

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Langáška a soudců JUDr. Ladislava Derky (soudce zpravodaj) a JUDr. Petra Průchy v právní věci žalobce: **A. K.**, zastoupeného JUDr. Jiřím Solilem, advokátem se sídlem Jakubská 647/2, 110 00 Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 6. 2015, č. j. 19378/15/5200-10421-711811, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 11. 2017, č. j. 15 Af 85/2015 - 63,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Podstatou předmětné věci je otázka, zda žalobcem údajně zaplacená smluvní pokuta 10.500.000 Kč je daňově uznatelným výdajem podle § 24 odst. 2 písm. zi) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2011 (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

[2] Žalobce podal u Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“) dne 24. 8. 2015 žalobu proti rozhodnutí žalovaného z 19. 6. 2015, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 10. 2014, ve kterém správce daně dodatečným platebním výměrem podle zákona o daních z příjmů a dle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, 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 vyměřil žalobci penále ve výši 314.994 Kč.

[3] Krajský soud žalobu zamítl. V odůvodnění rozsudku uvedl, že nepřisvědčil námitce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Žalovaný reagoval na tvrzení žalobce; uvedl, že předmětem sporu je odlišné posouzení toho, zda došlo k reálné úhradě smluvní pokuty, resp. jestli byla záloha na koupi podniku vůbec složena do advokátní úschovy. Žalovaný přednesl svou vlastní ucelenou argumentaci, v rámci které na několika místech vyvracel námitky a tvrzení žalobce.

[4] Ze správního spisu krajský soud zjistil, že dne 2. 7. 2013 správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2010 a 2011. V rámci vyhledávací činnosti správce daně 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 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. Smlouvou o budoucí smlouvě o prodeji podniku uzavřenou dne 3. 11. 2010 mezi společnostmi SPS – Slezské pozemní stavby s. r. o. a AUTOKREDIT s. r. o. a družstvem DOTASTAV MORAVA družstvo 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-li 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.

[5] Krajský soud odkázal na § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů s tím, že správce daně měl 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 jestli skutečně složil

zálohu ve výši 10.500.000 Kč, která byla následně podle jeho tvrzení na smluvní pokutu započtena.

[6] Podle krajského soudu 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. Z listin předložených žalobcem nevyplývalo, 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, zastupujícím budoucí prodávající, 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. Druhý okruh pochybností spatřoval správce daně v tom, zda vůbec byla předmětná smluvní pokuta zaplacena, 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. Baluška 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. Jana 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. Jan Balušek uvedl, že žádné prostředky mu z advokátní úschovy nebyly vyplaceny.

[7] Popsané pochybnosti správce daně shledal krajský soud důvodnými, jednoznačně a srozumitelně formulovanými a rovněž řádně prokázanými.

[8] Vzhledem k prokázání pochybností správce daně, zda žalobci vznikla povinnost zaplatit smluvní pokutu a dále jestli ji vůbec žalobce zaplatil, přešla na žalobce povinnost prokázat tyto skutečnosti. Žalobce však předložil pouze smlouvu o smlouvě budoucí z 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. Baluškem jakožto jednatelem společnosti SPS – Slezské pozemní stavby s. r. o. (jedné z prodávajících společností). Jako jediný další důkazní prostředek žalobce navrhl výslech Mgr. Jana Baluška jako svědka. Zmíněná korespondence neobsahovala žalobci adresovanou písemnou výzvu budoucích prodávajících k uzavření smlouvy o prodeji podniku, ani žádný z předložených dopisů nenaznačoval, že by taková výzva existovala. Jednotlivé dopisy na sebe navazovaly a žádný z nich se nezmiňoval o tom, že by byl žalobce k uzavření smlouvy o prodeji podniku vyzván. Mgr. Balušek dokonce v dopisu ze dne 9. 6. 2011 výslovně hovořil o tom, že uplynula lhůta, ve které měl žalobce vyzvat budoucí prodávající 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. Baluška, který se o písemné výzvě k uzavření smlouvy nijak nezmínil a hovořil o výzvách telefonických, měl krajský 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 neodstranil, ačkoli na ně byl ze strany správce daně upozorněn, tudíž neunesl důkazní břemeno.

[9] Krajský soud dále uvedl, že o existenci výzvy k uzavření smlouvy o prodeji podniku se žalobce poprvé zmínil až v žalobě, aniž by ji soudu předložil. 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 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, č. j. 8 Afs 114/2015 - 30). Tyto závěry platí i na projednávanou věc, neboť žalobci nic nebránilo předložit předmětný dokument již v průběhu daňového řízení.

[10] Krajský soud nesouhlasil s tvrzením žalobce, že výzva správce daně k prokázání skutečností byla formulována příliš obecně. Správce daně nejen žalobci 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). Ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu neukládá správci daně specifikovat, jaké konkrétní důkazní prostředky měl žalobce předložit.

[11] Není pravdivé žalobcovo tvrzení, že ve věci byl proveden zápočet, který nebyl rozporován - daňové orgány jednoznačně upozorňovaly mj. na to, že pokud nebylo prokázáno složení částky 10.500.000 Kč žalobcem do advokátní úschovy, ani následné vyplacení této částky Mgr. Baluškovi, a nebyl prokázán ani vznik nároku na smluvní pokutu, nemohlo dojít k započtení tohoto nároku s nárokem žalobce na vrácení zálohy na kupní cenu.

[12] Pochybnosti správce daně o složení částky do advokátní úschovy byly prokázány výpovědí svědkyně JUDr. Jany Bochňákové (dříve Suchánkové).

[13] Krajský soud v souladu s § 52 odst. 1 s. ř. s. neprovedl žalobcem navrhované důkazy, 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, č. j. 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 nenavrhl 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).

II. Shrnutí argumentů v kasační stížnosti žalobce a ve vyjádření žalovaného

[14] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které navrhl rozhodnutí zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení. Stížnost odůvodnil odkazem na § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. s tím, že správce daně měl od počátku k dispozici veškeré účetnictví stěžovatele, ze kterého účelově vyjímal jednotlivé části. Ve věci byl učiněn zápočet, který nebyl rozporován a byl zaznamenán v účetnictví obou stran. Správce daně měl povinnost konkrétně vyzvat stěžovatele k předložení výzvy p. Baluška k uzavření smlouvy o prodeji podniku. Obecně formulovanou výzvu k *„prokázání na základě jaké skutečnosti vznikla žalobci povinnost k úhradě smluvní pokuty*“ nelze považovat za splnění poučovací povinnosti správce daně. Byť výzva správce daně ze 4. 5. 2015 byla „nicneříkající“, stěžovatel na ni reagoval svým doplněním z 18. 5. 2015, se kterým se správní orgány ani krajský soud nevypořádaly. Krajský soud pouze převzal názor žalovaného a napadený rozsudek lze považovat za nepřezkoumatelný. Až v rozhodnutí žalovaného byl vyjádřen názor, že se neztotožňuje s tvrzením p. Baluška a stěžovatele ohledně výzvy k uzavření smlouvy o prodeji podniku.

[15] Stěžovatel odkázal na usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 110/2007 - 102 z 8. 7. 2008, podle kterého ve výzvě správce daně musí být uvedeny konkrétní důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených.

[16] Důkazy, které byly nově přiloženy až k žalobě, se vážou k okamžiku rozhodování správce daně. Tyto důkazy prokazují skutečnosti, které správní orgány i krajský soud považovaly za neprokázané.

[17] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti tuto navrhl zamítnout. Uvedl, že ve výzvě z 15. 8. 2013 vyzval stěžovatele k prokázání toho, že smluvní pokuta je oprávněně zaúčtovaným nákladem. V protokolu o ústním jednání, kdy byl stěžovatel seznámen s výsledky kontrolního zjištění z 11. 11. 2013, správce daně na str. 8 uvedl, že: „*Listiny-korespondence daňového subjektu s Mgr. Baluškem svědčí o tom, že ne daňový subjekt, ale Mgr. Balušek nesplnil své povinnosti sjednané ve smlouvě...*“ a že: „*Smluvní pokuta byla sjednána i pro případ, že budoucí prodávající nesplní svou povinnost vyplývající ze smlouvy, a to vyzvat budoucího kupujícího (daňový subjekt) k uzavření smlouvy. Žádný důkazní prostředek dokládající splnění této povinnosti předložen nebyl.*“

[18] Je zcela nepodložen závěr stěžovatele, že by byla nesporná skutečnost, že Mgr. Balušek vyzval stěžovatele k uzavření kupní smlouvy.

[19] Stěžovatel sice unesl své primární důkazní břemeno tím, že předložil formálně bezvadné doklady, ale správce daně poté prokázal své pochybnosti o oprávněnosti uplatnění smluvní pokuty jako daňově uznatelného nákladu. Tím bylo přeneseno důkazní břemeno znovu na stěžovatele, který je neunesl. Stěžovatel měl v prvé řadě prokázat, že mu vůbec vznikla povinnost uhradit smluvní pokutu. Nebyl proto důvod provádět dokazování účetnictvím Mgr. Baluška či trestním spisem.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval posouzením, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, stěžovatel je v řízení zastoupen advokátem dle § 105 odst. 2 s. ř. s. a jsou splněny i obsahové náležitosti stížnosti dle § 106 s. ř. s. Nejvyšší správní soud dále přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[21] Kasační stížnost **není** důvodná.

[22] V prvé řadě se Nejvyšší správní soud neztotožnil s názorem stěžovatele, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je vadou, ke které jsou správní soudy povinny přihlížet i bez námitky, tedy z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. V dané věci tak tomu je – krajský soud vysvětlil v odůvodnění rozsudku rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a velmi detailně zdůvodnil svůj závěr, proč byly namístě pochybnosti správce jak o oprávněnosti smluvní pokuty 10.500.000 Kč dle čl. VI. smlouvy o smlouvě budoucí,

uzavřené dne 3. 11. 2010, tak i o tom, zda tuto částku vůbec stěžovatel zaplatil [naplnění obou těchto skutečností bylo nezbytné pro uznání této částky jako daňově uznatelného výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 věty první a odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů]. Krajský soud dále velmi podrobně odůvodnil svůj závěr, že stěžovatel (na jehož straně leželo důkazní břemeno poté, co správce daně prokázal své pochybnosti) nevyvrátil uvedené pochybnosti správce daně, tedy neunesl své důkazní břemeno. Nejvyšší správní soud dodává, že samotný nesouhlas stěžovatele se závěry krajského soudu nemůže nikdy založit nedostatek důvodů napadeného rozhodnutí či jeho nesrozumitelnost. Z uvedených důvodů se Nejvyšší správní soud neztotožnil s tvrzením stěžovatele o nepřezkoumatelnosti rozsudku, tj. o vadě řízení u krajského soudu dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[23] Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů: „*Výdaje (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.*“ Podle odst. 2 písm. zi): „*Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také smluvní pokuty, úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů, jen pokud byly zaplaceny; a dále úroky z půjček a úroky z úvěrů v případě, kdy věřitelem je poplatník uvedený v § 2, který nevede účetnictví, jen pokud byly zaplaceny.*“

[24] Ke stížnostní námitce, že správce daně měl povinnost vyzvat stěžovatele k předložení konkrétního důkazu - výzvy budoucích prodávajících k uzavření smlouvy o prodeji podniku, Nejvyšší správní soud uvádí, že je správný názor krajského soudu, že tak tomu není. Jak plyne z § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu, správce daně může vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, nelze-li je získat z vlastní úřední evidence, přičemž je odpovědností daňového subjektu, aby prokázal všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních (navíc se jedná o prokázání konkrétního skutku a volba důkazů, kterými tento skutek prokáže, je výlučně na daňovém subjektu). Stěžovatel též byl informován z výzvy správce daně z 15. 8. 2013, že podle názoru správce daně byli budoucí prodávající povinni do 1 měsíce před uplynutím lhůty dle čl. II smlouvy o budoucí smlouvě písemně vyzvat stěžovatele k uzavření smlouvy o prodeji podniku a že v čl. VI. smlouvy o budoucí smlouvě byla sjednána pokuta 10.500.000 Kč proti budoucím prodávajícím, pokud tito poruší svou povinnost vyzvat stěžovatele k uzavření smlouvy, což stěžovatel neuplatnil. V návaznosti na tento závěr správce daně vyzval stěžovatele k předložení důkazních prostředků, že smluvní pokutu stěžovatel oprávněně zaúčtoval jako daňový náklad. K této výzvě se stěžovatel nevyjádřil a nepředložil žádné důkazy. Při seznámení stěžovatele s výsledkem kontrolního zjištění ve smyslu § 88 odst. 2 daňového řádu, ke kterému došlo při ústním jednání stěžovatele se správcem daně dne 11. 11. 2013, byl stěžovatel upozorněn na to, že nebyl předložen žádný důkazní prostředek, který by dokládal, že budoucí prodávající vyzvali stěžovatele k uzavření smlouvy. Pokud tak neučinili, měl stěžovatel nárok na smluvní pokutu 10.500.000 Kč. Správce daně označil za překvapivé chování stěžovatele, který se nebránil uplatnění nároku na smluvní pokutu v této situaci, když navíc namítal špatný stav podniku. Dále správce daně zopakoval pochybnost, zda stěžovatel zaplatil uvedenou smluvní pokutu 10.500.000 Kč (blíže viz rekapitulace odůvodnění rozsudku uvedená výše v odstavci [6]). Na základě postupu dle § 115 odst. 1 daňového řádu správce daně za běhu odvolacího řízení vyzval stěžovatele mj. k tomu, aby prokázal, jakým

způsobem došlo k porušení podmínek smlouvy a na základě jakých skutečností vznikla stěžovateli povinnost uhradit smluvní pokutu.

[25] V dané věci není dán rozpor s usnesením Nejvyššího správního soudu z 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, tvrzený stěžovatelem – stěžovatel byl seznámen s pochybnostmi správce daně týkajícími se oprávněnosti smluvní pokuty 10.500.000 Kč a toho, zda uvedená částka byla vůbec stěžovatelem zaplacena (splněna), a stěžovatel byl dle § 92 odst. 4 daňového řádu vyzván k prokázání potřebných skutečností. Procesní práva stěžovatele ve správním řízení nebyla nijak zkrácena.

[26] Nejvyšší správní soud se plně ztotožnil se závěrem krajského soudu, že byly dány a i správcem daně prokázány pochybnosti o tom, zda je smluvní pokuta 10.500.000 Kč směřující proti stěžovateli oprávněná a dále i o tom, jestli částku 10.500.000 Kč vůbec stěžovatel zaplatil budoucím prodávajícím. V tomto směru Nejvyšší správní soud odkazuje na podrobné odůvodnění rozsudku krajského soudu. S ohledem na čl. V. a VI. smlouvy o budoucí smlouvě je zřejmé, že budoucí prodávající měli povinnost do jednoho měsíce před uplynutím lhůty stanovené v čl. II (tj. do 3. 3. 2011, dodává Nejvyšší správní soud) písemně vyzvat stěžovatele k uzavření smlouvy o prodeji podniku a teprve po splnění této povinnosti mohlo přicházet v úvahu prodlení stěžovatele s uzavřením smlouvy sankcionované předmětnou smluvní pokutou 10.500.000 Kč. Navíc pro případ nesplnění uvedené povinnosti budoucích prodávajících byli tito povinni zaplatit stěžovateli smluvní pokutu 10.500.000 Kč, tudíž i tato okolnost silně znevěrohodňuje existenci nároku ze smluvní pokuty vůči stěžovateli. Dále jak konstatovalo rozhodnutí žalovaného i napadený rozsudek, z provedených důkazů vyplynulo, že částka 10.500.000 Kč nebyla složena do úschovy advokátky JUDr. Jany Suchánkové (nyní Bochňákové), a nebylo prokázáno, že by se uvedená částka dostala do dispozice budoucích prodávajících zastoupených Mgr. Babuškem. Obě tyto podmínky nutné pro existenci daňově uznatelného nákladu (oprávněnost smluvní pokuty a její zaplacení věřiteli) nebyly stěžovatelem prokázány. Krajský soud správně poukázal i s odkazem na příslušnou judikaturu Nejvyššího správního soudu na to, že i kdyby stěžovatel předložil výzvu budoucích prodávajících dle čl. V. smlouvy o budoucí smlouvě v řízení o žalobě, jednalo by se o nepřípustný důkaz, který by nemohl soud vzít v úvahu (Nejvyšší správní soud podotýká, že ani v žalobě stěžovatel netvrdil, že by existovala písemná výzva budoucích prodávajících k uzavření smlouvy o prodeji podniku – výzva z 1. 3. 2011, o které hovořil stěžovatel v žalobě, byla výzvou stěžovatele adresovanou Mgr. Baluškovi, nikoliv výzvou budoucích prodávajících vůči stěžovateli). Kromě toho, jak již Nejvyšší správní soud uvedl, nebyla splněna ani druhá podmínka (stěžovatel neprokázal, že by částku 10.500.000 Kč zaplatil – splnil). Z uvedených důvodů ani nebylo možné, aby bylo doplněno dokazování dalšími důkazy, které navíc krajský soud správně vyhodnotil jako nadbytečné (viz odstavec 51. napadeného rozsudku).

[27] Namítané právní otázky, jakož i skutkové závěry žalovaného posoudil krajský soud správně a v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl. Nejsou proto naplněny důvody kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

IV. Závěr a náhrada nákladů řízení

[28] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené závěry zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s., věty poslední.

[29] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. ve prospěch úspěšného žalovaného s přihlédnutím ke skutečnosti, že nebyl prokázán vznik nákladů na jeho straně nad rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto žalovanému nepřiznal právo na jejich náhradu a dále z důvodu neúspěchu ve věci rozhodl, že stěžovatel nemá právo na jejich náhradu.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. prosince 2018

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu