



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **Continental výroba pneumatik, s.r.o.**, se sídlem Otrokovice, Objízdna 1628, zastoupený Mgr. Radkem Buršíkem, advokátem se sídlem Praha 4, Hvězdova 1734/2c, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 2. 2015, č. j. 29 Af 12/2013 - 131,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení výše uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „žalovaný“) ze dne 26. 11. 2012, č. j. 18117/12-1200-706012; tímto správním rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů ve výši 82 682 040 Kč.

Žalovaný a krajský soud ve věci rozhodovaly podruhé. Předmětný platební výměr byl k odvolání stěžovatele v minulosti již přezkoumán rozhodnutím žalovaného, které bylo pro nepřezkoumatelnost a vady řízení zrušeno krajským soudem rozsudkem ze dne 4. 3. 2010, č. j. 29 Ca 41/2008 - 166.

I. Vymezení věci

Předmětem sporu v daném řízení je posouzení, zda lze jako výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), tj. výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, posoudit rovněž úhradu částky 295 110 450 Kč (9 270 000 EUR), kterou stěžovatel hradil v roce 2004 na základě faktury vystavené společností Barum Continental spol. s r.o. (nyní Continental Barum s.r.o.); stěžovatel tuto platbu označuje jako „Commitment fee“. Jde o platbu, kterou se stěžovatel, spolu s dalšími evropskými členy skupiny Continental, podílel na finančním plnění ve prospěch sesterské společnosti Continental Tire North America, Inc. (dále též „CTNA“). Úhrada předmětné platby byla provedena ve prospěch příjemce Continental Aktiengesellschaft (dále též „CAG“), a to na základě smlouvy mezi CAG jako mateřskou společností a dceřinou společností CTNA, přičemž účelem platby bylo udržení přítomnosti CTNA nadále na americkém trhu a tedy zachování vlastní výroby pneumatik pro osobní automobily v USA. Výše částky, kterou se stěžovatel podílel na celkové platbě ve prospěch CTNA, byla určena smlouvou ze dne 6. 9. 2004 uzavřenou mezi společností CAG a evropskými členy skupiny Continental, včetně stěžovatele, neboť tyto členové koncernu jako výrobci automobilových pneumatik *„mají také provozní obchodní zájem na zamezení manka zisku ze svých obchodních transakcí s globálně působícími výrobci automobilů a manka zisku na trhu náhradního obchodu osobních pneumatik“*.

Správce daně předmětnou platbu nevyhodnotil jako výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a stěžovateli dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob ve shora uvedené výši. Stěžovatel se dodatečnému platebnímu výměru bránil odvoláním, které žalovaný zamítl v záhlaví uvedeným rozhodnutím.

Proti rozhodnutí žalovaného brojil stěžovatel správní žalobou podanou ke krajskému soudu, který ji zamítl jako nedůvodnou. Předně krajský soud nepřisvědčil žalobní námitce, že žalovaný se v pokračujícím odvolacím řízení neřídil právním názorem vyřčeným krajským soudem v předchozím zrušujícím rozhodnutí č. j. 29 Ca 41/2008 - 166, ze dne 4. 3. 2010. Krajský soud v rámci přezkumu rozhodnutí žalovaného dospěl k závěru, že žalovaný právní názor krajského soudu respektoval. Uvedl, že žalovaný, přestože ve svém rozhodnutí nevyjmenoval a nehodnotil každý jednotlivý důkaz navržený žalobcem, podstatné důkazy neopomenul a z celkového kontextu jeho rozhodnutí je zřejmé, že předložené důkazy vyhodnotil řádně, tedy jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti. V rozhodnutí žalovaného je dle krajského soudu jasně seznatelná a srozumitelně odůvodněná úvaha žalovaného o tom, že předmětný výdaj nemá přímou a bezprostřední vazbu na další podnikatelskou činnost stěžovatele. Krajský soud se v tomto směru ztotožnil se závěrem žalovaného, že za daných skutkových okolností nebylo možné důkazy předloženými stěžovatelem prokázat přímý a bezprostřední vztah mezi předmětnou platbou a očekávanými příjmy stěžovatele. Krajský soud neshledal vady v postupu žalovaného při dokazování a uzavřel, že přezkoumávané rozhodnutí je po stránce procesní a po stránce dokazování souladné se zákonem.

Krajský soud posoudil jako nedůvodnou i další žalobní námitku stěžovatele, která směřovala vůči právnímu posouzení charakteru platby na úhradu tzv. Commitment fee za

pokračování

účelem udržení sesterské společnosti CTNA na americkém trhu. K tomu krajský soud konstatoval, že důkazní břemeno leželo na stěžovateli, který v daném případě musel prokázat mj. přímý a bezprostřední vztah mezi předmětným výdajem a očekávanými příjmy z podnikání. Krajský soud přitom dospěl k závěru, že platba Commitment fee byla inomínatní platbou, proti které se společnost CTNA zavázala, že setrvá na americkém trhu s pneumatikami, přičemž pro stěžovatele z tohoto vztahu neplynuly žádné konkrétní zakázky či jiná plnění; další okolnosti, a to míra, v jaké CTNA na trhu setrvá, či jaké obchody díky tomu stěžovatel realizuje, nebyly závislé na platbě Commitment fee. Krajský soud proto nepřisvědčil námitce stěžovatele a uzavřel ve shodě se žalovaným, že stěžovatel požadovanou přímou a bezprostřední souvislost mezi předmětným výdajem a očekávanými příjmy neprokázal. Krajský soud nesouhlasil se závěrem správních orgánů, které chybně usoudily, že stěžovateli nebylo poskytnuto proti předmětné platbě žádné protiplnění, neboť plnění sesterské společnosti CTNA bylo smlouveno a spočívalo podle smlouvy v zachování její přítomnosti na trhu v USA svlastní výrobou pneumatik pro americké osobní automobily. Nic to ale nemění na správném závěru, že platba stěžovatele za takové plnění není výdajem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť „*předmětné protiplnění bylo relevantní především z pohledu soukromoprávního*“; „*z pohledu veřejnoprávního se jednalo o plnění vzdálené a s podnikatelskou činností žalobce nepřímou související*“. Krajský soud nezpochybnil, že transakce, kterou stěžovatel zvolil, pro něj může v budoucnu být výhodná, přesto jeho platbu nelze uznat jako daňově uznatelný výdaj, neboť by se jednalo o obcházení smyslu zákona. Platbou Commitment byly ve skutečnosti konsolidovány ztráty společnosti CTNA, přičemž bylo na stěžovateli, aby posoudil ekonomickou výhodnost takto zvoleného způsobu konsolidace. Krajský soud poukázal na nepoměr mezi rizikem, které z předmětné transakce vyplývalo pro stěžovatele, a které nesla sesterská CTNA. Platbu Commitment fee hodnotil krajský soud shodně se žalovaným jako ekonomicky nevýhodnou a nelogickou., přitom upozornil na dlouhotrvající ztráty společnosti CTNA. Krajský soud se v odůvodnění napadeného rozhodnutí rovněž ztotožnil s tím, že pokud by připustil hodnocení předmětné platby jako výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, došlo by k diskriminaci daňových subjektů, které podnikají samostatně bez zapojení do nadnárodních koncernů.

II. Podstatný obsah kasační stížnosti

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Namítá, že se žalovaný neřídil právním názorem vyřčeným v předchozím zrušujícím rozhodnutí krajského soudu č. j. 29 Ca 41/2008 – 166, ze dne 4. 3. 2010 a dále napadá právní posouzení předmětné věci krajským soudem, přitom nadále trvá na tom, že fakturu č. 7254008727 ze dne 10. 9. 2004 vystavenou českou společností Barum Continental spol. s r.o. (nyní Continental Barum s.r.o.) znějící na částku 295 110 450 Kč byl oprávněn zahrnout do daňové účinných nákladů. Stěžovatel podrobně popsal nedostatky, které spatřuje v postupu žalovaného při hodnocení důkazů; uvedl, že k prokázání svých tvrzení navrhoval pouze nepřímé důkazy, a tím spíše měl žalovaný důkazy hodnotit řádným a přezkoumatelným způsobem a ozřejmit stěžovateli svou správní úvahu a skutečnosti, na základě kterých dospěl ke svým závěrům. Žalovanému vytýká, že navzdory tomu, že „*jeho předchozí rozhodnutí bylo zrušeno pro vady daňového řízení spočívající právě v tom, že správce daně vůbec nehodnotil důkazní prostředky předložené daňovým subjektem, tj. pro naprostou absenci správní úvahy stran hodnocení důkazních prostředků, správní orgán toto jeho pochybení nikterak nezhojil*...“.

Krajskému soudu pak stěžovatel vytýká, že namítané vady řízení před správním orgánem v napadeném rozsudku nezohlednil a v rozporu se svým pokynem vyjádřeným v předchozím zrušujícím rozhodnutí napravuje svým rozhodnutím nedostatky nepřezkoumatelného správního rozhodnutí a relativizuje některá tvrzení, která byla pro odvolací správní orgán stěžejní při jeho rozhodnutí o doměření daně.

Stěžovatel shrnuje skutkové okolnosti případu a rovněž cituje argumentaci krajského soudu, která byla stěžejní pro závěr o daňové neuznatelnosti předmětné platby jako nákladu dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. S uvedenou argumentací krajského soudu stěžovatel nesouhlasí; konstatuje, že při posuzování daňové uznatelnosti nákladů je nutno vycházet z celkového kontextu všech okolností případu i smyslu celého zákona. Výklad § 24 odst. 1 cit. zákona podaný krajským soudem považuje stěžovatel za nepřiměřeně restriktivní a v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 19/2010 - 125, ze dne 2. 3. 2011, o který se opírá krajský soud, pokládá stěžovatel za nepřipadný a odkazuje na jinou judikaturu Nejvyššího správního soudu, zejména jeho rozsudky sp. zn. 1 Afs 65/2006, ze dne 27. 8. 2008, sp. zn. 5 Afs 25/2009, ze dne 25. 3. 2010, sp. zn. 7 Afs 40/2011, ze dne 25. 11. 2011 a 7 Afs 9/2012, ze dne 11. 9. 2012. Stěžovatel v uvedených rozhodnutích vidí oporu pro svůj názor, že lze za daňově účinný náklad uznat částku vynaloženou ve prospěch jiné obchodní společnosti bez toho, že by mu poskytla službu, resp. za protiplnění v podobě závazku zachovat svoji přítomnost na určitém trhu. Krajský soud nedostatečně dle stěžovatele zhodnotil ekonomickou podstatu právního vztahu mezi stěžovatelem a společností CTNA; stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, podle kterého CTNA pro něj fakticky nic nevykonala a její protiplnění postrádá skutečný obsah.

Stěžovatel rovněž považuje za nesprávný názor krajského soudu, podle kterého nebyl naplněn požadavek přímé a bezprostřední vazby mezi platbou Commitment fee a očekávanými příjmy, resp. že stěžovatel tuto přímou vazbu neprokázal. Daňově uznatelný náklad musí být vynaložen na dosažení, zajištění a udržení příjmů, přičemž pojem „udržení příjmů“ je nutno vykládat i jako zachování těchto příjmů a zamezení jejich snížení. Stěžovatel má za to, že předloženými auditovanými výsledky svého hospodaření doložil, že vynaložením platby Commitment fee si udržel a zajistil od roku 2004 do roku 2012 své zdanitelné příjmy ve výši 9 486 000 000 Kč a výše jeho zdanitelných příjmů neklesla pod úroveň příjmů roku 2004. Stěžovatel dále uvedl, že unesl důkazní břemeno i pokud jde o prokázání existence hrozby propadu dosahovaných příjmů. Z předložených důkazů podle něj vyplývá, že očekávání, že dojde ke snížení jeho zdanitelných příjmů, bylo důvodné a podložené stanovisky nezávislých osob. Na straně 15 až 18 stížnosti pak stěžovatel v textu pod čarou shrnuje jednotlivé důkazní prostředky, které prokazují důvodnost očekávání propadu příjmů stěžovatele. Z předložených důkazů dle něj vyplývá ekonomická podstata platby Commitment fee ve prospěch společnosti CTNA, a to zajištění a udržení zdanitelných příjmů stěžovatele. Krajský soud v napadeném rozhodnutí kvalifikovaně neposoudil ekonomickou podstatu celé transakce a stěžovatel postrádá zdůvodnění, proč „*se ekonomická racionalita předestřená stěžovatelem na platformě předložených důkazních prostředků jeví být nemožnou či nepravděpodobnou a vice versa*“. Pokud krajský soud vyjádřil pochybnost o ekonomické výhodnosti platby Commitment fee, opomíjí celkový ekonomický kontext dané transakce a nerespektuje judikaturu Nejvyššího správního soudu. Stěžovatel v této souvislosti upozorňuje, že jeho tržby plynoucí z dodávek do evropských závodů společností Ford a General Motors tvořily jen v roce 2004 cca 591,8 mil. Kč.

pokračování

Nesprávný je dle stěžovatele i závěr krajského soudu, podle kterého by uznáním platby Commitment fee jako daňově uznatelného výdaje došlo k nepřiměřenému zvýhodnění společností působících v rámci holdingu. Jak stěžovatel uvedl a na příkladu demonstroval i v průběhu ústního jednání v řízení před krajským soudem, obdobný smluvní vztah, resp. obdobná platba je možná i mezi zcela nezávislými ekonomickými subjekty za předpokladu, že platba ve prospěch jednoho ze subjektů bude vynaložena na dosažení, zajištění a udržení příjmu subjektu druhého.

Jako podpůrný argument uvádí stěžovatel v závěru své stížnosti to, že platba Commitment fee byla jako daňově uznatelný provozní náklad kvalifikována příslušnými finančními správami v Německu, Francii, Rumunsku a Portugalsku.

Stěžovatel navrhuje zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného a replika stěžovatele

Žalovaný namítl, že kasační stížnost byla podána opožděně a navrhl, aby byla odmítnuta.

V případě, že by Nejvyšší správní soud neshledal důvody pro odmítnutí stížnosti, odkázal žalovaný v plném rozsahu na odůvodnění rozsudku krajského soudu, s jehož závěry se plně ztotožňuje; odkázal rovněž na odůvodnění vlastního rozhodnutí. Zahrnutí předmětné úhrady do daňově účinných nákladů by podle žalovaného znamenalo porušení suverénního práva České republiky na zdanění příjmů daňového subjektu. Dle názoru žalovaného v řízení nebyla prokázána přímá a bezprostřední vazba předmětné platby na podnikatelskou činnost stěžovatele, neboť společnost CTNA není přímým odběratelem výrobků stěžovatele. Nebyla rovněž prokázána konkrétní souvislost ve vztahu k výši úhrady ani časová souvislost s výdaji v roce 2004.

Žalovaný nesdílí názor stěžovatele, že ve svém rozhodnutí nerespektoval závazný právní názor krajského soudu. Přestože žalovaný nehodnotil každý jednotlivý důkaz, z celkového textu rozhodnutí je zřejmé, z čeho žalovaný vycházel a podstatná byla jeho úvaha, která vedla k dodatečnému vyměření daně, a kterou žalovaný v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a konzistentně vyjádřil. Žalovaný ve svém vyjádření dále uvedl, že platba byla posouzena jako dobrovolné plnění, resp. jako jednorázová platba za „protiplnění“ ve formě závazku CTNA, vůči zahraniční společnosti CAG, že neukončí svou činnost, tj. plnění, které nelze u české společnosti uznat jako výdaj ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dle žalovaného není sporu, že konečným příjemcem platby byla americká společnost CTNA, z uzavřených smluv ale není patrný výpočet předmětné částky a není zřejmé, proč se stěžovatel podílel na úhradě právě v takové výši. Výpočet platby ve prospěch společnosti CTNA, který na výzvu doložil stěžovatel, byl proveden diskontováním předpokládaných ztrát za období 5 let se zohledněním lokality a podmínek jednotlivých zemí. Žalovaný předpokládá, že vzhledem k době realizovaných ztrát lze očekávat spíše nutnost poskytování dalších finančních prostředků než možné zdanitelné příjmy. Žalovaný pochybuje o výhodnosti provedené transakce a upozorňuje na skutečnost, že výpočet platby byl proveden s výhledem na pětileté období (2004 až 2008),

zatímco CTNA se zavázala vrátit platbu pouze za předpokladu, že výrobu ukončí před 31. 12. 2005. Žalovaný zpochybňuje výpočet předmětné platby, neboť dle jeho názoru nelze předpokládat, že dopady případného ukončení výroby v USA by byly shodné v každém roce období 2004 až 2008. Předložený propočet nevypovídá dostatečně o přímém či nepřímém vlivu uzavření CTNA na hospodaření stěžovatele. Navíc podíl na ztrátách společnosti CTNA odporuje mezinárodním principům (žalovaný odkazuje na směrnici OECD č. 70/1997). Žalovaný opakuje své závěry učiněné již v rozhodnutí o odvolání č. j. 18117/12-1200-706012, ze dne 26. 11. 2012, resp. ve vyjádření k žalobě ze dne 24. 3. 2013 ohledně transferových cen, resp. konsolidovaného zdanění v rámci skupiny Continental.

Stěžovatel v replice odmítl jako nedůvodnou námitku opožděnosti kasační stížnosti. Vyjádření žalovaného shrnuje a opakuje argumenty a závěry, které již byly vysloveny, proto stěžovatel odkázal na obsah kasační stížnosti, resp. jejího doplnění a setrval na závěrech zde učiněných. K nároku na náhradu nákladů řízení uplatněným žalovaným odkázal stěžovatel na judikaturu Nejvyššího správního soudu a navrhl, aby soud v případě úspěchu žalovaného nebyl žalovanému přiznán nárok na náhradu nákladů řízení.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud konstatuje, že kasační stížnost je přípustná, neboť byla podána osobou oprávněnou ve smyslu § 102 s. ř. s. Důvody kasační stížnosti se opírají o § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Kasační stížnost není nepřípustná ani z jiných důvodů plynoucích z § 104 s. ř. s.

Kasační stížnost byla podána včas v dvoutýdenní zákonné lhůtě od doručení rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.). Rozsudek krajského soudu byl doručen stěžovateli dne 9. 3. 2015, lhůta pro podání kasační stížnosti uplynula dne 23. 3. 2015. Kasační stížnost stěžovatel podal dne 20. 3. 2015 prostřednictvím držitele poštovní licence, tedy v zákonné lhůtě. Odmítnutí kasační stížnosti pro opožděnost navrhované žalovaným proto není namístě.

Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil v rozsahu a z důvodů uplatněných stěžovatelem (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že není důvodná.

První kasační námitka stěžovatele směřovala proti nerespektování závazného právního názoru soudu a proti vadám, jichž se měl žalovaný dopustit při dokazování, které měly vliv na zákonnost rozhodnutí.

Podle § 78 odst. 5 s. ř. s. je právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku nebo rozsudku vyslovujícím nicotnost, v dalším řízení správní orgán vázán. Citované ustanovení je klíčovým nástrojem, který má správní soudnictví k tomu, aby přimělo orgány veřejné správy jednat v souladu se zákonem. V rozsudku ze dne 4. 3. 2010, č. j. 10 Af 89/2010 – 38, kterým krajský soud zrušil předchozí rozhodnutí žalovaného, vytkl krajský soud žalovanému zejména to, že neuvedl konkrétní důkazní prostředky, které podrobil paušálnímu zhodnocení, nezhodnotil je přezkoumatelným způsobem ve smyslu § 2 odst. 3 daňového řádu a namísto náležité správní úvahy uvedl v podstatě pouhý její výsledek. Krajský soud rovněž postrádal zdůvodnění, proč žalovaný nepřijal některé z navržených důkazů, resp. proč tyto důkazy nemohly obstát. Upozorněním na konkrétní

pokračování

pochybení krajský soud poskytl správnímu orgánu jasný návod, jakým způsobem má v rámci dokazování a při hodnocení důkazů postupovat, tedy ve smyslu § 2 odst. 3 daňového řádu podrobit důkazy volnému uvážení, neboť není úkolem soudu doplňovat nedostatečnou úvahu a nahrazovat tak činnost správního orgánu.

V nyní napadeném rozsudku se krajský soud k námitce porušení § 78 odst. 5 s. ř. s. vyjádřil v odst. [52] a násl. odůvodnění, kde hodnotil postup žalovaného při dokazování a úvahy žalovaného na základě předložených důkazů. Přestože krajský soud vytknul správnímu orgánu určité formulační nepřesnosti, konstatoval, že žalovaný respektoval názor vyslovený v předchozím rozsudku a řádně vyhodnotil stěžovatelem předložené důkazy. V rozsudku krajský soud podotýká, že pro výsledek řízení nebylo nutné konkrétně hodnotit každou jednotlivou listinu, resp. jiný důkaz, který během řízení žalobce navrhl, důležitá byla úvaha, která správce daně vedla k dodatečnému vyměření daně a ta je z rozhodnutí žalovaného srozumitelná a odůvodněná. Krajský soud rovněž zdůraznil, že k odůvodnění rozhodnutí je třeba přistupovat jako k celku a není možné z něj vytrhávat jednotlivé věty, jak činil stěžovatel.

Nejvyšší správní soud se se závěry krajského soudu ztotožňuje. Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku správně poukázal na to, že správce daně není povinen se explicitně vypořádat s každým důkazem, a to zvláště za situace, kdy takový důkaz s ohledem na jeho charakter nepovažuje za průkazný. Žalovaný proto nepochybil, když se sice nevypořádal s každým jednotlivým důkazem samostatně, ale zároveň daňovému subjektu přezkoumatelným způsobem vyložil hodnocení rozhodných skutečností, tedy své úvahy. Úvahu žalovaného přitom Nejvyšší správní soud neshledává v rozporu s obsahem spisového materiálu.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že není pravdou, že jedinou informací, kterou stěžovatel od správního orgánu obdržel, bylo, že neunesl své důkazní břemeno. Tento názor stěžovatele vyvrátil krajský soud, když v odst. [52] a násl. svého rozhodnutí shrnul myšlenkový pochod žalovaného, na základě něhož dospěl žalovaný k závěru, že nebyl prokázán bezprostřední a přímý vztah mezi provedenou platbou a očekávanými příjmy. Stěžovatel předložil a žalovaný následně posoudil veškeré důkazy rozhodné pro věcné posouzení právního režimu předmětného nákladu, a bylo tedy pouze věci právního posouzení předložených důkazů, zda se o daňově uznatelný výdaj jedná. Přitom se krajský soud ztotožnil s názorem žalovaného, že za daného skutkového stavu nebyl důkazy předloženými žalobcem prokázán přímý a bezprostřední vztah mezi předmětnou platbou a očekávanými příjmy stěžovatele. Nejvyšší soud k tomuto podotýká, že odlišný náhled účastníka řízení na způsob hodnocení rozhodujících skutečností správním orgánem není sám o sobě důvodem pro zrušení rozhodnutí.

Zdejší soud v dané věci neshledal, že by závěry správního orgánu nebyly podloženy skutkovými zjištěními nebo s nimi byly v rozporu, nebo že by se správní orgán nevypořádal se všemi odvolacími námitkami. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že žalovaný postupoval v intencích právního názoru vysloveného ve zrušujícím rozsudku krajského soudu a krajský soud v nyní napadeném rozsudku dospěl v tomto směru ke správnému závěru.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nezákonnosti napadeného rozsudku krajského soudu spočívající v nesprávném posouzení otázky, zda stěžovatelem

nesporně vynaložené výdaje (náklady) na úhradu tzv. Commitment fee lze posoudit v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Z ustálené judikatury zdejšího soudu přitom plyne, že o nezákonnost by se jednalo tehdy, jestliže by krajský soud aplikoval na zjištěnou skutkovou situaci nesprávné zákonné ustanovení (případně by opomenul aplikaci některých ustanovení dalších), anebo by sice vycházel z relevantních zákonných ustanovení, nicméně jejich výklad by odporoval běžným interpretačním metodám (teleologická, systematická, logická, gramatická apod.).

Ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů specifikuje daňovou uznatelnost následovně: „*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. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. (...)*”

Pokud jde o charakteristiku výdajů vynaložených k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, lze odkázat na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které uznatelnými výdaji jsou pouze ty, jež byly skutečně vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů z podnikání, byť teprve očekávaných, přitom musí jít o výdaje, které bezprostředně souvisejí s podnikatelskou činností daňového subjektu, jsou přiměřené a mezi nimi a očekávanými příjmy existuje přímý vztah (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006 – 64). Požadavek přímého vztahu vykládá judikatura tak, že bez vynaložení daných nákladů by podnikatel očekávané příjmy vůbec nezískal či ani neměl možnost získat. V každém jednotlivém případě je proto nutné zvažovat, zda fakticky vynaložený výdaj přinese příjem nebo jej do budoucna zajistí, případně napomůže dosud získané příjmy daňovému subjektu udržet (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 – 82).

Právě otázka existence přímé a bezprostřední vazby mezi platbou Commitment fee a (očekávanými) příjmy, resp. udržením výše dosahovaných příjmů, byla v nyní posuzované věci sporná. Nejvyšší správní soud sice souhlasí s analýzou stěžovatele, který ve své stížnosti vyložil pojem „udržení příjmu“ a uvedl, že daňově účinným nákladem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je i náklad sloužící k zajištění či udržení výše dosahovaných příjmů, přitom se tento náklad nemusí reálně projevit ve zvýšení dosahovaných příjmů, ale právě v jejich zachování; nakonec stejný názor zaujal i krajský soud v napadeném rozsudku, kde příhodně odkázal na rozhodnutí zdejšího soudu ze dne 9. 2. 2005, sp. zn. 1 Afs 54/2004.

I když by Nejvyšší správní soud připustil, že odchodem CTNA z trhu v USA by mohlo dojít ke snížení příjmů stěžovatele, nelze za této situace rezignovat na existenci přímého a bezprostředního vztahu mezi výdajem a budoucími příjmy, jejichž výše má být zachována. Stěžovatel přitom kladl do souvislosti s předmětnou platbou ve prospěch CTNA právě skutečnost, že zajistil a udržel od roku 2004 do roku 2012 své zdanitelné příjmy ve výši 9 486 000 000 Kč, neboli tvrdí, že bez vynaložení této platby by došlo k poklesu jeho zdanitelných příjmů. Je věcí stěžovatele, aby tuto tvrzenou souvislost prokázal. Je totiž výlučně na něm, aby prokázal nejen to, že takový náklad vynaložil, o

pokračování

čemž nebylo sporu, ale že jej vynaložil za plnění, které v konečném důsledku slouží k dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů. Z předložených důkazů nevyplývá, že bez poskytnutí „Commitment fee“ by CTNA nutně, anebo velmi pravděpodobně odešla z trhu v USA. Není úplně neobvyklé, že subjekty o určité ekonomické síle setrvávají na trhu z obchodně strategických důvodů i navzdory dlouhodobé ztrátě. Z předložených důkazů nevyplývá, že odchod z trhu bezprostředně hrozil. A kdyby snad opravdu existovalo bezprostřední riziko, že by CTNA měla odejít z trhu v USA, je na základě vyjádření stěžovatele, stejně jako na základě vyjádření představitelů vedení koncernu, důvodné očekávat, že by takovému odchodu zabránili (a to nejspíš formou konvenčních kapitálových převodů v rámci koncernu), neboť přítomnost na trhu v USA byla pro celou obchodní skupinu důležitá. Zároveň z předložených důkazů nevyplývá, že právě díky poskytnutí „Commitment fee“ CTNA z trhu v USA neodešla, resp. bylo důvodné v době poskytnutí platby očekávat, že právě díky tomu neodejde. Z vyjádření CTNA naopak vyplynulo, že po poskytnutí „Commitment fee“ mělo být teprve zvažováno, zda zachovat přítomnost na trhu pneumatik v USA či nikoliv. Vztah mezi platbou a tvrzeným protiplněním je tedy nepřímý. Jedná se tedy o obdobnou situaci jako v případě daru. I přesto, že při poskytnutí daru také existuje možnost budoucího prospěchu dárce (dárce si obdarovaného zavazuje) a možnost sjednání povinnosti vrácení daru v případě splnění dohodnuté podmínky, stále se v uvedeném případě jedná o dar, který není daňově uznatelným nákladem.

Stěžovatel k uvedené otázce nenabídl ve své stížnosti jinou argumentaci, než kterou představil již v podané žalobě a s níž se dostatečným a přesvědčivým způsobem vypořádal už krajský soud v napadeném rozsudku. Krajský soud správně poukázal na faktickou podstatu celé transakce v rámci koncernu Continental a předmětnou platbu hodnotil jako inomínatní platbu, kterou byly v podstatě konsolidovány ztráty CTNA a která mohla mít pouze nepřímý a zprostředkovaný vliv na budoucí příjmy stěžovatele, proto je taková platba z pohledu českých daňových předpisů daňově neuznatelná.

Při posuzování, zda byl určitý výdaj vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, je nutno zohlednit skutečnou ekonomickou podstatu právních vztahů, s nimiž daný výdaj souvisí. Podstatu transakce zkoumal ve svém rozhodnutí i žalovaný, který prověřoval, zda na základě daných smluvních ujednání byl stěžovatel oprávněn za poskytnuté finanční prostředky očekávat jakékoli faktické protiplnění, které by mělo za následek dosažení, zajištění či udržení jeho příjmů. Dle čl. 3 Smlouvy č. 2 však smlouva nevytváří žádné nároky a další závazky pro uvedené společnosti ve skupině. Žalovaný proto posoudil uvedený výdaj jako jinou formu platby a konstatoval, že takovou úhradu lze označit za půjčku (nikoli úroky z půjčky) nebo dar, což jsou zákonem akceptovatelné způsoby, které zajistí tok kapitálu do jiné společnosti. Tyto formy vložení kapitálu (tj. výdaj/náklad společnosti) jsou rovněž výdajem, tyto výdaje však již nelze v souladu s platnou právní úpravou uplatnit ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tj. náklad, o který lze snížit výnosy při stanovení základu daně v daném zdaňovacím období ve smyslu ust. § 23 zákona o daních z příjmů. Jak vyplývá ze spisového materiálu, žalovaný (v rovině soukromoprávní) nerozporoval oprávněnost stěžovatele vynaložit výdaj označený jako Commitment fee, pouze (v rovině veřejnoprávní) vyhodnotil, že se nejedná o daňově uznatelný výdaj, neboť dle jeho názoru se jedná o specifickou platbu na udržení, zajištění či dosažení příjmů jiného samostatného subjektu, tj. zahraniční společnosti CTNA na trhu automobilových pneumatik v USA, tzn. v jiném obchodním teritoriu, než ve kterém

provozuje svou podnikatelskou činnost stěžovatel jako český daňový subjekt. I z uvedených důvodů posoudil žalovaný vliv předmětné úhrady na výsledek hospodaření stěžovatele pouze jako nepřímý, neboť nemá přímou vazbu na zdanitelné příjmy stěžovatele.

Krajský soud považoval otázku ekonomické podstaty transakce za zásadní, proto konstatoval, že je třeba zkoumat, co konkrétně a skutečně společnost CTNA pro žalobce vykonala. Přitom dospěl k závěru, že protiplnění vyplývající z čl. 3 Smlouvy č. 1 spočívající v tom, že společnost CTNA bude nadále přítomna na trhu v USA se svou vlastní výrobou pneumatik pro americké osobní automobily je relevantní z pohledu soukromoprávního, nikoli z pohledu veřejnoprávního, protože se jednalo o plnění vzdálené a nepřímo související s podnikatelskou činností žalobce.

Nejvyšší správní soud se s uvedenými závěry zcela ztotožňuje. Předmětná platba Commitment fee byla fakticky převodem uvnitř koncernové skupiny, kterým měly být kompenzovány dlouhodobé ztráty dceřiné společnosti CTNA. Je zřejmé, že za situace, kdy české daňové předpisy nepokládají bez dalšího za daňově uznatelný náklad platbu, kterou ovládající společnost uhradí ztrátu ovládané společnosti, bylo uzavření smlouvy se ztrátovou společností vedeno snahou „legální“ cestou se při konsolidaci ztrát vyhnout zdanění příjmů. Zdejší soud přitom souhlasí s krajským soudem, že je na ovládající společnosti, aby rozhodla, jakým způsobem bude efektivně převádět finanční prostředky v rámci holdingové společnosti a kompenzovat ztrátové členy.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti, obdobně jako již ve svém rozsudku ze dne 21. 1. 2010, č. j. 2 Afs 180/2006 - 75, poznamenává, že personální propojení mezi určitými osobami samo o sobě nemá zpravidla bez dalšího daňové následky (vyjma zákonem výslovně regulovaných specifických situací, zejména těch, na něž dopadá ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů), může však signalizovat zvýšenou míru nebezpečí, že uvedené osoby budou jednat nejrozumnějším způsobem ve shodě tak, aby optimalizovaly svoji daňovou zátěž vytvářením umělých skutkových okolností, které by jinak, šlo-li by o subjekty navzájem neprovázané, nevytvořily, neboť by to pro ně nebylo z ekonomického hlediska racionální. V souvislosti s poskytnutou platbou Commitment fee obdržela mateřská společnost CAG, nikoliv členové koncernu, fakticky příslib společnosti CTNA, že zachová do 31. 12. 2005 svou přítomnost na trhu USA, přestože její působení na tomto trhu bylo dlouhodobě ztrátové. Fakticky tedy byla společnosti CTNA poskytnuta kompenzace ztráty, která, jak správně podotkl krajský soud, mohla být řešena různými způsoby, např. poskytnutím úvěru.

Nejvyšší správní soud stejně jako žalovaný, resp. krajský soud vyjadřuje pochybnost o přiměřenosti a ekonomické výhodnosti předmětné platby a poukazuje na možnou diskriminaci daňových subjektů, které podnikají samostatně, nikoli jako členové nadnárodního koncernu. Nelze totiž souhlasit s argumentací stěžovatele, který v rámci ústního jednání dne 17. 2. 2015 uvedl, že je přesvědčen, že obdobný smluvní vztah by uzavřely i dva zcela nezávislé ekonomické subjekty. Stěžovatel uvedené tvrzení demonstroval na příkladu společností A a B, které prodávají komplementární produkty a mají svoji provozovnu umístěnu na stejné adrese v pronajaté nemovitosti. V případě, že se v důsledku zvýšení nájemného společnost B rozhodne svoji provozovnu uzavřít a přesunout na jinou adresu, je dle názoru stěžovatele zcela legitimní a ekonomicky racionální úvaha společnosti A, že v důsledku toho dojde ke snížení jejích zdanitelných

pokračování

příjmů (snížení počtu zákazníků v důsledku výpadku nabídky komplementárních produktů „pod jednou střechou“) a za účelem zachování přítomnosti provozovny společnosti B jí např. uhradí rozdíl na nájemném. Pokud bude částka doplaceného nájemného proporcionální ve vztahu k výši „ohrožených příjmů“, jednalo by se dle názoru stěžovatele u společnosti A o daňově účinný náklad. Stěžovatel v popsaném případě nastínil ideální vzorovou situaci, kterou chce podpořit svou argumentaci o ekonomické logice platby Commitment fee ve prospěch ztrátové společnosti.

V tomto kontextu je ale nutné zdůraznit, že na každou obchodní situaci působí množství vlivů, které mohou zásadně ovlivňovat chování ekonomických subjektů, a proto přesvědčivost předestřenému modelu, ve kterém je zvažováno jen jediné hledisko (konkrétně, jestli zisk společnosti A je vyšší v situaci, kdy ve vedlejší provozovně sídlí společnost B, než v situaci, když společnost B z vedlejší provozovny odejde), je malá. V rovině čistě ekonomické teorie je třeba připomenout, že ekonomické subjekty se nerozhodují podle účetních nákladů, které jsou spojeny s konkrétním podnikatelským krokem, ale podle ekonomických nákladů, které v sobě zahrnují tzv. „náklady obětované příležitosti“. Modelový příklad vůbec nezohledňuje, že za daných okolností mohou existovat i jiné varianty chování, které se mohou ukázat jako ekonomicky výhodnější, což by zvyšovalo „náklady obětované příležitosti“ v případě rozhodnutí dotovat nájemné společnosti B. Z daného příkladu tedy nutně nevyplývá, že musí být ekonomicky racionální dotovat nájemné jiné společnosti za účelem zachování příjmů. Je stejně dobře možné, že by z ekonomické analýzy v konkrétním případě vyplynulo, že v důsledku zvýšení nájemného a odchodu společnosti B, by se společnost A rozhodla taktéž přestěhovat do jiné provozovny. Další variantou, která by mohla nastat, je, že by společnost A aktivně začala vyhledávat novou společnost, která by byla ochotna i za situace zvýšeného nájemného prodávat komplementární produkty v provozovně, kde dříve sídlila společnost B, neboť by to mohlo být spojeno s menšími náklady než dotování nájemného společnosti B. Stejně tak by se mohlo ukázat ekonomicky racionální, pokud by společnost A začala sama prodávat produkty, které dříve prodávala společnost B. Také je možné, že by společnost A dosáhla stejného udržení příjmů s nižšími náklady zvýšením výdajů na marketing atd.

Nicméně, i kdyby Nejvyšší správní soud připustil argumentaci stěžovatele, že je nutno posuzovat izolovaně pouze vztah společností A a B, je potřeba zdůraznit několik zásadních rozdílů mezi uvedeným modelovým příkladem a soudem posuzovaným reálným případem. Argumentace stěžovatele v zásadě vychází z tzv. Coaseho teorému, ve kterém je odchod společnosti B zvažován jako svého druhu negativní externalita pro společnost A. V tomto modelu pak platí, že společnost B spatřuje ve svém odchodu z provozovny nějaký užitek (spočívající v ušetření nákladů na nájemném), společnost A v tom vidí pro sebe škodu (spočívající v potenciálním snížení zisků). Stěžovatel tvrdí, že za předpokladu, že tato škoda pociťovaná společností A je vyšší než užitek, který by získala svým odchodem společnost B, je pro společnost A ekonomicky racionální dotovat nájemné společnosti B. Předpokladem pro fungování Coaseho teorému jsou nulové transakční náklady. Avšak v případě, že společnosti A a B jsou dva samostatně podnikající subjekty, transakční náklady dohadování a realizování takového dotování nájemného rozhodně nebudou nulové (a to i v případě odhlédnutí od nákladů na právní služby, které by v dané situaci musely vydat jak společnosti provozující svou činnost samostatně, tak společnosti, které jsou součástí koncernu). Aby společnost A vůbec byla ochotná zvažovat takovou formu dotování společnosti B, musela by mít přístup k ekonomickým výkazům společnosti B, aby věděla,

že jí nehrozí bezprostřední úpadek, musela by mít záruky, že dohoda bude opravdu dodržena, tedy že poskytnuté finanční prostředky budou opravdu použity na udržení se v provozovně, navíc by zřejmě požadovala záruky toho, že společnost B se bude snažit do budoucna zlepšit svou ekonomickou situaci tak, aby již nepotřebovala tento typ dotace, resp. že nebude záměrně prodlužovat dobu, po kterou bude dotaci čerpat, a tím na společnosti A parazitovat apod. Navíc ztrátové hospodaření společnosti B může být způsobeno její neefektivitou, špatným managementem či chybnou investiční strategií. Naproti tomu u společností působících v koncernu tyto náklady z velké části odpadají, neboť se jedná o propojené subjekty, takže tam existují již záruky, že se ovládaná společnost nebude chovat proti vůli a zájmům ovládající společnosti (koncernu). Nejvyšší správní soud k uvedenému dodává, že pokud stěžovatel požívá určité ekonomické výhody spojené právě se svým zapojením do celosvětového koncernu včetně určitých synergických vlivů spojených s přítomností koncernu na globálním trhu, případně i s podporou za strany koncernu v případě útlumu na regionálním trhu, kde jednotliví členové koncernu působí, je-li taková podpora v souladu se zájmy celého koncernu, a minimalizací transakčních nákladů spojených s takovými operacemi, pak lze od stěžovatele rovněž spravedlivě požadovat, aby respektoval standardní formy přesunu kapitálu mezi členy koncernu, včetně požadavku na zdanění příjmů dosahovaných v jednotlivých zemích.

Na základě výše uvedeného tedy soud konstatuje, že stěžovatelem uvedený modelový příklad stojí na nerealistických předpokladech, nevypovídá se s alternativními možnostmi řešení modelové situace, které jsou relevantní pro její vyhodnocení, a celkově není zvolený modelový příklad ani příležitý pro soudem řešenou věc, neboť popisuje subjekty podnikající na stejném teritoriu, což znamená, že ekonomická provázanost vyplývá z úplně jiných důvodů než v případě stěžovatele a CTNA. Nejeví se tedy pravděpodobné, že by pro samostatně podnikající subjekt bylo výhodné za obdobných okolností tímto způsobem poskytnout finanční prostředky jinému samostatně podnikajícímu subjektu na to, aby se tento druhý subjekt rozhodoval, zda zůstane či nezůstane přítomen na identickém trhu. Nejvyšší správní soud má proto shodně s krajským soudem za to, že by podobná transakce platby „Commitment fee“ nebyla možná v obchodním styku nezávislých obchodních partnerů.

Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud při přezkoumávání rozhodnutí žalovaného posuzoval správními orgány provedené důkazní prostředky a zaujal shodné stanovisko se závěrem žalovaného o tom, že v případě faktury č. 7254008727 ze dne 10. 9. 2004 se nejedná o prokázané náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Zjištěný skutkový stav totiž nesvědčí tomu, že zdanitelné příjmy od roku 2004 a v následujícím období byly dosaženy ve věcné a časové souvislosti s vykazovaným nákladem platby Commitment fee. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem krajského soudu, že stěžovateli, přestože předložil řadu důkazů, se nepodařilo prokázat bezprostřední ekonomický dopad a přímý vliv platby Commitment fee na jeho příjmy.

Pokud jde o případné zahrnutí předmětné platby do daňově účinných nákladů v rámci „equalizace“ (tj. finančního vyrovnání obchodních a výrobních jednotek skupiny), Nejvyšší správní soud konstatuje, že touto otázkou se v rámci posuzování celkové podstaty předmětné transakce v rámci skupiny Continental zabýval žalovaný na str. 20 rozhodnutí. V této souvislosti žalovaný usoudil, aniž by tento závěr měl vliv na hodnocení daňové neuznatelnosti Coimmitment fee ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, že

pokračování

nastavení transferových (převodních cen) se odráželo v posuzovaných dokladech (tj. faktuře - dobropisu č. 2000240 ze dne 31. 12. 2004 na částku 753 802 248 Kč a faktuře - vrubopisu č. 2000267 ze dne 9. 6. 2005 na částku 114 471 258 Kč). Z tohoto důvodu nebylo možné duplicitně uplatnit do daňově uznatelných nákladů ještě úhradu 295 110 450 Kč, která byla předmětem sporu.

Jakkoliv stěžovatel opětovně zmiňuje, že platba Commitment fee byla v Německu, Francii, Rumunsku a Portugalsku příslušnými finančními správami kvalifikována jako daňově uznatelný provozní náklad, Nejvyšší správní soud musí znovu konstatovat, že posouzení daňové uznatelnosti nákladů je výhradním právem každého členského státu EU. Daň z příjmů není v rámci EU daní harmonizovanou (s výjimkami vyplývajícími z aplikace příslušných směrnic) a stanovení daňového základu tedy vyplývá z vnitrostátních předpisů, které mohou být a jsou logicky odlišné v jednotlivých státech.

Lze tak uzavřít, že Nejvyšší správní soud na základě shora předestřené argumentace dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, neboť krajský soud vyhodnotil relevantní právní otázky správně a v souladu se zákonnou úpravou, jeho rozsudek je přezkoumatelný a nebyly zjištěny ani vady správního řízení.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 a odst. 3 věty první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl úspěšný, proto mu nárok na náhradu nákladů řízení nevznikl. Žalovaný požadoval paušální náhradu nákladů ve výši 300 Kč v souvislosti s jedním úkonem právní služby, spočívajícím v písemném vyjádření ke kasační stížnosti podle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Žalovaný dovodil, že má nárok na paušální náhradu nákladů na základě § 36 odst. 1 s. ř. s. a nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13. K návrhu žalovaného Nejvyšší správní soud konstatuje, že rovnost účastníků řízení podle § 36 odst. 1 s. ř. s. není nikterak narušena, pokud žalovanému správnímu orgánu není v soudním řízení správním, ve kterém měl plný úspěch, přiznána paušální náhrada nákladů řízení. Ve smyslu § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu náleží náhrada hotových výdajů účelně vynaložených v souvislosti s poskytnutím právní služby advokátovi, přičemž nedohodli-li se advokát s klientem na jiné paušální částce, činí tato částka 300 Kč za jeden úkon právní služby. Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13, „[z]ákladu rovnosti účastníků řízení ve smyslu článku 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod naplňuje přiznání paušální náhrady coby náhrady hotových výdajů podle jejich demonstrativního výčtu v § 137 odst. 1 občanského soudního řádu i účastníkovi řízení, který advokátem zastoupen není, a to v situacích, v nichž by účastníkovi řízení zastoupenému advokátem byla přiznána taková náhrada podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu.“ A contrario z citovaného nálezu Ústavního soudu vyplývá, že paušální náhradu nákladů nelze přiznat účastníku řízení, pokud by mu paušální náhrada nákladů nepříslušela ani při zastoupení advokátem. Taková situace nastala v nyní posuzované věci. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 6 As 40/2006 - 87, publ. pod č. 1260/2007 Sb. NSS, „(...) v případě, že v soudním řízení správním vystupuje jako účastník orgán veřejné správy v oboru své působnosti, není v zásadě důvodně vynaloženým nákladem, pokud se v takovém řízení nechá zastoupit. (...) Stejně tak Vrchní soud v Praze konstatoval, že „povinnost správního úřadu jím vydané rozhodnutí hájit na soudě proti správní žalobě představuje samozřejmou součástí povinností plynoucí z běžné správní agendy. Nelze proto spravedlivě žádat na žalobci, aby hradil náklady, vzniklé tím, že správní úřad udělil k zastupování plnou moc advokátovi „ (srov. usnesení Vrchního soudu v

Praze ze dne 30. 1. 1998, č. j. 6 A 90/96 - 23). Podle citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu by žalovanému nemohla být přiznána paušální náhrada nákladů, pokud by byl zastoupen advokátem, a proto ve smyslu citovaného nálezu Ústavního soudu mu tato náhrada nemůže být přiznána ani v případě, že zastoupen není. Žádný z účastníků řízení tedy nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. října 2015

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu