



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců Mgr. Václava Trajera a JUDr. Petra Černého, Ph.D. v právní věci **žalobkyně: S I D I A, akciová společnost**, IČ: 155 03 020, se sídlem v Praze 1, Senovážné náměstí č. p. 1375/19, PSČ 110 00, zastoupené Mgr. Leošem Janouchem, advokátem AK KAVINEK & partneři, v. o. s., se sídlem v Praze 1, ul. Královská č. p. 16, PSČ 110 00, proti **žalovanému: Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, ul. Masarykova č. p. 427/31, poštovní příhrádka 351, PSČ 602 00, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 15. 3. 2011, č. j. 2328/11-1200501918,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků řízení **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhala zrušení rozhodnutí původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 15. 3. 2011, č. j. 2328/11-1200501918, jímž bylo zamítnuto její odvolání a potvrzen dodatečný platební výměr vydaný Finančním úřadem v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“) dne 23. 8. 2010, č. j. 183990/10/214913506609, kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od

1. 1. 2006 do 31. 12. 2006 ve výši 2.445.840,-Kč, jakož i uložena povinnost uhradit penále ve výši 20 % z dodatečně vyměřené daně, tj. ve výši 489.840,-Kč. Současně se žalobkyně domáhala, aby soud žalované straně uložil povinnost nahradit jí náklady předmětného soudního řízení.

Na tomto místě je třeba uvést, že dne 1. 1. 2013 vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční správě“), kterým byla zrušena všechna finanční ředitelství, včetně Finančního ředitelství v Ústí nad Labem. S ohledem na tuto skutečnost se ve smyslu ust. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ve spojení s ust. § 5 a § 7 písm. a), § 20 odst. 2 zákona o finanční správě se od 1. 1. 2013 místo původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem bez dalšího stalo žalovaným Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně.

Žalobkyně v obsáhlé žalobě předně uvedla, že dne 1. 11. 2005 uzavřela se společností Bohemia Holding, s. r. o., smlouvu o budoucí kupní smlouvě (dále jen „smlouva o smlouvě budoucí ze dne 1. 11. 2005“), jejímž předmětem byl vzájemný závazek smluvních stran uzavřít spolu do 15. 12. 2005 kupní smlouvu na nemovitosti v k.ú. Hodolany a technické zařízení těchto nemovitostí (dále jen „předmětné nemovitosti“) za celkovou kupní cenu ve výši 55.000.000,-Kč. Pro případ, že by jedna ze smluvních stran neuzavřela smlouvu o smlouvě budoucí za podmínek stanovených v této smlouvě, sjednaly si smluvní strany smluvní pokutu ve výši 10.000.000,-Kč. Dle žalobkyně toto ujednání bylo limitováno platností smlouvy o smlouvě budoucí. K uzavření budoucí kupní smlouvy měl být budoucí prodávající, tj. žalobkyně, vyzván budoucím kupujícím, tj. společností Bohemia Holding, s. r. o. Žalobkyně se dále zavázala, že ode dne sepsání smlouvy o smlouvě budoucí do 15. 12. 2011 neprodá ani jinak nepřevéde a nezatíží předmětné nemovitosti, jakož i že zajistí výmaz zástavního práva z katastru nemovitostí.

Žalobkyně v žalobě dále uvedla, že v období od 1. 11. 2005 do 10. 11. 2005 byla oslovena jiným zájemcem, a to společností CPI - Hotels, a. s., jenž jí nabídl za předmětné nemovitosti částku ve výši 75.000.000,-Kč, tj. částku o 20.000.000,-Kč vyšší, než činila částka dle smlouvy o smlouvě budoucí. V návaznosti na tuto novou nabídku se dne 10. 11. 2005 uskutečnilo jednání mezi smluvními stranami smlouvy o smlouvě budoucí ze dne 1. 11. 2005. Výsledkem tohoto jednání bylo, že společnost Bohemia Holding, s. r. o., nadále trvala na splnění podmínek dle smlouvy o smlouvě budoucí smlouvě, pročež žalobkyni výslovně vyzvala k uzavření kupní smlouvy na předmětné nemovitosti, když ji zároveň upozornila, že pokud nebude příslušná smlouva uzavřena, resp. podmínky této smlouvy, vznikne jí nárok na smluvní pokutu ve výši 10.000.000,-Kč. Žalobkyně však přesto podmínky smlouvy o smlouvě budoucí ze dne 1. 11. 2005 nedodržela, neboť kupní smlouvu neuzavřela, pro akceptaci výhodnější nabídky. Žalobkyně naopak dne 10. 2. 2006 uzavřela jako prodávající se společností CPI - Hotels, a. s., kupní smlouvu, jejímž předmětem byl prodej předmětných nemovitostí za kupní cenu ve výši 70.000.000,-Kč. V důsledku nedodržení podmínek smlouvy o smlouvě budoucí žalobkyně dne 18. 4. 2006 a dne 19. 4. 2006 uhradila společnosti Bohemia Holding, s. r. o., ve dvou splátkách po 5.000.000,-Kč celkem 10.000.000,-Kč představující smluvní pokutu, jež byla žalobkyně povinna uhradit za porušení podmínek smlouvy o smlouvě budoucí ze dne 1. 11. 2005. V této souvislosti žalobkyně v žalobě zdůraznila, že využití nabídky společnosti CPI - Hotels, a. s., pro ni bylo s ohledem na vyšší kupní cenu výhodnější, a to i za cenu porušení podmínek smlouvy o smlouvě budoucí a následné povinnosti uhradit smluvní pokutu, neboť byl pro ni ziskovější a vedle toho realizace tohoto obchodu byla daňově výhodnější i pro Českou republiku, neboť žalobkyně byla povinna odvést daň z částky o 20.000.000,-Kč vyšší.

Žalobkyně dále uvedla, že nesouhlasí se závěrem správce daně a potažmo původního žalovaného o tom, že v daném případě uplatnění smluvní pokuty ve výši 10.000.000,-Kč

představovalo účelovou transakci, když její uplatnění, jakožto daňově účinného nákladu dle ust. § 24, § 25 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z příjmů“), zaúčtovaného v roce 2006 na účtu 544 – smluvní pokuty a úroky z prodlení, ve skutečnosti směřovalo ke krácení daně jiným způsobem, když dle správce daně mělo být o smluvní pokutě účtováno v roce 2005, kdy tento závazek vznikl, a nikoliv až 2006, kdy byla smluvní pokuta skutečně uhrazena. Ze strany žalobkyně tak dle správce daně došlo k porušení Českého účetního standardu č. 19, přičemž správce daně svůj závěr odůvodnil tím, že nebylo doloženo a prokázáno, že došlo ze strany společnosti Bohemia Holding, s. r. o., k úhradě částky 10.000.000,-Kč na účet žalobkyně ve smyslu smlouvy o smlouvě budoucí ze dne 1. 11. 2005 a nebylo ani doloženo ani prokázáno, že ze strany společnosti Bohemia Holding, s. r. o., došlo k doručení výzvy k uzavření kupní smlouvy. Žalobkyně však správci daně předložila doklady prokazující oprávněnost zahrnutí smluvní pokuty ve výši 10.000.000,-Kč mezi výše zmíněné náklady, když předložila smlouvu o smlouvě budoucí ze dne 1. 11. 2005, zápis z jednání ze dne 10. 11. 2005 mezi žalobkyní a společností Bohemia Holding, s. r. o., kupní smlouvu ze dne 10. 2. 2006 uzavřenou mezi žalobkyní a společností CPI - Hotels, a. s., smlouvu o vedení jistotního účtu ze dne 11. 2. 2006 uzavřenou mezi žalobkyní a Živnostenskou bankou, a. s., potvrzení ze dne 16. 2. 2006 GE Money Bank, a. s., výpis z účtu potvrzujícího úhrady smluvní pokuty žalobkyní společnosti Bohemia Holding, s. r. o., vyjádření žalobkyně ze dne 12. 5. 2010 k výsledkům daňové kontroly. Taktéž původní žalovaný žalobou napadené rozhodnutí odůvodnil tím, že žalobkyně nepředložila takové důkazy, které by prokázaly povinnost uhradit smluvní pokutu, a tudíž nebylo prokázáno, že se jedná o daňově uznatelný náklad, když bylo zapotřebí předložit důkazy, které by prokázaly povinnost budoucího prodávajícího uhradit závazek, dále důkaz o tom, že smluvní pokuta byla vynaložena na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, dále důkaz o tom, že byly plněny podmínky smlouvy o budoucí kupní smlouvě ze dne 1. 11. 2005 a také důkaz o tom, že prodávající měl úmysl prodat předmětné nemovitosti. Dle původního žalovaného sice žalobkyně předložila smlouvu o smlouvě budoucí, avšak nepředložila důkaz o tom, že by žalobkyně byla do 15. 12. 2005 společností Bohemia Holding, s. r. o., vyzvána k uzavření kupní smlouvy, jakož ani nepředložila důkaz o skutečném úmyslu prodat předmětné nemovitosti. Dle původního žalovaného smlouva o smlouvě budoucí ze dne 1. 11. 2005 byla uzavřena dle ust. § 289 a násl. zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obchodní zákoník“), a proto tato smlouva vyžaduje písemný projev vůle stran, a tudíž i všechny dodatky a projevy musí mít písemnou podobu. A ohledně zápisu z ústního jednání ze dne 10. 11. 2005 mezi žalobkyní a společností Bohemia Holding, s. r. o., původní žalovaný dle žalobkyně chybně uzavřel, že tento zápis nelze považovat za důkaz, neboť se jedná o pouhý zápis z ústního jednání.

Žalobkyně ovšem trvá na tom, že povinnost zaplatit smluvní pokutu ve výši 10.000.000,-Kč jí vznikla v důsledku nedodržení podmínek smlouvy o smlouvě budoucí, a proto tuto částku uplatnila ve svém daňovém přiznání za rok 2006 jakožto daňově uznatelný výdaj ve smyslu ust. § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o dani z příjmů. K tomu žalobkyně doplnila, že některé správcem daně a potažmo původním žalovaným žádané důkazy sice nedoložila, neboť není obvyklé tyto důkazy opatřovat či uchovávat, avšak dle jejího přesvědčení k prokázání oprávněnosti zaúčtování smluvní pokuty jakožto daňově uznatelného nákladu postačovaly dosud předložené doklady. Požadování jiných důkazních prostředků ze strany správce daně je tak možno považovat dle žalobkyně za neodůvodněné a téměř šikanózní. Skutečný záměr prodat předmětné nemovitosti společnosti Bohemia Holding, s. r. o., je dle žalobkyně prokázán samotnou existencí uzavřené smlouvy o smlouvě budoucí ze dne 1. 11. 2005, kde podpisy

smluvních stran jsou úředně uznány za vlastní. K tomuto žalobkyně ještě doplnila, že uzavření této smlouvy slouží jednak jako záruka pro smluvní strany navzájem, že spolu uzavrou předmětnou smlouvu, jakož i to, že v opačném případě jsou stanoveny sankce za nedodržení takové smlouvy. Z tohoto důvodu požadavky správce daně na hlubší prokázání záměru nemovitosti prodat nelze dle žalobkyně chápat jinak, než jako nepřiměřené a účelové, pro něž má žalobkyně důvodné podezření o podjatosti správce daně.

Dále žalobkyně uvedla, že správce daně a potažmo i původní žalovaný v dané věci došel k závěru, že měla být společností Bohemia Holding, s. r. o., vyzvána k uzavření kupní smlouvy, a protože tato výzva nebyla správci daně údajně předložena, pokládal z tohoto důvodu smlouvu o smlouvě budoucí ze dne 1. 11. 2005 za zaniklou v důsledku uplynutí lhůty, v níž měla společnost Bohemia Holding, s. r. o., vyzvat žalobkyni k uzavření smlouvy. Vzhledem k tomu pak správce daně porušení smlouvy o smlouvě budoucí ze dne 1. 11. 2005 ze strany žalobkyně neshledal, a proto následně jako oprávněné neshledal ani uhrazení smluvní pokuty. Tento závěr žalované strany se ovšem dle žalobkyně nezakládá na pravdě, neboť ze zápisu z ústního jednání ze dne 10. 11. 2005 mezi žalobkyní a společností Bohemia Holding, s. r. o., vyplývá, že podmínka výzvy k uzavření kupní smlouvy byla splněna, když v něm bylo mj. uvedeno, že ke dni ukončení tohoto jednání je smlouva o smlouvě budoucí ze dne 1. 11. 2005 stále platná s tím, že trvají závazky smluvních stran touto smlouvou založené, a proto společnost Bohemia Holding s. r. o. touto formou výslovně vyzývá žalobkyni k uzavření kupní smlouvy ve znění tak, jak toto znění tvoří součást smlouvy o smlouvě budoucí ze dne 1. 11. 2005. Dle úpravy institutu smlouvy o smlouvě budoucí obsažené ve (starém) občanském zákoníku, tak dle úpravy obsažené v obchodním zákoníku, se přitom dle žalobkyně nutnost písemné formy vztahuje pouze na samotnou smlouvu o smlouvě budoucí. Vzhledem k této skutečnosti pak není zřejmé, z jakého ustanovení původní žalovaný dovodil, že by měla být výzva k uzavření kupní smlouvy písemná, když z ust. § 290 obchodního zákoníku vyplývá, že zavázaná strana je povinna uzavřít smlouvu bez zbytečného odkladu poté, kdy k tomu byla vyzvána oprávněnou stranou v souladu se smlouvou o uzavření budoucí smlouvy. Dle žalobkyně rovněž není patrné, z jakého dokazování původnímu žalovanému vyplynulo, že smlouva o smlouvě budoucí byla uzavřena dle ust. § 289 a násl. obchodního zákoníku, když ani jedna ze smluvních stran této smlouvy nemá jako předmět podnikání v obchodním rejstříku zapsán „koupe a prodej nemovitostí“ či „realitní činnost“.

S ohledem na uvedené skutečnosti je žalobkyně přesvědčena, že prokázala, že ze strany společnosti Bohemia Holding, s. r. o., jakožto budoucího kupujícího, byla řádně vyzvána k uzavření kupní smlouvy, a to při jednání smluvních stran dne 10. 11. 2005. Dle žalobkyně je tento projev rovněž písemně zachycen, a to v zápise z tohoto jednání. Odmítnutí tohoto důkazu žalovanou stranou je proto dle žalobkyně zjevně neopodstatněné.

Pokud se týká požadavku správce daně, který přejal i původní žalovaný, aby žalobkyně vysvětlila, jakým způsobem vstoupila do kontaktu se společností Bohemia Holding, s. r. o., nebo společností CPI - Hotels, a. s., tak tento požadavek správce daně má žalobkyně za nejasný, neboť z něho není patrné, zda správce daně zajímají osoby, které za společnosti daný kontakt realizovaly či konkrétní způsob vstupu v kontakt (např. telefonicky, osobně, apod.). Žalobkyně neshledává žádnou souvislost mezi vysvětlením způsobu vstupu v kontakt se zájemci o koupi předmětných nemovitostí s prokazováním vynaložení smluvní pokuty z porušení smlouvy o smlouvě budoucí ze dne 1. 11. 2005 na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Závěrem žalobkyně podotkla, že žalovaná strana po ní požadovala poměrně konkrétním způsobem prokázat různé skutečnosti, a to aniž by odůvodnila, proč a k čemu doložení takové skutečnosti žádá, ovšem naopak důkazní prostředky předložené žalobkyní

jako neakceptovatelné odmítala či je zhodnotila tak, že neprokazují, že smluvní pokuta je daňově uznatelným nákladem, ačkoliv opak je pravdou. Dle žalobkyně lze proto konstatovat, že závěry žalované strany o účelovosti předmětné transakce jsou absurdní, nepodložené, nezakládající se na pravdě, vykonstruované a v rozporu s provedeným dokazováním, čímž je dána nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Hodnocení předložených důkazů žalovanou stranou vykazuje známky svévole, podjatosti a nezákonnosti.

Původní žalovaný předložil k výzvě soudu správní spis spolu s písemným vyjádřením k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost.

Původní žalovaný v písemném vyjádření k žalobě předně stručně popsal dosavadní průběh daňového řízení, přičemž vyjádřil přesvědčení, že žalobkyně neprokázala a nedoložila, že předmětná smluvní pokuta představuje daňově uznatelný výdaj, což již náležitě zdůvodnil v žalobou napadeném rozhodnutí.

Dále původní žalovaný zdůraznil, že v předmětné věci nevznikly pochybnosti týkající se samé existence ujednání o smluvní pokutě, nýbrž vznikly pochybnosti ohledně oprávněnosti nároku na vyplacení této smluvní pokuty žalobkyní společnosti Bohemia Holding, s. r. o., přičemž žalobkyně byla s těmito pochybnostmi seznámena a byl jí poskytnut dostatečný prostor k rozptýlení těchto pochybností. Žalobkyně byla vyzvána k prokázání skutečnosti, že byla společností Bohemia Holding, s. r. o., řádně vyzvána k uzavření kupní smlouvy, na základě čehož žalobkyně jako důkaz předložila zápis z ústního jednání ze dne 10. 11. 2005 mezi žalobkyní a společností Bohemia Holding, s. r. o., dle něhož žalobkyně při tomto jednání informovala společnost Bohemia Holding, s. r. o., že má na koupi předmětných nemovitostí nového zájemce, a že tento zájemce nabízí vyšší cenu. Žalobkyně společnosti Bohemia Holding, s. r. o., navrhla ukončení platnosti smlouvy o smlouvě budoucí anebo zvýšení kupní ceny předmětných nemovitostí. Společnost Bohemia Holding, s. r. o., však s předloženým návrhem nesouhlasila a trvala na uzavření kupní smlouvy. Dle zmínky v zápisu společnost Bohemia Holding, s. r. o., upozornila žalobkyni na ustanovení smlouvy o smlouvě budoucí ze dne 1. 11. 2005, jež se týkalo smluvní pokuty. V této souvislosti původní žalovaný podotkl, že společnost Bohemia Holding, s. r. o. v době datace zápisu z ústního jednání ze dne 10. 11. 2005 sama neplnila povinnosti ze smlouvy o smlouvě budoucí ze dne 1. 11. 2005, když např. žalobkyni nesložila část kupní ceny ve shodné výši jako smluvní pokuta. Dle původního žalovaného tak správci daně na základě tohoto zjištění vznikly oprávněné pochybnosti o skutečném zájmu společnosti Bohemia Holding, s. r. o., koupit předmětné nemovitosti. K těmto pochybnostem pak vedly i další skutečnosti, a to zjištění ohledně nepříznivých finančních ukazatelů společnosti Bohemia Holding, s. r. o., jež byly patrné z rozvahy a výsledovky založené v obchodním rejstříku. S ohledem na tyto pochybnosti správce daně požadoval vysvětlení a prokázání skutečností tvrzených žalobkyní, zda se chovala s péčí řádného hospodáře. Žalobkyně však žádný další důkaz k podpoře svých tvrzení nepředložila.

Dle původního žalovaného správce daně se v rámci povinnosti dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, pokusil zajistit důkazní prostředky také u společnosti Bohemia Holding, s. r. o., nicméně tato společnost se od 5. 8. 2008 nachází v insolvenčním řízení, když na ní byl prohlášen konkurz. Insolvenčním správcem bylo správci daně sděleno, že neobdržel od společnosti Bohemia Holding, s. r. o., jakožto úpadce, žádné doklady, které by mu v rámci součinnosti mohl poskytnout. Insolvenční

návrh navíc na sebe podala sama společnost Bohemia Holding, s. r. o., neboť měla závazky v řádu desítek milionů. Dle původního žalovaného kromě tohoto z důkazních prostředků, které byly v rámci daňové kontroly předloženy žalobkyní a získány správcem daně, nevyplynulo, že by společnost Bohemia Holding, s. r. o. skutečně trvala na plnění vyplývající ze smlouvy o smlouvě budoucí. Tento závěr dle původního žalovaného je patrný ze skutečnosti, že společnost Bohemia Holding, s. r. o., nejen že sama nesplnila podmínky stanovené smlouvou o smlouvě budoucí, když neuhradila zálohu, ale zároveň ani nečinila žádné konkrétní kroky, ze kterých by bylo patrné, že opravdu na ujednání obsažených v této smlouvě trvá. Na základě takto zjištěného skutkového stavu správce daně vyhodnotil, že předložený zápis není dostatečný k rozptýlení vzniklých pochybností, a že neprokazuje skutečnosti tvrzené žalobkyní.

Dále původní žalovaný uvedl, že nerozporuje okolnost, že do státního rozpočtu byla odvedena daň v částce vyšší, ovšem na obě transakce je nutno nahlížet jako na samostatná plnění, a proto je nelze slučovat. Žalobkyně byla v tomto směru vyzvána správcem daně k předložení odhadu či znaleckého posudku předmětných nemovitostí, avšak žalobkyně tyto doklady správci daně nepředložila, a proto tak správce daně nemohl posoudit, zda stanovená cena předmětných nemovitostí byla v reálné výši či byla naopak podhodnocena. Dle původního žalovaného obdobně žalobkyně nevyvrátila pochybnosti správce daně o tom, zda jednání se společností CPI – Hotels, a. s., skutečně započala již před uzavřením smlouvy o smlouvě budoucí. V této souvislosti původní žalovaný pro úplnost doplnil, že žalobkyně nejprve jednala se společností CPI, a. s., se kterou dne 11. 11. 2005, tj. 10 dnů po uzavření smlouvy o smlouvě budoucí, rovněž uzavřela jinou smlouvu o smlouvě budoucí, kterou společnost CPI, a. s., následně dne 9. 2. 2006 postoupila společnosti CPI – Hotels, a. s.

Ohledně námitky žalobkyně, jež se týkala podřazení smlouvy o smlouvě budoucí pod ust. § 289 a násl. obchodního zákoníku, původní žalovaný uvedl, že obě smluvní strany byly právnickými osobami, předmět koupě souvisel s jejich podnikatelskou činností, a proto původní žalovaný vycházel z ustanovení obchodního zákoníku. Jelikož ust. § 289 obchodního zákoníku stanoví, že smlouva o uzavření budoucí smlouvy vyžaduje písemnou podobu, tak s ohledem na tuto skutečnost v této věci dodatky, změny či výzvy měly mít písemnou podobu. Původní žalovaný nesouhlasí s názorem žalobkyně, že ust. § 289 a násl. obchodního zákoníku se na smluvní strany v tomto případě nevztahovalo, neboť tyto smluvní strany neměly v obchodním rejstříku zapsány jako předmět podnikání „koupí a prodej nemovitostí“, popř. „realitní činnost“.

S ohledem na uvedené má původní žalovaný za to, že správce daně postupoval v souladu s ust. § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), když hodnotil všechny důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, přitom přihlížel ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.

K namítané nejasnosti požadavku správce daně, aby žalobkyně vysvětlila, jakým způsobem vstoupila do kontaktu se společností Bohemia Holding s. r. o., původní žalovaný uvedl, že sama žalobkyně v rámci kontroly tvrdila, že se snažila předmětné nemovitosti dlouhodobě prodat, pročež správce daně požadoval k prokázání tohoto tvrzení např. inzeráty, případně smlouvou s realitní kanceláří atd. Žalobkyně nicméně žádné důkazní prostředky

k tomuto tvrzení správci daně nepředložila, a proto původní žalovaný pokládá tuto žalobní námitku za nedůvodnou.

K názoru žalobkyně, že správce daně projevil vůči žalobkyni podjatost tím, že požadoval hlubší prokázání záměru prodat předmětné nemovitosti, původní žalovaný doplnil, že správce daně v průběhu daňového řízení pojal pochybnosti, a proto v souladu se zásadou součinnosti zakotvenou v ust. § 2 odst. 2 daňového řádu vyzval žalobkyni k prokázání tvrzených skutečností, čehož však žalobkyně nevyužila, další důkazy nepředložila a tím neunesla své důkazní břemeno. Z tohoto důvodu proto původní žalovaný pokládá názor žalobkyně za chybný a nepodložený. Dle původního žalovaného je navíc ze správního spisu, jakož i z dodatečného platebního výměru patrné, že správce daně vzal do úvahy všechny předložené důkazy. Dle původního žalovaného proto žalobkyně nedůvodně namítala údajně neopodstatněné požadování dalších důkazů.

Žalobkyně následně v obsáhlé replice k vyjádření původního žalovaného setrvala na svých žalobních námitkách. Zdůraznila přitom, že své povinnosti vyplývající z jejího důkazního břemene zcela splnila a naopak žalovaná strana neunesla důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, přičemž ta své pochybnosti o oprávněnosti zaúčtování smluvní pokuty neopírala o žádné konkrétní skutečnosti, jež by tyto pochybnosti odůvodňovaly, když rozhodovali na základě nepodložených pochybností a domněnek, jež fakticky neměly žádnou oporu v realitě, a proto jsou rozhodnutí správce daně i původního žalovaného nepřezkoumatelná. Dle žalobkyně závěry žalované strany zřejmě vycházely pouze z konstrukcí hypotetických možností krácení daně jiným způsobem a neodůvodněných spekulací původního žalovaného. Správce daně a původní žalovaný po žalobkyni sice vyžadovali prokázání nároku dalšími a dalšími důkazy, které ovšem následně při jejich předložení neosvědčili za důkazy. Dle žalobkyně se za takové situace a přístupu původního žalovaného předkládání dalších důkazů jevílo jako bezvýsledné. Žalobkyně je přesvědčena o tom, že původní žalovaný rozhodl na základě nepodložených pochybností a domněnek, jež fakticky nemají žádnou oporu v realitě. Dle žalobkyně se původní žalovaný sám nepřipustně ustanovil do pozice rozhodčího ve věcech občanskoprávních, když zkoumal, zda byly splněny podmínky smlouvy o smlouvě budoucí, přičemž zřejmě dotýcnou smlouvu o smlouvě budoucí nepovažoval za závazný dokument, neboť mu nejspíš není známa základní občanskoprávní zásada pacta sunt servanda. Žalobkyně má za to, že pokud jedna ze smluvních stran poruší smlouvu, tak tato skutečnost nezprošťuje druhou smluvní stranu svých smluvních závazků. Jakékoli zkoumání smluvních podmínek a jejich naplňování správci daně nepřislušelo, neboť správce daně není odborníkem na otázky občanskoprávní. Navíc z vyjádření původního žalovaného není patrné, z čeho dovozuje, že komunikace mezi smluvními stranami měla mít rovněž písemnou podobu. Dle žalobkyně původní žalovaný učinil nesprávný právní výklad ust. § 289 obchodního zákoníku, když z žádného ustanovení (starého) občanského či obchodního zákoníku nevyplývá, že pokud je stanovena písemná forma smlouvy, měly by mít písemnou formu i různé výzvy smluvních stran. Dle žalobkyně lze povinnost písemné formy vztáhnout toliko na změny smlouvy a její dodatky. Naproti tomu výzvy jsou vždy jednostranné právní úkony a jsou součástí komunikace smluvních stran mezi sebou, pročez v žádném případě nepředstavují smlouvu, její dodatek či změnu, tedy dvoustranný dokument vzniklý na základě konsenzu smluvních stran, a proto na ně nelze vztáhnout ust. § 289 obchodního zákoníku. Smluvní strany z ústního jednání ze dne 10. 11. 2005 pořídily zápis, a to právě pro případ odstranění eventuálních pochybností o tom, zda výzva k uzavření kupní

smlouvy byla či nebyla učiněna. Jelikož dotyčný zápis obsahuje podpisy obou smluvních stran, je dle žalobkyně předmětná výzva zachycena v písemné podobě, a proto v takovém případě nelze mít pochybnosti o tom, že druhá smluvní strana nebyla vyzvána k uzavření smlouvy. Jestliže správce daně a původní žalovaný dospěli k závěru, že výzva k uzavření smlouvy měla mít písemnou formu, jedná se dle žalobkyně o nesprávný názor. Ohledně pochybnosti původního žalovaného, zda jednání mezi žalobkyní a společností CPI – Hotels, a. s., započala již před uzavřením smlouvy o smlouvě budoucí ze dne 1. 11. 2005, žalobkyně uvedla, že se jedná se o nepodloženou spekulaci správce daně a původního žalovaného. Dle žalobkyně totiž původnímu žalovanému nic nebránilo v tom, aby provedl důkaz výsledkem osob zúčastněných na dané obchodní transakci. V této souvislosti žalobkyně zároveň podotkla, že pokud se jedná o smluvní taktiku, tak správci daně rozhodně nepřísluší zjišťovat, jakým způsobem se o nabídce prodeje předmětných nemovitostí smluvní partner žalobkyně dozvěděl. Předmětem posuzování dané transakce bylo ověření, zda se nejednalo o získání nelegitimního daňového zvýhodnění, definovaného např. v usnesení Ústavního soudu ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. III. ÚS 374/06, či rozsudku Evropského soudního dvora ze dne 21. 2. 2006, C-255/02, kdy dle těchto rozhodnutí se o takovou činnost jedná tehdy, pokud ze všech objektivních okolností vyplývá, že jejím hlavním účelem a zároveň i výsledkem je získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným danou právní úpravou. V případě žalobkyně je zřejmé, že ta smluvní pokutu skutečně zaplatila, když uzavřela obchod výhodnější nejen pro ni, ale i pro stát, z čehož je patrné, že v této věci žalobkyně nejednala s úmyslem získat nelegitimní daňové zvýhodnění.

O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť právní zástupce žalobkyně i původní žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a ust. § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobkyně uplatnila v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle ust. § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobkyně je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně případné prekluze předmětné daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle ust. § 76 odst. 2 s. ř. s.

Po přezkoumání skutkového a právního stavu dospěl soud k závěru, že žaloba není v daném případě důvodná.

V projednávané věci šlo o posouzení otázky, zda správce daně a potažmo původní žalovaný oprávněně žalobci dodatečně vyměřil daňovou povinnost k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2006 ve výši 2.445.840,-Kč, jakož i uložil povinnost uhradit penále ve výši 20 % z dodatečně vyměřené daně, tj. ve výši 489.840,-Kč, a to pro jejich závěr, že žalobkyně v daňovém řízení ve smyslu ust. § 31 odst. 9 daňového řádu neprokázala, že uhrazení smluvní pokuty ve výši 10.000.000,-Kč z titulu smlouvy o smlouvě budoucí ze dne 1. 11. 2005 společností Bohemia Holding, s. r. o., představuje daňově uznatelný výdaj ve smyslu ust. § 24, a to konkrétně výdaj spadající pod

ust. § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů, neboť smluvní pokuta a penále je daňově účinným nákladem po zaplacení.

Ke smlouvě o smlouvě budoucí ze dne 1. 11. 2005 uzavřené mezi žalobkyní a společností Bohemia Holding, s. r. o., soud uvádí, že mezi žalobkyní a žalovanou stranou nebylo žádného sporu o tom, že předmětem této smlouvy byl vzájemný závazek smluvních stran uzavřít spolu do 15. 12. 2005 kupní smlouvu na nemovitosti v k.ú. Hodolany a technické zařízení těchto nemovitostí za celkovou kupní cenu ve výši 55.000.000,-Kč. V této smlouvě byla současně smluvními stranami sjednána pro případ, že by jedna ze smluvních stran neuzavřela smlouvu o smlouvě budoucí za podmínek stanovených v této smlouvě, smluvní strany smluvní pokuta ve výši 10.000.000,-Kč, kdy toto ujednání bylo limitováno platností dotyčné smlouvy o smlouvě budoucí. Dále mezi žalobkyní a žalovanou stranou nebylo žádného sporu o tom, že k uzavření budoucí kupní smlouvy měl být budoucí prodávající, tj. žalobkyně, vyzván budoucím kupujícím, tj. společností Bohemia Holding, s. r. o. Žalobkyně se dále zavázala, že ode dne sepsání smlouvy o smlouvě budoucí do 15. 12. 2011 neprodá ani jinak nepřevede a nezatíží předmětné nemovitosti, jakož i že zajistí výmaz zástavního práva z katastru nemovitostí. Mezi žalobkyní a žalovanou stranou nebylo rovněž žádného sporu o tom, že k uzavření budoucí kupní smlouvy mezi žalobkyní a společností Bohemia Holding, s. r. o., nedošlo, když žalobkyně naopak dne 10. 2. 2006 uzavřela jako prodávající se společností CPI - Hotels, a. s., kupní smlouvu, jejímž předmětem byl prodej předmětných nemovitostí za kupní cenu ve výši 70.000.000,-Kč, přičemž v důsledku nedodržení podmínek smlouvy o smlouvě budoucí žalobkyně dne 18. 4. 2006 a dne 19. 4. 2006 uhradila společnosti Bohemia Holding, s. r. o., ve dvou splátkách po 5.000.000,-Kč celkem 10.000.000,-Kč představující smluvní pokutu, jež byla žalobkyně povinna uhradit za porušení podmínek smlouvy o smlouvě budoucí ze dne 1. 11. 2005.

Z ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů vyplývá, že daňový subjekt má právo na odečet nákladů, které vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Nemůže se proto jednat o jakýkoliv výdaj vynaložený plátcem daně, nýbrž pouze o takový, který má přímou a bezprostřední vazbu na jeho další podnikatelskou činnost. Základem pro posouzení, zda daňový poplatník přiznal a odvedl příslušnou daň státu v odpovídající výši je jeho účetnictví, jehož vedení mu přikazuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“). Avšak samotné zjištění, že účetní doklady formálně odpovídají požadavkům předpisů o účetnictví, neprokazuje, že deklarovaný výdaj příslušným daňovým poplatníkem byl skutečně vynaložen jakožto daňově uznatelný výdaj. K unesení důkazního břemene daňovým subjektem tak nestačí jen formálně zdánlivě bezvadné doklady o vynaložených nákladech za poskytnuté zdanitelné plnění, jak tomu bylo v projednávaném případě, jelikož důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je daňovým subjektem deklarováno, v daném případě jakožto daňově uznatelný výdaj, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu, jak opakovaně bylo vysloveno v nálezech Ústavního soudu např. ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07, ze dne 15. 05. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, které jsou dostupné na www.usoud.cz, nebo v rozsudcích Nejvyššího správního soudu např. ze dne 21. 4. 2010, sp. zn. 9 Afs 111/2009, a ze dne 21. 4. 2010, sp. zn. 9 Afs 1/2010, které jsou dostupné na www.nssoud.cz. Daňový subjekt v případě pochybností správce daně pak

musí věrohodně prokázat, že jím vynaložené částky byly poskytnuty v souvislosti s jeho podnikatelskou činností.

Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je totiž v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, neboť ten je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v ust. § 31 odst. 8 starého daňového řádu. Podle písmene c) tohoto zákonného ustanovení má tedy také povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, přičemž pokud zjistí některou okolnost zpochybňující údaje vedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno podle ust. § 31 odst. 9 daňového řádu na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. V takovém případě daňový subjekt musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 1. 2013, č. j. 8 Afs 16/2012 – 32, který je dostupný na www.nssoud.cz). Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného ust. § 31 odst. 8 písm. c) starého daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl a správce daně tak může vydat v jeho neprospěch rozhodnutí. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně přitom vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů, jak vyplývá z ust. § 1 odst. 2 věty první a § 2 odst. 1 daňového řádu.

V daném případě je soud toho názoru, že důkazní břemeno ohledně prokázání daňové uznatelnosti výdajů v podobě uhrazené smluvní pokuty z titulu smlouvy o smlouvě budoucí ze dne 1. 11. 2005 společností Bohemia Holding s. r. o., tížilo ve smyslu ust. § 31 odst. 9 daňového řádu právě žalobkyni. Bylo tomu tak proto, že žalobkyně jakožto daňový subjekt měla povinnost prokázat veškeré údaje uvedené v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006, v němž mj. uplatnila výše specifikovanou smluvní pokutu uhrazenou společností Bohemia Holding s. r. o., jako výdaj snižující daňový základ, když správci daně v daňovém řízení dle názoru soudu vznikly legitimní pochybnosti o uskutečnění tohoto žalobkyní deklarovaného výdaje tak, jak uváděla žalobkyně, které správce daně sdělil žalobkyni ve svých výzvách k odstranění vzniklých pochybností ze dne 17. 9. 2009, č. j. 193536/09/214932/07305, a ze dne 10. 3. 2010, č. j. 57617/10/214932507305, jimiž správce daně vůči žalobkyni unesl důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu.

Těmito výzvami, které správce daně učinil v rámci daňové kontroly uskutečněné u žalobkyně ve vztahu k dani z příjmů právnických osob za roky 2006 a 2007 v období od 10. 6. 2009 do 16. 8. 2009, totiž správce daně poskytl žalobkyni časový prostor proto, aby odstranila vzniklé pochybnosti na straně správce daně a potažmo původního žalovaného o faktickém uskutečnění ze strany žalobkyně z důvodů, které uváděla, dotyčného deklarovaného výdaje jakožto daňově uznatelného v podobě uhrazené smluvní pokuty ve výši 10.000.000,-Kč společností Bohemia Holding s. r. o., z titulu smlouvy o smlouvě budoucí ze dne 1. 11. 2005, a to předložením či navržením jiných důkazních prostředků, než které dosud byly předloženy či provedeny. Žalobkyně však přes opakované výzvy k odstranění vzniklých pochybností žádné věrohodné důkazní prostředky prokazující její tvrzení o uskutečnění dotyčného

rozporovaného plnění tak, jak je deklarovala v daňovém řízení včetně odvolacího řízení, nepředložila a důkazní situace zůstala nezměněna.

Je sice pravdou že žalobkyně k výzvám správce daně předložila smlouvu o smlouvě budoucí ze dne 1. 11. 2005, dále zápis z ústního jednání ze dne 10. 11. 2005 mezi žalobkyní a společností Bohemia Holding, s. r. o., dále kupní smlouvu ze dne 10. 2. 2006 uzavřenou mezi žalobkyní a společností CPI - Hotels, a. s., na základě které došlo k prodeji nemovitostí uvedených ve smlouvě o smlouvě budoucí, dále smlouvu o vedení jistotního účtu ze dne 11. 2. 2006 uzavřenou mezi žalobkyní, Živnostenskou bankou, a. s., a kupující společnost CPI – Hotels, a. s., dále potvrzení ze dne 16. 2. 2006 GE Money Bank, a. s., o tom, že v případě uhrazení celé výše pohledávky bude podán návrh na výmaz zástavního práva, dále výpis z účtu potvrzujícího úhrady smluvní pokuty žalobkyní společnosti Bohemia Holding, s. r. o., po dvou částkách vždy ve výši 5.000.000,-Kč dne 18. 4. 2006 a dne 19. 4. 2006 a vyjádření žalobkyně ze dne 12. 5. 2010 k výsledkům daňové kontroly, nicméně soud se shoduje se žalovanou stranou, že se nejedná o takové důkazy, které by prokazovaly skutečnou racionální povinnost žalobkyně uhradit smluvní pokutu společnosti Bohemia Holding, s. r. o., v celkové výši 10.000.000,-Kč ve dnech 18. 4. 2006 a dne 19. 4. 2006. Dle názoru soudu přes doložené důkazní prostředky ze strany žalobkyně, jak byly jmenovány výše, nebylo prokázáno, že smluvní pokuta byla vynaložena na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jelikož tyto důkazní prostředky bez dalšího neprokazují, že oběma smluvními stranami, tj. nejen žalobkyní, nýbrž i společností Bohemia Holding, s. r. o., byly plněny podmínky smlouvy o budoucí kupní smlouvě ze dne 1. 11. 2005 tak, jak byly sjednány, dále tyto důkazní prostředky bez dalšího neprokazují, že prodávající žalobkyně měla skutečný úmysl prodat předmětné nemovitosti právě společnosti Bohemia Holding, s. r. o., a že tato údajně potencionálně kupující společnost měla skutečný úmysl koupit dotyčné nemovitosti.

Při učinění tohoto závěru o neprůkaznosti dosud předložených důkazních prostředků soud vycházel s faktu, že ve smlouvě o smlouvě budoucí ze dne 1. 11. 2005 se společnost Bohemia Holding, s. r. o., jakožto potencionální kupující, (na kterou byl posléze prohlášen konkurz, který byl ovšem následně zrušen pro nedostatek majetku, a která zanikla dne 13. 11. 2012), se výslovně v čl. III zavázala k úhradě části kupní ceny ve výši 10.000.000,-Kč, a to do 10 pracovních dnů po podpisu této smlouvy. Silné pochybnosti o tom, že tato údajně potencionálně kupující společnost měla skutečný úmysl koupit dotyčné nemovitosti, pak vyvolává to, že tato společnost ve stanovené lhůtě a ani nikdy později sjednanou zálohu kupní ceny neuhradila, přičemž žalobkyně se zaplacení této zálohy nedožadovala. Je proto pak s podivem, že žalobkyně následně se značným časovým odstupem, a to ve dnech 18. 4. 2006 a dne 19. 4. 2006, bez jakýchkoliv výhrad k výzvě společnosti Bohemia Holding, s. r. o., smluvní pokutu v celkové výši 10.000.000,-Kč uhradila. K výzvě společnosti Bohemia Holding, s. r. o., k úhradě smluvní pokuty ve výši 10.000.000,-Kč žalobkyní, soud uvádí, že tuto výzvu činila společnost Bohemia Holding, s. r. o., při ústním jednání ze dne 10. 11. 2005, které se uskutečnilo mezi žalobkyní a touto společností a jehož předmětem bylo jednání ve věci smlouvy o smlouvě budoucí ze dne 1. 11. 2005. Průběh tohoto jednání je zachycen v písemné podobě, a to v podobě již výše zmiňovaného zápisu o ústním jednání ze dne 10. 11. 2005. Na tomto místě soud podotýká, že žalovaná strana v daném případě zaujala nesprávný právní názor o tom, že výzva k úhradě smluvní pokuty zachycená v zápisu ze dne 10. 11. 2005 nebyla učiněná v náležité písemné podobě s poukazem na ust. § 289 obchodního zákoníku, a proto žalobkyni nevznikla povinnost uhradit smluvní pokutu. V tomto směru žalobkyně správně namítala, že dotyčná výzva k úhradě smluvní pokuty má náležitou písemnou podobu, když je zachycena v zápisu ze dne 10. 11. 2005, a navíc že v daném případě nebylo vůbec nutné tuto výzvu činit písemně. Soud se s její argumentací ztotožnil,

neboť zachycením výzvy k úhradě předmětné smluvní pokuty do písemného zápisu ze dne 10. 11. 2005 získala tato výzva písemnou podobu. Vedle toho by žalovaná měla vzít na vědomí fakt, že z díkce obchodního zákoníku pojednávající o smlouvě o smlouvě budoucí nikterak nevyplývá obligatorní povinnost činit výzvu k uzavření budoucí smlouvy výlučně v písemné podobě. Pro tuto výzvu není bez dalšího předepsána písemná forma, ovšem lze ji jako povinnou sjednat ve smlouvě o smlouvě budoucí. Tak tomu v daném případě nebylo, jak zjevně vyplývá ze smlouvy o smlouvě budoucí ze dne 1. 11. 2005. Nesprávný právní názor žalované strany soud vyhodnotil jako dílčí pochybení nemající naprosto žádný vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, když již výše soud poznamenal, že žalovaná strana své rozhodnutí opřela o závěr, že žalobkyně v daňovém řízení neunesla své důkazní břemeno o tom, že uhrazení smluvní pokuty představuje daňově uznatelný výdaj.

Pochybnosti o skutečných záměrech obou smluvních stran pak umocňuje i skutečnost, že k povinnosti hradit případně smluvní pokutu se toliko smluvně zavázala žalobkyně čili případně neuhrazení zálohy kupní ceny, která dle názoru soudu dosahovala nezanedbatelné výše, když byla ujednána ve výši 10.000.000,-Kč, nebylo nijak sankcionováno a ani jejím neuhrazením ve striktně stanovené lhůtě do 10 pracovních dnů po podpisu smlouvy o smlouvě budoucí ze dne 1. 11. 2005, nebyla podmíněna povinnost žalobkyně uzavřít budoucí kupní smlouvu. Další silné pochybnosti o skutečných záměrech obou smluvních stran taktéž umocňuje i skutečnost, že správce daně zjistil značně nepříznivé finanční ukazatele ohledně společnosti Bohemia Holding, s. r. o., které byly patrné z účetní rozvahy a výročních zpráv za předcházející rok 2004 uložených v obchodním rejstříku a v nichž tato společnost vykazovala ztrátu ve výši 258.457.000,-Kč. Nepříznivé finanční ukazatele týkající se společnosti Bohemia Holding, s. r. o., se ostatně plně promítly do skutečnosti, že společnost Bohemia Holding, s. r. o., se od 5. 8. 2008 nacházela v insolvenčním řízení a posléze na ni byl prohlášen konkurz, který byl následně zrušen pro nedostatek majetku, s tím, že tato společnost zanikla dne 13. 11. 2012, jak soud poznamenal již výše. Vzhledem k této skutečnosti by bylo dle názoru soudu zcela logické podmínit uzavření budoucí kupní smlouvy požadavkem úhrady kupní ceny či alespoň její části v podobě zálohy, vzhledem k možnosti, že z důvodu značné ztrátového hospodaření společnosti Bohemia Holding, s. r. o., byl dán reálný předpoklad nedostatku zdrojů k úhradě sjednané kupní ceny. K pochybnostem o skutečných záměrech obou smluvních stran pak nesporně přispívá i další zjištění správce daně o tom, že insolvenční správce společnost Bohemia Holding, s. r. o., neobdržel od této společnosti žádné doklady, které by mohl v rámci součinnosti poskytnout správci daně. V této souvislosti nelze nezmínit, že správce daně se z vlastní iniciativy, když žalobkyně v tomto směru nenavrhovala provést dokazování, opakovaně pokoušel zajistit důkazní prostředky ze strany společnosti Bohemia Holding, s. r. o., i prostřednictvím jejího statutárního zástupce, a to Ing. Jiřího Lišky, jednatele této společnosti, který vedl jednání za tuto společnost se žalobkyní, ovšem ten byl naprosto nekontaktní pro svůj neznámý pobyt. Další pochybnosti umocňuje i skutečnost, že insolvenční návrh na sebe podala sama společnost Bohemia Holding, s. r. o., s tím, že má závazky v řádu desítek milionů Kč k celkem šesti věřitelům, jejichž zástupcem ovšem byla právě žalobkyně. Další pochybnosti o skutečných záměrech obou smluvních stran pak představuje i fakt, že společnost Bohemia Holding, s. r. o., z pozice potencionálního kupujícího vedle neplnění svých povinností stanovené jí smlouvou o smlouvě budoucí ze dne 1. 11. 2005 v podobě neuhrazení zálohy zároveň ani neučinila (vyjma výzvy k úhradě smluvní pokuty žalobkyní) žádné konkrétní kroky, ze kterých by bylo zřejmé, že skutečně na smluvních ujednáních ze smlouvy o smlouvě budoucí ze dne 1. 11. 2005 trvá, a to v podobě např. podání návrhu na vydání předběžného

opatření, aby žalobkyně nemohla s předmětnými nemovitostmi nakládat jinak, než se smluvně zavázala. K pochybnostem o skutečných záměrech obou smluvních stran dle názoru soudu velkou měrou přispívá i to, že žalobkyně k výzvě správce daně nepředložila odhad či znalecký posudek předmětných nemovitostí, aby žalovaná strana mohla náležitě prověřit, zda ve smlouvě o smlouvě budoucí ze dne 1. 11. 2005 stanovená cena předmětných nemovitostí byla sjednávána v reálné výši či nikoliv. Žalobkyně taktéž přes výzvy správce daně nevyvrátila jeho pochybnosti o tom, zda jednání se společností CPI – Hotels, a. s., nezapočala již před uzavřením smlouvy o smlouvě budoucí ze dne 1. 11. 2005, když je s podivem, že těsně po uzavření smlouvy o smlouvě budoucí ze dne 1. 11. 2005 byla již tento den, tj. 1. 11. 2005, a také dne 10. 11. 2005 údajně oslovena jiným budoucím kupujícím, a to společností CPI – Hotels, a. s., resp. společností CPI, a. s., který jí nabídl údajně lukrativnější nabídku, což se promítlo do skutečnosti, že již dne 11. 11. 2005, tj. 10 dnů po uzavření smlouvy o smlouvě budoucí ze dne 1. 11. 2005, žalobkyně rovněž uzavřela jinou smlouvu o smlouvě budoucí se společností CPI, a. s., kterou společnost CPI, a. s., následně dne 9. 2. 2006 postoupila společnosti CPI – Hotels, a. s. V této souvislosti soud podotýká, že za daného stavu dokazování právě žalobkyni a nikoliv žalovanou stranu tížilo důkazní břemeno, a proto bylo právě na ní, aby případně navrhla provedení výsledků zástupců společnosti CPI – Hotels, a. s. V neposlední řadě pak k pochybnostem o skutečných záměrech obou smluvních stran dle názoru soudu přispělo i zjištění správce daně, že žalobkyně o předmětné smluvní pokutě v době jejího vzniku, tj. v roce 2005, neúčtovala s odůvodněním, že se jednalo jen o administrativní nedopatření, přičemž tento náklad nezahrnula do svého hospodářského výsledku, což je v rozporu se zákonem o účetnictví. Vedle toho z výroční zprávy za rok 2005 zveřejněné v obchodním rejstříku správce daně zjistil, že z ní nevyplývá existence závazku k úhradě smluvní pokuty ve výši 10.000.000,-Kč s tím, že tento závazek není zmíněn ani v příloze k uzávěrce za rok 2005. Taktéž z listin zveřejněných v obchodním rejstříku, a to z výkazu zisku a ztráty ke dni 31. 12. 2005 společnosti Bohemia Holding, s. r. o., správce daně zjistil, že ani u této společnosti nebylo o tomto výnosu v podobě smluvní pokuty účtováno, když tato společnost vykázala pouze tržby z prodeje cenných papírů ve výši 84.000,-Kč a ostatní finanční výnosy ve výši 32.000,-Kč.

Za tohoto stavu dokazování, které je náležitě zachyceno ve správním spise (zejména ve zprávě o daňové kontrole) a také v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, má soud za to, že správce daně a potažmo původní žalovaný legitimně uzavřeli, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno o tom, že uhrazení smluvní pokuty představuje daňově uznatelný výdaj ve smyslu ust. § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů. Žalobkyně by měla mít na paměti, že v ust. § 18 zákona o daních z příjmů je zakotveno, že předmětem daně z příjmů právnických osob jsou příjmy z veškeré jejich činnosti a z nakládání s veškerým jejich majetkem, tj. činnost a takové nakládání s majetkem, které sleduje racionální účel, čili které není samoúčelné a jehož smyslem není snížení daňové povinnosti cestou obcházení daňových zákonů.

Ze všech shora uvedených důvodů soud tedy předmětnou žalobu vyhodnotil jako nedůvodnou, když rozhodnutí původního žalovaného a dodatečný platební výměr správce daně neshledal nepřezkoumatelným z nedostatku důvodů, ani že by nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav v rozporu s ust. § 31 odst. 2 daňového řádu, či že by toto rozhodnutí bylo zatíženo jinou procesní vadou např. pro zaujatost žalované strany vůči žalobkyni či porušení ust. § 31 odst. 4 daňového řádu, pro akceptaci jen některých a nikoliv všech provedených

důkazních prostředků jakožto důkazů osvědčujících tvrzení žalobkyně. Taktéž tato rozhodnutí soud nevyhodnotil jako nezákonná pro chybné posouzení dotyčného případu. Proto soud žalobu podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. ve výroku rozsudku ad I. zamítl.

Současně podle ust. § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve výroku rozsudku ad II. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalované straně žádné náklady nad rámec její úřední činnosti podle obsahu soudního spisu vůbec nevznikly a ta je ostatně ani nepožadovala.

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

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

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

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

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

V Ústí nad Labem dne 31. července 2014

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

Za správnost vyhotovení:
Kateřina Sigmundová, DiS.