



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Balejové a soudkyň JUDr. Marie Trnkové a Mgr. Heleny Nutilové v právní věci žalobců **a) CTP Property IV, s. r. o.**, IČO: 25133993, se sídlem Humpolec, Central Trade Park D1 1571, **b) CTPark Brno Campus, s. r. o.**, IČO: 03639843, se sídlem Humpolec, Central Trade Park D1 1571, zastoupených Mgr. Martinem Hrodkem, advokátem se sídlem Praha 1, Klimentská 46, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 28. 8. 2012, č. j. 12621/12-1200-706481,

t a k t o :

Žaloba **s e z a m í t á .**

Žalovanému se právo na náhradu nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 28. 8. 2012, č. j. 12621/12-1200-706481 (dále jen „napadené rozhodnutí“), vydaným podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) Finanční ředitelství v Brně zamítlo odvolání CTP Property IV, a. s. a tím potvrdilo dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Humpolci (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 9. 2011, č. j. 47739/11/092970305959, kterým byla žalobci na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2008 do

31. 12. 2008 z moci úřední snížena daňová ztráta o částku 24 525 458 Kč; současně žalobci vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 5% z částky dodatečně snížené daňové ztráty, tj. 1 226 272 Kč.

Proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně podala akciová společnost CTP Property IV, a. s. dne 26. 10. 2012 žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích.

Krajský soud usnesením ze dne 15. 1. 2015, čj. 10Af 564/2012-196, které nabylo právní moci 16. 1. 2015, rozhodl, že v řízení bude nadále pokračováno na straně žalobce se společnostmi a) CTP Property IV, s. r. o., se sídlem Humpolec, Central Trade Park D1 1571, a b) CTPark Brno Campus, se sídlem tamtéž. Citované rozhodnutí bylo odůvodněno tím, že v projednávané věci právnická osoba stojící dosud na straně žalobce zanikla a do jejích práv a povinností v celém rozsahu vstoupila jedna již existující a jedna nově vzniklá právnická osoba. Z příloh I. a II. projektu rozdělení ze dne 24. 10. 2014, veřejně dostupného z obchodního rejstříku, krajský soud ověřil, že nesplacená část úvěru od mateřské společnosti CTP Property LUX S.a.r.l., poskytnutá na základě tří smluv o úvěru ze dne 13. 12. 2007 a na základě dvou smluv ze dne 20. 12. 2007, přešla na obě ve výroku tohoto usnesení označené společnosti. Na společnost CTP Property IV, s. r. o. přešel úvěr v celkové výši 9 021 219,87 EUR (247 406 954,93 Kč). Na společnost CTPark Brno Campus, s. r. o. přešel úvěr o celkové výši 3 450 000 EUR (94 616 250 Kč).

Zaniklá společnost CTP Property IV, a. s. z těchto úvěrů platila mateřské společnosti úroky, které pak uplatňovala jako náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle pravidel tzv. nízké kapitalizace. Tento postup zaniklé společnosti nebyl daňovými orgány uznán, a proto byla zaniklé společnosti za zdaňovací období od 1. 7. 2008 do 31. 12. 2008 snížena daňová ztráta na dani z příjmů právnických osob a vyměřeno penále. Na obě ve výroku označené společnosti přešly i daňové dopady postupu zaniklé společnosti.

Vzhledem k tomu, že byly splněny všechny podmínky stanovené zákonem pro vstup procesních nástupců žalobce do řízení, rozhodl soud podle § 107 odst. 3 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s., že v řízení bude na straně žalobce dále pokračováno se společnostmi uvedenými ve výroku tohoto usnesení.

Ke skutkovému stavu věci žalobce uvedl, že společnost CTP Property II, a. s. (dále jen „CTP Property II“) jako jeho právní předchůdce na základě smlouvy o převodu obchodních podílů ze dne 30. 11. 2007 nabyla od společností Finspel B. V. a Remon L. Vos Real Estate B. V. obchodní podíl o velikosti 100% na společnosti CTP Gamma, spol. s r. o. (dále jen „CTP Gamma“) za kupní cenu 120 000 000 EUR. Kupní ceny byly stanoveny podle § 196a odst. 3 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Pohledávky na zaplacení těchto kupních cen byly bez účasti společnosti CTP Property II postoupeny na společnost CTP Property LUX S.a.r.l. (dále jen „CTP Property LUX“). CTP Property II a CTP Property LUX uzavřeli dne 20. 12. 2007 deset smluv o úvěru na celkovou částku 120 000 000 EUR. Z tohoto úvěru byla uhrazena částka 120 000 000 EUR, kterou společnost CTP Property II dlužila společnosti CTP Property LUX z titulu její povinnosti uhradit kupní cenu nabytých obchodních podílů. Pohledávka společnosti CTP Property LUX za společností CTP Property II z titulu kupních cen za obchodní podíly tak byla fakticky nahrazena pohledávkou z úvěru. Tento úvěr byl úročen sazbou 12M Euribor + 3% za rok. Tato úroková sazba byla sjednána s přesvědčením, že se jedná o cenu obvyklou podle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Dne 20. 12. 2007 rozhodla valná hromada společnosti

CTP Property II o zvýšení jejího základního kapitálu o částku 1 578 000 000 Kč. Společnost CTP Property LUX se zavázala na základě smlouvy o upsání nových akcií ze dne 21. 12. 2007 uhradit emisní kurz jí upsaných akcií ve výši 1 578 000 000 Kč. Dne 21. 12. 2007 byla uzavřena smlouva o započtení vzájemných pohledávek a část pohledávky společnosti CPT Property LUX za společností CTP Property II z úvěru byla započtena proti celé pohledávce společnosti CTP Property II za společností CTP Property LUX z titulu smlouvy o upsání nových akcií. Dne 3. 3. 2008 uzavřela společnost CTP Property II smlouvu o fúzi, na základě které se k rozhodnému dni 1. 1. 2008 sloučila se společností CTP Gamma. Tato fúze sloučením byla do obchodního rejstříku zapsána dne 3. 3. 2008 (dle výpisu z obchodního rejstříku dne 15. 4. 2008 – pozn. krajského soudu). Na základě fúze přešel na společnost CTP Property II veškerý majetek, práva a závazky (včetně nemovitostí a práv a závazků z nájemních smluv uzavřených společností CTP Gamma). Na základě smlouvy o rozdělení a převzetí obchodního jmění ze dne 15. 7. 2008 došlo k rozhodnému dni 2. 1. 2008 k odštěpení a následnému přechodu části jmění CTP Property II na společnost CTP Property IV, a. s., tj. na žalobce. V důsledku uvedeného rozdělení a převzetí obchodního jmění přešel na žalobce určený nemovitý majetek společnosti CTP Property II a část závazku z úvěru ve výši 10 000 000 EUR (tj. 266 200 000 Kč).

Dále je z hlediska skutkového stavu věci rozhodné, že společnost CTP Property, a. s. (dále jen „CTP Property“) jako právní předchůdce společnosti CTP Property VII, a. s. a žalobce, na základě smlouvy o převodu obchodních podílů ze dne 29. 6. 2007 nabyla od společností Finspel B. V. a Remon L. Vos Real Estate B. V. obchodní podíl o velikosti 99,95% na společnosti CTP Alpha, spol. s r. o. (dále jen „CTP Alpha“) za kupní cenu 273 286 288,40 EUR a obchodní podíl o velikosti 99,99% na společnosti CTP Beta, spol. s r. o. (dále jen „CTP Beta“) za kupní cenu 236 500 072,80 EUR. Kupní ceny byly stanoveny podle § 196a odst. 3 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Pohledávky na zaplacení těchto kupních cen byly bez účasti společnosti CTP Property postoupeny na společnost CTP Property LUX. CTP Property a CTP Property LUX uzavřeli dne 8. 8. 2007 smlouvu o úvěru na částku 509 786 361 EUR. Z tohoto úvěru byla uhrazena částka 509 789 361 EUR, kterou společnost CTP Property dlužila společnosti CTP Property LUX z titulu její povinnosti uhradit kupní cenu nabytých obchodních podílů. Pohledávka společnosti CTP Property LUX za společností CTP Property z titulu kupních cen za obchodní podíly tak byla fakticky nahrazena pohledávkou z úvěru. Tento úvěr byl úročen sazbou 6% za rok. Tato úroková sazba byla sjednána s přesvědčením, že se jedná o cenu obvyklou podle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Dne 9. 8. 2007 rozhodla valná hromada společnosti CTP Property o zvýšení jejího základního kapitálu o částku 5 320 000 000 Kč. Společnost CTP Property LUX se zavázala na základě smlouvy o upsání nových akcií ze dne 10. 8. 2007 uhradit emisní kurz jí upsaných akcií ve výši 5 320 000 000 Kč. Dne 10. 8. 2007 byla uzavřena smlouva o započtení vzájemných pohledávek a část pohledávky společnosti CPT Property LUX za společností CTP Property z úvěru byla započtena proti celé pohledávce společnosti CTP Property za společností CTP Property LUX z titulu smlouvy o upsání nových akcií. Dne 13. 12. 2007 uzavřela společnost CTP Property se společností CTP Property LUX dodatek ke smlouvě o úvěru, na základě kterého byla změněna výše úrokové sazby na EURIBOR 12M + 3% za rok. Dne 25. 9. 2007 uzavřela společnost CTP Property smlouvu o fúzi, na základě které se k rozhodnému dni 1. 1. 2007 sloučila se společnostmi CTP Alpha, CTP Beta, Peter Max, s. r. o., D. C. Pardubice, a. s. a Pardubická D. C. LOGISTIC, a. s. Tato fúze sloučením byla do obchodního rejstříku zapsána dne 9. 10. 2007. Na základě fúze přešel na společnost CTP Property veškerý majetek, práva a závazky uvedených společností (včetně nemovitostí a práv a závazků z nájemních smluv uzavřených společnostmi CTP Alpha a CTP

Beta). Na základě projektu rozdělení odštěpením se založením nových společností k rozhodnému dni 1. 1. 2008 došlo k odštěpení a přechodu části majetku společnosti CTP Property jako rozdělované společnosti na následující nově vzniklé společnosti, a sice na CTP Property V, a. s., CTP Property VI, a. s., CTP Property VII, a. s. (dále jen „CTP Property VII“) a na již existující CTP Property III, a. s. V důsledku rozdělení odštěpením přešly veškeré nemovitosti společnosti CTP Property na nástupnické společnosti (s výjimkou některých pozemků). V souvislosti s tímto odštěpením zůstala z části úvěru zavázána společnost CTP Property a část závazku z úvěru byla převzata jednotlivými nástupnickými společnostmi. Společnost CTP Property VII jako právní předchůdce žalobce převzala k 1. 1. 2008 část úvěru ve výši 239 580 000 Kč, tj. 9 000 000 EUR. Na základě projektu fúze ze dne 24. 10. 2008 zanikla dne 5. 12. 2008 společnost CTP Property VII, a. s. sloučením se žalobcem; na žalobce tak přešla část zmíněného úvěru jako na univerzálního právního nástupce. Rozhodným dnem fúze byl 1. 6. 2008 (správně 1. 7. 2008 – pozn. krajského soudu).

Žalobce v přiznání k dani z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období od 1. 7. 2008 do 31. 12. 2008 zahrnul úroky ze smluv o úvěru ve výši 24 525 457,57 Kč do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně i žalovaný v tomto postupu žalobce spatřovali zneužití práva; žalobce podle nich neprokázal, že tento výdaj splnil podmínky uvedené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a postup žalobce údajně nelze podřadit pod § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů. Žalobce je však přesvědčen, že uplatněním úroků z úvěru do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů právo nezneužil a že provedené důkazy prokazují, že úroky tvořily náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Žalobce v žalobě zformuloval jednotlivé žalobní body, na základě kterých tvrdí nezákonnost a vady řízení před žalovaným i před správcem daně. Žalobce navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí i rozhodnutí správce daně pro vady řízení a nezákonnost zrušil.

Žalobce v žalobě tvrdil, že na vydání napadeného rozhodnutí se podílela vyloučená osoba a řízení je proto zatíženo závažnou vadou. Žalobce je přesvědčen, že na řízení vedeném v prvním stupni, které vyústilo ve vydání dodatečného platebního výměru, se podílela Ing. E. N., vedoucí oddělení daně z příjmů právnických osob žalovaného, a to zejména tím, že dala pokyn správci daně v konkrétní věci zahájit daňovou kontrolu, vymezila předmět této kontroly a kontrolovaná období a opakovaně se měla podílet na opatrování důkazů v rámci daňové kontroly, vedené správcem daně. Žalobce konkrétně poukázal na přípisy Ing. N., kterými měla instruovat správce daně v dalším postupu či se podílet na opatrování důkazů. Tyto zásahy byly konkrétními procesními úkony v konkrétní věci žalobce a nelze je považovat za pouhou metodickou pomoc. Žalobce má tedy za to, že Ing. N., která vydala napadené rozhodnutí, byla z rozhodování o odvolání vyloučena podle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu. K tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2006, č. j. 2 Afs 143/2004 – 105 (všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz). Skutečnost, že v řízení o odvolání rozhodovala vyloučená osoba, se žalobce dozvěděl až dne 29. 8. 2012 současně s doručením napadeného rozhodnutí, a nemohl ji tedy namítat postupem podle § 77 odst. 2 daňového řádu.

Žalobce dále tvrdil, že penále bylo dodatečným platebním výměrem vyměřeno na základě neústavně přijaté novely zákona. Ustanovení § 37b odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „ZSDP“), které bylo aplikováno na základě § 264 odst. 13 daňového řádu, bylo přijato jako nezákonný přílepek a je tedy neústavní. Toto ustanovení bylo do ZSDP doplněno na základě novely

č. 230/2006 Sb., kterou se měnil zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě a další související zákony. Ustanovení § 37b odst. 1 ZSDP bylo k této novele předloženo jako přílepek bez jakéhokoliv odůvodnění až v rámci jednání rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR. Takový postup při novelizování zákonů označil Ústavní soud za neústavní; k tomu srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 2. 2007, sp. zn. Pl. ÚS 77/06 (citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z <http://nalus.usoud.cz>). Podle žalobce způsob přijetí § 37b odst. 1 ZSDP neobstojí v testu, který vymezil Ústavní soud. Novelizované ustanovení se nevztahuje k předmětu posuzovaného návrhu zákona o statistické službě, postrádá úzký vztah k předmětné úpravě, v materiálním smyslu nemá charakter novely zákona a má tedy jasně charakter tzv. divokého jezdce.

Žalobce je dále přesvědčen, že uplatněním úroků z úvěru do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů právo nezneužil, neboť nebyly naplněny podmínky uplatnění institutu zneužití práva. Žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2012, č. j. 5 Afs 58/2011 – 85, a na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2010, č. j. 1 As 70/2008 – 74, publikované pod č. 2099/2010 Sb. NSS; odkázal též na rozhodnutí Soudního dvora EU ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-255/02 (Halifax). V rámci testu, zda došlo k zneužití práva, je třeba posuzovat, zda byl úkonem, který má představovat zneužití práva, naplněn zákonem presumovaný cíl, resp. zda výsledkem daného úkonu je daňové zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným určitými zákonnými ustanoveními. Žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010 – 68, ze kterého se podává, že *„při posuzování zneužití práva je třeba stanovit, zda existuje kombinace objektivní okolnosti (i přes formální splnění podmínek stanovených dle pravidel Společenství, nebylo dosaženo účelu těchto pravidel) a subjektivního prvku (cílem je získání výhody ze stanovených pravidel umělým vytvořením podmínek pro její získání).“*

Žalobce tvrdí, že žalovaný v napadeném rozhodnutí (jakož i správce daně ve zprávě o daňové kontrole) opomíná jasně vytyčit cíl či smysl zákona o daních z příjmů v případě uplatnění úroků do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, se kterým by mohly být poměřeny úkony, ve kterých spatřuje zneužití práva (objektivní prvek). Žalovaný ustal na zjištění, že žalobce využil daňové zvýhodnění (uplatnění úroků jako nákladu snižujícího základ daně), které bylo v rozporu s blíže nevymezeným cílem zákona o daních z příjmů. Žalobce je přesvědčen, že cílem § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve spojení s § 25 odst. 1 téhož zákona je umožnit daňovému subjektu odpočet uskutečněných nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, které řádně vynaložil a které snižují jeho disponibilní (skutečný) příjem, který je po zdanění k dispozici pro rozdělení společníkům z titulu jejich investice do základního kapitálu společnosti. Investice společníků (akcionářů) do daňového subjektu prostřednictvím úvěrů a půjček je předmětem právní úpravy v § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů (tzv. pravidla nízké kapitalizace). Cílem tohoto ustanovení je omezit daňovou uznatelnost úroků z úvěrů poskytnutých spojenými osobami, vč. akcionářů. Projeveným smyslem a cílem pravidel o nízké kapitalizaci je podle žalobce právě omezení uplatnění úroků do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, pokud výše úvěrů a půjček od spojených osob přesáhne čtyřnásobek vlastního kapitálu dlužníka. Smyslem tedy je zamezení spekulativního způsobu financování dluhem. Žalobce pravidla nízké kapitalizace v posuzovaném zdaňovacím období dodržel, což potvrdil i správce daně a žalovaný. Žalobce tedy postupoval zcela v souladu se smyslem a účelem zákona o daních z příjmů, když zdanil pouze skutečný (disponibilní) příjem při přihlédnutí k § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů.

Žalobce je přesvědčen, že institut zneužití práva nelze rozšiřovat tak, jak to činí žalovaný, na případy, kdy zákonodárce s takovou situací nepočítal, nepředpokládal, že by mohla nastat, a proto na takovou specifikaci ani nemohl v zákoně pamatovat. Žalovaný i správce daně podle žalobce překročili meze své pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Ústavy ČR a čl. 2 odst. 2 a 3 Listiny základních práv a svobod.

Z hlediska subjektivního prvku zneužití práva je třeba zkoumat, zda úkon nemá objektivně žádné jiné vysvětlení, než právě zajištění daňového zvýhodnění. Ze všech objektivních okolností musí vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění bylo získání daňového zvýhodnění; musí být dána absence jiného účelu než právě snahy o minimalizaci daňové povinnosti. Institut zákazu zneužití práva pak nemůže být relevantní, pokud dotčená plnění mohou mít jiné odůvodnění než pouhé dosažení daňového zvýhodnění. Pod případ zneužití práva pak spadají ty situace, kdy jde o plnění, která nejsou uskutečněna v rámci obvyklých obchodních podmínek, jde o plnění pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené právem nebo jde o uměle vytvořené podmínky pro získání daňové výhody. Žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2012, č. j. 5 Afs 58/2011 – 85 a opakovaně na rozhodnutí Soudní dvůr EU ve věci Halifax. Žalobce nesouhlasí se závěry žalovaného, že jeho jednání nebylo uskutečněno v rámci obvyklých obchodních podmínek, nýbrž pouze za účelem získat výhody ze stanovených pravidel. Žalovaný dovodil, že žalobce neprokázal ekonomickou podstatu transakce, že uměle navodil situaci, při níž vznikly úvěry a povinnosti platit úroky; tyto úvěry však z ekonomického hlediska nedávají smysl. Žalovaný konstatoval, že nelze považovat celý soubor transakcí, završený poskytnutím úvěrů od společnosti CTP Property LUX, za standardní obchodní transakci, která by byla pro daňový subjekt výhodná a směřovala k dosažení zisku, a tak byla prokázána souvislost s dosažením, zajištěním a udržením příjmů. Z pohledu žalobce však jednání společnosti CTP Property II jako jeho právního předchůdce (tj. nákup obchodních podílů společností CTP Gamma, novace závazku zaplatit kupní cenu s odloženou splatností do závazku z úvěru a sloučení se společností CTP Gamma) mělo primárně za cíl nabýt nemovitosti a práva a povinnosti související s nájemními a jinými smlouvami, uzavřenými společností CTP Gamma, a z těchto svých investic nabýt dlouhodobý peněžní tok i zisk. K tomu, aby společnost CTP Property II jako právní předchůdce žalobce mohla získat tento peněžní tok, resp. zisk, musela vynaložit i náklady, tj. zaplatit kupní cenu, na kterou si musela půjčit. Žalobce tvrdí, že pokud by společnost CTP Property II obchodní podíly na společnosti CTP Gamma nenabyla, nerealizovala by žádné příjmy z pronájmů nemovitostí, které na ni v důsledku sloučení přešly. Pokud by nedošlo ke sloučení fúzí, byl by i případný příjem z dividend, vyplácených společností CTP Gamma, osvobozen od daně z příjmů právnických osob podle § 19 zákona o daních z příjmů. Jednání společnosti CTP Property II i žalobce jasně směřovalo k získání nemovitostí a s nimi souvisejících příjmů z pronájmů. Z účetní závěrky žalobce v předmětném období je patrné, že těchto příjmů skutečně dosáhl a také je řádně zdanil. Totéž pak platí i pro jednání společnosti CTP Property jako právního předchůdce společnosti CTP Property VII a žalobce ve vztahu k nákupu obchodních podílů společností CTP Alpha a CTP Beta, k novaci závazku zaplatit kupní ceny s odloženou splatností do závazku z úvěru a sloučení se společnostmi CTP Alpha a CTP Beta.

Pokud žalovaný konstatoval, že společnost CTP Property II při svých krocích věděla o tom, že nikdy v budoucnu nebude moci uplatnit právo na podíl na zisku z koupených obchodních podílů, které zanikly sloučením, pak je to sice podle žalobce úvaha založená na správném posouzení skutkového stavu, nicméně je nesprávně vyvozen důsledek. Společnost CTP Property II jako právní předchůdce žalobce vše činila pro to, aby nabyla předmětné nemovitosti sloučením s nabývanou obchodními společnostmi, aby sama mohla

po provedené fúzi realizovat příjmy z pronájmů. Výše popsaná fúze, navazující bezprostředně na pořízení obchodních podílů, je obvyklým způsobem nabytí majetku a závazků jiné společnosti. Totéž žalobce tvrdí i ve vztahu ke společnosti CTP Property jako jeho právnímu předchůdci prostřednictvím společnosti CTP Property VII. Kupní ceny obchodních podílů společností CTP Alpha, CTP Beta i CTP Gamma byly stanoveny na úrovni tržních cen [viz znalecký posudek, vyhotovený společností MONTEKALA, spol. s r. o. (znalecký ústav), předložený v daňovém řízení]. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že ocenění podílů nezpochybňuje. Žalobci pak v této souvislosti není zřejmé, z čeho žalovaný dovozuje tvrzenou ekonomickou nevýhodnost celé transakce pro české subjekty. Žalovaný poukázal na to, že všechny nemovitosti jsou zastaveny bankám, které českým společnostem na toto portfolio půjčily finanční prostředky ve výši kolem 500 mil. EUR, tedy v částce srovnatelné výši, na jakou byl sjednán úvěr od CTP Property LUX. Žalobce uvádí, že tyto skutečnosti byly při znaleckém oceňování hodnoty obchodních podílů společností CTP Alpha, CTP Beta a CTP Gamma zohledněny a popisuje způsob, jak to bylo provedeno. I nizozemský správce daně při zkoumání stanovené ceny obchodních podílů přes počáteční pochybnosti došel k závěru, že hodnota byla stanovena správně. Žalobce uvádí, že společnost CTP Property II celkovou hodnotu získaných nemovitostí financovala z 82% z cizích zdrojů (úvěry a jiné závazky u bank a úvěr u společnosti CTP Property LUX) a z 18% z vlastních zdrojů. Společnost CTP Property celkovou hodnotu získaných nemovitostí financovala z 84% z cizích zdrojů (úvěry a jiné závazky u bank a úvěr u společnosti CTP Property LUX) a z 16% z vlastních zdrojů. Žalobce má za to, že tento způsob financování pořízení nemovitostí (ať už přímo, či prostřednictvím koupě obchodních podílů a následnou fúzí) byl v roce 2007 ekonomicky odůvodněný. Ani dnes není výjimečné, že banky financují pořízení nemovitosti v rozmezí 80% až 90% hodnoty nemovitosti a fyzické osoby si pak mohou úroky odečítat od daňového základu, aniž by dokonce musely mít tyto úroky souvislost se zdanitelnými příjmy.

Předmětné jednání společnosti CTP Property II, CTP Property jako právních předchůdců žalobce ve vzájemné souvislosti s jednáním společností CTP Property N. V. a CTP Property LUX (tj. založení společností CTP Property, CTP Property II, nákup obchodních podílů společností CTP Alpha, CTP Beta a CTP Gamma, novace závazků zaplatit kupní ceny s odloženou splatností do závazků z úvěrů a sloučení se společnostmi CTP Alpha, CTP Beta a CTP Gamma) sledovalo zcela legitimní komerční cíl nejen pro společnosti CTP Property a CTP Property II, které získaly uvedené nemovitosti, ale i pro konečné akcionáře celé skupiny. Tím cílem bylo vytvořit strukturu, která oddělí pronajímané nemovitosti generující stabilní výnos od developerských aktivit společnosti CTP Invest, spol. s r. o., sladí korporátní struktury s nizozemským (i evropským) právem, která vytvoří jasnou řídicí strukturu, sestávající z představenstva a dozorčí rady, která umožní zaměstnancům a významným poradcům získat podíl na výsledcích hospodaření skupiny, která umožní získat financování na úrovni skupiny, aniž by banky přihlížely k ostatním aktivitám společností Finspel B. V. a Remon L. Vos Real Estate B.V. a k jejich finanční situaci, a která umožní vstup na burzu. Z pohledu akcionářů společností CTP Property II, CTP Property a CTP Property VII jako právních předchůdců žalobce (tj. společnosti CTP Property LUX a nepřímo i CTP Property N. V.), i samotného žalobce, výše popsané jednání k naplnění vymezených cílů směřovalo, neboť nemovitosti, přinášející příjem, byly vlastnický odděleny od developerské činnosti, kterou se dále zabývá společnost CTP Invest, spol. s r. o.; prostřednictvím nizozemské holdingové a řídicí společnosti CTP Property N. V. bylo umožněno zaměstnancům a významným poradcům získat až 5% podíl na výsledcích skupiny; víceúrovňová holdingová struktura (zahrnující společnost CTP Property LUX) má větší potenciál získávat financování pro celou skupinu na jednotlivých úrovních holdingu

(potvrzeno financováním ze strany Citibank a Erste); po následném rozdělení společnosti CTP Property II a CTP Property odštěpením došlo k oddělení jednotlivých nemovitostních projektů a jejich financování; prostřednictvím nizozemské holdingové a řídicí společnosti CTP Property N. V., jejíž akcie bylo možno registrovat na burze, byl možný vstup na burzu (ten se však z důvodu finanční krize nakonec neuskutečnil).

Žalobce též dodal, že v posuzovaném zdaňovacím období zahrnul do svých zdanitelných výnosů a do základu daně i částku 27 260 806,55 Kč, která odpovídala výnosu z kursového zisku účtovaného v souvislosti s úvěry. Žalobcovo jednání tedy pro něj znamenalo i určité daňové zatížení. Pokud žalovaný i správce daně vyhodnotili tento vliv úvěru jako daňově relevantní, postrádá smysl, aby související úroky byly vyloučeny z nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Žalobce nesouhlasí s tím, jak žalovaný hodnotil e-mail ze dne 20. 11. 2008 mezi panem M. a panem V. Tento e-mail se vztahuje k daňovým poplatníkům odlišným od žalobce a od společností CTP Property LUX a CTP Property N. V. Tento e-mail se měl podle žalobce vztahovat ke společností: CT Brno Heršpická, spol. s r. o., Retail Příbram, spol. s r. o., CTFinance, s. r. o., CT Iota, spol. s r. o., CT Rho, spol. s r. o., CT Soběslav, spol. s r. o., CT Radotín, spol. s r. o. (v současné době CT Retail, s. r. o.), CTPark Bor, spol. s r. o., CT Borská pole, a. s., Retail Kopřivnice, spol. s r. o. a CTP Heršpická, spol. s r. o. Tyto společnosti jsou podle žalobce v e-mailu označeny jako „SPV“. Dále se e-mail týká společníků shora uvedených společností, a sice společností Immorent International Holding GmbH a CTP Finance, a. s. V podrobnostech žalobce odkázal na podrobné vysvětlení, uvedené v odvolání.

Žalobce odkazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2010, č. j. 1 As 70/2008 – 74, publikované pod č. 2099/2010 Sb. NSS, ze kterého se podává, že zneužití práva je jednání, které práva vědomě a záměrně využívá v rozporu s jeho smyslem a účelem. Žalovaný ani správce daně však v řízení neprovedli žádné důkazy, týkající se této subjektivní stránky jednání žalobce ve vztahu k popsanému jednání samotného žalobce a ve vztahu k popsanému jednání spojených osob. Naplnění subjektivní stránky institutu zneužití práva v podobě vědomosti a záměrnosti zůstalo podle žalobce neodůvodněno.

Žalobce dále tvrdí, že ve vztahu k jeho jednání nemůže být tvrzeno, že by hrubě odporovalo principu rozumného uspořádání společenských vztahů. Žalobce objektivně vynakládal úroky z úvěrů, a proto byl jeho disponibilní příjem o tyto úroky nižší. Částku odpovídající těmto úrokům nemohl žalobce nijak jinak využít. Bez úvěrů úročeného úroky by pak neměl žádné příjmy, které by mohly podléhat dani. Žalobce je přesvědčen, že pokud byl jeho reálný příjem objektivně snížen o úroky, nemohl jejich uplatněním do nákladů jednat způsobem hrubě odporujícím principu rozumného uspořádání společenských vztahů či způsobem, který nedůvodně přináší prospěch daňovému subjektu na úkor ostatních členů společnosti. Fúze navazující bezprostředně na pořízení obchodních podílů je obvyklým způsobem nabytí majetku a závazků jiné obchodní společnosti a tento způsob nabytí majetku a jeho financování cizími zdroji nepřináší neodůvodněný prospěch daňovému subjektu. V daňové oblasti platí, že daňoví poplatníci si mohou uspořádat svoje podnikání tak, aby si snížili svou daňovou povinnost. Neexistuje žádná povinnost podnikat takovým způsobem, aby se zvýšil daňový příjem státu. K tomu žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2011, č. j. 7 Afs 4/2011 – 72 a na rozsudek téhož soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010 – 68. Žalobce tvrdí, že právě § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, omezující uplatnění finančních nákladů na úvěry a půjčky

od spojených osob do daňových nákladů má za cíl takto velmi detailně (až technicky) upravit danou záležitost. Zákonodárce si byl vědom toho, že mohou nastat určité případy, kdy by daňová uznatelnost úroků mohla být v rozporu s účelem zákona o daních z příjmů; tyto případy však jednoznačně vymezil právě v citovaném ustanovení. V § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů podle názoru žalobce zákonodárce 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. Zákonodárce tedy jasně vytyčil hranice (ne)uznatelnosti finančních nákladů na úvěry a půjčky poskytnuté spojenými osobami; tím i předešel neostřemu vymezení možného zneužití práva. Pokud tedy žalobce podmínkám § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů v posuzovaném zdaňovacím období dostál, nelze jeho jednání hodnotit jako zneužití práva.

Žalobce má za to, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nezkoumal, zda byly naplněny podmínky uplatnění institutu zneužití práva (s důsledkem, že jednání je pouze zdánlivě v souladu s právní normou), jak jsou chápány v judikatuře Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU.

Žalobce v žalobě dále tvrdil, že fúze navazující bezprostředně na pořízení obchodních podílů v obchodních společnostech je důvodná a obvyklá. Žalobce nesouhlasí s kritikou postupu svých právních předchůdců společností CTP Property II a CTP Property při nákupu obchodních podílů společností CTP Gamma, CTP Alpha a CTP Beta a následném sloučení fúzí s těmito společnostmi. Podle jeho názoru jde o naprosto logické, běžné a plně legitimní nabytí majetku, práv a závazků nabývané společnosti, pokud z jakéhokoli důvodu není nabývaná společnost připravena uzavřít s daňovým subjektem smlouvu o prodeji celého svého podniku a její společníci jsou však připraveni převést na daňový subjekt veškeré podíly nabývané společnosti. Pokud by společnosti CTP Property II a CTP Property před uskutečněním fúze se společnostmi CTP Gamma, CTP Alpha a CTP Beta nenabyla jejich obchodní podíly, nemohly by reálně ovlivnit schválení fúze valnými hromadami; díky svému postupu mohly společnosti CTP Property II a CTP Property v jednotlivých společnostech vykonávat práva společníka. Žalobce tvrdí, že pokud by majoritními vlastníky společností CTP Alpha, CTP Beta a CTP Gamma zůstaly společnosti Finspel B. V. a Remon L. Vos Real Estate B. V., pak by nebylo možno provést plánovanou restrukturalizaci skupiny CTP a vytvoření skupiny kolem CTP Property N. V. Skutečnost, na kdy byl stanoven rozhodný den fúzí, na této úvaze ničeho nemění. Institut rozhodného dne má význam pouze účetní. Rozhodný den však neznamená, že by společnost CTP Property II či CTP Property nabyla majetek, práva a závazky slučovaných společností zpětně k rozhodnému dni, jak se snaží naznačit žalovaný. Majetek, práva a závazky slučovaných společností přešly na společnost CTP Property II a CTP Property až ke dni zápisu fúze do obchodního rejstříku. Společnosti CTP Property II a CTP Property nákupem obchodních podílů společností CTP Gamma, CTP Alpha a CTP Beta a následnou fúzí sloučením nabyla ve dvou krocích majetek, práva a závazky nabývaných společností. Žalobce poukázal na to, že takový postup není v praxi vůbec neobvyklý, což doložil výčtem obchodních společností, které v letech 2005 až 2008 postupovaly při nabývání obchodních podílů a při fúzi obdobným způsobem. Výpisy z obchodního rejstříku konkrétně vyjmenovaných společností navrhl žalobce k provedení důkazu.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí rozporoval i přeměnu závazků zaplatit kupní ceny za podíly ve společnostech CTP Alpha, CTP Beta a CTP Gamma na úročený závazek z úvěrů. Ve smlouvách o úvěru se uvádí, že „na základě této smlouvy nedojde k žádnému skutečnému

převodu finančních částek“. Tato pasáž se zcela zřetelně týká způsobu, jakým měly být úvěry na základě těchto smluv poskytnuty. Tímto způsobem se kompenzovaly závazky společností CTP Property II a CTP Property vůči CTP Property LUX a závazek této společnosti poskytnout společnostem CTP Property II a CTP Property úvěry na základě smluv o úvěru. Žalobce tvrdí, že citovaná věta se nijak nevztahovala ke způsobu, jakým měla být splácena jistina úvěrů a úroky z ní; to zcela účelově implikoval žalovaný.

Žalovaný dále v napadeném rozhodnutí zpochybnil podmínky poskytnutých úvěrů s tím, že jsou nepřiměřené a ne zcela obvyklé. Žalovaný především tvrdil, že jistina ani úroky nebyly spláceny formou peněžních převodů, nebyly sjednány žádné sankce za neplnění, byl sjednán úrok 12 EURIBOR + 3%, splatnost 180 měsíců, úvěr nebyl zajištěn, a úrok a jistina měly být uhrazeny až po splnění všech ostatních peněžitých závazků. Žalobce však tvrdí, že podmínky úvěru nejsou nepřiměřené či neobvyklé. Smlouvy o úvěru stanovovaly pevné datum splatnosti celé jistiny po 180 měsících od uzavření smlouvy s tím, že úroky jsou splatné pátý pracovní den každého kalendářního čtvrtletí. Smlouvy o úvěru též obsahují zajištění ve formě závazku neprodat ani jinak nepřevést obchodní podíly ve společnostech CTP Alpha, CTP Beta a CTP Gamma. Na žádost věřitele by byl žalobce povinen poskytnout jakékoliv další zajištění. Smlouvy též obsahují výčet porušení smluvních povinností, při kterých by mohl věřitel požadovat okamžité splacení celého nebo části úvěru. Smlouvy o úvěru též obsahují ustanovení o úrocích z prodlení. Podle žalobce je běžné, že daňové subjekty získávají prostředky od akcionářů nejen formou vkladu do základního kapitálu, nýbrž i formou úvěrů a půjček. Výši úvěrů přitom žalovaný ani správce daně nerozporoval. Žalobce úroky a část jistiny splácel zápočtem na pohledávky, které mu vznikaly za společností CTP Property LUX. Podle žalobce není podstatné, jakou formou byl úvěr splácen, přičemž započtení je způsob téměř ekvivalentní formě splacení převodem na účet. Žalobce je přesvědčen, že stabilní příjem z pronájmů nemovitostí, které získal, umožní splatit úvěr i s úroky v době jeho splatnosti.

Žalovaný žalobci vytknul formálnost některých jeho kroků, resp. kroků jeho právních předchůdců. Žalobce tvrdí, že se jeho právní předchůdci společnosti CTP Property II a CTP Property (resp. CTP Property VII) ani on žádného formálního či simulovaného právního jednání nedopustili. Společnosti CTP Property a CTP Property II skutečně nabyly obchodní podíly, závazek zaplatit kupní ceny za obchodní podíly byl skutečně nahrazen závazkem z úvěrů, společnost CTP Gamma se sloučila se společností CTP Property II, společností CTP Alpha a CTP Beta se sloučily se společností CTP Property. Při daňové kontrole nebyl proveden jediný důkaz, který by svědčil o tom, že by vůle společnosti CTP Property či CTP Property II nesměřovala k popsáným právním úkonům a zamýšlela cokoli jiného. Žalobce navíc doplňuje, že formálnost určitého úkonu není podmínkou uplatnění doktríny zneužití práva, nýbrž podmínkou aplikace ustanovení o přednosti skutečného obsahu právního úkonu nad stavem formálně právním. I kdyby společnost CTP Property LUX vůbec neexistovala a úvěry by poskytla přímo CTP Property N. V., nebyl by z pohledu žalobce v řešení otázky, zda úroky naplňují podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, žádný rozdíl.

Žalobce nesouhlasí se závěry žalovaného o nevýhodnosti a neekonomičnosti způsobu financování žalobce, když žalovaný žalobci vytýkal, že ze strany jeho právních předchůdců společností CTP Property II a CTP Property byl zvolen způsob financování založený na existenci nízkého vlastního kapitálu a vysokých cizích zdrojů (vysoký úvěr od mateřské společnosti; dluhové financování firmy neboli tzv. daňový štít). Žalobce tvrdí, že záleželo čistě na podnikatelském rozhodnutí jeho právních předchůdců, zda bude pro ně výhodnější financovat svou činnost z vlastních zdrojů či z cizích. I podle judikatury je mnohdy

z ekonomického hlediska výhodnější využití cizích zdrojů financování. V této souvislosti žalobce citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2010, č. j. 5 Afs 25/2009 – 98, publikovaného pod č. 2070/2010 Sb. NSS. Společnosti CTP Property II a CTP Property využily svého práva výběru způsobu financování a nákup obchodních podílů financovaly kombinací vlastního a cizího kapitálu. Obě společnosti se též musely přizpůsobit preferenci svého akcionáře, společnosti CTP Property LUX, který bral v úvahu i možné konsekvence teoreticky možného insolvenčního řízení a svého postavení v tomto řízení. V daňové oblasti byla volnost výběru způsobu financování omezena pouze § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, a to v té míře, v jaké celková výše úvěru přesahovala čtyřnásobek vlastního kapitálu žalobce. Poté, co žalobce převzal část úvěrů a platil z nich úroky, dodržel v rámci svého postupu pravidla tzv. nízké kapitalizace, což potvrdil i správce daně a žalovaný.

Žalovaný především vycházel z toho, že úroky placené žalobcem společností CTP Property LUX nebylo možno podřadit pod náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. S tím žalobce nesouhlasí a tvrdí, že záměr jeho právních předchůdců společností CTP Property a CTP Property II při nákupu obchodních podílů společností CTP Alpha, CTP Beta a CTP Gamma (a následně při získání majetku, práv a závazků, vč. práv a povinností z nájemních smluv) směřoval k dosažení zdanitelných příjmů, plynoucích z nájemného z nabytých nemovitostí; mezi vynaloženými náklady a získanými příjmy je podle žalobce přímý a bezprostřední vztah. Některé nemovitosti následně při odstěpení žalobce od společnosti CTP Property II přešly do jeho majetku, a tak příjem z nájemného získal i sám žalobce. Obdobně tomu bylo i v případě odstěpení společnosti CTP Property VII od společnosti CTP Property a následné fúze společností CTP Property VII se žalobcem, kdy se žalobce stal univerzálním právním nástupcem zanikající společnosti. Žalovaný žalobci vytknul, že neprokázal splnění podmínek uvedených v citovaném ustanovení zákona o daních z příjmů. V této souvislosti žalobce odkázal na argumentaci, obsaženou v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 – 73, publikovaném pod č. 264/2004 Sb. NSS., a v rozsudku ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 – 82. Žalobce tvrdí, že jeho záměr a postup jasně směřoval k dosažení zdanitelných příjmů (konkrétně příjmů z nájemních smluv); vztah mezi náklady a zdanitelnými příjmy je tak přímý a bezprostřední. Kdyby společnosti CTP Property a CTP Property II obchodní podíly společností CTP Alpha, CTP Beta a CTP Gamma nekoupily a s těmito společnostmi se nesloučily, nedosáhly by příjmů z nájemného z nemovitostí, které zanikající společnosti do té doby vlastnily a pronajímaly.

Konečně žalobce v žalobě uváděl, že zákon o daních z příjmů nepodmiňuje daňovou uznatelnost určitého nákladu tím, že je jemu odpovídající příjem pro jiný subjekt zdanitelný. Žalovaný své závěry totiž opakovaně odůvodňoval i tím, že nedošlo ke zdanění úroků na úrovni CTP Property LUX ani na úrovni CTP Property N. V. Žalovaný žalobci vytýkal, že provedenou restrukturalizací došlo k optimalizaci daňové povinnosti v ČR, Lucembursku i Nizozemsku, jejímž výsledkem byla eliminace vzniku daňové povinnosti. Podle žalobce však úvaha o zdanění úroků na úrovni CTP Property LUX a CTP Property N. V. není vůbec relevantní. Žádné ustanovení zákona o daních z příjmů ani smluv o zamezení dvojího zdanění, kterými je ČR vázána, ani právo EU nepodmiňuje možnost uplatnit výdaj jako náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů skutečností, zda je tomuto výdaji odpovídající příjem zdaněn u jiného subjektu. Žalobce poukázal na čl. 24 odst. 3 Smlouvy mezi vládou České a Slovenské Federativní Republiky a vládou Lucemburského velkovévodství o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, podepsané dne 18. 3. 1991 a vyhlášené Sdělením ministerstva zahraničních věcí pod č. 79/1993 Sb. (dále jen „Smlouva o zamezení dvojího zdanění ČR –

Lucembursko“), a na čl. 26 odst. 3 Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, podepsané dne 4. 3. 1974 a vyhlášené vyhláškou ministra zahraničních věcí pod č. 138/1974 Sb. (dále jen „Smlouva o zamezení dvojího zdanění ČR – Nizozemí“). Žalobce je přesvědčen, že odkazované články těchto mezinárodních smluv neumožňují vyloučit z daňových nákladů žalobce úroky z úvěrů, poskytnutých akcionářem žalobce, pokud by obdobné úrokové náklady nebyly vyloučeny i u jiného daňového subjektu, který by se nacházel ve stejné situaci a uskutečnil stejná jednání, jen jeho akcionář by byl českým daňovým rezidentem. Žalobce tak uzavírá, že žalovaný porušil citované články mezinárodních smluv, když své závěry o zneužití práva opřel o způsob zdanění přímých a nepřímých akcionářů žalobce v Lucembursku a Nizozemí. Navíc úroky, přijaté společností CTP Property LUX byly v Lucembursku předmětem daně z příjmů právnických osob, což potvrzují i důkazy provedené správcem daně.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Žalovaný podtrhl, že je třeba celou transakci posuzovat jako celek. Přitom není možné akceptovat jednání daňového subjektu, které postrádá ekonomický smysl a jeho výsledkem je stav, který není v souladu s účelem zákona. Takové jednání je účelové a představuje zneužití daňového práva.

Žalovaný především uvedl, že zaúčtoval do daňově uznatelných nákladů úroky z úvěru na nákup majetkových podílů společnosti CTP Gamma a také část úroků z úvěru na nákup majetkových podílů společností CTP Alpha a CTP Beta. Předmětem daňové kontroly bylo prověřování existence úvěru na nákup majetkových podílů společností CTP Gamma, CTP Alpha a CTP Beta. Na žalobce po odštěpení části obchodního jmění společnosti CTP Property II přešla k rozhodnému dni 2. 1. 2008 část úvěru od mateřské společnosti CTP Property LUX, a to ve výši 10 000 000 EUR. Na základě projektu rozdělení odštěpením společnosti CTP Property došlo k rozhodnému dni 1. 1. 2008 k převedení části jmění i části úvěru na nástupnickou společnost CTP Property VII. Společnost CTP Property VII se k rozhodnému dni 1. 7. 2008 sloučila fúzí se žalobcem. Jako s univerzálním právním nástupcem. Žalobce za část zdaňovacího období od 1. 7. 2008 do 31. 12. 2008 zaúčtoval úroky z uvedeného úvěru ve výši 24 525 457,57 Kč jako 100% daňově uznatelné. Společnost CTP Property LUX je 100% akcionářem žalobce.

Ke skutkovému stavu tak, jak jej popisoval žalobce, žalovaný doplnil okolnosti ohledně postoupení pohledávky na úhradu kupní ceny za obchodní podíly společnosti CTP Gamma. Prodávající těchto obchodních podílů (Finspel B. V. a Remon L. Vos Real Estate B. V.) postoupili tyto pohledávky na nizozemskou CTP Property N. V. CTP Property N. V. vlastnila 100% akcií v lucemburské společnosti CTP Property LUX, která vlastnila 100% akcií společnost CTP Property II. Následně došlo k dalšímu postoupení pohledávky na úhradu kupní ceny obchodních podílů ze společnosti CTP Property N. V. na její dceřinou společnost CTP Property LUX. Pohledávka byla restrukturalizována na hybridní úvěr mezi mateřskou a dceřinou společností. Jelikož CTP Property LUX dále poskytla úročený dluh ve stejné výši žalobci, byly u společnosti CTP Property LUX úrokové příjmy z ČR téměř stejné jako úrokové náklady, směřující do Nizozemí. Výsledkem uvedené transakce pak byl nulový dopad do daňových povinností jako nizozemské společnosti, tak i lucemburské společnosti. Obdobný postup i důsledky se týkaly i případu společnosti CTP Property a jejího postupu při nákupu obchodních podílů společností CTP Alpha a CTP Beta a jich následné fúzi sloučením.

Žalovaný k jednotlivým žalobním bodům žalobce konstatoval, že nelze vycházet z toho, že by v odvolacím řízení rozhodovala úřední osoba vyloučená podle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Úkony Ing. N. byly pouhým přeposíláním korespondence v rámci simultánní daňové kontroly. V jejích přípisech nebyly obsaženy žádné příkazy či návody, jak při daňové kontrole postupovat a o dosažení jakého výsledku vyměřovacího řízení usilovat. K námitce protiústavnosti přijetí § 37b odst. 1 ZSDP ve formě přílepku odkázal žalovaný na usnesení Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. II. ÚS 3803/11, ve kterém neústavnost posuzovaného ustanovení nebyla shledána.

Ke konceptu zneužití práva se žalovaný odvolal na odůvodnění svého rozhodnutí i na relevantní judikaturu. Žalovaný především konstatoval, že kdyby se právní předchůdci žalobce společnosti CTP Property II a CTP Property chovaly ekonomicky, tj. činily by jen takové úkony, které povedou k zabezpečení co nejpríznivější situace a postavení na trhu, nedošlo by z jejich strany k nákupu obchodních podílů společnosti CTP Gamma za cenu 120 000 000 EUR, a obchodních podílů společností CTP Alpha a CTP Beta za cenu 509 786 361 EUR, kteréžto ceny byly převedeny do úvěru od mateřské společnosti, když následně na základě smluv o fúzi došlo k procesu fúze těchto společností. Žalovaný uvedl, že kdyby zúčastněné subjekty jednaly v rámci svých běžných obchodních transakcí a s péčí řádného hospodáře, nemohl by vzniknout takový obchodní vztah, jakým byl úvěr přijatý českými dceřinými společnostmi od mateřské společnosti CTP Property LUX. Žalovaný dodal, že celá skupina CTP do doby provedené restrukturalizace vykazovala v ČR zisk. V situaci, kdy společnosti CTP Property a CTP Property II neměly dostatek finančních prostředků na koupi obchodních podílů a současně věděly, že majetek vlastněný společnostmi CTP Alpha, CTP Beta a CTP Gamma vstoupí do jejich majetku na základě fúze, jeví se žalovanému důvody celého postupu, uváděné těmito společnostmi a potažmo žalobcem, jako důvody marginální; ostatně těchto důvodů nebylo ani reálně dosaženo. Žalovaný též uvedl, že ze skutkového stavu vyplývá, že žádné finanční prostředky nebyly nikdy poskytnuty, prodej podílů proběhl mezi spřízněnými subjekty, k žádnému financování nedošlo a byla pouze vytvořena iluze financování. Přestože žalobce formálně splnil test nízké kapitalizace podle § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, musí být pro daňovou uznatelnost úroků jako nákladů splněny též podmínky § 24 odst. 1 téhož zákona. Podle žalovaného však žalobce, resp. jeho právní předchůdce, uměle navodil situaci, při níž vznikl úvěr a povinnost platit úroky; vzniklý úvěr však z ekonomického hlediska nedává smysl a nemá žádnou vazbu se zdanitelnými příjmy. Předmětná transakce nebyla provedena za ekonomickým účelem, nýbrž za účelem získání daňového zvýhodnění. Zásadním faktorem ovlivňujícím daňovou povinnost a vykazování obrovských ztrát jednotlivých společností skupiny CTP bylo jednoznačně úrokové zatížení z úvěru poskytnutého mateřskou společností a dále náklady v řádech milionů Kč, uplatněné v souvislosti s provedenou restrukturalizací. Žalobce neprokázal, že splnil podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

K navrhovanému důkazu o tom, že koupě obchodních podílů a následná zpětná fúze je běžná i u jiných společností, žalovaný uvedl, že z vybraných případů nelze vycházet, neboť nejsou známy konkrétní okolnosti, důvody a sjednané podmínky poukazovaných transakcí; nejsou známy ani daňové povinnosti vybraných daňových subjektů. K nepřiměřenosti a neobvyklosti podmínek, za kterých byly úvěry poskytnuty, žalovaný mimo jiné uvedl, že nedocházelo k žádným peněžním tokům v souvislosti se splátkami úvěru a úroků, nýbrž pouze ke kapitalizačním částí úvěru do vlastního kapitálu dlužníka z důvodu splnění testu nízké kapitalizace a částečně i k zápočtům s půjčkami vlastníků. Žalovaný též zpochybnil tvrzení žalobce, že úroky byly splatné pátý pracovní den každého kalendářního čtvrtletí. Žalovaný dále zdůraznil, že při celé transakci docházelo pouze k formálnímu převodu

majetku, neboť vlastnictví zůstalo nadále společností Finspel B. V. a Remon L. Vos Real Estate B. V., i když nepřímo prostřednictvím vlastněných a přímo řízených společností v Nizozemsku (CTP Property N. V.) a Lucembursku (CTP Property LUX). Žalovaný setrval na svém závěru, že předmětná obchodní transakce nebyla provedena za ekonomickým účelem, ale za účelem získání daňového zvýhodnění. Žalovaný podotkl, že společnosti CTP Property i CTP Property II splnily test nízké kapitalizace tím, že byl navýšen vlastní kapitál těchto společností na základě smlouvy o upsání akcií. V roce 2008 část těchto úvěrů přešla na žalobce, který si pak také uplatňoval úroky jako 100% daňově uznatelné.

Pokud žalobce namítal, že byla porušena určitá ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění, uzavřených mezi ČR a Nizozemskem a mezi ČR a Lucemburskem, pak žalovaný konstatoval, že v žádném případě nedošlo k porušení zákazu diskriminace. Žalobce jako daňový subjekt nebyl podroben žádnému tíživějšímu zdanění než v případě, že by poskytovatel úvěru byl český rezident. Žalovaný odkázal na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 18. 7. 2007 ve věci C-231/05, ve kterém se tento soud vyjadřoval k tzv. finančním převodům uvnitř skupiny. Žalovaný též dodal, že v rámci restrukturalizace skupiny nadnárodních podniků je nutné jednotlivé členy posuzovat jako samostatné subjekty spíše než neoddelitelné části jednoho sjednoceného podnikání; v důsledku toho pak z pohledu převodních cen nestačí, aby restrukturalizační ujednání dávalo komerční smysl jako celek pro skupinu.

S ohledem na změnu struktury orgánů finanční správy a změnu jejich kompetencí, byl krajský soud nejprve povinen posoudit, zda nedošlo ke změně, která by vyústila ve změnu na straně pasivně legitimovaného účastníka soudního řízení. Napadené rozhodnutí vydalo Finanční ředitelství v Brně. Zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, došlo s účinností od 1. 1. 2013 ke zřízení Odvolacího finančního ředitelství, na něhož přešla i dosavadní působnost zaniklého Finančního ředitelství v Brně (§ 7 a § 19 citovaného zákona). Procesní nástupnictví na straně žalovaného je výslovně upraveno v § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Podle tohoto ustanovení je žalovaným správní orgán, který rozhodl v posledním stupni, nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla. Na základě tohoto ustanovení se stává žalovaným přímo ze zákona ten správní orgán, na něhož působnost v dané věci přešla, tedy Odvolací finanční ředitelství.

K procesnímu postupu krajský soud konstatuje, že usnesením ze dne 16. 11. 2012, č. j. 10 Af 564/2012 – 126, řízení přerušil, neboť žalobce podal podnět k nařízení přezkoumání napadeného rozhodnutí podle § 121 a násl. daňového řádu. Generální finanční ředitelství sdělením ze dne 6. 2. 2014, č. j. 6836/14/7001-11000-012138, neshledalo po předběžném posouzení věci podnět důvodným. Usnesením ze dne 7. 3. 2014, č. j. 10 Af 564/2012 – 152, krajský soud rozhodl o pokračování v řízení.

Ze správního spisu vyplynuly pro nyní projednávanou věc následující podstatné skutečnosti: Protokolem o ústním jednání ze dne 26. 10. 2009, č. j. 28864/09/092930709220, zahájil správce daně podle § 12 ZSDP u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 18. 12. 2007 do 31. 12. 2007, od 1. 1. 2008 do 1. 1. 2008, od 2. 1. 2008 do 30. 6. 2008 a od 1. 7. 2008 do 31. 12. 2008. Dne 5. 5. 2011 byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění podle § 88 daňového řádu (protokol ze dne 5. 5. 2011, č. j. 26979/11/092930709220). Na žádost žalobce mu byla stanovena lhůta k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění, a to do 7. 7. 2011 (rozhodnutí správce daně ze dne 16. 5. 2011, č. j. 27826/11/092930709220). Dne 7. 7. 2011 podal žalobce písemné

vyjádření k výsledku kontrolních zjištění (protokol ze dne 7. 7. 2011, č. j. 36456/11/092930709220). Zpráva o daňové kontrole č. j. 47156/11/092930709220 byla se žalobcem projednána dne 19. 9. 2011, o čemž byl sepsán protokol z téhož dne pod č. j. 47163/11/092930709220. Zástupce žalobce při projednání zprávy o daňové kontrole konstatoval, že nesouhlasí se závěry ve věci daňové neuznatelnosti úroků z úvěru, poskytnutého společností CTP Property LUX. Dne 22. 9. 2011 vydal správce daně dodatečný platební výměr pod č. j. 47739/11/092970305959, kterým byla žalobci za zdaňovací období od 1. 7. 2008 do 31. 12. 2008 podle § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu na dani z příjmů právnických osob z moci úřední snížena daňová ztráta o částku 24 525 458 Kč; podle § 37b odst. 1 písm. c) ZSDP ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu žalobci současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 5% z částky dodatečně snížené daňové ztráty, tj. 1 226 272 Kč. Odůvodnění dodatečného platebního výměru odkazovalo na zprávu o daňové kontrole. Dne 7. 11. 2011 podal žalobce u správce daně odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru (protokol ze dne 7. 11. 2011, č. j. 52226/11/092930709220), které doplnil několika dalšími podáními. Dne 28. 8. 2012 bylo vydáno napadené rozhodnutí, kterým žalovaný odvolání žalobce zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný podrobně rozepsal průběh zkoumané transakce i vlastnickou strukturu skupiny CTP v letech 2006 až 2008. Žalovaný se zabýval dopady celé transakce na daňové povinnosti žalobce. Celou transakci vyhodnotil správce daně i žalovaný jako transakci účelovou, provedenou tak, aby výsledkem bylo získání daňového zvýhodnění celé skupiny CTP. Tento postup shledal žalovaný 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. Žalovaný 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 žalovaný za zneužití práva. Bylo konstatováno, že žalobce sice formálně naplnil podmínky stanovené zákonem o daních z příjmů k tomu, aby mohl uplatnit úroky z úvěru do nákladů v rámci tzv. nízké kapitalizace [§ 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů], nicméně neprokázal souvislost mezi vznikem úvěru a povinností platit úroky a jeho zdanitelnými příjmy. S ohledem na skutkové okolnosti případu bylo uplatnění úroků z úvěrů považováno nikoliv za výkon práva, nýbrž za jeho zneužití. Uvedené úvěry byly považovány daňovými orgány za součást uměle vytvořené situace tak, aby bylo získáno daňové zvýhodnění u českých společností skupiny CTP, zatímco u ostatních zúčastněných společností nedošlo ke zdanění jakékoliv transakce ve vztahu k nákupu a prodeji obchodních podílů. Žalovaný konstatoval, že povaha právních, hospodářských i personálních vztahů mezi dotčenými hospodářskými subjekty a transakce prodeje obchodních podílů ukazují na to, že nebyly uskutečněny za obvyklých obchodních podmínek a že získání daňového zvýhodnění představovalo hlavní sledovaný cíl. Zneužívající účel spatřoval žalovaný v okolnostech, za kterých nelze celou transakci objektivně vysvětlit jinak, než jako snahu o získání daňového zvýhodnění.

Žalovaný též uvedl, že výsledkem celé restrukturalizace skupiny CTP, byla optimalizace daňové povinnosti v ČR, Lucembursku a Nizozemsku, jejímž výsledkem byla eliminace vzniku daňové povinnosti. Daňová uznatelnost byla u českých společností splněna výší vlastního kapitálu, který byl navýšen právě z přecenění portfolia, které bylo předmětem jak koupě podílů, tak i následné fúze stejných podílů. Správci daně vznikly oprávněně pochybnosti o tom, jaký byl ekonomický důvod pro tuto transakci a kdo měl z uvedených transakcí prospěch, když majetek společnosti zůstal zcela nedotčen, změnili se pouze vlastníci

společností, ale to jen formálně, neboť to byli neustále pan V. a pan M., pouze pod názvem jiné společnosti.

Žalovaný vzal na jedné straně v úvahu právními předchůdci žalobce tvrzené důvody pro uskutečnění zkoumané transakce prodeje a nákupu obchodních podílů, k jejichž naplnění a uskutečnění fakticky nedošlo, a na druhé straně vzal v úvahu daňový dopad na české subjekty. Na základě této úvahy pak žalovaný učinil závěr, že hlavním důvodem byla daňová optimalizace a další ekonomické důvody byly vedlejší a pouze doplňovaly důvod hlavní. To vše žalovaný hodnotil na pozadí podmínek sjednaných úvěrů od mateřské společnosti, zejména ve vztahu k ujednání o jeho splácení a skutečnému splácení, které fakticky probíhalo formou zápočtu či kapitalizací pohledávky. Zápočet je legální formou úhrady závazku, nicméně je nutno vzít v potaz, že úvěr se jiným způsobem než zápočtem nesplácel, a žalobci ani za nesplácení nehrozily žádné sankce, což jednoznačně svědčí o neobvyklosti transakce. Žalovaný hodnotil podmínky úvěrů a shledal je nerentabilními a bez komerčního smyslu. Za obdobných podmínek by banka úvěr neposkytla, či v takové výši ani úvěry neposkytuje.

Žalovaný aproboval závěry správce daně, který nezpochybňoval ekonomické důvody vzniku společnosti CTP Property N. V. ani tvrzený plánovaný vstup na burzu. Správce daně však zpochybnil způsob provedení restrukturalizace ve formě nákupu obchodních podílů společností CTP Alpha, CTP Beta a CTP Gamma a dále zpochybnil důvodnost vzniku společnosti CTP Property LUX. Restrukturalizace totiž mohla být vyřešena ekonomičtěji, tj. bez vzniku obrovských nákladů na splácení úvěrů a úroků, a to přímou fúzí daných společností. Právní předchůdci žalobce sice provedli fúzi, ale až v okamžiku neekonomického odkoupení obchodních podílů. Právní předchůdci žalobce tedy postupovali účelově, neboť hlavním účelem jejich postupu bylo získání daňového zvýhodnění ve formě snížení základu daně a možnosti odklonění finančních prostředků z ČR do zahraničí k mateřským společnostem, kde díky vytvořené struktuře tyto finanční prostředky nepodléhaly zdanění. Vznik společnosti CTP Property LUX považoval žalovaný za účelový, neboť tato společnost vznikla z důvodu optimalizace daňových povinností bez jiného důležitého ekonomického důvodu.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.).

Žaloba není důvodná.

Krajský soud se nejprve zabýval tvrzenou vadou řízení, spočívající v tom, že v rozporu s § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu se na vydání napadeného rozhodnutí podílela úřední osoba, která vykonávala konkrétní procesní úkony v rámci daňové kontroly. Konkrétně mělo jít o vedoucí oddělení daně z příjmů právnických osob žalovaného, která dala pokyn správci daně, aby zahájil daňovou kontrolu, vymezila předmět této kontroly a kontrolovaná období a opakovaně se podílela na opatřování důkazů v rámci daňové kontroly. Skutečnost, že napadené rozhodnutí vydala podjatá úřední osoba, žalobce zjistil až po doručení napadeného rozhodnutí z jeho písemného vyhotovení.

Podle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu platí, že *úřední 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.*

Krajský soud ze správního spisu zjistil, že přípisem ze dne 3. 9. 2009, č. j. 39/70523/2009-393, oslovilo Ministerstvo financí Finanční ředitelství v Brně s žádostí o simultánní daňovou kontrolu. Podnět k provedení multilaterální daňové kontroly podala nizozemská daňová správa, a to v souladu se směrnicí Rady 77/799/EHS, v návaznosti na Memorandum o vzájemné spolupráci mezi ČR a Nizozemím. Přípisem ze dne 15. 9. 2009, č. j. 15093/09-1200-703150, Finanční ředitelství v Brně přeposlalo obdržené dokumenty místně příslušnému správci daně (Finanční úřad v Humpolci) se žádostí o poskytnutí stanoviska, zda by provedení simultánní daňové kontroly žalobce mohlo být pro českou daňovou správu přínosné. Tento přípis podepsala Ing. N. Přípisem ze dne 12. 10. 2009, č. j. 28581/09/092930303448, správce daně, odpověděl Finančnímu ředitelství v Brně, že po provedené analýze dospěl k závěru, že případná simultánní daňová kontrola u žalobce by mohla být pro českou daňovou správu přínosná. Toto sdělení správce daně přeposlalo Finanční ředitelství v Brně přípisem ze dne 12. 10. 2009, č. j. 16318/09-1200-703150, Ministerstvu financí se žádostí o sdělení informací ve vztahu k simultánní daňové kontrole v termínu do 10. 11. 2009. Přípisem ze dne 5. 11. 2009, č. j. 39/83104/2009-393, informovalo Ministerstvo financí Finanční ředitelství v Brně o tom, že zaslali nizozemské daňové správě veškeré informace k posouzení a že v souvislosti se zahájením simultánní daňové kontroly se v nejbližší době pravděpodobně uskuteční schůzka obou zainteresovaných daňových správ za účelem sdělení dalších podrobností případu. Uvedený přípis přeposlalo Finanční ředitelství v Brně správci daně přípisem ze dne 11. 11. 2009, č. j. 17675/09-1200-703150, s tím, že je nutné na základě zjištěných skutečností zahájit daňovou kontrolu u vytypovaných daňových subjektů do konce listopadu 2009 a že se daňová kontrola má týkat zejména daně z příjmů za zdaňovací období let 2006 až 2008, a to v závislosti na datum založení společností. Tento přípis podepsala Ing. N. Dále přípisem ze dne 8. 4. 2010, č. j. 5511/10-1200-703150, zaslalo Finanční ředitelství v Brně správci daně dokumenty zaslané nizozemskou stranou s tím, že tyto informace mohou být použity pro účely čl. 28 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění ČR – Nizozemí. Přípis podepsala Ing. N. Přípisem ze dne 13. 9. 2010, č. j. 13387/10-1200-703150, zaslalo Finanční ředitelství v Brně správci daně dokumenty zaslané nizozemskou stranou s tím, že tyto informace mohou být použity pro účely čl. 28 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění ČR – Nizozemí. Součástí postupovaných dokumentů byly i odpovědi nizozemské daňové správy na otázky české daňové správy a dále i otázky a požadavky ze strany nizozemské daňové správy. Tento přípis podepsala Ing. N. Přípisem ze dne 22. 12. 2010, č. j. 19109/10-1200-703150, postoupilo Finanční ředitelství v Brně správci daně dokumenty, zaslané nizozemskou stranou. Tento přípis podepsala Ing. N. Přípisem ze dne 6. 1. 2011, č. j. 274/10-1200-703150, zaslalo Finanční ředitelství v Brně správci daně dokumenty zaslané lucemburskou daňovou správou s tím, že tyto informace mohou být použity pro účely čl. 26 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění ČR – Lucembursko. Tento přípis podepsala Ing. N. Přípisem ze dne 20. 4. 2011, č. j. 5431/11-1200-703150, zaslalo Finanční ředitelství v Brně správci daně dokumenty zaslané nizozemskou stranou s tím, že tyto informace mohou být použity pro účely čl. 28 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění ČR – Nizozemí. Tento přípis podepsala Ing. N. Přípisem ze dne 15. 12. 2011, č. j. 15632/11-1200-703150, tlumočilo Finanční ředitelství v Brně žádost nizozemské daňové správy o prověřených určitých transakcí. Tento přípis podepsala Ing. N. Ing. N. následně dne 28. 8. 2012 elektronicky podepsala napadené rozhodnutí.

Na základě uvedeného krajský soud zhodnotil, že napadené rozhodnutí nevydala podjatá úřední osoba. Nelze totiž vycházet z toho, že by se Ing. N. podílela na daňové kontrole, kterou prováděl správce daně. Ing. N. zprostředkovávala výměnu informací mezi správcem daně, Ministerstvem financí a nizozemskou a lucemburskou daňovou správou. Krajský soud je toho názoru, že Ing. N. neinstruovala správce daně v tom smyslu,

kdy má zahájit daňovou kontrolu, v jakém rozsahu a za jaká období. Podnět k prověření daňových povinností skupiny kolem právních předchůdců žalobce společností CTP Property a CTP Property II vzešel ze strany nizozemského správce daně, který žádal o provedení simultánní daňové kontroly. Právní předchůdci žalobce, zdaňovací období i skutečnosti, které je nutno prověřit, byly definovány již v žádosti nizozemské strany o simultánní daňovou kontrolu; současně bylo požádáno i o kontrolu všech dalších společností či osob, které mohou být spojeny se společností CTP Property. Tato žádost byla pouze postoupena správci daně, nechť se k předestřeným skutečnostem vyjádří, zda je vhodné daňovou kontrolu zahajovat. Správce daně sám po vlastní analýze vyhodnotil, že ve vztahu k právním předchůdcům žalobce i ve vztahu k žalobci je vhodné daňovou kontrolu zahájit; ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2006 přitom shledal, že je nutné ji zahájit nejpozději v listopadu 2009, a to bez ohledu na to, zda tato daňová kontrola bude prováděna jako simultánní (přípis ze dne 12. 10. 2009). Jestliže tedy následně Ing. N. v přípisu ze dne 11. 11. 2009 konstatovala nutnost zahájení faktických úkonů v rámci daňové kontroly do konce listopadu 2009, pak pouze vycházela z toho, co již sám vyhodnotil správce daně. V žádném případě se tedy nejednalo o zásah do kompetencí správce daně či o uložení instrukce správci daně, aby zahájil daňovou kontrolu. V ostatních případech komunikace mezi Ing. N. a správcem daně šlo o zprostředkování dokumentů, zasílaných od zahraničních daňových správ. V rámci simultánní daňové kontroly postupovaly české daňové orgány podle směrnice Rady č. 77/799/EHS, o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a podle zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů. Krajský soud tak dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí nevydala podjatá úřední osoba ve smyslu § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu.

V této souvislosti je ještě nutno doplnit, že na nyní posuzovanou situaci nedopadá žalobcem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2006, č. j. 2 Afs 143/2004 – 105, publikovaný pod č. 1620/2008 Sb. NSS. V nyní posuzovaném případě totiž nelze vycházet z toho, že by Ing. N. poskytovala konzultace správci daně o tom, jak má v rámci daňové kontroly postupovat a s jakým výsledkem má daňovou kontrolu ukončit. Ing. N. do samotného průběhu daňové kontroly v žádném případě nezasahovala, pouze nezávisle přeposílala dokumenty, které Finanční ředitelství v Brně prostřednictvím Ministerstva financí obdrželo od zahraničních daňových správ. Zásada dvojinstančnosti daňového řízení nebyla nikterak dotčena. Pro úplnost krajský soud doplňuje, že podjatost úřední osoby podle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu neshledalo ani Finanční ředitelství v Brně v rámci rozhodnutí o tom, zda je úřední osoba vyloučena ze dne 11. 12. 2012, č. j. 19012/12-1507-708893. Ani Generální finanční ředitelství ve sdělení k podnětu k přezkoumání rozhodnutí ze dne 6. 2. 2014, č. j. 6836/14/7001-11000-012138, neshledalo námitku podjatosti Ing. N. jako oprávněnou.

V rámci druhého žalobního bodu žalobce tvrdil, že penále mu bylo stanoveno na základě neústavně přijaté novely zákona. Žalobce namítal, že § 37b odst. 1 ZSDP, který byl v nyní projednávané věci aplikován podle § 264 odst. 13 daňového řádu, byl v legislativním procesu přijat jako nezákonný přílepek, a je proto neústavní. Krajský soud konstatuje, že totožnou námitku již vyřešil Nejvyšší správní soud, který v rozsudku ze dne 26. 10. 2011, č. j. 9 Afs 27/2011 – 68, konstatoval, 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.*“ Citovaný rozsudek Nejvyššího

správního soudu obstál následně v testu ústavnosti, neboť Ústavní soud ústavní stížnost, směřující proti tomuto rozsudku, spojenou s návrhem na vyslovení protiústavnosti § 37b ZSDP, usnesením ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. II. ÚS 3803/11, odmítl. Přitom Ústavní soud uvedl, že „ačkoliv lze souhlasit se stěžovatelkou, že předmětná právní úprava byla zákonodárcem přijata ve formě přílepku [tuto praxi podrobil Ústavní soud přesvědčivé kritice v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 77/06, N 30/44 SbNU 349], lze v nyní projednávané věci akceptovat závěr, že s ohledem na princip materiálního právního státu, právní jistoty a efektivní ochrany ústavnosti již nelze předmětnou novelu po mnoha letech po jejím přijetí toliko jen z procedurálních důvodů zpochybňovat (srov. analogicky nálezu sp. zn. Pl. ÚS 56/05, N 60/48 SbNU 873). Není možno navíc odhlédnout ani od toho, že v rozpravě v Poslanecké sněmovně Parlamentu České republiky byl ponechán politickým stranám prostor se k připravované novele vyjádřit (...).“ S ohledem na uvedené, vyhodnotil krajský soud předmětnou námitku jako nedůvodnou a pro stručnost žalobce v plném rozsahu odkázal na citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu i usnesení Ústavního soudu.

V nyní projednávané věci je spornou otázkou, zda se žalobce dopustil zneužití práva tím, že si v přiznání k dani z příjmů právnických osob za část zdaňovacího období od 1. 7. 2008 do 31. 12. 2008 zahrnul úroky ze smluv o úvěrech, částečně převzatých od právních předchůdců, a sice společnosti CTP Property II a společnosti CTP Property prostřednictvím CTP Property VII, a poskytnutého mateřskou lucemburskou společností CTP Property LUX, do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Podle žalovaného žalobce sice formálně naplnil podmínky stanovené zákonem o daních z příjmů k tomu, aby mohl uplatnit úroky z úvěru do nákladů v rámci tzv. nízké kapitalizace [§ 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů], nicméně neprokázal souvislost mezi vznikem úvěru a povinností platit úroky a jeho zdanitelnými příjmy (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů). S ohledem na skutkové okolnosti případu bylo uplatnění úroků z úvěru považováno žalovaným nikoliv za výkon práva, nýbrž za jeho zneužití. Uvedené úvěry byly považovány daňovými orgány za součást uměle vytvořené situace tak, aby bylo získáno daňové zvýhodnění u českých společností skupiny CTP. Krajský soud pro úplnost dodává, že určující pro posuzování celého případu je postup právních předchůdců žalobce společností CTP Property II a CTP Property, které posuzované úvěry sjednaly, avšak následně v rámci rozdělení společnosti CTP Property II odštěpením přešla část úvěru na žalobce a v rámci rozdělení společnosti CTP Property odštěpením přešla část úvěru na společnost CTP Property VII, s níž se žalobce sloučil fúzí. Žalobce si uplatňoval zaplacené úroky z části převzatých úvěrů do daňově uznatelných nákladů.

Zákaz zneužití práva je ve své podstatě nepsaným obecným principem právním, který se normativně projevuje rovněž v právu veřejném. V oblasti daňového práva je to především rozhodovací činnost soudů, která za účelem posuzování jednotlivých případů dospěla k vymezení pojmu zneužití práva. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48, publikovaném pod č. 869/2006 Sb. NSS, definoval zneužití práva jako situaci, „kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady *lex specialis derogat legi generali* vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním (viz. Knapp, V.: *Teorie práva*. C. H. Beck, Praha, 1995, s. 184-185). Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu. Právo je jedním ze společenských normativních systémů; je tedy nerozlučně spjata s existencí společnosti, kterou svým regulativním

působením významně ovlivňuje. (...) V tomto svém regulativním působení musí právo 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. Při 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.“

K výkladu zásady zákazu zneužívání práva významně přispěl i Soudní dvůr EU. V daňové oblasti nelze nezmínit (žalobcem i žalovaným připomínaný) rozsudek ve věci Halifax ze dne 21. 2. 2006, C-255/02. S odkazem na svoji předcházející judikaturu (rozsudky ze dne 11. 10. 1977, Cremer, 125/76, Recueil, s. 1593, bod 21; ze dne 3. 3. 1993, General Milk Products, C-8/92, Recueil, s. I-779, bod 21, a Emsland-Stärke, ze dne 14. 12. 2000, C-110/99, Recueil, s. I-11569, bod 51) Soudní dvůr EU uvedl, že použití právní úpravy Společenství nemůže jít tak daleko, aby zahrnovalo zneužívající praktiky hospodářských subjektů, tedy plnění, jež nejsou uskutečněna v rámci obvyklých obchodních podmínek, nýbrž pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené právem Společenství. Znaky zneužití práva v oblasti daňového práva předtím výstižně vyjádřil ve stanovisku k věci Halifax generální advokát, jehož právní závěry Soudní dvůr EU fakticky přejal do svého rozhodnutí. „S odkazem na rozsudek ve věci Emsland Stärke uvedl (viz bod 67 stanoviska), že při posuzování zneužití práva je třeba stanovit, zda existuje kombinace objektivní okolnosti (i přes formální splnění podmínek stanovených dle pravidel Společenství, nebylo dosaženo účelu těchto pravidel) a subjektivního prvku (cílem je získání výhody ze stanovených pravidel umělým vytvořením podmínek pro její získání). Jak uvedl generální advokát, není to úmysl, co je určující pro posouzení zneužití. Záleží především na tom, zda činnost objektivně nemá žádné jiné vysvětlení než zajistit daňové zvýhodnění (bod 70). Za předpokladu, že se zjistí, že tyto objektivní okolnosti existují, musí být přijat závěr, že osoba, která se dovolává doslovného znění ustanovení práva Společenství, aby uplatnila právo, které je v protikladu ke svým účelům, si nezaslouží takové právo mít (bod 71).“ (citováno z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010 – 68).

Otázku naplnění předpokladů vedoucích k závěru o zneužití práva, jak je nastínil Soudní dvůr EU především v rozhodnutí Halifax, je třeba zkoumat i v nyní posuzovaném případě. V této souvislosti krajský soud předesílá, že má za to, že žalovaný se naplněním předpokladů institutu zneužití práva podrobně zabýval a neobstojí námitka žalobce, že tomu tak není.

Žalobce za část zdaňovacího období od 1. 7. 2008 do 31. 12. 2008 zahrnul do daňově uznatelných nákladů úroky z úvěru ve výši 24 525 457,57 Kč. Postupoval přitom podle pravidel tzv. nízké kapitalizace [§ 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů]. Aplikaci pravidel nízké kapitalizace žádná ze stran nezpochybnila. Žalobce nezpochybnil, že by věřitel nebyl osobou spojenou ve vztahu k žalobci; věřitel byl v době převzetí částí úvěrů 100% vlastníkem žalobce.

„Daňově uznatelné jsou zásadně všechny výdaje, které byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů (byť i jen očekávaných) a které tedy bezprostředně souvisí s činností daňového subjektu vytvářející jeho příjmy, jsou vůči nim přiměřené a mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy existuje přímý vztah. Přitom však musí platit, že zákon takové výdaje výslovně nevylučuje. Ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů tak lze považovat za určitou generální klausuli, vymezující pojem daňově odpočitatelných výdajů (nákladů), přičemž však další zákonná ustanovení (zejména § 25) určují, které výdaje pod tuto „generální klausuli“ zařadit nejde, byť by třeba i odpovídaly jejímu smyslu a podstatě.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu z 5. 5. 2011, č. j. 2 Afs 10/2011 – 116). Bylo přitom na žalobci, resp. na jeho právních předchůdcích, aby prokázali přímou souvislost mezi vynaloženými úroky (resp. náklady na koupi obchodních podílů, v jejichž důsledku vznikly právním předchůdcům žalobce úvěry, ze kterých byli povinni platit úroky) a mezi očekávanými příjmy z nákupu obchodních podílů společností CTP Alpha, CTP Beta a CTP Gamma. Ač žalobce tvrdil, že přímou souvislost spatřuje v získání příjmů z pronájmů nemovitostí, které získali do svého vlastnictví nejprve jeho právní předchůdci a pak částečně i žalobce, nelze odhlédnout od toho, že veškerý majetek společností CTP Alpha, CTP Beta a CTP Gamma mohli právní předchůdci žalobce jednoduše nabýt v rámci fúzí sloučením, které tak jako tak následně po odkoupení obchodních podílů o velikosti 99,5 % až 100% v uvedených společnostech za cenu 120 000 000 EUR a za cenu 509 786 361 EUR, skutečně provedli. Transakce spočívající v odkoupení obchodních podílů společností, na kterou právní předchůdci žalobce neměli dostatečné prostředky a která skončila úvěrovým zadlužením ve výši 120 000 000 EUR a 509 786 361 EUR a též obrovským úrokovým zatížením, se ve světle všech skutkových okolností případu 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 ČR 100% daňově uznatelné a vedou ke snížení daňového základu právních předchůdců žalobce a potažmo i žalobce samotného (poté, co od jeho právních předchůdců převzal část jejich obchodního jmění a také část úvěrů).

Krajský soud přitom nepochybuje o tom, že žalobce formálně naplnil podmínky stanovené v § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů k tomu, aby mohl uplatnit úroky z úvěrů do daňově uznatelných nákladů; ovšem neprokázal přímý a bezprostřední vztah mezi výdaji, vynaloženými jeho právními předchůdci na koupi obchodních podílů, a příjmy z pronájmů nemovitostí. Nemovitosti totiž právní předchůdci žalobce nabyli do svého vlastnictví až na základě následně provedených fúzí (společnost CTP Property II se sloučila fúzí se společností CTP Gamma; společnost CTP Property se sloučila fúzí se společnostmi CTP Alpha a CTP Beta). To, že se právní předchůdci žalobce po koupi obchodních podílů stali společníky ve společnostech CTP Alpha, CTP Beta a CTP Gamma, nevedlo k získání příjmů z pronájmů nemovitostí, které i nadále byly ve vlastnictví těchto společností. Nákup obchodních podílů za částky, které byly ve výsledku kryty úvěry od mateřské společnosti, se tak jeví jako nadbytečný mezikrok před následnými fúzemi, který však sám o sobě nevedl k získání vlastnického práva k nemovitostem těchto společností, a tedy ani k získání příjmů z pronájmů těchto nemovitostí. Pokud tedy právní předchůdci žalobce a potažmo i žalobce tvrdil, že přímou souvislost mezi náklady (úroky z úvěrů na koupi obchodních podílů) a příjmy spatřuje v tom, že dosáhl příjmů z pronájmů nemovitostí získaných až v rámci fúze, pak krajský soud, stejně jako daňové orgány, nemá podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů za splněné. Uvedený závěr však nebyl nosným důvodem, na kterém daňové orgány postavily vyloučení úroků z úvěrů z daňově uznatelných nákladů; nosným důvodem bylo to,

že žalobce naplnil svým jednáním znaky zneužití práva, a proto nelze takové jednání daňově zohlednit.

Krajský soud se proto dále zabýval naplněním podmínek zneužití práva, tak jak byly shora vymezeny. Nejprve tedy posuzoval, zda výsledkem dotčených úkonů žalobce bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným dotčenými zákonnými ustanoveními.

K cíli a účelu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se ve své judikatuře několikrát vyjádřil Ústavní soud, který např. v nálezu ze dne 2. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 438/2001, vyslovil, *„že výklad zákona je třeba provádět i v kontextu různých společenských zájmů, je nutno v něm hledat cíl, proč takový zákon a v takovém znění společnost přijala. Jestliže zákon o daních z příjmů umožňuje odečíst si od získaných příjmů z podnikání výdaje, tedy dovoluje zdanit pouze tu část finančního zisku, která výdaj na zajištění příjmu bere na zřetel, činí tak zjevně proto, aby podpořil podnikání, aby docházelo k obnovování techniky, hmotného investičního majetku a dosahovalo se rozvoje podnikání“*. Stejně tak ovšem Ústavní soud uvedl, že správce daně musí mít k dispozici nástroje, které mu umožní zamezit spekulativnímu snižování základu daně. Toto pravidlo formuloval Ústavní soud např. v nálezu ze dne 23. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 67/2000, kdy konstatoval, *„že podle ústavních zásad ukládání daní a jejich správy finančními orgány je v souladu s Ústavou takové zdanění příjmů, které vychází z nákladů skutečně vynaložených na jejich dosažení. Finanční orgány musí mít právo neuznat výdaje uplatněné daňovým subjektem, které s jeho podnikatelskou činností nesouvisí nebo jsou nepřiměřené. Bez této kontroly by daňové subjekty mohly uplatňovat jakékoli výdaje.“* Obecným účelem § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je tedy podpora rozvoje podnikání. Konkrétním účelem možnosti uplatňování úroků z úvěru do daňově uznatelných nákladů je pak pobídka k financování podnikání úvěrem, ovšem za předpokladu dodržení pravidel tzv. nízké kapitalizace [§ 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů] a za předpokladu racionálního a hospodárného přístupu k podnikání, které je v souladu s rozumným uspořádáním společenských vztahů.

Pokud je tedy hlavním cílem odpočtu daňově uznatelných nákladů podpora rozvoje podnikání, pak je na místě se v rámci zkoumání, zda byl naplněn první předpoklad institutu zneužití práva, ptát, jestli úkony provedené žalobcem směřovaly k zachování tohoto cíle. Krajský soud shodně se žalovaným dospěl k závěru, že v daném případě došlo k naplnění tohoto prvního předpokladu institutu zneužití práva. O tom svědčí zejména skutečnost, 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 tak byl odliv finančních prostředků v podobě úroků do Lucemburska a nulové daňové zatížení právních předchůdců žalobce v ČR právě s ohledem na odpočty těchto úroků ze základu daně. Vznik úvěrového zadlužení právních předchůdců žalobce a s tím související povinnosti platit úroky své mateřské společnosti nebyl přitom z ekonomického pohledu nezbytný, neboť stejného ekonomického výsledku (tj. získání majetku společností CTP Alpha, CTP Beta a CTP Gamma) by bylo dosaženo přímou fúzí s těmito společnostmi. Z mozaiky důkazů, které shromáždil správce daně, a které je nutno hodnotit v jejich vzájemné souvislosti, lze mít důvodně za to, že pokud by právní předchůdci žalobce jednali v rámci běžných obchodních transakcí, nemohlo by dojít ke vzniku zbytečných a ekonomicky nevýhodných úvěrů od mateřské společnosti, jejichž část následně přešla na žalobce. Pokud by totiž místo koupě obchodních podílů a následné fúze se společnostmi CTP Alpha, CTP Beta a CTP Gamma

provedli právní předchůdci žalobce přímo fúzi sloučením, což by bylo v souladu s požadavkem na rozumné uspořádání společenských vztahů, nedošlo by ke vzniku úvěrů a úrokového zatížení a právní předchůdci žalobce by mohli profitovat ze zisku z nájemních smluv na nemovitostech, které by získali po fúzích se společnostmi CTP Alpha, CTP Beta a CTP Gamma. Takto, ač příjem z pronájmů nemovitostí měli, si právní předchůdci žalobce uměle snížili hospodářský výsledek platbou úroků z úvěrů tak, aby jejich daňová povinnost byla nulová. To pak obdobně platí i pro žalobce, který měl příjem z pronájmu nemovitostí, které na něj přešly od jeho právních předchůdců, současně však převzal i část úvěrů, jejichž ekonomická nevýhodnost již byla deklarována a bylo konstatováno, že vznikly zcela účelově, aby byla nastolena situace, za které je možno uplatňovat daňovou výhodu a tím dosáhnout nulové daňové povinnosti. Účelem daňové odpočitatelnosti úroků z úvěrů je pobídka k financování úvěrem, ovšem s ohledem na shora uvedené lze konstatovat, že žalobce této pobídky a tedy i smyslu a účelu zákona zneužil.

Aby bylo možno vyslovit závěr o zneužití práva, musí být naplněn i druhý předpoklad, podle něhož musí ze všech objektivních okolností vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. Nemusí se přitom jednat o účel jediný (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010 – 68). V této souvislosti nelze přisvědčit žalobci, který tvrdí, že institut zneužití práva by byl naplněn pouze v případě absence jiného účelu než právě a pouze snahy o minimalizaci daňové povinnosti.

V rámci posuzování, zda došlo k naplnění druhého předpokladu zneužití práva, je třeba hledat hlavní účel dotčených úkonů žalobce na základě jejich skutečného obsahu. Přitom je možné vycházet i z právních, hospodářských nebo personálních vztahů mezi subjekty, které se transakcí umožňujících získání daňové výhody účastní (viz rozsudky Soudního dvora EU ve věci Halifax, bod 81, a ve věci Emsland-Stärke). Správce daně v tomto smyslu postupoval správně, pokud tyto vazby podrobně rozkryl. V souladu se zásadami právní jistoty a legitimního očekávání je přitom nutné vždy poskytnout dotčenému daňovému subjektu prostor, aby vysvětlil, zda jeho ekonomická činnost nemá jiný hlavní účel, než pouhé dosažení daňového zvýhodnění. Žalobce v žalobě tvrdil, že jednání jeho právních předchůdců i jeho samotného jasně směřovalo k získání nemovitostí a s jejich pronájmem souvisejícího zisku (těchto příjmů v daném zdaňovacím období dosáhl a řádně je vykázal 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. Při posouzení účelu úkonů právních předchůdců žalobce se krajský soud zcela ztotožňuje se žalovaným a správcem daně, že jejich chování bylo neekonomické, neboť zisk z pronájmů nemovitostí, které dříve vlastnily společnosti CTP Alpha, CTP Beta a CTP Gamma, by získali tak jako tak přímou fúzí a nevznikly by tak obrovské úvěry z důvodu nákupu obchodních podílů těchto společností. Právní předchůdci pak částí neekonomických úvěrů zatížili i žalobce, který úroky z úvěrů uplatňoval obdobným způsobem jako jeho právní předchůdci. 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. Nelze rovněž opomíjet, že za celou transakcí a za celou skupinou CTP stojí dvě společnosti, a sice Finspel B. V. (vlastněná jediným společníkem panem E. M.) a Remon L. Vos Real Estate B. V. (vlastněná jediným společníkem panem R. L. V.). Tyto společnosti založily v Nizozemí společnost CTP Property N. V. a vlastnily 100% jejích akcií (pan M. a V. byli ředitelé této společnosti). Společnost CTP Property N. V. založila v Lucemburku společnost CTP Property LUX a vlastnila 100% jejích akcií. CTP Property LUX byla v letech 2007 a 2008 jediným akcionářem společností CTP Property a CTP Property II a vlastnila tedy 100% jejích akcií.

CTP Property pak na základě smlouvy ze dne 29. 6. 2007 koupila obchodní podíly společností CTP Alpha a CTP Beta, a to od společností Finspel B. V. a Remon L. Vos Real Estate B. V., a následně se s těmito společnostmi sloučila fúzí k 1. 1. 2007 (smlouva o fúzi ze dne 25. 9. 2007). CTP Property II pak na základě smlouvy ze dne 30. 11. 2007 koupila obchodní podíly společnosti CTP Gamma, a to od společností Finspel B. V. a Remon L. Vos Real Estate B. V., a následně se s touto společností sloučila fúzí k 1. 1. 2008 (smlouva o fúzi ze dne 3. 3. 2008). Společnost CTP Property se následně rozdělila odštěpením (při zachování své existence), čímž převedla část svého majetku a úvěru na společnost CTP Property VII, což je právní předchůdce žalobce. Společnost CTP Property II se následně rozdělila odštěpením (při zachování své existence), čímž převedla část svého majetku a úvěru na žalobce. Všechny 100% akcie žalobce vlastní společnost CTP Property LUX. Společnosti Finspel B. V. a Remon L. Vos Real Estate B. V. tedy celou restrukturalizaci koordinovaly tak, aby bylo dosaženo daňové optimalizace a dosaženo daňového zvýhodnění v ČR, které mělo za následek absenci daňové povinnosti právních předchůdců žalobce i žalobce samotného. Jednání žalobce ze všech shora uvedených důvodů odporovalo principu rozumného uspořádání společenských vztahů.

Přestože formálně došlo k naplnění zákonných předpokladů pro uplatnění úroků z úvěrů do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelným příjmů, ze skutečného obsahu a významu dotčených plnění vyplývá, že jejich hlavním (a zřejmě i jediným) účelem bylo získání daňové výhody. Žalobce se stal součástí uměle vytvořené situace, která mu umožnila získat daňové zvýhodnění, na něž by bez vytvoření zákonem vyžadovaného „scénáře“ nedosáhl. Krajský soud tak dospěl shodně se žalovaným i správcem daně k závěru, že žalobce na úkor státního rozpočtu zkrátil svou daňovou povinnost, ale především získal výhodu oproti ostatním daňovým subjektům v ČR.

K podpoře svých závěrů krajský soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 – 108, z něhož se podává, že „*výdaje vykázané na činnost, jež nemá samostatný ekonomický či jiný racionální účel a jejímž jediným účelem je získání daňového zvýhodnění v rozporu s cílem sledovaným zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nelze považovat za Výdaje vynaložené za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 tohoto zákona.*“

Žalobce v rámci žalobního bodu, v němž popíral naplnění podmínek pro uplatnění institutu zneužití práva, vznesl celou řadu argumentů, na které bude krajský soud na tomto místě reagovat. Pro přehlednost však krajský soud považoval za vhodné předem předeslat, jak se k této otázce komplexně staví.

Žalobce odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2010, č. j. 1 As 70/2008 – 74, publikované pod č. 2099/2010 Sb. NSS, z něhož se podává, že „*zákaz zneužití práva je v jistém smyslu ultima ratio, a proto musí být uplatňován nanejvýš restriktivně a za pečlivého poměření s jinými obdobně důležitými principy vlastními právnímu řádu, zejména principem právní jistoty (...).*“ Krajský soud konstatuje, že je pochopitelné, že má žalobce za to, že vyloučením úroků z úvěru z daňově uznatelných nákladů byla dotčena jeho právní jistota, kterou zakládá na tom, že splnil podmínky § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů. Jak již bylo konstatováno, výkonu práva, které je jeho zneužitím, však nelze poskytnout ochranu. Pokud žalobce argumentuje tím, že v posuzovaném zdaňovacím období zákonodárcem formulovaným podmínkám pro tzv. nízkou kapitalizaci dostal a postupoval zcela v souladu se smyslem a účelem zákona o daních z příjmů, a proto ke zneužití práva nemohlo dojít, z již výše uvedeného vyplývá,

že taková argumentace je lichá. Pro zneužití práva v daňové oblasti je totiž typické, že formálně dochází k naplnění zákonných podmínek pro získání daňové výhody. Samotné zneužití pak 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 inscenace takové situace jinak nedošlo.

Žalobce namítal, že nelze institut zneužití práva rozšiřovat tak, jak činí žalovaný, na případy, kdy zákonodárce s danou skutkovou situací nepočítal, nepředpokládal ji, a proto na ni ani nemohl v zákoně pamatovat. Krajský soud konstatuje, že uvedený argument je zavádějící. Žalovaný nikterak nerozšiřoval uplatnění institutu zneužití práva. Žalovaný vycházel z toho, že ač byly formálně naplněny podmínky formulované v zákoně, nebylo možno daňovou výhodu uznat, neboť došlo ke zneužití práva způsobem, který podrobně rozepsal a odůvodnil a jako jeden z argumentů použil i tvrzení, že se nelze dovolávat doslovného znění zákona v situaci, kdy došlo ke zjevnému zneužití práva, a doplnil, že zákonodárce nemůže v zákoně explicitně počítat se všemi možnými situacemi zneužití práva. Právě proto ani nelze institut zneužití práva vymezit v zákoně, neboť jeho judikatorně vytvořené podmínky jsou vždy individuálně naplňovány v tom kterém případě a jsou naprosto závislé na skutkových okolnostech případu. Co v jednom případě představuje zneužití práva, nemusí být v jiném případě takto posouzeno, a to právě pro odlišnost výchozích skutkových okolností každého případu. Pokud žalobce namítl, že daňové orgány překročily meze své pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Ústavy ČR a čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, pak se s ním krajský soud neztotožňuje a doplňuje, že uvedená námitka byla vznesena natolik nekonkrétně, že se jí krajský soud ani nemohl podrobněji zabývat.

Pokud jde o objektivní prvek zneužití práva, pak má žalobce za to, že žalovaný opomněl jasně vytyčit cíl či smysl zákona o daních z příjmů v případě uplatnění úroků do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, se kterým by mohly být poměřovány úkony žalobce. Tato námitka není důvodná, neboť správce daně ve zprávě o daňové kontrole na str. 4 konstatoval, že úroky představují daňově uznatelný náklad, čímž vzniká daňová pobídka financovat investici raději úvěrem než vkladem do vlastního kapitálu. Zároveň správce daně uvedl, že na to navazuje § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, jehož smyslem a cílem je pak na druhou stranu zabránit spekulativnímu způsobu financování podnikání dluhem. Krajský soud je tak přesvědčen, že smysl a cíl podstatných ustanovení zákona o daních z příjmů byl správcem daně stanoven a z této výchozí premisy pak již vycházel i žalovaný.

Žalobce nesouhlasil se závěry žalovaného, že neprokázal ekonomickou podstatu transakce a že uměle navodil situaci, při které vznikl úvěr. „*Předmětem daně z příjmů právnických osob jsou příjmy z veškeré jejich činnosti a z nakládání s veškerým jejich majetkem, má tím na mysli takovou činnost a takové nakládání s majetkem, které sleduje racionální účel, které tedy není samoučelné, resp. jehož jediným smyslem není právě snížení daňové povinnosti cestou obcházení daňových zákonů. Je tedy 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 jediným smyslem dané činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění. Ve druhém případě se jedná (...) o chování zákonem jen zdánlivě dovolené, která má však ve skutečnosti povahu chování protiprávního, a může za určitých okolností nabýt povahu zneužití veřejného subjektivního práva daňového subjektu, jemuž soudy ve správním soudnictví nemohou poskytovat ochranu.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 - 108). V této souvislosti

odkazuje krajský soud na to, co již uvedl shora a uvádí, že se zcela ztotožňuje se žalovaným i se správcem daně, kteří dostatečným způsobem podrobně rozepsali, v čem spatřovali formálnost celé situace, proč uvedená transakce postrádala hospodářský smysl, proč nebyla uskutečněna za obvyklých obchodních podmínek atd. Žalobce přitom v žalobě neuvedl ničeho, čím by krajský soud přesvědčil o tom, že jeho počínání nemělo za hlavní smysl získání daňového zvýhodnění. Žalobce argumentoval tím, že vznik úvěrových závazků jeho právních předchůdců přímo souvisel s nabytím majetku společností CTP Alpha, CTP Beta a CTP Gamma, ze kterého plyne právním předchůdcům žalobce i žalobci (po odštěpení části majetku na žalobce) trvalý a stabilní příjem v podobě nájemného. Získání majetku společností CTP Alpha, CTP Beta a CTP Gamma však mohlo být realizováno přímo na základě fúzí, aniž by vznikly obrovské úvěry za nákup obchodních podílů těchto společností. Reálně došlo k tomu, že právní předchůdci žalobce si koupili obchodní podíly těchto společností o velikosti 99,5% až 100% a následně se s nimi sloučili fúzí. Tzn. že zaplatili obrovskou sumu za nákup obchodních podílů, které mohli nabýt fúzí, aniž by se takovým způsobem zadlužili. Argument žalobce, že jeho právní předchůdci nejprve museli obchodní podíly koupit, aby měli ve společnostech takové zastoupení, které by prosadilo schválení smlouvy o fúzi, je zavádějící, neboť z toho, jak žalovaný rozkryl strukturu skupiny CTP, tak právní předchůdci žalobce byli ve skutečnosti nepřímo ovládáni společnostmi, kterým patřily obchodní podíly ve společnostech CTP Alpha, CTP Beta a CTP Gamma. Vlastníky všech dotčených společností pak byli ve skutečnosti pánové M. a V. a ve skutečnosti nedocházelo ke změně vlastnictví, pouze ke změně struktury. Postup právních předchůdců žalobce se jeví krajskému soudu naprosto nevhodný a nelogický, neboť vedl ke vzniku zbytečných úvěrů a ke vzniku obrovského úrokového zatížení. Obdobně je nutno nahlížet i na jednání žalobce, který po svém vzniku a po převzetí částí úvěrů konal stejně jako jeho právní předchůdci. Daňové orgány přitom postupovaly v souladu s citovaným judikátem a pečlivě rozlišovaly a odůvodnily, proč právě žalobcovo jednání už považují za jednání zákonem jen zdánlivě dovolené, avšak ve skutečnosti zneužívající, kterému nelze poskytnout ochranu.

Podle žalobce žalovaný dostatečně nevysvětlil, proč dovozoval ekonomickou nevýhodnost celé transakce. Žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně rozebral ekonomickou nevýhodnost transakce (str. 29 a násl. napadeného rozhodnutí) a konstatoval, že nezpochybňuje důvody celé restrukturalizace, nýbrž způsob jejího provedení a popisuje všechny konsekvence, které s danou transakcí souvisely (str. 41 a násl. napadeného rozhodnutí). Žalobce v žalobě opětovně argumentoval všemi důvody, které celou skupinu CTP vedly k restrukturalizaci. Tyto důvody uváděl v žalobě poměrně v obecné rovině, přičemž odkázal na jejich podrobné odůvodnění, obsažené v odvolání. Pokud však žalovaný tvrzené důvody restrukturalizace nezpochybňoval, nepovažuje krajský soud za nutné se k nim vyjadřovat. Krajský soud toliko konstatuje, že důvody restrukturalizace uvedené v odvolání žalovaný dostatečným způsobem vypořádal a žalobce nyní netvrdí, že s některými konkrétními závěry žalovaného ve vztahu k důvodům restrukturalizace nesouhlasí; proto ani krajský soud nemá v podstatě v tomto bodě žaloby co hodnotit.

Žalobce též tvrdil, že do svých zdanitelných příjmů zahrnul i částku ve výši cca 27 milionů Kč, která odpovídala výnosu z kurzového zisku účtovaného v souvislosti s úvěrem; pak mu nedává smysl, aby tato položka byla posouzena jako daňově relevantní, když úroky z úvěrů byly posouzeny jako daňově nerelevantní. Úroky z úvěrů nebyly uznány jako daňově uznatelné, neboť byly uplatňovány způsobem a za situace, která byla vyhodnocena jako zneužití práva. To však nemělo vliv na to, aby kurzové rozdíly, účtované v souvislosti s úvěrem, byly účtovány ve prospěch výnosů. „*O nakládání s majetkem se (...) jedná vždy v případě úhrady (splátek) úvěru, tj. při faktickém transferu finančních prostředků,*

tj. části majetku daňového subjektu; v tomto okamžiku, vzniká-li zde v důsledku změny kurzu kurzový rozdíl, představuje tento výnos nebo ztrátu, neboť již v tomto okamžiku se hodnota závazku (tj. částka, kterou je povinen daňový subjekt zaplatit) snižuje nebo zvyšuje (zbývá zaplatit méně či naopak více). Tyto realizované kurzové rozdíly potom představují výnos (ztrátu), který zcela legitimně lze podřadit pod ust. § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 – 94, publikovaný pod č. 2626/2012 Sb. NSS). K *faktickému transferu finančních prostředků* dochází i v případě, kdy je úvěr či úroky s ním související částečně splácen započtením tak, jak tomu bylo v nyní posuzovaném případě (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 4. 2013, č. j. 5 Afs 53/2011 – 102). Krajský soud tak dochází k závěru, že kurzový rozdíl (zisk) zde vznikl a stal se výnosem žalobce, a to bez ohledu na to, že samotné úroky z úvěrů (z důvodu jejichž splácení ke vzniku kurzového rozdílu došlo) nakonec nebyly uznány jako daňově uznatelný náklad. Žalobce ostatně v žalobě ani řádně neodůvodnil, proč má za to, že ponechání kurzového rozdílu ve výnosech za dané zdaňovací období postrádá smyslu. Žalobce uvedenou skutečnost nezpochybňoval ani v odvolání. V žalobě pak uvedený žalobní bod relevantně nerozvinul tak, aby se jím mohl krajský soud podrobněji zabývat. Pokud je námitka uplatněna obecně, nemůže ji soud ani jinak vypořádat než opět v obecné rovině.

Žalobce opakovaně odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2010, č. j. 1 As 70/2008 – 74, publikované pod č. 2099/2010 Sb. NSS, z něhož se podává, že zneužití práva je vědomé a záměrné jednání, využívající rozporu se smyslem a účelem práva. S ohledem na uvedenou judikaturu však podle žalobce daňové orgány nikterak neřešily otázku vědomosti a záměrnosti žalobcova jednání. Krajský soud nepovažuje tuto námitku za důvodnou. Především je nutno pamatovat na to, že citovaný judikát rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vykládá institut zneužití práva zcela obecně a nikoliv v kontextu daňového práva. Naopak znaky zneužití práva v oblasti daňového práva, jak již bylo uvedeno shora, výstižně vyjádřil ve stanovisku k věci Halifax generální advokát, který uvedl, že „*není to úmysl, co je určující pro posouzení zneužití. Záleží především na tom, zda činnost objektivně nemá žádné jiné vysvětlení než zajistit daňové zvýhodnění (bod 70). Za předpokladu, že se zjistí, že tyto objektivní okolnosti existují, musí být přijat závěr, že osoba, která se dovolává doslovného znění ustanovení práva Společenství, aby uplatnila právo, které je v protikladu ke svým účelům, si nezaslouží takové právo mít (bod 71).*“ (citováno z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010 – 68). Daňové orgány nebyly povinny zkoumat subjektivní stránku žalobcova jednání, neboť úmysl není pro institut zneužití daňového práva určujícím aspektem.

Žalobce v žalobě odkazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2011, č. j. 7 Afs 4/2011 – 72, ve kterém bylo konstatováno, že „*jestliže, jak je tomu typicky v právu procesním, právní řád stanoví relativně přesné, svým způsobem „technické“ postupy, lhůty či podmínky pro uplatňování práva, a tedy právě za účelem dosažení co největší míry právní jistoty přináší co možná nejpřesnější a nezřídka velmi detailní právní regulaci, je zásadně vyloučeno, aby naplnění uvedených postupů, využití lhůt či splnění podmínek pro uplatnění práva mohlo být posuzováno jako zneužití práva. Naplnil-li tedy jednotlivce uvedené „technické“ postupy v souladu s příslušnou právní úpravou, (typicky podal-li opravný prostředek ve stanovené lhůtě, byť i na samém jejím konci, resp. uplatňoval námitky a doplňoval svá podání předtím, než bylo ve věci rozhodnuto), nelze jeho jednání hodnotit jako zneužití práva.*“ Citovaný právní názor pak žalobce vztahoval na jeho případ, tj. na naplnění „*detailních (až technických) postupů*“ podle § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, omezujících uplatnění nákladů na úvěry a půjčky od spojených osob

do daňových nákladů. K tomu krajský soud uvádí, že citovaný právní názor nelze aplikovat na žalobcův případ, neboť se týká uplatňování procesních institutů v daňovém řízení, zatímco § 25 odst. 1 písm. w) zákona o dani z příjmů je ustanovením hmotněprávním. Jak již bylo několikrát uvedeno shora, naplnění dílce hmotněprávního předpisu může naplňovat podmínky zneužití práva, přičemž v daňové oblasti se tak typicky děje právě při pouhém formálním naplnění dílce zákona při navození umělé situace, která má vést k získání daňové výhody.

Žalobce se též dovolával rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010 – 68, ze kterého se podává, že „v daňové oblasti platí, že daňoví poplatníci si mohou uspořádat svoje podnikání tak, aby si snížili svou daňovou povinnost. Neexistuje ovšem žádná povinnost podnikat takovým způsobem, aby se zvýšil daňový příjem státu. Základní zásadou je svoboda vybrat si co nejméně zdanitelný způsob provozování podnikání, aby se minimalizovaly náklady.“ Daňové orgány v řízení nikdy netvrdily, že je žalobce povinen podnikat tak, aby zvýšil daňový příjem státu. V této souvislosti je dlužno poznamenat, že svoboda volby vybrat si co nejméně zdanitelný způsob provozování podnikání existuje pouze v rozsahu legálních možností stanovených režimem zákona o daních z příjmů.

Pokud jde o hodnocení důkazů ze strany daňových orgánů, pak žalobce zpochybnil způsob, jakým byl vyhodnocen e-mail ze dne 20. 11. 2008, uskutečněný mezi panem M. a panem V. Žalobce tvrdil, že se tento e-mail vztahoval k jinému okruhu obchodních společností, které byly v e-mailu označeny jako „SPV“. V podrobnostech žalobce odkázal na skutečnosti uvedené již v odvolání, kde podrobně odůvodnil celý kontext uvedeného e-mailu. Krajský soud posoudil obsah uvedeného e-mailu (překlad opatřený znaleckou doložkou) a konstatuje, že tvrzení žalobce o tom, které obchodní společnosti jsou označovány jako „SPV“ není nikterak doloženo. Obsah e-mailu poměrně podrobně rozebral žalovaný v napadeném rozhodnutí na str. 47 až 49 a na str. 52 až 53, přičemž krajský soud se s tímto hodnocením zcela ztotožňuje. Z e-mailu se bezpochyby podává, že skupina CTP spolu s panem V. navrhla existující strukturu tak, aby byla připravena na budoucí daňové reformy a aby bylo zajištěno, že se nebudou platit daně z příjmů v Nizozemí, Lucembursku ani v České republice. Krajský soud je naprosto přesvědčen, že pokud se v tomto e-mailu hovoří o „existující struktuře“, pak se jí nepochybně myslí holdingová struktura skupiny CTP, kdy mateřská společnost CTP Property N. V. má sídlo právě v Nizozemí, dceřiná společnost CTP Property LUX má sídlo právě v Lucembursku a právní předchůdce žalobce (CTP Property) i žalobce samotný mají sídlo právě v České republice. Tyto společnosti mají sídla právě v těch zemích, ve kterých se podle obsahu e-mailu nemají platit daně. Naopak společnosti, o kterých žalobce v žalobě mluví jako o společnostech „SPV“ a kterých se má výlučně týkat posuzovaný e-mail, nemají ani jedna sídlo v Nizozemí či v Lucembursku. Všechno jsou to české obchodní společnosti založené ve formě akciových společností či společností s ručením omezeným. Jediná označená zahraniční společnost Immorent International Holding GmbH, má sídlo v Rakousku; to krajský soud zjistil nahlédnutím do výpisu z obchodního rejstříku společnosti CTFinance, s. r. o., který provedl jako důkaz na jednání. V e-mailu se dále výslovně uvádí, že společnost CTP Property LUX byla zřízena hlavně kvůli optimalizaci daňových struktur. Dále je v e-mailu zmiňována půjčka od Erste Bank, přičemž jsou panu Velemínskému (jako zástupci Erste Bank) nabízeny takové daňové podmínky, na základě kterých budou zaplacené úroky včetně všech provizí odečitatelnou položkou daně. Žalovaný k této skutečnosti konstatoval, že za situace, kdy je doloženo, že tato půjčka od Erste Bank ve výši 100 mil. EUR byla poskytnuta společnosti CTP Property N. V. a ta ji dále poskytla dle nastavené struktury v Nizozemí, Lucembursku a v ČR, nemůže žalobce tvrdit, že se obsah

posuzovaného e-mailu netýká vzniklé struktury kolem společnosti CTP Property N. V. Tento závěr žalovaného žalobce v žalobě nikterak nezpochybnil. Krajský soud vyhodnotil, že předmětný e-mail nebyl ze strany žalovaného nijak dezinterpretován. Žalovaný náležitě posoudil i tvrzení žalobce, že struktura měla být připravena pro budoucí daňové reformy (jak je zmiňováno v e-mailu), a dospěl k závěru, že takové tvrzení není relevantní. Žalobcem v odvolání zmiňovaná daňová reforma v ČR, týkající se problematiky zdanění příjmů z převodu podílů, jejímž dopadům se údajně vytvořením dané struktury snažil předejít, byla zpracována a projednána v roce 2008 a následně byla vydána zákonem č. 2/2009 Sb. Přitom společnost CTP Property LUX byla za účelem optimalizace daňových struktur založena již v roce 2007 (zápis do rejstříku dne 4. 5. 2007). S ohledem na časový odstup nemohlo založení společnosti CTP Property LUX souviset s takto očekávanými změnami zákona o daních z příjmů, neboť žalobce, resp. holdingová struktura CTP, v té době nemohla mít povědomost o v budoucnosti připravované změně zákona. Krajský soud tak k tomuto žalobnímu bodu uzavírá, že se žalobci nepodařilo vyvrátit hodnocení obsahu e-mailu, jak jej provedl žalovaný.

Žalobce v dalším žalobním bodě namítal, že fúze navazující bezprostředně na pořízení obchodních podílů v obchodních společnostech je důvodná a obvyklá. Přitom odkázal na řadu příkladů obchodních společností, které v letech 2005 až 2008 postupovaly při nabývání obchodních podílů a při fúzi obdobným způsobem. Žalobce navrhl k prokázání těchto skutečností provést důkazy výpisy z obchodního rejstříku a příslušnými listinami dostupnými ze sbírky listin obchodního rejstříku. Krajský soud navržené důkazy neprovedl, neboť nikterak nesouvisí s případem žalobce. Na základě těchto důkazů by stejně nemohlo dojít k objasnění toho, z jakých důvodů a za jakých podmínek vyjmenované obchodní společnosti takto postupovaly, z ničeho by pak ani nebylo zřejmé, jaké dopady měly uvedené postupy do daňových povinností uvedených subjektů; není známa ani organizační struktura jednotlivých společností, ani není známo, zda se v konkrétních případech též jednalo o spojené osoby podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

Argument žalobce vznesený k obhajobě postupu svých právních předchůdců, a sice že nejprve museli obchodní podíly společností CTP Alpha, CTP Beta a CTP Gamma koupit, aby měli ve společnostech takové zastoupení, které by prosadilo schválení smluv o fúzích, je zavádějící, jak již bylo uvedeno shora. Celá struktura CTP byla ve skutečnosti nepřímo řízena společnostmi Finspel B. V. a Remon L. Vos Real Estate B. V., které vlastnily společnost CTP Property N. V. a nepřímo tedy i CTP Property LUX, právní předchůdce žalobce i žalobce samotného; tyto společnosti rovněž vlastnily společnosti CTP Alpha, CTP Beta a CTP Gamma, tzn. že obchodní podíly prodávaly v podstatě samy sobě. Nedocházelo tedy ke změnám v osobách vlastníků, nýbrž pouze k přeskupování majetku. O prodeji obchodních podílů i o následné fúzi rozhodovaly nepřímo stále stejné osoby, a to pan V. a pan M. Argument o tom, že uvedený postup (nákup obchodních podílů před samotnou fúzí) se volí v případech, kdy nabývaná obchodní společnost není připravena uzavřít smlouvu o prodeji celého podniku, avšak její společníci jsou připraveni převést celé obchodní podíly na nabývací společnost, považuje krajský soud za ryze spekulativní a ničeho nevypovídající pro nyní projednávanou věc.

Žalobce dále tvrdil, že žalovaný účelově implikoval, že při splácení úvěrované jistiny a úroků nedocházelo k žádnému skutečnému převodu finančních částek, tj. že účelově vyložil znění smluv o úvěru. S tím krajský soud nemůže souhlasit, neboť na několika místech v napadeném rozhodnutí se uvádí, že jistina i úroky z úvěrů byly spláceny převážně formou zápočtů. Na str. 39 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že splácení úvěru fakticky

probíhalo formou zápočtu či kapitalizací pohledávky. Žalovaný též uvedl, že zápočet je legální formou úhrady závazků, přičemž vyzdvihl, že úvěr se jiným způsobem než zápočtem nesplácel. Na str. 43 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že především díky zápočtům na úvěr docházelo k vyvádění aktiv na některé dceřiné společnosti sídlící v Nizozemsku. Na str. 44 napadeného rozhodnutí pak žalovaný konstatuje, že na základě půjček vlastníkům (panu M. a panu V.) docházelo k reálným peněžním tokům do Nizozemí a tyto půjčky byly započítávány oproti úvěru z Lucemburska. Z obsahu napadeného rozhodnutí se podává, že není pravdou, že by žalovaný vycházel z toho, že k žádným finančním tokům při splácení jistiny úvěrů a úroků nedocházelo; žalovaný zcela jednoznačně vycházel z toho, že splácení probíhalo formou zápočtů.

V rámci další žalobní námitky žalobce nesouhlasil se závěry žalovaného o tom, že podmínky poskytnutých úvěrů od společnosti CTP Property LUX byly nepřiměřené a ne zcela obvyklé. Žalobce uvedl, že podmínky úvěrů byly přiměřené a obvyklé a vypočetl jednotlivá smluvní ustanovení, která mají vypovídat o přiměřenosti úvěrových podmínek. K této otázce se jednoznačně vyjádřil správce daně i žalovaný, kteří své závěry opřeli o výsledky dokazování. Podmínky poskytnutých úvěrů správce daně i žalovaný posuzovali na půdorysu zjištění, která získali od oslovených bank. Banky byly požádány, aby se vyjádřily k podmínkám poskytnutého úvěru a zda by za obdobných podmínek takový úvěr poskytly. Z odpovědí těchto finančních institucí, které jsou založeny v daňovém spise, se správce daně dozvěděl, že za takto nastavených podmínek by banka úvěr neposkytla či že v takové výši ani úvěry neposkytuje, a proto nezná úrokovou sazbu, příp. že nedisponuje potřebnými údaji o subjektu pro takové posouzení. Na základě provedeného dokazování dospěl správce daně k závěru, že za stanovených podmínek by nezávislý věřitel s velkou mírou pravděpodobnosti obdobný úvěr neposkytl. Žalovaný se s tímto závěrem ztotožnil. Při uvedené úvaze daňové orgány vycházely především z toho, že úvěr nebyl pro věřitele dostatečně zajištěn a garantován a celkově se jeví jako nerentabilní a bez komerčního smyslu. Dokonce sám žalobce ve své odpovědi na výzvu ze dne 31. 5. 2010 uvedl, že v případě nutnosti vypořádání závazků plynoucích dceřiné společnosti z poskytnutého úvěru by byla velmi malá pravděpodobnost, že by byl úvěr mateřské společnosti splacen. Krajský soud konstatuje, že neshledal důvod se od způsobu posouzení (ne)přiměřenosti podmínek daného úvěru odchýlit, neboť žalobce v žalobě neuvedl ničeho, čím by dokazování a závěry žalovaného k této otázce zpochybnil či vyvrátil.

Žalobce poukázal na to, že mu žalovaný vytkl formálnost některých jeho kroků; žalobce je však přesvědčen, že se formálního či simulovaného jednání nedopustil. Pokud by tomu ovšem tak bylo, pak nemohl být aplikován institut zneužití práva, nýbrž institut dissimulace, tj. úkon by se posuzoval podle skutečného obsahu, nikoliv podle jeho formy. Na tomto místě lze žalobci přisvědčit v tom, že institut zneužití práva a institut dissimulace nelze směšovat. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2010, č. j. 1 Afs 11/2010 – 94, publikovaného pod č. 2085/2010 Sb. NSS, se podává, že „výjimečná aplikace obecného principu zákazu zneužití práva přichází v úvahu jen tehdy, pokud není aplikovatelné některé konkrétní zákonné ustanovení, jako např. dissimulace podle § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (nyní § 8 odst. 2 daňového řádu - pozn. KS).“ Žalovaný ani správce daně však v nyní projednávané věci žalobci nevytýkali, že by se dopustil zastřeného právního jednání, tj. že by formálně předstíral nějaké právní jednání, avšak obsahově by zamýšlel dosáhnout jiného výsledku. Správce daně i žalovaný vytýkali žalobci, že podmínky pro uplatnění daňového zvýhodnění podle § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů naplnil pouze formálně tím, že vytvořil umělou situaci, která mu umožnila na daňové zvýhodnění dosáhnout a která však prokazatelně postrádala

ekonomický smysl. To je typickým předpokladem pro aplikaci institutu zneužití práva. Žalovaný dále v napadeném rozhodnutí vycházel z toho, že na základě jednotlivých právních jednání docházelo pouze k formálnímu převodu majetku, neboť fakticky vlastnictví zůstávalo nadále společností Finspel B. V. a Remon L. Vos Real Estate B. V., i když nepřímo prostřednictvím vlastněných a přímo řízených společností v Nizozemí a Lucembursku. Ani toto stanovisko žalovaného nesvědčí o tom, že by měl za to, že žalobce činil formální právní jednání, kterým by zastíral jeho skutečný obsah.

Žalobce též nesouhlasil s tím, že mu žalovaný vytýkal způsob financování založený na existenci nízkého vlastního kapitálu a vysokých cizích zdrojů; žalobce tvrdí, že to závisí čistě na jeho podnikatelském rozhodnutí, jakým způsobem bude financovat svou činnost, přičemž žalobce opět vyzdvihuje, že podmínky tzv. nízké kapitalizace podle § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů splnil. Krajský soud je toho názoru, že z napadeného rozhodnutí nelze dovozovat, že by žalovaný kritizoval způsob financování žalobce, resp. že by jej nutil financovat svou činnost výhradně formou vlastního kapitálu. Žalovaný toliko konstatoval nevýhodnost a neekonomičnost způsobu financování právních předchůdců žalobce i žalobce samotného v souvislosti s tím, že celou transakci spočívající v nákupu obchodních podílů, v následné fúzi a získání úvěrů od mateřské společnosti posuzoval komplexně a vyhodnotil ji jako účelovou; chování žalobce nebylo shledáno v souladu s požadavkem na rozumné uspořádání společenských vztahů.

Žalobce v rámci samostatného žalobního bodu namítal, že splnil podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Krajský soud uvádí, že touto otázkou se již zabýval výše, a proto na své závěry nyní odkazuje. Krajský soud na tomto místě ještě uvádí, že se zcela ztotožňuje se závěry žalovaného, který dospěl k závěru, že žalobce, resp. jeho právní předchůdci, uměle navodili situaci, při níž vznikl úvěr a povinnost platit úroky; tyto úvěry však nedávaly z ekonomického hlediska smysl a neměly žádnou vazbu se zdanitelnými příjmy.

Žalobce tvrdil, že mu nelze přičítat k tíži, že nedošlo ke zdanění úroků na úrovni CTP Property LUX v Lucembursku ani na úrovni CTP Property N. V. v Nizozemí a podmiňovat touto skutečností daňovou uznatelnost zaplacených úroků z úvěru v ČR. Krajský soud konstatuje, že žalovaný na žádném místě napadeného rozhodnutí netvrdil, že by daňová uznatelnost úroků z úvěru do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v ČR byla podmíněna tím, aby došlo ke zdanění příjmu z úroků v jiném státě. Skutečností, že celá struktura CTP byla nastavena tak, aby se neplatily daně z příjmů v Nizozemí, v Lucembursku ani v ČR, argumentoval žalovaný v souvislosti s účelovostí celého postupu žalobce, resp. jeho právních předchůdců, a použil ji jako jeden z argumentů pro uplatnění institutu zneužití práva. Na tom krajský soud nevidí ničeho závadného.

Konečně žalobce poukazoval na konkrétní ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění, které ČR uzavřela s Nizozemským královstvím a Lucemburským velkovévodstvím, ze kterých dovozoval, že není možné vyloučit z daňových nákladů žalobce úroky z úvěrů, poskytnutých akcionářem žalobce, který není českým daňovým rezidentem, pokud by obdobné úrokové náklady nebyly vyloučeny i u jiného daňového subjektu, který by se nacházel ve stejné situaci a uskutečnil by stejná jednání, jen jeho akcionář by byl českým daňovým rezidentem. Krajský soud zhodnotil, že z ničeho nevyplývá, že by žalobce byl diskriminován tak, že by na něj byly aplikovány tíživější podmínky než v případě, kdyby byl poskytovatelem úvěrů český daňový rezident. Žalobce pak svou domněnku o daňové diskriminaci a o porušení konkrétních článků ze smluv o zamezení dvojího zdanění nijak

konkrétně skutkově ani právně neodůvodnil. Za situace, kdy ani obsah správního spisu nenaznačuje, že by v projednávaném případě došlo k diskriminaci, nemohl krajský soud než konstatovat, že neshledal, že by na žalobce byly aplikovány přísnější podmínky, než na jiné daňové subjekty, kterým za obdobných skutkových okolností poskytne úvěr český daňový rezident.

Na těchto závěrech nemění ani argumentace žalobce uplatněná v replice k vyjádření žalovaného podaná soudu dne 19. 12. 2014 a přednes učiněný při jednání.

Návrh na doplnění dokazování soud zamítl. Důkaz vyjmenovanými listinami byl proveden v daňovém řízení a není důvod tyto důkazy opakovat. K nově navrženým důkazům znaleckým posudkem vyhotoveným po ukončení daňového řízení, výsledkem jeho zpracovatele a pana Vose soud především uvádí, že řízení před soudem není pokračováním řízení daňového a při rozhodování vychází soud ze skutkového a právního stavu v době jeho rozhodování po smyslu § 75 odst. 1 s.ř.s. Dodatečně opatřené ekonomické ohodnocení ve formě listiny, znaleckého posudku, vysvětlení jeho pořizovatele proto v úvahu vzít nelze. Žalobce se v průběhu daňové kontroly vyjadřoval k záměru sledovaného svým počínáním, když uváděl, že získáním nemovitostí by mu plynul příjem z pronájmu a mínil zajistit si vstup na burzu. Toto tvrzení bylo předmětem hodnocení finančních orgánů v souvislosti s dalšími provedenými důkazy. Za dané důkazní situace soud zhodnotil nabízený důkaz výsledkem pana Vose v řízení před soudem jako nadbytečný.

Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů tohoto řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti nějaké náklady vznikly. Krajský soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

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

Krajský soud v Českých Budějovicích
dne 11. února 2015

JUDr. Věra Balejová v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Sládková Blanka