



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **CTP Property III, a. s.**, IČ: 280 75 412, se sídlem Central Trade Park D1 1571, Humpolec, zast. Mgr. Martinem Hrodkem, advokátem se sídlem Klimentská 46, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 28. 8. 2012, č. j. 12623/12-1200-703150, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 25. 2. 2015, č. j. 10 Af 563/2012 - 157,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III.** Žalovanému **se** náhrada nákladů na řízení **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností ze dne 17. 3. 2015 se žalobce, jakožto stěžovatel, domáhá zrušení shora nadepsaného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 28. 8. 2012, č. j. 12623/12-1200-703150.

Současně s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o finanční správě České republiky, došlo dnem 1. 1. 2013 k reorganizaci daňové správy. Nástupcem Finančního ředitelství v Brně, které napadené rozhodnutí vydalo, se stalo Odvolací finanční ředitelství. Žalovaným je proto Odvolací finanční ředitelství, nicméně dále může takto být označeno i dřívější Finanční ředitelství v Brně, neboť bylo orgánem, který žalobou napadené rozhodnutí vydal. Obdobně pak žalobou napadené rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně bude dále označováno jako „rozhodnutí žalovaného.“

Správní žalobou se stěžovatel u krajského soudu domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného, kterým změnil k odvolání stěžovatele rozhodnutí Finančního úřadu v Humpolci (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 9. 2011, č. j. 47746/11/092970305959 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“) tak, že částku dodatečně vyměřené daně za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 ve výši 13 590 360 Kč snížil na částku 12 639 060 Kč a podle toho též snížil vyměřené penále z částky 2 718 072 Kč na částku 2 527 812 Kč. Důvody pro dodatečné vyměření vycházely ze zprávy o daňové kontrole č. j. 47154/11/092930709220, ze které plynou i následující zjištění skutkového stavu.

Dne 30. 6. 2007 pořídila společnost CTP Property, a. s. (dále jen „předchůdce stěžovatele“ nebo „CTP Property“) na základě smluv o převodu obchodních podílů od společností Finspel B. V. (dále jen „Finspel“) a Remon L. Vos Real Estate B. V. (dále jen „Vos Real Estate“) obchodní podíl ve společnosti CTP Alpha, spol. s r. o. (dále jen „CTP Alpha“) v ceně 273 286 288,40 EUR a obchodní podíl ve společnosti CTP Beta spol. s r. o. (dále jen „CTP Beta“) v ceně 236 500 072,80 EUR. Pohledávka společností Finspel a Vos Real Estate ve celkové výši 509 786 361 EUR, plynoucí z prodeje těchto obchodních podílů, byla postoupena na nově vzniklou nizozemskou společnost CTP Property N. V., a tato ji dále postoupila své lucemburské dceřinné společnosti CTP Property LUX S.à.r.l. (dále jen „CTP Property LUX“). CTP Property LUX následně poskytla předchůdci stěžovatele úvěr ve výši 509 786 361 EUR. Prostředky plynoucími z daného úvěru poté uhradil předchůdce stěžovatele společnosti CTP Property LUX kupní cenu obchodních podílů CTP Alpha a CTP Beta.

Správce daně dále zjistil, že všechny zúčastněné společnosti byly osobami personálně i kapitálově spřízněnými. Společnosti Finspel a Vos Real Estate vlastnily CTP Property N. V., tato vlastnila CTP Property LUX, a tato vlastnila předchůdce stěžovatele.

Předchůdce stěžovatele se na základě smlouvy o fúzi sloučením ze dne 25. 9. 2007 sloučil ke dni 1. 1. 2007 s CTP Alpha, CTP Beta a dalšími třemi obchodními společnostmi. Univerzálním právním nástupcem bez likvidace zrušených fúzujících společností byl předchůdce stěžovatele – CTP Property, a. s. Následně došlo k rozdělení předchůdce stěžovatele odštěpením za vzniku několika nových společností. Na stěžovatele přešla v rámci následného odštěpení část obchodního jmění jeho předchůdce, se kterou přešla i část úvěru ve výši 33 000 000 EUR (878 460 000 Kč). Z uvedené části úvěru si stěžovatel v kontrolovaném zdaňovacím období uplatnil v daňových nákladech úroky ve výši 64 715 604 Kč, resp. 60 185 513 Kč.

Podle správce daně neexistovaly pro celou transakci vedoucí k úvěrovému zatížení předchůdce stěžovatele, a tedy i jeho nástupnických společností žádné ekonomické důvody. Popsané právní úkony dotčených obchodních společností byly provedeny převážně za účelem získání daňového zvýhodnění. Celá transakce vedla v letech 2007 a 2008 ke vzniku nákladových úroků v českých společnostech uvedené skupiny v celkové výši 821 652 624 Kč, a tím ke snížení daňového základu v uvedených letech. V souvislosti s postavením společnosti CTP Property Lux v uvedené struktuře umožnila její existence optimalizaci všech daňových struktur skupiny CTP. Vytvořená struktura v Nizozemsku, Lucembursku a v České republice zajišťovala takové podmínky, za kterých se při této transakci prodeje podílů neplatila daň z příjmu v Nizozemí, Lucembursku ani v České republice. Zároveň byl úvěr realizován takovým způsobem, že úroky z něj tvořily položku snižující základ daně. Na základě výsledků daňové kontroly dospěl správce daně k závěru, že uplatnění úroků plynoucích z uvedeného úvěru jako daňově uznatelných nákladů na dosažení, udržení a zajištění zisku naplňuje znaky zneužití práva, a nelze k němu proto přihlížet.

pokračování

Žalovaný se ztotožnil se závěrem správce daně, pokud jde o naplnění znaků zneužití práva s přihlédnutím k okolnostem vzniku daňově uznatelných nákladů uplatněných stěžovatelem za příslušné zdaňovací období. Konstatoval, že předmětnou transakci je třeba posuzovat v celé její šíři a ve všech vzájemných souvislostech. Z tohoto hlediska jde o transakci účelovou, provedenou tak, aby výsledkem bylo získání daňového zvýhodnění celé skupiny. Stěžovatelovo chování neodpovídá principu rozumného uspořádání společenských vztahů a zcela neodůvodněně přináší daňovému subjektu prospěch na úkor ostatních členů společnosti. Takové jednání označil žalovaný shodně se správcem daně za zneužití práva.

Na základě podání, kterým se stěžovatel u žalovaného domáhal zohlednění části úroků, které v návaznosti na dodržení podmínek nízké kapitalizace vyloučil z daňově uznatelných nákladů, snížil žalovaný správcem daně dodatečně zvýšený základ daně o částku 4 530 092 Kč, a tedy stěžovatelovu daň o 951 300 Kč.

Proti rozhodnutí žalovaného se stěžovatel bránil správní žalobou, ve které především uvedl, že uplatněním úroků plynoucích z části úvěru, který na něj přešel při odštěpení od jeho předchůdce, toto své právo nezneužil, neboť v daném případě nebyly naplněny podmínky zneužití práva. Dále tvrdil, že ve správních řízeních provedené důkazy prokazují, že úroky tvořily náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a že nerealizované kurzové rozdíly nepředstavují zdanitelný příjem, jak se domnívá správce daně a žalovaný. Krom toho stěžovatel v žalobě namítal, že na vydání rozhodnutí žalovaného se podílela vyloučená úřední osoba a že penále bylo vyměřeno a potvrzeno na základě neústavně přijaté novely zákona.

Krajský soud stěžovatelovu žalobu zamítl, neboť stěžovatelem vznesené námitky neshledal důvodnými. Konstatoval, že rozhodnutí žalovaného nevydala podjatá úřední osoba, poněvadž Ing. N. do samotného průběhu daňové kontroly nezasahovala, pouze nezávisle přeposílala dokumenty, které Finanční ředitelství v Brně obdrželo od zahraničních daňových správ. Námitku neústavně přijaté novely zákona, na základě kterého bylo stěžovateli vyměřeno penále, rovněž neshledal krajský soud důvodnou s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2011, č. j. 9 Afs 27/2011 – 68, ve kterém se zdejší soud danou právní otázkou též zabýval. Ohledně posouzení otázky, zda došlo ke zneužití práva uplatněním úvěrových úroků jakožto daňově odčitatelných nákladů, krajský soud uvedl, že shora popsané transakce stěžovatelovy skupiny se ve světle daných skutkových okolností jeví bez zřejmého hospodářského významu a svědčí o formálnosti celého postupu, o navození umělé situace tak, aby došlo k získání daňového zvýhodnění spočívajícího v tom, že zaplacené úroky jsou v České republice 100% daňově uznatelné a vedou ke snížení daňového základu stěžovatele a jeho předchůdce. Krajský soud tak shledal, že by výsledkem dotčených úkonů stěžovatele bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným příslušnými zákonnými ustanoveními. Rovněž dospěl k závěru, že hlavním účelem těchto plnění bylo získání daňového zvýhodnění, pročež ve shodě se správcem daně i žalovaným uzavřel, že ze strany stěžovatele došlo uplatněním úroků jakožto nákladů na dosažení, udržení a zajištění příjmů ke zneužití práva.

Proti rozsudku krajského soudu nyní brojí stěžovatel kasační stížností z důvodů dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Rozsudek krajského soudu tedy považuje za nezákonný z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, dále též tvrdí, že řízení před krajským soudem bylo postiženo vadou spočívající v tom, že skutková podstata, ze které žalovaný ve svém rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu,

a konečně tvrdí i nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Uvedené důvody rozvádí stěžovatel následovně.

V první řadě stěžovatel namítá, obdobně jako v přecházejícím řízení před krajským soudem, že Ing. N., která se podílela na vydání rozhodnutí žalovaného, byla z rozhodování o odvolání vyloučena podle ustanovení § 77 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Dle stěžovatele není třeba, aby se úřední osoba účastnila na rozhodování nebo projednávání na jiném stupni, ale postačuje, že se podílela „v téže věci na řízení nebo jiném postupu na jiném stupni,“ což je podstatně širší kategorie než v případě účasti na rozhodování či projednání věci. Ing. N. dle stěžovatele dala pokyn správnímu orgánu zahájit daňovou kontrolu v dané věci, vymezila předmět této kontroly a také kontrolované období. Rovněž se opakovaně podílela na opatřování důkazů v rámci daňové kontroly. Stěžovatel proto považuje za nesprávný názor krajského soudu, dle kterého se Ing. N. nepodílela na daňové kontrole, kterou prováděl správce daně. Taktéž nesouhlasí s tím, že by z její strany šlo pouze o zprostředkování dokumentů zasílaných od zahraničních daňových správ. V této souvislosti stěžovatel zdůrazňuje zásadu dvojinstančnosti daňového řízení a odkazuje na rozsudek zdejšího soudu ze dne 27. 10. 2011, č. j. 7 Afs 60/2010 – 148, a ze dne 29. 6. 2006, č. j. 2 Afs 143/2004 – 105.

Další námitka stěžovatele směřuje proti vyměření penále správcem daně na základě právní úpravy, jejíž způsob přijetí považuje stěžovatel za neústavní. Zákon č. 230/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (dále jen „zákon č. 230/2006 Sb.“), byl přijat jako „přílepek“ k návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě. Stěžovatel odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 15. 2. 2007, sp. zn. Pl. ÚS 77/06, ve kterém měl Ústavní soud takový postup označit za neústavní. Zdůrazňuje, že vládní návrh zákona č. 230/2006 Sb. obsahoval v části páté pouze drobnou novelu zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), která se navíc přímo dotýkala statistických orgánů a statistických registrů. Později navržená rozsáhlá novelizace se vůbec nevztahuje k předmětu posuzovaného návrhu dané novely. Prostor ponechaný poslancům k širšímu obeznámení v legislativním procesu byl efektivně zkrácen na několik málo pracovních dnů, a tudíž nejsou vyloučeny pochybnosti, že obsah schvalované novely zůstal mimo pozornost zákonodárců a nebyla mu věnována náležitá pozornost.

Další okruh stěžovatelových námitek směřuje do správnosti závěru správce daně, žalovaného i krajského soudu o povaze uplatnění nároku na odpočet nákladů na dosažení, udržení a zajištění příjmů stěžovatele představovaných úroky z výše uvedeného úvěru. Stěžovatel nesouhlasí s posouzením svého jednání jako zneužití práva. Mezi náklady souvisejícími s financováním nákupu podílů ve společnostech CTP Alpha a CTP Beta a příjmy z nájemného plynoucího z pronájmu nemovitostí získaných stěžovatelem na základě celé transakce existuje přímý a bezprostřední vztah. Stěžovatel dále uvádí, že uplatněním úroků do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souvislosti s jednáním popsáním výše právo nezneužil, protože nebyly naplněny podmínky uplatnění zákazu zneužití práva.

Se závěrem krajského soudu o tom, že na základě předmětné transakce získal stěžovatel daňové zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), vyjadřuje stěžovatel svůj nesouhlas, neboť dle jeho názoru lze z podrobné úpravy § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů (tzv. pravidla nízké kapitalizace) vyvodit přesná pravidla pro uplatnění úroků jako daňově uznatelných nákladů. Zákonodárce v tomto ustanovení konkrétně promítl cíl technicky přesným způsobem omezit daňovou uznatelnost úroků z úvěrů

pokračování

a půjček. Stěžovatel v předmětném zdaňovacím období pravidla nízké kapitalizace řádně aplikoval, což potvrdil sám žalovaný, a postupoval tedy zcela v souladu se smyslem a účelem zákona o daních z příjmů. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2011, č. j. 7 Afs 4/2011 – 72, stěžovatel dodává, že zákonodárce ve výše citovaném ustanovení zákona o daních z příjmů akcentoval princip právní jistoty a v rozsahu, v jakém výše úvěrů a půjček od spojených osob přesáhne čtyřnásobek vlastního kapitálu dlužníka, vyloučil související finanční náklady z nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Naplnil-li stěžovatel tyto velmi podrobné technické limity uznatelnosti úroků, nelze jeho jednání hodnotit jako zneužití práva. V tomto ohledu má stěžovatel za to, že se krajský soud v dostatečné míře nevypořádal s šíří uplatnění principu právní jistoty, jak jej ve svém nálezu ze dne 10. 7. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 31/13 precizoval pro daňovou oblast Ústavní soud.

Stěžovatel též odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010 – 68, dle kterého mají daňoví poplatníci právo uspořádat si své podnikání tak, aby snížili svou daňovou povinnost. Nesouhlasí s názorem krajského soudu, že citovaný rozsudek nelze na nyní posuzovanou věc aplikovat. Krom toho správce daně, žalovaný ani krajský soud nenastínili žádnou jinou schůdnou alternativu k předmětné transakci, kterou by bylo možno realizovat stěžovatelem uváděné cíle. I kdyby taková alternativa existovala, svoboda jednotlivců uspořádat svoje podnikání tak, aby si snížili svou daňovou povinnost, a nanejvýš restriktivní uplatnění zákazu zneužití práva by nutně vedly k závěru, že jednání stěžovatele a jeho předchůdce ani v takovém případě nenaplnilo znaky zneužití práva. Stěžovatel i nadále tvrdí, že nákup podílů ve společnostech a jejich následné sloučení s předchůdcem stěžovatele byly důvodné a obvyklé. Krajský soud však neprovedl důkazy k prokázání této skutečnosti stěžovatelem navržené, ačkoli přesvědčivě neodůvodnil, proč jejich provedení považuje za nadbytečné. Na druhou stranu stěžovatel vytýká správci daně a žalovanému nepodloženost jejich závěrů o nedostatečném zajištění a garantovanosti daného úvěru, případně též o nerentabilitě a absenci komerčního smyslu uzavřené úvěrové smlouvy. V této souvislosti pak stěžovatel dále podotýká, že závisí čistě na podnikatelském rozhodnutí daňového subjektu, zda pro něj bude výhodnější financovat svou činnost z vlastních, či cizích zdrojů, v čemž odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2010, č. j. 5 Afs 25/2009 – 98.

Stěžovatel považuje za nesprávný též výsledek posouzení existence subjektivního prvku zneužití práva v jeho předmětném jednání. Závěr krajského soudu, dle kterého hlavním účelem jednání předchůdce stěžovatele bylo získání daňové výhody, nemá oporu ve spisu. Stejně tak je tomu i u výroku krajského soudu o tom, že bylo dostatečně prokázáno, že záměrem celé transakce restrukturalizace skupiny CTP byla optimalizace daňové povinnosti v České republice, Lucembursku a Nizozemí, jejímž výsledkem byla eliminace vzniku daňové povinnosti. Výše popsané jednání předchůdce stěžovatele mělo primárně za cíl nabytí nemovitostí s právy a povinnostmi souvisejícími s nájemními a jinými smlouvami uzavřenými společnostmi CTP Alpha a CTP Beta, a z těchto svých investic mít dlouhodobý pozitivní peněžní tok a zisk. Krajský soud i správní orgány nesprávně interpretovaly obsah e-mailové korespondence ze dne 20. 11. 2008 mezi panem M. a panem V., když z této vyvodily, že struktura skupiny CTP byla nastavena tak, aby se neplatily daně v Nizozemí, Lucembursku a ani v České republice, a že společnost CTP Property LUX existuje převážně jen kvůli daňové optimalizaci.

Dle stěžovatele nelze dospět k závěru, že by hlavním cílem celé transakce bylo získání daňového zvýhodnění. K závěru krajského soudu o ekonomické neopodstatněnosti vzniku úvěrového zadlužení předchůdce stěžovatele je v kasační stížnosti namítáno, že pokud by předchůdce stěžovatele podíly na společnostech CTP Alpha a CTP Beta nenabyl, neměl by možnost jakýmkoliv způsobem ovlivnit rozhodování jejich společníků o schválení fúze.

I v případě souhlasu těchto společníků by pak v důsledku fúze došlo k tomu, že akcionář předchůdce stěžovatele nabyt na sfúzované společnosti podíl asi 0,0157%, a tím by vůbec nedošlo k naplnění dalších cílů restrukturalizace, tj. oddělení stabilních a riskantních investic skupiny, sladění korporátní struktury s nizozemským a evropským právem, vytvoření jasné řídicí struktury sestávající z představenstva a dozorčí rady, umožnění zaměstnancům a poradcům získat podíl na výsledcích skupiny, zlepšení možností financování skupiny a umožnění vstupu na burzu cenných papírů.

Dále měl krajský soud pochybit, když neprovedl důkaz znaleckým posudkem znaleckého ústavu Expert Group, s. r. o., který stěžovatel navrhl jako důkaz za účelem vyvrácení závěru stěžovatele o ekonomické neopodstatněnosti úvěrového zatížení stěžovatele a jeho předchůdce. Předmětný posudek měl dle stěžovatele prokázat ekonomickou výhodnost provedené transakce i bez ohledu na daňovou uznatelnost úroků, které byl z titulu poskytnutého úvěru povinen platit společnosti CTP Property LUX.

Stěžovatel rovněž namítá, že se krajský soud nijak nevypořádal s jeho žalobním tvrzením, dle kterého v daném zdaňovacím období a ani později nebylo výjimečné, že banky financovaly pořízení nemovitostí v rozmezí 80% až 90% hodnoty nemovitostí hypotečním úvěrem. Napadený rozsudek je proto nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť krajský soud opomněl přezkoumat včasné uplatněnou žalobní námitku. Za nepřezkoumatelnou považuje stěžovatel též konstataci krajského soudu, dle které žalovaný nezpochybňoval stěžovatelem uvedené důvody restrukturalizace, dostatečným způsobem je vypořádal, a stěžovatel v žalobě neprojevil se závěry žalovaného v tomto směru nesouhlas. V tomto ohledu považuje stěžovatel napadený rozsudek též za nesrozumitelný.

Dle stěžovatele krajský soud pochybil, když konstatoval, že na posuzovanou věc nelze vztáhnout závěry usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2010, č. j. 1 As 70/2008 – 74. Tam uvedené závěry lze dle stěžovatele vztáhnout na celý právní řád, včetně oblasti přímých daní. Užší pojetí podmínek pro aplikaci institutu zákazu zneužití práva ze strany Soudního dvora Evropské unie lze v českém právním řádu aplikovat maximálně v harmonizované oblasti nepřímých daní, a nikoliv v oblasti práva, která není harmonizací dotčena. V souvislosti s tímto stěžovatel podotýká, že ve správním řízení ani v řízení před krajským soudem nebyly provedeny žádné důkazy týkající se subjektivní stránky jednání stěžovatele a jeho předchůdce, ze kterých by vyplývalo, že výše popsaným jednáním došlo k vědomému a záměrnému využití práva v rozporu s jeho smyslem a účelem (tedy ke zneužití práva).

Konečně stěžovatel namítá, že rozsudek krajského soudu je nezákonný pro nesprávné posouzení právní otázky, zda nerealizovaný kurzový zisk stěžovatele spojený s přeceněním dlužné částky části úvěru podléhá dani z příjmů právnických osob. Veškerá tvrzení žalovaného týkající se zdaňování nerealizovaných kurzových zisků se opírají pouze o účetní zachycení nerealizovaných kurzových zisků, zcela opomíjí princip zdanění pouze reálných, a nikoliv fiktivních příjmů a byla závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 – 94, jasně a kategoricky odmítnuta. Zaúčtování kurzového rozdílu v souvislosti s ukončením uplatňování zajišťovacího účetnictví není nic jiného než přecenění dlouhodobých závazků znějících na cizí měnu na české koruny k rozvahovému dni a jeho zaúčtování z rozvahových na výsledkové účty. Změna kurzu sama o sobě neznamená, že by stěžovatel dosáhl v předmětném zdaňovacím období příjmu v podobě úspory, tj. že by vynaložil menší množství korun na splacení závazku. Žalovaný i krajský soud proto postupovali nesprávně, když potvrdili zdanění částky 61 731 898 Kč, odpovídající výnosovému saldu z kurzových rozdílů spojených s přijatým úvěrem. Stěžovatel takový postup považuje

pokračování

rovněž za nekonzistentní se současným neuznáním částky 60 185 513 Kč jako daňově uznatelných nákladů pro domnělou zneužívající povahu jejich uplatnění.

Žalovaný odkázal v rámci vyjádření ke kasační stížnosti na odůvodnění napadeného rozsudku a rozhodnutí žalovaného, stejně jako na své dřívější vyjádření k žalobě, přičemž uvedl, že se ztotožňuje (resp. setrvává) se závěry a názory tam vyřčenými. Dále žalovaný uvedl, že z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2006, č. j. 2 Afs 143/2004 – 105, nevyplývá, že by důvodem pro vyloučení určité osoby z rozhodování ve věci bylo to, že pracuje na určitém oddělení společně s osobou vyřizující danou věc, nýbrž názor, že úřední osoba správce daně druhého stupně se již podílela na rozhodování věci tím, že s ní správce daně prvního stupně konkrétní věc konzultoval. Stěžovatelův případ považuje žalovaný za odlišný, pročť závěry citovaného rozsudku na něj nelze vztáhnout.

Ohledně stěžovatelem namítané neústavnosti novelizace ustanovení § 37b ZSDP pak žalovaný odkázal na usnesení Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. II. ÚS 3803/11, v němž se Ústavní soud danou otázkou zabýval, avšak ke zrušení tehdy napadeného ustanovení nedošlo.

Nakonec žalovaný shrnul, že trvá na svém závěru, dle něhož stěžovatel (resp. i jeho předchůdce) uměle navodil situaci, při níž vznikl úvěr a povinnost platit úroky, tento úvěr však nedává z ekonomického hlediska smysl a nemá žádnou vazbu se zdanitelnými příjmy. Ztotožňuje se s aplikací principu zákazu zneužití práva na daný případ, neboť snahou stěžovatele bylo překroucení cíle a smyslu příslušných právních norem zákona o daních z příjmů, a to k získání prospěchu. Žalovaný proto Nejvyššímu správnímu soudu navrhl, aby kasační stížnost pro její nedůvodnost zamítl, a dále s odkazem na § 36 odst. 1 s. ř. s. a náleze Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13, navrhl, aby mu byla přiznána náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti v částce 300 Kč jako náhrada hotových výdajů na jeden úkon právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif).

Nejvyšší správní soud nejdříve zkoumal přípustnost kasační stížnosti, přičemž přihlédl k tomu, že kasační stížnost byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, zastoupenou advokátem, směřuje proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví, opírá se o některý z důvodů vyjmenovaných § 103 odst. 1 s. ř. s. a není nepřipustná dle § 104 téhož zákona. Kasační stížnost je proto přípustná. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a jí uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.), přičemž ověřil, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (rovněž § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud předesílá, že rozsudkem ze dne 15. 10. 2015, č. j. 9 Afs 57/2015 - 120, rozhodl o v zásadě obdobné kasační stížnosti společnosti CTP Property VI, a. s., tedy rovněž společnosti, která, stejně jako nynější stěžovatel, vznikla odštěpením od předchůdce nynějšího stěžovatele (tedy od společnosti CTP Property, a. s.). V nyní posuzované věci přitom byl zjištěn obdobný skutkový stav jako ve věci tehdejší a z tohoto stavu vyvěrají rovněž (až na výjimku námitky ohledně zdanitelnosti tzv. nerealizovaných kurzových zisků) totožné právní otázky. Soud proto nyní postupoval při posuzování v citovaném rozsudku již řešených otázek v souladu s názory tam podanými, neboť se s těmito ztotožňuje a neshledává žádné důvody k jejich korekci.

V první řadě se soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je vadou, ke které jsou správní soudy povinny přihlížet i bez námítky, tedy z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

Veškerá výše uvedená kritéria rozsudek krajského soudu splňuje. Jedná se o srozumitelné rozhodnutí opřené o dostatek relevantních důvodů. Je z něj zcela zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Stěžovatel pouze na několika místech kasační stížnosti cituje text napadeného rozsudku a obecně tvrdí, že odůvodnění je v těchto místech nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Soud tento jeho názor nesdílí. Napadený rozsudek považuje Nejvyšší správní soud za dostatečně a přesvědčivě odůvodněný.

Jediná konkrétní námitka nepřezkoumatelnosti spočívá v tom, že dle stěžovatelky krajský soud opomněl přezkoumat námitku obvyklosti zadlužení při pořízení nemovitosti na úvěr se zadlužením cca 84 %. Krajský soud se otázkou financování v poměru nízkého vlastního kapitálu a vysokých cizích zdrojů zabýval na str. 30 napadeného rozsudku, kde konstatoval, že „odvolací orgán nekritizoval způsob financování žalobce, popř. že by jej nutil financovat svou činnost výhradě formou vlastního kapitálu“. Z uvedeného plyne, že otázka míry zadlužení nebyla pro posuzování věci rozhodná ani pro odvolací orgán, ani pro krajský soud, na rozdíl od celého kontextu posuzované restrukturalizace (personální vazby, ekonomický účel nákupu obchodních podílů a následné fúze). Lze jen doplnit, že povinnost soudu řádně odůvodnit své rozhodnutí nemůže být pojímána tak široce, že by bylo třeba vždy vyslovit podrobnou odpověď na každé jednotlivé tvrzení účastníka řízení (srov. náleze ze dne 5. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 201/04, publ. jako N 3/36 SbNU 19, náleze ze dne 30. 5. 2006, sp. zn. I. ÚS 116/05, publ. jako N 108/41 SbNU 349, či náleze ze dne 22. 9. 2009, sp. zn. III. ÚS 961/09, publ. jako N 207/54 SbNU 565). Ostatní námitky stěžovatele, jimiž je argumentováno pro nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, jsou pak svou povahou spíše námitkami nesprávného posouzení jednotlivých relevantních právních otázek krajským soudem, pročež je o nich pojednáno v kontextu níže uvedeného. Soud tedy napadený rozsudek nepřezkoumatelným neshledal.

Pokud jde o stěžovatelem namítané neprovedení důkazu krajským soudem, konkrétně tedy důkazu posudkem, který měl prokázat ekonomickou výhodnost celé transakce, neshledal tuto námitku Nejvyšší správní soud důvodnou. Tvrzení, že v prvostupňovém rozhodnutí chyběla úvaha správce daně o ekonomickém smyslu restrukturalizace a stěžovatel se v tomto důsledku nemohl až do vydání žalobou napadeného rozhodnutí bránit, není pravdivé.

Zpráva o daňové kontrole, č. j. 47254/11/092930709220, např. na str. 13 konstatuje, že „[p]odle názoru správce daně neexistují pro celou transakci... řádné ekonomické důvody. Podle názoru správce daně není možné akceptovat jednání, jehož výsledkem je stav, který není v souladu s účelem zákona o daních z příjmů ani právní úkony, jež byly provedeny převážně za účelem získání daňového zvýhodnění.“ Dílčí úvahy správce daně ohledně ekonomického smyslu restrukturalizace lze nalézt např. i na str. 17, 19 či 21 této zprávy. Z tohoto důvodu se soud ztotožňuje s názorem krajského soudu, že stěžovatel měl možnost prokazovat ekonomickou výhodnost svého jednání již v daňovém řízení. Za stěžejní ve shodě s krajským soudem považuje to, že skutkový stav věci byl spolehlivě a dostatečně zjištěn již v řízení před správními orgány, a proto hodnotil názor krajského soudu o nadbytečnosti předkládaného posudku jako správný.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou, že Ing. N., která se podílela na vydání

pokračování

rozhodnutí žalovaného, byla vyloučena podle ustanovení § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Předmětné zákonné ustanovení uvádí, že „[ú]řední osoba je z řízení nebo jiného postupu při správě daní vyloučena pro podjatost, jestliže se v téže věci na řízení nebo jiném postupu podílela na jiném stupni.“ Z odborné literatury pak vyplývá, že jde „...zejména o případy, kdy úředník rozhodující o věci na úrovni finančního úřadu přejde na finanční ředitelství a dostane k posouzení odvolání proti rozhodnutí, na jehož vydání na úrovni finančního úřadu se podílel (prováděl daňovou kontrolu atp.). Stejně tak se ale jedná i o případ, kdy úředník finančního úřadu při rozhodování ve věci v prvním stupni konzultuje svůj postup či rozhodnutí s úředníkem nadřízeného finančního ředitelství, který by měl následně rozhodovat o odvolání v dané věci. I zde je nutné úředníka finančního ředitelství vyloučit pro podjatost, neboť jinak by de facto rozhodoval o věci v obou instancích sám“ (Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M.; *Daňový řád. Komentář*. I. díl. Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, s. 414).

Stěžovatel pro podpoření své argumentace poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2006, č. j. 2 Afs 143/2004 – 105, ve kterém zdejší soud konstatoval, že „[o] odvolání rozhoduje v zásadě orgán nejbližší vyššího stupně nadřízený správci daně, který napadené rozhodnutí vydal. Smyslem této zásady ovšem není, aby o odvolání rozhodl pouze jiný orgán, ale aby o něm také rozhodla jiná osoba, která doposud s konkrétním případem neměla nic společného, a není tak zatížená úvahami a myšlenkovými pochody pracovníka správce daně, který o věci rozhodoval v prvním stupni.“ Nejvyšší správní soud na citovaném závěru setrvává i po nahrazení zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, daňovým řádem. Ke stěžovatelem zmiňovanému rozsudku však podotýká, že v tehdy projednávané věci bylo zjištěno, že pracovník správního orgánu prvního stupně konzultoval postup v tehdy ještě probíhajícím konkrétním daňovém řízení s pracovníkem odvolacího správního orgánu a přijímal od něj v tomto ohledu konkrétní právní názory. Taková situace však v nyní projednávané věci stěžovatele nenastala.

Nejvyšší správní soud dospěl po zhodnocení obsahu stěžovatelem označených písemností podepsaných Ing. N. k závěru, že tyto jsou ve své podstatě toliko průvodními zprávami obsahujícími okrajové poučení správce daně v tom smyslu, že zprostředkované informace mohou být správcem daně použity pro účely dle čl. 28 Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Holandským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (publ. pod č. 138/1974 Sb.). Kvůli poučující povaze daného sdělení není možné dospět k závěru, že by mohlo představovat důvod podjatosti osoby, které je podepsala. Pokud jde o přípis žalovaného ze dne 11. 11. 2009, č. j. 17675/09-1200-703150, ve kterém Ing. N. informuje správce daně o nutnosti zahájení daňové kontroly v období měsíce listopadu roku 2009, je dlužno k tomu uvést, že tomuto přípisu předcházelo stanovisko samotného správce daně ze dne 12. 10. 2009, č. j. 28581/09/092930303448, z něhož vyplývá zcela nezávislý názor správce daně, dle kterého může být případná simultánní daňová kontrola pro českou daňovou správu přínosná, avšak že tuto je nutné zahájit nejpozději v měsíci listopadu roku 2009. Je tedy zřejmé, že informace o nutnosti zahájení daňové kontroly nejpozději do určitého data nepocházela od žalovaného, příp. Ing. N., nýbrž od samotného správce daně. Přípis žalovaného ze dne 11. 11. 2009 tudíž nelze v žádném případě kvalifikovat jako pokyn k zahájení daňové kontroly, jak namítal stěžovatel. Ze všech zde uvedených zjištění dospěl Nejvyšší správní soud ve shodě se závěrem krajského soudu, že tato námitka není důvodná.

Dále Nejvyšší správní soud posuzoval důvodnost námitky spočívající v tvrzení, že penále bylo prvostupňovým rozhodnutím vyměřeno a rozhodnutím žalovaného potvrzeno na základě neústavně přijaté novely ZSDP. Zdejší soud se zcela ztotožňuje se způsobem, jakým v řízení o žalobě krajský soud vyhodnotil důvodnost obdobné stěžovatelovy námitky. Závěry jím citovaného rozsudku zdejšího soudu ze dne 26. 10. 2011, č. j. 9 Afs 27/2011 – 68, jsou plně použitelné i pro nyní projednávanou věc. Nejvyšší správní soud tedy shodně se svým dříve zaujatým názorem uvádí, že pozměňovací návrh k části páté zákona č. 230/2006 Sb.

byl ve druhém čtení předložen k projednání Poslanecké sněmovně Rozpočtovým výborem a následně schválen. Senátem byl však posléze vrácen s pozměňovacím návrhem na vypuštění novely zákona o správě daní a poplatků, Sněmovna však na původním znění zákona setrvala a zákon schválila. Uvedený pozměňovací návrh byl předmětem jednání Poslanecké sněmovny, která se po projednání jeho obsahu vědomě a opakovaně s převahou vyslovila pro přijetí tohoto zákona ve znění předmětného pozměňovacího návrhu, a to i přes námitky nesouvislosti s původním návrhem zákona. V daném případě tak jsou vzhledem k uvedeným okolnostem projednání zákona vyloučeny pochybnosti, že by obsah schvalované úpravy vzhledem k jejímu odlišnému předmětu od tzv. „původního“ zákona zůstal mimo pozornost zákonodárců a že by mu nebyla věnována náležitá pozornost. Zdejší soud tedy není toho názoru, že by ustanovení § 37b ZSDP bylo v rozporu s ústavním pořádkem v souvislosti s legislativní procedurou vedoucí k jeho uzákonění. Námitka stěžovatele je proto nedůvodná.

K vlastnímu posouzení předmětu sporu soud pro přehlednost uvádí průběh zkoumané restrukturalizace, personální vazby a strukturu skupiny CTP. Uvedené informace jsou obsahem správního spisu.

Společnost Finspel, jejímž jediným vlastníkem je pan E. M., a společnost Vos Real Estate, jejímž jediným vlastníkem je pan R. L. V., měly majoritní téměř 100% podíly ve společnostech CTP Alpha a CTP Beta. Tyto obchodní podíly o velikostech 99,95 % v CTP Alpha a 99,99 % v CTP Beta se rozhodly prodat předchůdci stěžovatele (CTP Property, a. s.) za cenu 509 786 361 EUR.

Společnost CTP Property je ze 100 % vlastněna lucemburskou společností CTP Property LUX a ta je potom dále ze 100 % vlastněna nizozemskou holdingovou společností CTP Property N. V. Majoritními vlastníky této nizozemské společnosti CTP Property N. V. byly opět společnosti Finspel (47,5 %) a Vos Real Estate (47,5 %). Jejými řediteli byli E. M. a R. L. V., tj. stejné osoby, které nepřímou stojí i za společnostmi CTP Alpha a CTP Beta prostřednictvím svých společností Finspel a Vos Real Estate. Je třeba dodat, že na společnosti CTP Property N. V. měla podíl i společnost CTP Partners N. V., a to ve výši 5 %. Dle předložené struktury skupiny CTP měli zaměstnanci a partneři na společnosti CTP Partners N. V. podíl pouze 10 %.

Při nákupu obchodních podílů ve společnostech CTP Alpha a CTP Beta vznikl společnosti CTP Property závazek v podobě nezaplacené kupní ceny ve výši 509 786 361 EUR. Vzniklou pohledávku společností Finspel a Vos Real Estate postoupily společnosti CTP Property N. V. výměnou za akcie. Bylo emitováno 40 milionů kmenových akcií na jméno s nominální hodnotou 0,1 EUR za akcii. Nové akcie byly splaceny nepeněžitým vkladem v podobě pohledávek společností Finspel a Vos Real Estate. Jelikož hodnota pohledávek (509 786 361 EUR) byla větší než výše platebního závazku (8 000 000 EUR), byl zůstatek ve společnosti CTP Property N. V. zaúčtován jako emisní ážio, a to ve výši 501 786 361 EUR.

Díky výše uvedenému postupu společnost CTP Property dlužila společnosti CTP Property N. V. částku ve výši 509 786 361 EUR (odložená platba). Na základě Smlouvy o restrukturalizaci dluhu ze dne 30. 7. 2007 uzavřené mezi CTP Property N. V. a CTP Property LUX došlo k převedení práv na základě odložené platby na společnost CTP Property LUX. Převod pohledávek byl realizován výměnou za dlužní nástroj, který měl být pro účely nizozemské daně ze zisku společnosti považován za kapitálový příspěvek a pro účely lucemburské daně ze zisku společností jako úročený dluh (hybridní úvěr). Smlouva o hybridním úvěru byla sepsána rovněž dne 30. 7. 2007.

pokračování

Dále byla dne 8. 8. 2007 sepsána Smlouva o úvěru mezi věřitelem CTP Property LUX a dlužníkem CTP Property. Dle této smlouvy měla společnost CTP Property LUX právo na úhradu kupních cen obchodních podílů CTP Alpha a CTP Beta ve výši 509 786 361 EUR. Účelem smlouvy o úvěru byla úhrada kupních cen uvedených obchodních podílů. Jejím uzavřením se kupní ceny považovaly za uhrazené a pohledávka společnosti CTP Property LUX se transformovala na úvěr, který poskytla tato společnost společnosti CTP Property.

Po nákupu obchodních podílů došlo k fúzi společností CTP Alpha a CTP Beta a některých dalších společností (zanikající společnosti) se společností CTP Property (nástupnická společnost). Rozhodným dnem fúze byl 1. leden 2007. K zápisu fúze do obchodního rejstříku došlo dne 9. 10. 2007. Na základě projektu rozdělení založením nových společností k rozhodnému dni 1. 1. 2008 došlo k odštěpení a následnému přechodu části jmění společnosti CTP Property jako rozdělované společnosti na společnosti nové, mezi nimiž byl i stěžovatel. Na toho v důsledku tohoto kroku přešla část aktiv společnosti CTP Property, ale zároveň i část původního závazku z úvěru a s tím související povinnost platit úroky.

Soud nezpochybňuje model financování mezi spojenými osobami, kdy mateřská společnost financuje aktivity dceřiné společnosti formou úvěru. Nezpochybňuje ani možnost nákupu majoritních podílů v určité společnosti s následnou fúzí sloučením. Za zcela klíčové však považuje, aby takové jednání mělo i jasný (jiný než daňový) ekonomický racionálně odůvodněný smysl. Naplnění tohoto kritéria se stěžovateli prokázat nepodařilo.

Stěžovatel deklaroval, že sporné kroky provedl za účelem rozsáhlejší restrukturalizace skupiny CTP. Jejím cílem bylo oddělit pronajímané nemovitosti generující stabilní výnosy od více riskantních developerských aktivit společnosti CTP Invest spol. s r.o., sladění korporátní struktury s nizozemským (i evropským) právem, vytvoření jasné řídicí struktury sestávající z představenstva a dozorčí rady, umožnění zaměstnancům a významným poradcům získat podíl na výsledcích skupiny společností zabývající se pronájmem nemovitostí (tj. CTP Property N. V.) a profitovat tak z budoucího růstu hodnoty (pronajímané nemovitosti by totiž jinak byly i nadále nepřímo vlastněny společnostmi Finspel a Vos Real Estate, na kterých zaměstnanci neměli žádný podíl). Dále poukazoval na umožnění získání financování na úrovni skupiny, aniž by banky přihlížely k ostatním aktivitám společností Finspel a Vos Real Estate a jejich finanční situaci, a umožnění vstupu na burzu cenných papírů.

Soud v deklarovaných důvodech ekonomický racionálně odůvodněný smysl nespatřuje. V projednávané věci je pro něj klíčové, že provedená restrukturalizace odehrávající se uvnitř skupiny nevedla ke změně vlastnické struktury, k nové akvizici či např. ke sjednocení managementu a úspoře provozních nákladů, ale k obrovskému zadlužení dosud prosperujícího daňového subjektu (původní společnost CTP Alpha), jež nemá ekonomické opodstatnění. Dle soudu došlo pouze k vysoce nákladnému přeskupení uvnitř skupiny CTP, kdy rozhodující vliv zůstal zachován panu M. a panu V. prostřednictvím společností Finspel a Vos Real Estate, jehož hlavním účelem byla eliminace zdanění jak v České republice, tak v Nizozemí a Lucembursku.

Zásadním faktorem ovlivňujícím daňovou povinnost předchůdce stěžovatele bylo jednoznačně úrokové zatížení z úvěru poskytnutého mateřskou společností CTP Property LUX a dále milionové náklady uplatněné v souvislosti s provedenou restrukturalizací, což vedlo k obrovským daňovým ztrátám. Soud nezpochybňuje možnost využívání tzv. daňového štítu souvisejícího s dluhovým financováním společností pomocí cizích zdrojů, nicméně jak již bylo uvedeno výše, taková daňová optimalizace musí mít jasně výsledovatelný ekonomický smysl, který v projednávané věci stěžovatel dostatečným způsobem neprokázal.

Mnohamilionové náklady a zadlužení prosperující společnosti lze jen těžko zdůvodnit úmyslem vytvořit jasnou řídicí strukturu sestávající z představenstva a dozorčí rady či sladěním korporátní struktury s nizozemským (i evropským) právem.

K otázce oddělení pronajímaných nemovitostí generujících stabilní výnosy od více riskantních developerských aktivit skupiny CTP lze ve shodě s krajským soudem uvést, že společnost CTP Property tyto nemovitosti nabyla až v důsledku fúze sloučením se společnostmi CTP Alpha a CTP Beta, nikoli v důsledku nákupu obchodních podílů společností CTP Alpha a CTP Beta, tj. v přímé souvislosti s úvěrem ve výši 509 786 361 EUR.

Argument stěžovatele, že bez nákupu majoritních obchodních podílů ve zmíněných společnostech nemohlo dojít k fúzi, přičemž takový postup je zcela obvyklý a důvodný, je nepravdivý a zavádějící. Celá restrukturalizace se odehrávala mezi spojenými osobami, neboť osobami, které o transakcích rozhodovaly, byli pan M. a pan V. prostřednictvím svých společností Finspel a Vos Real Estate. Uplatněná argumentace by byla opodstatněná např. v případě nákupu majoritního obchodního podílu v jiné nespřízněné obchodní korporaci, kde by určitá společnost díky tomu získala rozhodující vliv, který by jí umožnil rozhodnout o sloučení fúzí do jedné nástupnické společnosti. O takový případ se však v projednávané věci nejednalo. K fúzi tak za dané situace mohlo dojít, aniž by jí musel předcházet nákup obchodních podílů.

Tvrzení, že účelem restrukturalizace mělo být umožnit zaměstnancům a významným poradcům získat podíl na výsledcích skupiny společností zabývající se pronájmem nemovitostí (tj. CTP Property N. V.), je účelové.

Hodnocením transakce v celém kontextu tak, jak fakticky proběhla, od prodeje obchodních podílů za cenu 509 786 361 EUR, přes nepeněžitý vklad, emise nových akcií ve společnosti CTP Property N. V. v hodnotě 8 mil. EUR, zaúčtování emisního ážia ve výši 501 786 361 EUR, lze dospět k závěru, že odměnou za vzdání se 5% podílu na pronajímaných nemovitostech ve prospěch společnosti CTP Partners N. V. dostali pánové M. a V. akcie v hodnotě 8 mil. EUR ve společnosti CTP Property N. V. Zbytek kupní ceny byl rozpuštěn v emisním ážiu. Ze zjištěných informací lze usoudit, že tato operace vedla ve svém důsledku k navýšení podílu společností Finspel a Vos Real Estate a faktickému oslabení podílu zaměstnanců a partnerů na výsledcích skupiny. Stalo se tedy v podstatě totéž, na co poukazuje stěžovatel při zpochybňování odůvodněného výměnného poměru při přímé fúzi, ale v rámci jiného mechanismu, který však vedl k výše zmíněným stěžovatelem vytýkaným důsledkům.

Zaměstnanci a významní poradci získali fakticky 0,5% podíl. Ze stěžovatelem předložené struktury skupiny CTP vyplývá, že na společnosti CTP Partners měli zaměstnanci a partneři podíl pouze 10 %, zbylých 90 % bylo opět ve vlastnictví společností Finspel a Multinvest B. V. (nástupce společnosti Vos Real Estate). Fakticky se tak pan M. a V. vzdali ve prospěch zaměstnanců a partnerů podílu o velikosti 0,5 %, který byl však následnou emisí akcií v hodnotě 8 mil. EUR dále snížen. V porovnání s mimořádně vysokými náklady, které si provedená restrukturalizace, resp. její jednotlivé kroky vyžádaly, se jeví tento stěžovatelem deklarovaný cíl zcela podružným.

Mimořádně vysoké úrokové náklady navíc ve svém důsledku způsobily to, že zaměstnanci a partneři na zisku a výsledcích skupiny CTP profitovat nemohli, protože díky výše naznačenému jednání se společnost CTP Property stala ztrátovou. Jediné, na čem mohli benefitovat, byla eliminace daňové povinnosti. Poskytnutý úvěr rovněž umožnil vyvádět aktiva na některé

pokračování

společnosti v Nizozemí. Příkladem byla půjčka ve výši 43 mil. EUR, na základě které byly poskytnuty peněžní prostředky od společnosti CTP Property do společnosti CTP Products B. V. v Nizozemí (společnost vlastněna opět společnostmi Finspel a Vos Real Estate). Částka byla následně započtena s úvěrem od CTP Property LUX.

Ve svém důsledku restrukturalizace vedla k tomu, že na místo zisku původně vykazovaného společností CTP Alpha se provedením fúze do prázdny společnosti CTP Property díky poskytnutému úvěru s následným snižováním hospodářského výsledku o úroky z úvěru a zároveň o vysoké platby poradcům za tyto akvizice (cca 85 mil. Kč) docílilo hospodářského výsledku ve výši mínus 1,7 miliardy Kč. Uplatněné úroky byly důsledkem uměle vytvořených podmínek, v rámci kterých došlo prodejem obchodních podílů fakticky stejným vlastníkům k účelovému vytvoření a zadlužení předchůdce stěžovatele, aby jeho prostřednictvím následně došlo k eliminaci korporátního zdanění v tuzemsku a k profitu faktických vlastníků plynoucímu z tuzemska v podobě úroků z úvěrů bez jakéhokoliv daňového zatížení.

Námítky zpochybňující naplnění znaků pro aplikaci zásady zákazu zneužití práva ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) a Nejvyššího správního soudu, popř. její využití jen u daně z přidané hodnoty, nejsou důvodné.

Jedním z významných rozhodnutí Soudního dvora, v němž je obecný princip zákazu zneužití práva formulován, je rozhodnutí ze dne 14. 12. 2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99, Sb. rozh., s. I-11569. V něm Soudní dvůr poprvé uvedl dvoustupňový test pro posouzení, zda došlo ke zneužití práva. Ten spočívá v hodnocení dvou podmínek, a to zda na základě kombinace objektivních okolností, i přes formální splnění podmínek daných komunitárním právem, nedošlo k dosažení cíle těchto norem (objektivní prvek); naplnění subjektivního prvku je pak hodnoceno skrze zjišťování záměru získat výhodu z komunitárních norem umělým vytvořením podmínek pro její dosažení.

Následně se zákaz zneužití práva objevil v judikatuře Soudního dvora týkající se daní, a to nejprve daně z přidané hodnoty coby hlavní daně, jež je na úrovni Evropské unie harmonizovaná. Zde byl průlomovým rozsudek ze dne 21. 2. 2006, *Halifax*, C-255/02, Sb. rozh., s. I-1609, v němž byl aplikován dvousložkový test zneužití z rozhodnutí *Emsland-Stärke*. Zásada zákazu zneužití práva se rozšířila z daní nepřímých i na daně přímé. Jedná se např. o rozhodnutí velkého senátu ze dne 12. 9. 2006, *Cadbury Schweppes*, C-196/04, Sb. rozh., s. I-7995; rozhodnutí velkého senátu ze dne 12. 3. 2007, *Thin Cap Group*, C-524/04, Sb. rozh., s. I-2107; rozhodnutí ze dne 29. 3. 2012, *3M Italia*, C-417/10; rozhodnutí ze dne 4. 12. 2008, *Jobra*, C 330/07, Sb. rozh., s. I-9099; rozhodnutí ze dne 17. 9. 2009, *Glaxo Wellcome*, C-182/08, Sb. rozh., s. I-8591, nebo také rozhodnutí ze dne 5. 7. 2007, *Kofoed*, C-321/05, Sb. rozh., s. I-5795.

Závěry Soudního dvora jsou v projednávané věci spíše inspirativní než přímo závazné. Posuzovaná transakce obsahuje evropský prvek (úroky jsou placeny mateřské společnosti do jiného členského státu EU a na tento vztah dopadá Směrnice č. 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států), daňová uznatelnost či neuznatelnost úrokových nákladů je však otázkou vnitrostátní.

Jakkoliv není obecný zákaz zneužití práva výslovně v tuzemských právních předpisech zakotven, jde o právní princip, který plní funkci „záchranné brzdy“ pro případ, že konkrétní pravidla by při svém „doslovném“ uplatnění vedla k rozporu s materiální spravedlností, neboť jsou využívána v rozporu s podstatou daného práva (jeho smyslem a účelem). Obdobnými

principy jsou např. zákaz jednat v rozporu s dobrými mravy, ochrana dobré víry, ochrana poctivého obchodního styku, zákaz obcházení zákona.

Ústavní soud ve svém usnesení ze dne 6. 8. 2008, sp.zn. II. ÚS 2714/07, uvedl, že „[a]lčkoliv finanční právo (zde konkrétně zákon o daních z příjmů a zákon o správě daní a poplatků) institut zneužití práva explicitně nevymezuje, neznamená to, že by v této oblasti ke zneužívání práva či jeho obcházení docházet nemohlo, resp. že by chování, jež vykazuje znaky zneužití práva, nemohlo být za takové označeno, a z toho vyvozeny adekvátní právní důsledky. V tomto duchu k problému také soudní praxe přistupuje“.

Nejvyšší správní soud aplikoval zákaz zneužití práva na přímé daně např. v rozsudku ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48, publ. pod č. 869/2006 Sb. NSS., v němž konstatoval, že „[p]ři existenci několika interpretačních alternativ tedy takové chování, které není v souladu s požadavkem rozumného uspořádání společenských vztahů, je chováním protiprávním; takové chování může mít zároveň povahu zneužití subjektivního práva.“

V uvedeném rozsudku soud dále konstatoval, že „právo musí předkládat svým adresátům racionální vzorce chování, tedy takové vzorce, které slouží k rozumnému uspořádání společenských vztahů. To je příkaz nejen pro zákonodárce, ale i pro adresáty právních norem a orgány, které tyto právní normy autoritativně interpretují a aplikují; smyslu práva jako takového odpovídá pouze takový výklad textu právního předpisu, který takové uspořádání vztahů ve společnosti respektuje. Výklad, který by – při existenci několika různých interpretačních alternativ – racionální uspořádání společností pomíjel, nelze považovat za správný a závěr, k němuž dospívá, potom důsledně vzato nelze považovat ani za existující právo, a to z toho důvodu, že se přiči základnímu smyslu práva. Ostatně odedávna platí, že znát zákony neznamená znát jenom jejich text, ale především pochopit jejich smysl a působení; obdobně platí o právu samém. Tímto prizmatem Nejvyšší správní soud pohlíží též na ta ustanovení zákona o daních z příjmů, jež vymezují daňově relevantní příjmy a výdaje daňového subjektu“.

Stěžovatel dále namítá, že respektoval cíle a smysl právní úpravy, resp. § 24 odst. 1 a § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů. Závěr Ústavního soudu, že cílem odpočtu daňově uznatelných výdajů je podpora rozvoje podnikání nepovažuje za přesný. Hlavním cílem odpočtu uznatelných nákladů je zdanění disponibilního příjmu na netto základě. Mezi náklady souvisejícími s financováním nákupu podílů ve společnostech CTP Alpha a CTP Beta, financováním majetku, práv a závazků, včetně práv a povinností z nájemních smluv, které měly společnosti CTP Alpha a CTP Beta, a souvisejícími příjmy z nájemného existuje přímý a bezprostřední vztah. Trvá na tom, že kdyby obchodní podíly jeho předchůdce na společnostech CTP Alpha a CTP Beta nepořídil a s těmito společnostmi se poté nesloučil, nedosáhl by následně příjmů z nájemného z nemovitostí.

Krajskému soudu nelze vytýkat, že ve svém odůvodnění vycházel také z nálezu Ústavního soudu ve věci sp. zn. II. ÚS 438/2001, který je obecně závazný. S jeho stěžejní úvahou, že účelem sporných výdajů byl odliv finančních prostředků v podobě úroků do Lucemburska a nulové daňové zatížení předchůdce stěžovatele právě s ohledem na odpočty těchto úroků ze základu daně, se lze ztotožnit. Uznatelnost úroků z úvěru nelze v projednávané věci posuzovat izolovaně. Vytvoření a následné účelové zadlužení předchůdce stěžovatele nemá žádné opodstatnění kromě toho, aby prostřednictvím dalších navazujících kroků došlo k eliminaci daňové povinnosti původní společnosti CTP Alpha. Smyslem § 24 zákona o daních z příjmů je nepochybně daňově zohlednit jen takové náklady, bez jejichž vynaložení by daňový poplatník vůbec nezískal či ani neměl možnost získat, případně udržet si zdanitelné příjmy. Pokud je zřejmé, že je náklad vynaložen v rozporu s uvedeným účelem, nemůže být tento smysl naplněn.

pokračování

Splnění podmínek nízké kapitalizace dle § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů nebylo a není předmětem sporu, a proto není rozhodné, zda stěžovatel podmínky nízké kapitalizace naplnil. Dodržení těchto pravidel, resp. jejich zkoumání se posuzuje ve vztahu k ekonomicky odůvodněnému financování ve skupině.

Obdobně není pro posouzení, zda stěžovatel svým jednáním zneužil právo, rozhodná otázka přiměřenosti a podmínek poskytnutí úvěru. Slouží pouze pro dokreslení skutkového stavu věci, přičemž ze správního spisu vyplynulo, že úvěr nebyl pro věřitele dostatečně zajištěn a celkově se jevil jako nerentabilní a bez komerčního smyslu. Sám stěžovatel v odpovědi na výzvu ze dne 31. 5. 2010 konstatoval, že v případě nutnosti vypořádání závazků plynoucích dceřiné společnosti z poskytnutého úvěru by byla velmi malá pravděpodobnost, že by byl úvěr mateřské společnosti splacen. Námitky stěžovatele nepřinášejí nic, čím by mohly náhled soudu změnit.

Za správné považuje soud i hodnocení e-mailu ze dne 20. listopadu 2008 odvolacím orgánem i krajským soudem. Pro věc není rozhodné, jaké konkrétní společnosti jsou skryty pod zkratkou „SPV“, stěžovatel se tímto způsobem pouze snaží bagatelizovat obsah uvedené zprávy. Soud nepochybuje o tom, že existující struktura se týká společností kolem holdingové struktury skupiny CTP. V rámci struktury této skupiny měla společnost CTP Property N. V. sídlo v Nizozemí, společnost CTP Property LUX v Lucembursku a společnost CTP Property v České republice, tj. v zemích, kde mělo dle obsahu zprávy být zajištěno, že nebude placena daň z příjmů právnických osob. Jakkoliv není tato zpráva rozhodujícím důkazem, informace v ní obsažené dokreslují skutkové pozadí sporné věci. Z jejího obsahu je dále zřejmé, že docíleno má být prodeje části portfolia bez placení daně ze zisku, podstatnou je realizace půjčky takovým způsobem, aby splacené úroky z úvěru včetně cílové provize poradcům tvořily odčitatelnou položku daně. Výslovně se zde uvádí, že CTP Property LUX existuje hlavně kvůli optimalizaci daňových struktur.

Rozsudek ve věci sp. zn. 7 Afs 4/2011 na posuzovanou věc vůbec nedopadá. Technické pravidlo zakotvené v § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů by bylo zábranou uplatnění principu zákazu zneužití práva v nyní projednávaném případě pouze za splnění vstupního předpokladu, že by úvěr, který by takovému technickému pravidlu odpovídal (tj. který by splňoval pravidla pro nízkou kapitalizaci), měl ekonomické opodstatnění ve smyslu generální klauzule v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Sedmý senát navíc posuzoval zcela jinou otázku, a to zda využití všech procesních oprávnění, jež k ochraně práv dává daňovému subjektu zákon, lze či nelze považovat za zneužití práva. Stěžovateli v projednávané věci ve využití procesních práv bráněno nebylo. Obdobně se nelze dovolávat ani závěrů z rozsudku ve věci sp. zn. 1 As 70/2008, resp. rozšířeného senátu ve stejné věci, které se týkaly zneužití institutu osvobození od soudních poplatků. Pokud jde o posuzování vědomosti jednání stěžovatele, kterého se v souvislosti s uvedeným rozsudkem dovolává, pak lze ve shodě s krajským soudem konstatovat, že subjektivní prvek je u stěžovatele naplněn tím, že hlavním smyslem účelově vytvořených podmínek v rámci restrukturalizace bylo získání daňového zvýhodnění.

K poukazu na svobodu jednotlivců uspořádat svoje podnikání tak, aby si snížili svou daňovou povinnost, a nanejvýš restriktivní uplatnění zákazu zneužití práva soud uvádí, že na druhé straně taková svoboda existuje pouze v rozsahu legálních možností (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 - 79). Je třeba pečlivě rozlišovat situaci, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, což je legitimní, právem aprobovaný postup, od situace, kdy právě hlavním smyslem dané činnosti či transakce je získání daňového zvýhodnění.

Zároveň je nutné odmítnout agumentaci, že fúze navazující bezprostředně na pořízení obchodních podílů ve společnostech je důvodná a obvyklá, a neprovedení k tomu navržených důkazů vyústilo ve vadu řízení, která měla za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Krajský soud zcela správně vyhodnotil, že v dané věci byly rozhodné konkrétní okolnosti právě projednávané věci, nikoliv okolnosti odlišných transakcí, které mohly probíhat zcela v souladu s právem. Krajský soud dostatečně odůvodnil, proč navržené důkazy neprovedl.

Soud ani daňová správa na žádném místě nezpochybňují tvrzení stěžovatele, že závisí čistě na podnikatelském rozhodnutí daňového subjektu, zda pro něj bude výhodnější financovat svou činnost z vlastních či cizích zdrojů. V posuzované věci není rozhodný způsob, jakým došlo k financování celé restrukturalizace, nýbrž důvody a okolnosti, za kterých byla tato uskutečněna.

Tvrzení, že pokud by osoby ovládající stěžovatele (tj. společnost CTP Property LUX a společnost CTP Property NV) byly českými daňovými rezidenty, a nikoliv daňovými rezidenty Lucemburska a Nizozemí, nenaplnily by se podmínky pro uplatnění zákazu zneužití práva, je pouhou nepodloženou spekulací. Stěžovatel svoji domněnku o daňové diskriminaci dostatečně nezdůvodnil, ani nepřinesl důkazy na její podporu. Vytrhávání jednotlivých vět z vyjádření žalovaného k žalobě je účelové, navíc ani z něj nevyplývá, že by mohlo k daňové diskriminaci dojít. Jak již bylo uvedeno, zákaz zneužití práva je prostředkem „ultima ratio“, který plní funkci záchranné brzdy pro případ, že konkrétní pravidla (tj. včetně těch vnitrostátních) by při svém doslovném uplatnění vedla k rozporu s materiální spravedlností, neboť jsou využívána v rozporu s podstatou daného práva (jeho smyslem a účelem).

Pokud jde o námitku nesprávného posouzení právní otázky zákonnosti zahrnutí nerealizovaných kurzových zisků stěžovatele do základu daně z příjmů právnických osob za situace, kdy k zaúčtování kurzového rozdílu došlo k v souvislosti s ukončením uplatňování zajišťovacího účetnictví, nelze stěžovateli přisvědčit v ohledu aplikovatelnosti závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 – 94, a nelze tak učinit, ani tvrdí-li, že takový postup nebyl konzistentní se závěrem o zneužívající povaze uplatnění úroků z předmětného úvěru jako nákladů k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů. Nejvyšší správní soud se v tomto zcela shoduje s posouzením provedeným krajským soudem. Okolnosti stěžovatelova případu se v podstatném ohledu liší od okolností věci posuzované v odkazovaném rozsudku zdejšího soudu, přičemž je rovněž třeba podotknout, že uplatnění principu zákazu zneužití práva, jež spočívá v suspenzi účinků konkrétního zákonného ustanovení, se vztahuje toliko k ustanovení zakotvujícímu zneužívané právo, nikoli nutně i dalším právním důsledkům ekonomické činnosti subjektu (zde sjednání daného úvěrového závazku). Pregnantně tento názor ostatně vyjádřil již žalovaný ve svém rozhodnutí, když uvedl, že z uplatnění zákazu zneužití práva nelze v daném případě vyvozovat jakékoli závěry o absolutní neplatnosti uzavření smlouvy o úvěru. Krajský soud posoudil danou právní otázku správně, protože je i tato stěžovatelova námitka nedůvodná.

Nejvyšší správní soud vyhodnotil každou jednotlivou kasační námitku stěžovatele jako nedůvodnou. Jelikož zároveň nemá za to, že by napadený rozsudek krajského soudu trpěl některou z vad, ke kterým je třeba přihlídnout i bez návrhu stěžovatele (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), nezbylo než kasační stížnost v souladu s ustanovením § 110 odst. 1 *in fine* zamítnout.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení.

pokračování

Žalovaný požadoval paušální náhradu nákladů ve výši 300 Kč v souvislosti s jedním úkonem právní služby, spočívajícím v písemném vyjádření ke kasační stížnosti podle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Žalovaný dovodil, že má nárok na paušální náhradu nákladů na základě § 36 odst. 1 s. ř. s. a nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13. Z tohoto nálezu však vyplývá, že paušální náhradu nákladů nelze přiznat účastníku řízení, pokud by mu paušální náhrada nákladů nepříslušela ani při zastoupení advokátem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 4 As 220/2014 - 20). Judikatura Nejvyššího správního soudu dospěla k závěru, že žalovanému, tj. správnímu úřadu, by nemohla být přiznána paušální náhrada nákladů, pokud by byl zastoupen advokátem (srov. rozsudek ze dne 26. 4. 2007, č. j. 6 As 40/2006 - 87, publ. pod č. 1260/2007 Sb. NSS), proto ve smyslu nálezu Ústavního soudu žalovanému náhrada nemůže být přiznána ani v případě, kdy zastoupen není.

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

V Brně dne 27. října 2015

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu