



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **CTP Moravia North, spol. s r. o.**, IČO 08783641
sídlem Central Trade Park D1 1571, 396 01 Humpolec
zastoupený daňově poradenskou společností Rödl & Partner Tax, k. s.
sídlem Platněřská 191/2, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne ze dne 4. 2. 2020, č. j. 4780/20/5200-11431-711360,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob ze dne 15. 10. 2018, č. j. 1603243/18/2904-50523-711623, za zdaňovací období roku 2014 (dále jen „platební

výměr“), doměřil žalobci na základě výsledků provedené daňové kontroly podle § 38n odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 147 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) z moci úřední daňovou ztrátu z příjmů právnických osob nižší o částku 9 958 563 Kč a uložil mu podle § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu povinnost uhradit penále ve výši 99 585 Kč. Správce daně neuznal žalobcem uplatněné úroky ve výši 6 208 099 Kč, které hradil na základě úvěrové smlouvy Loan Agreement ze dne 1. 1. 2014 (dále jen „Loan Agreement“), uzavřené se společností CTP Property Lux S.á.r.l. (dále jen „CTP Property Lux“), jako daňově uznatelný výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Důvodem byla dle správce daně skutečnost, že žalobce neprokázal jakoukoli souvislost závazků odštěpených na základě provedené přeměny ze společnosti CTP Property VI (dále také jako „předchůdce žalobce“) na žalobce, které byly následně konsolidovány úvěrovou smlouvou, s ekonomickou činností žalobce (tj. že na žalobce přešly v důsledku přeměny obchodní společnosti CTP Property VI jen závazky, nikoli s nimi související aktivum, ze kterého by žalobci následně plynuly očekávané příjmy).

2. Proti platebnímu výměru brojil žalobce odvoláním, které žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 2. 2020, č. j. 4780/20/5200-11431-711360, podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu, přičemž platební výměr potvrdil.

II. Obsah žaloby

3. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítá, že na něj v důsledku přeměny společnosti CTP Property VI přešly závazky a pohledávky ve skladbě odpovídající činnosti nejen CTP Property VI, ale také žalobce, neboť předmětem podnikání obou společností je pronájem, resp. podnájem. Takto převzatá aktiva a pasiva proto nutně musela souviset s touto činností, což je jeden z důvodů prokazujících souvislost podnikatelské činnosti obou zúčastněných subjektů na přeměně a jeden z důvodů prokazujících přímou souvislost mezi odštěpovanými aktivy a pasivy a daňovou uznatelností úroků z Loan Agreement, které žalobce hradil právě za účelem konsolidace části závazků (úvěrů) nabytých odštěpením.
4. Dle názoru žalobce žalovaný v rozporu se zákonem požaduje po žalobci prokázání skutečností, které se týkají obchodního vztahu jiných subjektů. Žalobce není povinen prokazovat právní titul vzniku pohledávek, které CTP Property Lux postoupila na CTP Property VI, které se v důsledku odštěpení převedly na žalobce. Pro daňovou uznatelnost musí postačovat, že úroky z Loan Agreement jsou hrazeny v souvislosti se závazky nabytými v souvislosti s projektem přeměny, tj. odštěpením, které a) mělo ekonomické ratio, b) přineslo žalobci aktiva a pasiva, které využívá k dosahování zdanitelných příjmů. Výdaje uplatněné žalobcem v podobě úroků s jeho podnikatelskou činností jednoznačně souvisí, jsou přiměřené, existuje mezi nimi a očekávanými příjmy přímý a bezprostřední vztah, a jsou tedy splněny podmínky § 24 odst. 1 ZDP. Není případné tvrzení žalovaného, že skutečnost, že na žalobce přešly závazky ve skladbě odpovídající jeho činnosti, nebyla ničím prokázána. Žalovaný tím odporuje svému vlastnímu tvrzení, že žalobce v důsledku převodu aktiv v rámci projektu přeměny dosahuje zdanitelných příjmů. Pakliže projekt přeměny splnil zákonné požadavky, není možné, aby žalovaný selektivně zpochybňoval závazky převzaté v rámci odštěpení s tím, že není prokázána jejich souvislost se zdanitelnými příjmy, resp. ekonomickou činností žalobce, neboť součástí přeměny nebyl také převod se závazkem souvisejícího aktiva v podobě samotné pohledávky. Tvrzení

žalovaného o tom, že žalobce neprokázal přímý a bezprostřední vztah mezi výdaji a očekávanými příjmy, je v přímém rozporu s tvrzením o tom, že žalobce v důsledku převodu aktiv v rámci projektu přeměny dosahuje zdanitelných příjmů. Žalovaný je povinen hodnotit přímý a bezprostřední vztah mezi náklady v podobě úrokových nákladů z titulu Loan Agreement a výnosy z podnikatelské činnosti. Žalovaný se nevypořádal s argumenty uvedenými v odvolání, které odkazují na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2006, č. j. 2 Afs 39/2006 -75 (dále jen „rozsudek č. j. 2 Afs 39/2006-75“; všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), dle kterých je nezbytné vycházet z podmínek, které platily pro původní společnost.

5. Žalobce poukazuje na to, že skutečnou ekonomickou podstatou právních vztahů, jejímž vyústěním byla samotná přeměna, bylo dosažení výhodnějších podmínek při provozování jeho ekonomické činnosti. Pro daňovou uznatelnost úroků po přeměně je zcela zásadní, jaká aktiva a pasiva v rámci přeměny na žalobce přešla a jaké byly důvody přeměny. Důvody přeměny byly v daném případě ryze ekonomického charakteru, jejich účelem byla maximalizace zisku a zjednodušení struktury, přičemž nebyly motivovány získáním daňové výhody. Přeměnou na žalobce přešla aktiva a pasiva ve stejné výši, mimo jiné i technické zhodnocení provedené společností CTP Property VI na pronajatém majetku vlastněném žalobcem. Žalobce postupoval v souladu s právními předpisy a judikaturou, pokud převzal pouze závazky (úvěry) bez toho, aby na něj přešly s nimi související pohledávky. Není povinností odštěpit s pasivy i související aktiva, pokud je dodrženo obecné pravidlo aktiva = pasiva. Daňové orgány jsou povinny posuzovat daňovou uznatelnost úroků z Loan Agreement pouze ve vztahu k přeměně jako takové. Žalovaný se nezabýval argumentem žalobce, že budoucí výnosy CTP Property VI, které byly odštěpeny na žalobce, značně převyšují závazek ve výši 7 000 000 EUR, který CTP Property VI rovněž odštěpila na žalobce a který žalobce následně zkonsolidoval v rámci nové úvěrové smlouvy, resp. jeho vyjádření je nepřezkoumatelné, obecné. Jediné rozhodující kritérium je, že pasiva, která na žalobce přešla, jsou plně pokryta aktivy. Daňová uznatelnost úroků z úvěru není v případě žalobce explicitně vyloučena jakýmkoliv ustanovením zákona o daních z příjmů, jako je tomu například v případě § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů. Daňová uznatelnost se v případě žalobce řídí pouze obecným pravidlem § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Odkazuje na závěry Zápisu z jednání Koordináčního výboru s Komorou daňových poradců ze dne 17. 3. 2004, který se měl týkat transakcí typu „*debt push-down*“.

III. Vyjádření žalovaného

6. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na napadené rozhodnutí a navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Předmětné úroky jsou úroky ze závazku nabytého v rámci přeměny, jehož vznik se jednoznačně váže k pohledávkám, které na žalobce v rámci přeměny nepřešly. Žalobce nedoložil ani původní titul vzniku pohledávek postoupených na společnost CTP Property VI, ke kterým se vázal vznik závazku, jenž přešel po přeměně na žalobce, ani existenci ekonomických důvodů pro postoupení pohledávek a následný přechod závazku. Žalobce tak neprokázal, že se v případě nákladových úroků jedná o výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Správce daně se ekonomickými důvody projektu přeměny odštěpením při daňové kontrole nezabýval a ani je nezpochybňoval, neboť mu vznikly jednoznačné pochybnosti ohledně „daňové uznatelnosti“ předmětných úroků z půjčky na konsolidaci závazků, nabytých v rámci přeměny. S odkazem na rozsudek č. j. 2 Afs 39/2006-75 uvádí, že

nástupnická společnost nemůže být zatěžována náklady, které by neměly odraz ve výnosech. V souladu s tímto rozsudkem správce daně požadoval po žalobci prokázat, k jakému konkrétnímu aktivu se úvěr váže a zda lze předmětné úroky považovat za daňově uznatelné výdaje. Žalobce však neprokázal, čeho konkrétně se závazek týkal a zda souvisel s ekonomickou činností žalobce. Žalobce neprokázal původ pohledávek – jejich vznik, titul a ekonomické důvody pro jejich postoupení. Žalobce neprokázal, jaké konkrétní závazky na něj přešly v souvislosti s přeměnou. Žalovaný nepochybně přechod aktiv souvisejících s žalobcem vlastněnými nemovitostmi, které využívá v rámci své podnikatelské činnosti k dosahování zdanitelných příjmů. To však neprokazuje daňovou uznatelnost nákladů. Žalobce jakožto právní nástupce je povinen prokázat vznik a původ předmětných závazků. Z projektu přeměny plyne, že na žalobce přešly v rámci přeměny závazky, aniž by na něj přešly související pohledávky.

7. Žalovaný dále uvádí, že ve skutečnosti, že byl schválen projekt přeměny, nelze spatřovat přímou souvislost nákladových úroků s ekonomickou činností žalobce, resp. bezprostřední vztah mezi výdaji a očekávanými příjmy. Žalovaný projekt přeměny nepochybně, ale je z něj patrné, že na žalobce nepřešly spolu se závazky i související pohledávky. Dotčené nákladové úroky nelze vázat na jakékoliv jiné aktivum nabyté v rámci přeměny. Žalobce neprokázal, že by předmětné výdaje byly u společnosti CTP Property VI uznány jako výdaje k dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu rozsudku č. j. 2 Afs 39/2006-75. Žalobce tedy převzal závazky vůči společnosti CTP Property Lux, ale neprokázal, o jaké závazky se jednalo, jejich daňový režim, ani souvislost s jeho ekonomickou činností. Podmínkou projektu přeměny bylo převzetí závazku od CTP Property VI, nikoli však úhrada úroků, přičemž žalobce neprokázal, zda byly tyto závazky u rozdělované společnosti úročeny. Ačkoliv se jeví vyčlenění pouze vybraného majetku z pohledu právního či účetního možné, z daňového pohledu nemá relevanci. Pakliže výdaj, u kterého je třeba určit, zda je daňově uznatelný či nikoliv, není obsažen ve výčtech § 25 zákona o daních z příjmů, ani v odstavcích 2 a násl. § 24 zákona o daních z příjmů, nezbyvá než použít obecného vymezení v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ze Zázpisu z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ze dne 17. 3. 2004, který se měl týkat transakcí typu „*debt push down*“, nelze vyvozovat konkrétní závěry tak, jak činí žalobce, neboť daná problematika není v tomto zázpise explicitně řešena.

IV. Posouzení věci krajským soudem

8. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Při rozhodování soud vycházel z obsahu správního spisu, nad jehož rámec nebylo potřeba provádět dokazování.
9. Předmětem sporu mezi stranami je otázka, zda žalobce prokázal splnění podmínek pro daňovou uznatelnost dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů u úroků z úvěru ve výši 6 208 099 Kč, vztahujících se k bezúčelovému úvěru ve výši 7 000 000 EUR, který mu byl poskytnut na základě Loan Agreement společností CTP Property Lux, se sjednaným úrokem z poskytnuté částky ve výši 3M Euribor + 3 % p.a. Dle tvrzení žalobce mu byl

tento úvěr poskytnut za účelem konsolidace několika neúčelových úvěrů uzavřených mezi společnostmi CTP Property Lux a CTP Property VI, jež v důsledku přeměny na základě projektu rozdělení ve formě odstěpení sloučením společnosti CTP Property VI k 1. 1. 2014 přešly na žalobce (resp. jeho právního předchůdce), a jejichž celkový objem činil k 31. 12. 2013 7000 000 EUR.

K § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů

10. Dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů platí, že „[v]ýdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy“. Aby tedy bylo možno uznat žalobcem uplatněné nákladové úroky z Loan Agreement jako výdaje snižující základ daně, musí se jednat o takové výdaje, 1) které žalobce skutečně vynaložil, 2) které žalobce vynaložil v souvislosti se získáním daňově účinných, tj. zdanitelných příjmů, 3) které žalobce vynaložil v daném zdaňovacím období, 4) o nichž tak stanoví zákon (k tomu srov. blíže rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009-111).
11. Jak uvádí Nejvyšší správní soud, „[u]znání výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů předpokládá splnění několika podmínek. Především musí být prokázáno, že se jedná o výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tedy v posuzované věci, zda ručení mohlo objektivně sloužit (či se stěžovatelka mohla rozumně domnívat, že bude sloužit) k udržení či zvýšení příjmů z jejího podnikání, a že odměna, kterou v té souvislosti sjednala, nebyla vzhledem k poměrům na trhu v době sjednání smlouvy natolik zjevně vyšší než cena obvyklá, že by stěžovatelka s ohledem na své znalosti a schopnosti musela její nepřiměřenou výši rozpoznat“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2008, č. j. 8 Afs 72/2007-65).
12. Pokud se jedná o prokazování výdajů (nákladů) ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, lze rovněž odkázat na judikaturu Nejvyššího správního soudu. V rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, Nejvyšší správní soud vyslovil, že „daňově uznatelnými ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů budou výdaje jen za předpokladu, že daňový subjekt bez jakýchkoli pochybností prokáže jak jejich skutečné vynaložení, tak i to, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů“ (podtržení doplněno zdejším soudem). V rozsudku ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, dále poukázal na to, že „pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ne každý výdaj poplatníkem uplatněný totiž musí obstát jako výdaj daňově uznatelný. Na jednu stranu neobstojí výdaj, který poplatník sice prokáže, nebude však mít souvislost s jeho podnikatelskou činností, na druhou stranu se může jednat o výdaj, který s podnikáním sám o sobě souviset bude, poplatník však neprokáže, že jej skutečně vynaložil. [...] Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků [zákona č. 337/1992 Sb.] dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné“ (podtržení doplněno zdejším soudem).

13. Ve shodě s výše uvedeným se vyjadřuje také odborná literatura (viz PELC, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015, s. 617. ISBN 978-80-7400-517-6), která zdůrazňuje, že zákon o daních z příjmů vychází z předpokladu, že ekonomické subjekty, zejména podnikatelské, se chovají ekonomicky racionálně. Podnikatel své daňově relevantní příjmy a výdaje váže k takovým aktivitám, které dávají z ekonomického hlediska smysl, tedy budou prováděny za účelem dosažení zisku (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2009, č. j. 8 Afs 27/2009-59 a ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003-73). Sama skutečnost, že daňový subjekt předmětnou částku skutečně zaplatil, ještě neznamená, že se jedná o daňově uznatelný výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a neprokazuje ani, co bylo skutečným předmětem daného plnění. Daňový subjekt si od základu daně nemůže odečíst jakékoli výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonem stanovené podmínky, tj. v první řadě se musí jednat o výdaj, který slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, a jeho vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno.
14. Co se týče potřebného účelu vynaložených nákladů, tj. dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů, v této souvislosti je třeba podotknout, že není nutné skutečné dosažení těchto příjmů, avšak vynaložení výdajů za účelem dosažení těchto příjmů. Uvedené vyplývá nejen z § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ale i z § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, dle kterého je nutno při vymezení základu daně respektovat věcnou a časovou souvislost výdajů a očekávaných příjmů. Lze tedy shrnout, že mezi výdaji očekávatelnými příjmy musí existovat přímý a bezprostřední vztah (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003-73, či žalobcem uváděný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 4. 2015, č. j. 2 Afs 211/2014-76).
15. V souvislosti s odkazem žalobce na § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů považuje soud za nutné poznamenat, že není-li v případě žalobce explicitně vyloučena daňová uznatelnost úroků z úvěru některým z ustanovení zákona o daních z příjmů, neznamená to, že takto vynaložené náklady jsou automaticky daňově uznatelné. Ustanovení § 25 odst. 1 zákona o daních z příjmů obsahuje toliko demonstrativní výčet výdajů, jež pro účely daní z příjmů nelze uznat za vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Mezi tyto výdaje spadají i ty výdaje, které nejsou v demonstrativním výčtu obsaženy, přičemž posouzení jejich daňové účinnosti bude záviset na konkrétních okolnostech případu z hlediska aplikace § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
16. Před tím, než soud přistoupí k hodnocení zjištěného skutkového stavu v projednávané věci, považuje za potřebné ještě v obecné rovině přiblížit problematiku rozdělení důkazního břemene v daňovém řízení mezi žalobce a správce daně, resp. žalovaného.

K rozložení důkazního břemene v daňovém řízení

17. K rozdělení důkazního břemene je potřeba poukázat na znění § 92 daňového řádu, dle kterého „[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“ (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ (odstavec 3). „[P]okud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“ (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí,

účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ [odstavec 5 písm. c)].

18. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje obsažené v předmětných záznamech daňového subjektu jsou v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto záznamy nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené záznamy jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost daných záznamů ve vztahu k předmětnému případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49). Správce daně není nicméně oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, dostupný na <http://nalus.usoud.cz/>).

K otázce naplnění podmínek § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů v projednávané věci

19. Revizí správního spisu zdejší soud ověřil, že v projednávané věci byl v rámci daňové kontroly žalobce správcem daně vyzván (srov. výzvy k prokázání skutečností ze dne 28. 7. 2017, č. j. 1373194/17, a ze dne 1. 12. 2017, č. j. 1727862/17) k prokázání oprávněnosti zahrnutí úroků z úvěrové smlouvy Loan Agreement do daňově účinných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, o něž žalobce snížil jím vykázaný základ daně, a tudíž i jím tvrzenou daňovou povinnost. Žalobce byl správcem daně vyzván 1) k předložení úvěrových smluv uzavřených mezi společnostmi CTP Property Lux a CTP Property VI, které byly v rámci projektu odštěpení převedeny a následně konsolidovány neúčelovým úvěrem, 2) k prokázání účelu použití úvěrů, tj. že se jednotlivé odštěpené úvěry týkaly činnosti žalobce, 3) k prokázání, že jistina úvěru sloužila k dosažení, zajištění a udržení příjmů žalobce
20. S ohledem na výše uvedené považuje zdejší soud za vhodné podotknout, že celkový závazek společnosti CTP Property VI vůči CTP Property Lux činil 11 407 427,27 EUR, přičemž v rámci projektu odštěpení přešly na žalobce toliko závazky ve výši 7 000 000 EUR. Pohledávky související s těmito závazky však na žalobce nepřešly (srov. Projekt rozdělení ze dne 16. 4. 2014, Příloha č. 1a, Předvaha k 1. 1. 2014), což vyplývá jak ze správního spisu, tak z tvrzení samotného žalobce.
21. Vzhledem k tomu, že na žalobce v rámci projektu přeměny přešla jen část jmění jeho předchůdce, nelze u žalobce „automaticky“ dovozovat jeho vstup do všech právních

vztahů jeho předchůdce, a tudíž i přechod všech aktiv a pasiv předchůdce. Míra, v jaké žalobce převzal aktiva a pasiva, je však relevantní až pro případ prokázání účelu výdaje, tj. pouze v případě, že šlo o výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů žalobce. Z obsahu správního spisu přitom podle názoru soudu není pochyb o tom, že žalobce v průběhu daňové kontroly neprokázal původní titul vzniku pohledávek, k nimž se vázal vznik předmětného závazku, který na žalobce přešel. Žalobce vůbec neprokázal účel, za jakým byly původní úvěry sjednány. Nebylo tedy prokázáno, že závazek, který na žalobce přešel, splňoval v době, kdy náležel společnosti CTP Property VI (či jeho právním předchůdcům), podmínky daňové uznatelnosti ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

22. Dle názoru žalobce však tato skutečnost není podstatná, neboť daňové orgány jsou dle jeho názoru povinny posuzovat daňovou uznatelnost úroků z Loan Agreement pouze ve vztahu k přeměně jako takové. Jediné rozhodující kritérium v projednávané věci dle žalobce je, že pasiva, která na žalobce přešla, jsou plně pokryta aktivy. Uvedenému názoru žalobce zdejší soud nepřisvědčuje.
23. Bez ohledu na to, zda žalobcem převzatá pasiva souvisí s převzatými aktivy, či nikoli, je žalobce pro uznání uplatněných úroků z úvěrové smlouvy jako daňově účinných v první řadě povinen prokázat existenci ekonomických důvodů při vzniku pohledávky, která na něj v důsledku provedené přeměny přešla. Provedená přeměna obchodní společnosti CTP Property VI ve formě odstěpení sloučením totiž nebyla důvodem (faktickým ani právním) vzniku předmětné pohledávky, tato pohledávka existovala již před touto přeměnou. Aby tedy daňové orgány mohly přisvědčit žalobci v tom, že předmětné náklady ve formě úroků jím byly vynaloženy za účelem dalšího zhodnocení jeho podnikatelské činnosti, musel by žalobce nejprve prokázat, že jeho předchůdce použil tyto náklady pro jeho podnikání. Teprve v případě, že by žalobce doložil důvod vzniku dané pohledávky, mohl by se soud zabývat otázkou, zda je pro daňovou uznatelnost převzatého závazku (pasiva) nutno prokázat i to, že s ním související aktivum přešlo právě na žalobce. V projednávané věci však již samotná skutečnost, že žalobce nedoložil původní účel úvěru čerpaného společností CTP Property VI (potažmo účel předchozích úvěrů, které byly tímto úvěrem konsolidovány), znemožňuje daňovou uznatelnost jím placených úroků ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
24. Odkazuje-li žalobce v rámci své argumentace na rozsudek č. j. 2 Afs 39/2006-75, považuje soud v první řadě za nutné upozornit na zásadní odlišnost skutkových stavů obou věcí. Na rozdíl od právě projednávané věci, byl v případě posuzovaném v rozsudku č. j. 2 Afs 39/2006-75 prokázán původní účel úvěru, který čerpal právní předchůdce daňového subjektu. Bylo prokázáno, že předchůdce daňového subjektu vynakládal úroky z úvěru na pořízení zakladačového skladu, který bezprostředně souvisel s jeho podnikáním. Úroky z takového úvěru pak byly zcela po právu posouzeny jako úroky související s náklady na pořízení majetku, který v rámci přeměny (stejně jako úvěr na něj vázaný) přešel na daňový subjekt. V daném případě tak na žalobce přešla jak aktiva, tak na ně vázaná pasiva, přičemž předmětná pasiva bezprostředně souvisela s danými aktivy, neboť sloužila k jejich financování.
25. V právě projednávané věci však nebyl takový skutkový stav prokázán. Na rozdíl od věci projednávané v rozsudku č. j. 2 Afs 39/2006-75 nelze v případě žalobce konstatovat, že šlo o úroky ze závazkových vztahů, které přímo sloužily k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů jeho právních předchůdců. Z žalobcem předložených dokladů vůbec

nevyplývá účel úvěru čerpaného právním předchůdcem žalobce. Absence této informace pak znemožňuje daňovým orgánům, resp. soudu, posoudit, zda takovýto účel sloužil k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů právního předchůdce žalobce, natož pak samotného žalobce.

26. Zdejší soud nepřisvědčuje žalobci v jeho názoru, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nevypořádal odvolací argumenty žalobce odkazující na závěry rozsudku č. j. 2 Afs 39/2006-75. Žalovaný v bodě 64 napadeného rozhodnutí, obdobně jako zdejší soud, poukázal na odlišnosti skutkových stavů obou případů, a přestože nerozporoval závěry v předmětném rozsudku vyjádřené, s ohledem na skutkový stav ve věci žalobce je nemohl bez dalšího převzít.
27. Ačkoliv i zdejší soud plně respektuje a následuje základní východiska vyplývající z rozsudku č. j. 2 Afs 39/2006-75, zejména 1) potřebu zohlednit skutečnou ekonomickou podstatu právních vztahů (k tomu srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2011, č. j. 7 Afs 40/2011-69), s nimiž uplatňované výdaje souvisí, a dále 2) zásadu, že otázku, zda se jedná o výdaj vynaložený za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, je nutné posuzovat na základě podmínek, které by platily pro zanikající společnost, pokud by se rozdělení společnosti neuskutečnilo, nelze bez prokázání účelu úvěru považovat uvedené podmínky za splněné.
28. K podmínce uvedené pod bodem 1) zdejší soud dodává, že přestože má žalobce za to, že onou ekonomickou podstatou je samotná přeměna, z výše provedeného právního rozboru je jednoznačně seznatelné, že ekonomická podstata právních vztahů musí být žalobcem prokázána u jeho předchůdce, resp. u subjektu, u kterého předmětný právní vztah vznikl. Jak uvedl soud výše, provedenou přeměnou převáděné pohledávky nevznikly – přeměna byla toliko titulem k jejich přechodu na žalobce. Z právního titulu přechodu závazku nelze dovozovat vůbec nic ohledně ekonomických důvodů vzniku závazku, a tudíž ani ohledně daňové uznatelnosti těchto závazků, resp. nákladů s nimi souvisejících (úroků). Žalobce se v žalobě na podporu svého tvrzení o daňové uznatelnosti uplatněných úroků odkazuje na projekt přeměny, resp. na jeho základě provedenou přeměnu, která proběhla v souladu se zákonem, a při které bylo dodrženo základní pravidlo „aktiva = pasiva“. V této otázce dává soud za pravdu žalovanému v tom, že zákonné provedení přeměny z hlediska korporátního práva nelze automaticky spojovat s naplněním podmínek pro uznání převedených závazků z hlediska práva daňového. Podmínky pro uznání vynaloženého nákladu jako daňově účinného ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů byly popsány výše. Jejich naplnění nemůže nahradit provedení přeměny obchodní společnosti v souladu se zákonem. Otázka dodržení zásady „aktiva = pasiva“ by mohla být relevantní pro posuzování toho, zda by bylo nezbytné, aby na žalobce přešly také aktiva přímo související s konkrétním závazkem. Jak ale již soud uvedl, posouzení této otázky by bylo na místě až tehdy, bylo-li by prokázáno, že právní předchůdce žalobce úvěr sjednal za účelem dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů.
29. Nelze proto považovat za jakkoli nepřezkoumatelné vyjádření žalovaného v bodě 45 napadeného rozhodnutí, neboť zde uvedený závěr jednoznačně vyplývá z předcházejících bodů. V nich žalovaný jasně uvádí, že žalobce neprokázal, že se v případě nákladových úroků jedná o výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, když nedoložil bezprostřední vztah mezi vynaloženými výdaji a očekávatelnými příjmy. Tento závěr zároveň není jakkoli vnitřně rozporný v tvrzení žalovaného o tom, že žalobce v důsledku

přeměny dosahuje zdanitelných příjmů (bod 49 napadeného rozhodnutí), jak se žalobce mylně domnívá.

30. Stejně tak nelze považovat napadené rozhodnutí za vnitřně rozporné z důvodu, že žalovaný konstatoval, že v důsledku převodu aktiv v rámci projektu přeměny dosahuje zdanitelných příjmů (bod 49 napadeného rozhodnutí) a zároveň dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že na něj přešly závazky ve skladbě odpovídající jeho činnosti. O dosahování zisku žalobcem po provedené přeměně v projednávané věci není sporu. Uvedená skutečnost však opět „automaticky“ nevyvolává daňovou uznatelnost žalobcem vynaložených nákladů. Primární podmínkou je totiž právě prokázání účelu, resp. ekonomické podstaty úvěru čerpaného předchůdcem žalobce, jenž byl následně převeden na žalobce. Bez této informace nelze posoudit ani to, zda úvěr sloužil k ekonomické činnosti předchůdce, natož pak to, zda sloužil k ekonomické činnosti žalobce.
31. K podmínce uvedené pod bodem 2) pak zdejší soud dodává, že nebyl-li žalobcem prokázán daňový režim nákladů vynakládaných jeho předchůdcem, nelze hovořit o tom, že by byl zachován režim daňové účinnosti výdaje i u žalobce. Režim daňové účinnosti výdaje by mohl být pojmově zachován pouze v případě, že by žalobce prokázal, že byl tento režim dán již u jeho právního předchůdce.
32. Zcela jednoznačně pak nelze přisvědčit názoru vyplývajícího žalobní argumentace, že by-li podmínkou přeměny převzetí úroků z úvěrů, jsou tyto úroky „automaticky“ daňově uznatelnými náklady. Nejvyšší správní soud sice v rozsudku č. j. 2 Afs 39/2006-75 konstatoval, že podmínkou přeměny v dané věci bylo převedení úvěru na nástupnickou společnost a že úroky z tohoto úvěru byly do rozdělení původní společnosti považovány podle zákona za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů, tento podpůrný argument však nelze dezinterpretovat jako samostatné právní pravidlo (popírající zákonné podmínky), podle něhož nutnost převzetí závazku automaticky znamená daňovou účinnost úroků spojených s tímto závazkem. Nejvyšší správní soud naopak v daném rozsudku jasně zdůrazňoval nezbytnost naplnění zákonných podmínek, tj. mimo jiné skutečnost, že výdaj byl daňově účinný již u právního předchůdce.
33. Odkazuje-li žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 21/2006-55, s tím, že i v dané věci dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že výdaje vynaložené v souvislosti s převzatým dluhem s podnikatelskou činností daňového subjektu souvisí, a proto splňují podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, uvádí zdejší soud, že z takového závěru nevyplývá nic konkrétního pro právě posuzovanou věc. V daném případě totiž na rozdíl od nyní projednávané věci došlo v rámci přeměny k převzetí účelového úvěru, který měl sloužit k nákupu finančních investic, přičemž úroky z předmětného úvěru byly do převzetí dluhu daňovým subjektem u původní společnosti prokazatelně výdaji sloužícími k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Nejvyšší správní soud tak při posuzování daňové uznatelnosti úroků uplatněných daňovým subjektem vycházel z podmínek, které by platily u předchůdce, a dovodil, že i nadále lze úroky z účelového úvěru považovat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, kdy dodal, že „pouze v důsledku změny v osobě dlužníka nelze posuzovat daný závazkový vztah odlišně“.
34. Žalobce dále odkazuje na závěry Zápisu z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ze dne 17. 3. 2004 (dále jen „Zápis“), který se měl týkat transakcí typu „*debt push-down*“, z nichž v rámci daňového řízení vyvozoval, že úroky z úvěrů, jež přešly

po přeměně na nástupnickou společnost, mají být hodnoceny obecně jako majetek nástupnické společnosti, aniž by měl předchozí režim předmětného úvěru jakýkoliv vliv na daňovou uznatelnost u nástupnické společnosti. Soud na tomto místě předně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8 Afs 55/2005-74, dle kterého „*uvedení konkrétních žalobních námitek nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání, či snad pouhým odkazem na takové podání (jak do značné míry učinil stěžovatel) již proto, že odvolací námítka směřovaly proti jinému rozhodnutí (proti rozhodnutí správce daně), než které bylo předmětem přezkumu krajským soudem (rozhodnutí žalovaného). Žalobce je povinen jím spatřované důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí správního orgánu v žalobě explicitně uvést a vymezit tak rozsah soudní kontroly správního rozhodnutí (srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 17. 2. 1995, čj. 6 A 15/94-39, SP č. 136).*“ Je vhodné připomenout, že citované rozhodnutí je součástí konstantních požadavků Nejvyššího správního soudu na vymezení rozsahu přezkumu, který je realizován v řízení před správními soudy (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2019, č. j. 1 Afs 75/2019-34, ev. ze dne 9. 7. 2019, č. j. 7 Afs 161/2018-28, a další).

35. Co se týče precizace žalobních bodů, je potřeba také zmínit, že krajský soud se může zabývat pouze takovými námitkami, z nichž je patrné, z jakých skutkových a právních důvodů žalobce rozhodnutí žalovaného napadá. Uvedená pasáž v žalobě spíše rekapituluje obsah rozhodnutí, než aby skutečně vytýkala žalovanému konkrétní vadu. S ohledem na výše uvedené a s ohledem na formulaci tvrzení žalobce v žalobě slovy „*žalobce opětovně uvádí, že*“ a „*k této námitce žalovaný v rozhodnutí o odvolání uvedl, že*“ nepovažuje soud dané tvrzení žalobce za řádný žalobní bod, z něhož by vyplýval zřetelný a blíže zdůvodněný nesouhlas žalobce s konkrétním postupem či právním názorem žalovaného. Pouze na okraj proto soud ve shodě se žalovaným uvádí, že žalobcem uvedená problematika není v odkazovaném Zápisě řešena a nelze z něj vyvozovat žalobcem uváděné závěry. Nadto je nutno podotknout, že závěry obsažené v zápisech z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců nejsou právně závazné, a ačkoli mohou působit jako určité výkladové vodítko, daňové orgány ani soudy jimi nejsou při své rozhodovací činnosti vázány. Pro úplnost soud poznamenává, že Zápisem nebylo potřeba provádět dokazování, neboť jeho obsahem je toliko právní stanovisko a nemá sloužit k potvrzení konkrétní skutkové okolnosti daného konkrétního daňového případu. S ohledem na zásadu „soud zná právo“ se soud seznamuje s veškerými dostupnými právními názory mimo dokazování, a to bez ohledu na pramen jejich poznání.
36. Ve světle výše uvedeného zdejší soud uzavírá, že v důsledku neunesení důkazního břemene žalobcem stran prokázání původního účelu úvěru čerpaného jeho předchůdcem nemohou být jím vynaložené nákladové úroky považovány za daňově účinné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Soud se tedy pro nadbytečnost nezabýval otázkou, zda je pro daňovou uznatelnost převzatého závazku (pasiva) nutno prokázat i přechod konkrétního s ním souvisejícího aktiva na žalobce. Takovou otázkou by mělo smysl se zabývat teprve v případě, že by žalobce doložil důvod vzniku dané pohledávky a tím i původní daňový režim s ní spojených výdajů. V projednávané věci by odpověď na tuto otázku nemohla mít jakýkoliv vliv na výsledek řízení.

V. Shrnutí a náklady řízení

37. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

38. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 23. června 2021

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu