



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a JUDr. Dagmar Nygrínové v právní věci žalobce: **Continental HT Tyres, s. r. o.**, IČ: 26905850, se sídlem Objízdna 1628, Otrokovice, zast. Mgr. Radkem Buršíkem, advokátem, se sídlem Hvězdova 1734/2c, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 2. 2015, č. j. 29 Af 8/2014 - 93,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předcházející řízení

[1] Finanční úřad v Otrokovicích (dále též „správce daně“) platebním výměrem ze dne 17. 12. 2008, č. j. 65050/08/305921704713, žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2004 do 31. 12. 2004 ve výši 1.854.400 Kč. Finanční ředitelství v Brně rozhodnutím ze dne 9. 7. 2009, č. j. 11273/09-1200-700346, zamítlo odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru. Důvodem pro doměření daně bylo, že žalobce zahrnul do daňově uznatelných nákladů úhradu faktury vystavené společností Barum Continental spol. s r.o. (nyní Continental Barum s.r.o) č. 7254008725 ze dne 10. 9. 2004 ve výši 6.685.350 Kč (210.000 EUR). Tuto úhradu nepovažoval správce daně za daňově uznatelnou ve smyslu ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 zákona č. 586/1992

Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále též „ZDP“), neboť se podle jeho názoru nejednalo o náklad ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP.

[2] Žalobce napadl rozhodnutí o odvolání ze dne 9. 7. 2009 žalobou u Krajského soudu v Brně, který rozsudkem ze dne 27. 4. 2011, č. j. 29 Ca 177/2009 - 73, rozhodnutí finančního ředitelství pro nepřezkoumatelnost zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[3] Na základě zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, byla s účinností od 1. 1. 2013 reorganizována struktura finančních orgánů a působnost Finančního ředitelství v Brně přešla na Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“).

[4] Žalovaný rozhodnutím ze dne 2. 12. 2013, č. j. 30093/13/5000-14201-706012, částečně změnil dodatečný platební výměr správce daně ze dne 17. 12. 2008 v části týkající se bankovního spojení, ve zbytku ponechal rozhodnutí beze změny.

[5] Žalobou podanou dne 31. 1. 2014 ke Krajskému soudu v Brně se žalobce bránil proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 12. 2013, neboť nesouhlasil se závěrem žalovaného, že úhrada výše zmíněné faktury není daňově uznatelným nákladem. Dále namítal, že došlo k prekluzi práva vyměřit daň, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a že žalovaný nerespektoval závazný právní názor krajského soudu, který uvedl v rozsudku ze dne 27. 4. 2011.

[6] Krajský soud rozsudkem ze dne 17. 2. 2015, č. j. 29 Af 8/2014 - 93 (dále jen „napadený rozsudek“), žalobu zamítl a žádnému z účastníků nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení. V odůvodnění se soud nejprve zabýval otázkou, zdali došlo k prekluzi práva vyměřit daň za zdaňovací období od 1. 1. 2004 do 31. 12. 2004. Uvedl, jaké skutečnosti vedly k přerušení prekluzivní lhůty a stavení jejího běhu, a shledal, že rozhodnutím ze dne 2. 12. 2013 byla daň žalobci pravomocně vyměřena před uplynutím prekluzivní lhůty. Soud dále shledal nedůvodnou námitku žalobce, že se žalovaný neřídil právním názorem vyřčeným v předchozím rozsudku krajského soudu a že své rozhodnutí nedostatečně odůvodnil. Soud sice připustil, že rozhodnutí žalovaného obsahuje určité formální nepřesnosti, ale zároveň zhodnotil, že skutkový stav i právní úvahy žalovaného jsou zřejmé, a proto by bylo podle názoru soudu neúčelné rozhodnutí žalovaného pro tyto nepřesnosti rušit. Dále k tomuto uvedl, že žalovaný provedené důkazy zhodnotil jednotlivě a v jejich vzájemné souvislosti a v rozhodnutí uvedl příslušnou úvahu, a tudíž respektoval právní názor obsažený v předchozím rozsudku.

[7] Následně se soud věnoval otázce, zda může být finanční transakce označovaná žalobcem jako *Commitment fee* považována za daňově uznatelný náklad ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Účelem úhrady *Commitment fee* mělo být udržení sesterské společnosti Continental Tire North America, Inc. (dále též „CTNA“) na trhu v USA, což mělo v důsledku zajistit udržení příjmů žalobce. K tomu krajský soud konstatoval, že důkazní břemeno leželo na žalobci, 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 inominační 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;

pokračování

další okolnosti, a to míra, v jaké CTNA na trhu setrvává, či jaké obchody díky tomu stěžovatel realizuje, nebyly závislé na platbě *Commitment fee*. Absence bezprostředního vztahu mezi úhradou *Commitment fee* a očekávanými příjmy měla tedy za následek daňovou neuznatelnost takového výdaje.

II.

Obsah kasační stížnosti

[8] Kasační stížností podanou dne 20. 3. 2015 napadl žalobce (stěžovatel) v záhlaví uvedený rozsudek Krajského soudu v Brně. Předně stěžovatel namítá, že v dané věci došlo k prekluzi práva vyměřit daň. Kromě toho stěžovatel uvádí, že se žalovaný neřídil ve svém rozhodnutí ze dne 2. 12. 2013 právním názorem vysloveným v předchozím zrušujícím rozsudku krajského soudu. Dále stěžovatel napadá právní posouzení věci samé krajským soudem, přitom nadále trvá na tom, že úhradu faktury č. 7254008725 ze dne 10. 9. 2004 vystavené českou společností Barum Continental spol. s r. o. (nyní Continental Barum s.r.o.) na částku ve výši 6.685.350 Kč (210.000 EUR) byl oprávněn zahrnout do daňové účinných nákladů.

[9] K tvrzené prekluzi práva vyměřit a doměřit daň z příjmů za zdaňovací období roku 2004 stěžovatel uvedl, že lhůta byla přerušena zahájením daňové kontroly dne 2. 5. 2007 s tím, že od 31. 12. 2007 začal nový běh lhůty, který se stával po dobu trvání řízení o žalobě proti původnímu rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 9. 7. 2009, tj. po dobu celkem 600 dnů. Běh lhůty tak skončil dne 22. 8. 2012. Žalovaný rozhodl o odvolání žalobce až napadeným rozhodnutím ze dne 2. 12. 2013, tj. po lhůtě. Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že běh lhůty byl zastaven rovněž po dobu vyřizování žádosti o mezinárodní spolupráci, o níž byl stěžovatel vyrozuměn dne 26. 5. 2011, přičemž odpověď dožádaných orgánů byla žalovanému doručena dne 5. 4. 2013. Dovozuje, že je třeba vždy individuálně zkoumat, zda žádost o mezinárodní pomoc představovala kvalifikovaný úkon. V posuzovaném případě podle stěžovatele šlo o úkon formální, účelový učiněný pouze pro získání času, žalovaný získané informace pro posouzení věci nijak nevyužil, k podání žádosti o mezinárodní pomoc ani žalovaného nezavázal krajský soud v předcházejícím zrušujícím rozsudku. Celková doba vyřízení dožádání v posuzované věci byla nepřiměřeně dlouhá. Navíc dožádání nebylo učiněno ve věci stěžovatele, ale společnosti Continental Barum s. r. o., proto nemůže mít vliv na běh lhůty pro doměření daně z příjmů u stěžovatele.

[10] Stěžovatel ve své stížnosti dále podrobně popsal nedostatky, které spatřuje v postupu žalovaného při hodnocení důkazů. Uvedl, že k prokázání svých tvrzení navrhol pouze nepřímé důkazy (což bylo podle něj dáno charakterem daného případu), a proto se domnívá, že tím spíše měl žalovaný důkazy hodnotit řádným a přezkoumatelným způsobem a ozřejmit stěžovateli svou 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 v napadeném rozsudku nedostatky nepřezkoumatelného správního rozhodnutí a relativizuje některé závěry, které byly pro žalovaného stěžejní při jeho rozhodnutí o doměření daně.

[11] K věci samé stěžovatel uvádí, že při posuzování daňové uznatelnosti nákladů je nutno vycházet z celkového kontextu všech okolností případu i smyslu celého zákona. Výklad ustanovení § 24 odst. 1 ZDP podaný krajským soudem považuje stěžovatel za nepřiměřeně restriktivní a v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2011, č. j. 8 Afs 19/2010 - 125, o který se opírá krajský soud, pokládá stěžovatel za nepřipadný a odkazuje na jinou judikaturu Nejvyššího správního soudu, zejména jeho rozsudky ze dne 27. 8. 2008, č. j. 1 Afs 65/2006 - 90, ze dne 25. 3. 2010, č. j. 5 Afs 25/2009 - 98, ze dne 25. 11. 2011, č. j. 7 Afs 40/2011 - 69, a ze dne 11. 9. 2012, č. j. 7 Afs 9/2012 - 43. 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 přímou službu, resp. za protiplnění v podobě závazku zachovat svoji přítomnost na určitém trhu. Domnívá se také, že krajský soud nedostatečně zhodnotil ekonomickou podstatu právního vztahu mezi stěžovatelem a společností CTNA a nesouhlasí se závěrem krajského soudu, podle kterého CTNA pro stěžovatele fakticky nic nevykonala a její protiplnění postrádá skutečný obsah.

[12] Obsáhlou argumentaci věnuje stěžovatel požadavku na bezprostřední vztah mezi daňově uznatelným výdajem a očekávanými příjmy a výkladu pojmu „udržení příjmu“. Domnívá se, že výdaje vynaložené na udržení příjmů jsou takové výdaje, jejichž cílem je zachování výše příjmů v dané chvíli dosahovaných daňovým subjektem, tj. zamezení jejich snížení. V této souvislosti se pak odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 9. 2008, č. j. 2 Afs 58/2008 - 82. Stěžovatel se domnívá, že zachování výše příjmů se dá prokázat pouze jediným přímým způsobem, a to tak, že je prokázáno, že po vynaložení výdaje na udržení příjmů nedošlo k snížení příjmů, a uvádí, že doložil auditovanými výsledky svého hospodaření, že výše jeho příjmů neklesla po vynaložení *Commitment fee* pod úroveň výše zdanitelných příjmů rolku 2004. Přímou a bezprostřední vazbu mezi výdajem na udržení příjmů a jejich zachováním lze prokazovat pouze nepřímými důkazy, a v této souvislosti stěžovatel odkazuje na jím předložené důkazy, které měly prokázat hrozbu propadu výše jím dosahovaných zdanitelných příjmů v případě, že CTNA odejde z trhu v USA. V tomto kontextu stěžovatel uvádí, že vzhledem k obchodním dodacím podmínkám globálních výrobců automobilů a specifikům trhu s pneumatikami by nepřítomnost výrobního závodu skupiny Continental na americkém trhu vedla k ohrožení dodávek stěžovatele nejen na americký trh, ale také do evropských závodů amerických automobilek. Zároveň stěžovatel zdůrazňuje, že tržby plynoucí z dodávek do evropských závodů amerických společností Ford a General Motors značně převyšovaly výši *Commitment fee*, a z toho důvodu se domnívá, že se jednalo o ekonomicky výhodnou transakci.

pokračování

[13] Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že nezávislý ekonomický subjekt by obdobný smluvní vztah neuzavřel. Tuto svou argumentaci opírá o modelový příklad dvou společností A a B, které prodávají komplementární produkty a mají pronajaty prostory pro své provozovny ve stejné nemovitosti. V případě, že se společnost B rozhodne uzavřít svoji dosavadní provozovnu v důsledku zvýšení nájemného a přemístit ji na novou adresu, je dle názoru stěžovatele zcela legitimní a ekonomicky racionální úvaha společnosti A, že v důsledku toho dojde ke snížení jejích zdanitelných příjmů (snížení počtu zákazníků v důsledku výpadku nabídky komplementárních produktů v rámci jedné nemovitosti), a za účelem zachování přítomnosti provozovny společnosti B jí např. uhradí rozdíl na nájemném. Pokud bude částka dopláceného nájemného proporcionální ve vztahu k výši „ohrožených příjmů“, jednalo by se dle názoru stěžovatele u společnosti A o daňově uznatelný náklad.

[14] Na závěr stěžovatel upozorňuje, že stejný druh platby, který provedly i jiné společnosti patřící do skupiny Continental, byl v Německu, Francii, Rumunsku a Portugalsku finančními správami těchto států akceptován jako daňově uznatelný.

III.

Další podání účastníků

[15] Žalovaný ve vyjádření ze dne 14. 5. 2015 ke kasační stížnosti uvedl, že plně souhlasí se závěry krajského soudu vyjádřenými v napadeném rozsudku.

[16] Dále žalovaný uvedl, že daňově uznatelným výdajem podle § 24 odst. 1 ZDP je pouze takový výdaj, který má přímou a bezprostřední vazbu na další podnikatelskou činnost daňového subjektu, což je daňový subjekt povinen prokázat. Podle názoru žalovaného se výše uvedené stěžovateli prokázat nepodařilo, neboť vliv *Commitment fee* na příjmy stěžovatele byl pouze nepřímý a zprostředkovaný.

[17] Žalovaný také pochybuje o tom, že by ekonomicky nezávislý subjekt byl ochoten zaplatit necelých 7 miliónů korun na podporu podnikání jiného ekonomického subjektu bez zaručení jakékoliv kompenzace. Žalovaný se totiž domnívá, že stěžovatel nemá po zaplacení *Commitment fee* žádné nároky vůči CTNA a přirovnává předmětnou transakci k bezúročné půjčce.

[18] K námitce prekluze práva stanovit daň žalovaný uvádí, že v rámci odvolacího řízení podal prostřednictvím Generálního finančního ředitelství žádost o mezinárodní výměnu informací. Domnívá se, že podle ustanovení § 4 odst. 3 zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, platí, že ode dne odeslání dožádání do dne obdržení odpovědi na dožádání od příslušného úřadu smluvního státu lhůta pro stanovení daně podle daňového řádu neběžela. Jelikož mezi odesláním dožádání a obdržením odpovědi uplynulo 680 dní, den, kdy by lhůta pro stanovení daně bez dalšího vypršela, se posunul ze dne 22. 8. 2012 na den 3. 7. 2014. Žalovaný vydal napadené rozhodnutí dne 2. 12. 2013 a stěžovateli bylo doručeno 3. 12. 2013. Žalovaný má tedy za to, že daň byla pravomocně stanovena před uplynutím prekluzivní lhůty.

[19] Žalovaný také nesouhlasí s námitkou stěžovatele, že se neřídil právním názorem Krajského soudu v Brně, který uvedl v rozsudku ze dne 27. 4. 2011. Naopak uvádí, že tento právní názor zcela respektoval, vyhodnotil stěžovatelem předložené důkazy v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu a své závěry srozumitelně vtělil do odůvodnění napadeného rozhodnutí, a je tedy zjevné, z čeho při rozhodování vycházel a jakými úvahami se řídil.

[20] Na toto vyjádření žalovaného stěžovatel reagoval ještě svojí replikou ze dne 4. 6. 2015. V ní uvedl, že žalovaný ve svém vyjádření nereaguje jednotlivě na konkrétní kasační námitky stěžovatele, ani ve vztahu k nim neuvádí nové argumenty, ale pouze shrnuje argumenty a závěry krajského soudu. K tématu prekluze práva stanovit daň stěžovatel uvádí, že podle jeho názoru se žalovaný nijak nevypořádal s námitkou, že dožádání se týkalo jiného daňového subjektu, a to společnosti Continental Barum s.r.o.

IV.

Posouzení kasační stížnosti

[21] Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal podmínky pro řízení o kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti a jejím doplnění. Neshledal přitom vady podle ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[22] Stěžovatel podal kasační stížnost z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a z důvodu vad řízení před správním orgánem spočívajících v rozporu mezi skutkovými zjištěními a obsahem spisu [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

[23] Kasační stížnost není důvodná.

IV. a)

Prekluze práva vyměřit a doměřit daň

[24] V souvislosti s námitkou, že krajský soud (a žalovaný) nesprávně posoudil otázku zániku práva doměřit stěžovateli daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004, se stěžovatel zaměřuje výhradně na otázku, zda odesláním dožádání ve věci mezinárodní pomoci v posuzované věci došlo ke stavění lhůty k doměření daně ve smyslu § 4 odst. 3 zákona č. 253/2000 Sb. K tomu stěžovatel uvádí, že (i) mezinárodní dožádání ani informace touto cestou zjištěné nebyly potřebné pro rozhodnutí žalovaného, (ii) doba vyřízení dožádání trvala nepřiměřeně dlouho a (iii) dožádání bylo odesláno nikoli ve věci daňové povinnosti stěžovatele, nýbrž ve věci Continental Barum s. r. o.

[25] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem v tom, že stavění lhůty pro doměření daně nemůže způsobit jakékoli, byť zcela formální a zjevně nepotřebné dožádání. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu konečně v usnesení ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7

pokračování

Afs 36/2008 - 134, které bylo publikováno pod č. 2026/2010 Sb. NSS, uvedl, že úkon správce daně v odvolacím řízení může být úkonem podle § 47 odst. 2 věty první zákona o správě daní a poplatků, přerušujícím běh prekluzivní lhůty a zakládajícím běh lhůty nové, za podmínky, že vychází z určitých pochybností o správnosti výše předchozího vyměření daně, směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a prováděný úkon odpovídá povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností. Tyto účinky však nemá úkon provedený výlučně nebo převážně za účelem přerušování běhu prekluzivní lhůty. Totéž je třeba přiměřeně aplikovat na posouzení otázky, zda dožádání podle zákona č. 253/2000 Sb. má za následek stavění lhůty k doměření daně ve smyslu § 4 odst. 3 tohoto zákona.

[26] V nyní posuzované věci ovšem nešlo o zcela formální dožádání odeslané převážně z důvodu prodloužení lhůty pro doměření daně, které by nebylo potřebné pro rozhodnutí ve věci daňové povinnosti. V předchozím zrušujícím rozsudku ze dne 27. 4. 2011 krajský soud žalovanému uložil, aby komplexně posoudil smluvní vztahy mezi jednotlivými členy koncernu týkající platby *Commitment fee* a tomu odpovídající závazky jednotlivých společností. Dne 26. 5. 2011 byla prostřednictvím Generálního finančního ředitelství postoupena žádost o mezinárodní výměnu informací v souladu s čl. 27 Smlouvy mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku, vyhlášenou pod č. 32/1994 Sb. Tato žádost se týká jak společnosti Barum Continental spol. s r. o., tak i stěžovatele. Tímto dožádáním se finanční orgány dotazovaly na informace týkající se CTNA a jejího hospodaření v letech 2004 až 2008, chování této společnosti na severoamerickém trhu a listin svědčících o zamýšleném postupu velkých obchodních partnerů stěžovatele v případě odchodu CTNA z trhu. O odeslání dožádání byl stěžovatel vyrozuměn přípisem ze stejného dne. Dne 25. 4. 2013 obdržel žalovaný odpověď obsahující výsledky šetření finančních orgánů USA k položeným dotazům. Jakkoli odpovědi získané prostřednictvím dožádání nehrály nakonec rozhodující roli v úvahách žalovaného, respektive v důvodech napadeného rozhodnutí, nelze konstatovat, že by se jednalo o krok *a priori* bezúčelný a formální. Dožádání mělo vztah k předmětu řízení a k otázkám, které krajský soud v předchozím zrušujícím rozsudku uložil žalovanému vypořádat. Bylo možné oprávněně očekávat, že by odpověď dožádaných orgánů mohla přispět k objasnění skutkového stavu. K délce vyřízení dožádání Nejvyšší správní soud uvádí, že není v dispozici žalovaného ani českých daňových orgánů. Celkově vzato však soud nepovažuje dobu necelých dvou let za zcela nepřiměřenou, pokud se zohlední, že dožádanými orgány byly orgány USA, tedy státu na jiném kontinentu s naprosto odlišným právním systémem, a dále i to, že se jedná o poměrně složitou problematiku, přičemž zodpovězení dotazů položených prostřednictvím dožádání nepochybně vyžadovalo od amerických orgánů provedení řady různých úkonů.

[27] Nezbyvá tedy než uzavřít, že dožádání provedené v posuzované věci mělo účinky uváděné v § 4 odst. 3 zákona č. 253/2000 Sb., a stavělo lhůtu pro doměření daně z příjmů stěžovatele, a že tedy žalovaný a krajský soud posoudili tuto otázku správně.

IV. b)

Respektování závazného právního názoru vysloveného soudem

[28] Pokud jde o další námitky, mezi nimiž je stěžejní námitka nerespektování závazného právního názoru vysloveného v prvním zrušujícím rozsudku a nesprávného

právního posouzení otázky uplatnitelnosti *Commitment fee* jakožto výdaje (nákladu) vynaloženého za účelem získání, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 ZDP, Nejvyšší správní soud se těmito otázkami již zabýval v související věci týkající se kasační stížnosti podané společností Continental výroba pneumatik, s.r.o. V této věci Nejvyšší správní soud rozhodl rozsudkem ze dne 29. 10. 2015, č. j. 5 Afs 61/2015 - 52. V nyní rozhodované věci Nejvyšší správní soud nevidí důvod, jakkoli se odchýlit od posouzení této otázky a shodné argumentace v citovaném rozsudku, proto z něho zcela vychází.

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

[30] 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 předchozím zrušujícím rozsudku krajského soudu v této věci, 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 pochybení krajský soud poskytl správnímu orgánu návod, jakým způsobem má v rámci dokazování a při hodnocení důkazů postupovat, tedy ve smyslu § 2 odst. 3 daňového řádu podrobit důkazy řádnému hodnocení, neboť není úkolem soudu doplňovat nedostatečnou úvahu a nahrazovat tak činnost správního orgánu.

[31] V nyní napadeném rozsudku se krajský soud k námitce porušení § 78 odst. 5 s. ř. s. vyjádřil v bodě 55 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 seznatelná. 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.

[32] 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

pokračování

úvahy. Úvahu žalovaného přitom Nejvyšší správní soud neshledává v rozporu s obsahem spisového materiálu.

[33] 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 bodě 57 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.

[34] 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.

IV. c)

Daňová uznatelnost *Commitment fee*

[35] 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 ZDP jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

[36] Ustanovení § 24 odst. 1 ZDP 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. (...)*”

[37] 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).

[38] 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 ZDP 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.

[39] 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 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 protiplením 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.

[40] 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

pokračování

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.

[41] 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 ZDP na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tj. náklad, o který lze snížit výnosy při stanovení základu daně v daném zdaňovacím období ve smyslu § 23 ZDP. 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.

[42] 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.

[43] 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.

[44] 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 ZDP), může však signalizovat zvýšenou míru nebezpečí, že uvedené osoby budou jednat nejručnějším 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.

[45] 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, 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 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.

[46] 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 předestřené modely, 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

pokračování

možné, že by z ekonomické analýzy v konkrétním případě vyplynulo, že v důsledku zvýšení nájemného a odchodu společnosti B, by se společnost A rozhodla také 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.

[47] 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 pocítovaná 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 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 ze 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.

[48] 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 přílehlavý 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.

[49] Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud při přezkouvání 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 ZDP. 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.

[50] 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 vyplývajících z aplikace příslušných směrnic) a stanovení daňového základu tedy vyplývá z vnitrostátních předpisů, které mohou být a jsou logicky odlišné v jednotlivých státech.

[51] 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.

V.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[52] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[53] Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s. Jelikož stěžovatel neměl v řízení o kasační stížnosti úspěch, nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení. Žalovanému potom zdejší soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu nevznikly náklady přesahující rámec běžné úřední činnosti (například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 4 As 220/2014 - 20, ze dne

pokračování

7. 1. 2015, č. j. 1 Afs 225/2014 - 31, a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 - 47).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. listopadu 2015

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu