



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., v právní věci žalobce: **P. Š.**, právně zast. Mgr. Janem Tomaierem, advokátem ve společnosti Tomaier Legal advokátní kancelář s.r.o. se sídlem Classic 7 Business Park, Jankovcova 1037/49, 170 00 Praha 7, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 5. 2015, č. j. 15521/15/5200-10423-806032,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

[1] V záhlaví označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Zlínský kraj, Územní pracoviště v Rožnově pod Radhoštěm, ze dne 14. 10. 2014, č. j. 1723668/14/3307-05702-711195, na daň z příjmů

fyzických osob za zdaňovací období roku 2010. V rámci daňové kontroly bylo zjištěno, že žalobce vykázal v daňovém přiznání (dále též „DAP“) dílčí základ daně ve výši 685.846 Kč z titulu prodeje pozemku v H. L. dle kupní smlouvy uzavřené dne 29. 6. 2010 s kupujícími Ing. P. S., Ing. J. S. a Janem Č. za cenu 6.038.442 Kč. K příjmům z prodeje uplatnil výdaje ve výši 5.352.596 Kč sestávající z částky za nákup pozemku ve výši 1.171.435,97 Kč, daně z převodu nemovitostí ve výši 181.767 Kč a smluvní pokuty uhrazené společnosti TERWELIS, spol. s r.o. ve výši 4.000.000 Kč. Smluvní pokuta vyplývala ze Smlouvy o budoucí kupní smlouvě ze dne 10. 5. 2009, kterou žalobce uzavřel s posledně citovanou společností (budoucí kupující) a byla sjednána pro případ odstoupení od prodeje ze strany žalobce. Správce daně vyhodnotil výši uvedené smluvní pokuty jako neadekvátní a účelovou, neboť neodpovídala ceně obvyklé při jejím sjednání mezi spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „ZDP“), tedy mezi společnostmi TERWELIS, spol. s r.o. a žalobcem jako společníkem této společnosti s 60 % podílem ve společnosti, přičemž zjištěný rozdíl nebyl žalobcem uspokojivě doložen. Základ daně za zdaňovací období roku 2010 byl proto zvýšen o částku 3.832.427,00 Kč, tedy o rozdíl mezi smluvní pokutou 4.000.000 Kč a obvyklou smluvní pokutou, jejíž horní hranice by dle provedených zjištění správce daně činila 10 % z prodejní ceny, tedy 167.573 Kč (prodejní cena pozemku 1.675.730 Kč dle Smlouvy o budoucí kupní smlouvě).

[2] Proti dodatečnému platebnímu výměru (ve znění Zprávy o daňové kontrole) podal žalobce odvolání, přičemž v něm uplatnil řadu odvolacích námitek, které žalovaný shledal neoprávněnými, a to z následujících důvodů. Žalobce prodal v roce 2010 pozemek p. č. 567/10 o výměře 464.494 m² (orná půda) v k. ú. H. L., zapsaný na LV č. 206, podle kupní smlouvy ze dne 29. 6. 2010, uzavřené s kupujícími Ing. P. S., Ing. J. S. a J. Č. za kupní cenu 6.038.442 Kč. Příjem z prodeje zahrnul v daňovém přiznání do ostatních příjmů dle § 10 ZDP a k těmto příjmům současně uplatnil výdaje na pořízení pozemku, na daň z převodu nemovitostí a na smluvní pokutu (viz částky shora). Vykázaný dílčí základ daně připadající na ostatní příjmy dle § 10 ZDP činil 685.846 Kč.

[3] Uvedenému prodeji předcházelo uzavření Smlouvy o budoucí kupní smlouvě dne 10. 5. 2009 mezi žalobcem a společností TERWELIS, spol. s r.o. (budoucí kupující) za kupní cenu 1.675.729 Kč. Podle čl. IV. Smlouvy o budoucí kupní smlouvě bylo pro případ odstoupení od této smlouvy ze strany žalobce sjednáno „penále“ (dále též „smluvní sankce“) ve výši 4.000.000 Kč, v případě odstoupení ze strany společnosti TERWELIS, spol. s r.o. ve výši 1.000.000 Kč. Následně došlo k odstoupení od této Smlouvy ze strany žalobce na základě písemného oznámení ze dne 30. 1. 2010 se závazkem uhradit smluvní sankci do 30. 4. 2011. Úhradu smluvní sankce doložil žalobce písemností „Historie pohybu na účtu“ se záznamem převodu peněz z bankovního účtu žalobce na bankovní účet společnosti TERWELIS, spol. s r.o.

[4] Žalobce byl v době uzavření a trvání výše uvedených smluv spojenou osobou ve smyslu § 23 odst. 7 písm. a) ZDP, jakožto společník s 60 % podílem ve společnosti TERWELIS, spol. s r.o. Správce daně vyjádřil pochybnosti o adekvátnosti hodnoty smluvené sankce a seznámil s tím žalobce prostřednictvím zaslaných výzev (č. j. 89607/12, č. j. 882287/13, č. j. 1750125/13), přičemž mu současně sdělil výši sankce, kterou považuje za cenu obvyklou mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo

obdobných podmínek, a dále žalobce vyzval k prokázání odůvodněnosti zjištěného rozdílu. Pro účely stanovení obvyklé hodnoty smluvní sankce za odstoupení od smlouvy využil správce daně šetření z dokumentů z vlastní evidence k dani z převodu nemovitostí, místního šetření a z výsledků dožádání u jiných správců daně (viz str. 7 Zprávy o kontrole). Ze vzorku cca 160 smluv vyplynula výše sankce za odstoupení od smlouvy (u pozemků i staveb bez rozdílu jejich pozdějšího využití, v letech před i po kontrolovaném roce a v různých místech ČR), zpravidla ve shodné výši pro obě smluvní strany, a to v rozmezí od 0 % do 10 % z prodejní ceny majetku. V posuzovaném případě však Smlouva o budoucí kupní smlouvě stanovila pro žalobce (budoucího prodávajícího) za odstoupení od smlouvy sankci ve výši 239 % z prodejní ceny. Taková sankce je značně nepřiměřená, a to i vzhledem k následně realizované kupní smlouvě o prodeji tohoto pozemku ze dne 29. 6. 2010 s nezávislými osobami a sjednanou sankcí za odstoupení od smlouvy ve výši 10 % z kupní ceny pro obě smluvní strany.

[5] Správce daně v souladu s definicí dle § 23 odst. 7 ZDP použil ke stanovení ceny porovnávací způsob, založený na hodnotách sankcí za odstoupení od smlouvy u rozsáhlého vzorku prodejů obdobného majetku v daném místě i čase bez jiných mimořádných vlivů. Jelikož zjistil pohyb hodnoty sankce mezi 0 % - 10 % z prodejní ceny majetku, stanovil pro daný případ obvyklou hodnotu sankce, a to na horní hranici sazby, tj. 10 % z prodejní ceny i s přihlédnutím k tomu, že sám žalobce shodnou výši použil následně v kupní smlouvě o skutečném prodeji pozemku.

[6] V průběhu řízení byl žalobce seznamován s dalšími skutečnostmi (zaznamenáno v protokolech o ústních jednáních), které správce daně vedly k závěru, že sjednaná smluvní sankce byla účelově nadhodnocena. Z výpisů z bankovních účtů žalobce a z účetních knih společnosti TERWELIS, spol. s r.o. správce daně zjistil, že žalobce poskytoval společnosti TERWELIS, spol. s r.o. finanční půjčky a společnost mu opakovaně poskytnuté prostředky vracela (cca 20 případů). Z bankovních výpisů o převodech finančních prostředků bylo možno zjistit částky, které žalobce převáděl na účet uvedené společnosti a jejichž součet činil cca 4.020.000 Kč, tedy cenu smluvní sankce. V účetnictví společnosti TERWELIS, spol. s r.o. byly tyto částky označeny jako „Splátka smluvního penále“, zatímco na výpisech z bankovního účtu žalobce jsou tytéž částky označeny jako „Půjčka Terwelis“.

[7] Žalobce zdůrazňoval, že není jednatelem společnosti TERWELIS, spol. s r.o., tudíž výši smluvní sankce nemohl ovlivnit. Ve vyjádření ze dne 14. 1. 2013 na výzvu správce daně k prokázání skutečností uvedl, že smluvní sankce ve výši 4.000.000 Kč „byla určena jako očekávaný výnos z projektu FVE – příprava a činnost vedoucí k realizaci tohoto projektu – prodej investorovi v režii společnosti Terwelis, spol. s r.o. a byla vyvíjena činnost tímto směrem“. Přílohu vyjádření žalobce tvořily dokumenty – „Projekt fotovoltaické elektrárny, lokalita H. L.“, zpracovaný firmou BOHEMIA PICTURES, s.r.o., za kterou jednal D. C., a dále e-mailová korespondence mezi D. C. a žalobcem, z níž plyne, že ve věci projektu fotovoltaické elektrárny (dále též „FVE“) jednal osobně žalobce a nikoliv jednatel společnosti TERWELIS, spol. s r.o. Z vyjádření žalobce vyplynulo, že záměrem bylo zpracování projektu („příprava a činnost vedoucí k realizaci tohoto projektu – prodej investorovi...“), a tedy nikoliv stavba a provozování FVE, které již měly být v režii investora. Přesto si žalobce na podporu svých tvrzení zadal zpracování znaleckého posudku a při jeho zadání (zpracován dne 30. 5. 2014 Znaleckým ústavem Praha 1) zjevně sdělil znalci parametr ceny výstavby samotné

FVE ve výši 715.000.000 Kč, z něž znalec vycházel při výpočtu výše smluvní sankce. Žalovaný proto vyslovil pochybnosti o údajích, které poskytl žalobce znalci za účelem vypracování posudku.

[8] Účelovosti výše sjednané sankce s cílem čerpat užitek prostřednictvím druhé smluvní strany nasvědčují i skutečnosti zjištěné z účetních knih společnosti TERWELIS, spol. s r.o. Ačkoliv v nich byla částka smluvní pokuty zahrnuta do výnosů roku 2010, společnost uplatnila odpočet dříve vyměřené ztráty, tudíž k úhradě daně ze smluvní pokuty nedošlo. Žalobce snížil základ daně roku 2010 o výdaje ve výši smluvní pokuty, aniž by mu vyvstala daňová povinnost, a vlivem uplatnění odpočtu ztráty z minulých let nevznikla daňová povinnost z výnosu sankce ani společnosti TERWELIS, spol. s r.o. Přitom účelem § 23 odst. 7 ZDP je zabránit daňovým únikům při takových smluvních vztazích, při nichž jedna strana činí záměrně úkony pro ni finančně jinak nevýhodné, aby druhé straně naopak vznikla daňová výhoda spočívající ve snížení daňového základu. Taková situace v dané věci nastala.

[9] Žalovaný odmítl tvrzení žalobce o nesepsání úředního záznamu o provedeném dokazování k doplnění protokolu ze dne 24. 5. 2013 a o nezodpovězených dotazech při projednání Zprávy o kontrole. Správce daně prováděl dokazování v souladu s § 92 a § 93 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DR“). Žalobce byl vyzýván k prokázání skutečností nezbytných pro správné stanovení daně, které nebylo možno získat z vlastních evidencí správce daně. Dokazování bylo také provedeno prostřednictvím dožádaných správců daně a jiných subjektů (viz blíže správní spis). S hodnocením důkazů byl žalobce seznamován po celou dobu provádění daňové kontroly, což bylo zaznamenáváno v protokolech o jednáních a v konečné fázi také ve Zprávě o kontrole. Jelikož byl žalobce takto seznamován se všemi skutečnostmi, včetně jejich vyhodnocení správcem daně při ústních jednáních (viz záznam v protokolech), nebylo již další povinností správce daně sepisovat navíc úřední záznam ve smyslu § 92 odst. 7 daňového řádu. Správce daně se uvedenou věcí zabýval v přímé součinnosti s žalobcem, což také plyne z jednotlivých protokolů o jednáních a z projednání Zprávy o kontrole (protokol ze dne 13. 10. 2014). Žalobce tak byl odkazován na části této Zprávy (strana 10 – 12 a 13 – 16). Ve Zprávě o kontrole konstatoval správce daně (str. 12), že má za prokázané, že smluvní pokuta byla sjednána v nepřiměřené výši a neodpovídá její obvyklé výši. Žalobce uspokojivě nedoložil rozdíl ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP, a proto správce daně o tento zjištěný rozdíl upravil základ daně. Na tomto závěru nemůže nic změnit zjištění úmyslu žalobce, zda Smlouvu o smlouvě budoucí uzavřel účelově či nikoliv. Jelikož pochybnosti správce daně stran výše smluvní sankce a plánované změny účelu užívání pozemku nebyly ze strany žalobce vysvětleny a odstraněny, nebylo tak prokázáno, že odchýlení se od výše sankce obvyklé nemá jiný než simulovaný účel.

[10] Žalovaný rovněž odmítl úvahy žalobce o tom, zda správce daně dospěl či nikoliv k závěru, že společnost TERWELIS, spol. s r.o. plánovala v okamžiku uzavření Smlouvy o smlouvě budoucí kupní změnu účelu užívání pozemku. V tomto ohledu správce daně odkázal na str. 10 protokolu č. j. 1606814/14 a na str. 14 Zprávy o kontrole, kde byly zjišťované skutečnosti správcem daně popsány. Správce daně také ověřil u stavebního odboru Městského úřadu Šternberk, že ve vztahu k uvedenému pozemku nebylo vedeno žádné jednání směřující ke změně územního plánu a nebylo ani vedeno žádné stavební řízení či jiné

jednání v rámci územního plánování, z nichž by byly zřejmé záměry kupujícího – společnosti TERWELIS, spol. s r.o. k výstavbě FVE, a to před ani po uzavření předmětné smlouvy. Správce daně poukázal na rozpor těchto zjištění s tvrzením p. H. ve „Vyjádření z pozice svědka“, v němž podal vyjádření ke Smlouvě o budoucí kupní smlouvě, že cílem nákupu pozemku bylo získat vhodné plochy k výstavbě FVE, přičemž bylo nutno započít ihned s investičními výdaji na přípravu této stavby. Žalobce v průběhu daňového řízení uvedl, že smluvní sankce 4.000.000 Kč byla stanovena z důvodu plánovaných nákladů souvisejících s vybudováním FVE. Mezi očekávanými náklady a přípravnými pracemi vyčíslil náklady na projektovou dokumentaci pro územní rozhodnutí a náklady na projednání změny územního plánu s dotčenými orgány atp. Správce daně však zjistil z proúčtovaných případů účetního deníku společnosti TERWELIS, spol. s r.o. a z předložených podkladů, že uvedená společnost nevytvořila v souvislosti s plánovanou stavbou FVE žádné náklady.

[11] K dotazu žalobce na prokázání úhrady smluvního penále ve výši 4.000.000 Kč žalovaný uvedl, že důvodem přetrvávajících pochybností byly také údaje ve výpisu z bankovního účtu žalobce, v nichž byly všechny finanční prostředky poukazované na účet společnosti TERWELIS, spol. s r.o. označeny jako „půjčka Terwelis“. K odpovědi na dožádání správce daně místně příslušného společnosti TERWELIS, spol. s r.o. byl připojen dokument „pohyby na účtech“, který obsahoval účetní operace na účtu 365 s hlavičkou „krátkodobá půjčka – S“. Pohyby na tomto účtu v roce 2010 obsahovaly položky jednak půjček žalobce do společnosti TERWELIS, spol. s r.o., a jednak splátky této společnosti zpět žalobci. Jednotlivé položky v celkové hodnotě 4.020.000 Kč jsou však v účetnictví společnosti TERWELIS, spol. s r.o. označeny jako „Splátka smluvního penále“. Uvedený rozpor mezi označením jednotlivých částek žalobcem a společností TERWELIS, spol. s r.o. však nebyl žalobcem vysvětlen ani jakkoliv doložen.

[12] Žalovaný odmítl, že by postup správce daně byl v rozporu s § 23 odst. 1 ZDP, když neměl být podle žalobce schopen odpovědět, proč byla do výdajů uplatněna částka 167.573 Kč (dle správce daně sankce obvyklá). Jelikož žalobce jako poplatník není účetní jednotkou, základem daně v jeho případě je rozdíl mezi příjmy a výdaji (§ 23 odst. 1 ZDP). Jelikož v dané věci nebyl prokázán výdaj na úhradu smluvní pokuty, nemohl být zohledněn do výpočtu základu daně. V dané věci nebyla uspokojivě prokázána výše úhrady penále v částce 4.000.000 Kč ze strany žalobce. Platby, byť žalobcem neidentifikované, byly jím poukazovány na bankovní účet společnosti TERWELIS, spol. s r.o., případně úhrada sjednaného penále částečně proběhla započtením dřívějších pohledávek žalobce vůči firmě TERWELIS, spol. s r.o., jak to uvedl její jednatel Mgr. P. H. ve svém vyjádření (tzv. Vyjádření z pozice svědka), což lze připustit po prověření předložené účetní knihy této společnosti. Správce daně tak zohlednil v souladu s § 23 odst. 1 ZDP sankci ve výši, jak ji zjistil jako cenu obvyklou a použil pro účely výpočtu dílčího základu daně dle § 10 ZDP.

[13] Žalovaný neporušil § 92 odst. 7 daňového řádu, když správce daně nepřijal jako důkazní prostředek znalecký posudek ze dne 30. 5. 2014 předložený žalobcem. Při stanovení ceny obvyklé – předmětné smluvní sankce vycházel správce daně z vlastního úsudku a jak již bylo popsáno ve Zprávě o kontrole, použil pro její stanovení porovnávací metodu, založenou na sjednaných cenách sankcí za odstoupení od smlouvy u vzorku prodejů obdobného majetku v daném místě a čase. Vycházel z dokumentů získaných vlastní činností a z dokladů

získaných na základě dožádání, tj. odpovědi Finančního úřadu pro Olomoucký kraj. Ze vzorku cca 160 smluv zjistil, že se sankce za odstoupení od smlouvy standardně pohybují v rozmezí 0 % - 10 % z prodejní ceny, a to bez ohledu na předmět, místo, čas prodeje či následné využití předmětu koupě. Také žalobce si následně v jiné kupní smlouvě o převodu předmětného pozemku sjednal smluvní pokutu 10 % z kupní ceny, kterou uzavřel s jinak nespojenými osobami (viz výše). K uvedeným závěrům dospěl správce daně z obsáhlého vzorku smluv, kterou žalovaný považoval za dostačující, pročez nebylo třeba ke stanovení standardní výše smluvní pokuty použít znaleckého posudku. Jelikož však žalobce navrhoval znalecký posudek v řízení jako důkaz, byl následně správcem daně vyzván k jeho předložení. S důkazní hodnotou znaleckého posudku se správce daně vypořádal na str. 14 a 15 Zprávy o kontrole. Znalec v posudku mj. konstatoval, že výše penále bývá odvozována např. z ceny převáděné věci. Dále uvedl, že jednou z funkcí penále může být i úhrada vzniklé škody, jež může zmařením smluvního vztahu vzniknout. Proto podle znalce nelze v daném případě považovat za normální, pokud by se výše penále odvíjela pouze z kupní ceny pozemku, neboť to je pouze částí připravované investice značně většího rozsahu, než je hodnota pozemku sama. Podle správce daně však lze tyto argumenty vztáhnout obecně na jakékoliv smlouvy o budoucí kupní smlouvě, týkající se nákupu pozemků určených pro výstavbu závodů, obchodních center apod. Vzhledem k výraznému nárůstu budování FVE nelze přisvědčit ani tvrzení v posudku na str. 6, že nemůže být dohledán žádný obdobný případ, který by mohl sloužit jako porovnávací. Podle žalovaného vzhledem k četnosti FVE na území ČR není prodej pozemku žalobce výjimečný ani takový, u něhož by bylo nutno uvažovat o jiném než v obvyklém přístupu ke stanovení smluvní sankce z kupní ceny pozemku. Správce daně ani žalovaný se neztotožnili se závěry znalce, protože se v dané věci jednalo o běžný obchodní případ, na který lze aplikovat obvyklý přístup ke stanovení sankce v rámci běžného obchodního styku (např. odvozením z ceny převáděného pozemku). Žalovaný též poukázal na vyjádření žalobce (zaslané e-mailem dne 14. 1. 2013), z něhož plyne záměr žalobce a následně společnosti TERWELIS, spol. s r.o., kterým bylo zpracování projektu FVE a prodej pozemku investorovi, nikoliv však samotná výstavba FVE a její provozování. Žalobce sice ve vyjádření sdělil, že očekávaný výnos z přípravy projektu činil 4.000.000 Kč, avšak z příložených listin (k vyjádření) vyplynulo, že projekt byl připraven, aniž by společnost na jeho přípravu vynaložila jakékoliv náklady, což žalobce uvedl i ve Vyjádření ke Zprávě o daňové kontrole. Nelze tak přikládat váhu výpočtu uvedenému ve znaleckém posudku, který kalkuluje s procenty z předpokládaných nákladů na výstavbu celé FVE (715.000.000 Kč). Při hodnocení závěrů znaleckého posudku přihlédl správce daně ve smyslu § 8 odst. 1 DŘ také ke skutečnostem, které vyšly najevo z materiálů uvedených ve výzvě č. j. 1664347/14 (č. j. 89607/12), tedy, že prověřil cca 160 smluv ke zjištění výše obvyklé smluvní pokuty v obdobných případech a dospěl k závěru, že cena smluvní pokuty sjednaná v posuzované věci ve Smlouvě o smlouvě budoucí je mnohonásobně vyšší než cena obvyklá. Nešlo o situaci, kdy nelze určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Žalobce byl v daňovém řízení vyzván k prokázání a doložení rozdílu mezi zjištěnou obvyklou výší smluvní pokuty a takovou pokutou sjednanou ve Smlouvě o smlouvě budoucí kupní. Důkazní břemeno leželo na žalobci, jenž měl povinnost prokázat, že zjištěný rozdíl je oprávněný, což neučinil. Správce daně posoudil důkazní hodnotu znaleckého posudku a provedené hodnocení uvedl ve Zprávě o kontrole. Nedošlo k porušení § 1 odst. 2 DŘ.

[14] K námitkám, týkajícím se zakládání dokumentů do spisu, žalovaný uvedl, že již v průběhu daňového řízení byl žalobce informován o tom, že dokumenty v předloženém kontrolním spise byly řazeny v časové posloupnosti, avšak u výpisu běžných písemností jsou seřazeny dle data vložení dané písemnosti do evidence písemností (u došlých písemností) a dle data vytvoření písemností (u vlastních písemností). V době nahlížení do spisu (dne 20. 5. 2013 byl pořízen protokol o nahlížení do spisu) bylo v kontrolní části spisu evidováno 13 písemností, proto nebylo problémem ihned vyhledat písemnost dle čísla jednacího. V rámci jednání dne 16. 8. 2013 správce daně vysvětlil žalobci způsob zakládání dokumentů do spisu, přičemž zástupce žalobce sdělil, že vyjádření správce daně nemá vliv na jeho původní stanovisko.

[15] V uvedené věci proběhla obsáhlá daňová kontrola, která trvala téměř 2 roky. Zástupce žalobce se v každém kroku kontroly vyjadřoval k jednotlivým úkonům a hodnocením, což ovlivnilo i rozsah výsledné Zprávy o kontrole. Námitka rozsáhlosti Zprávy o kontrole ze strany zástupce žalobce byla opakovaně uplatňována, jednak dne 31. 3. 2014 ve vyjádření k této Zprávě, a jednak v protokolu ze dne 13. 10. 2014. Zpráva o kontrole byla sepsána v souladu s § 88 odst. 1 DŘ, obsahuje výsledek kontrolního zjištění, hodnocení všech důkazů zjištěných v průběhu kontroly a odkazy na protokoly a úřední záznamy. Z jednotlivých protokolů o seznámení s výsledky kontrolního zjištění, nahlížení do spisu a dalších písemností, je zřejmé, že žalobci (jeho zástupci) nebylo upřeno ani právo se ke zjištěným skutečnostem vyjadřovat. Z těchto dokumentů a reakcí na ně plyne, že se žalobce v jednotlivých zjištěních popsaných ve Zprávě o kontrole po celou dobu kontroly orientoval. O tom vypovídá jeho reakce ve Vyjádření ke Zprávě o daňové kontrole na zaslaný návrh této zprávy ze dne 3. 9. 2014 (totožný se Zprávou o daňové kontrole, vyjma necelých dvou stran), který za nepřehledný nepovažoval. Ze správního spisu plyne, že správce daně činil v průběhu daňové kontroly pouze kroky nezbytné ke zjištění skutečného stavu věci, poskytoval příslušná poučení a reagoval na námitky žalobce, přičemž případné zamítnutí jeho požadavků odůvodnil. Nemohlo tak dojít správcem daně k porušení § 5 odst. 3 či § 6 odst. 3 DŘ. Jelikož žalobce konkrétní porušení § 7 odst. 2 DŘ neupřesnil, nebylo možno se k němu blíže vyjádřit.

[16] Žalovaný dále odmítl tvrzení žalobce, že odmítnutím předvolání svědků D. C. a P. H. porušil správce daně § 92 odst. 6 daňového řádu. Podle žalobce se měla v konečné verzi Zprávy o daňové kontrole ze dne 2. 9. 2014 objevit nová zjištění správce daně od stavebního úřadu ve Šternberku. Žalovaný k tomu uvedl, že správce daně zaslal Městu Šternberk, stavebnímu odboru, výzvu podle § 57 odst. 1 DŘ s dotazem, zda předmětný pozemek byl také předmětem stavebního řízení, zda bylo k němu vydáno územní rozhodnutí o změně využití nebo o umístění stavby, případně, zda k tomuto pozemku byla vydána jiná rozhodnutí. Dne 28. 5. 2014 obdržel správce daně sdělení tohoto stavebního úřadu, z něhož vyplynulo, že pozemek nebyl předmětem stavebního či jiného řízení, které by nasvědčovalo plánované výstavbě FVE. Předmětný pozemek byl spolu s dalšími pozemky uveden na stavebním povolení ze dne 19. 11. 2007 a je součástí souhlasu se změnou užívání stavby ze dne 18. 8. 2008, resp. rozhodnutí o zkušebním provozu, č. j. MEST 38360/2009 OS 748/2009 a kolaudačního souhlasu ze dne 18. 2. 2010, Větrný park H. L. – L. – větrné elektrárny, na kterém došlo k propojení jednotlivých větrných elektráren kabely 30 kV a sdělovacími kabely. O tomto zjištění byl zástupce žalobce informován v návrhu Zprávy o kontrole. Žalobce následně ve vyjádření ke Zprávě o kontrole k tomuto uvedl, že s pracovníky

stavebního úřadu proběhlo prostřednictvím zástupce společnosti TERWELIS, spol. s r.o. několik telefonátů s cílem zjistit vhodnost uvedeného pozemku pro účely stavby FVE s tím, že jsou-li i nadále pochybnosti o uvažované realizaci projektu FVE, pak žalobce navrhuje svědky D. C. a P. H., kteří by měli potvrdit, že společnost TERWELIS, spol. s r.o. uvažovala o realizaci projektu FVE.

[17] Podle žalovaného následně žalobce zrušil požadavek na provedení svědecké výpovědi D. C. (autora projektu FVE předloženého správci daně), a to na výzvu správce daně, v níž po žalobci požadoval uvedení konkrétních skutečností, jenž hodlá účastí svědka prokázat. Jelikož tyto skutečnosti správci daně nesdělil a naopak v odpovědi na výzvu uvedl, že pokud má správce daně pouze pochybnosti formulované ve výzvě, pak považuje žalobce výslech svědka za zbytečný, ztotožnil se i správce daně s názorem žalobce a výslech svědka neprovedl.

[18] Druhý navrhovaný svědek P. H., jednatel společnosti TERWELIS, spol. s r.o. zaslal správci daně dne 29. 4. 2014 „Vyjádření z pozice svědka“, kde potvrdil uzavření Smlouvy o smlouvě budoucí, přičemž cílem nákupu pozemků bylo získání ploch k výstavbě FVE. Požadoval sjednání smluvní pokuty ve výši 4.000.000 Kč a po odstoupení od smlouvy ze strany žalobce bylo sjednané penále společnosti uhrazeno. Na výzvu správce daně k uvedení konkrétních skutečností, které hodlá účastí svědka prokázat, žalobce sdělil, že výpověď P. H. by mohla být přínosná v tom, že by mohl sdělit, v čem byla Smlouva o smlouvě budoucí výhodná pro společnost TERWELIS, spol. s r.o. Správce daně nebyl oprávněn takové vysvětlení požadovat po žalobci. Žalovaný k tomu uvedl, že tato jediná konkretizovaná skutečnost, kterou hodlal žalobce svědeckou výpovědí P. H. prokázat, nemá vliv na kontrolní zjištění. Při jednání dne 16. 8. 2013 zástupce žalobce návrh na provedení svědecké výpovědi odvolal. Správce daně výslech uvedeného svědka neprovedl, neboť vysvětlení toho, v čem byla smlouva pro společnost TERWELIS, spol. s r.o., výhodná, nemělo vliv na průběh dokazování. Závěry týkající se změn účelu užívání pozemku byly popsány ve Zprávě o kontrole.

[19] Za zcela nepodložené označil žalovaný tvrzení, že konečná Zpráva o kontrole nebyla projednána v souladu s § 88 DŘ, protože při projednání dne 13. 10. 2014 byla žalobci předložena písemnost odlišná od té, než která mu byla zaslána dne 4. 9. 2014. Zasláný návrh konečné Zprávy o kontrole měl 16 stran, jenž oproti běžné Zprávě o kontrole neobsahoval úvodní a poslední stranu. Žalobci byla určena 15ti denní lhůta k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění. Správce daně obdržel dne 17. 9. 2014 vyjádření žalobce ke Zprávě o kontrole na základě zaslání konceptu. Dne 13. 10. 2014 proběhlo ve věci jednání o pokračování seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, o němž byl sepsán protokol. Konečná Zpráva o kontrole byla oproti konceptu rozšířena o dvě strany, kde jsou uvedeny skutečnosti, se kterými byl zástupce žalobce dostatečně obeznámen dříve i v průběhu projednání kontrolních zjištění, které probíhalo od 9:05 hod. do 12:20 hod. dne 13. 10. 2014 (viz protokol z uvedeného dne o seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění a projednání Zprávy o kontrole). Požadavek zástupce žalobce na poskytnutí další lhůty 21 dnů k prostudování necelých dvou stran psaného textu byl zcela nepřiměřený, přičemž na základě vyjádření zástupce žalobce ani nedošlo ke změně kontrolního zjištění. Proto již nemohlo být v rámci projednání Zprávy o kontrole navrhováno případné další doplnění (§ 88 odst. 3 daňového řádu). Zpráva o daňové kontrole byla zástupcem žalobce podepsána a daňová

kontrola byla tímto ukončena. Z obsahu protokolu o seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a projednání a převzetí Zprávy o daňové kontrole ze dne 13. 10. 2014 je dále zřejmé, že k odepření podpisu Zprávy o kontrole ze strany zástupce žalobce nedošlo. Uvedená Zpráva byla podepsána zástupcem žalobce téhož dne na Finančním úřadě pro Zlínský kraj, Územním pracovišti v Rožnově pod Radhoštěm. Námitka odepření podpisu nemá opodstatnění, správce daně nikdy netvrdil, že k takové situaci došlo. Zpráva o daňové kontrole byla projednána zcela v souladu s § 88 DŘ.

II. Obsah žaloby

[20] Žalobce ve včas podané žalobě uvedl, že dne 10. 5. 2009 uzavřel se společností TERWELIS, spol. s r.o. Smlouvu o smlouvě budoucí, v níž se zavázal společnosti prodat výše citovaný pozemek za kupní cenu 1.675.729 Kč. Pro případ nedodržení povinnosti odprodat, resp. odkoupit pozemek si smluvní strany sjednaly smluvní pokutu. S ohledem na mimořádně výhodnou nabídku prodeje pozemku jiné osobě, manželům S. a panu Č., odstoupil žalobce od shora uvedené smlouvy, uhradil smluvní pokutu ve výši 4.000.000 Kč a nově uzavřenou smlouvou na prodej pozemku ze dne 29. 6. 2010 dosáhl přesto vyššího zisku (kupní cena ve výši 6.038.442 Kč). V přiznání k dani z příjmu uplatnil žalobce vůči kupní ceně a realizovanému zisku z prodeje jako náklad daň z převodu nemovitosti i smluvní pokutu. Podle správce daně však sjednaná smluvní pokuta mezi žalobcem a společností TERWELIS, spol. s r.o., jako spojenými osobami, byla v neobvyklé výši. Proto bylo přikročeno k úpravě daňového základu u daně z příjmů za rok 2010.

[21] Podle žalobce však napadené rozhodnutí žalovaného a předcházející správní řízení vykazuje vady, které shrnul v několika bodech. Podle žalobce totiž správce daně postupoval nesprávným a nepřezkoumatelným způsobem při zjištění výše sankce za odstoupení od smlouvy mezi nespojenými osobami za obvyklých podmínek a v důsledku toho nesprávně zjistil rozdíl mezi obvyklou výší sankce a výší sankce sjednané v posuzované věci, proto žalovaný neměl podle žalobce potvrdit správnost aplikace § 23 odst. 7 ZDP. Správce daně nebyl oprávněn požadovat po žalobci prokázání rozdílu mezi sjednanou výší sankce a obvyklou sankcí a na žalobce kladl nesrozumitelné povinnosti, které neodpovídají rozložení důkazního břemene. Žalovaný i správce daně postupovali při provádění a hodnocení důkazů navrhovaných žalobcem nepřezkoumatelným způsobem, zejména vůči navrhovaným svědkům a posudku znaleckého ústavu, čímž došlo k porušení DŘ. V rámci daňové kontroly správce daně ukládal žalobci nesrozumitelné výzvy a neumožnil mu dostatečným způsobem reagovat na jeho zjištění. V důsledku toho žalobci neumožnil kvalifikovanou ochranu jeho práv, přičemž žalovaný tato pochybení neodstranil. Pro nízkou srozumitelnost a nevypořádání se s námitkami žalobce je napadené rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné.

[22] Shora uvedené žalobní body žalobce dále specifikoval tak, že k aplikaci § 23 odst. 7 ZDP doplnil, že z konstantní judikatury vyplývá povinnost prokázat odlišnost sjednané ceny mezi daňovým subjektem a s ním spojenou osobou od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, tíží zásadně správce daně (žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn.

7 Afs 74/2010 nebo 1 Afs 101/2012). Přitom správce daně nemůže postupovat libovolně, nýbrž musí způsob zjištění referenční ceny přezkoumatelným způsobem popsat. Skutkový stav musí zjistit co nejúplněji, přičemž zvolí takové prostředky, které pomohou referenční cenu stanovit a budou co nejvíce odpovídat situaci daňového subjektu. Zjistí-li tímto způsobem referenční cenu, která je odlišná od ceny sjednané mezi spojenými subjekty, musí dát daňovému subjektu možnost odchylku vysvětlit a prokázat, že odchylka nevedla ke zkrácení daňové povinnosti. Teprve není-li daňový subjekt schopen vysvětlit odchylku od referenční ceny, mohl by správce daně přistoupit k úpravě daňového základu. Podle žalobce však výše uvedené fáze v daném případě správce daně a žalovaný směřují, což přispívá k nesrozumitelnosti veškerých písemných výstupů, včetně napadeného rozhodnutí.

[23] Správce daně v dané věci neunesl své důkazní břemeno a řízení zatížil vadou, neboť se pokusil přenášet důkazní břemeno na žalobce. Pochybil pak i žalovaný, který aproboval postup správce daně, jenž měl žalobce vyzvat k „prokázání a doložení rozdílů mezi zjištěnou obvyklou výší smluvní pokuty a smluvní pokutou sjednanou“. Tato výzva ignoruje § 23 odst. 7 ZDP a směšuje prokazování rozdílů a jeho dokládání.

[24] Při zjišťování obvyklé výše smluvní pokuty postupoval správce daně účelově. Z protokolu o místním šetření ze dne 7. 6. 2013 vyplynulo, že na základě předchozí telefonické domluvy navštívil subjekt, jehož totožnost žalobci nezpřístupnil, a tento měl uvést, že „ze zkušeností se sepisem Smluv o budoucích smlouvách a sepisem kupních smluv činí sankce za odstoupení od smlouvy cca 5 – 10 % z kupní ceny v závislosti na výši kupní ceny a okolnostech prodeje, tzn. u vyšší kupní ceny je nižší sankce“. Uvedený podklad zpřístupnil žalobci až na základě výzvy jeho zástupce, přičemž neobsahuje žádnou informaci o kvalifikaci tohoto subjektu mimo uvedení, že „provozuje v rámci podnikatelské činnosti mj. realitní činnost“. Zřejmě jde o realitní kancelář, pro jejíž provozování není třeba žádné kvalifikace. Není zřejmé, jakým způsobem byl tento subjekt vybrán. Nelze ani zjistit, zda své závěry učinil dle určité formalizované analýzy či spíše šlo o údaje „od oka“. Uvedený protokol o místním šetření nemůže pro neobjektivnost a absenci metodiky sloužit jako podklad pro rozhodnutí správce daně a tímto nemohl správce daně unést důkazní břemeno.

[25] V návaznosti na zpochybnění důkazů zástupcem žalobce doplnil správce daně dokazování o protokol z místního šetření dne 21. 8. 2013. Jeho součástí měly být též kopie smluv o budoucích smlouvách. Šetřením v archivu správce daně pořídil další opisy smluv, které měly být součástí příslušného úředního záznamu. Uvedené podklady měly potvrzovat přesvědčení správce daně o výši obvyklé smluvní sankce, a to ve výši do 10 % kupní ceny. Z výzvy správce daně ze dne 10. 12. 2013 plyne, že správce daně měl prověřit cca 100 smluv, z nichž „namátkově vybral“ 8 smluv. Dále provedl dožádání u Finančního úřadu pro Olomoucký kraj, Územní pracoviště ve Šternberku, u něhož chtěl ověřit výši smluvních sankcí tak, aby odpovídaly předmětu koupě z pohledu času, místa i typu právního aktu. Zjistil, že sankce se pohybují v rozmezí 0 – 10 %, a to bez ohledu na předmět kupní smlouvy, místo plnění či rok prodeje. Avšak ani z těchto dokumentů není dle žalobce jasné, na základě jakých kritérií a kým byly kopie smluvních dokumentů vybrány a jaký vzorek smluv byl správcem daně zkoumán, popř. realitní kanceláří či dožádaným správcem daně. Smlouvy, které správce daně zpřístupnil žalobci, se navíc týkaly různých prodejů nemovitostí (např. šlo o prodej zahrady či rodinného domu), případně prodeje družstevních podílů, aniž by byla u správce

daně zřejmá snaha přiblížit výběr podmínkám nyní zpochybňovaného případu. Správce daně zpřístupnil pouze souhrnná zjištění, která nemohou být verifikována a tím spíše se k nim nelze vyjádřit a účinně se hájit. Takto opatřené podklady nemohou sloužit pro svou metodickou nevhodnost k prokázání obvyklé hodnoty smluvní sankce. Nesplňují tak požadavky na ně kladené výše citovanou judikaturou. Rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné. Jelikož správce daně od počátku trval na obvyklé výši smluvní sankce do 10 %, následné dokazování přizpůsobil tomuto předpokladu.

[26] Pochybnosti o nepřiměřenosti sjednané smluvní sankce dovozoval správce daně z okolností, které zjevně s obvyklou výší smluvní sankce nesouvisí, např. z námítky žalobce nebo z účetní knihy společnosti TERWELIS, spol. s r.o. Avšak ani jedna z uvedených okolností nesouvisí s obvyklou výší sankce, nýbrž s obecnými podezřeními správce daně. Důkazní břemeno správce daně se přitom vztahuje k výši obvyklé smluvní sankce, nikoliv k obecnému zpochybnění výše sjednané sankce nebo dalších souvislostí. Nestačí, pokud správce daně prokáže, že sjednaná výše sankce se liší od obvyklé výše sankce. Jeho důkazní břemeno musí směřovat k přezkoumatelnému zjištění obvyklé výše smlouvené sankce. Teprve k řádně zjištěnému rozdílu mezi obvyklou výší sankce a sankcí sjednanou, k čemuž zde nedošlo, může žalobce poskytnout vysvětlení podle § 23 odst. 7 ZDP. Správce daně se zabýval výhradně porovnáváním sankce a kupní ceny, protože měl za to, že sankce se může odvíjet toliko od výše kupní ceny. Žalobce jej v průběhu řízení na tuto chybnou úvahu upozorňoval s tím, že výše smluvní sankce se může vztahovat i k potencionální škodě nebo výši plánované investice. Těmito logickými úvahami se však správce daně nezabýval.

[27] Žalobce dále nesouhlasil s důvody správce daně, pro které nezohlednil znalecký posudek zpracovaný Znaleckým ústavem profi-TEN a.s. Takovým důvodem nemůže být okolnost, že správce daně sám dospěl vlastní úvahou k jinému výsledku. Tak by mohl být zpochybněn jakýkoliv důkaz, výsledkem by však byla naprostá svévole. Za závadnou označil žalobce rovněž úvahu o tom, že vzhledem k nárůstu budování FVE, by se mělo na takovou investici hledět jako na běžný obchodní případ a odvozovat výši sankce z hodnoty převáděné věci. Tím nebylo reagováno na východisko úvah znaleckého posudku, spočívající v tom, že smluvní pokuta vychází z paušalizace škody. Předpoklad o provázanosti smluvní pokuty s hodnotou transakce získal správce daně na počátku od realitní kanceláře, přičemž v průběhu daňové kontroly se takového závěru plně držel a odmítl uvažovat o jiné variantě.

[28] Žalobce dále připomněl zásadu *in dubio pro mitius*, přičemž při vykročení z mezí obvyklé ceny smluvní pokuty nemohou jít vzniklé pochybnosti k tíži žalobce. V dané věci správce daně neprokázal, že výše sankce sjednaná mezi žalobcem a společností TERWELIS, spol. s r.o. vykračuje z mezí referenční ceny (obvyklé výše sjednané smluvní pokuty), resp. jeho zjištění se opírají o nepřezkoumatelné závěry, a proto nemohl přistoupit k úpravě základu daně podle § 23 odst. 7 ZDP. Žalovaný pak tato pochybení neodstranil.

[29] Správce daně zpochybňoval i další okolnosti obchodního případu, avšak z odůvodnění není zcela jasné, jaké z těchto nesprávných zjištění učinil závěry. Žalobce proto k tomu následně stručně reaguje. Zpochybňoval-li žalovaný celkovou výhodnost postupu žalobce při odstoupení od smlouvy, pak tomu žalobce uvedl, že pokud by dodržel smlouvu se společností TERWELIS, spol. s r.o., pak by od ní obdržel méně, než od nových kupujících, a to i po

odečtení smluvní pokuty. Dodržení původní transakce se společností TERWELIS, spol. s r.o. by tak bylo pro žalobce méně výhodné. Žalobce také odmítl úvahu žalovaného o účelovosti postupu žalobce, kterou měl spatřovat i v tom, že nebyla sjednána stejná výše smluvních pokut pro obě smluvní strany. Přitom potenciální výše škody u každé ze smluvních stran je markantně odlišná, a proto je i odlišná sankce zcela logická. Zjednodušující závěr správce daně o tom, že smluvní sankce má být pro obě smluvní strany stejná, nemá oporu v právní doktríně. Nepochopení plánovaného projektu FVE správcem daně prokazuje i jeho snaha ověřit, zda před odstoupením od smlouvy učinila společnost TERWELIS, spol. s r.o. kroky vedoucí k vybudování FVE. Lhůta pro uzavření kupní smlouvy, v níž by bylo možno očekávat kroky směřující k přípravě projektu byla sjednána do konce roku 2015. K odstoupení došlo již v roce 2010. Navíc kroky společnosti TERWELIS, spol. s r.o., v níž žalobce nebyl jednatelem, nelze žalobci přičítat k tíži. Tyto okolnosti nesouvisí se zjišťováním, zda sjednaná smluvní sankce se liší od sankce obvyklé. Výše uvedené okolnosti potvrzují, že správce daně nehodnotil důkazy ve vzájemné souvislosti, což vedlo k nesprávným skutkovým zjištěním a nesprávnému právnímu hodnocení.

[30] Na správci daně leží důkazní břemeno ohledně toho, zda sjednaná sankce mezi spojenými osobami vykračuje z rámce sankce obvyklé, přičemž správce daně důkazní břemeno ve věci neunesl. Pokud jej však unese, je povinen vyzvat daňový subjekt k tomu, aby zjištěný rozdíl uspokojivě doložil. Ne každá zjištěná odchylka je totiž důvodem k úpravě daňového základu. To připadá v úvahu pouze tehdy, pokud daňový subjekt neuvede legitimní důvod pro odchylku od obvyklé ceny. V dané věci však správce daně sám uspokojivě nedoložil výši obvyklé sankce, a neměl tak požadovat po žalobci doložení oprávněnosti zjištěné odchylky. Přesto správce daně opakoval obtížně srozumitelné výzvy, jimiž žalobci formuloval povinnosti k prokázání v daňovém řízení. Výzva ze dne 7. 6. 2013 mj. žalobce nabádala k prokázání výše smluvní pokuty. To však neodpovídalo rozložení důkazního břemene a dokladovalo to zmatečné vedení kontroly správcem daně. Rovněž výzva správce daně ze dne 10. 12. 2013 neodpovídala procesním povinnostem žalobce a nebylo z ní zřejmé, co správce daně po žalobci požaduje. Ve výzvě správce daně uvedl, že jelikož žalobce sjednával sankci za odstoupení od Smlouvy o smlouvě budoucí mezi spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP, přičemž tato sankce se liší od sankcí sjednaných mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, prokažte správcem daně zjištěný rozdíl. Rovněž v napadeném rozhodnutí bylo uvedeno, že správce daně trval na prokázání a doložení zjištěného rozdílu žalobcem, což potvrdilo nejistotu žalobce a směřování důkazního břemene za situace, kdy správce daně své důkazní břemeno neunesl. Z výše uvedeného dle žalobce vyplynulo, že v průběhu daňové kontroly nebyl schopen správce daně jasně vyzvat žalobce k uspokojivému doložení rozdílu mezi sankcí sjednanou a sankcí obvyklou. Proto nebyly dány podmínky pro úpravu daňového základu.

[31] Žalobce se snažil poskytnout správci daně vysvětlení výše smluvní sankce, proto navrhoval důkaz obchodní logiky sjednání smluvní sankce, včetně znaleckého posudku a svědeckých výpovědí. Doložil investiční záměr společnosti TERWELIS, spol. s r.o. a ekonomický smysl uzavírání smluvní sankce pro tuto společnost. Správce daně však navrhované důkazy buď pominul a nezohlednil, popřípadě je odmítl provést. Správce daně se zaměřil výhradně na porovnání výše sankce s kupní cenou, vysvětlení žalobce ignoroval.

Nebyl schopen vysvětlit žalobci, co má za prokázané a co naopak požaduje po žalobci prokázat.

[32] Žalobce v odvolání namítal řadu pochybení správce daně, žalovaný však většinu námitek odbyl jako neoprávněné. Žalobce odkázal na pravidla uvedená v § 92 odst. 2 a 7 DŘ (zjištění rozhodných skutečností co nejúplněji, zpřístupnění informace daňovému subjektu o tom, co má správce daně v řízení za prokázané a co nikoliv). Tyto povinnosti však byly faktickým přístupem správce daně negovány. Jeho pracovníci nebyli schopni reagovat na dotazy žalobce. Při snaze žalobce o vyjasnění mnohdy nesrozumitelných výzev nebyl správce daně schopen reagovat jinak, než odkazem na písemnosti. Veškeré Zprávy o kontrole předkládané správcem daně byly značně nepřehledné, neboť správce daně neodlišoval mezi popisem svých kroků, souhrnnými zjištěními, rozsáhlým opakováním přednesů a nebylo ani odlišeno, zda z nich učinil relevantní zjištění či nikoliv. Nebylo možno učinit závěr o tom, které okolnosti má správce daně za prokázané.

[33] Konečná Zpráva o daňové kontrole předložená žalobci se lišila od konečné Zprávy, která byla žalobci poskytnuta dříve, přičemž správce daně odmítl poskytnout časový prostor k reakci na upravenou Zprávu. Podle žalovaného se totiž žalobce mohl s částí Zprávy seznámit v dřívějších fázích řízení, přičemž doplněná materie měla být předmětem projednání. Požadavek na poskytnutí lhůty k prostudování dvou stran textu považoval žalovaný za nepřiměřený. Snaha správce daně o urychlení řízení však nemůže vést k tíži daňového subjektu. Opakované předkládání upravených verzí Zprávy bylo zapříčiněno netransparentním postupem správce daně a nutností doplňovat skutková zjištění. Bez ohledu na tvrzení správce daně, že text Zprávy byl z velké části identický a doplnění se týkalo pouze dvou stran, nebylo možné žalobci upřít právo vyjádřit se k upravené Zprávě jako celku. Těžko mohl na místě ověřit, v jakém rozsahu byla zpráva změněna. Nelze po žalobci požadovat, aby se spolehl toliko na ujištění správce daně. Bylo třeba žalobci umožnit, aby mohl zaujmout ke změněné Zprávě stanovisko. Svévolné odmítnutí poskytnutí lhůty k vyjádření porušuje práva žalobce podle § 88 odst. 3 DŘ, podle něhož má žalobce právo seznámit se s výsledkem kontrolního zjištění a vyjádřit se k němu.

[34] Žalobce dále uvedl, že v průběhu řízení opakovaně navrhoval výslech svědků P. H., jednatele společnosti TERWELIS, spol. s r.o., a D. C., zpracovatele projektu FVE. Takový návrh učinil naposledy při projednání Zprávy před správcem daně dne 13. 10. 2014 v návaznosti na doplněná zjištění správce daně ohledně projektu FVE (na základě komunikace se stavebním úřadem). Správce daně však navržené důkazy neprovedl, přičemž důvodem nemohlo být to, že stejný návrh důkazu vzal žalobce v minulosti zpět. Důkazní návrh byl učiněn za změněné důkazní situace. Správce daně tak upřel žalobci možnost provést důkazy v jeho prospěch, přičemž uváděné důvody byly nedostatečné a protiprávní.

[35] Žalobce dále odkázal na právní úpravu náležitostí odůvodnění rozhodnutí uvedenou v § 102 odst. 3 a 4 DŘ, přičemž zásadním atributem řádného odůvodnění je jeho přesvědčivost. Správce daně se přitom musí vypořádat s veškerými vznesenými námitkami a nestačí takové námitky jen odmítnout. Ačkoliv je rozhodnutí žalovaného poměrně obsáhlé, je z většiny tvořeno rekapitulací kroků správce daně, případně námitek žalobce. Reakcí na odvolací námitky je věnováno minimum prostoru. Žalovaný se fakticky vyhnul polemice

s námitkami žalobce. V napadeném rozhodnutí žalovaný někdy uvedl námitku žalobce, navázal na ni poměrně obsáhlým výkladem, aniž by svoji myšlenku ukončil – viz námitka bezdůvodného neprovedení výsledku navržených svědků, když přes rozsáhlý výklad nebylo možno seznat, proč správce daně ignoroval důkazní návrh žalobce. Nepřezkoumatelné jsou pak i závěry ohledně zjištění výše obvyklé smluvní sankce, které ani nemají oporu ve spisech (zjištění provedená z nespecifikovaného vzorku smluv, které nejsou součástí spisu). Vady v řízení před správcem daně nebyly napraveny ani v odvolacím řízení. Žalobce tak dovedl nepřezkoumatelnost obou správních rozhodnutí. Proto navrhl soudu, aby rozhodnutí žalovaného i správce daně zrušil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[36] Ve vyjádření k žalobě žalovaný nejprve rekapituloval průběh daňového řízení a pak odkázal na žalobou napadené rozhodnutí o odvolání, neboť je z něj zřejmé, z jakého důvodu a na základě jakých skutečností a právních norem bylo v uvedené věci rozhodováno. Shodnou argumentaci, jako v napadeném rozhodnutí, použil žalovaný k uplatněným žalobním bodům. Žalovaný odmítl tvrzení žalobce, že postup správce daně při zjišťování výše smluvní sankce nebyl správný, a že v důsledku toho byl i nesprávně zjištěn rozdíl mezi obvyklou výší sankce a sankcí sjednanou žalobcem. Zopakoval postup, zjištění a výběr vhodného vzorku obdobných případů, na základě čehož správce daně dovedl, že výše smluvní pokuty se pohybovala do 10 % kupní ceny. Z těchto zjištění pak vyplynulo, že smluvní pokuta v dané věci odpovídající 239 % kupní ceny byla značně nadhodnocená. Posuzovaný případ však nebyl ničím výjimečný tak, aby byl odůvodněn zcela jiný přístup ke stanovení výše smluvní pokuty, jak mělo jinak vyplynout z předloženého znaleckého posudku. Znalecký posudek nelze považovat za důkaz prokazující oprávněnost deklarovaného výdaje na uhrazení smluvní pokuty. Podrobný postup správce daně byl popsán ve Zprávě o daňové kontrole i v rozhodnutí o odvolání. Neplatí z nich, že by správce daně kladl na žalobce nesrozumitelné povinnosti neodpovídající rozložení důkazního břemene. Žalobce v průběhu daňového řízení neuvedl jediný objektivní důvod, který mohl vést k tomu, že by stejnou výší smluvní pokuty sjednal s osobou, se kterou není spojen dle § 23 odst. 7 ZDP, zjištěný rozdíl uspokojivě nedoložil, čímž své důkazní břemeno neunesl. Přitom z celého průběhu daňové kontroly bylo zřejmé, co správce daně po žalobci požadoval prokázat.

[37] Konečná Zpráva o daňové kontrole byla oproti konceptu rozšířena o necelé dvě strany, a to o úvodní a poslední stranu, kde byly uvedeny skutečnosti, s nimiž byl žalobce dostatečně obeznámen již dříve. Nedošlo však ke změně kontrolního zjištění, proto nemohlo být ze strany žalobce navrhováno v rámci projednání Zprávy o daňové kontrole případné další doplnění. Požadavek na poskytnutí lhůty 21 dnů k prostudování dvou stran byl zcela nepřiměřený. Pokud jde o výsledky svědků pana P. H. a D. C., pak s těmito návrhy se žalovaný vypořádal v napadeném rozhodnutí. Správce daně v průběhu daňového řízení především dospěl k závěru, že předmětné svědecké výpovědi nebyly schopné přispět konkrétními skutečnostmi, které by měly vliv na kontrolní zjištění. Proto byly navrhované výsledky svědků vyhodnoceny jako nadbytečné.

[38] Napadené rozhodnutí obsahuje veškeré náležitosti uvedené v § 102 DŘ, včetně řádného odůvodnění a vypořádání se s námitkami žalobce. Žalovaný současně připomněl, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku, přičemž např. odkázal na nález ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III ÚS 989/08, nebo ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II ÚS 2029/08

[39] Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, na základě čeho bylo rozhodnuto a z jakých důvodů byly námitky žalobce shledány nedůvodnými. Závěrem žalovaný soudu navrhl, aby žalobu zamítl jako nedůvodnou.

IV. Replika žalobce

[40] V podané replice žalobce uvedl, že žalovaný ve vyjádření nereagoval na žádný z argumentů vznesený v žalobě. Žalovaný pouze zopakoval argumenty, které již zazněly v napadeném rozhodnutí. Žalobce proto v podané replice znovu zopakoval vady v postupu správce daně a žalovaného, jak je uvedl v žalobě. Opětovně tedy napadl nesprávný způsob zjišťování obvyklé výše sankce. Podle žalobce totiž správce daně dle svého volného uvážení vybíral transakce, které považoval za vhodné. Žalobce dále zopakoval, že se správní orgány nesprávně vypořádaly se znaleckým posudkem. Postup správce daně byl v přímém rozporu se soudní judikaturou. Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí č. j. 7 Afs 86/2013-21 zejména zdůraznil, že v daňovém řízení platí privilegování některých důkazních prostředků, zejména veřejných listin a znaleckých posudků. Znalecké posudky požívají statut vyššího důkazu, proto, že zpravidla osvědčují vysoce odborné otázky, k jejichž zodpovězení nemá rozhodující orgán tak vysokou erudici jako právě znalec, či znalecký ústav. Nejvyšší správní soud tak dovodil, že k hodnocení znaleckých posudků je proto třeba vždy postupovat uvážlivě a v případě pochybností je tyto třeba vždy vyvrátit či potvrdit výpovědí znalce (§ 95 odst. 4 DŘ). Žalobce dále zopakoval námitku týkající se nesprávného postupu správce daně, který v daňovém řízení nerespektoval rozložení důkazního břemene. Podle žalobce totiž v dané věci a v případě aplikace § 23 odst. 7 věty první ZDP platí, že břemeno tvrzení i důkazní nese správce daně. Tato východiska však nebyla žalovaným dodržena. Správce daně opakovaně žádal žalobce, aby sám prokázal rozdíl mezi zjištěnou a obvyklou výší smluvní pokuty, přestože v této otázce bylo důkazní břemeno na něm. Žalobce znovu napadl postup správce daně při projednání závěrečné Zprávy o kontrole. K údajné nadbytečnosti svědků žalobce uvedl, že toto tvrzení je v rozporu s jiným tvrzením správce daně, v němž vyjadřoval pochybnosti o účelu uzavření smlouvy se společností TERWELIS, spol. s r.o. Závěrem žalobce žalovanému vytkl, že se s ním nepustil do argumentačního dialogu. Žalovaný sice žalobci sdělil, že tu či onu jeho námitku považuje za nesprávnou, avšak důvody této nesprávnosti neuvedl.

V. Jednání nařízené na den 26. 9. 2017

[41] Z nařízeného jednání se zástupce žalovaného předem omluvil. Zástupce žalobce při nařízeném jednání setrval na dosavadní žalobní argumentaci.

VI. Posouzení věci Krajským soudem v Brně

[42] Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně, včetně řízení předcházejících jejich vydání a shledal, že **žaloba není důvodná**.

[43] V posuzované věci vyplynul ze správních spisů následující skutkový stav. V rámci daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 a 2010 správce daně zjistil, že žalobce uskutečnil obchodní transakci – prodej pozemku v k. ú. H. L. Dle kupní smlouvy ze dne 29. 6. 2010 činila kupní cena 6.038.442 Kč a kupujícími byli Ing. P. S., Ing. J. S. a J. Č. Dále bylo zjištěno, že v daňovém přiznání za rok 2010 uplatnil žalobce výdaje ve výši 5.352.596 Kč, které sestávaly z částky za nákup předmětného pozemku ve výši 1.171.435, 97 Kč, daně z převodu nemovitostí ve výši 181.161 Kč a smluvní pokuty ve výši 4.000.000 Kč. Tuto smluvní pokutu měl žalobce uhradit společnosti TERWELIS, spol. s r.o. a vyplývala ze Smlouvy o budoucí kupní smlouvě ze dne 10. 5. 2009, uzavřené mezi žalobcem (budoucí prodávající) a společností TERWELIS, spol. s r.o. (budoucí kupující) ohledně prodeje pozemku za účelem vybudování fotovoltaické elektrárny. Sankce byla sjednána pro případ odstoupení žalobce od smlouvy. Správce daně vyhodnotil výši sjednané smluvní pokuty, která činila 239 % z prodejní ceny, jako neadekvátní a účelovou, jelikož neodpovídala ceně obvyklé při sjednání mezi spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP. Spojenými osobami byla společnost TERWELIS, spol. s r.o. a žalobce jako společník této obchodní společnosti s 60 % podílem [§ 23 odst. 7 písm. a) ZDP]. Zjištěný rozdíl nebyl žalobcem uspokojivě doložen, proto byl základ daně za zdaňovací období roku 2010 zvýšen o částku 3.832.427 Kč, tj. o rozdíl mezi sjednanou smluvní pokutou ve výši 4.000.000 Kč a zjištěnou smluvní pokutou obvyklou, jejíž horní hranice podle zjištění správce daně činila 10 % z prodejní ceny, tzn. 167.573 Kč. Na základě provedené daňové kontroly vydal správce daně dne 15. 10. 2014 dodatečný platební výměr, kterým žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 574.860 Kč, a rovněž mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 114.972 Kč. Odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru bylo žalovaným zamítnuto.

[44] Žalobce v žalobě především namítal nesprávnost závěrů žalovaného, na základě kterých došlo k aplikaci § 23 odst. 7 ZDP, když správce daně nesprávným a nepřezkoumatelným způsobem postupoval při zjištění výše sankce za odstoupení od smlouvy mezi nespojenými osobami a v důsledku toho nesprávně zjistil rozdíl mezi takovou výší sankce a výší sankce sjednané ve Smlouvě o budoucí kupní smlouvě se společností TERWELIS, spol. s r.o. V této souvislosti žalobce zdůraznil, že povinnost prokázat, že sjednaná cena mezi žalobcem a s ním spojenou osobou se liší od ceny obvyklé, tíží zásadně správce daně. V této souvislosti správce daně důkazní břemeno neunesl a nesprávně jej přenášel na žalobce. Správce daně nebyl oprávněn požadovat po žalobci prokázání rozdílu

mezi sjednanou a obvyklou výší sankce a na žalobce tak kladl nesrozumitelné povinnosti, což plyne ze všech písemných výstupů.

[45] Krajský soud nemohl přisvědčit shora uvedeným námitkám žalobce. Podle § 23 odst. 7 věty první ZDP liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami (kapitálově spojené či jinak spojené osoby) od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí ad a) kapitálově spojené osoby (jedna osoba se přímo či nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, přitom podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv těchto osob) a ad b) jinak spojené osoby (např. jedna osoba se podílí na vedení či kontrole jiné osoby, dále jde o osoby blízké, nebo o osoby ovládající a ovládané, právní vztah osob vytvořený za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty atd.).

[46] Podle § 23 odst. 1 ZDP je základem daně 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.

[47] V daňovém řízení platí zásada, že je to daňový subjekt, který nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením. Touto problematikou se již kompletně zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119. V některých případech však toto obecné pravidlo neplatí a břemeno tvrzení i břemeno důkazní nese naopak správce daně. Tak je tomu právě v případě aplikace § 23 odst. 7 věty první ZDP. Správce daně tak může úpravu provést teprve tehdy, jsou-li zákonné podmínky pro takový postup splněny.

[48] V první řadě musí být prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu shora citovaného ustanovení, tedy, že jde o osoby kapitálově spojené, jako v daném případě. V dané věci bylo zjištěno, že žalobce je společníkem obchodní společnosti TERWELIS, spol. s r.o., a to s 60 % podílem. Uvedenou skutečnost měli účastníci řízení za nespornou. Následně, je-li v řízení prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu shora citovaného ustanovení, je na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny sjednané (výše sjednané smluvní pokuty) mezi těmito osobami od ceny (výše smluvní pokuty), které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Znamená to tedy, že správce daně musí zjistit jednak cenu (výši sankce) sjednanou mezi spojenými osobami a jednak cenu referenční (obvyklou výši smluvní sankce), aby mohl provést srovnání. Podmínkou následné úpravy základu daně je, že mezi cenami (smluvními pokutami) existuje rozdíl. Správce daně tak ve vztahu k tomuto rozdílu nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní.

[49] Zjištění skutečné výše smluvní pokuty zpravidla nečiní obtíže, jelikož jde o skutečnost rozhodnou pro určení základu daně a uvedenou v účetnictví, resp. zde ve Smlouvě o budoucí kupní smlouvě. Pro zjišťování výše smluvní pokuty obvyklé (ceny referenční) musí být správce daně schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu k rozhodným aspektům. Obvyklou výši smluvní pokuty může správce daně určit porovnáním skutečně

dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Výše smluvní pokuty (referenční cena) je v podstatě simulace smluvní pokuty (ceny) vytvořená na základě úvahy, jakou výši smluvní pokuty by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy. Pokud správce daně zjišťuje výši smluvní pokuty (referenční cenu) na základě údajů o skutečně dosažených smluvních pokutách (cenách) shodné či podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž sjednávaly smluvní pokutu spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, musí provést patřičnou korekci obvykle výše smluvní pokuty (referenční ceny). Důkazní břemeno správce daně se týká zjištění situace, za které sjednávaly smluvní pokutu (cenu) spojené osoby. Pokud se projeví skutkové nejasnosti, pak musí vycházet ze skutkových závěrů, které jsou pro daňový subjekt nejvýhodnější. Pokud správce zjišťuje obvyklou výši smluvní pokuty na základě údajů o skutečně dosažených hodnotách smluvních pokut, shodných či podobných komodit mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, což zpravidla vede ke zjištění určitého intervalu hodnot smluvních pokut, musí pro účely určení rozdílu mezi hodnotami smluvních pokut vyjít z té ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu, která je pro daňový subjekt nejvýhodnější.

[50] I když má správce daně za prokázané, že smluvními stranami právního úkonu jsou spojené osoby, a že tyto si sjednaly cenu lišící se od ceny referenční (smluvní pokuty obvyklé), tj. unese-li břemeno tvrzení i břemeno důkazní ke všem rozhodným skutečnostem, neznamená to, že může bez dalšího provést úpravu základu daně. Ten, komu má být základ daně upraven, musí ještě dostat prostor, aby mohl zjištěný rozdíl mezi cenami (hodnotami smluvních pokut) uspokojivě vysvětlit. Břemeno tvrzení i břemeno důkazní pak již nese daňový subjekt. Ten musí tvrdit a prokázat zvláštní a obvyklým poměrům se vymykající, přitom ekonomicky racionální, důvody, pro které byla smluvní pokuta mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od obvyklé výše smluvní pokuty. Unese-li daňový subjekt toto břemeno, úprava základů daně nepřipadá v úvahu.

[51] Jelikož § 23 odst. 7 ZDP neurčuje přesný způsob, jakým má správce daně stanovit cenu běžnou (obvyklou výši smluvní pokuty) v prostředí fungující hospodářské soutěže (jen ji ne zcela přesně vymezuje), je třeba při výkladu § 23 odst. 7 ZDP vyjít z ustálené judikatury. V rozsudku ze dne 11. 2. 2004, č. j. 7 A 72/2001-53, vyslovil Nejvyšší správní soud názor, že „*není-li právní normou určen mechanismus určení ceny obvyklé, a k jejímu určení je povolán správní orgán, je třeba k určení ceny obvyklé přistupovat se zvláštním zřetelem a její výši určovat na základě objektivních kritérií a tak, aby závěry správního orgánu vedly ke spolehlivému úsudku a bylo možno způsob jejího určení a samotnou výši ceny obvyklé přezkoumat...Zasahovat do výběru kritérií, či určovat, ke kterému z kritérií má správní orgán pro určení ceny obvyklé přihlížet, Nejvyššímu správnímu soudu nepřisluší a nechává výběr kritérií na správním orgánu, přičemž však opakuje, že tato kritéria musí vést ke spolehlivému a objektivnímu závěru.*“

[52] V rozsudku ze dne 18. 7. 2005, č. j. 5 Afs 48/2004-89, Nejvyšší správní soud judikoval, že „Ze správního spisu musí být patrné, že správce daně sdělil v průběhu daňového řízení daňovému subjektu výši ceny, kterou považuje za cenu sjednanou mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (§ 23 odst. 7

ZDP), že jej prokazatelně seznámil se vzniklým rozdílem a dal mu tak reálnou možnost, aby se k tomuto rozdílu vyjádřil a uspokojivě jej doložil. Teprve poté správci daně přísluší hodnotit, zda daňový subjekt své důkazní břemeno unesl, a učinit závěr o tom, zda rozdíl uspokojivě doložil či nikoliv.“

[53] V rozsudku ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, Nejvyšší správní soud vyslovil, že „*K prokázání, že se liší ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (referenční ceny), musí správce daně na základě zjištění výše obou těchto cen provést mezi nimi srovnání. Důkazní břemeno ke všem skutečnostem, které jsou proto rozhodné, nese správce daně (§ 23 odst. 7 ZDP).*“

[54] Z výše uvedených judikатурních závěrů Nejvyššího správního soudu vyplývá, že důkazní břemeno ohledně vyčíslení obvyklé výše smluvní pokuty, v jejímž důsledku došlo ke zvýšení základu daně žalobci, vážne v projednávané věci na správci daně. V posuzované věci provedl správce daně řadu důkazů, přičemž zjištění z nich vyplývající jsou dostatečným podkladem pro závěr, že je na místě provést u žalobce úpravu základu daně podle § 23 odst. 7 věty první ZDP, a to v konkrétní výši. Skutkový podklad pro takový závěr, obsažený ve správních spisech, je dostatečný, správce daně a žalovaný unesli důkazní břemeno ve všech pro věc podstatných ohledech. Ze správního spisu plyne, že správce daně žalobci sdělil výši sankce, kterou považuje za sankci sjednanou mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, a že jej seznámil se vzniklým rozdílem. Žalobce dostal prostor, aby mohl zjištěný rozdíl mezi hodnotami smluvních pokut vysvětlit a doložit.

[55] V době uzavření Smlouvy o budoucí kupní smlouvě byl žalobce společníkem s 60 % podílem ve společnosti TERWELIS, spol. s r.o., tj. šlo o spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP. Vzhledem ke sjednání velmi vysoké smluvní sankce za odstoupení žalobce od Smlouvy o budoucí kupní smlouvě vyvstaly správci daně pochybnosti o účelu takto uzavřené smlouvy. Postup správce daně při zjišťování výše sankce byl správný, přičemž správně a v souladu s právními předpisy byl zjištěn i rozdíl mezi obvyklou výší sankce a sankcí sjednanou žalobcem.

[56] Při zjišťování ceny obvyklé vyšel správce daně ze zjištění, že se smluvní pokuta mezi nezávislými osobami pohybuje ve výši 5 % až 10 % (0 % až 10 %) z kupní ceny majetku, proto stanovil výši obvyklé smluvní sankce pro případ předmětné sankce uvedené ve Smlouvě o budoucí kupní smlouvě na horní hranici sazby, tj. 10 % z prodejní ceny, neboť je to při takto zjištěném intervalu hodnoty pro žalobce příznivější. Přihlédnuto bylo též k tomu, že v takové výši žalobce sjednal smluvní pokutu i v následně uzavřené kupní smlouvě, kterou byl skutečně realizován prodej předmětného pozemku. Nezbytná zjištění pro určení obvyklé hodnoty smluvní sankce učinil správce daně na základě šetření z dokumentů z vlastní evidence k dani z převodu nemovitostí, kde prověřil přes 100 kupních smluv, z nichž vyplynulo, že u části smluv nebyla sankce za odstoupení od smlouvy vůbec sjednána a u další části smluv byla smluvní pokuta sjednána ve výši 5 – 10 % z kupní ceny bez ohledu na předmět kupní smlouvy a při shodnosti výše sankce pro obě smluvní strany. Zjištěné rozmezí sjednávané sankce se týkalo jak prodeje pozemků, tak i staveb, bez rozdílu záměru kupujícího s pozdějším využitím předmětu koupě, v letech před i po kontrolovaném roce 2010 a na

různých místech ČR. Vedle dokumentů z vlastní evidence k dani z převodu nemovitostí učinil správce daně zjištění rovněž místním šetřením a dožádáním místně příslušného správce daně ve věci daně z převodu pozemků v k. ú. H. L., tj. u Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (blíže viz Zpráva o kontrole). Shora uvedeným postupem správce daně zajistil důkazní prostředky osvědčující výši smluvní sankce za odstoupení od smlouvy v obdobných případech jako u žalobce.

[57] V rámci místního šetření zajistil správce daně kopie 5 smluv o budoucích kupních smlouvách, které byly zaslány žalobci, a rovněž mu byla sdělena dosavadní zjištění správce daně ohledně obvyklé výše sankce. Jelikož v této souvislosti žalobce namítal nesoulad časový a nesoulad místa obchodního případu, včetně nesouladu v předmětu koupě a ve dvou případech dokonce i jiný typ právního aktu, správce daně dožádal přímo místně příslušného správce daně (Finanční úřad pro Olomoucký kraj) ve věci daně z převodu pozemků v H. L. tak, aby zajistil konkrétní důkazní prostředek o výši obvyklé smluvní sankce v obdobných případech. Z odpovědi na dožádání vyplynulo, že se sankce v případech souladných s případem žalobce v čase, místě, předmětu koupě a právního aktu pohybuje obvykle ve výši do 10 % kupní ceny. Naproti tomu Smlouva o budoucí kupní smlouvě, spolupodepsaná žalobcem (spojenou osobou), z níž žalobce uplatňoval v rozhodném období daňový náklad ve výši smluvní sankce 4.000.000 Kč, stanovila pro odstoupení od smlouvy smluvní pokutu ve výši 239 % z prodejní ceny majetku. Takto určená výše smluvní pokuty byla posouzena správcem daně jako značně nepřiměřená (v následně uzavřené kupní smlouvě ze dne 29. 6. 2010 sjednal žalobce s nezávislými osobami smluvní sankci ve výši 10 % z celkové kupní ceny). Ze shora uvedené citace postupu správce daně v uvedené věci lze dovodit, na základě jakých kritérií byla zjišťována obvyklá výše smluvní pokuty a z jakých typových smluv bylo vycházeno. Správce daně prověřil smlouvy s obdobným předmětem koupě, o čemž byl následně žalobce informován i spolu s upřesněním, co správce daně považuje za cenu obvyklou (obvyklou sankci). O skutečnostech a podkladech, na základě kterých správce daně zjistil obvyklou výši sankce, byly sepsány úřední záznamy, jejichž přílohou jsou konkrétní protokoly či kupní smlouvy. Tyto úřední záznamy jsou pak obsaženy ve vyhledávací části správního spisu spolu s dalšími ve věci využitými podklady. Způsob stanovení obvyklé smluvní sankce je tak podložen listinami tvořícími správní spis, a je zcela přezkoumatelný. Opatřené podklady nebyly metodicky nevhodné k prokázání referenční hodnoty smluvní sankce, jak uváděl žalobce. Ke stanovení ceny obvyklé bylo v souladu s definicí v § 23 odst. 7 ZDP použito porovnávacího způsobu, založeného na cenách sankcí za odstoupení od smlouvy u rozsáhlého vzorku smluv a prodejů obdobného majetku v daném místě a čase a bez vstupů mimořádných vlivů. Správce daně si povšimnul ve smlouvách prověřovaných i toho, že byly zohledňovány pro hodnotu smluvní sankce i jiné skutečnosti, např. potencionální škoda, jak uváděl žalobce, přesto zjistil, že se smluvní pokuty pohybovaly do 10 % kupní ceny. Z obsahu správního spisu plyne, že správce daně žalobci vyjádřil své pochybnosti o adekvátnosti sjednané sankce (prostřednictvím výzev pod č. j. 89607/12, 882287/13, 1750125/13) a současně mu sdělil výši obvyklé smluvní sankce mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných či obdobných podmínek, přičemž jej vyzval k prokázání odůvodněnosti rozdílu (§ 23 odst. 7 ZDP).

[58] I z následných úkonů v průběhu daňové kontroly, zaznamenaných v protokolech o ústních jednáních, kdy byl žalobce průběžně seznamován s dalšími skutečnostmi,

vyplývalo, že sjednaná sankce byla účelově nadhodnocena. Soud k tomu připomíná nejen nevyváženost Smlouvy o budoucí kupní smlouvě, podle níž sankce za odstoupení od smlouvy v případě společnosti TERWELIS, spol. s r.o. činila 1.000.000 Kč (oproti sankci dopadající na žalobce při odstoupení od smlouvy ve výši 4.000.000 Kč), ale i skutečnosti zjištěné z výpisů z bankovních účtů žalobce i společnosti TERWELIS, spol. s r.o., včetně účetních knih posledně uvedené společnosti, z nichž bylo možno zjistit, že žalobce zasílal cenu smluvní sankce společnosti TERWELIS, spol. s r.o. v jednotlivých splátkách, přičemž je označoval za finanční půjčku této společnosti, a společnost mu takto opakovaně poskytnuté prostředky vracela (20 případů). V účetnictví uvedené společnosti byly tyto částky označeny jako „Splátka smluvního penále“, zatímco na výpisech z bankovního účtu žalobce byly částky označeny jako „Půjčka TERWELIS“.

[59] Krajský soud má v posuzované věci za to, že správce daně (i žalovaný) unesl břemeno tvrzení i břemeno důkazní ke všem rozhodným skutečnostem (smluvní strany posuzovaného právního úkonu jsou spojené osoby a tyto si sjednaly cenu lišící se od sankce obvyklé), přičemž žalobci byl takový závěr v průběhu daňové kontroly sdělen a byl mu poskytnut prostor, aby zjištěný rozdíl mezi sankcemi uspokojivě vysvětlil a prokázal. Na rozdíl od dříve zmíněných podmínek pro úpravu základů daně podle § 23 odst. 7 věta první ZDP již nese k vysvětlení zjištěného rozdílu a jeho prokázání břemeno tvrzení i břemeno důkazní sám žalobce. Žalobce sice tvrdil, že uvedený pozemek měl sloužit pro projekt výstavby fotovoltaické elektrárny, tedy že se daný obchodní případ vymykal obvyklým poměrům, avšak tato svá tvrzení neprokázal, a neprokázal tak ani odlišnost sjednané sankce v této věci od jinak obvykle sjednávané sankce. Žalobce tedy neunesl toto své důkazní břemeno a úprava základu daně, provedená správcem daně, tak byla oprávněná. Soud tak nemůže přisvědčit tvrzení žalobce, že správce daně nebyl oprávněn po něm požadovat vysvětlení a prokázání rozdílu mezi sankcí sjednanou a sankcí obvyklou a ani v tom, že na něj byly kladeny nesrozumitelné povinnosti neodpovídající rozložení důkazního břemene. Krajský soud současně vycházel ze závěrů Nejvyššího správního soudu, uvedených v jeho rozhodnutí ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81.

[60] Žalobce dále zpochybňoval provádění důkazů a hodnocení důkazů v daňovém řízení, z čehož dovozoval nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Nejprve zpochybňoval jako podklad informace od podnikatelského subjektu – realitní kanceláře vykonávající realitní činnost. Zpochybňoval především kvalifikaci tohoto subjektu a dále volbu metodiky správce daně, zda zvolil nějakou formalizovanou analýzu či nikoliv. K posledně uvedenému soud odkazuje na již shora provedený výklad s tím, že správce daně v projednávané věci použil porovnávací způsob pro stanovení obvyklé výše sankce, jenž je založený na různých hodnotách sankcí za odstoupení od smlouvy u rozsáhlého vzorku prodejů obdobného majetku. Rovněž informace od tohoto subjektu tvořila součást rozsáhlého porovnávání sankcí, jenž zvolil správce daně jako metodu pro stanovení obvyklé výše sankce. Zabýval-li se zmíněný subjekt realitní činností, pak je u takového subjektu rozhodující praxe a znalost obchodních případů, nikoliv kvalifikace konkrétní osoby či subjektu. Je třeba dále přisvědčit, že zvolený vzorek prodejů a smluv se týkal různých prodejů nemovitostí, přičemž v nich byla vysledována obvyklost sjednané sankce ve výši do 10 % z kupní ceny. Tuto „obvyklost“ je třeba měřit v reálných a uskutečněných obchodních případech, nikoliv v metodice.

[61] Žalobce dále namítal, že se správce daně nezabýval úvahou, že výše sankce nemusela vycházet z kupní ceny pozemku, nýbrž z porušení plánované investice a následků porušení smluvních povinností, přičemž nezohlednil ani žalobcem předložený znalecký posudek, z něhož plynulo, že nešlo o běžný obchodní případ, a že smluvní pokuta mohla vycházet z paušalizace škody.

[62] Soud se ztotožnil se závěry správních orgánů, především se závěry uvedenými ve Zprávě o daňové kontrole a rovněž neshledal posuzovaný případ výjimečným za účelem zdůvodnění jiného přístupu ke stanovení výše smluvní pokuty, o což žalobce usiloval prostřednictvím předloženého znaleckého posudku. Ve znaleckém posudku bylo mj. uvedeno: „jednou z primárních funkcí penále je i úhrada vzniklé škody, jež může zmařením smluvního vztahu vzniknout. Právě s ohledem na tuto funkci nelze v daném případě považovat za obvyklý takový přístup ke stanovení výše penále, jenž se odvíjí z kupní ceny pozemku, protože koupě pozemku je pouze částí připravené investice značně většího rozsahu, než je hodnota pozemku sama.“ S uvedeným názorem krajský soud ve shodě se správními orgány nesouhlasí, neboť vzhledem k výraznému nárůstu budování fotovoltaických elektráren na území ČR, nelze nejen přisvědčit tvrzení, že nelze dohledat obdobný případ, který by mohl sloužit pro porovnání, ale současně nelze ani uvažovat o jiném než obvyklém přístupu ke stanovení výše sankce z kupní ceny pozemku. S odkazem na obsah napadených rozhodnutí a Zprávu o kontrole, musí krajský soud přisvědčit správci daně, jenž se neztotožnil se závěry znalce, neboť v daném případě šlo o běžný obchodní případ prodeje pozemku, na který bylo možno aplikovat obvyklý přístup ke stanovení výše sankce v běžném obchodním styku, tedy jak uvedl i znalec, odvozením ze související částky, tedy z ceny převáděného pozemku. Znalecký posudek nebylo možno v žádném případě považovat za důkaz, který by prokázal oprávněnost deklarovaného výdaje na uhrazení mnohonásobně vyšší sjednané smluvní pokuty, než je její obvyklá výše. V této souvislosti je třeba poukázat i na vyjádření žalobce ze dne 14. 1. 2013, včetně jeho příloh. Z uvedeného vyjádření vyplynulo, že záměrem žalobce a následně společnosti TERWELIS, spol. s r.o. bylo zpracování projektu FVE a prodej pozemku investorovi, nikoliv však samotná výstavba FVE a její provozování. Žalobce v této souvislosti sdělil, že očekávaným výnosem z přípravy projektu byla částka 4.000.000 Kč, která určila výši sjednané smluvní pokuty. Ze současně přiložených listin pak vyplynulo, že uvedený projekt byl připraven, aniž by společnost TERWELIS, spol. s r.o. vynaložila jakýkoliv náklad na jeho přípravu, což ostatně sám žalobce uvedl ve Vyjádření ke Zprávě o daňové kontrole (str. 2). Současně je třeba poukázat i na to, že nelze přikládat jakoukoli váhu výpočtu provedeného ve znaleckém posudku, jenž kalkuloval s procenty z předpokládaných nákladů na výstavbu celé fotovoltaické elektrárny (715.000.000 Kč). O takovou výstavbu v situaci žalobce a společnosti TERWELIS, spol. s r.o. vůbec nešlo. Z vyjádření žalobce totiž vyplynulo, že záměrem bylo pouze zpracování projektu: „příprava a činnost vedoucí k realizaci tohoto projektu – prodej investorovi“, tedy nikoliv stavba a provozování fotovoltaické elektrárny, které již byly v režii investora. Přitom znalec vycházel při výpočtu ceny smluvní pokuty právě z parametru ceny výstavby fotovoltaické elektrárny ve výši 715.000.000 Kč. Správce daně se vypořádal s důkazní hodnotou znaleckého posudku již ve Zprávě o kontrole (str. 14 a 15). Znalcem tvrzená výjimečnost případu nebyla potvrzena ani stavebním úřadem Městského úřadu ve Šternberku, u něhož správce daně ověřoval, zda společnost TERWELIS, spol. s r.o. plánovala v okamžiku uzavření Smlouvy o budoucí kupní smlouvě změnu účelu užívání pozemku (bližší viz Zpráva

o kontrole str. 10 a 14), v návaznosti na tvrzení jednatele uvedené společnosti P. H. U stavebního úřadu bylo ověřeno, že ve vztahu k předmětnému pozemku nebylo vedeno žádné stavební ani územní řízení, nebylo vydáno územní rozhodnutí o změně využití pozemku nebo umístění stavby, nebylo vydáno ani jiné rozhodnutí v souvislosti s tímto pozemkem a nebylo vedeno žádné jednání směřující ke změně územního plánu (pozemek tvořila orná půda). Nelze tak dovodit, že by společnost TERWELIS, spol. s r.o. vynaložila v souvislosti s plánovanou stavbu FVE nějaké náklady. U stavebního úřadu nebylo zjištěno žádné řízení, které by nasvědčovalo plánované výstavbě FVE na dotyčném pozemku.

[61] Pokud žalobce rozporoval postup správce daně v tom, že nezohlednil znalecký posudek proto, že dospěl vlastní úvahou k jinému výsledku, pak takový postup je zcela legitimní. Právní předpisy aplikované v projednávané věci nepředepisují postup a ani neurčují váhu jednotlivých důkazů tím, že by některým důkazům přiznávaly vyšší pravdivostní hodnotu nebo že by naopak jiným důkazní sílu odpíraly. Hodnocení důkazu je ponecháno na úvaze správce daně (§ 8 DŘ). Myšlenkové závěry o pravdivosti či nepravdivosti důkazů, k nimž správce daně dospěl, proto nemohou představovat akt jeho libovůle. V dané věci nebyly zjištěny pochybnosti, a nebylo tak možno uplatnit zásadu *in dubio pro mitius*. Správce daně hodnotil důkazy ve vzájemné souvislosti, dospěl ke správním skutkovým zjištěním a jejich správnému právnímu hodnocení. Rozporované výzvy správce daně ze dne 7. 6. 2013 a 10. 12. 2013 byly žalobci adresovány v souladu s daňovým řádem a ZDP. Správce daně postupoval v průběhu daňového řízení v souladu s § 92 odst. 2 a 7 DŘ. Vzhledem k tomu, že žalobce byl v dalších námitkách nekonkrétní a omezil se spíše jen na obecná konstatování o tom, jak byla či nebyla sporná smlouva uzavřena, nebo jak měl správce daně s odkazem na právní předpisy postupovat, nemohl se krajský soud k těmto námitkám či obecným konstatováním blíže vyjádřit. Soud může v obecné rovině konstatovat, že k porušení odkazovaných právních předpisů v dané věci nedošlo. Podrobný postup správce daně byl popsán ve Zprávě o daňové kontrole i v napadeném rozhodnutí a podle názoru krajského soudu z nich neplyne, že by správce daně kladl na žalobce nesrozumitelné povinnosti, které by neodpovídaly rozložení důkazního břemene. Správce daně ověřoval, zda rozdíl mezi sjednanou výší smluvní pokuty u spojených osob a obvyklou výší smluvní pokuty v běžných obchodních vztazích, má racionální důvod. Žalobci byl zjištěný rozdíl sdělen a byla mu dána možnost vysvětlit a prokázat tento rozdíl (břemeno tvrzení i břemeno důkazní). Žalobce však v průběhu daňového řízení neuvedl jediný objektivní důvod, který by mohl vést k závěru, že by stejnou výší smluvní pokuty sjednal s osobou, s níž by nebyl spojen ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP, a tak zjištěný rozdíl uspokojivě neodložil, čímž neunesl své důkazní břemeno.

[62] Z obsahu správního spisu i celého průběhu daňové kontroly je zřejmé, co správce daně požadoval po žalobci. Žalobci byly zasílány výzvy k prokázání skutečností (dne 12. 11. 2012, 7. 6. 2013, 10. 12. 2013), v nichž byly formulovány závěry správce daně a požadavky kladené na žalobce společně s odůvodněním. S dalšími skutečnostmi a vyjasňováním požadavků správce daně byl žalobce seznamován i následně při ústních jednáních (např. dne 16. 8. 2013), přičemž žalobci bylo jasně sděleno, co má správce daně doložit. Žalobce byl v průběhu daňové kontroly vyzýván k prokázání skutečností nezbytných pro správné stanovení daně a po celou dobu řízení byl seznamován s hodnocením důkazů, když byl správcem daně obeznámen o tom, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv. Z protokolu o jednání vyplývá, že žalobce byl průběžně seznamován s výsledky kontrolních zjištění.

V řízení bylo prováděno dokazování v souladu s § 92 a § 93 DŘ. Napadené rozhodnutí obsahuje veškeré náležitosti uvedené v § 102 DŘ, včetně řádného odůvodnění a vypořádání odvolacích námitek. Rozhodnutí není nepřezkoumatelné, nýbrž je z něj patrné, z jakých důvodů bylo rozhodnuto a proč byly námitky žalobce shledány nedůvodnými. Odůvodnění napadeného rozhodnutí je dostatečně přesvědčivé.

[63] Žalobce dále namítal, že jím navrhované důkazy správce daně buď pominul, anebo je nezohlednil, případně je odmítl provést. Týkalo se to především navrhovaných svědků P. H. a D. C. S návrhem těchto důkazů a neprovedením těchto svědeckých výpovědí se správce daně v průběhu daňového řízení v dostatečném rozsahu vypořádal (viz Zpráva o kontrole). Rovněž žalovaný se s touto odvolací námitkou a neprovedením uvedených důkazních návrhů vypořádal v napadeném rozhodnutí na str. 9 a 10. Navrhované výsledky svědků byly správními orgány vyhodnoceny jako nadbytečné, neboť nemohly objasnit případ a konkrétní okolnosti, které měly vliv na kontrolní zjištění. Provedení svědecké výpovědi D. C. navrhl žalobce ve vyjádření ke Zprávě o kontrole s tím, že pokud má správce daně i nadále pochybnosti o realizaci projektu FVE, navrhuje svědky D. C., zástupce společnosti BOHEMIA PICTURES, s.r.o. a P. H., jednatele společnosti TERWELIS, spol. s r.o., kteří měli dle žalobce potvrdit, že společnost TERWELIS, spol. s r.o. uvažovala o realizaci projektu FVE. V této souvislosti soud ze správního spisu zjistil, že následně zástupce žalobce požadavek na provedení svědecké výpovědi D. C. (autora pětistránkového projektu FVE předloženého správci daně) zrušil dne 25. 6. 2013 v odpovědi na výzvu správce daně, v níž bylo po žalobci požadováno, aby uvedl konkrétní skutečnosti, které hodlá účastí tohoto svědka prokázat. Jelikož takové skutečnosti žalobce správci daně nesdělil a v odpovědi pouze žalobce uvedl, že na svědecké výpovědi trvá pouze v případě pochybností správce daně formulovaných ve výzvě, správce daně se ztotožnil s názorem žalobce, výslech neprovedl, vyhodnotil jej jako nadbytečný, neboť nemohl mít vliv na kontrolní zjištění a objasnění případu. Záměrem společnosti TERWELIS, spol. s r.o. bylo podle žalobce jen zpracování projektu FVE, nikoliv samotná realizace FVE či výstavba a provozování. Pro prokázání rozhodných skutečností v posuzovaném případě byla svědecká výpověď D. C. nadbytečná.

[64] Druhý navrhovaný svědek P. H., jednatel společnosti TERWELIS, spol. s r.o., zaslal správci daně dne 29. 4. 2014 „Vyjádření z pozice svědka“, v němž potvrdil, že uzavření Smlouvy o smlouvě budoucí kupní“ představovalo nákup pozemků – ploch k výstavbě FVE. Požadoval sjednání smluvní pokuty ve výši 4.000.000 Kč pro případ odstoupení od smlouvy ze strany žalobce, což bylo skutečně po odstoupení žalobce od smlouvy uhrazeno. V odpovědi na výzvu správce daně, aby žalobce sdělil, jaké skutečnosti hodlá výsledkem tohoto svědka prokázat, žalobce uvedl, že výpověď P. H. by mohla být přínosná v tom, že by objasnil, v čem byla Smlouva o smlouvě budoucí kupní výhodná pro společnost TERWELIS, spol. s r.o. Správce daně k tomu však uvedl, že vysvětlení výhodnosti Smlouvy o smlouvě budoucí kupní pro uvedenou společnost nemohlo mít vliv na provedená kontrolní zjištění, přičemž za znevýhodněnou stranu smlouvy považoval žalobce. Proto posoudil správce daně takovou svědeckou výpověď jako nadbytečnou. Následně při jednání dne 16. 8. 2013 zástupce žalobce důkazní návrh na provedení této svědecké výpovědi odvolal (protokol ze dne 16. 8. 2013). S ohledem na výše uvedené, a zejména proto, že vysvětlení výhodnosti smlouvy nemohlo mít vliv na průběh prokazování a kontrolní zjištění, správce daně výslech tohoto svědka pro nadbytečnost neprovedl. Správce daně se naopak zaměřil na změny účelu užívání

předmětného pozemku a své závěry o tom popsal ve Zprávě o kontrole (strana 15 a 16). Shora uvedené závěry krajský soud považuje za dostatečné odůvodnění neprovedení navrhovaných svědeckých výpovědí.

[65] Poslední žalobní námitku žalobce směřoval proti porušení § 88 odst. 3 DŘ, když žalobce nejprve obdržel Zprávu o kontrole, která se posléze lišila od konečné Zprávy o kontrole. Správce daně odmítl žalobci poskytnout časový prostor pro reakci na upravenou Zprávu, přitom bylo nutné umožnit žalobci zaujmout ke změně Zprávě stanovisko. Podle žalobce nemůže být snaha správce daně o urychlení řízení na úkor realizace práv žalobce. Opakované předkládání upravených verzí Zprávy o kontrole bylo zapříčiněno netransparentním postupem správce daně.

[66] Krajský soud nemohl přisvědčit ani posledně uvedené námitce žalobce. Z písemnosti Zprávy o daňové kontrole založené ve správním spise je zřejmé, že tato obsahuje 19 stran a žalobci byl zaslán před koncem řízení koncept této Zprávy v rozsahu 16 stran, přičemž důvodem byla ta skutečnost, že koncept neobsahoval úvodní a závěrečnou stranu Zprávy. Konečná Zpráva o kontrole byla oproti konceptu rozšířena o dvě strany (od str. 16 odst. 2 po stranu 17 odst. 5), kde jsou uvedeny skutečnosti, s nimiž byl zástupce žalobce dostatečně obeznámen již dříve i v průběhu projednání Zprávy, které probíhalo u správce daně dne 13. 10. 2014 (od 9:05 do 12:20 hod. – viz protokol ze dne 13. 10. 2014 o seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění a projednání Zprávy o kontrole). V této souvislosti byl požadavek zástupce žalobce na poskytnutí lhůty 21 dnů k prostudování dvou stran psaného textu vyhodnocen jako zcela nepřiměřený, přitom bylo přihlédnuto i k tomu, že nedošlo ke změně kontrolního zjištění, což neumožňovalo ani další doplnění v rámci projednání Zprávy o kontrole (§ 88 odst. 3). Zpráva o daňové kontrole byla žalobcem (jeho zástupcem) podepsána a daňová kontrola byla tímto ukončena. Ve výše uvedeném rozsahu se rovněž vyjádřil k obdobné odvolací námitce žalovaný v napadeném rozhodnutí. Těmto závěrům musí krajský soud přisvědčit. V posuzované věci tak nedošlo k porušení § 88 DŘ a Zpráva o daňové kontrole byla řádně projednána, podepsána a daňová kontrola byla v uvedené věci ukončena v souladu s právními předpisy. Pro úplnost soud uvádí, že ze správních spisů plyne, že dne 13. 10. 2014 proběhlo v této věci jednání – pokračování v seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, o němž byl sepsán protokol č. j. 1606814/14 o projednání Zprávy o daňové kontrole č. j. 466512/14/3307-05400-804419. Z uvedeného plyne, že došlo jak k seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění, tak i k projednání Zprávy o kontrole. Zpráva o daňové kontrole byla projednána zcela v souladu s § 88 DŘ.

VII. Závěr a náklady řízení

[67] Krajský soud v Brně tedy shledal námitky žalobce nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“).

[68] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.ř.s., a to podle úspěchu ve věci. Jelikož žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak

jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu.

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.

V Brně dne 26. září 2017

JUDr. Zuzana Bystřická, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
B. Z.