmé, že předloženými listinami ani provedeným výsledkem svědka Mgr. B. nebylo podle správce daně prokázáno splnění podmínek pro vznik nároku na smluvní pokutu, ani její skutečné zaplacení, žalobce setrval toliko u tvrzení a žádné další důkazní prostředky nepředložil ani nenavrhoval. Není proto podstatné, jak obšírně na výzvu správce daně reagoval, nýbrž to, že ani po této výzvě neučinil žádný krok směřující k prokázání skutečností rozhodných pro stanovení daně.
48. Soud nesouhlasí ani s tvrzením žalobce, že napadené rozhodnutí pro něj bylo překvapivé a že je vzhledem k průběhu řízení nemohl očekávat. Správce daně totiž jednoznačně formuloval své pochybnosti a opakovaně žalobce upozorňoval na to, že se mu nedaří unést důkazní břemeno. V takovém případě je pak naprosto logickým důsledkem vydání rozhodnutí v neprospěch žalobce, který nemohl legitimně očekávat, že mu bude vyhověno. Tvrzení žalobce, že neměl možnost vyvrátit názor žalovaného ohledně neucínění výzvy k uzavření smlouvy o prodeji podniku a předložit relevantní listinné důkazy, vyhodnotil soud jako zcela nepravdivé, a to právě s ohledem na výše zmíněné skutečnosti uvedené

v seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 11. 11. 2013. Zároveň podle názoru soudu není možné žalobci přisvědčit v tom, že se mohl oprávněně domnívat, že o učinění výzvy k uzavření smlouvy o prodeji podniku neměl správce daně žádné pochybnosti. Pravdivé není ani žalobcovo tvrzení, že ve věci byl proveden zápočet, který nebyl rozporován, neboť daňové orgány jednoznačně upozorňovaly mimo jiné na to, že pokud nebylo prokázáno složení částky 10 500 000 Kč ze strany žalobce do advokátní úschovy, ani následné vyplacení této částky Mgr. B., a nebyl prokázán ani vznik nároku na smluvní pokutu, nemohlo dojít k započtení tohoto nároku s nárokem žalobce na vrácení zálohy na kupní cenu.

49. Ve vztahu k tvrzenému složení částky do advokátní úschovy byly pochybnosti správce daně jednoznačně prokázány výpovědí svědkyně JUDr. J. B. a žalobce se ani nepokusil tyto pochybnosti jakkoli vyvrátit. Podobně se nepokusil jakýmkoli způsobem prokázat, že dne 27. 1. 2011 disponoval částkou 10 100 000 Kč, kterou měl podle svého tvrzení vložit do svého podnikání, aby následně mohl složit částku 10 500 000 Kč do údajné advokátní úschovy. Žalobce nenavrl rovněž žádný důkazní prostředek k prokázání toho, že předmětná částka byla z údajné advokátní úschovy vyplacena Mgr. B., aby následně mohlo dojít k jejímu započtení na smluvní pokutu. V tomto směru je tedy naprosto jednoznačné, že žalobce své důkazní břemeno neunesl.
50. Žalobcem tvrzená skutečnost, že správce daně měl od počátku k dispozici celé jeho účetnictví a kompletní dokumentaci, není podle názoru soudu dokladem jakéhokoli pochybení daňových orgánů, neboť právě z těchto podkladů správci daně vyplynuly zcela oprávněné pochybnosti o vzniku povinnosti žalobce uhradit smluvní pokutu i o jejím skutečném uhrazení. Tyto pochybnosti způsobily přenesení důkazního břemene na žalobce, který ovšem s výjimkou návrhu na provedení výslechu Mgr. B. zůstal v dokazování úplně pasivní a své důkazní břemeno neunesl. Rozhodně pak není pravdou, že by si daňové orgány účelově vybíraly jen některé části předložené dokumentace a že by nesprávně zjistily skutkový stav, neboť evidentně pracovaly se všemi předloženými listinami a na základě provedení dokazování učinily správný skutkový závěr o neunesení důkazního břemene žalobcem. Skutečnost, že podle informací žalobce nebyla provedena kontrola účetnictví na straně Mgr. B., pak nemá žádný vliv na to, že žalobce neunesl své důkazní břemeno ohledně daňové uznatelnosti smluvní pokuty ve výši 10 500 000 Kč jakožto nákladu na dosažení, zajištění či udržení zdanitelného příjmu.
51. Žalobcem navržené dokazování soud v souladu s § 52 odst. 1 s. ř. s. neprovedl, neboť je vyhodnotil jako nadbytečné, pokud jde o listiny obsažené ve správním spisu a usnesení Policie České republiky, Krajského ředitelství policie Moravskoslezského kraje ze dne 29. 7. 2015, čj. KRPT-208905-47/TČ-2014-070082, které nemůže nic změnit na správnosti závěru, že žalobce v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno, resp. jako nepřípustné ve smyslu shora citované judikatury, pokud jde o důkazy, které žalobce nenavrl v průběhu daňového řízení, ačkoli tak učinit mohl (smlouva o poskytování zprostředkovatelských služeb ze dne 14. 9. 2010, výzva ze dne 1. 3. 2011, dohoda o narovnání ze dne 23. 6. 2014).
52. S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů vyhodnotil jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
53. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti

nevznikly, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

P o u č e n í :

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

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

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

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

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

V Ústí nad Labem dne 22. listopadu 2017

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D., v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
G. Z.