



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., v právní věci žalobce **Continental výroba pneumatik, s.r.o.**, se sídlem Otrokovice, Objízdná 1628, zastoupeného společností PricewaterhouseCoopers Česká republika, s.r.o., se sídlem Praha 4, Hvězdova 1734/2c, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 26. 11. 2012, č. j. 18117/12-1200-706012,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] S nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, došlo dnem 1. 1. 2013 k reorganizaci daňové správy. Nástupcem Finančního ředitelství v Brně se

stalo Odvolací finanční ředitelství. Výraz „žalovaný“ v tomto rozsudku označuje *promiscue* jak původní, tak nástupnický orgán finanční správy, a to dle kontextu dané věty.

I. Dosavadní průběh řízení a vymezení nyní projednávané věci

[2] V záhlaví označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí (dodatečný platební výměr) Finančního úřadu v Otrokovicích (dále též „správce daně“) ze dne 10. 4. 2007, č. j. 30069/07/305971/4713.

[3] Tímto rozhodnutím správce daně žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále též „ZDP“), dodatečně vyměřil daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 82 682 040 Kč.

[4] Ze spisového materiálu vyplývají následující relevantní skutečnosti. Žalobce zahrnul do daňově účinných nákladů fakturu vystavenou společností Barum Continental spol. s r.o. (nyní Continental Barum s.r.o.) č. 7254008727 ze dne 10. 9. 2004, která byla zaúčtována na účtu MD 548 315 - Ostatní servisní poplatky ve výši 295 110 450 Kč (9 270 000 EUR). Úhrada odpovídající částce 9 270 000 EUR byla provedena na základě příkazu žalobce ve prospěch příjemce Continental Aktiengesellschaft se sídlem v Hannoveru, Spolková republika Německo (dále též „CAG“). Předmětnou fakturou byl vrubopsán příspěvek žalobce na odškodnění společnosti Continental Tire North America, Inc., se sídlem v Charlotte, Severní Karolína, Spojené státy americké (dále též „CTNA“). Společnost CAG byla v rozhodném období stoprocentním vlastníkem žalobce a společnost CTNA je společností patřící do mezinárodní skupiny Continental a je nepřímo vlastněna CAG.

[5] Předmětná úhrada byla provedena na základě smlouvy mezi společnostmi CAG a CTNA ze dne 23. 8. 2004 (dále jen „Smlouva č. 1“) uzavřené na základě úvahy udržet výrobu pneumatik v USA i přes značné ztráty z činnosti výroby osobních pneumatik, ke kterým docházelo po mnoho let. Společnost CAG měla strategický a vlastní provozní zájem na udržení koncernem vlastněné výroby osobních pneumatik v USA, neboť nepřítomnost výrobních závodů osobních pneumatik v USA by měla podstatné negativní následky pro obchod prvního vybavení v Evropě s globálně působícími zákazníky prvního vybavení osobních pneumatik, a následně také pro evropský náhradní obchod osobních pneumatik. Z tohoto důvodu se strany dohodly na jednorázové konkrétní platbě, kterou obdržela CTNA od CAG. Specifikaci výpočtu platby smlouva neobsahovala.

[6] V návaznosti na tuto smlouvu byla dne 6. 9. 2004 uzavřena smlouva mezi CAG a společnostmi *Continental France SNC*, Francie, *Continental Mabor Industrias de Pneus SA*, Portugalsko, *Continental Automotive Products SRL*, Rumunsko, *Barum Continental spol. s r.o.*, Česká republika, *Continental HT Tyres s.r.o.*, Česká republika a žalobcem (dále též „Smlouva č. 2“), ve které se smluvní strany dohodly na účasti na platbě společnosti CAG ve prospěch společnosti CTNA, neboť tyto koncernové společnosti, které provozují továrny na výrobu osobních pneumatik mají provozní obchodní zájem na zamezení „manka zisku ze svých obchodních transakcí s globálně působícími výrobci automobilů“ a na zamezení „manka zisku na trhu náhradního obchodu osobních pneumatik“.

[7] Správní orgány předmětnou úhradu považovaly za daňově neuznatelnou ve smyslu § 23 ZDP, neboť se nejedná o výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Dle názoru správních orgánů se nemůže totiž jednat o jakýkoliv výdaj vynaložený daňovým subjektem, ale pouze o takový, který má přímou a bezprostřední vazbu na další podnikatelskou činnost a je daňovým subjektem prokázán. Takovýto přímý a bezprostřední vliv však v dané věci prokázán nebyl, CTNA není přímým odběratelem výrobků žalobce. Nebyla prokázána konkrétní souvislost ve vztahu k výši úhrady ani časová souvislost s výdaji v roce 2004. Pro daňové účely bylo na základě předložených podkladů vyhodnoceno, že se nejedná o výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to ani očekávaných, ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Na základě výše uvedeného správní orgány nevyhodnotily fakturu č. 7254008727 jako daňově uznatelný náklad a dodatečně vyměřily daň z příjmů právnických osob ve výši 82 686 040 Kč.

[8] V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný mimo jiné uvedl, že k předmětné platbě nebylo poskytnuto ani smluvně dohodnuto žádné protiplnění, jednalo se tak o plnění dobrovolné. Platba byla ekonomicky nevýhodná, nezávislý podnik by seriózně zvažoval stažení z trhu pneumatik pro automobily v USA a za případnou finanční výpomoc by po nezávislé společnosti požadoval kompenzaci. V dané věci se jednalo o úhradu za zachování přítomnosti společnosti CTNA na trhu v USA s vlastní produkcí pneumatik pro osobní automobily v USA. Z čl. 3 Smlouvy č. 2 vyplývá, že smlouva nevytváří žádné nároky a další závazky pro uvedené společnosti ve skupině, mimo povinnosti úhrady podílu na účasti, který je stanoven v čl. 2 této smlouvy. Znamená to, že již přímo touto smlouvou bylo stanoveno, že smluvní strany nemají právní nárok očekávat žádné protiplnění za poskytnutou úhradu. Nelze duplicitně uplatnit do daňově uznatelných nákladů úhradu faktury č. 7254008727, neboť finanční vyrovnání obchodních a výrobních jednotek v rámci koncernu bylo provedeno již uhrazením faktur č. 2000240 a č. 200267, které správce daně vyhodnotil jako daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Pokud by správce daně připustil uplatnění předmětného výdaje, došlo by z jeho strany k diskriminaci subjektů, které podnikají samostatně bez zapojení do nadnárodních koncernů.

[9] Předmětný platební výměr byl již v minulosti v odvolacím řízení přezkoumán, avšak rozhodnutí žalovaného bylo pro nepřezkoumatelnost a vady řízení zrušeno zdejší soudem rozsudkem ze dne 4. 3. 2010, č. j. 29 Ca 41/2008-166, především kvůli absenci patřičně odůvodněného zhodnocení předložených důkazů.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[10] Žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného. Považoval jej jednak za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jelikož žalovaný nerespektoval závazný právní názor krajského soudu, a jednak za nezákonné kvůli špatnému právnímu posouzení.

[11] Konkrétně žalobce namítal, že v rozporu s pokynem krajského soudu žalovaný nezhodnotil důkazní prostředky, které žalobce předložil jak v „původním“ tak „navazujícím“ daňovém řízení (tedy před a po vydání zrušujícího rozsudku). Například důkazní prostředky předložené k podání ze dne 19. 7. 2010 žalovaný vyhodnotil pouze tak, že *„je zřejmé, že ani dodatečně předložené důkazy neprokazují oprávněnost uplatnění uvedené dobrovolné úhrady jako výdaje ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP.“* Rovněž s dalšími důkazními prostředky

předloženými např. k podání ze dne 18. 10. 2006 a 6. 9. 2010 se žalovaný nevypořádal. Správní orgán tak rezignoval na svou povinnost v daňovém řízení hodnotit každý důkaz předložený žalobcem jednotlivě a ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy, když se ve svém rozhodnutí omezil na pouhé vyjmenování částí předložených důkazních prostředků.

[12] Přestože krajský soud ve zrušujícím rozsudku uvedl, že ve zprávě o kontrole zcela absentovala správní úvaha, žalovaný v napadeném rozhodnutí setrval na závěru, že *„předložené důkazní prostředky vyplývající z navazujících jednání [...] byly podrobně popsány pověřeným finančním úřadem a vyhodnoceny ve zprávě kontrole.“*

[13] Žalobce dále uvedl řadu konkrétních obrátů uvedených v napadeném rozhodnutí, ze kterých je dle jeho názoru zřejmé, že se absence zhodnocení důkazů prolíná celým napadeným rozhodnutím. Závěry správních orgánů tak nemají oporu ve správním spise, resp. jsou s jeho obsahem v rozporu.

[14] Žalovaný v rozporu s pokynem krajského soudu nezdůvodnil, proč některé části textu předmětných smluv považoval za podstatné (věrohodné) a proč některé části těchto smluv, svědčících spíše ve prospěch tvrzení žalobce, za podstatné nepovažoval.

[15] Víceméně jediným důkazním prostředkem, který žalovaný osvědčil jako důkaz je *Zpráva společnosti PricewaterhouseCoopers* (dále též „Zpráva PwC“), která se zabývá ekonomickými, daňovými a účetními dopady předmětné platby. Žalovaný však v rámci hodnocení Zprávy PwC zcela účelově vytrhl z jejího textu jednotlivé věty, bez ohledu na kontext, ve kterém byly uvedeny. Účelové vytrhávání částí textu tak, aby podporovaly stanovisko správních orgánů, však nelze považovat za korektní hodnocení důkazních prostředků.

[16] Žalovaný nerespektoval závazný právní názor krajského soudu, že je potřeba vyhodnotit, zda žalobce *„vůbec pro obchod prvního vybavení pneumatiky dodává a v jakém objemu, případně vyhodnotit vliv uvedené platby na evropský obchod s pneumatikami pro náhradní potřebu pro osobní automobily.“*

[17] Krajský soud poskytl v rámci odůvodnění svého rozsudku správním orgánům dostatečné vodítko, jakým způsobem mají v rámci dokazování a zejména při vyhodnocování důkazních prostředků postupovat. Z výše uvedeného je však zřejmé, že se správní orgány závazným právním názorem krajského soudu neřídily. Jediné pochybení, které žalovaný v rámci „druhého“ odvolacího řízení napravil, bylo, že vyslechl svědky navržené žalobcem. Ani obsah výpovědi těchto svědků přitom žalovaný nezhodnotil řádným způsobem. Žalovaný postupoval v rozporu s § 92 odst. 2 a § 116 odst. 2 ve spojení s § 264 odst. 1 a 2 daňového řádu.

[18] Dále se nelze ztotožnit s právním názorem žalovaného, který se opírá o závěry správních orgánů, které jsou nesprávné, zavádějící a nemají oporu v předložených důkazních prostředcích.

[19] Ze smlouvy ze dne 23. 8. 2004 jednoznačně vyplývá, jak smluvní nastavení vztahů mezi CAG a CTNA, tak i existence protiplnění. V čl. 3 Smlouvy č. 1 je totiž uvedeno, že *„jako protiplnění platby odsouhlasené v článku 2 této smlouvy, bude CTNA nadále přítomna na*

americkém trhu se svou vlastní výrobou pneumatik pro osobní automobily.“ Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že správní orgány inomínátní smlouvu mezi CAG a CTNA za dar nepovažovaly (ani smluvní strany tento náhled na obsah smlouvy nemají). Žalobci proto není zřejmé, na základě jakých úvah a důkazů žalovaný dospěl k závěru, že v předmětné smlouvě mezi CAG a CTNA ze strany CTNA absentovalo protiplnění.

[20] Smluvní ujednání, které vyústí ve vznik závazkového právního vztahu, je vždy výsledkem jednání dvou nezávislých subjektů, a proto je *a priori* vždy plněním dobrovolným. Stejně jako je dobrovolným plněním např. dodání určitého zboží na základě kupní smlouvy či montáž věci na základě smlouvy o dílo. Žalobci tak není zřejmé, jak by imanentní prvek závazkového vztahu mezi smluvními stranami, tj. dobrovolnost plnění obou smluvních stran, mohla vést správní orgán k závěru o nesplnění podmínek daných § 24 odst. 1 ZDP.

[21] Účelem předmětné platby (žalobcem označované jako *Commitment fee* - pozn. soudu) nebylo, jak nesprávně uvedl správní orgán, učinit výrobu pneumatik na americkém trhu ziskovou či uhradit CTNA realizovanou ztrátu. Účelem *Commitment fee* bylo zajistit udržení a dosahování zdanitelných příjmů evropských výrobců pneumatik. Evropští výrobci pneumatik ze skupiny Continental se rozhodli tohoto účelu dosáhnout pomocí platby *Commitment fee*, která zajistila, aby CTNA zachovala svoji přítomnost na trhu USA, neboť tento způsob byl vyhodnocen na základě ekonomických a obchodních analýz jako nejúčinnější.

[22] V prohlášení ze dne 20. 9. 2012 ředitel pro úsek daně z příjmů ve společnosti CTNA B. F. potvrdil, že platba *Commitment fee* byla na straně CTNA řádně zdaněna jako tzv. ostatní příjem společnosti. K tomuto důkaznímu prostředku se správní orgán opět nevyjádřil.

[23] Ani ze smluv, které byly právním důvodem platby *Commitment fee*, ani ze žádných předkládaných důkazních prostředků nevyplývá, že by platba *Commitment fee* byla vynaložena v souvislosti se ztrátami společnosti CTNA, na zamezení jejich vzniku a udržení společností CTNA na americkém trhu či na činnost jiné společnosti. Naopak z předložených důkazních prostředků jednoznačně vyplývá, že účelem platby *Commitment fee* bylo důvodné očekávání žalobce, že platba *Commitment fee* udrží tok zdanitelných příjmů dosahovaných žalobcem. Byla tak zcela naplněna hypotéza § 24 odst. 1 ZDP, tj. že platba *Commitment fee* byla vynaložena za účelem udržení a zajištění dosahovaných zdanitelných příjmů žalobce. Tuto skutečnost navíc jednoznačně prokázala i ekonomická data z období po úhradě předmětné platby.

[24] Nelze souhlasit s tvrzením žalovaného, že by byla pro žalobce předmětná transakce ekonomicky nevýhodná. Žalobce správním orgánům prokázal, že měl důvodné pochybnosti, že by nebyly realizovány příjmy od jeho zákazníků společností Daimler Chrysler, Ford a General Motors/Opel a dále část příjmů z dodávek pro náhradní potřebu na evropské trhy. Stejně tak žalobce prokázal, jaké příjmy realizoval z prodeje pneumatik od zákazníků v letech 2004–2012. Celá řada důkazních prostředků jednoznačně dokládá ekonomickou výhodnost dané transakce, kdy si platbou *Commitment fee* ve výši 295 110 450 Kč žalobce udržel a zajistil své zdanitelné příjmy od roku 2004 do současné doby. Výše takto realizovaných zdanitelných příjmů činí cca 9 486 000 000 Kč, tj. je 32,1 krát vyšší než částka, která byla vynaložena na platbu *Commitment fee*.

[25] Ustanovení § 24 odst. 1 ZDP *a priori* nevylučuje žádný náklad jako daňově neuznatelný. Jiné náklady, než ty výslovně uvedené v § 25 ZDP, nelze automaticky označit za daňově neúčinné, což v napadeném rozhodnutí učinil žalovaný. Základní podmínkou daňové uznatelnosti příslušného výdaje (nákladu) je, aby byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení příjmu. Pod pojmem „udržení příjmu“ je pak nutno rozumět takové aktivity daňového poplatníka, jejichž cílem je zachování výše příjmů aktuálně dosahovaných, tj. zamezení jejich snížení. Z judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu vyplývá, že z § 24 odst. 1 ZDP nelze dovodit, že se vynaložené výdaje musí vždy reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tj. že mezi výdaji a příjmy existuje vztah jakési přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. V návaznosti na výše uvedené skutečnosti je zřejmé, že daňově účinným nákladem ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP je i náklad (daňovým poplatníkem prokazatelně vynaložený) sloužící k udržení výše dosahovaných příjmů (tj. k odstranění hrozby snížení určitého daného druhu příjmů), který se reálně nemusí projevit ve zvýšení jím dosahovaných příjmů, ale právě v zachování těchto příjmů. V takovém případě je však objektivně možné předložit pouze jediný „přímý“ důkazní prostředek, a sice doložit, že výše příjmů, na které byl tento náklad vynaložen, zůstala zachována, tj. nedošlo k jejich snížení, a dále je možné dokazovat důvodné očekávání žalobce v okamžiku vynaložení tohoto nákladu. Žalobce doložil, že výše jeho zdanitelných příjmů po úhradě Commitment fee neklesla pod úroveň výše zdanitelných příjmů roku 2004. Žalobcem předložené důkazní prostředky prokazují reálnou a kvantifikovatelnou existenci hrozby propadu výše jím dosahovaných zdanitelných příjmů.

[26] Ačkoli judikatura správních soudů vymezila důkazní břemeno žalobce tak, že (zjednodušeně) prokazuje existenci přímého a bezprostředního vztahu mezi nákladem a výnosem, správní orgán po žalobci požadoval prokázat, že úhrada měla přímý vliv, tedy že se jednalo o kauzální vztah. Žalovaný tak nepřipustně rozšiřuje důkazní břemeno žalobce nad rámec požadovaný zákonem. Žalobce i takto nesprávně vymezené důkazní břemeno unesl, jelikož doložil, z jakého důvodu je jeho jediným nikoliv však konečným odběratelem společnost Barum Continental spol. s r.o., a dále, že obchodní vztahy, které se svými zákazníky tato společnost naváže, přímo souvisí s výrobou žalobce. Pakliže tedy množství výrobků žalobce závisí na počtu objednávek, které učiní koneční zákazníci, je žalobce toho názoru, že tím byl prokázán i přímý a zcela zásadní vliv úhrady Commitment fee na výši zdanitelných příjmů žalobce. Smluvní vztahy je třeba pro účely posuzování dodání výrobku žalobce konečnému zákazníkovi posuzovat společně (komplexně).

[27] Nepřítomnost výrobního závodu skupiny Continental na americkém trhu by vedla k ohrožení dodávek žalobce nejen na americký trh, ale také do evropských závodů amerických automobilek (zejména Ford Motor, General Motors a DaimlerChrysler). Skupina Continental by nesplňovala základní podmínky pro dodávky globálním výrobcům automobilů. To by bezpochyby vedlo k situaci, kdy by zbývající výrobci pneumatik zvyšovali na úkor skupiny Continental (včetně žalobce) svůj tržní podíl a tedy i ke snížení zdanitelných příjmů žalobce. Pokud by žalobce ztratil v Evropě některé své zakázky, projevilo by se to negativně rovněž na výrobě pneumatik pro náhradní potřebu pro maloobchod.

[28] V rámci zvažování, jakým směrem se v roce 2004 vydat, analyzoval žalobce i daňové hledisko uvedené transakce v rámci dotčených zemí (smluvní strany Smlouvy č. 2). Z této

analýzy mj. vyplynulo, že principy, za kterých členské státy EU přiznávají nákladu vynaloženému v souvislosti s podnikáním status nákladu daňově uznatelného, jsou ve všech zemích obdobné, tj. o daňový náklad se jedná tehdy, slouží-li k dosažení, zajištění či udržení příjmů. Žalobce správnímu orgánu předložil listinu nazvanou *Auskunfts Austausch nach unserem Doppelbesteuerungsabkommen und der Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften Nr. 77/799/EWG (EG-Amtshilfe-Richtlinie) – Continental výroba pneumatik, s.r.o. / Areál Barum Continental spol. s r.o. – B. K./ K. M. O.*, ze dne 3. 1. 2012. V této písemnosti Spolkový centrální daňový úřad (Bundeszentralamt für Steuern) potvrdil, že platba Commitment fee byla v Německu, Francii, Rumunsku a Portugalsku příslušnými daňovými správami kvalifikována jako daňově uznatelný provozní náklad. S ohledem na skutečnost, že základní principy uplatňování výdajů jako výdajů daňově uznatelných jsou v těchto zemích obdobné, měl by žalovaný postupovat v souladu s nimi.

[29] Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaným není zpochybňováno, že částka ve výši 295 110 450 Kč byla žalobcem skutečně vynaložena. Žalovaný výslovně uzavřel, že nerozporuje ani ekonomické důvody, které vedly žalobce k participaci na úhradě Commitment fee. Žalovaný tak uvedenými závěry potvrzuje existenci okolností, které představovaly hrozbu snížení příjmů dosahovaných dotčenými společnostmi skupiny Continental, tedy i žalobce.

[30] Účelem platby Commitment fee nebylo narovnání cen mezi spojenými osobami a ani rizik či snížení ekonomické nestability společnosti CTNA tak, aby bylo dosaženo pravidel tržního odstupu, jak uvádí správní orgán. Naopak, účelem bylo zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce. Nezávislost platby Commitment fee na problematice převodních cen dokládá např. Zpráva PwC. Pro žalobce je zpochybnění jeho role ve skupině Continental překvapivé, neboť tato skutečnost nebyla v průběhu dosavadního řízení nikterak zpochybňována. Žalobci rovněž není zřejmé, na základě jakých úvah podpořených důkazními prostředky žalovaný k tomuto závěru dospěl. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že se správní orgán neřídil závazným právním názorem krajského soudu a v textu odůvodnění napadeného rozhodnutí neuvedl správní úvahu vysvětlující, z jakého důvodu byly doplněny i důvody týkající se převodních cen. Tento postup žalovaného je kromě nepřezkoumatelnosti z důvodu absence správní úvahy i nezákonný pro rozpor se závazným právním názorem.

[31] Absence výpočtu platby ve Smlouvě č. 1 nutně neznamená absenci smluvního ujednání v této věci a případnou neúčinnost či vadnost ujednání.

[32] Časové období, se kterým platba Commitment fee souvisela, nebylo možné jednoznačně určit. Z věcného hlediska bylo ověřeno, že se jedná o platbu orientovanou na budoucnost. Žalobce tedy vynaložil předmětný náklad na udržení a zajištění jeho zdanitelných příjmů dosahovaných ve druhém pololetí roku 2004 a ve všech zdaňovacích obdobích následujících. Z účetních předpisů vyplývá, že pokud účetní jednotka nezná nebo není schopna kvalifikovaně určit jeden z potřebných parametrů (tj. účel, částku nebo období), není oprávněna o časovém rozlišení účtovat. V takovém případě tedy účetní jednotka účtuje o tomto nákladu jednorázově do běžného účetního období. Vzhledem k orientaci platby Commitment fee na budoucnost (budoucí příjmy, jejichž výše přímo a bezprostředně souvisí s přítomností společnosti CTNA na americkém trhu) a k jednomu ze základních účetních principů, tj. nepřetržitosti existence účetní jednotky (viz § 7 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb.,

o účetnictví), nebylo možno v daném případě kvalifikovaně určit ohraničené časové období, s nímž předmětný náklad souvisí. Žalobce tedy plně v souladu s právními předpisy promítl celou částku do účetního období roku 2004, čímž tento náklad ve smyslu § 23 odst. 2 písm. a) ZDP (vzhledem k absenci speciální právní úpravy v ZDP) vstoupil do základu daně zdaňovacího období roku 2004. Ač výše uvedené skutečnosti žalobce tvrdil a dokládal v daňovém řízení, správní orgán reagoval pouhým paušálním odmítnutím.

[33] Není zřejmé, proč žalovaný argumentuje tím, že Česká republika neuplatňuje systém konsolidovaného zdanění, a proto není možné platbu Commitment fee klasifikovat jako daňově účinný náklad. Nezahrnutím platby Commitment fee do daňově uznatelných nákladů správní orgán diskriminuje žalobce, neboť tak činí v rozporu s přístupem ostatních správců daně v jiných státech EU.

[34] Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie (dále též „Soudní dvůr“) ze dne 18. 7. 2007, ve věci *Oy AA*, č. C-231/05, z důvodu skutkové odlišnosti na věc žalobce nedopadá. Účel platby Commitment fee představuje okolnost odlišující případ žalobce od případu řešeného Soudním dvorem.

[35] Úlohou svědka je doložit určitý faktický stav (skutkovou okolnost) dané věci, a nikoliv subsumovat tento skutkový stav pod právní normu. K této námitce se žalovaný vyjádřil nesrozumitelně. Pokud svědecké výpovědi odmítl jako důkazy, zcela absentuje správní úvaha předcházející tomuto kroku.

[36] S ohledem na shora uvedené skutečnosti žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[37] Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně plně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Dále poukázal na to, že zahrnutí předmětné úhrady do daňově účinných nákladů by znamenalo porušení suverénního práva České republiky na zdanění příjmů daňového subjektu – rezidenta ČR z příjmů vykázaných v účetnictví dle daňových a účetních předpisů, snížených o přímé výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 23 odst. 1 ZDP.

[38] Žalovaný se vypořádal se všemi žalobcem uváděnými skutečnostmi a důkazními prostředky, které v odvolacím řízení namítal a navrhoval, řádně zdůvodnil a uvedl (veden závazným právním názorem krajského soudu) u každého z nich jeho hodnocení včetně správní úvahy, na jejímž základě k tomuto výsledku dospěl. Veškeré důkazní prostředky byly žalovaným jak konkrétně vymezené, tak i ve své většině citované a to co do jejich podstatného obsahu, který se stal východiskem pro následnou správní úvahu a závěr hodnocení žalovaného. Žalobce by přezkoumatelným shledal jen závěr, kterým by mu dal žalovaný za pravdu.

[39] Žalobce svými důkazy jednoznačně neprokázal, že úhrada za zachování přítomnosti společnosti CTNA na trhu v USA s vlastní produkcí pneumatik pro osobní automobily v USA

je výdajem, který má přímou a bezprostřední vazbu na podnikatelskou činnost žalobce, a to nejen ve vztahu k dosaženým, zajištěným a udrženým příjmům prokázaným, ale i ve vztahu k příjmům důvodně očekávaným, jež by sloužily k jejich dosažení, zajištění či udržení ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Žalobce nepřinesl žádný konkrétní důkaz o prokazatelnosti výpočtu částky ovlivňující daňový základ žalobce ani o časové souvislosti se zdaňovacím obdobím roku 2004.

[40] Platba mohla být provedena např. formou vkladu kapitálu, půjčky nebo daru. Takový výdaj by však již nebylo možné v souladu s platnou právní úpravou uplatnit jako náklad ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

[41] Z hlediska člena holdingové společnosti je sice důležité pokrýt celosvětový trh a taková situace může mít nepřímý dopad i na společnost pokrývající svými výrobky především evropský trh. Je však naprosto zřejmé, že pokud by některá společnost ve skupině byla dlouhodobě ztrátová a ostatní členové skupiny by se museli podílet na ztrátách takové společnosti dlouhodobě, potom by tato situace vedla k horším ekonomickým výsledkům celého holdingu a bylo by proto ekonomicky naprosto nerentabilní nadále udržovat ekonomické aktivity takové společnosti v určitém regionu.

[42] Ekonomické důvody uváděné žalobcem v předložených důkazních prostředcích finanční orgány respektují a nejsou oprávněny je zpochybňovat, neboť se jedná o obchodní politiku společností skupiny Continental. Žalovaný „pouze“ vyhodnotil oprávněnost zahrnutí částky 295 110 450 Kč do daňově účinných nákladů dle zákona o daních z příjmů.

[43] Tvrzení žalobce, že v důsledku vynaložené platby nedošlo k poklesu příjmů evropských společností nelze předloženými důkazními prostředky reálně prokázat. Platba byla poskytnuta pro zachování výroby jiného daňového subjektu, na jiném teritoriu, než ve kterém jsou dosahovány zisky žalobce. S ohledem na skutečnost, že žalobce je součástí nadnárodního holdingu, mohou mít na jeho ekonomický vývoj dopad špatné hospodářské výsledky jiné společnosti ve skupině. Tyto skutečnosti však nemohou ovlivnit daňový základ v ČR, protože tento není odvislý od hospodářských výsledků holdingové skupiny.

[44] Vzhledem k době realizovaných ztrát CTNA (10 let) lze předpokládat spíše nutnost poskytování dalších finančních prostředků pro udržení obchodní činnosti na trhu v USA, než očekávat možné zdanitelné příjmy. Správnost tohoto názoru potvrzuje i skutečnost, že společnost CTNA dosáhla ztráty i v roce 2005.

[45] Napadené rozhodnutí dle žalovaného nepostrádá žádnou ze zákonných náležitostí a s ohledem na výše uvedené navrhl žalobu zamítnout.

IV. Další podání žalobce

[46] V replice ze dne 19. 6. 2013 žalobce zdůraznil, že se žalovaný s jeho návrhy důkazních prostředků nevypořádal, tj. tyto nikterak nehodnotil. Žalobci tudíž není známa správná úvaha žalovaného stran předmětných důkazních prostředků. Vyjádření žalovaného ohledně protiplnění ze strany CTNA je rozporné. Nelze souhlasit ani s vyjádřením žalovaného, že

nebylo prokázáno, že v důsledku platby Commitment fee nedošlo k poklesu příjmů žalobce. Pakliže by v důsledku ztráty přítomnosti na americkém trhu došlo ke ztrátě zákazníků, byl by to žalobce, kdo by neměl jím vyrobené pneumatiky komu prodat, a kdo by z těchto neuskutečněných prodejů generoval ztrátu. Finanční vyrovnání (proces equalizace) učiněné v důsledku nižší marže obchodní jednotky a platba Commitment fee spolu nesouvisí. První platba je činěna z důvodu příkazu daného závaznými pravidly převodních cen, druhá za účelem zajištění budoucích zisků žalobce.

[47] Dne 21. 2. 2014 žalobce navrhl spojení nyní projednávané věci s věcmi vedenými u zdejšího soudu pod sp. zn. 29 Af 8/2014 a 31 Af 12/2014. Dané věci spolu sice skutkově souvisí, nicméně vzhledem k odlišnosti účastníků a rozdílnému procesnímu postupu správních orgánů zdejší soud neshledal spojení věcí vhodným.

[48] Podáním ze dne 17. 6. 2014 žalobce doplnil žalobu o dva novinové články, které měly prokázat správnost rozhodnutí žalobce participovat na platbě Commitment fee a tím zachovat přítomnost společnosti CTNA na americkém trhu. Toto rozhodnutí dle žalobce poskytlo a poskytuje po celou dobu od roku 2004 nezanedbatelnou konkurenční výhodu a přispívá ke generování zdanitelných příjmů žalobce.

V. Jednání konané dne 17. 2. 2015

[49] Při jednání žalobce i žalovaný setrvali na svých již dříve písemně uplatněných argumentech. Soud doplnil dokazování listinami předloženými žalobcem v průběhu soudního řízení. Tyto důkazy však k předmětu řízení nepřinesly nic podstatného, týkaly se tendencí v automobilovém průmyslu v USA, především výhodnosti blízkosti silného dodavatelského řetězce. Jiné důkazy účastníci řízení nenavrhovali.

VI. Posouzení věci Krajským soudem v Brně

[50] Zdejší soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

[51] Žalobce primárně brojil proti odůvodnění rozhodnutí a postupu žalovaného při dokazování, především v kontextu toho, že se dle žalobce neřídil právním názorem vyřčeným v předchozím rozhodnutí zdejšího soudu v této věci č. j. 29 Ca 41/2008-166.

[52] Žalobci lze přisvědčit, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nezhodnotil každou jednotlivou listinu, příp. jiný důkaz, který žalobce navrhl. Z celkového textu rozhodnutí je však zřejmé, že z čeho vycházel, neopomenul ty důkazy, které byly pro posouzení věci podstatné. Žalovaný vyhodnotil jednotlivá ustanovení předmětných smluv (např. na str. 13, 15, 16 a 33 napadeného rozhodnutí), výpovědi svědků (str. 21, 22 a 23 napadeného rozhodnutí), vyjádření žalobce a obsah dalších především listinných důkazů (např. zprávu společnosti PricewaterhouseCoopers) a uzavřel, že předmětný výdaj nemá přímou a bezprostřední vazbu

na další podnikatelskou činnost a nebyl žalobcem prokázán ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Úvaha žalovaného je srozumitelná, odůvodněná a konsistentní v rámci celého rozhodnutí.

[53] Myšlenkový pochod žalovaného je v napadeném rozhodnutí seznatelný a řádně odůvodněný. K jeho závěru ho vedla především **absence protiplnění** (viz str. 16 napadeného rozhodnutí: „*Jak dokazuje čl. 3 Smlouvy č. 2, smlouva nevytváří žádné nároky a další závazky pro uvedené společnosti ve skupině, mimo povinnosti úhrady podílu na účasti, který je stanoven v čl. 2 této smlouvy. Znamená to, že již přímo touto smlouvou je stanoveno, že smluvní strany nemají právní nárok očekávat žádné protiplnění za poskytnutou úhradu.*“), **ekonomická nevýhodnost transakce** (str. 13 a 14 napadeného rozhodnutí: „*Je třeba upozornit, že o ekonomické nevýhodnosti provedené transakce vypovídá i skutečnost, že dle přílohy č. 13 k odpovědi společnosti CVP ze dne 18. 10. 2006 (č.j. 54801/06), výpočty dopadu neexistence podniku na výrobu originálního příslušenství pro osobní vozy v teritoriu NAFTA jsou prováděny s výhledem na 5-ti leté období avšak dle koncernové smlouvy (označené č.1) viz příloha 4 se americká společnost CTNA zavázala splatit německé společnosti CAG dohodnutou platbu pouze pokud by ukončila svou výrobu před 31.12.2005. I tato skutečnost neprokazuje oprávněnost výše provedené úhrady. Je rovněž třeba poukázat na skutečnost, že koncernová smlouva označená č. 3 již ustanovení o případném vrácení dohodnuté částky neobsahuje.*“) a zohlednění **nezávislého subjektu** (str. 18 napadeného rozhodnutí: „*Správce daně nepochybně, že zánik výrobní přítomnosti skupiny Continental v USA může mít vliv na hospodaření českého daňového subjektu. Ale obdobný vliv na hospodářský výsledek společnosti má např. výpadek výroby subdodavatelských společností. V takovém případě lze očekávat, že by daňový subjekt postupoval ekonomicky a požadoval by po nezávislé společnosti kompenzaci za případnou finanční výpomoc, což v uvedeném případě nenastalo, proto správce daně posoudil provedenou úhradu jako dobrovolné plnění které nemůže mít vliv na základ daně české společnosti CVP ve smyslu ust. § 23 a § 24 ZDP, jak je výše uvedeno.*“).

[54] Pro posouzení vlivu důkazů na prokázání oprávněnosti uplatněného výdaje byl důležitý závěr žalovaného na str. 29 odst. 3 napadeného rozhodnutí: „*Je zřejmé, že tvrzení daňového subjektu, že v důsledku vynaložené platby nedošlo k poklesu příjmů evropských společností nelze předloženými důkazními prostředky reálně prokázat. Neboť platba byla poskytnuta pro zachování výroby jiného daňového subjektu v Americe, tedy na jiném teritoriu než, ve kterém jsou dosahovány zisky daňového subjektu. S ohledem na skutečnost, že daňový subjekt je součástí nadnárodního holdingu, mohou mít na jeho ekonomický vývoj dopad špatné hospodářské výsledky jiné společnosti ve skupině. Tyto skutečnosti však nemohou ovlivnit daňový základ v ČR, protože tento není odvislý od hospodářských výsledků holdingové skupiny.*“

[55] Žalovaný tedy dospěl k závěru, se kterým se zdejší soud ztotožnil (k tomu viz dále), a sice že s přihlédnutím k daným skutkovým okolnostem principiálně nebylo možné důkazy předloženými žalobcem prokázat přímý a bezprostřední vztah mezi provedenou platbou a očekávanými příjmy.

[56] Proto také žalovaný nepovažoval za průkazné dokumenty, které měly dokládat situaci ve společnosti CTNA, skupině Continental a na trzích v Severní Americe, jelikož neprokazují přímý vliv platby Commitment fee na příjmy žalobce (viz str. 14, 15 a 31 napadeného rozhodnutí).

[57] S ohledem na shora uvedené a na kontext celého napadeného rozhodnutí je tedy třeba přistupovat i k hodnocení žalovaného na str. 18 odst. 4, že „*ani dodatečně předložené důkazy neprokazují oprávněnost uplatnění uvedené dobrovolné úhrady jako výdaje ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP.*“ Tato věta nestojí samostatně, ale je součástí širšího posouzení charakteru předložených důkazů, jak bylo popsáno výše. To se týče jak důkazů předložených k podání žalobce ze dne 19. 7. 2010, tak k podání ze dne 6. 9. 2010.

[58] Nebylo tedy zapotřebí, aby žalovaný podrobně hodnotil každý jednotlivý důkaz týkající se této problematiky, jelikož dospěl k závěru, že tyto nemohou prokázat uplatnitelnost předmětného výdaje dle § 24 odst. 1 ZDP, což odůvodnil.

[59] Žalovaný respektoval závazný názor vyslovený v předchozím rozsudku, a řádně vyhodnotil žalobcem předložené důkazy. To znamená, že důkazní návrhy předložené žalobcem zhodnotil jednotlivě a v jejich vzájemné souvislosti a v rozhodnutí uvedl příslušnou správní úvahu. Rovněž vyhodnotil vliv uvedené platby na evropský obchod s pneumatikami pro osobní automobily prvního vybavení a pro náhradní potřebu (jako nepřímý). Pro výsledek řízení nebylo nutné konkrétně hodnotit každou jednotlivou listinu, resp. jiné důkazy, které během řízení žalobce navrhl. Důležitá byla úvaha, která správce daně vedla k dodatečnému vyměření daně.

[60] Žalobce dále v žalobě rozporoval řadu konkrétních obrátů v odůvodnění napadeného rozhodnutí. K tomu je předně třeba zdůraznit, že k odůvodnění rozhodnutí je třeba přistupovat jako k celku a není možné z něj vytrhávat jednotlivé věty, jak se v této části žaloby (str. 13) pokoušel žalobce. Například, když žalovaný na str. 9 v posledním odstavci uvedl, že „*především uvedená skutečnost o době realizovaných ztrát, tj. 10 let, nemůže zajistit důvodné očekávání možných zdanitelných příjmů, naopak spíše lze předpokládat nutnost poskytování dalších finančních prostředků pro udržení obchodní činnosti na trhu v USA*“, je z předcházejícího odstavce zřejmé, že vycházel ze Zprávy PwC. Nebo když na str. 19 v posledním odstavci uvedl, že „*se uvedenými doklady znovu zabýval*“ je zřejmé, že myslí faktury č. 2000240 a č. 2000267, které popisuje o dva odstavce výše. Podobně je tomu i u dalších „pochybení“, na která žalobce upozorňoval.

[61] K dalším vedlejším námitkám žalobce lze konstatovat, že na str. 13 odst. 1 končí část rozhodnutí, ve které žalovaný pouze rekapituloval skutečnosti vyplývající ze spisového materiálu a až poté následuje samotná úvaha žalovaného. Tato rekapitulace tedy nevypovídá nic o přístupu žalovaného k navazujícímu odvolacímu řízení.

[62] K časové souvislosti platby se žalovaný vyjádřil, a to na str. 30 odst. 4 napadeného rozhodnutí.

[63] Povinností žalovaného nebylo v odůvodnění rozhodnutí rozebírat relevantní judikaturu soudů, ale řídit se jí.

[64] V procesu vyhodnocení zprávy společnosti PricewaterhouseCoopers jako důkazu zdejší soud také neshledal žádné pochybení. Zde je nutné upozornit na to, že je třeba rozlišovat mezi námitkou vůči provedení důkazu a vůči věcnému hodnocení důkazu.

[65] Podle dosavadní judikatury správních soudů může soud nedostatečné odůvodnění písemného vyhotovení rozhodnutí překlenout, když jsou „*skutkové údaje, z nichž správní orgán vycházel, obsahem správního spisu, a skutkové a právní úvahy správního orgánu, které vedly k vydání rozhodnutí, jsou ze spisu alespoň v základních rysech bez pochyb rekonstruovatelné*“ (srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 25. 6. 1996, č. j. 6 A 825/95-7). Ve stejném duchu se Nejvyšší správní soud vyjádřil i v rozsudku ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130 (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), dle kterého „*přestože je třeba na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí z hlediska ústavních principů důsledně trvat, nemůže být chápána zcela dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován ve světle okolností každého jednotlivého případu. Zároveň tento závazek nemůže být chápán tak, že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka.*“ Tento závěr je výrazem toho, že „*účelem soudního přezkumu správních rozhodnutí není lpění na formální dokonalosti správních rozhodnutí, ale účinná ochrana veřejných subjektivních práv adresátů veřejné správy, a že tak lze poněkud slevit z nároků na dodržení jinak zcela oprávněných požadavků § 47 správního řádu z roku 1967 (jeho obdoby ve správním řádu)*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, ve věci sp. zn. 6 Ads 87/2006).

[66] S přihlédnutím k výše uvedeným rozhodnutím zdejší soud nepovažuje za účelné rušit napadené rozhodnutí pro určité formulační nepřesnosti, případně kvůli tomu, že žalovaný v rozhodnutí nevyjmenoval veškeré důkazní prostředky, které žalobce předložil. Skutkový stav i právní úvahy žalovaného jsou ze spisu, ale především i ze samotného rozhodnutí dostatečně zřejmé a nebylo o nich pochyb. Napadené rozhodnutí je tak po procesní stránce a stránce dokazování v souladu s § 92 odst. 2, § 102 odst. 3 a 4 a § 116 odst. 2 ve spojení s § 264 odst. 1 a 2 daňového řádu. To, jestli byly rozhodné úvahy žalovaného věcně správné, bylo jinou otázkou, která byla předmětem dalšího posouzení.

[67] V nyní projednávané věci nebyl hlavním předmětem sporu ani tak skutkový stav, jako právní posouzení. A to především posouzení charakteru platby provedené žalobcem na základě faktury č. 7254008727 na úhradu tzv. Commitment fee, tedy jeho podílu na platbě americkému členu skupiny Continental – společnosti CTNA, která měla zajistit, aby tato společnost setrvala na trhu v USA, z čehož měli profitovat i evropští výrobci pneumatik včetně žalobce. Sporné bylo, zda lze tuto platbu považovat za výdaj, který by bylo možno pro zjištění základu daně odečíst ve smyslu § 24 ZDP, tedy zda šlo o výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

[68] Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že za výdaje (náklady) snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník: 1) skutečně vynaložil, 2) vynaložil je v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) vynaložil je v daném zdaňovacím období a 4) o nichž tak stanoví zákon. Důkazní břemeno je v tomto rozsahu na daňovém subjektu. Pouhé tvrzení, že výdaj byl vynaložen, k jeho daňové uznatelnosti nestačí. Daňový subjekt je rovněž povinen prokázat zákonem předepsaný účel uplatněného výdaje, tedy že mohl objektivně sloužit k dosažení, zajištění či udržení jeho příjmů z podnikání.

[69] Pro posouzení nákladů jako výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP není rozhodující, zda daný výdaj bude opravdu reálně následován vznikem předpokládaných příjmů. Nelze totiž rozumně předpokládat, že veškeré výdaje vynaložené podnikatelem budou nakonec vždy skutečně zhodnoceny a přinesou podnikateli odpovídající příjem. Existuje naopak zcela reálná možnost, že podnikatel bude muset od uskutečňování podnikatelského záměru upustit, a to z nejrůznějších důvodů. V takových případech pak nelze podnikatele za to, že nastaly okolnosti, jež změnily pohled na výhodnost původně zamýšleného projektu sankcionovat tím, že náklady, jež do daného okamžiku, kdy se rozhodl od dalšího uskutečňování původního podnikatelského záměru upustit, vynaložil, nebudou považovány za náklady vynaložené za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů z podnikání podle § 7 zákona o daních z příjmů (k tomu blíže usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006-64).

[70] Platí, že i vynaložený náklad, který pomůže subjektu příjmy pouze zajistit či udržet, aniž by jich okamžitě dosáhl, souvisí-li s jeho podnikatelskou činností, může být rovněž daňově uznatelným nákladem (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125).

[71] Mezi výdaji a příjmy nutně nemusí existovat vztah přímé úměry. Smysl ustanovení § 24 odst. 1 ZDP zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje vynaložené za daným účelem. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat **přímý a bezprostřední vztah**, v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů. Pokud by totiž byl akceptován výklad opačný, tzn. mezi výdaji a očekávanými příjmy by přímý vztah existovat nemusel, mohlo by to v praxi vést k uzavírání fiktivních závazků a k podobným formám jednání, přímo porušujícím zákon či přinejmenším obcházejícím jeho smysl (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003-73). Mezi vynaloženými výdaji a podnikatelskou činností daňového subjektu musí existovat jasná vazba, přičemž neuznatelné jsou takové výdaje, které zřetelně neodpovídají ekonomicky racionálnímu (přiměřenému) chování, tj. nedávají z ekonomického hlediska smysl. Tato zcela konkrétní souvislost uplatňovaných výdajů s dosaženými příjmy musí být v daňovém řízení bezpečně prokázána daňovým subjektem, neboť je to on, kdo v souladu s § 31 odst. 9 daňového řádu prokazuje všechny skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání.

[72] Zdejší soud si je vědom toho, že naprosto převažujícím motivem pro podnikání je vydobytí zisku. Podnikatelská strategie v sobě zahrnuje mnohost jednotlivých rozhodnutí - od rozhodnutí jaké služby či hodnoty bude podnikatel trhu poskytovat, s kým bude spolupracovat a na jakém základě, jak svůj podnikatelský záměr bude financovat, až po úvahu, jakého zisku a v jakém časovém horizontu hodlá dosahovat. Bylo by nerozumné a neodpovídající pravidlům obchodní a podnikatelské strategie daňově zohledňovat pouze náklady, které se v totožném (či bezprostředně následujícím) zdaňovacím období ukáží jako takticky perfektní a přinesou zisky. Podnikatelská taktika v sobě ukrývá mnoho rizik a ty také musí podnikatel sdílet. Pokud totiž jeho úvaha, týkající se vynaložených nákladů na nákup zboží, služeb či investičního záměru se ukáže nesprávnou, pak je to právě on sám, kdo takový ekonomický deficit pocítí. Bylo by tedy nesmyslné § 23 odst. 1 ZDP, který při vymezení základu daně hovoří o respektování „věcné a časové souvislosti“ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období, vykládat tak, že ona věcná a časová souvislost se musí uskutečnit cestou přímou, bez

účasti dalších stran, různě ekonomicky propojených a na sobě mnohdy i závislých. Stejně tak není reálné, aby se náklady a z nich poté přitékající příjmy vždy střetly v témže zdaňovacím období (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008-82).

[73] K tomu, že předmětné transakce probíhaly v rámci koncernové skupiny Continental, lze uvést to, že kapitálové či personální propojení mezi určitými osobami samo o sobě zpravidla nemá bez dalšího daňové následky, vyjma zákonem výslovně upravených situací, zejména těch, na něž dopadá § 23 odst. 7 ZDP. Na druhou stranu je třeba upozornit na to, že ekonomické či personální propojení osob může signalizovat zvýšenou míru nebezpečí, že uvedené osoby budou jednat nejrozumnějším způsobem ve shodě tak, aby optimalizovaly svou daňovou povinnost vytvářením umělých skutečností, které by subjekty navzájem neprovázané nevytvořily, neboť by to pro ně nebylo z ekonomického hlediska racionální (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 5 Afs 85/2009-67).

[74] S ohledem na výše uvedené zdejší soud (a ani žalovaný v napadeném rozhodnutí) nezpochybňuje obchodní model žalobce a transakce prováděné v rámci skupiny Continental. Skutečnost, že žalobce prodával výrobky přes sesterskou společnost Barum Continental spol. s r.o. a že platba byla provedena prostřednictvím mateřské společnosti CAG, nebyla pro danou věc natolik podstatná. Žalovaný tuto skutečnost uvedl pouze v rámci popisu skutkových okolností (viz např. str. 35 odst. 7 napadeného rozhodnutí). Rovněž nebylo pochyb o tom, že žalobce výdaj skutečně vynaložil a že kvalifikovaným výdajem mohl být i takový, který sloužil pouze k udržení stávajících příjmů.

[75] Krucální pro danou věc však bylo, že mezi předmětným výdajem (platbou Commitment fee) a očekávanými příjmy nebyl prokázán (absentoval) přímý a bezprostřední vztah. Šlo o jakousi nominální platbu, která do budoucna mohla mít na příjmy žalobce vliv, ten byl ale pouze nepřímý a zprostředkovaný. Společnost CTNA se zavázala, že setrvá na trhu s pneumatikami v USA. Pro žalobce z toho však přímo neplynuly žádné konkrétní zakázky či jiná plnění. V jaké míře setrvá společnost CTNA na trhu a jaké obchody díky tomu žalobce realizuje, to už bylo jinou záležitostí, nezávislou na platbě Commitment fee.

[76] V případech, na které v žalobě odkazoval žalobce, a i v mnohých obdobných, šlo vždy o poskytnutí určitého konkrétního protiplnění pro daňový subjekt, většinou ve formě služby (poradenství, reklama, zprostředkovatelská činnost, právní služby, konzultace, průzkum trhu...). Přičemž daňový subjekt byl vždy povinen prokázat samotnou fakticitu a skutečný obsah poskytnutého plnění.

[77] Například v rozhodnutí ze dne 2. 3. 2011, č. j. 8 Afs 19/2010-125, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „*ani v případě poskytování služeb nemateriální povahy, ze kterých mohou, ale nemusí vzejít hmatatelné výstupy, daňový subjekt není zbaven povinnosti prokázat oprávněnost uznatelnosti nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Obecně lze uvést, že i uskutečňování poradenských a manažerských činností a jejich souvislost s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů může být prokázáno nějakým hmatatelným výstupem či konkrétním výsledkem činnosti, za kterou byly uplatňované výdaje hrazeny, např. výsledkem revize nájemních smluv, výsledným hodnocením účetnictví daňového subjektu, obchodní (mailovou) korespondencí či jinými obchodními dokumenty,*

potvrzeními o uskutečňování cest apod. [...] Pro uznání výdaje jako daňově uznatelného nepostačovalo předložení obecně koncipovaného seznamu úkonů, bez prokázání jejich vztahu k očekávaným příjmům stěžovatele a bez upřesnění, v čem dané úkony přesně spočívaly. Pro unesení důkazního břemene stran vztahu vynaložených nákladů na (alespoň očekávané) příjmy nejde pouze o typové vymezení služeb, ale o samotnou fakticitu a skutečný obsah poskytnutého plnění.“

[78] Přeneseno na nyní posuzovanou věc bylo pro unesení důkazního břemene potřeba prokázat, co konkrétně a skutečně společnost CTNA pro žalobce vykonala.

[79] V nyní přezkoumávané věci spočívalo protiplnění dle čl. 3 Smlouvy č. 1 v tom, že společnost CTNA bude nadále přítomna na trhu v USA se svou vlastní výrobou pneumatik pro americké osobní automobily („*CTNA will continue being present in the US market with a US passenger car tire production of its own*“). Předmětné protiplnění bylo však relevantní z pohledu soukromoprávního. Z pohledu veřejnoprávního (pro účely daňového řízení) se jednalo o plnění vzdálené a pouze nepřímo související s podnikatelskou činností žalobce. Žalobce neprokázal, že by fakticky poskytnuté plnění mělo přímý a bezprostřední vztah k jeho příjmům. Předmětné protiplnění bylo relevantní především z pohledu soukromoprávního. Z pohledu veřejnoprávního (pro účely daňového řízení) se jednalo o plnění vzdálené a nepřímo související s podnikatelskou činností žalobce. Mezi platbou za poskytnuté plnění a příjmy dosaženými žalobcem byl vztah pouze nepřímý. Žalobce neprokázal samotnou fakticitu a skutečný obsah plnění poskytnutého společností CTNA. I když správní orgány chybně zhodnotily, že nebylo smluveno ani poskytnuto žádné protiplnění, nemění to nic na skutečnosti, že platba za toto plnění nesplňovala podmínky podle § 24 odst. 1 ZDP.

[80] Předmětná platba je určitou transakcí, která může být do budoucna pro žalobce výhodná, nicméně z pohledu českých daňových předpisů se nejedná o výdaj, který by byl daňově uznatelný, jednalo by se o obcházení smyslu zákona o daních z příjmů. I s přihlédnutím k tomu se musí daňový subjekt rozhodnout, zda je pro něj takováto transakce výhodná. Předmětnou transakcí byly konsolidovány ztráty některých členů skupiny, což byl úkol pro mateřskou společnost. (CAG). Zvolený způsob byl jedním z možných, ztráty mohly být konsolidovány bez použití Commitment fee, například formou daru nebo úvěru.

[81] Přestože se žalobce snažil dokázat ekonomickou výhodnost předmětné platby, lze důvodně pochybovat, že by nezávislý subjekt zaplatil jinému nezávislému subjektu téměř 300 mil. korun pro podporu jeho podnikání bez zaručení jakékoli kompenzace. Riziko pro společnost CTNA bylo nepoměrně nižší, než pro žalobce. Společnost CTNA by v případě, že by nedodržela svůj závazek (a to dle čl. 5 Smlouvy č. 1 výslovně pouze do 31. 12. 2005), musela pouze vrátit poskytnuté finance mateřské společnosti CAG, zatímco žalobce již po zaplacení svého podílu Commitment fee žádné nároky vůči společnosti CTNA a ani vůči společnosti CAG, jejímž prostřednictvím byla platba uskutečněna, nemá (viz Smlouva č. 2). S ohledem na znění koncernových smluv, bylo logické, že žalovaný hodnotil výhodnost platby vzhledem ke dni 31. 12. 2005, a ne v horizontu 5 let, jak to činil žalobce. V tomto smyslu hodnotil žalovaný, že šlo o „dobrovolné“ plnění, které neodpovídá ekonomicky racionálnímu (přiměřenému) chování. Žalovaný neposuzoval, zda byl žalobce k této platbě

nucen nebo ne, ale to že provedl platbu značných finančních prostředků jinému subjektu bez garance, že se mu tyto finanční prostředky vrátí, resp. zhodnotí.

[82] Žalovaný nezpochybnil ekonomické důvody žalobce (proč platbu učinil), ale ekonomickou výhodnost dané transakce (jak platbu provedl). K tomu se blíže vyjádřil např. na str. 14 odst. 2, str. 15, str. 21 *in fine* a na str. 22 odst. 2 napadeného rozhodnutí.

[83] Jako další podpůrný argument správce daně uvedl, že vzhledem k dlouhotrvajícím ztrátám společnosti CTNA (téměř 10 let) nelze důvodně očekávat možné zdanitelné příjmy pro žalobce, ale naopak nutnost poskytnutí dalších finančních prostředků pro další udržení obchodní činnosti společnosti CTNA na trhu v USA. Tato podpůrná úvaha je logická a ze strany správního orgánu odůvodněná.

[84] Ústavní soud v nálezu ze dne 2. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 438/01, vyslovil, že „výklad zákona je třeba provádět i v kontextu různých druhů společenských zájmů je nutno při 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.“ (Rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>).

[85] Na druhou stranu v usnesení ze dne 23. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 67/2000, upozornil na to, že „finanční orgány musí mít právo neuznat výdaje uplatněné daňovým subjektem, které s jeho podnikatelskou činností nesouvisejí nebo jsou nepřiměřené. Bez této kontroly by daňové subjekty mohly uplatňovat jakékoli výdaje. Stát by potom jen s obtížemi plnil své úkoly, neboť by nemohl vybírat daně z příjmů v dostatečné výši. Možnost posuzování skutečné povahy uvedených výloh není v rozporu s principem smluvní svobody. Úpravu veřejnoprávních vztahů nelze zcela srovnávat s úpravou soukromoprávních vztahů. V moderním právním státě není a nemůže být smluvní svoboda neomezená. Nelze ji zneužít k jednání neslučitelnému s veřejným zájmem, jakým řádný výběr daní nepochybně je.“

[86] Lze tedy konstatovat, že jedním ze základních pilířů fungování státu je řádný výběr daní. Správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Při tom je třeba rozlišit soukromoprávní a veřejnoprávní účinky právních jednání mezi daňovými subjekty. Žalovaný nezpochybňoval dohody, které žalobce s dalšími členy skupiny Continental uzavřel, pouze posoudil, jaký tyto dohody mají dopad do práva veřejného – tedy zda lze na provedenou platbu pohlížet jako na daňově uznatelnou ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

[87] Přitom dospěl k závěru (a zdejší soud se s ním ztotožnil), že vliv předmětné platby na výsledek hospodaření žalobce bylo možno na základě předložených důkazů vyhodnotit pouze jako nepřímý, neboť platba neměla přímou vazbu na zdanitelné příjmy.

[88] Žalovanému lze dát do určité míry za pravdu, že lze předmětnou transakci přirovnat k (bezúročné) půjčce finančních prostředků obchodnímu partnerovi, která by jistě výdajem ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP nebyla.

[89] Úhrada Commitment fee je specifickou platbou sloužící k udržení jiného samostatného subjektu - společnosti CTNA - na trhu automobilových pneumatik v USA, tzn. v jiném obchodním teritoriu, než ve kterém provozuje svou podnikatelskou činnost český daňový subjekt – žalobce. Skutečný dopad takovéto transakce na činnost a výsledek hospodaření žalobce lze prokázat jen velmi problematicky. Existenci přímého a bezprostředního vztahu mezi předmětným nákladem a dosaženým či alespoň očekávaným příjmem žalobce neprokázal. Přes řadu předložených důkazů lze vliv platby na příjmy žalobce zhodnotit pouze jako nepřímý a zprostředkovaný (k tomu se žalovaný vyjádřil např. na str. 15 odst. 1 nebo str. 24 odst. 1 napadeného rozhodnutí).

[90] Žalovaný se dále zabýval tím, zda by předmětnou platbu nebylo možné zahrnout do uznatelných výdajů jako platbu v rámci procesu tzv. equalizace v rámci skupiny Continental. Toto daňově uznatelné vyrovnaní obchodních a výrobních jednotek však bylo provedeno fakturami ze dne 31. 12. 2004 č. 2000240 a ze dne 9. 6. 2005, č. 2000267, a proto již ze stejného důvodu nemohla být za výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP uznána faktura č. 7254008727. Ze strany správního orgánu se nejednalo o změnu argumentace, ale o prověření dalšího možného charakteru předmětné platby, které však dopadlo negativně.

[91] Žalovaný upozornil na skutečnost, že ve Smlouvě č. 1 není uveden výpočet platby Commitment fee, způsob výpočtu mu však byl znám. Zhodnotil, že pro posouzení daňové uznatelnosti předmětné platby nebyl podstatný ani výpočet ani skutečnost, že uvedená platba měla zajistit zisk na dobu 5 let. Podstatným bylo zjištění, že se nejedná o náklad vynaložený na dosažení, zjištění a udržení zdanitelných příjmů, ale o platbu týkající se kompenzace dlouhodobě dosahovaných ztrát jiného daňového subjektu (viz str. 30 napadeného rozhodnutí).

[92] Žalovaný obecně uzavřel, že daňově uznatelný výdaj musí mít přímou a bezprostřední vazbu na další podnikatelskou činnost a musí být daňovým subjektem prokázán. Konkrétní souvislost ve vztahu k výši úhrady ani časová souvislost s výdaji r. 2004 v tomto případě prokázány nebyly.

[93] V rámci komplexnosti posouzení se žalovaný zabýval rovněž problematikou konsolidovaného zdanění, které by umožňovalo přeshraniční i vnitrostátní kompenzaci daňových ztrát v rámci skupiny společností, odstranil by u nich problém transferových cen a zamezil některým případům dvojího zdanění. Tento systém v Evropské unii, a tedy ani Českou republikou, prozatím přijat nebyl, a proto má Česká republika suverénní právo zdaňovat příjmy ze svého území a celosvětové příjmy svých rezidentů, jak je pro právnické osoby dáno § 17 ZDP. Není proto rozhodné, jak byly transakce v rámci skupiny Continental daněny v jiných zemích.

[94] Pokud by správce daně připustil odečtení takového výdaje, došlo by z jeho strany k diskriminaci subjektů, které podnikají samostatně bez zapojení do nadnárodních koncernů, jelikož předmětná transakce by vně holdingu postrádala z ekonomického hlediska racionální smysl. Vytváření koncernových seskupení je zcela legální a umožňuje jednotlivým členům snižovat vlastní ekonomická rizika podnikání a přesouvat jednotlivé funkce v podnikání na ostatní společnosti. Z těchto důvodů musí mezi jednotlivými členy docházet ke správnému nastavení převodních cen, které ohodnotí jednotlivé funkce a rizika členů koncernu.

[95] Žalovaný sice dle jeho slov „přihlédl“ k rozsudku Soudního dvora ze dne 18. 7. 2007, ve věci *Oy AA*, č. C-231/05, nicméně toto přihlídnutí nemělo praktický dopad do odůvodnění napadeného rozhodnutí (viz str. 32 napadeného rozhodnutí).

[96] Ke svědeckým výpovědím svědků O. a K. žalovaný prokazatelně přihlédl a vyhodnotil je tak, že neprokázaly, že se v dané věci jedná o daňově účinný náklad (viz str. 23, 26 a 30 napadeného rozhodnutí).

[97] Nadto je třeba poukázat na povinnost žalobce vyličit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní názor na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Samotný odkaz na odvolání či jiné podání žalobce tento požadavek nesplňuje. Proto zdejší soud nepřistupoval k podání žalobce ze dne 18. 10. 2006 jako k součásti žaloby, jak navrhoval žalobce na str. 30 odst. 3 žaloby.

[98] Je možno uzavřít, že i před dílčí nedostatky odůvodnění napadeného rozhodnutí, byly stěžejní důvody rozhodnutí správné a řádně odůvodněné. Žalovaný tedy v dané věci nepochybil, když potvrdil závěr správce daně, že úhrada faktury č. 7254008727 ze dne 10. 9. 2004 ve výši 295 110 450 Kč (tzv. Commitment fee) nebyla výdajem, který by bylo možno odečíst ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Žalobce neprokázal přímý a bezprostřední vztah mezi touto platbou a očekávanými příjmy (v tomto případě udržení stávajících příjmů).

VII. Závěr a náklady řízení

[99] Krajský soud v Brně tedy shledal námitky žalobce nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[100] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení.

[101] Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly. Požadoval-li úspěšný žalovaný náhradu s odkazem na nález Ústavního soudu Pl. ÚS 39/2013 ze dne 7. 10. 2014, pak podle zdejšího soudu by taková náhrada (podle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu) mohla být přiznána (advokátem nezastoupenému) žalovanému výlučně za situace, pokud by mu byla přiznána v případě, že by v řízení advokátem zastoupen byl (to je podle zdejšího soudu podstatou závěru Ústavního soudu, k němuž v uvedeném nálezu dospěl). Pokud by však v předmětném řízení žalovaný zastoupen advokátem byl, žádnou náhradu by mu zdejší soud nepřiznal, a to i kdyby byl žalovaný procesně úspěšný, neboť k odborné obhajobě závěrů, k

nimž žalovaný dospěl, by při soudním přezkumu jeho rozhodnutí měl být způsobilý především tento orgán sám.

Poučení: Proti tomuto rozsudku 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.

V Brně dne 17. února 2015

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu