



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Karla Šimky, v právní věci žalobkyň: **a) CTP Property IV, s.r.o.**, se sídlem Central Trade Park D1 1571, Humpolec, **a b) CTPark Brno Campus, s.r.o.**, se sídlem Central Trade Park D1 1571, Humpolec, obou zastoupených Mgr. Martinem Hrodkem, advokátem se sídlem Klimentská 1216/46, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 28. 8. 2012, č. j. 12627/12-1200-706481, o kasační stížnosti žalobkyň proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 11. 2. 2015, č. j. 10 Af 565/2012 – 195,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně a) **se zamítá.**
- II. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 11. 2. 2015, č. j. 10 Af 565/2012 – 195, **se** v části, již byla zamítnuta žaloba žalobkyně b), **zrušuje** a žaloba žalobkyně b) **se odmítá.**
- III. Žalobkyně a) **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- IV. Žalobkyně b) **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti.
- V. Žalovaný **nemá** ve vztahu k žalobkyni b) právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti a náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti žalobkyně a) **se mu nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelky“) domáhají zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský

soud“), kterým byla jako nedůvodná podle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta žaloba podaná původně jejich právním předchůdcem, společností CTP Property IV, a. s. (dále jen „CTP Property IV“) [společnost zanikla ke dni 18. 12. 2014 v důsledku rozdělení dle § 243 odst. 1 písm. a) bod 3 zákona č. 125/2008, o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění účinném v posuzované době (dále jen „zákon o přeměnách“), přičemž část jejího jmění přešla podle projektu rozdělení ze dne 24. 10. 2014 na stěžovatelku a) a další část jejího jmění přešla na stěžovatelku b)] proti shora označenému rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „odvolací orgán“). Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání společnosti CTP Property IV a byl potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Humpolci (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 9. 2011, č. j. 47737/11/092970305959, kterým byla společností CTP Property IV snížena daňová ztráta z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 2. 1. 2008 do 30. 6. 2008 o částku 4 552 980 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 227 649 Kč.

[2] Předmětem sporu v právě projednávané věci je posouzení daňové uznatelnosti úroku z úvěru v rámci restrukturalizace uvnitř skupiny CTP, spočívající v poskytnutí úvěru od společnosti CTP Property Lux společnosti CTP Property II, a. s. (dále jen „CTP Property II“) na nákup majetkových podílů společnosti CTP Gamma, spol. s r. o., IČ: 28074246 (dále jen „CTP Gamma“), přičemž všechny transakce probíhaly mezi spojenými osobami.

[3] Ze společnosti CTP Property II, která přijala zmíněný úvěr, přešla na základě smlouvy o rozdělení a převzetí obchodního jmění k rozhodnému dni 2. 1. 2008 část jmění a tudíž i část úvěru (ve výši 10 000 000 EUR) na nástupnickou společnost CTP Property IV. Společnost CTP Property IV měla za část posuzovaného zdaňovacího období zaúčtovány úroky z úvěrů jako položku snižující základ daně ve výši 4 552 980,03 Kč.

[4] Správce daně i odvolací orgán odmítli daňovou uznatelnost úroků z úvěru s tím, že celou transakci vyhodnotili jako transakci účelovou, provedenou tak, aby výsledkem bylo získání daňového zvýhodnění celé skupiny CTP. Tento postup shledali jako rozporný s principem rozumného uspořádání společenských vztahů, který zcela neodůvodněně přinesl daňovému subjektu prospěch na úkor ostatních členů společnosti tím, že zkrátil stát o daňové příjmy. Odvolací orgán konstatoval, že nelze akceptovat takové jednání daňového subjektu, které postrádá ekonomický smysl a jehož výsledkem je stav, který není v souladu s účelem zákona. Takové jednání považoval za zneužití práva.

[5] Krajský soud nejprve vyhodnotil jako nedůvodnou námitku, že na vydání napadeného rozhodnutí se podílela vyloučená osoba a řízení bylo zatíženo závažnou vadou. Ing. N. zprostředkovávala výměnu informací mezi správcem daně, Ministerstvem financí a nizozemskou a lucemburskou daňovou správou. Nepodílela se na daňové kontrole, kterou prováděl správce daně. Podnět k prověření daňových povinností skupiny CTP vzešel ze strany nizozemského správce daně, přičemž český správce daně sám po vlastní analýze vyhodnotil, že ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2006 bylo vhodné daňovou kontrolu zahájit nejpozději v listopadu 2009.

[6] Soud rovněž odmítl námitku, že penále bylo stanoveno na základě neústavně přijaté novely zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). V této souvislosti konstatoval, že totožnou námitku již vyřešil Nejvyšší správní soud, který v rozsudku ze dne 26. 10. 2011, č. j. 9 Afs 27/2011 – 68, uvedl, že „*při uvážení a zhodnocení veškerých (...) okolností přijetí ustanovení § 37b zákona o správě daní a poplatků zákonem*

pokračování

č. 230/2006 Sb. (...) *nedospěl k závěru o jeho rozporu s ústavním pořádkem, a proto neshledal důvod k podání návrhu Ústavnímu soudu podle čl. 95 odst. 2 Ústavy ČR na jeho zrušení, resp. na vyslovení jeho protiústavnosti.*“ Citovaný rozsudek obstál následně v testu ústavnosti, neboť Ústavní soud ústavní stížnost, směřující proti tomuto rozsudku, spojenou s návrhem na vyslovení protiústavnosti § 37b zákona o správě daní a poplatků, usnesením ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. II. ÚS 3803/11, odmítl.

[7] Dále se krajský soud zabýval předpoklady pro aplikaci institutu zneužití práva. Nejprve posuzoval, zda výsledkem úkonů společnosti CTP Property IV bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným dotčenými zákonnými ustanoveními. Krajský soud vycházel z nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 438/2001, dle kterého je hlavním cílem odpočtu daňově uznatelných nákladů podpora rozvoje podnikání, proto zkoumal, zda úkony provedené společností CTP Property IV směřovaly k zachování tohoto cíle. Dospěl k závěru, že celá skupina CTP před provedením restrukturalizace vykazovala v ČR zisk, zatímco po provedené restrukturalizaci vykazovala obrovské ztráty, které souvisely s úrokovým zatížením z úvěru poskytnutého mateřskou společností a s náklady v řádech milionů Kč, vynaloženými v souvislosti s provedenou restrukturalizací. Výsledkem celé restrukturalizace byl odliv finančních prostředků v podobě úroků do Lucemburska a nulové daňové zatížení právních předchůdců stěžovatelek v ČR právě s ohledem na odpočty těchto úroků ze základu daně. Vznik úvěrového zadlužení a s tím související povinnosti platit úroky mateřské společnosti nebyl z ekonomického pohledu nezbytný, neboť stejného ekonomického výsledku (tj. získání majetku společnosti CTP Gamma) by bylo dosaženo přímou fúzí s touto společností.

[8] Poté krajský soud hodnotil, zda ze všech objektivních okolností vyplývalo, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. Společnost CTP Property IV v žalobě namítala, že jednání jejího právního předchůdce i jí samotné jasně směřovalo k získání nemovitostí a s jejich pronájmem souvisejícího zisku (těchto příjmů v daném zdaňovacím období dosáhla a řádně je vykázala v daňovém přiznání). Širším cílem celé restrukturalizace bylo vytvoření struktury, která oddělí pronajímané nemovitosti generující stabilní výnos od developerských aktivit, a vytvoření jasné řídicí struktury, která umožní vstup na burzu.

[9] Krajský soud se zcela ztotožnil s odvolacím orgánem a správcem daně, že chování právního předchůdce společnosti CTP Property IV bylo neekonomické, neboť zisk z pronájmů nemovitostí, které dříve vlastnila společnost CTP Gamma, by získal tak jako tak přímou fúzí, a nevznikl by obrovský úvěr z důvodu nákupu obchodních podílů této společnosti. Společnost CTP Property II částí neekonomického úvěru zatížila i společnost CTP Property IV, která úroky z úvěru uplatňovala obdobným způsobem. Bylo dostatečně prokázáno, že záměrem celé restrukturalizace skupiny CTP byla optimalizace daňové povinnosti v ČR, Lucembursku a Nizozemí, jejímž výsledkem byla eliminace vzniku daňové povinnosti. Soud se neopomněl velmi podrobně zaměřit na složitou strukturu společností skupiny CTP. Z ní následně dospěl k závěru, že restrukturalizace byla koordinována tak, aby bylo zejména dosaženo daňové optimalizace a daňového zvýhodnění v ČR.

[10] K námitce splnění zákonodárcem formulovaných podmínek pro tzv. nízkou kapitalizaci bylo uvedeno, že pro zneužití práva v daňové oblasti je typické, že formálně dochází k naplnění zákonných podmínek pro získání daňové výhody. Samotné zneužití v daném případě spočívalo v tom, že z pohledu realizace běžných obchodních činností byla uměle vytvořena situace, kdy mohly být uplatněny daňově uznatelné náklady v podobě úroků z úvěru, k čemuž by ale bez vytvoření takové situace jinak nedošlo.

[11] Krajský soud dále konstatoval, že společnost CTP Property IV v žalobě neuvedla nic, čím by soud přesvědčila o tom, že popsané počínání nemělo za hlavní smysl získání daňového zvýhodnění. Argument, že její právní předchůdce nejprve musel obchodní podíly koupit, aby měl ve společnosti takové zastoupení, které by prosadilo schválení smlouvy o fúzi, je zavádějící, neboť z toho, jak správce daně rozkryl strukturu skupiny CTP, je více než zřejmé, že právní předchůdce společnosti CTP Property IV byl ve skutečnosti nepřímo ovládán společnostmi, kterým patřily obchodní podíly ve společnosti CTP Gamma. Vlastníky všech dotčených společností jsou pánové M. a V. a fakticky nedocházelo ke změně vlastnictví, ale pouze ke změně uvnitř skupiny.

[12] Z judikatury soud dovodil, že z hlediska naplnění subjektivního prvku při zneužití práva je určujícím aspektem získání výhody ze stanovených pravidel umělým vytvořením podmínek pro její získání. Nepřisvědčil ani názoru, že při naplnění technických postupů v souladu s právní úpravou nelze aplikovat institut zneužití práva, protože společností CTP Property IV namítaný právní názor se objevil při aplikaci procesního předpisu. Ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro posuzovanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), je ustanovením hmotněprávním.

[13] Společnosti CTP Property IV se rovněž nepodařilo zpochybnit e-mail ze dne 20. 11. 2008, uskutečněný mezi panem M. a panem V., ze kterého správce daně i odvolací orgán při posuzování sporných transakcí též vycházeli. Dále soud odmítl argument, že fúze navazující bezprostředně na pořízení obchodních podílů v obchodní společnosti je důvodná a obvyklá. K tomuto tvrzení navržené důkazy neprovedl, neboť nikterak nesouvisí s posuzovaným případem. Nebylo zřejmé, jaké dopady měly zvolené postupy do daňových povinností uvedených subjektů; nebyla známa ani jejich organizační struktura, ani to, zda se v konkrétních případech jednalo o spojené osoby.

[14] Krajský soud konstatoval, že neshledal důvod se od způsobu posouzení (ne)priměřenosti podmínek daného úvěru odchýlit, neboť společnost CTP Property IV v žalobě neuvedla nic, čím by dokazování a závěry odvolacího orgánu k této otázce zpochybnila či vyvrátila. Z napadeného rozhodnutí nelze dovozovat, že by odvolací orgán kritizoval způsob financování společnosti CTP Property IV, resp. že by ji nutil financovat svou činnost výhradně formou vlastního kapitálu. Odvolací orgán toliko konstatoval nevýhodnost a neekonomičnost způsobu financování právního předchůdce společnosti CTP Property IV i jí samotné v souvislosti s tím, že celou transakci spočívající v nákupu obchodních podílů, v následné fúzi a získání úvěru od mateřské společnosti posuzoval komplexně a vyhodnotil ji jako účelovou. Na žádném místě napadeného rozhodnutí ani netvrdil, že by daňová uznatelnost úroků z úvěru v ČR byla podmíněna zdaněním příjmu z úroků v jiném státě. Soud neshledal, že by na společnost CTP Property IV byly aplikovány přísnější podmínky, než na jiné daňové subjekty, kterým za obdobných skutkových okolností poskytne úvěr český daňový rezident.

[15] Závěrem krajský soud uvedl, že návrh společnosti CTP Property IV na doplnění dokazování zamítl. Důkaz vyjmenovanými listinami byl proveden v daňovém řízení a k nově navrženým důkazům (znalecký posudek, výslech pana V.) krajský soud uvedl, že řízení před soudem není pokračováním daňového řízení. Dodatečně opatřené ekonomické ohodnocení (postupu společnosti CTP Property II) proto nelze vzít v úvahu. Společnost CTP Property IV se v průběhu daňové kontroly vyjadřovala ke svému postupu tak, že získáním nemovitostí by jí plynul příjem z jejich pronájmu a že mínila vstoupit na burzu. Toto tvrzení daňové orgány vyhodnotily v souvislosti s dalšími provedenými důkazy. Důkaz výslechem pana V. je tedy nadbytečný.

pokračování

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[16] Proti rozsudku krajského soudu brojí stěžovatelky kasační stížností, jejichž důvody podřazují pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., neboť považují rozhodnutí za nezákonné a nepřezkoumatelné.

[17] Úvodem rekapituluji, že v řízení před krajským soudem došlo k zániku společnosti CTP Property IV (původní žalobkyně) z důvodu rozdělení rozštěpením na základě projektu rozdělení ze dne 24. 10. 2014. Část jmění zanikající společnosti přešla na již existující stěžovatelku a), tehdy pod obchodní firmou CTPark Prague Airport, a. s., a další část jmění přešla na nově vznikající stěžovatelku b). Stěžovatelky mají za to, že s ohledem na znění § 250 odst. 1 písm. l zákona o přeměnách, § 240b zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném v posuzované době (dále jen „daňový řád“) a na znění čl. 19 projektu rozdělení, přešla všechna práva a povinnosti společnosti CTP Property IV související s předchozím daňovým řízením na stěžovatelku a) a pouze s ní mělo být pokračováno jako s právní nástupkyní v řízení před krajským soudem. Jelikož však nepovažovaly za hospodárné proti usnesení krajského soudu ze dne 15. 1. 2015, č. j. 10 Af 565/2012 – 150, kterým bylo rozhodnuto o procesním nástupnictví, podávat kasační stížnost, bylo soudem rozhodnuto ve vztahu k oběma stěžovatelkám, a proto i obě podávají kasační stížnost.

[18] Věcně k napadenému rozsudku stěžovatelky uvádí, že cílem rozsáhlejší restrukturalizace skupiny společností CTP 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 NV) a profitovat tak z budoucího růstu hodnoty (pronajímané nemovitosti by jinak byly i nadále nepřímo vlastněny společnostmi Finspel a R.L. Vos Real Estatem, na kterých zaměstnanci neměli žádný podíl). Dále poukazovaly na umožnění získání financování na úrovni skupiny, aniž by banky přihlížely k ostatním aktivitám společností Finspel a R.L. Vos Real Estate a jejich finanční situaci a umožnění vstupu na burzu cenných papírů.

[19] Stěžovatelky stále trvají na tom, že Ing. N., která se na vydání napadeného rozhodnutí podílela, byla z rozhodování o odvolání vyloučena dle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Stejně tak jako v řízení o žalobě mají za to, že penále bylo předepsáno na základě neústavně přijaté novely zákona o správě daní a poplatků.

[20] Mezi náklady souvisejícími s financováním nákupu podílů ve společnosti CTP Gamma a financováním majetku, práv a závazků, včetně práv a povinností z nájemních smluv, které měla společnost CTP Gamma, a souvisejícími příjmy z nájemného existuje přímý a bezprostřední vztah. Kdyby společnost CTP Property II jako právní předchůdce stěžovatelek obchodní podíly na společnosti CTP Gamma nepořídila a následně se s ní nesloučila, nedosáhla by příjmů z nájemného z nemovitostí, které společnost CTP Gamma vlastnila a pronajímala.

[21] Trvají na tom, že uplatněním úroků do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souvislosti s popsáním jednáním právo nebylo zneužito, protože nebyly naplněny podmínky uplatnění zákazu zneužití práva. Mají za to, že společnost CTP Property IV splnila veškeré podmínky nízké kapitalizace dle § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů. Rozporují naplnění objektivního prvku zneužití práva. Závěr krajského soudu, že cílem odpočtu daňově uznatelných výdajů je podpora rozvoje podnikání, není přesný. Hlavním cílem odpočtu

uznatelných nákladů je zdanění disponibilního příjmu na netto základě. K podpoře podnikání (či jeho konkrétních forem) slouží dodatečné pobídky vyjádřené např. v normách paušálního odečtu daňových nákladů u fyzických osob, různé dodatečné odčitatelné položky a slevy na dani. Společnost CTP Property IV úroky objektivně vynakládala, a proto snižovaly její disponibilní příjem. Jejich uplatněním jako nákladů k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů byly plně respektovány cíle a smysl § 24 odst. 1 a § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů.

[22] Rovněž mají za to, že nebyl naplněn tzv. subjektivní prvek zneužití práva. Závěr daňových orgánů, že cílem restrukturalizace byla eliminace daňové povinnosti v Nizozemí, Lucembursku a ČR, nemá oporu ve spise. Stále trvají na tom, že jednání společnosti CTP Property II mělo primárně za cíl nabýt nemovitosti a práva a povinnosti související s nájemními a jinými smlouvami uzavřenými společnostmi CTP Gamma a z těchto svých investic mít dlouhodobý pozitivní peněžní tok a i zisk.

[23] Stěžovatelky odmítají závěr krajského soudu, že společnost CTP Property II mohla nabýt majetek společnosti CTP Gamma bez nákupu jejích obchodních podílů přímo prostřednictvím fúze. Soud opomněl, že pokud by nenabyla obchodní podíly, neměla by možnost jakýmkoliv způsobem ovlivnit rozhodování jejích společníků o schválení fúze. Nadto by při předpokladu čistého obchodního jmění společnosti CTP Property II, v té době 2 000 000 Kč, a společnosti CTP Gamma (120 000 000 EUR) a předpokladu odůvodněného výměnného poměru při fúzi došlo k tomu, že by akcionář společnosti CTP Property II, (tj. CTP Property LUX), nabyt na sfúzované společnosti podíl cca 0,0641 % (2 000 000 Kč ku 120 000 000 EUR) a tím by vůbec nedošlo k naplnění jednoho z dílčích cílů restrukturalizace, tj. možnosti zaměstnanců a významných poradců získat podíl na výsledcích skupiny společností zabývajících se pronájmem nemovitostí (tj. CTP Property NV) a profitovat tak z budoucího růstu hodnoty. Poskytnutí podílu významným zaměstnancům je v soukromém sektoru standardní motivační prvek, který slouží k dosažení co nejlepších výsledků. Dosažení takového cíle by nebylo možné bez transakcí, ve kterých žalovaný spatřuje zneužití práva.

[24] Dále je poukazováno na znalecký posudek předložený v průběhu řízení před krajským soudem, který měl prokazovat ekonomickou výhodnost celé transakce. Soud tento důkaz neprovedl. Tímto postupem opomněl princip plné jurisdikce ve správním soudnictví. Společnost CTP Property IV, jakožto žalobkyně, i stěžovatelky návrhem důkazu znaleckým posudkem reagovaly na spekulativní závěry odvolacího orgánu ohledně absence „*ekonomického smyslu*“ postupu společnosti CTP Property II, které se v prvostupňovém rozhodnutí neobjevily, takže na ně nebylo možné reagovat až do vydání žalobou napadeného rozhodnutí. Proto je zřejmé, že podmínky pro provedení důkazu byly splněny a krajský soud jeho neprovedení pro nadbytečnost přesvědčivě neodůvodnil.

[25] Pořízení nemovitostí, které bylo financováno z cca 82 % cizími zdroji a cca 18 % vlastním kapitálem, bylo v roce 2007 ekonomicky odůvodněné, i banky financují pořízení nemovitostí v rozmezí 80% až 90% hodnoty nemovitostí hypotečním úvěrem. S tímto argumentem se krajský soud vůbec nevypořádal, a proto je napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[26] U institutu zneužití práva v oblasti daní je nutné zkoumat subjektivní stránku jednání v podobě úmyslu. Odvolávají se na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2010, č. j. 1 As 70/2008 - 74, publ. pod č. 2009/2010 Sb. NSS. Nesouhlasí s aplikací závěrů ze stanoviska Generálního advokáta, ve věci C-255/02 Halifax, protože to není samo o sobě pro české orgány závazné. Navíc tyto závěry lze využít pouze v harmonizované úpravě nepřímých daní. Stejně jako společnost CTP Property IV v žalobě se domáhají uplatnění závěrů

pokračování

z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2011, č. j. 7 Afs 4/2011 – 72, tj. splní-li velmi podrobné technické limity uznatelnosti úroků, nelze její jednání hodnotit jako zneužití práva. Dále poukazují na svobodu jednotlivců uspořádat svoje podnikání tak, aby si snížili svou daňovou povinnost, a nanejvýš restriktivní uplatnění zákazu zneužití práva.

[27] Namítají, že z e-mailu ze dne 20. 11. 2008 mezi panem M. a panem V. nelze vyvodit žádné závěry pro souzený případ. Týká se totiž zcela jiných obchodních společností než společností CTP Property II, CTP Property LUX a CTP Property NV. Dotčené společnosti v kasační stížnosti jmenují. Dále stěžovatelky poukazují na skutečnost, že fúze navazující bezprostředně na pořízení obchodních podílů ve společnostech je důvodná a obvyklá. K tomuto tvrzení společnost CTP Property IV navrhla krajskému soudu důkazy, jejichž neprovedení vyústilo ve vadu řízení před soudem, která měla za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Z navrhovaných důkazů jasně plyne, že subjekty postupovaly naprosto obdobně, jako postupovala společnost CTP Property II (nákup obchodních podílů druhé společnosti, financování tohoto nákupu na úvěr a následné sloučení druhé společnosti s nabyvatelem). Nesouhlasí ani s hodnocením krajského soudu a správních orgánů, že podmínky úvěru byly nepřiměřené a zcela neobvyklé. Závisí čistě na podnikatelském rozhodnutí daňového subjektu, zda pro něj bude výhodnější financovat svou činnost z vlastních či cizích zdrojů. Závěry krajského soudu v této souvislosti považují za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

[28] Zákon o daních z příjmů nepodmiňuje daňovou uznatelnost určitého nákladu tím, že jemu odpovídající příjem je pro jiný subjekt zdanitelný. Pokud by osoby ovládající společnost CTP Property IV (tj. společnost CTP Property LUX a společnost CTP Property NV) byly českými daňovými rezidenty a nikoliv daňovými rezidenty Lucemburska a Nizozemí, nenaplnila by podmínky pro uplatnění zákazu zneužití práva a úroky by mohla při výpočtu svého daňového základu plně odečíst.

[29] Vzhledem k výše uvedenému alternativně navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, nebo aby zrušil jak napadený rozsudek, tak rozhodnutí odvolacího orgánu a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[30] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti konstatoval, že stěžovatelky neuvádí žádnou novou argumentaci, kterou by vyvracely závěry krajského soudu. Dále v plném rozsahu odkazuje na odůvodnění rozsudku soudu, na napadené správní rozhodnutí odvolacího orgánu a na své vyjádření k žalobě.

[31] Činnost Ing. N., jako vedoucí oddělení finančního ředitelství, spočívající v tom, že podepisovala přípis, kterými bylo zajišťováno zprostředkování výměny informací mezi správcem daně (finančním úřadem), Ministerstvem financí a nizozemskou, popř. lucemburskou daňovou správou, nelze chápat jako podílení se na věci u správce daně prvního stupně. Pracovníky správce daně neinstruovala, jak mají postupovat, ani samotní pracovníci s ní nekonzultovali právní posouzení skutkových zjištění. Šlo v zásadě o přeposílání dokumentů zasílaných od zahraničních daňových správ.

[32] Trvá na svém závěru, že právní předchůdci stěžovatelek uměle navodili situaci, při níž vznikl úvěr a povinnost platit úroky, tento úvěr však nedává z ekonomického hlediska smysl a nemá žádnou vazbu na zdanitelné příjmy. Správce daně a odvolací orgán aplikovali institut zneužití práva, protože se dle jejich názoru jednalo o snahu daňového subjektu použít formální výklad textu zákona o daních z příjmů, kterým byl překroucen cíl a smysl právní normy ve prospěch daňového subjektu.

[33] Navrhuje zamítnutí kasační stížnosti a přiznání náhrady nákladů řízení.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[34] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelky jsou zastoupeny advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je částečně důvodná.

[35] Nejprve se soud musel zabývat poznámkou zmíněnou v úvodu kasační stížnosti, z níž plyne, že všechna práva a povinnosti související s posuzovaným daňovým řízením přešla pouze na stěžovatelku a), a tedy pouze s ní mělo být pokračováno jako s procesním nástupcem v řízení před krajským soudem. Soud však usnesením ze dne 15. 1. 2015, č. j. 10 Af 565/2012 – 150, rozhodl o procesním nástupnictví a nadále pokračoval v řízení na straně žalobce s oběma nástupnickými společnostmi, stěžovatelkami a) i b). Uvedené usnesení nebylo napadeno samostatnou kasační stížností a krajský soud rozhodl napadeným rozsudkem ve vztahu k oběma stěžovatelkám, že se žaloba zamítá.

[36] Tím, že krajský soud rozhodl o tom, že i se stěžovatelkou b) bude nadále v řízení pokračováno na straně žalobce na místo zaniklé společnosti CTP Property IV, rozhodl pouze o jejím procesním nástupnictví (viz Drápal, L., Bureš, J. a kol. Občanský soudní řád I, II. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, str. 717 - 734). Před samotným rozhodováním o žalobě je třeba znovu posoudit, zda žalobci svědčí žalobní a následně věcná legitimace k podání žaloby. Žalobu proti rozhodnutí může podat v první řadě ten, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení rozhodnutím správního orgánu (§ 65 odst. 1 s. ř. s.), případně účastník řízení před správním orgánem, tvrdí-li, že postupem správního orgánu byl zkrácen na právech, která jemu přísluší, takovým způsobem, že to mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí (§ 65 odst. 2 s. ř. s.). Stěžovatelka b) přitom dotčení na svých právech netvrdí. Naopak tvrdí, že procesní nástupkyní zaniklé CTP Property IV je pouze stěžovatelka a). Nedovozuje tedy žádné dotčení na svých hmotných právech.

[37] Nejvyšší správní soud s ohledem na znění § 65 s. ř. s. ohledně legitimace k podání žaloby proti rozhodnutí správního orgánu, v kombinaci s textem Projektu rozdělení ze dne 24. 10. 2014 a příslušnými zákonnými ustanoveními dospěl k závěru, že skutečným právním nástupcem zaniklé společnosti CTP Property IV je, pokud jde o daňové povinnosti plynoucí z posuzovaného daňového řízení, pouze stěžovatelka a). Podle § 250 odst. 1 písm. l) zákona o přeměnách, musí projekt rozdělení obsahovat určení, na kterou nástupnickou společnost přechází daňová povinnost zanikající společnosti. V projektu rozdělení společnosti určily, že *daňové povinnosti Zanikající společnosti přechází na Nástupnickou společnost I*, tj. stěžovatelku a). Z ustanovení § 240b daňového řádu je zřejmé, že o přechodu daňové povinnosti při přeměně právnické osoby rozdělením rozhoduje správce daně pouze v případě, pokud nebylo dostatečně zřejmé, v jakém rozsahu přechází daňová povinnost na právní nástupce. Vzhledem k tomu, že ujednání o přechodu daňové povinnosti v projektu rozdělení je jednoznačné, přešla i daňová povinnost, která byla předmětem nyní přezkoumávaného rozhodnutí odvolacího orgánu, bez dalšího pouze na stěžovatelku a). Pouze s ní tedy mělo být pokračováno jako s procesní nástupkyní. Stěžovatelka b) nemůže být na svých hmotných právech rozhodnutím

pokračování

odvolacího orgánu jakkoli dotčena, ve vztahu k ní tedy nejsou splněny podmínky řízení. Krajský soud pochybil, jelikož rozhodl o tom, že je procesní nástupkyní společnosti CTP Property IV v probíhajícím řízení. Protože však nebylo jeho rozhodnutí o procesním nástupnictví napadeno kasační stížností, měl v rámci svého rozhodování o věci samé hodnotit, zda obě žalobkyně jsou dotčeny přezkoumávaným rozhodnutím na svých právech. Jelikož dotčení na právech stěžovatelky b) nelze dovést a navíc jej ani netvrdí, měl krajský soud její žalobu odmítnout.

[38] S ohledem na zásadu hospodárnosti řízení bylo neúčelné rozsudek krajského soudu rušit a věc mu vracet k dalšímu řízení, jelikož to by mohlo spočívat jedině v tom, že by žalobu ve vztahu ke stěžovateli b) odmítl. Proto kasační soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s., který mu takový postup umožňuje, odmítnul žalobu stěžovatelky b) namísto krajského soudu. Ve vztahu ke stěžovateli a) se dále zabýval její kasační stížností.

[39] Soud se tedy ohledně stěžovatelky a) zabýval namítanou nepřezkoumatelností a dalšími věcnými námitkami vznesenými proti napadenému rozsudku. K tomu Nejvyšší správní soud předesílá, že v nedávné době rozhodoval několik věcí, v nichž různé společnosti spadající do skupiny CTP zpochybňovaly rozhodnutí daňových orgánů, jež posuzovaly daňovou uznatelnost úroku z úvěru poskytnutého v rámci restrukturalizace uvnitř skupiny CTP (viz rozsudky ze dne 15. 10. 2015, č. j. 9 Afs 57/2015 – 120; ze dne 21. 10. 2015, č. j. 9 Afs 56/2015 – 117; ze dne 27. 10. 2015, č. j. 2 Afs 64/2015 – 75; a ze dne 29. 10. 2015, č. j. 9 Afs 58/2015 – 127). Za situace, kdy se jedná o prakticky totožný skutkový stav a obdobně formulované kasační námitky, nemá Nejvyšší správní soud důvod závěry vyslovené v citovaných rozsudcích jakkoli revidovat, v podrobnostech na ně plně odkazuje a na tomto místě proto jen stručně shrnuje pro nyní posuzovanou věc relevantní závěry.

[40] Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je vadou rozhodnutí, 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.

[41] Veškerá výše uvedená kritéria rozhodnutí krajského soudu splňuje. Jedná se o srozumitelné rozhodnutí opřené o dostatek relevantních důvodů. Je z něj zcela zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Stěžovatelka a) 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 její názor nesdílí. Její námitka je zcela obecná. Napadený rozsudek považuje soud za dostatečně a přesvědčivě odůvodněný.

[42] Jediná konkrétní námitka nepřezkoumatelnosti spočívá v tom, že dle stěžovatelky a) krajský soud opomněl přezkoumat námitku obvyklosti zadlužení při pořízení nemovitosti na úvěr se zadlužením cca 82 %. Krajský soud se otázkou financování v poměru nízkého vlastního kapitálu a vysokých cizích zdrojů zabýval na str. 30 napadeného rozsudku, kde konstatoval, že nelze dovést, že by odvolací orgán „kritizoval způsob financování žalobce, resp. že by jej nutil financovat svou činnost výhradě formou vlastního kapitálu.“ Z uvedeného plyne, že otázka míry zadlužení nebyla pro posouzení 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. nálezy Ústavního soudu ze dne 5. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 201/04, publ. jako N 3/36 SbNU 19, nálezy ze dne 30. 5. 2006, sp. zn. I. ÚS 116/05, publ. jako N 108/41 SbNU 349, či nálezy ze dne 22. 9. 2009, sp. zn. III. ÚS 961/09, publ. jako N 207/54 SbNU 565). Soud napadený rozsudek nepřezkoumatelným neshledal.

[43] Jako účelovou soud hodnotil námitku, že Ing. N. byla z rozhodování o odvolání vyloučena dle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu, protože se podílela na vydání rozhodnutí správce daně. Ztotožňuje se s krajským soudem, který její úkony na základě spisu přezkoumal, a dospěl k závěru, že pouze zprostředkovávala výměnu informací mezi správcem daně, Ministerstvem financí a nizozemskou a lucemburskou daňovou správou. Nepodílela se na daňové kontrole, podnět k prověření daňových povinností skupiny CTP vzešel ze strany nizozemské daňové správy. Český správce daně sám po vlastní analýze vyhodnotil, že ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2006 bylo vhodné daňovou kontrolu zahájit nejpozději v listopadu 2009. Ze správního spisu nevyplývá, že by pracovníky správce daně Ing. N. jakýmkoliv způsobem instruovala v postupu ve věci. Ve své podstatě šlo o přeposílání dokumentů zasílaných od zahraničních daňových správ.

[44] K vlastnímu posouzení předmětu sporu Nejvyšší správní soud pro přehlednost stručně rekapituluje relevantní obchodní transakce: Společnost CTP Property II jako právní předchůdce společnosti CTP Property IV nabyla na základě smlouvy o převodu obchodních podílů ze dne 30. 11. 2007 od společností Finspel B. V. a Remon L. Vos Real Estate B. V. obchodní podíly o celkové velikosti 100 % na společnosti CTP Gamma za částku 120 000 000 EUR. Prodávající společnosti postoupily pohledávku na zaplacení kupní ceny nizozemské společnosti CTP Property N. V., kterou prodávající společnosti rovněž vlastní. Ta pohledávku poté postoupila na svou dceřinou společnost CTP Property LUX, která vlastnila 100 % akcií společnosti CTP Property II. Tyto společnosti (CTP Property LUX jako věřitel, CTP Property II jako dlužník) uzavřely dne 20. 12. 2007 deset smluv o úvěru, z nichž byla uhrazena dlužná kupní cena. Dne 21. 12. 2007 pak společnost CTP Property II uzavřela se společností CTP Property LUX smlouvu o upsání nových akcií, na jejímž základě se CTP Property LUX zavázala uhradit emisní kurz jí upsaných akcií v částce odpovídající zvýšení základního kapitálu. Valná hromada společnosti CTP Property II zároveň rozhodla o navýšení základního kapitálu o částku 1 578 000 000 Kč. Stejněho dne si společnost CTP Property II a společnost CTP Property LUX částečně započítaly vzájemné pohledávky. Dne 3. 3. 2008 pak společnost CTP Property II uzavřela se společností CTP Gamma smlouvu o fúzi, podle níž se tyto společnosti k 1. 1. 2008 sloučily a na společnost CTP Property II přešlo mj. i vlastnictví nemovitostí a práv včetně závazků z nájemních smluv společnosti CTP Gamma. Poté došlo na základě smlouvy o rozdělení a převzetí obchodního jmění k rozhodnému dni 2. 1. 2008 k odštěpení a přechodu části jmění a části závazku z úvěru na společnost CTP Property IV. Společnost CTP Property IV zanikla v průběhu řízení před krajským soudem s právními nástupkyněmi – stěžovatelkou a) a stěžovatelkou b).

[45] 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 stěžovatelce a) prokázat nepodařilo.

[46] Stěžovatelka a) deklarovala, že sporné kroky byly provedeny za účelem rozsáhlejší restrukturalizace skupiny CTP. 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

pokračování

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 (pronájemné nemovitosti by totiž jinak byly i nadále nepřímo vlastněny společnostmi Finspel a Vos Real Estate, na kterých zaměstnanci neměli žádný podíl). Dále poukazovala 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.

[47] 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 prosperujících daňových subjektů, 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.

[48] Zásadním faktorem ovlivňujícím daňovou povinnost společnosti CTP Property II 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 společnosti pomocí cizích zdrojů, nicméně jak již bylo uvedeno výše, taková daňová optimalizace musí mít jasně vysledovatelný ekonomický smysl, který v projednávané věci stěžovatelka a) dostatečným způsobem neprokázala.

[49] 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.

[50] K otázce oddělení pronájemných nemovitostí generujících stabilní výnosy od více riskantních developerských aktivit skupiny CTP lze ve shodě s krajským soudem uvést, že společnost CTP Property II tyto nemovitosti nabyla až v důsledku fúze se společností CTP Gamma, nikoli v důsledku nákupu jejích obchodních podílů, tj. v přímé souvislosti s poskytnutým úvěrem.

[51] Argument, že bez nákupu majoritního obchodního podílu ve zmíněné společnosti 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 fúzi 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.

[52] 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. V porovnání s mimořádně vysokými náklady, které si provedená restrukturalizace, resp. její jednotlivé kroky vyžádaly, se jeví tento stěžovatelkou a) deklarovaný cíl zcela podružným. Vysoké úrokové náklady ve svém důsledku

způsobily to, že zaměstnanci a partneři na zisku a výsledcích skupiny CTP profitovat nemohli, protože díky výše naznačenému jednání se právní předchůdci stěžovatelky a) stali ztrátovými. Jediné, na čem mohli zaměstnanci a partneři skupiny CTP benefitovat, byla eliminace daňové povinnosti. Uplatněné úroky totiž byly důsledkem uměle vytvořených podmínek, v rámci kterých došlo prodejem obchodních podílů fakticky stejným vlastníkům k účelovému vytvoření a zadlužení právních předchůdců stěžovatelky a), aby jejich 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.

[53] 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.

[54] 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 kombinací objektivních okolností, při nichž přes formální splnění podmínek daných komunitárním právem nedošlo k dosažení cíle těchto norem; subjektivní prvek se hodnotí jako záměr získat výhodu z komunitárních norem umělým vytvořením podmínek pro její dosažení.

[55] 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.

[56] 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. 6. 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.

[57] Jakkoliv není 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.

[58] Ústavní soud ve svém rozhodnutí ze dne 6. 8. 2008, sp. zn. II. ÚS 2714/07, uvedl, že „[a]čkoliv 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,

pokračování

a z toho vyvozovány adekvátní právní důsledky. V tomto duchu k problému také soudní praxe přistupuje“.

[59] 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.“

[60] 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 – racionalitu uspořádání společnosti 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 přízmatem Nejvyšší správní soud pohlíží též na ta ustanovení zákona o daních z příjmů, jež vymezují daňově relevantní příjmy a vydaje daňového subjektu.“

[61] Stěžovatelka a) dále namítá, že její právní předchůdce 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, není přesný. Hlavním cílem odpočtu uznatelných nákladů je zdanění disponibilního příjmu na netto základě. Mezi náklady souvisejícími s financováním nákupu podílů ve společnosti CTP Gamma, financováním majetku, práv a závazků, včetně práv a povinností z nájemních smluv, které měla společnost CTP Gamma, a souvisejícími příjmy z nájemného existuje přímý a bezprostřední vztah. Trvá na tom, že kdyby společnost CTP Property II obchodní podíly na společnosti CTP Gamma nepořídila a s touto společností se následně nesloučila, nedosáhla by následně příjmů z nájemného z nemovitostí.

[62] 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 společnosti CTP Property II 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 společnosti CTP Property II nemá žádné opodstatnění, kromě toho, aby prostřednictvím dalších navazujících kroků došlo k eliminaci daňové povinnosti původní společnosti CTP Gamma. 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.

[63] 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 společnost CTP Property IV podmínky nízké kapitalizace naplnila. Dodržení těchto pravidel, resp. jejich zkoumání se posuzuje ve vztahu k ekonomicky odůvodněnému financování ve skupině.

[64] Obdobně není pro posouzení, zda společnost CTP Property IV svým jednáním zneužila 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. Sama společnost CTP Property IV v daňovém řízení konstatovala, 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 stěžovatelky a) nepřinášejí nic, čím by mohly náhled soudu změnit.

[65] Za správné považuje soud i hodnocení obsahu e-mailu ze dne 20. 11. 2008 odvolacím orgánem i krajským soudem. Pro věc není rozhodné, jaké konkrétní společnosti jsou skryty pod zkratkou „SPV“. Stěžovatelka a) 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 II 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.

[66] 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 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. Stěžovatelce 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. usnesení rozšířeného senátu ve stejné věci, které se týkaly zneužití institutu osvobození od soudních poplatků. Pokud jde o posuzování vědomosti jednání stěžovatelky, kterého se v souvislosti s uvedeným rozsudkem dovolává, pak lze ve shodě s krajským soudem konstatovat, že subjektivní prvek je u stěžovatelky naplněn tím, že hlavním smyslem účelově vytvořených podmínek v rámci restrukturalizace bylo získání daňového zvýhodnění.

[67] 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 aprobevaný postup, od situace, kdy právě hlavním smyslem dané činnosti či transakce je získání daňového zvýhodnění.

[68] Zároveň je nutné odmítnout argumentaci, že fúze navazující bezprostředně na pořízení obchodních podílů ve společnosti 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

pokračování

s právem. Krajský soud dostatečně odůvodnil, proč navržené důkazy neprovedl.

[69] Soud ani daňová správa na žádném místě nezpochybnují tvrzení stěžovatelky a), případně jejích právních předchůdců, 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.

[70] Tvrzení, že pokud by osoby ovládající společnost CTP Property IV (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. Stěžovatelka a) svoji domněnku o daňové diskriminaci dostatečně nezdůvodnila, ani nepřinesla důkazy na její podporu. Vytrhávání jednotlivých dílčích vět z vyjádření žalovaného 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).

[71] Soud neshledal důvod se odchýlit ani od názoru vysloveného v rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 9 Afs 27/2011, kde uvedl, že „při uvážení a zhodnocení veškerých (...) okolností přijetí ustanovení § 37b zákona o správě daní a poplatků zákonem č. 230/2006 Sb. (...) nedospěl k závěru o jeho rozporu s ústavním pořádkem, a proto neshledal důvod k podání návrhu Ústavnímu soudu podle čl. 95 odst. 2 Ústavy ČR na jeho zrušení, resp. na vyslovení jeho protiústavnosti.“ Jak již uvedl krajský soud návrh na vyslovení protiústavnosti § 37b zákona o správě daní a poplatků, Ústavní soud usnesením ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. II. ÚS 3803/11, odmítl. Námitky stěžovatelky a) na tom nemohou nic změnit, protože pouze polemizují s výše citovanými závěry.

[72] Důvodným není ani namítané neprovedení důkazů krajským soudem, konkrétně posudkem, který měl prokázat ekonomickou výhodnost celé transakce. Tvrzení, že v prvostupňovém rozhodnutí chyběla úvaha o ekonomickém smyslu restrukturalizace a právní předchůdce stěžovatelky a) se v tomto důsledku nemohl až do vydání žalobou napadeného rozhodnutí bránit, není pravdivé. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývají jednoznačné úvahy správce daně o absenci ekonomického smyslu v jednání stěžovatelky, resp. jejích právních předchůdců (shodně viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2015, č. j. 9 Afs 58/2015 – 127). Z tohoto důvodu se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s názorem krajského soudu, že stěžovatelka, resp. její právní předchůdce, měla 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 daňovými orgány, a proto hodnotil názor krajského soudu o nadbytečnosti provedení stěžovatelkou navrhovaných důkazů jako správný.

IV. Závěr

[73] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížností ve vztahu ke stěžovateli a) zamítl a ve vztahu ke stěžovateli b) napadený rozsudek krajského soudu zrušil, a protože už v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro odmítnutí žaloby, rozhodl zároveň se zrušením i o jejím odmítnutí dle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého

o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[74] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka a), která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení.

[75] 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 dovedl, 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. Jiné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti mu nevznikly.

[76] Ve vztahu ke stěžovateli b) platí, že žádný z účastníků, tedy ani stěžovatelka b) ani žalovaný, nemá právo na náhradu nákladů řízení, bylo-li řízení zastaveno nebo žaloba odmítnuta.

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

V Brně dne 3. listopadu 2015

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu