



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 HT Tyres, 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 žalovaného ze dne 2. 12. 2013, č. j. 30093/13/5000-14201-706012,

t a k t o :

- I. Žaloba **se 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 změnil v části týkající se bankovního spojení rozhodnutí (dodatečný platební výměr) Finančního úřadu v Otrokovicích (dále též „správce daně“) ze dne 17. 12. 2008, č. j. 65050/08/305921704713. Ve zbytku odvolání žalobce zamítl a rozhodnutí potvrdil.

[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 1 854 400 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. 7254008725 ze dne 10. 9. 2004, která byla zaúčtována na účtu MD 548 315 - Ostatní servisní poplatky a MD – 321 110 ve výši 6 685 350 Kč (210 000 EUR). Úhrada odpovídající částce 210 000 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. 2“) 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 výroba pneumatik s.r.o.*, Česká republika a žalobcem (dále též „Smlouva č. 1“), 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. 7254008725 jako daňově uznatelný náklad a dodatečně vyměřily daň z příjmů právnických osob ve výši 1 854 400 Kč.

[8] V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný mimo jiné uvedl, že k předmětné platbě nebylo poskytnuto ani smluvně dohodnuto žádné protiplnění. 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. 1 vyplývá, že smlouva nevytváří žádné nároky a další závazky pro uvedenou společnost 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. Pokud by správce daně připustil uplatnění předmětného výdaje, došlo by z jeho strany ke zvýhodnění subjektů, které podnikají v rámci holdingových uskupení.

[9] Předmětný platební výměr byl již v minulosti v odvolacím řízení přezkoumán, avšak rozhodnutí žalovaného bylo pro nepřezkoumatelnost zrušeno zdejším soudem rozsudkem ze dne 27. 4. 2011, č. j. 29 Ca 177/2009-73, především kvůli absenci patřičně odůvodněného zhodnocení předložených důkazů a tvrzení žalobce.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[10] Žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného, a to z důvodu nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, vad řízení, které měly vliv na zákonnost rozhodnutí a nezákonnosti spočívající v nesprávném právním posouzení.

[11] Konkrétně nejprve žalobce namítal, že žalovaný vydal napadené rozhodnutí až poté, co v dané věci uplynula lhůta pro stanovení daně. V dané věci byla dne 2. 5. 2007 zahájena daňová kontrola, od 31. 12. 2007 tedy běžela nová tříletá lhůta pro stanovení daně. Konec této lhůty by připadl na 31. 12. 2010. Tato lhůta však byla stavěna po dobu soudního řízení a znovu se rozběhla zrušením předchozího rozhodnutí žalovaného. Je tak zřejmé, že její běh skončil dříve, než bylo vydáno napadené rozhodnutí.

[12] V rozporu s pokynem krajského soudu žalovaný nezhodnotil důkazní prostředky, které žalobce předložil v „původním“ odvolacím řízení. Například důkazní prostředky předložené k podání ze dne 17. 8. 2007 žalovaný vyhodnotil pouze tak, že „ze spisového materiálu vyplývá, že nebyl doložen žádný přímý důkazní prostředek, který by prokazoval, že společnost

CTNA poskytla společnosti CHTT jakýkoliv předmět plnění vedoucí k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů při respektování věcné a časové souvislosti ve smyslu ustanovení § 23 odst. 1 ZDP. Předložené důkazní prostředky uvedené ve Zprávě o kontrole jsou pouze důkazy, které je možno vyhodnotit jak důkazy nepřímé.“ 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. Žalovaný se „zmínil“ fakticky pouze o prohlášení p. Hippe, Zprávě společnosti PricewaterhouseCoopers (dále též „Zpráva PwC“), koncernových smlouvách, prohlášení p. F., a o Vyhodnocení dopadů opuštění trhu v USA. Ostatní důkazní prostředky paušálně odmítl.

[13] Přestože krajský soud předchozí rozhodnutí zrušil pro absenci správní úvahy stran hodnocení důkazních prostředků, žalovaný v napadeném rozhodnutí setrval na závěru, že „v odvolacím řízení bylo ověřeno, že pověřený finanční úřad odpovědně ve smyslu § 31 ZSDP resp. § 92 daňového řádu vyhodnotil důkazní prostředky a sdělil daňovému subjektu konkrétní důvody, proč jednotlivé předložené důkazy neprokazují oprávněnost daňové uznatelnosti provedené „úhrady“ (výdaje / nákladu) ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Pověřený finanční úřad postupoval při provádění daňové kontroly v souladu se zásadami daňového řízení uvedenými v § 2 odst. 1 a § 3 ZSDP, které jsou nově upraveny v § 5 daňového řádu, tzn. Postupoval tak, že chránil zájmy státu a stanovil a vybral daň tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.“

[14] Z obsahu napadeného rozhodnutí je zcela jednoznačně seznatelné, že se absentující správní úvahu stran hodnocení důkazních prostředků, snaží žalovaný nahradit neustálým opakováním shodných skutečností majících za cíl zahustit text odůvodnění tak, aby jeho délka vynahradila nedostatky jeho obsahu. Takovýto postup žalovaného je v rozporu s § 92 odst. 2 a § 116 odst. 2 daňového řádu a zcela popírá smysl závazného právního názoru krajského soudu. Žalovaný pouze kosmeticky upravil rozhodnutí, které vydal ve věci společnosti Continental výroba pneumatik, s.r.o.

[15] 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.

[16] Víceméně jediným důkazním prostředkem, který žalovaný osvědčil jako důkaz je 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.

[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. 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. 2 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 inomínatní 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] 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.

[21] 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.

[22] 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.

[23] 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 2004–2006. Celá řada důkazních prostředků jednoznačně dokládá ekonomickou výhodnost dané transakce, kdy si platbou *Commitment fee* ve výši 6 685 350 Kč žalobce udržel a zajistil své zdanitelné příjmy od roku 2004 do roku 2012. Výše takto realizovaných zdanitelných příjmů činila cca 12 522 000 000 Kč, tj. je 1 873 krát vyšší než částka, která byla vynaložena na platbu *Commitment fee*.

[24] 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.

[25] 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. 1). 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. Z listiny nazvané *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. – Burkhard Köller/ Karl Michael Oswald*, ze dne 3. 1. 2012, vyplývá, že 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.

[26] 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, projevil by se to negativně rovněž na výrobě pneumatik pro náhradní potřebu pro maloobchod.

[27] 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.

[28] Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaným není zpochybňováno, že částka ve výši 6 685 350 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.

[29] Absence výpočtu platby ve Smlouvě č. 2 nutně neznamená absenci smluvního ujednání v této věci a případnou neúčinnost či vadnost ujednání.

[30] 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.

[31] Nemálo by být 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.

[32] 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.

[33] S ohledem na shora uvedené skutečnosti žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně, zrušil.

[34] Žalobce navrhl spojení nyní projednávané věci s věcí vedenou u zdejšího soudu pod sp. zn. 29 Af 12/2013 a 31Af 12/2014. Tyto věci spolu sice skutkově souvisí, nicméně vzhledem k odlišnosti účastníků a rozdílnému procesnímu postupu správních orgánů zdejší soud neshledal spojení věcí vhodným.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[35] Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně plně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Dále poukázal na to, že lhůta pro stanovení daně nebyla přerušena pouze po dobu soudního řízení, ale byla dále přerušena žádostí správního orgánu o mezinárodní výměnu informací, o níž byl žalobce informován sdělením ze dne 26. 5. 2011, č. j. 6769/11-1200-706012. Lhůta byla přerušena do dne 5. 4. 2013, kdy Generální finanční ředitelství obdrželo odpověď zahraniční daňové správy. Prekluzivní lhůta podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, resp. § 148 ve spojení s § 264 daňového řádu, doposud neuplynula.

[36] Formální právní vztahy byly uzavřeny tak, že pro žalobce z nich neplynul žádný závazek, nebylo mu poskytnuto žádné protiplnění za poskytnutou úhradu a mohl pouze nepřímo v roli účastníka holdingu profitovat na jeho ekonomických transakcích. Předmětná transakce vykazuje znaky poskytnutí dobrovolného plnění formou daru nebo bezúročné nenávratné půjčky. Po nezávislé společnosti by žalobce požadoval kompenzaci.

[37] Žalovaný doplnil řízení za účelem odstranění nedostatků vytýkaných v předchozím rozsudku krajského soudu a provedl nové hodnocení předložených důkazních prostředků. Všechny důkazy posuzoval jednotlivě i v uvedených souvislostech. Předložené důkazní prostředky nepotvrdily, že bylo žalobci poskytnuto protiplnění, které sloužilo na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

[38] S ohledem na výše uvedené žalovaný navrhl žalobu zamítnout.

IV. Další podání žalobce

[39] V replice ze dne 6. 5. 2014 žalobce zdůraznil, že je třeba v každé věci kriticky zhodnotit, zda podmínky pro stavění lhůty pro stanovení daně byly skutečně splněny a nikoliv paušálně na daný případ aplikovat text zákona. V daném případě nebyl výsledek mezinárodního dožádání žalovaným v navazujícím odvolacím řízení nikterak využit, požadavek na provedení mezinárodního dožádání nebyl požadavkem plynoucím z přechozího zrušujícího soudního rozhodnutí a samotné mezinárodní dožádání trvalo nepřiměřeně dlouhou dobu. Proto je žalobce toho názoru, že předmětné mezinárodní dožádání nebylo v souladu s judikaturou

Nejvyššího správního soudu úkonem, který by byl způsobilým k přerušení lhůty pro stanovení daně.

[40] Povinností německé společnosti CAG bylo zabezpečit zachování přítomnosti společnosti CTNA na americkém trhu jako výrobce pneumatik pro osobní automobily. Pakliže by společnost CAG tento svůj závazek nesplnila, tj. CTNA by na americkém trhu přestala být přítomna, byl by žalobce oprávněn mj. dle § 242 německého občanského zákoníku žalovat společnost CAG za porušení smluvní povinnosti.

[41] Není zřejmé, z jakého důvodu žalovaný uvedl, že platba Commitment fee vykazuje znaky daru nebo půjčky. Základním znakem daru je absence protiplnění, ze smluvního rámce platby Commitment fee však zcela jednoznačně vyplývá, že společnosti CTNA vznikl přijetím platby Commitment fee závazek zachovat přítomnost na americkém trhu.

[42] Dále žalobce předložil 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 poskytl 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

[43] 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

[44] 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**. Věc přitom projednal a rozhodl přednostně dle § 56 odst. 1 s. ř. s., neboť současně rozhodoval o žalobě týkající se téže problematiky, která byla na řadě pod sp. zn. 29 Af 12/2013. Současně se jednalo o věci, které již byly jednou soudem přezkoumány, a proto i celková délka řízení (jednalo se o zdaňovací období roku 2004) byla závažným důvodem pro přednostní projednání a rozhodnutí věci.

[45] Krajský soud se nejprve zabýval otázkou prekluze práva vyměřit daň. V tomto směru je vhodné připomenout, že dle judikatury Ústavního soudu správní soud k prekluzi přihlíží z úřední povinnosti (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>).

[46] Dle § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění rozhodném pro nyní projednávanou věc (dále též „ZSDP“), ve spojení s § 17a ZDP nebylo možné daň z příjmů právnických osob vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po

uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. V nyní posuzovaném případě by lhůta pro vyměření daně pro rok 2004 tedy uplynula dne 31. 12. 2007.

[47] Dne 2. 5. 2007 byla za přítomnosti žalobce zahájena daňová kontrola. Charakterem tohoto úkonu se podrobně zabýval soud v předcházejícím rozsudku v této věci a dospěl k závěru, že daňová kontrola je jednoznačně úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty. V souladu s § 47 odst. 2 ZSDP tedy začala pro dané zdaňovací období běžet tříletá lhůta k vyměření daně znovu od konce roku 2007 a bez dalšího by vypršela dne 31. 12. 2010.

[48] Na běh této lhůty neměly vliv žádné další úkony provedené správcem daně v průběhu daňové kontroly, tedy do jejího ukončení dne 8. 12. 2008 (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004-52; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Rovněž na běh lhůty neměly vliv úkony daňového subjektu (žalobce). Úkon přerušující běh prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 ZSDP (dále též „kvalifikovaný úkon“), musí směřovat k vyměření daně či k jejímu dodatečnému stanovení a daňový subjekt musí být o tomto úkonu zpraven. Jedná se tedy pouze o úkon učiněný vůči daňovému subjektu, tj. o úkon správce daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005-96).

[49] Po ukončení daňové kontroly byl dne 17. 12. 2008 vydán dodatečný platební výměr. Tím byla daň *vyměřena*, nelze jej tedy považovat za úkon směřující *k* *vyměření* daně, které by přerušoval běh lhůty pro vyměření daně (k tomu blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004-52, potvrzený usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007-73, publ. pod č. 2055/2010 Sb. NSS).

[50] Odvolání podané proti tomuto platebnímu výměru žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 9. 7. 2009 (žalobci doručeno dne 13. 7. 2009), č. j. 11273/09-1200-700346. Dne 11. 9. 2009 podal žalobce proti rozhodnutí o odvolání žalobu, o které zdejší soud rozhodl již zmiňovaným rozsudkem ze dne 27. 4. 2011, č. j. 29 Ca 177/2009-73, který se stal pravomocným dne 4. 5. 2011. Po dobu řízení před správním soudem (celkem 600 dní) lhůta pro vyměření daně v souladu s § 41 s. ř. s. neběžela a termín, kdy by bez dalšího vypršela, se posunul ze dne 31. 12. 2010 na den 22. 8. 2012.

[51] V pokračujícím odvolacím řízení žalovaný podal prostřednictvím Generálního finančního ředitelství žádost o mezinárodní výměnu informací, o čemž byl žalobce sdělením ze dne 26. 5. 2011 informován. Generální finanční ředitelství obdrželo odpověď zahraniční daňové správy dne 5. 4. 2013. V souladu s § 4 odst. 3 zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, ve znění účinném pro projednávanou věc, ode dne odeslání dožádání do dne obdržení odpovědi na dožádání od příslušného úřadu smluvního státu (celkem 680 dní), lhůta pro stanovení daně podle daňového řádu neběžela. Termín, kdy by lhůta pro stanovení daně bez dalšího vypršela, se posunul ze dne 22. 8. 2012 na den 3. 7. 2014. Nyní napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 2. 12. 2013 (žalobci doručeno dne 3. 12. 2013), a daň tedy byla pravomocně vyměřena před uplynutím prekluzivní lhůty.

[52] Argumentace žalobce ohledně charakteru provedeného úkonu, tedy že se vždy musí jednat o tzv. „kvalifikovaný“ úkon, by byla možná v případě, kdy by žalovaný o mezinárodní výměnu informací požádal přede dnem 1. 1. 2011. Do té doby se skutečně tyto žádosti posuzovaly jako úkony přerušující běh prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 ZSDP (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, č. j. 5 Afs 71/2009-48).

[53] V souvislosti s nabytím účinnosti nového daňového řádu (zákona č. 280/2009 Sb.) dne 1. 1. 2011 byl novelizován i § 4 zákona č. 253/2000 Sb., kdy byl přidán právě zmíněný odstavec 3., dle kterého ode dne odeslání dožádání do dne obdržení odpovědi na dožádání od příslušného úřadu smluvního státu, lhůta pro stanovení daně neběží (podobně jako u dalších postupů podle § 148 odst. 4 daňového řádu). Podaná žádost o mezinárodní výměnu informací tedy běh lhůty staví. Předmětný úkon má tedy na základě výslovné úpravy ode dne 1. 1. 2011 jiný charakter a nelze na něj aplikovat judikaturu vztahující se k zákonu o správě daní a poplatků. Ode dne 1. 1. 2014 je již předmětné ustanovení obsaženo přímo v § 148 odst. 4 daňového řádu.

[54] Pro úplnost soud doplňuje, že podle § 264 odst. 4 daňového řádu se běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

[55] Žalobce dále 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 177/2009-73.

[56] 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 z čeho vycházel. Žalovaný vyhodnotil jednotlivá ustanovení předmětných smluv (např. na str. 19, 22, 23 a 29 napadeného rozhodnutí), vyjádření žalobce a obsah dalších především listinných důkazů (např. zprávu společnosti PricewaterhouseCoopers nebo odpověď zahraniční daňové správy na žádost o mezinárodní výměnu informací) 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.

[57] Myšlenkový pochod žalovaného je v napadeném rozhodnutí seznatelný a řádně odůvodněný. K jeho závěru ho vedla především **absence protiplnění** (viz str. 22 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 nevyhodnost transakce** (str. 20 napadeného rozhodnutí: „*Je třeba upozornit, že*

*o ekonomické nevýhodnosti provedené transakce vypovídá i skutečnost, že dle přílohy č. 13 k odpovědi společnosti CHTT (č.j. 192859/07), 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 (tj. po dobu cca 2 let). 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. 32 napadeného rozhodnutí: „Správce daně však nezpochybnil, že zánik výrobní přítomnosti skupiny Continental v USA může mít vliv na hospodaření českého daňového subjektu, ale obdobný vliv na hospodaření 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.“).*

[58] Pro posouzení vlivu důkazů na prokázání oprávněnosti uplatněného výdaje byl důležitý závěr žalovaného na str. 25 odst. 2 napadeného rozhodnutí: „*Je zřejmé, že tvrzení daňového subjektu, že existovala reálná hrozba, že se dodávky sníží v důsledku uzavření výrobního závodu CTNA, nelze předloženými důkazními prostředky reálně prokázat. Neboť platba byla poskytnuta pro zachování výroby jiného daňového subjektu v USA, 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.*“

[59] 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.

[60] 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. 8 a 21 napadeného rozhodnutí).

[61] S ohledem na shora uvedené a na kontext celého napadeného rozhodnutí je tedy třeba přistupovat i k hodnocení žalovaného, že „*v žádném dokumentu není prokázán přímý vliv úhrady ve výši 6 685 350 Kč na příjmy společnosti CHTT, resp. na jejich dosažení, zajištění a udržení ve smyslu ustanovení §24 odst. 1 ZDP*“ (viz str. 21 odst. 1 napadeného rozhodnutí). Tato věta nestojí samostatně, ale je součástí širšího posouzení charakteru předložených důkazů, jak bylo popsáno výše. To se týče i důkazů předložených k podání žalobce ze dne 17. 8. 2007.

[62] 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.

[63] 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.

[64] 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. 33 v odstavci 5. uvedl, že *„vliv předmětné úhrady na výsledek hospodaření CHTT lze na základě předložených důkazních prostředků vyhodnotit pouze jako nepřímý“*, je zřejmé, že se jedná o celkovou rekapitulaci provedeného dokazování, které bylo blíže popsáno v předcházejícím textu odůvodnění rozhodnutí. Podobně je tomu i u dalších „pochybení“, na která žalobce upozorňoval.

[65] K dalším vedlejším námitkám žalobce lze konstatovat, že žalovaný skutečně v odůvodnění opakuje svoje závěry (někdy i zcela identickými odstavci), což zbytečně prodlužuje text rozhodnutí a činí jej poněkud nepřehledným. Tato skutečnost však sama o sobě nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí. Skutečnost, že je nyní přezkoumávané rozhodnutí podobné s rozhodnutím ve věci společnosti Continental výroba pneumatik, s.r.o., není nikterak překvapivá či nelogická. Řada okolností je v obou věcech zcela identická, a proto nelze žalovanému zazlívat, že ze staršího rozhodnutí vycházel.

[66] 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.

[67] 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, 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).

[68] 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.

[69] 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. 7254008725 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.

[70] 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.

[71] 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).

[72] 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).

[73] 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.

[74] 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).

[75] 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).

[76] 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. 28 odst. 2 napadeného rozhodnutí). Rovněž nebylo pochyb o tom, že žalobce výdaj skutečně vynaložil a že kvalifikovaným výdajem může být i takový, který slouží pouze k udržení stávajících příjmů.

[77] Krucíální 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.

[78] 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.

[79] 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.“

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

[81] V nyní přezkoumávané věci spočívalo protiplnění dle čl. 3 Smlouvy č. 2 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 však bylo relevantní z pohledu soukromoprávního. Z pohledu veřejnoprávního (pro účely daňového řízení) se jednalo o plnění vzdálené a nepřímou související s podnikatelskou činností žalobce. Žalobce neprokázal, že by fakticky poskytnuté plnění mělo přímý a bezprostřední vztah k jeho příjmům. 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.

[82] 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.

[83] Přestože se žalobce snažil dokázat ekonomickou výhodnost předmětné platby, lze důvodně pochybovat, že by nezávislý subjekt zaplatil jinému nezávislému subjektu necelých 7 miliónů 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. 2 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. 1). 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.

[84] Žalovaný nezpochybnil ekonomické důvody žalobce (proč platbu učinil), ale ekonomickou výhodnost dané transakce (jak platbu provedl). K tomu se blíže vyjádřil např. na str. 20 odst. 3, str. 27 odst. 1, a na str. 34 odst. 2 napadeného rozhodnutí.

[85] 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.

[86] 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.“

[87] 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 nesouvisí 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.*“

[88] 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 nepochyboval 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.

[89] 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.

[90] 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.

[91] 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. 21 odst. 1 nebo str. 23 odst. 1 napadeného rozhodnutí).

[92] Žalovaný upozornil na skutečnost, že ve Smlouvě č. 2 není uveden výpočet platby Commitment fee, způsob výpočtu mu však byl znám. 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, který tak nebylo možno uplatnit v jakémkoli zdaňovacím období (viz str. 33 odst. 3 napadeného rozhodnutí).

[93] 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.

[94] 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.

[95] Pokud by správce daně připustil odečtení takového výdaje, došlo by z jeho strany k nepřiměřenému zvýhodnění společností, které působí v rámci holdingových uskupení, 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.

[96] 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. 26 napadeného rozhodnutí).

[97] 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. 7254008725 ze dne 10. 9. 2004 ve výši 6 685 350 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

[98] 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.

[99] 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.

[100] 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