



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce:

**K-T-V Domeana a. s.**, IČ: 26895382  
sídlem Příkop 834/8, 602 00 Brno-Zábrdovice  
zastoupena advokátem Mgr. Ing. Antonínem Továrkem,  
společníkem Továrek, Horký a partneři, advokátní kancelář,

s. r. o.

sídlem třída Kpt. Jaroše 1844/28, 602 00 Brno

proti

žalovanému:

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. srpna 2019, č. j. 28578/19/5200-11431-712433

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se **nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

### I. Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně dne 30. září 2019 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. srpna 2019, č. j. 28578/19/5200-11431-712433, kterým žalovaný rozhodl, že odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 17. října 2017, č. j. 4240229/17/3001-51521-709382, se zamítá a rozhodnutí správce daně se potvrzuje.
2. Správce daně jako příslušný správní orgán dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění, a dle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu z moci úřední doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. ledna 2013 do 31. prosince 2013 vyšší o 785 460 Kč, dodatečně zrušil dle § 143 odst. 1 daňového řádu daňovou ztrátu z příjmů právnických osob ve výši 1 806 626 Kč, a současně tak daňovému subjektu vznikla zákonná povinnost uhradit penále dle § 251 odst. 1 písm. a) a c) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně a 1 % z částky doměřené daňové ztráty, tj. celkem 175 185 Kč.

### II. Obsah žaloby

3. Předně v podané žalobě vyjadřuje nesouhlas se závěry žalovaného. Je přesvědčen, že jak rozhodnutí žalovaného, tak i rozhodnutí správce daně, je založeno na nesprávném právním posouzení a vycházelo z nesprávně zjištěného skutkového stavu věci při neunesení důkazního břemene správcem daně. Na navazujících stranách shrnul skutkový stav a řízení předcházející podání žaloby. Žalobce měl u společnosti MG PROJEKT, a. s., IČ: 28263499 (dále též „MG PROJEKT“) dluh ve výši 56 774 864 Kč. Vzájemně uzavřeli smlouvu o odkladu splatnosti o šest měsíců pod jednorázovou smluvní pokutou ve výši 8 000 000 Kč. Žalobce nesplatil dluh včas a vznikla mu povinnost uhradit smluvní pokutu. Pohledávka byla původním věřitelem postoupena na ZB REAL, a.s., IČ: 27717178 (dále též „ZB REAL“). Část pohledávky z titulu smluvní pokuty nabyté postoupením společnost ZB REAL jednostranně započítala oproti svému dluhu vůči žalobci, a to jednostranným úkonem a ve výši 3 521 368,60 Kč.
4. Předmětná smluvní pokuta byla zahrnuta do daňově účinných nákladů, přičemž tato byla v nákladech vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů zohledněna částkou 3 521 369,60 Kč, která reflektuje částečnou úhradu smluvní pokuty zápočtem. Právě daňová účinnost této části smluvní pokuty je předmětem sporu mezi žalobcem a správcem daně, neboť správce daně vyhodnotil uložení smluvní pokuty ve výši 8 000 000 Kč mezi personálně a majetkově propojenými osobami jako zneužití práva, protože neshledal žádné objektivní ekonomické důvody tohoto počínání. Jednání mělo dle správce daně za cíl snížení daňové povinnosti daňového subjektu. Proto správce daně vyloučil z nákladů částku 3 521 368,60 Kč.
5. Prvním okruhem žalobních námitek upozorňuje na nesprávnou právní kvalifikaci žalovaným i správcem daně. Sjednání smluvní pokuty je obvyklou součástí obchodních závazkových vztahů. Tento závěr platí i v případě, že je závazkový vztah uzavírán mezi propojenými osobami, neboť i tak se na ně vztahuje povinnost jednat s péčí řádného hospodáře dle § 194 odst. 5 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník. V neposlední řadě platí, že institut smluvních pokut sjednaných mezi propojenými osobami je v kontextu uznatelných nákladů dle zákona o daních z příjmů akceptován v judikatuře Nejvyššího

správního soudu, viz rozsudek ze dne 28. března 2018, č. j. 2 Afs 380/2017 – 29. Správce daně má k dispozici především ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, proto není možné aplikovat institut zneužití práva, neboť v dané věci existuje možnost správce daně upravit základ daně o zjištěný rozdíl cen dle citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů. Jak uvedl Nejvyšší správní soud např. v rozhodnutí pod sp. zn. 1 Afs 11/2010, zákaz zneužití práva je možné aplikovat pouze tam, kde není aplikovatelné některé jiné konkrétnější zákonné ustanovení. Je přesvědčen, že nebyly naplněny podmínky pro aplikaci institutu zneužití práva, tj. především ta podmínka, že jednání není postižitelné „standardními postupy“. V posuzovaném případě je zřejmé, že žalovaný měl k dispozici § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, proto své rozhodnutí zatížil nezákonností.

6. Druhým okruhem žalobních námitek brojí proti tomu, že žalovaný neunesl důkazní břemeno, které jej tíží dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Jelikož měl správce daně postupovat dle tohoto ustanovení, tížilo jej ve věci důkazní břemeno, což vyplývá mj. i z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. března 2018, č. j. 2 Afs 380/2017 – 29. V posuzovaném případě bylo na správci daně, aby prokázal, že ceny sjednané mezi propojenými subjekty by se lišily v případě, že by nešlo o propojené osoby (tzv. referenční cena). Z obsahu správního spisu je ovšem zřejmé, že správce daně vůbec nezjišťoval referenční cenu a nezabýval se vlivem, jaký mohla specifika daného případu mít na potenciální výši takové ceny. Správce daně byl povinen prokázat, že výše sjednané smluvní pokuty je neadekvátní ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.
7. Ve třetím okruhu žalobních námitek vyslovil, že nebyly splněny podmínky pro aplikaci institutu zneužití práva. Zneužití práva představuje situaci, kdy dochází k porušení principu rozumného uspořádání společenských vztahů, a tato zcela neodůvodněně přináší podnikateli prospěch na úkor ostatních členů společnosti tím, že zkracuje stát o daňové příjmy. To však neodpovídá situaci žalobce. Ten měl v rozhodné době dluh přesahující 56 000 000 Kč, z důvodu dluhové zátěže byly akcie oceněny na 0 Kč. Žalobce nicméně disponoval nemovitým majetkem, který zhodnocoval za účelem dalšího prodeje. Zároveň běžně vstupoval do obchodních vztahů – prováděl rekonstrukce nemovitostí a využíval služeb dodavatelů. Jakékoliv prodlení v plnění mohlo způsobit podání insolvenčního návrhu. Z toho důvodu bylo nezbytné splatnost dočasně odsunout. Zároveň se domníval, že v novém termínu již bude schopen dluh uhradit (předpoklad vycházel z uzavřených smluv ve věci prodeje lukrativních nemovitostí, z předpokladu prodeje dalších nemovitostí s Real spektrum a z předpokladu inkasa pohledávky od Česká investiční a správcovská, a. s.). Za všech těchto okolností se jeví Dohoda o způsobu úhrady dlužné částky ze dne 2. ledna 2013 (dále též „Dohoda“) jako jednání péče řádného hospodáře, u věřitele je zase projevem péče řádného hospodáře sjednání smluvní pokuty. Z pohledu obou společností bylo tedy dle informací dostupných ke dni uzavření dohody o odkladu splatnosti a sjednání smluvní pokuty projevem rozumného uspořádání společenských vztahů. V případě žalobce tudíž nemůže být naplněno objektivní kritérium pro aplikaci institutu zneužití práva, jenž spočívá v absenci objektivního logického vysvětlení činnosti, která nesleduje žádný jiný účel než daňové zvýhodnění. Ani subjektivní kritérium, tj. vědomostní složka jednání, pak nemůže být naplněna pouhou majetkovou nebo osobní propojeností dotčených osob, nýbrž musí být podložena dostatečně odůvodněným záměrem o úmyslu jednajících osob.

8. Čtvrtým okruhem žalobních námitek upozorňuje na pochybnosti správce daně v průběhu daňové kontroly. Předně správce daně chybně posoudil splnění důkazního břemene žalobcem. Správce daně ve výzvě k prokázání skutečností přesně vymezil, jaké pochybnosti mu ve vztahu k předmětné smluvní pokutě vznikly, též přesně určil, jaké okolnosti musí daňový subjekt prokázat, aby pochybnosti rozptýlil. Nezákonnost spočívá v tom, že skutečnosti, na základě kterých žalovaný učinil závěr o zneužití práva, jsou odlišné od těch, které jako základ pro své pochybnosti vymezil správce daně a které bylo žalobci v průběhu daňové kontroly uloženo prokázat. Žalovaný vyjádřil pochybnosti o výši smluvní pokuty s ohledem na § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a také pochybnosti, že účelem uzavřené dohody mezi spojenými osobami bylo skutečně dosažení úhrady závazku.
9. Pochybnosti vycházely z těchto skutečností: 1) „*Závazek je v plné výši zajištěn směnkou. Při částečné úhradě závazku v roce 2013 směnečná jistina přesáhla celkovou výši závazku.*“ K tomu uvádí, že statutární orgány obou osob mají povinnost jednat s péčí řádného hospodáře, s ohledem na riziko doměření základu daně dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů byl závazek utvrzen smluvní pokutou. Směnečný závazek byl v rozhodné době již promlčen. 2) „*Jednou z položek závazku, ke kterému se pokuta vztahuje, je smluvní pokuta ve výši 5 161 352 Kč. To znamená, že žalobce byl za neprovedení úhrady závazku sankcionován už v roce 2011. Jestliže sankce v roce 2011 činila 10 % z dlužné částky, v roce 2013 se zvýšila na 14 % z celkové částky z celkové hodnoty dluhu včetně smluvní pokuty z 2011.*“ K tomu uvádí, že vzhledem k tomu, že již jednou nesplnil povinnost je z pohledu věřitele více než namístě věnovat pozornost ujednání podmínek, které utvrdí dluh. Opačný postup by byl v rozporu s péčí řádného hospodáře. 3) „*Následné postoupení pohledávky ze smluvní pokuty mezi spojenými osobami ve výši 1/10 nominální hodnoty pohledávky, tj. 800 000 Kč se jeví správci daně jako nezdůvodnitelné.*“ Postoupení z MG PROJEKT na ZB REAL se nijak neprojevuje v daňové sféře žalobce. Tato otázka neměla být správcem daně zkoumána a následně vykládána k jeho tíži. Navíc neměl do cose možnost nijak zasahovat, jelikož se jedná se o vztah mezi MG PROJEKT a ZB REAL.
10. 4) „*Dojednané podmínky v dohodě, tj. úhrada závazku 56 774 864 Kč do 30. června 2013 se jeví správci daně nad rámec běžných finančních možností daňového subjektu a správcem daně nebylo zjištěno, že DS učinil úkony vedoucí k získání finančních prostředků v dojednaném termínu.*“ Daňový subjekt měl v té době legitimní důvod domnívat se, že dluh řádně a včas uhradí. Uzavřené smlouvy a další skutečnosti dávaly žalobci podložený důvod pro domněnku, že dluh bude schopen uhradit. Žalobce měl dle smlouvy o smlouvě budoucí získat 35 000 000 Kč za prodej nemovitostí. Okolnost, která vedla k tomu, že transakce nebyla nakonec realizována, byla mimo sféru žalobce, neboť z katastru nemovitostí nebylo vymazáno jméno osoby, která v mezidobí zemřela s ohledem na dědické řízení, které probíhalo velmi dlouho. Nicméně smlouva byla vázána právě na výmaz jména z katastru nemovitostí. 5) „*Uložení smluvní pokuty je právem nikoliv povinností věřitele a v rámci konsolidovaného celku se pohledávky a závazky ze vzájemných vztahů vylučují.*“ K tomu odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 2 Afs 380/2017, kde bylo sjednání smluvní pokuty mezi propojenými osobami aprobováno.

### III. Vyjádření žalovaného

11. Žalovaný v rámci svého vyjádření, které bylo doručeno zdejšímu soudu dne 18. března 2020, navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
12. K prvnímu okruhu žalobních námitek uvedl následující. V posuzovaném případě správce daně dospěl k závěru, že i přes splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění daňových výdajů, tyto z daňově účinných výdajů vyloučí, neboť byly splněny podmínky pro aplikaci institutu zneužití práva. S ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. listopadu 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 – 48, správce daně může v případě jednání zneužívající právo v důsledku tohoto nepřiznat subjektu zákonný nárok. Žalovaný vyslovil, že žalobce formálně splnil podmínky § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů ve vztahu k části smluvní pokuty ve výši její úhrady zápočtem 3 521 368,60 Kč. Správce daně ani žalovaný neměli pochybnosti o výši ceny obvyklé, nicméně identifikovali nastíněné transakce jako zneužití práva a neexistoval žádný objektivní ekonomický důvod této transakce.
13. K druhému okruhu žalobních námitek konstatuje, že správce daně ani žalovaný neměli v průběhu daňového řízení pochybnosti o ceně obvyklé, avšak identifikovali tuto transakci jako zneužití práva, přičemž shledali jak objektivní, tak subjektivní prvek zneužití práva. Správce daně neposuzoval výši smluvní pokuty a zdali odpovídá běžným obchodním vztahům mezi nezávislými subjekty, nicméně posuzoval, zda sjednání smluvní pokuty lze objektivně ekonomicky zdůvodnit.
14. Ke třetímu okruhu žalobních námitek uvádí, že žalobce vyslovil, že v rozhodné době pro něj představovalo jakékoliv prodlení v plnění závazků z jeho obchodní činnosti vystavení riziku podání insolvenčního návrhu ze strany třetích osob. K tomu konstatuje, že podání insolvenčního návrhu na nehrozilo, neboť příjmy se v roce 2012 a 2013 odvíjely výhradně od pronájmu vlastních nemovitostí, zejména bytů na ulici Dornych a svoje závazky vůči dodavatelům v rámci této činnosti (správa nemovitostí, energie a služby) hradil včas. Ostatní závazky se odvíjely od obchodních transakcí mezi spojenými osobami, jejichž obchodní činnost řídily shodné osoby ve statutárních orgánech jako v případě žalobce. V době uzavření Dohody mezi MG PROJEKT a žalobcem i v době uskutečnění převodu pohledávky ze smluvní pokuty z MG PROJEKT na ZB REAL se v případě zainteresovaných subjektů jednalo o 100 % majetkově i personálně propojené osoby. 100% personální propojení osob na obou smluvních stranách tak vytvořilo situaci, kdy byla uzavřena Dohoda ve výši a ve lhůtě, které se znalostí finanční situace dlužníka byly naprosto nereálné.
15. Žalobce též uváděl, že měl v rozhodné době důvod se domnívat, že do nově sjednaného termínu nabude finanční prostředky, které mu umožní dluh splatit. K tomu žalovaný uvádí, že jediným relevantním důkazem usilování o získání prostředků se jeví záměr prodeje nemovitostí v katastrálním území Mikulov a Chvalovice, avšak ani při realizaci tohoto prodeje za cenu 35 000 000 Kč by žalobce neobdržel dostatečné množství prostředků na úhradu dluhu.
16. K poslednímu okruhu žalobních námitek uvedl následující. Správce daně se v dané věci vyjadřoval v kontextu pochybností o předmětné transakci (úhradě smluvní pokuty). Z důvodu identifikace objektivních a subjektivních kritérií zneužití práva, byl správce daně povinen toto prokázat, protože v dané věci nesl důkazní břemeno. K zajištění směnkou žalovaný uvádí, že smluvní pokuta ztrácí svůj význam a sankční efekt, pokud dlužník i věřitel jsou 100 % majetkově a personálně propojenými osobami a jejich obchodní vedení

provádějí shodné osoby. Jediný efekt této transakce, který správce daně shledal, bylo snížení základu daně.

#### IV. Replika žalobce

17. Žalobce v rámci svého vyjádření, které bylo doručeno zdejšímu soudu dne 25. března 2020, uvedl, že setrvává na svém žalobním návrhu.
18. Připomíná, že právě žalobní bod týkající se nesprávné právní kvalifikace je pro posuzovaný případ stěžejní. Použití institutu zneužití práva nemůže předcházet aplikaci standardních forem postižení závažného jednání, judikatura ji chápe jako tzv. záchranou brzdu. Přednost tak vždy dostanou standardní instrumenty v podobě aplikace psaného textu zákona včetně využití standardních interpretačních metod výkladu zákonného textu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. května 2010, č. j. 1 Afs 11/2010 – 94). Teprve nelze-li výsledného stavu dosáhnout standardními postupy, přichází na řadu tzv. test zneužití práva, který spočívá v případném nalezení a následném zhodnocení tzv. subjektivních a objektivních kritérií. Je zcela nepřijatelné, aby si žalovaný zjednodušoval práci tím, že na danou věc místo zákonem přímo předpokládaného postupu dle § 23 odst. 7 ZDP užije důkazně jednodušší, avšak méně přílehavý obecný institut zneužití práva.
19. Z procesní opatrnosti však dodává, že žalovaný jako stěžejní body případu uvádí „objektivní ekonomickou zdůvodnitelnost smluvní pokuty“, „reálnou splnitelnost podmínek v Dohodě o úhradě dluhu“ a „zdali žalobce jako dlužník činil kroky nezbytné k tomu, aby uložení zabránil“. K prvnímu bodu uvádí, že za dobu trvání odkladu splatnosti hlavního dluhu by narostly úroky z prodlení, díky dojednanému odkladu splatnosti se však tyto úroky nezvyšovaly. Sjednaným odkladem tak žalobce ušetřil dva miliony korun českých. Sjednání smluvní pokuty též odpovídá plnění zákonné povinnosti statutárního orgánu jednat s péčí řádného hospodáře. Ve vztahu k druhému bodu tvrdí, že v rozhodné době měl racionální důvod domnívat se, že nabude dostatek finančních prostředků pro úhradu závazku. Očekával částku cca 74 000 000 Kč (prodej nemovitostí Mikulov a Chvalovice ve výši 35 000 000 Kč, prodej dalších nemovitostí v Dolních Heršpicích ve výši 19 000 000 Kč, inkaso pohledávky ve výši 20 000 000 Kč a úvěrové financování ve výši 30 000 000 Kč). K poslednímu dodává, že činil relevantní kroky k tomu, aby mohl odložený dluh splatit a vyhnout se tak uložení předmětné smluvní pokuty.

#### V. Duplika žalovaného

20. Žalovaný v rámci svého vyjádření, které bylo doručeno zdejšímu soudu dne 20. května 2021, uvedl, že setrvává na svém vyjádření, nadto v návaznosti na repliku žalobce uvádí, že správce daně, stejně jako žalovaný neměl pochybnosti o výši ceny obvyklé, nýbrž identifikoval nastíněné transakce jako zneužití práva, přičemž shledal jak objektivní, tak i subjektivní prvek zneužití práva. Uzavření Dohody o způsobu úhrady dlužné částky uzavřené dne 2. ledna 2013, na základě které byla následně žalobci uložena smluvní pokuta, nevedlo k žádnému jinému účelu a nebyl nalezen žádný jiný ekonomický smysl takového jednání, než snížení základu daně. Dle žalovaného tak nebyly shledány žádné objektivní ekonomické důvody a logické vysvětlení transakcí žalobce konkrétně popsaných v bodech 43. – 52. napadeného rozhodnutí a bylo rovněž identifikováno umělé vytvoření podmínek pro vznik smluvní pokuty. Správce daně tudíž svůj kontrolní závěr nepostavil na pochybnostech o výši smluvní ceny, ale na pochybnostech o účelu jejího

sjednání a vytvoření umělých podmínek vedoucích k jejímu částečnému uplatnění v daňově účinných nákladech. Správce daně neposuzoval, zda výše smluvní pokuty odpovídá běžným obchodním vztahům mezi nezávislými subjekty, ale zda její sjednání je objektivně ekonomicky zdůvodnitelné, zda sjednané podmínky v dohodě o úhradě dluhu byly reálně splnitelné a zda žalobce jako dlužník činil kroky nezbytné k tomu, aby jejímu uložení zabránil. Jakákoliv polemika ohledně adekvátnosti výše smluvní pokuty ve vztahu k výši zákonných úroků se tedy žalovanému jeví jako zcela nadbytečná.

21. K námitce žalobce týkající se prodeje nemovitostí v Chvalovicích a v Mikulově za částku ve výši 35 000 000 Kč, žalovaný uvádí, že jednou z podmínek uzavřené budoucí smlouvy kupní byl výmaz zástavních práv u výše uvedených nemovitostí. Vzhledem k tomu, že výmaz zástavních práv u nemovitostí v Mikulově a Chvalovicích nebyl proveden, proto manželé W., jako budoucí kupující, od Smlouvy o budoucí smlouvě kupní dne 19. června 2013 odstoupili (viz body 92. – 95. napadeného rozhodnutí). Co se týká nemovitých věcí v katastrálním území Komárov a Dolní Heršpice v hodnotě přesahující 19 000 000 Kč, žalovaný odkazuje na bod 96. napadeného rozhodnutí, z něhož vyplývá skutečnost, že žalobce pověřil realitní kancelář k zajištění zájemců o koupi uvedených nemovitostí, nemohl nabýt legitimní očekávání, že do méně než roku od tohoto pověření budou tyto nemovitosti prodány a tím získané prostředky bude moci použít na úhradu dluhu splatného 30. 6. 2013. K námitce ohledně jednání o úvěrovém financování a očekávání příjmů ve výši 74 mil. Kč, žalovaný odkazuje na body 97., 98. a 101. napadeného rozhodnutí, z nichž vyplývá, že již v roce 2012 měl žalobce informaci, že úvěr ve výši 30 mil. Kč nedostane. Pokud tedy žalobce tvrdí, že v době uzavření Dohody měl legitimní důvod domnívat se, že bude schopen dluh uhradit, nelze takové tvrzení osvědčit. Navíc Ing. T. B., člen představenstva žalobce, byl také předsedou dozorčí rady v ČESKÉ INVESTIČNÍ A SPRÁVCOVSKÉ, a.s., musel tak vědět o finanční situaci v této společnosti a o tom, že valná hromada této společnosti dne 22. listopadu 2012 rozhodla o její likvidaci.

## VI. Posouzení věci krajským soudem

22. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z § 51 odst. 1 s. ř. s.
23. Žalovaný dne 8. srpna 2019 v napadeném rozhodnutí potvrdil dodatečný platební výměr prvostupňového správce daně. Uvedený dodatečný platební výměr za zdaňovací období roku 2013 byl vydán na základě výsledků daňové kontroly za toto zdaňovací období, které jsou shrnuty ve zprávě o daňové kontrole ze dne 26. září 2017 (č. j. 4125310/17/3001-60563-707518). Důvodem doměření daně bylo vyloučení nákladů na úhradu smluvní pokuty zápočtem s pohledávkou ve výši 3 521 368,60 Kč z nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jelikož správce daně dospěl k závěru, že dané jednání představuje zneužití práva za účelem snížení daňové povinnosti.
24. O jednotlivých námitkách soud uvažil následovně.

*K nesprávné právní kvalifikaci, nesplnění podmínek pro aplikaci zneužití práva a neunesení důkazního břemene*

25. Předmětem sporu v právě posuzovaném případě je otázka, zdali žalovaný příslušně posoudil práve posuzovaný případ jako zneužití práva, nebo zdali měl postupovat dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Na tuto stěžejní žalobní námitku poté navazují dvě dílčí námitky. První z nich žalobce rozvíjí, že nebyly naplněny podmínky pro aplikaci institutu zneužití práva. Druhou z nich uvádí, že správce daně měl aplikovat § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, a protože tak neučinil, neunesl ani důkazní břemeno, které jej ve vztahu k institutu smluvní pokuty tíží.
26. Jak vyslovil Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 10. listopadu 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 – 48, zneužitím práva je situace, kdy někdo vykonává své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady *lex specialis derogat legi generali* vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním. Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu.
27. Závěry uvedeného rozhodnutí byly potvrzeny i Ústavním soudem v usnesení ze dne 31. října 2007, sp. zn. III ÚS 374/06, ze kterého vyplývá mj. „jednání stěžovatele, který (spolu s ostatními rodinnými příslušníky) *„využíval (či spíše zneužíval)“ sdružení k financování „různých aktivit svých dětí prostřednictvím poskytnutých darů“*, jejichž hodnotu si odečetl od svého daňového základu, proto označil za *„hrubě odporující principu rozumného uspořádání společenských vztahů“*; *„rozumnému uspořádání společenských vztahů by naopak odpovídalo, pokud by stěžovatel takové aktivity hradil svým dětem přímo“*. Je podle kasačního soudu *absurdní, jestliže rodič, který založil spolek, jehož členy jsou jeho děti, mu poskytuje dary, jejichž hodnotu si odečítá od základu daně, a prostřednictvím kterého následně financuje vzdělávací aktivity a aktivity volného času svých dětí, „na tom bude lépe“ (z hlediska jeho daňové povinnosti), než rodič, který tak neučiní; takový přístup nejenže není v souladu s principem rozumného uspořádání společenských vztahů, nýbrž zakládá podle soudu též „ničím neodůvodněnou nerovnost mezi oběma vymezenými skupinami rodičů“*.
28. V systému práva daňového doktrína zneužití práva svůj výraz nachází zejména v judikatuře Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“), kupř. ve věci C-63/04 [Centralan Property Ltd proti Commissioners of Customs & Excise - žádost o rozhodnutí o předběžné otázce High Court of Justice (England & Wales) Chancery Division (Spojené království)] se Komise, opírajíc se o definici zneužití práva, kterou SDEU rozvinul v rozsudku ze dne 14. prosince 2000 ve věci Emsland-Stärke (C-110/99), vyslovila ku zneužití práva v oblasti daní (zde daně z přidané hodnoty) tak, že *„se jedná o právní zásadu uznávanou v mnoha právních oblastech práva Společenství, podle níž zůstanou nezohledněny ty transakce, které by skupina osob povinných k dani provedla bez hospodářského odůvodnění, nýbrž pouze za účelem vytvoření umělé situace, která umožňuje odpočet daně...“* (srov. stanovisko generální advokátky přednesené ve věci C-63/04).



29. Připomenout lze též věc C-255/02 (Halifax plc a další proti Commissioners of Customs & Excise, žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná VAT and Duties Tribunal, London), v níž SDEU vyslovil, že pro zjištění existence zneužití práva je „nezbytné, aby výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními [...] bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními [...] krom toho musí ze všech objektivních okolností vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění.“ K závěru soudu týkajícího se principu "zneužití" ve věci C-255/02 - Halifax, se k pojmu "hlavní účel transakce" (resp. hlavní účel dotčených plnění) vyslovil Nejvyšší správní soud ve věci sp. zn. 2 Afs 178/2005, tak že „hlavním účelem transakce ve smyslu uvedeném v judikátu Halifax je takový její účel, který ve srovnání s případnými jinými dalšími jejími účely je natolik neporovnatelně významnější, že tyto ostatní účely ve své podstatě zastíňuje a zásadně marginalizuje, takže od nich lze při zkoumání hospodářského smyslu dotyčné transakce odhlédnout.“
30. Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne, č. j. 2 Afs 83/2010 – 68 je zřejmé, že „pro zjištění existence zneužití práva je nezbytné, aby byly (kumulativně) naplněny dvě podmínky [body 74 a 75] 1. Výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice a vnitrostátní předpisů provádějících tuto směrnice bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními. 2. Ze všech objektivních okolností musí vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. Zákaz zneužití přitom není relevantní, pokud dotčená plnění mohou mít jiné odůvodnění než pouhé dosažení daňových zvýhodnění vůči daňovým orgánům [...] S odkazem na rozsudek ve věci Emsland-Stärke uvedl (viz bod 67 stanoviska), že při posuzování zneužití práva je třeba stanovit, zda existuje kombinace objektivní okolnosti (i přes formální splnění podmínek stanovených dle pravidel Společenství, nebylo dosaženo účelu těchto pravidel) a subjektivního prvku (cílem je získání výhody ze stanovených pravidel umělým vytvoření podmínek pro její získání). Jak uvedl generální advokát, není to úmysl, co je určující pro posouzení zneužití. Záleží především na tom, zda činnost objektivně nemá žádné jiné vysvětlení než zajistit daňové zvýhodnění (bod 70). Za předpokladu, že se zjistí, že tyto objektivní okolnosti existují, musí být přijat závěr, že osoba, která se dovolává doslovného znění ustanovení práva Společenství, aby uplatnila právo, které je v protikladu ke svým účelům, si nezaslouží takové právo mít (bod 71).“
31. Z uvedeného vyplývá, že nelze-li výsledného stavu dosáhnout standardními postupy, přichází na řadu tzv. test zneužití práva (viz rozsudek SDEU Emsland – Stärke věc C-110/99 a Halifax věc C-255/02). O zneužití práva lze hovořit v případě kumulativního splnění výše popsaných objektivních a subjektivních kritérií. V případě podezření, že je právo zneužíváno, leží důkazní břemeno na správci daně, který je povinen přesvědčivě prokázat kritéria výše uvedená.
32. Na základě výše uvedených východisek přezkoumal soud postup žalovaného, jakož i správce daně, a to v rozsahu uplatněných námitek.
33. Předně žalobce tvrdil, že žalovaný měl postupovat dle ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů s odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, č. j. 2 Afs 380/2017 – 29. Z toho vyplývá, že jednání bylo postižitelné jiným zákonem předvídaným standardním postupem, tudíž nemohlo dojít k aplikaci institutu zneužití práva, neboť

nebyly naplněny podmínky pro jeho aplikaci (1. a 3. žalobní bod). Jelikož žalovaný nepostupoval správně v právní kvalifikaci posuzované situace, nemohl ani unést důkazní břemeno, které jej ve vztahu k § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů tíží (2. žalobní bod).

34. Z § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů vyplývá, že: „[l]iší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. [...] Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí

a. kapitálově spojené osoby, přitom

- i. jestliže se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami přímo kapitálově spojenými,
- ii. jestliže se jedna osoba nepřímě podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo nebo nepřímě podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami kapitálově spojenými,

b. jinak spojené osoby, kterými jsou osoby

- i. kdy se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby,
- ii. kdy se shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob, tyto jiné osoby jsou vzájemně osobami jinak spojenými. Za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob,
- iii. ovládající a ovládaná a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou,
- iv. blízké,
- v. které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.“

35. Dotčené ustanovení „obsahuje stanovení fiktivního základu daně v zákonem daných případech - jde o případy, kdy se sjednané ceny placené mezi spojenými osobami liší od cen sjednaných mezi osobami nespojenými (nezávislými) v běžných obchodních vztazích; tedy v případě spojených osob jsou nižší než ceny sjednané mezi osobami nespojenými. Pokud není rozdíl cen uspokojivě poplatníkem doložen, správce daně o tento rozdíl cen upraví, čili zvýší základ daně poplatníka (prodávajícího zboží či služby), tedy zvýší jeho zdanitelné příjmy.“ (srov. Pelc, V: Zákon o daních z příjmů. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015, k § 23).

36. Pokud správce daně aplikuje ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je nezbytné, aby „v první řadě tedy musí být [správcem daně] prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení, tedy že jde o osoby spojené ekonomicky, personálně nebo jiným způsobem funkčně ekvivalentním spojením ekonomickému či personálnímu [...] V případě, že je

*prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení, je na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek“ (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 27. ledna 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 – 81). Jedině tímto postupem unese důkazní břemeno ve vztahu k § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, jak ostatně uvádí sám žalobce v rámci žalobních bodů.*

37. Proti těmto vyjádřením nelze ničeho namítat, avšak je nutné uvést, že zásadní pochybnosti žalovaného se netýkaly výše smluvní pokuty, ale týkaly se především objektivní ekonomické zdůvodnitelnosti této transakce, nadto žalovaným bylo identifikováno umělé vytvoření podmínek pro vznik smluvní pokuty.
38. Tomu odpovídá i formulace pochybností správce daně viz „*správce daně po vyhodnocení všech zjištěných skutečností neposuzoval, zda výše smluvní pokuty odpovídá běžným obchodním podmínkám mezi nezávislými subjekty, ale zda její sjednání je objektivně ekonomicky zdůvodnitelné, zda sjednané podmínky v dohodě o úhradě dluhu byly reálně splnitelné a zda daňový subjekt jako dlužník činil všechny kroky nezbytné k tomu, aby jejímu uložení zabránil.*“ (s. 29 zprávy o daňové kontrole, č. j. 4125310/17/3001-60563-707518).
39. K tomu soud dodává, že ani z napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by se žalovaný zabýval výší a adekvátností smluvní pokuty. Z napadeného rozhodnutí lze naopak seznat, že žalovaný posuzoval především to, jestli bylo sjednání smluvní pokuty objektivně ekonomicky zdůvodnitelné, zda sjednané podmínky v Dohodě byly reálně splnitelné a zda daňový subjekt jako dlužník činil kroky nezbytné k tomu, aby jejímu uložení zabránil (viz body 78. – 81. napadeného rozhodnutí).
40. V případě, kdy žalovaný měl a prokázal pochybnosti (viz body 41. – 49. tohoto rozhodnutí) ve vztahu k podmínkám transakce a celkově k její objektivní ekonomické a logické zdůvodnitelnosti, není namístě, aby aplikoval institut obsažený v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů prostřednictvím kterého je správci daně umožněno upravit základ daně o zjištěný rozdíl mezi cenami spojených a nespojených osob. Aplikací § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů by tudíž žalovaný akceptoval, že zde existovaly objektivní a logické důvody pro takovou transakci a výsledkem tohoto postupu byla pouze úprava základu daně o částku o rozdíl cen mezi spojenými a nespojenými osobami, což však neodpovídá skutkovému stavu, který žalovaný popsal v napadeném rozhodnutí.
41. Z výše uvedených důvodů správce daně nepostupoval dle ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť zásadní pochybnosti měl o objektivní zdůvodnitelnosti těchto transakcí a jejich podmínkách a těmto závěrům nemá zdejší soud co vytknout.
42. S ohledem na uvedená kritéria podmínek aplikace institutu zneužití práva je nezbytné zabývat se objektivními okolnostmi transakce (i přes formální splnění podmínek stanovených dle pravidel Společenství, nebylo dosaženo účelu těchto pravidel, účelem transakce je pouze daňové zvýhodnění a transakce nemá jiný ekonomický smysl) a subjektivními okolnostmi (cílem je získání výhody ze stanovených pravidel umělým vytvoření podmínek pro její získání), jak ostatně předeslal i žalovaný v napadeném rozhodnutí (srov. bod 34 napadeného rozhodnutí).
43. Z § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů vyplývá, že „*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. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.“*

44. Z § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů lze seznat, že „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 zaplacený; a dále úroky ze zápůjček a úroky z úvěrů v případě, kdy věřitelem je poplatník uvedený v § 2, který nevede účetnictví, jen pokud byly zaplacený.“
45. Správce daně, jakož i žalovaný uvedli, že žalobce formálně splnil podmínky dané ustanovením § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů pro její uplatnění v nákladech vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Fakticky se jednalo o smluvní pokutu, jejíž daňová účinnost je vázána na úhradu, ke které též formálně došlo. Jednání formálně splnilo předpoklad souladu s textem zákona. Žalovaný však konstatoval, že k její existenci byly vytvořeny zcela nestandardní transakce (viz str. 10 napadeného rozhodnutí), tudíž tímto jednáním mělo dojít k získání daňového zvýhodnění v rozporu a smyslem ustanovení zákona o daních z příjmů. Za tohoto stavu věci došlo částečně k prokázání objektivních kritérií pro aplikaci institutu zneužití práva.
46. Následně proto žalovaný zkoumal, zdali jediným smyslem této transakce bylo daňové zvýhodnění. Jinými slovy, že u předmětné transakce neexistovalo žádné objektivní ekonomické a logické zdůvodnění existence této transakce. Žalovaný identifikoval, že obchodní transakce ve vztahu k pohledávkám od M. Kolíbal, od společnosti Emporium International, s. r. o. v likvidaci, IČ: 26173832 (dále též „Emporium“) či od společnosti Česká investiční a správcovská, a.s. v likvidaci, IČ: 26928949 (dále též „Česká investiční a správcovská, a.s.“) se jeví mimo běžné obchodní počínání. Z počínání žalobce není zřejmé, že cílem bylo úhrady nabytých pohledávek. Pohledávku za BUFFERA, a. s. daňový subjekt 100 % účetně odepsal. Z podkladů vyplynulo, že z původní pohledávky za K-T-V Finance, s. r. o., IČ: 26229048 (dále též „K-T-V Finance“) žalobce nedaňově odepsal celkem 24 346 502 Kč z 27 500 000 Kč. Jako dlužník žalobce přistoupil k opakované smluvní pokutě i ručení směnkou, jako věřitel nečinil žádná opatření k zajištění úhrady nakoupených pohledávek. Daňový subjekt nedokázal věrohodně prokázat, že učinil opatření k dodržení termínu úhrady dluhu (v podrobnostech body 55. – 61. napadeného rozhodnutí). Objektivními kritérii se správce daně zabýval na s. 21 – 23, s. 26 a s. 28 – 29 zprávy o daňové kontrole.
47. Co se týče subjektivních kritérií, ta žalovaný vyhodnotil s ohledem na 100 % majetkovou a personální propojenost osob figurujících v rámci posuzovaných obchodních vztahů. Tato majetková a personální propojenost spočívala mj. např. v tom, že ve statutárních orgánech žalobce a společností ZB REAL, MG PROJEKT a MG FORS byly po celý rok 2013 shodné osoby (blíže viz bod 62. a přehledová tabulka na s. 14 napadeného rozhodnutí). V době uzavření Dohody s posuzovanou smluvní pokutou i v době uskutečnění převodu pohledávky z MG PROJEKT na ZB REAL se v případě zainteresovaných subjektů jednalo o 100 % majetkově i personálně propojené osoby. Takto spojeným osobám tudíž

musela být finanční situace žalobce dobře známa a zcela zřejmá musela být skutečnost, že žalobce nedisponuje požadovanou výší prostředků na úhradu celého dluhu. Podání insolvenčního návrhu od obchodních partnerů, jak uváděl žalobce ostatně i v žalobě, nehrozilo, neboť žalobce závazky vůči dodavatelům v rámci své činnosti, tj. pronájmu nemovitostí, hradil vždy řádně a včas. Ostatní závazky daňového subjektu se odvíjely od obchodních transakcí (postupování pohledávek) mezi spojenými osobami, jejichž činnost řídily shodné osoby. Subjektivními kritérii se správce daně zabýval na s. 20 – 24 a s. 28 – 30 zprávy o daňové kontrole.

48. Žalovaný i správce daně nenalezli žádné jiné vysvětlení než snahu zajistit daňové zvýhodnění, tedy snížení základu daně o část smluvní pokuty. Zprávou o daňové kontrole, jakož i napadeným rozhodnutím byly dostatečně podrobně vyličený objektivní i subjektivní okolnosti, které ve svém souhrnu žalovaný posoudil jako zneužití práva a tomuto závěru nemá zdejší soud co vytknout.
49. Soud uzavírá, že s ohledem na vše shora uvedené nelze přisvědčit argumentaci žalobce, že žalovaný měl na situaci použít ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Jak vyplývá z uvedeného posouzení, § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nebyl pro posuzovanou situaci přílehlavý, neboť jeho aplikací by žalovaný akceptoval, že transakce byla ekonomicky zdůvodnitelná a nebyla uměle vytvořena za účelem získání daňového zvýhodnění. To by však neodpovídalo výše popsáním zjištěním. V tomto ohledu soud aprobuje postup žalovaného, který neaplikoval § 23 odst. 7 daňového řádu, tudíž odmítá mj. i argumentaci žalobce o neunesení důkazního břemene ve vztahu k tomuto ustanovení, neboť touto se žalovaný zabývat nemusel.
50. V posuzovaném případě byl žalovaný povinen prokázat objektivní a subjektivní kritéria u posuzované transakce pro to, aby mohl aplikovat institut zneužití práva. Jak vyplývá z napadeného rozhodnutí, objektivní kritéria (body 55. – 61. napadeného rozhodnutí, s. 21 – 23 a s. 28 – 29 zprávy o daňové kontrole) byla prokázána, stejně jako kritéria subjektivní (body 62. – 67. napadeného rozhodnutí, s. 20 – 24 a s. 28. – 30 zprávy o daňové kontrole), tudíž žalovaný i správce daně unesli důkazní břemeno, které je ve vztahu k aplikaci zneužití daně tíží.
51. Na základě výše uvedeného soud shledal námitky týkající se nesprávné právní kvalifikaci, nesplnění podmínek pro aplikaci zneužití práva a neunesení důkazního břemene jako nedůvodné.

*K pochybnostem správce daně*

52. Čtvrtým okruhem žalobních námitek žalobce upozorňuje na pochybnosti správce daně v průběhu daňové kontroly. Předně dle žalobce správce daně chybně posoudil splnění důkazního břemene. Nadto dle žalobce správce daně ve výzvě k prokázání skutečností přesně vymezil, jaké pochybnosti mu ve vztahu k předmětné smluvní pokutě vznikly, též přesně určil, jaké okolnosti musí daňový subjekt prokázat, aby pochybnosti rozptýlil. Nezákonost tudíž spočívá v tom, že skutečnosti, na základě kterých žalovaný učinil závěr o zneužití práva, jsou odlišné od těch, které jako základ pro své pochybnosti vymezil správce daně a které bylo žalobci v průběhu daňové kontroly uloženo prokázat.
53. Ze zprávy o daňové kontrole (č. j. 4125310/17/3001-60563-707518) vyplývá, že na počátku prověřování dotčené smluvní pokuty správci daně vznikly dvě pochybnosti, a to ve

vztahu k výši smluvní pokuty, a také o tom, zda účelem uzavřené Dohody a v ní sjednané smluvní pokuty mezi spojenými osobami bylo skutečně dosažení úhrady závazku dlužníkem. Tyto pochybnosti vycházely z několika skutečností, které správce daně konkrétně vymezil ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 28. listopadu 2016 (č. j. 4557912/16/3001-60563-707518).

54. Dne 19. dubna 2017 správce daně seznámil daňový subjekt s výsledky kontrolního zjištění (č. j. 1966024/17/3001-60563-707518), přičemž uvedl, že nebyly odstraněny jeho pochybnosti o tom, že cílem uložení smluvní sankce daňovému subjektu majetkově a personálně spojenou osobou ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů ve výši 8 000 000 Kč bylo snížení daňové povinnosti daňového subjektu (s. 17 seznámení s kontrolními zjištěními). Ve vztahu k dotčené smluvní pokutě správce daně popsal historii vzniku závazku, ke kterému se smluvní pokuta vztahuje, posuzoval skutečnosti spojené se vznikem závazku, zabýval se aktivy v podobě pohledávek, které daňový subjekt při vzniku závazku získal, a nestandardním chováním daňového subjektu při správě těchto pohledávek. Právě personální propojení zúčastněných subjektů v podobě shodných osob v jejich statutárních orgánech vytvořilo situaci, kdy byla uzavřena Dohoda ve výši a ve lhůtě, které se znalostí finanční situace dlužníka byly naprosto nereálné. Daňovým subjektem nebylo prokázáno, že byl schopen dluh dle uzavřené dohody splatit.
55. Správce daně po shromáždění všech důkazních prostředků neposuzoval, zda výše smluvní pokuty odpovídá běžným obchodním podmínkám mezi nezávislými subjekty, ale zda její sjednání je objektivně ekonomicky zdůvodnitelné, zda sjednané podmínky v dohodě o úhradě dluhu byly reálně splnitelné a zda daňový subjekt jako dlužník činil všechny kroky nezbytné k tomu, aby jejím uložení zabránil. Nakonec vyslovil, že vyhodnotil počínání majetkově a personálně propojených osob ve věci uložení smluvní pokuty jako zneužití práva, protože neshledal žádné objektivní ekonomické důvody pro toto počínání. S odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 9 Afs 58/2015 – 127 a pod sp. zn. 1 Afs 107/2004 – 48 správce daně zvýšil základ daně o 3 521 369 Kč, jelikož daňový subjekt nepředložil žádné další důkazní prostředky, ze kterých by vyplývalo, že správcem daně kvalifikované zneužití práva ve věci uložení smluvní pokuty bylo nesprávné.
56. Soud konstatuje, že správce daně v posuzované věci nesl důkazní břemeno, bylo tedy nezbytné z důvodu identifikace objektivních a subjektivních kritérií pro aplikaci institutu zneužití práva uvést veškeré okolnosti a pohybnosti, které správci daně vznikly. Správce daně se tudíž vyjadřoval i k předmětné transakci (smluvní pokutě), jelikož propojenost zúčastněných osob v podobě shodných osob v jejich statutárních orgánech vytvořila situaci, že byla uzavřena Dohoda ve výši a ve lhůtě, které se znalostí finanční situace dlužníka byly naprosto nereálné. Bylo nutné, aby se žalovaný vyjádřil ke všem okolnostem, které jej vedly k závěru o kvalifikaci jednání jako zneužití práva, v opačném případě by neunesl důkazní břemeno, které jej ve věci tížilo. Soud uzavírá, že tomuto posouzení a závěrům správce daně, jakož i žalovaného, nemá zdejší soud co vytknout.
57. Žalobce se v rámci žaloby též vyjádřil k jednotlivým pochybnostem správce daně, přičemž na tyto pochybnosti též částečně reagoval ve třetím žalobním okruhu. 1) „*Závazek je v plné výši zajištěn směnkou. Při částečné úhradě závazku v roce 2013 směnečná jistina přesáhla celkovou výši závazku.*“ K tomu uvádí, že statutární orgány obou osob mají povinnost

jednat s péčí řádného hospodáře, s ohledem na riziko doměření základu daně dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů byl závazek utvrzen smluvní pokutou. Směnečný závazek byl v rozhodné době již promlčen. 2) „*Jednou z položek závazku, ke kterému se pokuta vztahuje, je smluvní pokuta ve výši 5 161 352 Kč. To znamená, že žalobce byl za neprovedení úhrady závazku sankcionován už v roce 2011. Jestliže sankce v roce 2011 činila 10 % z dlužné částky, v roce 2013 se zvýšila na 14 % z celkové částky z celkové hodnoty dluhu včetně smluvní pokuty z 2011.*“ K tomu uvádí, že vzhledem k tomu, že žalobce již jednou nesplnil povinnost je z pohledu věřitele více než namístě věnovat pozornost ujednání podmínek, které utvrdí dluh. Opačný postup by byl v rozporu s péčí řádného hospodáře.

58. K tomu žalovaný uvedl, že smluvní pokuta ztratila svůj význam a sankční efekt, jelikož dlužník i věřitel byli 100 % majetkově a personálně propojené osoby a jejich obchodní vedení prováděly shodné osoby. V posuzovaném případě tak nastala situace, že tyto osoby motivovaly samy sebe k splnění závazku. Jediným zjištěným efektem ujednání smluvní pokuty tak bylo snížení daně. Propojenost zúčastněných osob v podobě shodných osob v jejich statutárních orgánech vytvořila situaci, že byla uzavřena Dohoda ve výši a ve lhůtě, které se znalostí finanční situace dlužníka byly naprosto nereálné. Soud konstatuje, že v takovém případě uvedená pokuta ztratila svůj význam a jediným efektem smluvní pokuty bylo snížení daně.
59. 3) „*Následné postoupení pohledávky ze smluvní pokuty mezi spojenými osobami ve výši 1/10 nominální hodnoty pohledávky, tj. 800 000 Kč se jeví správci daně jako nezodpovědné.*“ Postoupení z MG PROJEKT na ZB REAL se nijak neprojevuje v daňové sféře žalobce. Tato otázka neměla být správcem daně zkoumána a následně vykládána k jeho tíži. Navíc do cese mezi těmito subjekty nemá možnost nijak zasahovat, neboť jedná se o vztah mezi MG PROJEKT a ZB REAL. K tomuto bodu se správce daně vyjádřil již ve zprávě o daňové kontrole (s. 21 – 22 zprávy o daňové kontrole), přičemž uvedl, že „*správce daně připomíná, že v době uskutečnění této obchodní transakce se jednalo a doposud jedná o 100 % majetkově propojené osoby, které měly a doposud mají shodné osoby ve statutárních orgánech. [...] Nicméně správce daně po daňovém subjektu sdělení důvodů postoupení pohledávky mezi MG PROJEKT a ZB REAL nepožadoval, pouze tuto skutečnost konstatoval.*“ Jednalo se tedy o jednu z pochybností ohledně cíle a účelu transakce vzhledem k tomu, že všechny tři zainteresované společnosti byly řízeny shodnými osobami, a to R. P., Ing. T. B. a D. K. Nelze tedy přisvědčit tomu, že se tato okolnost neprojevila ve sféře žalobce, neboť právě postoupením pohledávky na ZB REAL došlo k jejímu zápočtu ve výši 3 521 368,60 Kč. V tomto ohledu se soud ztotožňuje s posouzením správce daně, jakož i žalovaného, a považuje ho za dostačující.
60. 4) „*Dojednané podmínky v dohodě, tj. úhrada závazku 56 774 864 Kč do 30. června 2013 se jeví správci daně nad rámec běžných finančních možností daňového subjektu a správcem daně nebylo zjištěno, že DS učinil úkony vedoucí k získání finančních prostředků v dojednaném termínu.*“ Žalobce měl v té době legitimní důvod domnívat se, že dluh řádně a včas uhradí. Uzavřené smlouvy a další skutečnosti dávaly podložený důvod pro domněnku, že dluh bude schopen uhradit. Žalobce měl dle smlouvy o smlouvě budoucí získat 35 000 000 Kč za prodej nemovitostí. Okolnost, která vedla k tomu, že transakce nebyla nakonec realizována, byla mimo jeho sféru, neboť z katastru nemovitostí nebylo vymazáno jméno osoby, která v mezidobí zemřela s ohledem na dědické řízení, které probíhalo velmi dlouho. Nicméně smlouva byla vázána právě na výmaz jména z katastru nemovitostí.

61. K tomuto bodu se správce daně vyjádřil již ve zprávě o daňové kontrole (s. 26 zprávy o daňové kontrole). Je zřejmé, že žalovaný posoudil veškeré důkazní prostředky předložené žalobcem, přičemž konstatoval, že obchodní operace s Česká investiční a správcovská a.s. měly nulový dopad do *cash flow* daňového subjektu. Jediným relevantním důkazem byl záměr prodat nemovitost v Chvalovicích a Mikulově. Smlouva o budoucí smlouvě kupní na nemovitosti v Chvalovicích a Mikulově ze dne 10. září 2012 zněla na kupní cenu ve výši 35 000 000 Kč. Jednou z podmínek byl výmaz zástavních práv u nemovitostí. K prodeji nakonec nedošlo, jelikož nedošlo k výmazu zástavního práva fyzické osoby, která zemřela (Ing. A. V.). Avšak ani při realizaci tohoto obchodu by daňový subjekt neobdržel dostatečné množství prostředků na úhradu dluhu. Stvrzením o prodeji pozemků v Dolních Heršpicích a v Komárově se správce daně vypořádal tak, že uvedl, že ze skutečnosti, že daňový subjekt pověřil realitní kancelář k zajištění zájemců o koupi nemovitostí ještě nelze nabýt legitimní očekávání, že do méně než roku od pověření dojde k úhradě kupní ceny těchto nemovitostí a k úhradě dluhu splatného do 30. června 2013. V tomto ohledu se soud ztotožňuje s posouzením správce daně, jakož i žalovaného, a považuje ho za dostačující.
62. 5) „Uložení smluvní pokuty je právem nikoliv povinností věřitele a v rámci konsolidovaného celku se pohledávky a závazky ze vzájemných vztahů vylučují.“ K tomu žalobce odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 2 Afs 380/2017, kde bylo sjednání smluvní pokuty mezi propojenými osobami aprobováno. K uložení smluvní pokuty se správce daně vyjádřil již ve zprávě o daňové kontrole (s. 26 zprávy o daňové kontrole), kde uvedl, že „konsolidovaným celkem“ myslel především to, že finanční toky mezi majetkově propojenými subjekty mají nulový dopad na *cash flow* celku. Tímto konstatoval, že smluvní pokuta neměla očekávaný sankční efekt, jestliže za oba zúčastněné subjekty rozhodovaly a jednaly shodné osoby.
63. Na základě výše uvedeného soud shledal námitky týkající se pochybností správce daně jako nedůvodné.

## VII. Shrnutí a náklady řízení

64. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného, kterým bylo Odvolání žalobce zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.
65. Výroky o nákladech řízení mají oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení nepřiznává.

## 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.

Brno 26. května 2021

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.  
předsedkyně senátu