



ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK

## JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců JUDr. Ing. Viery Horčicové a JUDr. Tomáše Foltase, Ph.D. v právní věci žalobce **Barum Continental spol. s r.o.**, se sídlem Otrokovice, Areál Barum Continental spol. s r.o., Objízdná 1628, zast. Ing. Zuzanou Vaněčkovou, daňovou poradkyní, se sídlem Praha 2, Kateřinská 40, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu,

### t a k t o :

I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 2.7.2008, č.j. 11983/08-1200-700346, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 19 280,- Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku na účet Ing. Zuzany Vaněčkové, daňové poradkyně, se sídlem v Praze 2, Kateřinská 40.

### O d ů v o d n ě n í

Žalobou napadeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Otrokovicích ze dne 30.10. 2007, č.j. 58807/07/3059211/4713, kterým byla žalobci za zdaňovací období roku 2004 dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 123.901.960,- Kč.

V odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je uvedeno, že žalobce si snížil základ daně zaúčtováním faktury - dobropisu č. 7256000089, ze dne 8.9. 2004 - vystavené příjemci Continental AG PROD, Hannover SRN, a tím snížil zdanitelné výnosy o částku až 442.506.500,- Kč. Úhrada byla provedena ve prospěch příjemce Continental AG, Vahrenwalder str.9, Hannover, na základě smlouvy ze dne 23.8.2004 (S1) uzavřené mezi

společností Continental Aktiengesellschaft, dále jen „CAG“ a společností Continental Tire North America dále jen „CTNA“ na základě úvahy udržet výrobu pneumatik v USA neboť CAG má strategický zájem na udržení výroby značky Continental v USA, proto se společnosti dohodly na jednorázové platbě. Specifikaci výpočtu platby smlouva neobsahuje a povinnost CTNA pokračovat ve výrobě v USA nebyla definována. Společnost CTNA je nepřímo vlastněna CAG. V návaznosti na tuto smlouvu byla uzavřena Smlouva ze dne 6.9.2004 (S2) mezi CAG a kromě jiných společností i se společností žalobce, na základě které se na platbě dle S1 bude žalobce podílet částkou 442.506.500,- Kč. V čl. 3 je stanoveno, že smlouva nevytváří žádné nároky ani závazky pro společnosti ve smlouvě uvedené. Na základě obou smluv byla uzavřena třetí smlouva dne 9.9.2009 mezi CAG a CTNA, kterou byla stanovena splatnost částky, kterou obdrží CTNA od CAG za zachování přítomnosti CTNA na trhu USA. Z výpisu OR vyplývá, že obchodní podíl společnosti CAG na společnosti žalobce činil 25%.

Po provedené daňové kontrole vyloučil správce daně uvedenou částku ze zdanitelných výdajů, s odůvodněním že žalobce neprokázal, že tyto výdaje souvisí se zachováním výrobní činnosti společnosti žalobce neboli, že jsou dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona č.586/1992 Sb.,o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), daňově účinným nákladem žalobce. Žalovaný konstatoval, že nebyl ze strany žalobce doložen žádný přímý důkazní prostředek, který by prokazoval, že společnost CTNA poskytla společnosti Barum jakýkoliv předmět plnění vedoucí k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů společností Barum při zachování věcné časové souvislosti ve smyslu ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Předložené důkazní prostředky, uvedené ve zprávě o kontrole, jsou pouze důkazy, které je možno vyhodnotit jako důkazy nepřímé. V žádném z předložených dokumentů není prokázán přímý vliv úhrady této částky na příjmy společností Barum. Žádný důkazní prostředek nepotvrdil, že významní zákazníci nebudou po případném ukončení činnosti společnosti v USA odběrateli společnosti Barum, nebo poklesu tržeb. Výdajem ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, je pouze takový výdaj, který má přímou a bezprostřední vazbu na další podnikatelskou činnost daňového subjektu a je daňovým subjektem prokázán. V daňovém řízení takovýto bezprostřední vliv prokázán nebyl, proto žalovaný odvolání zamítl.

V žalobě se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného z následujících důvodů:

V úvodu shrnuje žalobce skutkové okolnosti věci a uvádí, že sporná částka představuje platbu, kterou žalobce označuje pojmem Commitment fee pouze z důvodu neexistujícího vhodného českého ekvivalentu, nikoliv z důvodu, který dovodil žalovaný v napadeném rozhodnutí, k odvedení pozornosti k jinému způsobu výkladu. Jde o finanční plnění uhrazené žalobcem na základě Smlouvy č. 2, ve výši na žalobce připadající částce. Společnost CTNA je součástí skupiny Continental a společnost CAG v ní drží prostřednictvím svých dceřiných společností většinový podíl. K uzavření smlouvy došlo v důsledku provozního a strategického zájmu společnosti CAG na zachování koncernem vlastněné výroby osobních pneumatik v USA ve prospěch divize osobních pneumatik. Pro zachování konkurenceschopné pozice vůči svým zákazníkům je nezbytné, aby byla skupina Continental přítomna se svou vlastní výrobou osobních pneumatik v USA, které jsou největším trhem pneumatik na světě. Nepřítomnost výrobních závodů osobních pneumatik v USA by měla podstatné negativní následky na obchod s pneumatikami pro první výbavu v Evropě s globálně působícími výrobci automobilů a na evropský obchod s pneumatikami pro náhradní potřebu pro osobní automobily. Z důvodu nepříznivého hospodářského vývoje

na trhu v USA a s přihlédnutím k ekonomickým výsledkům, zvažovala společnost CTNA uzavření svého výrobního závodu v USA. V návaznosti na zmíněné okolnosti provedla společnost CAG ekonomickou analýzu negativních dopadů, které by mělo ukončení výroby na ni a na ostatní evropské výrobce pneumatik pro osobní automobily ve skupině Continental. Na základě této analýzy učinila společnost CAG rozhodnutí, že je jak pro ni, tak pro tyto ostatní evropské výrobce ekonomicky výhodnější poskytnout společnosti CTNA finanční plnění za účelem zachování její výrobní přítomnosti. Společnost CTNA přijala závazek ve výrobní činnosti pokračovat, na základě ekonomické analýzy a kalkulace byly dotčené společnosti ochotny za zachování portfolia svých zákazníků, objemu zakázek a výše zdanitelných příjmů dosahovaných od těchto zákazníků, zaplatit částku ve výši 206 mil. EUR, přičemž tuto částku obdržela CTNA od CAG. Jako protiplnění byl sjednán závazek zachovat přítomnost na americkém trhu se svou vlastní výrobou pneumatik pro osobní automobily. V případě, že by CTNA ukončila celou svou americkou výrobu pneumatik pro osobní automobily před 31.12.2005, vznikla by jí povinnost přijatou platbu vrátit. Smlouva č. 2 je přímo navázána na Smlouvu č. 1, v níž je uvedeno, že podniky ve skupině, které provozují továrny na výrobu pneumatik pro osobní automobily, mají také provozní a obchodní zájem na zamezení ztráty ze svých obchodních transakcí s globálně působícími výrobci automobilů a ztráty na trhu náhradních potřeb pneumatik pro osobní automobily. Podstatou smluv je dohoda společnosti CAG a uvedených společností podílet se na úhradě Commitment fee, kterou realizovala společnost CAG na základě Smlouvy č. 1. Podíl jednotlivých společností na úhradě Commitment fee je určen podle pravidel obsažených ve smlouvě a konkrétní výše úhrady pro jednotlivé společnosti je uvedena v její příloze.

Žalobce vytýká žalovanému nezákonnost, spočívající v porušení procesních předpisů při hodnocení důkazů:

Skutečnost, že důkazní břemeno leží podle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu primárně na daňovém subjektu, nezbavuje správce daně povinnosti hodnotit důkazní prostředky v souladu se zákonem. Existuje zároveň i důkazní povinnost správce daně vyvrátit důkazní prostředky daňového subjektu, resp. zákonem stanoveným způsobem odůvodnit jejich irelevantnost. Daňový subjekt je oprávněn prokazovat svá tvrzení odlišně od zjištění správce daně. Žalovaný své povinnosti nedostál, napadené rozhodnutí je výsledkem daňového řízení, v němž nebyly respektovány základní principy důkazního řízení. Zásadu volného hodnocení důkazů nelze podle konstantní judikatury zužovat na stav, kdy se správce daně sice vyjádří ke všem důkazním prostředkům předloženým daňovým subjektem, ale pouze za tím účelem, aby některý z nich „neopomenul“, tj. bez toho, aby se zcela konkrétně vypořádal s obsahem tohoto důkazního prostředku a jeho významem pro předmětné řízení (viz např. nálezy Ústavního soudu sp. zn. III ÚS 95/97, rozsudek Nejvyššího správního soudu sp.zn. 7 Afs 25/2003 ze dne 28.4.2005, sp. zn. 3 Afs 21/2003, č.j. 5 Afs 16/2005-88 a jiné). Hodnocení důkazního prostředku musí být relevantní k jeho věcnému obsahu a z myšlenkových úvah správce daně musí být jednoznačně patrné, jak se s jeho obsahem vypořádal. Relevantnost předkládaných důkazních prostředků z hlediska ustanovení § 31 odst. 2 daňového řádu, resp. jejich neosvědčení postupem podle § 31 odst. 4 tohoto zákona, je nutno zhodnotit ve smyslu ustanovení § 2 odst. 3 tohoto zákona a přezkoumatelným způsobem odůvodnit. Z dosavadního průběhu daňového řízení není seznatelné jakým způsobem správce daně 1.stupně, resp. žalovaný důkazní prostředky hodnotili. Celou zprávou o daňové kontrole se prolíná jednotná argumentační linie založená na tvrzení, že platba Commitment fee představuje finanční prostředky vynaložené na zachování výrobní činnosti jiné společnosti, resp. na úhradu její ztráty, které nejsou daňově účinným nákladem. Tímto způsobem „hodnotí“ správce daně 1. stupně téměř všechny navržené a předložené důkazní prostředky, bez ohledu na jejich obsah a skutečnosti, které jsou v nich obsaženy. Žalovaný v napadeném rozhodnutí pouze jednou větou doplňuje, že jako důkaz nelze osvědčit všechny

žalobcem předložené důkazní prostředky, neboť v žádném dokumentu není prokázán přímý vliv předmětné úhrady na příjmy žalobce. Pouze nepřímě lze z dalších vyjádření žalovaného dovodit, že vyhodnocuje na základě předložených důkazních prostředků vliv úhrady Commitment fee na hospodaření žalobce jako nepřímý. Rozhodnutí žalovaného se tak dostává na samou hranici přezkoumatelnosti, resp. ji překračuje. Hodnocení důkazů nebylo objektivní, nýbrž s jednoznačným cílem doměřit daňovou povinnost žalobce. Správní orgány tak uplatnily své mocenské postavení mimo zákonný rámec, neboť nebylo postupováno v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, účelově byly eliminovány důkazy svědčící ve prospěch žalobce. Žalovaný tak jednal v rozporu s ustanovením § 2 odst. 2 daňového řádu, čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod („Listina“).

Žalobce dále namítá nesprávnou aplikaci ust. § 24 odst. 1 a § 25 zákona o daních z příjmů finančními orgány pokud jde o předmětnou platbu:

Ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a priorit žádný náklad jako daňově neuznatelný nevyklučuje. Tvzení žalovaného, že „za náklad na dosažení zdanitelných příjmů nelze podle české právní úpravy uznat úhradu na zachování přítomnosti společnosti CTNA na trhu v USA s vlastní produkcí pneumatik pro osobní automobily v USA“ je rozporný s dikcí platné právní úpravy. Daňovou neuznatelnost nákladů řeší primárně ustanovení § 25 ZDP, které obsahuje taxativní výčet nákladů, které jsou bez dalšího daňově neuznatelné. Ustanovení § 24 odst. 2 ZDP naopak uvádí výčet nákladů, které jsou daňově účinné vždy. Daňovou uznatelnost nákladů, jež nejsou ani v jednom z těchto ustanovení výslovně uvedeny, je nutno posuzovat pouze podle znění § 24 odst. 1 ZDP, tj. slouží-li k dosažení, zajištění a udržení příjmů, pak jsou daňově účinnými. Pouze náklady výslovně uvedené v ustanovení § 25 ZDP jsou za každé situace bez dalšího daňově neúčinné. U všech ostatních nákladů je nutno posuzovat jejich daňovou uznatelnost výhradně ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP, jiné náklady než ty výslovně uvedené v ustanovení § 25 nelze automaticky označit za daňově neúčinné, což žalovaný učinil. ZDP naprostou většinu případů uplatnění nákladů jako daňově uznatelných neřeší a ani z hlediska reálných možností řešit nemůže. Vždy je proto nutno vycházet z celkového kontextu všech okolností případu i smyslu celého zákona. Především pro oblast „nestandardních nákladů“, k nimž lze řadit i dotčenou platbu Commitment fee, nelze ani předpokládat, že by zákon podával jejich vyčerpávající výčet s řešením pro všechny související okolnosti každého případu. Zatímco u jednoho poplatníka může být daný náklad daňově uznatelným, u jiného může být identický náklad shledán daňově neuznatelným v návaznosti na konkrétní okolnosti případu. Existuje-li mezi jednotlivými samostatnými plnohodnotnými výrobci stejné skupiny vzájemná závislost, a jeden z těchto výrobců působící na významném trhu není schopen dosahovat požadovaných parametrů (či vůbec existovat) a ohrožuje tím existenci ostatních samostatných plnohodnotných výrobců ze skupiny, a zároveň i dosahování jejich příjmů, je finanční plnění poskytnuté jedním takovým výrobcem jinému výrobcí v návaznosti na zákonnou definici daňově uznatelných nákladů, daňově účinným nákladem, prokáže-li tuto souvislost. Důkazní břemeno ohledně existence nákladu, jeho výše a účelu, stíhá v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 daňového řádu daňový subjekt. Je zřejmé, že jakýkoliv náklad výslovně v ustanovení § 25 daňového řádu neuvedený, může být daňově uznatelným, bude-li vynaložen na dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 40/2006).

Základní podmínkou daňové uznatelnosti příslušného výdaje tedy je, aby byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení příjmu, přičemž z této dikce je zřejmé, že každý z těchto pojmů („dosažení“, „zajištění“ a „udržení“ příjmu) má svůj vlastní specifický obsah, resp. význam, a není objektivně možné ve všech případech naplnit obsah všech tří pojmů současně, tj. výdaj může sloužit buď k dosažení příjmu nebo k jeho zajištění či udržení. Není tedy nutné, aby vynaložený výdaj vždy splnil všechny výše uvedené podmínky, postačí naplnění jednoho z těchto pojmů; v této souvislosti žalobce odkázal i na rozsudek Nejvyššího

správního soudu č.j. 1 Afs 54/2004-125, kde je mimo jiné uvedeno, že „... *není správný závěr soudu, že daňově uznatelným výdajem je takový výdaj, u něhož je prokazatelná, jednoznačná a nepochybná souvztažnost na příjmy daňového subjektu. Takový závěr by popřel samotné ustanovení § 24 odst. 1 ZDP, neboť 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*“. Pod pojmem „udržení příjmu“ je pak nutno rozumět takové aktivity daňového poplatníka, jejichž cílem je zachování výše příjmů aktuálně dosahovaných daňovým subjektem, tj. zamezení jejich snížení. V této souvislosti poukázal žalobce na náleze Ústavního soudu ze dne 2.10.2002, sp. zn. II. ÚS 438/2001, „...*že výklad zákona je třeba provádět v kontextu různých společenských zájmů, je nutno hledat cíle, proč byl takový zákon v takovém znění společností přijat. 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 ...*“. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že z ustanovení § 24 odst. 1 ZDP nelze dovodit, že vynaložené výdaje se musí vždy reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tj. že mezi výdaji a příjmy existuje vztah jakési přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené (viz např. rozhodnutí posledně citovaného soudu sp. zn. 5 Afs 152/2004, 2 Afs 13/2005 a 2 Afs 44/2003). Daňově účinným nákladem je i náklad prokazatelně vynaložený, sloužící k udržení výše dosahovaných příjmů, na jejichž udržení byl vynaložen (tj. k odstranění hrozby snížení určitého daného druhu příjmů), který se reálně neprojeví ve zvýšení jím dosahovaných příjmů, ale právě v zachování těchto příjmů. V takovém případě je však objektivně možné doložit pouze jediný „přímý“ důkazní prostředek, a sice doložit, že výše příjmů, na které byl tento náklad vynaložen, zůstala zachována, tj. nedošlo k jejich snížení. Další důkazní prostředky pak mohou být již pouze „nepřímé“, kterými daňový poplatník ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu prokáže, že předmětný náklad skutečně vynaložil, reálnou a kvantifikovatelnou existenci hrozby propadu výše dosahovaných zdanitelných příjmů, souvislost vynaloženého nákladu s eliminací hrozby snížení výše dosahovaných zdanitelných příjmů a souvislost s podnikatelskou činností poplatníka. Žalobce poukázal na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, č.j. 15 Ca 100/2005-36, a to přesto, že se rozsudek týkal problematiky prokázání uplatnění nároku na odpočet DPH v případě přijatých marketingových služeb, jsou právní názory v něm obsažené relevantní i pro daň z příjmů; krajský soud zejména uvedl, že správci daně nepřísluší hodnotit efektivnost reklamy, neboť tyto aspekty podle názoru soudu náleží pouze do sféry podnikatelského rizika zadavatele reklamy a nepředstavují zákonné hledisko pro uplatnění nároku na odpočet DPH; vztaženo na výše učiněné závěry, správci daně rovněž nepřísluší posuzovat, zda daný náklad byl vynaložen „dostatečně efektivně“, ale pouze zda náklady byly skutečně vynaloženy za tímto účelem (tj. dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů). To však žalovaný činí a požaduje po žalobci, aby doložil přímý důkazní prostředek k jak velkému snížení příjmů by v případě uzavření společnosti CTNA přesně došlo, resp. že by příslušní odběratelé prokazatelně přestali být zákazníky žalobce, přičemž odmítá předložené výpočty s tím, že se jedná pouze o odhad založený na určitých předpokladech (str. 7 napadeného rozhodnutí). Žalobce má zato, že vyplacením předmětné částky odvrátil reálnou hrozbu snížení svých zdanitelných příjmů, o čemž svědčí vývoj příjmů – tržeb za vlastní výrobky (v roce 2003-23.954 mil, 2004-27.572 mil, 2004-27.654 mil.Kč). Žalovaným není zpochybňováno, že sporná částka byla skutečně vynaložena a rovněž je zřejmé za jakým účelem Správní orgány nerozporují ani ekonomické důvody, které vedly žalobce k participaci na úhradě Commitment fee, těmito ekonomickými důvody, jež žalobce dokládá celou řadou důkazních prostředků

(popisem situace v CTNA, podrobnými analýzami dopadu ukončení výroby v CTNA na společnosti skupiny Continental, přehledem tržeb žalobce od zákazníků, jejichž ztráta hrozí, studii nezávislých odborníků, vyjádřením prezidenta sdružení automobilového průmyslu apod.), je zamezení zcela reálně existující a zcela určité hrozbě snížení dosahovaných příjmů, zachováním stávajícího portfolia zákazníků a tím udržení výše dosahovaných zdanitelných příjmů. Žalovaný však vyhodnocuje tento vliv jako nepřímý ( str. 8 odst.4 a str. 9 odst. 2 napadeného rozhodnutí) a opírá svůj závěr o tvrzení, že úhrada Commitment fee nemá přímou vazbu na zdanitelné příjmy žalobce. Jak žalobce poukázal v předchozích podáních v průběhu daňového řízení, je součástí mezinárodní skupiny společnosti Continental, čtvrtého největšího celosvětového výrobce pneumatik pro osobní automobily.

Zákon o daních z příjmů jak je zřejmé z jeho ustanovení § 23 odst. 1 vychází z koncepce, že základem daně je rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje. Obecně je tedy základem pro výpočet daně rozdíl mezi výnosy, které poplatník dosáhl ve zdaňovacím období a náklady, které byly se získáním příjmů spojeny. Je to základní princip daňového zákona. Hovoří-li toto ustanovení o příjmech, jedná se bezpochyby o příjmy dosahované, realizované a zachycené v účetnictvích. Ustanovení § 24 odst. 1 ZDP však nestanovuje, že poplatník je povinen vynakládat náklady, jenž označí za daňově účinné, výhradně vůči „dodavatelům“, jejichž faktury má zachyceny ve svém účetnictví, ale hovoří výhradně o souvislostech s příjmy (zachycenými v účetnictví). Je vždy tedy nutno zkoumat, zda vynaložený výdaj má přímou a bezprostřední vazbu na další podnikatelskou činnost, tzn. byl-li použit takovým způsobem, že lze prokázat jeho souvislost s předmětem podnikání a relevantními příjmy z tohoto podnikání realizovanými. Žalobce takovou souvislost v průběhu daňového řízení prokázal a vynaložil náklady na udržení zdroje svých zdanitelných příjmů.

Žalovaný rozporuje žalobcem předložený způsob výpočtu podílu na úhradě Commitment fee. Žalovaný zejména uvádí, že je doložen schématický propočet nikoliv dle výsledku jednotlivých společností ve skupině, nýbrž údaje jsou rozděleny z časového hlediska do let 2004-2008, že za Českou republiku obsahuje podkladový propočet prognózu jako celek (tj. za všechny tři společnosti skupiny Continental ČR) a konečně, že je velice nepravděpodobné, že předložený „nejpravděpodobnější scénář“ může vykazovat shodný negativní dopad ve všech letech (tj. 2004-2008). Žalobcem předložený výpočet však odpovídá principům oceňování standardně využívaným v obdobných situacích, je podložen exaktními ekonomickými údaji a je maximálně transparentní, bere v úvahu skutečnost, že data, na kterých je založen, mohou být pouze odhadována. Žalovaný navíc staví své závěry na hypotézách (viz tvrzení, že je „vysoce nepravděpodobné“, že shodný negativní dopad bude stejný ve všech letech), aniž by své domněnky jakkoliv prokázal.

Usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 12.1.2009, čj. 31 Ca 139/2008-117, bylo, na základě návrhu žalovaného doručeného soudu dne 27.10.2008, po souhlasném vyjádření žalobce, řízení o žalobě přerušeno do skončení řízení ve věci přezkoumání rozhodnutí žalovaného dle ust. § 55b zákona č. 337/11992 Sb., o správě daní a poplatků, ( dále jen „d.ř.“).

Žalobce návrhem doručeným soudu dne 16.7.2009 o přerušení řízení z důvodu zahájeného jednání mezi německými a českými ministerstvy financí o zamezení dvojího zdanění dle čl.6 odst. 2 Úmluvy o zamezení dvojího zdanění publikované pod č. 93/2006 Sb.

Jelikož řízení o žalobě bylo přerušeno k dalšímu návrhu na přerušení řízení soud již nepřihlížel.

V písemném vyjádření k žalobě č. 1 ze dne 18.1.2010, žalovaný uvedl, že rozhodnutím Ministerstva financí ze dne 25.5.2009, čj. 39/108245/2008-391, přezkum žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného nebyl povolen. Žalovaný odkázal na věcně související žaloby českých

sesterských společností podané u zdejšího soudu pod sp.značkami 29 Ca 41/2008 a 29 Ca 177/2009.

S ohledem na závažný dopad a za účelem ověření správnosti postupu finančních orgánů byla žalovaným z vlastního podnětu zaslána informace německé daňové zprávě (přípisem ze dne 26.2.2008). „MF-ÚFDŘ dopisem...ze dne 19.3.2009“ sdělil výsledek šetření tohoto případu žalovanému, který z uvedeného sdělení dovodil, že „hospodářský výsledek z území ČR byl zdaněn v SRN. Současně z částky od dceřiných společností ve výši 103 000 000 EUR si CAG ponechává „sjednaný vlastní podíl v celkové výši 27 090 000 EUR“. Sjednání tohoto podílu nebylo v ČR zjištěno, není to obsahem smluv č. 1-3 citovaných rozhodnutí o odvolání a taktéž to není předmětem tohoto řízení“.

Žalobce v 1. doplnění žaloby doručeném soudu dne 27.1.2009 rozšířil žalobu o další žalobní námitku, (opírající se o změnu judikatury, danou nálezem Ústavního soudu ze dne 18.11.2008, sp.zn. I ÚS 1835/07), vytýkající porušení ust. § 16 odst. 1 d.ř. , neboť při zahájení daňové kontroly (dne 21.11.2006) správce daně nepostavil najisto, z jakého důvodu a na základě jakých skutečností zahajuje u žalobce daňovou kontrolu, a žalobce se domnívá, že s ohledem na citovaný náleznelze nedostatek zahájení daňové kontroly zhojit pozdějším jednáním správce daně, tím ke stanovení daně došlo po uplynutí (31.12.2007) prekluzivní lhůty.

Usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 27.1.2010, čj. 31 Ca 139/2008-155, bylo, rozhodnuto o pokračování řízení.

Žalobce v 2. doplnění žaloby doručeném soudu dne 16.4.2010 doplnil ( k již ve lhůtě vzneseným žalobním bodům) žalobu o nový důkazní prostředek – Prohlášení o hospodářských dopadech ze dne 12.2.2009, z něhož má vyplývat, že nepřítomnost výrobních závodů v USA by měla negativní následky na obchod s pneumatikami pro první výbavu v Evropě a na evropský obchod s pneumatikami pro náhradní potřebu.

V písemném vyjádření k žalobě ze dne 30.3.2010 (v pořadí druhém) žalovaný odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a dále doplnil, že se vypořádal se všemi žalobcem uváděnými skutečnostmi a důkazními prostředky a řádně zdůvodnil a uvedl u každého z nich jejich hodnocení. 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 proto bylo vyhodnoceno, že se nejedná o výdaj ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP. Předmět úhrady je přesně specifikován ve Smlouvě č. 3, kde bylo uvedeno, že společnost CTNA obdrží od společnosti CAG konkrétní částku ke dni 10.9.2004 za zachování přítomnosti společnosti CTNA na trhu v USA s vlastní produkcí pneumatik pro osobní automobily v USA. Užívání termínu Commitment fee je zavádějící a odvádí pozornost k jinému způsobu výkladu předmětné úhrady.

K žalobním důvodům pokud jde o nesprávné hodnocení důkazů, žalovaný uvedl, že žalobce neuvedl konkrétně o který důkaz se jedná proto mu nezbývá, než odkázat na spisový materiál a odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný má zato, že volné hodnocení důkazů nevybočilo z mezí zákona a odpovídá zjištěným skutečnostem. Žalobce neprokázal, že předmětný náklad má přímou vazbu věcnou i časovou na dosahování zdanitelných příjmů žalobce. Obsah a rozsah hodnocení žalobcem předkládaných důkazních prostředků (jak jednotlivých smluv, tak i analýz a celosvětových průzkumných studií) bylo naprosto dostatečným co do rozsahu i obsahu. Žalobce podsouvá pro rozhodování o správném posouzení věci svůj vlastní zájem, který by podle jeho názoru mohl být přijatelný i

pro společnost a tím naplnit výkladový rámec zákona, což podle žalovaného nemůže obstát, neboť názor žalobce výkladový rámec ZDP zcela překračuje. Uvedený názor na zdanění příjmů z území ČR je v souladu s čl. 43 ES, jak vyplývá z rozsudku Soudního dvora (velkého senátu) z 18.7.2007 ve věci C 231/05. Žalobce dokládá oprávněnost svého postupu odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu, které však nevystihují předmět problému, a nelze je proto vztahovat na daňovou uznatelnost sporné úhrady; obdobný případ dosud řešen nebyl.

K otázce prokázání přímého vlivu úhrady na příjmy žalobce, resp. na jejich dosažení, zajištění a udržení ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP se žalovaný odkázal na rozhodnutí NSS 9 Afs 16/2008-127, v němž je akcentován přímý a bezprostřední vztah mezi zdanitelnými příjmy a výdaji, a na rozhodnutí NSS čj. 5 Afs 170/2004-59, podle kterého správce daně musí mít právo neuznat výdaje uplatněné daňovým subjektem, které s jeho podnikatelskou činností přímo nesouvisí.

Ze sdělení německé daňové správy plyne, že hodnotí předmětný výdaj obdobně jako česká daňová správa, neboť její postup svědčí o skutečnosti, že CTNA obdržela příspěvek po zdanění.

Nezákonnost provedeného hodnocení důkazů je žalobcem spatřována v tom, že žalovaný neakceptoval argumentaci žalobce. Žalovaný však dostal všem zásadám dokazování a zjištěný skutkový stav odpovídá posouzení důkazů postupem ve smyslu ustanovení § 2 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný posoudil důkazní prostředky soustředěné v řízení v souladu s ustanovením § 31 odst. 2 daňového řádu a usoudil, že právě s ohledem na předmět sporu skýtají dostatečnou oporu pro závěr o daňové povinnosti žalobce a svou hodnotící úvahu zcela dostatečně a jednoznačně v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí uvedl. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby pro její nedůvodnost.

V doplňujícím procesním podání ze dne 26.1.2009 nazvaném jako 1. doplnění žaloby žalobce doplnil nový žalobní bod s poukazem na právní závěr vyslovený Ústavním soudem v nálezu ze dne 18.11.2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, namítal, že v dané věci nelze zahájení kontroly ze dne 26.6.2006, resp. daňovou kontrolu jako celek ve světle uvedeného nálezu Ústavního soudu považovat za úkon směřující k vyměření či dodatečnému stanovení daně, tedy úkon, který by byl ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty. Z nálezu Ústavního soudu dále vyplývá, že nelze nedostatek zahájení daňové kontroly zhojit pozdějším jednáním správce daně. Nelze tak přihlížet k výsledkům zjištěným v rámci daňové kontroly, a proto právní úkony z nezákonné kontroly vycházející, dodatečný platební výměr a následně i druhostupňové správní rozhodnutí jsou rovněž stíženy nezákonností, a to minimálně z důvodu uvedeného v § 76 odst. 1 písm. c) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), tj. pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správcem daně. Žalobci byla neústavním způsobem stanovena daňová povinnost zatěžující jeho majetek, čímž v konečném důsledku došlo k porušení jeho vlastnického práva, které požívá Ústavní ochrany podle čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.

V doplňujícím podání doručeném soudu dne 4.5.2010, nazvaném jako replika k vyjádření žalovaného, žalobce odkázal na rozsudek zdejšího soudu v související věci ze dne 4.3.2010, sp.zn. 29 Ca 41/2008, kterým bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno. Dále doplnil, že používání termínu Commitment fee je odůvodněno neexistencí jednoslovného českého ekvivalentu a také proto, že tento pojem byl využíván v překládaných důkazních prostředcích a nikoliv proto, aby žalobce odváděl pozornost od „skutečné“ podstaty platby. Žalobce odmítá tvrzení žalovaného, že by podsouval pro účely rozhodování o podané žalobě, že jeho vlastní zájem by mohl být přijatelný i pro společnost a tím naplnit výkladový rámec zákona. Žalobce předloženými důkazními prostředky dokládá, že neuhrazení Commitment fee by



vedlo ke ztrátě jeho konkrétních zakázek, tudíž, že existuje jasná příčinná souvislost mezi vynaloženými náklady žalobce a udržením jeho zdanitelných příjmů.

K závěru žalovaného, že dle jeho názoru „není žalovaný povinen sám vyvracet důkazní prostředky daňového subjektu“ žalobce poukazuje na skutečnost, že uvedený závěr je zcela v rozporu s pojetím přenosu důkazního břemene na správce daně, jak je interpretován správními soudy (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 25/2003 z 28.4.2004, „... pokud žalovaný jím uvedené údaje považoval za nedostatečné či nepravdivé, v tomto okamžiku se důkazní břemeno přeneslo dle § 31 odst. 8 daňového řádu na něho a byl povinen tvrzení stěžovatele vyvrátit ...“, nebo rozsudek téhož soudu č.j. 3 Afs 12/2003 „... správce daně prokázal ve shodě s ustanovením § 31 odst. 8 daňového řádu skutečnosti, které vyvracely tvrzení žalobce v uvedených smlouvách o přijetí zdanitelného plnění ...“).

Žalobce považuje za nepravdivé tvrzení žalovaného (na str. 10 vyjádření), že německá daňová správa vyhodnotila předmětný náklad obdobně jako česká, neboť jako daňově účinný náklad byl uznán i podíl na platbě CTNA společnosti Continental AG ve výši 27 090 000 EUR. K replice přiložil žalobce kopii sdělení i jeho překlad včetně tlumočnické doložky.

V rámci nařízeného jednání účastníci setrvali na svých stanoviscích, právní zástupkyně žalobce navíc odkázala na rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 18.7.2004, sp.zn. C 231/05, a kopii založila do spisu. Dále uvedla, že ze skutečnosti, že není dána přímá vazba na zdanitelné příjmy žalobce nevyplývá, že se nemohlo jednat o zdanitelný výdaj. Dle informace ze dne 25.3.2009 od německé daňové správy byla částka 103 mil EUR zaúčtována jako provozní náklad.

Krajský soud přezkoumal v rozsahu žalobních bodů napadené rozhodnutí, jakož i řízení předcházející jeho vydání a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Účastníci řízení, v dané věci činí sporným, zda předmětný výdaj žalobce vzniklý na základě Smluv č. 1-3 ve výši 442.506.500,- Kč lze podřadit pod tzv. daňově účinný výdaj ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 věta první ZDP, podle něhož **výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy**. Citované ustanovení ZDP tedy uvádí, že si daňový subjekt může odečíst výdaje – náklady, které vynaloží na dosažení, zajištění či udržení svých zdanitelných příjmů, a to ve výši kterou prokáže a která je stanovena tímto zákonem nebo zvláštními předpisy. Pokud jde o výklad tohoto ustanovení soud vycházel z konstantní judikatury správních soudů a Ústavního soudu, která mimo jiné dovodila:

- v usnesení ze dne 23.4.2001, sp. zn. II. ÚS 67/2000, Ústavní soudu dovodil, že souladné s Ústavou České republiky je takové zdanění příjmů, které vychází z nákladů skutečně vynaložených na jejich dosažení, přičemž finanční orgány musí mít právo neuznat výdaje uplatněné daňovým subjektem, které s jeho podnikatelskou činností nesouvisejí nebo jsou nepřiměřené,

- v usnesení ze dne 2.10.2002, sp. zn. II. ÚS 438/01, též soud dovodil, že výklad zákona v souladu s Ústavou je třeba provádět v kontextu různých druhů společenských zájmů, je nutno při něm hledat cíl a důvod, proč takový zákon a v takovém znění společnost přijala; jestliže ZDP 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,

- v rozsudku ze dne 1.4.2004, č.j. 2 Afs 44/2003-73, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že z ustanovení § 24 odst. 1 ZDP nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah přímé úměry; smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené; 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,

- v rozsudku č.j. 2 Afs 39/2006-75 ze dne 20.12.2006 Nejvyšší správní soud dovodil, že při posuzování toho, zda lze určité výdaje považovat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 ZDP, je nutno vždy zohlednit skutečnou ekonomickou podstatu právních vztahů, s nimiž dané výdaje souvisejí, nestanoví-li zvláštní právní předpis jinak,

- v rozsudku č.j. 5 Afs 152/2006-37 z 9.1.2008 Nejvyšší správní soud mimo jiné dovodil, že rozdíl mezi § 24 odst. 1 a odst. 2 spočívá v tom, že výdaje podle odst. 1 musí být svázány s příjmy, byť jen očekávanými, kdežto výdaje podle odst. 2 nejsou podmíněny souvislostí s příjmy, ale s činností poplatníka,

- konečně v rozsudku č.j. 1 Afs 132/2008-82 ze dne 19.2.2009 Nejvyšší správní soud mimo jiné dovodil, že daňovým výdajem je takový výdaj, který má souvislost s byť i jen očekávanými příjmy; zmíněná souvislost znamená, že bez vynaložení uvedených nákladů by podnikatel očekávané příjmy vůbec nezískal či ani neměl možnost získat; nutno je proto vždy vážit, zda faktický výdaj buď přinese příjem (zisk) nebo jej do budoucna zajistí anebo alespoň napomůže již dosažené příjmy dřívější činností daňového subjektu udržet; veškeré tyto ekonomické aktivity odpovídají smyslu a cíli ZDP.

Lze tak z uvedené judikatury shrnout, že pokud jde o tzv. daňově uznatelné výdaje ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP, je nutno, aby byly vynaloženy důvodně proto, aby zajistily, udržely nebo jimi bylo dosaženo příjmů pro konkrétní daňový subjekt, který je vynakládá a který musí mít důvodné očekávání, že uvedený výdaj jeho příjmy zajistí, udrží či pomůže dosáhnout; uvedený výdaj se ale vždy nemusí reálně projevit v příjmech, postačí pokud takový výdaj, o němž lze mít toto důvodné očekávání, může být pro daňový subjekt prospěšný z hlediska zajištění, udržení či dosažení zdanitelných příjmů. Z pohledu nyní projednávané věci bylo tedy třeba zaměřit důkazní řízení i úvahy správních orgánů na to, zda sporný výdaj žalobce vynaložil při důvodném očekávání toho, že je mu schopen zajistit či přispět k udržení či dosažení zdanitelných příjmů, vynaložení takového výdaje by mohlo být z tohoto hlediska pro žalobce prospěšné, přičemž ovšem neplatí, že by se sporný výdaj vždy reálně musel projevit v příjmech žalobce, stačilo pouze důvodné očekávání zajištění, udržení či dosažení příjmů, což odpovídá smyslu zdanění podle ustanovení § 24 odst. 1 ZDP, kterým je podpora podnikání a jeho rozvoj a muselo jít o výdaj související s podnikáním žalobce a o výdaj věci přiměřený.

V související věci vedené pod sp.zn. 29 Ca 41/2008, soud zjistil, že byť se jedná o věci odlišných žalobců, jsou oba dceřinými společnostmi společnosti CAG, a jedná se v obou projednávaných případech o věci skutkově i právně shodné. Rovněž odůvodnění správce daně prvního stupně ve zprávě o kontrole a odůvodnění rozhodnutí žalovaného se opírá o shodnou interpretaci a aplikaci ustanovení § 24 odst. 1 ZDP a finanční orgány dospívají ke shodným skutkovým a právním závěrům, které v podstatných rysech ve shodném rozsahu odůvodnily.

Soud i s ohledem na zásadu předvídatelnosti soudního rozhodování, po zjištění, že se jedná o skutkově a právně shodné věci rozhodl o zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, a to ze shodných důvodů jako v související věci. Ostatně i žalovaný ve svém vyjádření ze dne 18.1. 2010, doručeném soudu 20.1.2010, uvedl, že nyní souzená věc je „identických skutkových a právních základů“ s věcí vedenou pod sp. zn. 29 Ca 41/2008.

V dané věci žalobce předkládal finančním orgánům větší množství důkazního materiálu (důkazních návrhů), a to k podpoře svého tvrzení o důvodnosti zařazení sporného výdaje jako výdaje daňově účinného ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP; žalobcem předkládané důkazní návrhy jsou obsahem připojených správních spisů, pokud jde o nerealizované důkazní návrhy, o nich se zmiňuje jak zpráva o výsledku daňové kontroly, tak napadené rozhodnutí žalovaného. Povinností správce daně 1. stupně bylo vyhotovit zprávu o daňové kontrole (§ 16 odst. 8 daňového řádu) tak, aby z ní bylo zřejmé, jaké důkazní prostředky byly v řízení předloženy, jak byly hodnoceny, popř. zda a proč považoval správce daně jejich množství za nedostatečné (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.3.2006, č.j. 1 Afs 55/2005-92). Hodnocení relevantních důkazů pak byl povinen žalovaný s ohledem na odvolací námitky a právní podstatu věci uvést též v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, pokud neodkázal na jejich hodnocení, které je obsaženo ve zprávě o daňové kontrole (viz ustanovení § 50 odst. 3 věta první daňového řádu, podle něhož odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání a ustanovení § 50 odst. 7 tohoto zákona, podle něhož rozhodnutí o odvolání musí být odůvodněno, pokud se v něm nevyhovuje odvolání v plném rozsahu, v odůvodnění se musí odvolací orgán vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými). Pokud jde o proces hodnocení jednotlivých důkazů, uvádí ustanovení § 31 odst. 2 daňového řádu, že správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrh daňových subjektů, ustanovení § 31 odst. 4 poslední věta daňového řádu stanovuje, že provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem. Podle ustanovení § 2 odst. 3 daňového řádu hodnotí při rozhodování správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo (tzv. zásada volného hodnocení důkazů). Tato zásada mimo jiné znamená, že jednotlivým důkazům je přisuzována určitá hodnota závažnosti (důležitosti), hodnota zákonnosti a hodnota pravdivosti (věrohodnosti).

Žalobce v žalobě uvádí (konstantně s názory prezentovanými v průběhu daňového řízení), že platba společnosti CTNA, jenž je součástí skupiny Continental byla učiněna pro možnost zachování výroby osobních pneumatik na území USA, neboť tyto jsou největším trhem pneumatik na světě a nepřítomnost výrobních závodů osobních pneumatik v USA (CTNA) by měla podstatné negativní vlivy na obchod s pneumatikami pro první výstavbu v Evropě s globálně působícími zákazníky (výrobci automobilů) i na evropský obchod s pneumatikami pro náhradní potřebu pro osobní automobily. Z důvodu nepříznivého hospodářského vývoje na trhu v USA a s přihlédnutím k ekonomickým výsledkům zvažovala společnost CTNA uzavření výrobního závodu v USA, společnost CAG si nechala provést na základě těchto skutečností ekonomickou analýzu negativních dopadů, které by mělo ukončení výroby na ni a na ostatní evropské výrobce pneumatik pro osobní automobily ve skupině Continental (tj. i na žalobce). Na základě této analýzy společnost CAG rozhodla, že je jak pro ni, tak pro tyto ostatní evropské výrobce ekonomicky výhodnější poskytnout společnosti CTNA finanční plnění pro zachování její výrobní přítomnosti v USA; na základě ekonomické analýzy a kalkulace byly dotčené společnosti (včetně žalobce) ochotny pro zachování portfolia svých zákazníků, objemu zakázek a výše zdanitelných příjmů zaplatit částku ve výši celkem 206 mil EUR. Žalobce tvrdil a dokazoval, že má na zachování výroby pneumatik společností CTNA v USA ekonomický prospěch s ohledem na posouzení sporného výdaje jako takového, který byl vynaložen pro důvodné očekávání, že zajistí, udrží či pomůže dosáhnout žalobci zdanitelné příjmy. Bylo proto nutné se s jednotlivými žalobcem předloženými důkazy podrobně vypořádat, a to právě postupem ve smyslu ustanovení § 2

odst. 3 daňového řádu, tedy podrobit je volné správní úvaze, která jak shora již uvedeno, měla být obsahem zprávy o výsledku daňové kontroly, resp. ve shora naznačeném rozsahu i obsahem odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného. Pokud jde o zprávu o výsledku daňové kontroly (jedná se o zprávu projednanou a podepsanou dne 17.10.2007, č.j. 171050/07/303933/1945, vyhotovenou Finančním úřadem ve Zlíně), pak ta mimo jiné pokud jde o hodnocení důkazního řízení uvádí (paušálně), že důkazní prostředky k ekonomickým důvodům úhrady (Commitment fee) a důkazní prostředky k situaci na globálním trhu s pneumatikami (zápočet pohledávky a závazků neprokazuje oprávněnost zahrnutí platby do daňově účinných nákladů), zastírají skutečný obsah právního úkonu a jsou v rozporu se Smlouvou č. 2 a č. 3, kterou správce daně osvědčil jako důkaz a z nichž má vyplývat, že platba byla vynaložená v souvislosti se ztrátami společnosti CTNA na zamezení jejich vzniku a udržení společnosti CTNA na americkém trhu. Správce daně 1. stupně neuvedl konkrétní důkazní prostředky, které podrobil vyličenému paušálnímu hodnocení, nezhodnotil je přezkoumatelným způsobem postupem ve smyslu ustanovení § 2 odst. 3 daňového řádu, pouze na místo náležité správní úvahy uvedl v podstatě pouhý její výsledek, nezdůvodnil, proč některé části textu Smluv č. 2 a č.3 považuje za podstatné, věrohodné (použit termín „osvědčení důkazů“), proč některé části těchto smluv, svědčících spíše ve prospěch tvrzení žalobce, nepovažoval za podstatné, příp. proč vůbec nebyla hodnocena náležitým postupem také např. Smlouva č. 1. Uvedená zpráva o výsledku daňové kontroly obsahuje rovněž závěr, že sporná platba by nemohla mít daňový dopad na žalobce, který je samostatným daňovým subjektem; jedná se opět o závěr úvahy, jinak ovšem nepředestřené, zejména s ohledem na množství žalobcem předkládaných důkazů, které měly právě osvědčit vliv předmětné platby ve vztahu ke konkrétním příjmům, resp. k důvodnému očekávání o prospěšnosti vynaložení sporného výdaje pro rozvoj, podporu či udržení podnikání žalobce (jeho příjmy). Správce daně 1. stupně dále v předmětné zprávě uvedl, že provedení svědeckých výpovědí zahraničních specialistů navrhovaných žalobcem neosvědčil jako důkaz, který by mohl prokázat oprávněnost zahrnutí platby do daňově účinných nákladů a prokázat správci daně nové jiné skutečnosti než jsou uvedeny v odpovědi na výzvu a v předložených důkazních prostředcích; toto konstatování opět není více zdůvodněno, stejně tak chybí jasné odůvodnění odmítnutí jednání nabízeného žalobcem za účelem objasnění specifika obchodu na trhu s pneumatikami a za účelem poskytnutí vysvětlení k předloženým dokumentům a podání veškerých relevantních informací; přitom ve zprávě je mimo jiné uvedeno, že žalobce neprokázal účel platby, nedoložil k čemu platba skutečně sloužila. Například správce daně neuvedl proč důkazní prostředky: analýzy dopadu ukončení výroby CTNA na společnosti Continental, studie nezávislých odborníků, vyjádření prezidenta Sdružení automobilového průmyslu, neshledal prokazujícími judikaturou akcentované důvodné očekávání, že uvedený výdaj ovlivní zdanitelné příjmy žalobce. Finanční orgány pouze uváděly, že byl prokázán žalobce nanejvýš nepřímý vliv. Jenže s ohledem na judikaturu tento vliv nemusí být nutně přímý, nemusí náklady takto vynaložené být přímo úměrné zdanitelným příjmům, ani časově bezprostředně související.

Nejvyšší správní soud také v rozhodnutí ze dne 26.6.2007, č.j. 8 Afs 62/2005-79 uvedl, že dle jeho judikatury mezi příjmem a výdajem daňově uznatelným podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů musí existovat vzájemná věcná souvislost. Mezi výdaji a očekávanými příjmy musí existovat přímý a bezprostřední vztah, neexistuje-li, nemůže se jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení nebo zajištění příjmů. Z § 24 odst. 1 citovaného zákona však nelze dovodit, že by se vynaložené náklady vždy musely reálně projevit v příjmech daňového subjektu, tj. že by mezi výdaji a příjmy nutně existoval vztah přímé úměry (viz. např. rozsudek ze dne 31. 8. 2004, č.j. 2 Afs 45/2003 - 118). Smysl tohoto ustanovení zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené.

Protože správce daně jakož i žalovaný obecně nesprávně vycházejí z premisy, která neodpovídá judikatuře správních soudů, že mezi daň ovlivňujícími příjmy a výdaji musí být prokázán pouze přímý a bezprostřední vztah, nahlížeje na žalobcem předkládané důkazy tímto pohledem, nehodnotili jejich relevantnost z pohledu judikaturou definovaného vztahu mezi příjmy a výdaji dle § 24 odst. 1 ZDP. Hodnocení důkazních prostředků je i z těchto důvodů nedostatečné.

Rovněž tak není konkrétně uvedeno, proč žalobcem navržení svědci – zahraniční pracovníci nebyly s odkazem na odpověď zástupce žalobce vyslechnuty. Jak již bylo shora uvedeno, jednalo se o složitou problematiku unesení důkazního břemene - skutečností vyplývajících ze shora citovaného ustanovení § 24 odst. 1 ZDP žalobcem, přičemž žalobce se snažil toto na něm spočívající důkazní břemeno unést formou předkládání či označování důkazních prostředků; tyto měl povinnost správce daně 1. stupně v rámci zprávy o výsledku daňové kontroly shora označeným způsobem zhodnotit, případně konkrétně uvést, proč ten který důkazní prostředek nabízený žalobcem proveden nebyl. Provedení příslušné správní úvahy je uloženo správci daně v rámci zprávy o výsledku daňové kontroly tak, aby následně daňový subjekt, příp. žalovaný odvolací orgán, resp. soud měl možnost podrobit tuto volnou správní úvahu přezkumu zákonnosti, tj. zda tato úvaha nevybočuje ze zákonných mezí; není úkolem soudu doplňovat nedostatečnou správní úvahu a nahrazovat tak činnost správního orgánu. To vše za situace, kdy se žalobce dovolává nedostatečnosti hodnocení proběhlého důkazního řízení v rámci žaloby.

Pokud pak jde o napadené druhostupňové správní rozhodnutí, jak bylo shora již uvedeno, bylo třeba, aby v rozsahu nutném pro právní posouzení věci ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP žalovaný buď nedostatečnou či chybějící správní úvahu doplnil, tak aby splňovala shora naznačené podmínky, či pokud by se odchýlil od právních závěrů prvostupňového správce daně, aby současně zhodnotil důkazní řízení s ohledem na případný posun v právním hodnocení věci, či pokud by naznal, že z provedených důkazních prostředků vyplývají jiné skutečnosti než které byly zjištěny a které byly přezkoumatelným způsobem uvedeny správcem daně 1. stupně v rámci zprávy o výsledku daňové kontroly, aby takovou změnu řádně přezkoumatelným způsobem odůvodnil. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí rozporně se správcem daně 1. stupně uvedl, že respektuje ekonomické důvody uváděné žalobcem v předložených důkazních prostředcích (neuvedeno konkrétně jaké důvody uváděné v jakých důkazních prostředcích), přičemž není oprávněn je zpochybňovat (jak bylo shora již uvedeno správce daně 1. stupně mimo jiné uvedl, že žalobce neprokázal účel platby, nedoložil k čemu platba skutečně sloužila). Žalovaný jak již řečeno neuvedl, jaké ekonomické důvody respektuje, přičemž právě podstata těchto důvodů je důležitá pro zhodnocení, zda jde v případě sporného výdaje o výdaj daňově účinný ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP. Žalovaný uvedl, že vliv předmětné úhrady na výsledek hospodaření žalobce lze na základě předložených důkazních prostředků (chybí zhodnocení jakých) vyhodnotit pouze jako nepřímý (shora již bylo uvedeno, že výdaje podle ustanovení § 24 odst. 1 se nemusí vždy reálně projevit v příjmech a nemusí být zde dán vztah přímé úměry, ale musí existovat přímý vztah mezi výdajem a příjmem alespoň očekávaným). Z tohoto pohledu bylo nutno značně rozsáhlé důkazní návrhy předložené žalobce či jím navržené zhodnotit postupem podle § 2 odst. 3 daňového řádu (jednotlivě a v jejich vzájemné souvislosti) a příslušnou správní úvahu přezkoumatelným způsobem v rozhodnutí uvést či odůvodnit, proč konkrétně k jejich provedení nebylo ze strany finančních orgánů přistoupeno. Důležitou otázkou bylo např. také vyhodnocení, 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. To vše za situace, kdy jednoznačně důkazní

břemeno tohoto tvrzení leželo na žalobci, jak stanovuje § 24 odst. 1 ZDP a § 31 odst. 9 daňového řádu (dále bude níže rozvedeno).

Žalovaný, resp. i správce daně 1. stupně, naopak velmi správně dovodili závěr o důkazním břemeni spočívajícím na žalobci, určeném jak hmotně právním předpisem (shora již citované ustanovení § 24 odst. 1 ZDP), tak i daňovou procesní normou, ustanovením § 31 odst. 9 daňového řádu, podle něhož **daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.** Výklad vztahu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP a § 31 odst. 8 a 9 daňového řádu je součástí konstantní judikatury správních soudů, Krajský soud v Brně zde příkladmo zmiňuje rozsudek Nejvyššího správního soudu 1 Afs 54/2004-125 ze dne 9.2.2005, v němž je mimo jiné uvedeno: „...*neboť 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 ...Tvrdil-li tedy žalobce, že náklad na poskytnutou službu oprávněně zahrnul do nákladů ovlivňujících základ daně, bylo bez dalšího právě na něm, aby takové své tvrzení i prokázal. V daném případě bylo na žalobci, aby prokázal nejen, že náklad skutečně vynaložil (o tom ostatně ani spor nebyl), ale i to, zda služba, za kterou zaplatil, byla poskytnuta a zda náklad skutečně sloužil k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce. Naproti tomu ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu se použije až tehdy, podaří-li se subjektu tyto skutečnosti prokázat, předkládá-li hodnověrné důkazy pro takové své tvrzení, správce daně je však nepřijme. Pak je skutečně na správci daně, aby prokázal, že důkazy subjektem předložené, nejsou s to obstát.*“ Na žalobci tedy jednoznačně leželo břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně oprávněnosti sporného výdaje, tedy zda výdaj byl skutečně vynaložen na zajištění, udržení či dosažení zdanitelných příjmů a bylo též třeba, aby žalobce prokázal oprávněnost výše konkrétního výdaje. Zda se žalobci tyto skutečnosti podařilo prokázat je však možno posoudit až na základě řádné správní úvahy týkající se hodnocení důkazního řízení (jak bylo shora podrobně vyloženo) a až teprve poté je možno uzavřít, zda zákonem požadované skutečnosti žalobce prokázal předložením hodnověrných důkazů pro svá tvrzení. Jestliže by správce daně žalobcem předložené hodnověrné důkazy podporující jeho tvrzení s patřičným odůvodněním nepřijal, bylo by na něm, aby prokázal, že takovéto důkazy daňovým subjektem předložené nemohou obstát. Tedy jak břemeno tvrzení, tak břemeno důkazní leží v dané věci primárně na žalobci, jakožto daňovém subjektu.

Námítku týkající se nezákonného zahájení daňové kontroly u žalobce s poukazem na nález Ústavního soudu ze dne 18.11.2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, nepovažuje Krajský soud v Brně za důvodnou. Jak dovodil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 26.10.2009, č.j. 8 Afs 46/2009-46, nemusí správce daně při zahájení daňové kontroly u právnické osoby disponovat konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění kontrolované daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku m.j. vyslovil, že „*Požadavek, aby správce daně disponoval při zahájení daňové kontroly, konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění daňové povinnosti nemá opodstatnění a je v rozporu s pojmovým chápáním kontroly ve správním právu jako takové. Navíc by znamenal negaci institutu daňové kontroly v daňovém řízení.*“

Soud musí přisvědčit tvrzení žalobce uvedeném v replice, že žalovaný vyhodnotil (ve svém prvním i druhém vyjádření k žalobě) sdělení německé daňové správy, v rozporu s textem Sdělení v rámci mezinárodní výměny informací ze dne 19.3.2009“, které je součástí soudního spisu. V textu je uvedeno, že „*Platba ve výši 103,000.000 EUR byla v účetní evidenci firmy Continental AG záúčtována plně jako provozní náklady.*“ ...“*Společnost AG si ponechává z celkové částky 103,000.000 EUR smluvně sjednaný vlastní podíl v celkové výši*

27,090.000 EUR, který slouží na zajištění budoucích obchodních aktivit. ... Tyto náklady odpovídají zákonným požadavkům pro jejich kvalifikaci jako podnikové náklady a jako takové je možno v plné výši odečíst.“ Z uvedeného, dle názoru soudu, jednoznačně plyne, že podíl společnosti Continental AG (27,090.000 EUR) na celkové částce vyplacené CTNA (103mil. EUR) německá daňová správa uznala jako daňově účinný výdaj, nebo-li posoudila jej jinak než česká daňová správa.

Shora vytčené vady řízení způsobují nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí žalovaného v míře podstatné pro posouzení řádně uplatněných žalobních námitek pro nedostatek skutkových důvodů a jedná se též o podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (zejména absentující řádná správní úvaha ve smyslu ustanovení § 2 odst. 3 daňového řádu reflektující na věc dopadající právní úpravu). Soud proto postupem ve smyslu ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) a c) s.ř.s. napadené rozhodnutí žalovaného pro vady řízení zrušil. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu (viz ustanovení § 78 odst. 5 s.ř.s.) a vytčené vady napraví.

Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ustanovení § 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. Úspěšnému žalobci přísluší právo na náhradu nákladů řízení, které představuje odměna za právní zastoupení advokátem, a to podle sazby vyplývající z vyhl.č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Soud přiznal odměnu za 6 úkonů právní služby – převzetí věci a příprava zastoupení, podání žaloby, písemné podání ve věci samé: replika, první doplnění žaloby a druhé doplnění žaloby a jednání u soudu po 2.100,- Kč a 6 paušálních částek za úkon ve výši po 300,- Kč. Náklady na právní zastoupení činí včetně DPH 17 280,- Kč (14.440,-Kč +2 880,-Kč). Spolu s náhradou za zaplacený soudní poplatek činí náklady řízení celkem 19.280,- Kč.

**P o u č e n í :** Proti tomuto rozhodnutí, které nabývá právní moci dnem doručení, lze podat kasační stížnost do dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně prostřednictvím Krajského soudu v Brně, a to ve dvou vyhotoveních. Podmínkou řízení o kasační stížnosti je povinné zastoupení stěžovatele advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání (§ 105 odst. 2 a § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.).

V Brně dne 21.7.2010

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v.r.  
předsedkyně senátu