ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystřické a soudců Ľubomíra Majerčíka a Mariana Kokeše v právní věci

žalobce: **CommScope Czech Republic s.r.o.**, IČO: 273 84 098
sídlem Tuřanka 856/98b, 627 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 5. 2024, č. j. 14776/24/5200-11432-713076,

takto:

I. Žaloba **se zamítá**.

II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Soud posuzoval daňovou uznatelnost nákladů na logistické služby, které žalobce vynaložil v souvislosti s prodejem svého zboží. Žalovaný nepovažoval tyto náklady za náklady vynaložené žalobcem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, neboť na překládku zboží po převodu vlastnického práva ke zboží na jinou společnost již neměl

jakýkoliv vliv a nebyl žádný racionální důvod, pro který by měl nést náklady žalobce. Specifikum věci spočívá v akviziční transakci, v souvislosti s níž byla uzavřena smlouva o přechodných službách (Transitional Services Agreement, dále „TSA"), kdy entity skupiny *TE Connectivity* se zavázaly, že budou po určitou dobu po akvizici entitám skupiny *CommScope* (včetně žalobce) poskytovat podpůrné služby, mj. logistické služby, dokud nebude přechod v souvislosti s akvizicí plně dokončen. Na základě této TSA byl žalobci přefakturováván poplatek za uvedené služby. Podle TP adjustmentu pak byla v rámci úpravy převodních cen vypočítána cílová ziskovost se zahrnutím těchto logistických nákladů do cenové kalkulace. Samotný prodej zboží se v praxi udál tak, že podle podmínky FCA INCOTERMS prostředník společnost *TE Connectivity Solutions GmbH*; dále „TESOG" (entita skupiny *TE Connectivity*) od žalobce přebírala zboží plně s přechodem všech vlastnických práv a rizik ke zboží, a dále zajišťovala skladování a logistiku spolu s další entitou skupiny *TE Connectivity* – společností *Tyco Electronics Czech s.r.o* (dále „společnost Tyco"). Žalovaný vzhledem k těmto okolnostem nespatřoval v přijetí logistických služeb přímou spojitost s výnosy žalobce, proto tyto náklady vyloučil z uplatněných daňových nákladů.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Žalobce se neztotožňuje se závěry a odůvodněním napadeného rozhodnutí v otázce daňové uznatelnosti nákladů na logistické služby poskytované společností Tyco (nyní TE Connectivity Czech s.r.o.).

3. Žalobce nesouhlasí s tím, že žalovaný vyloučil náklady na logistické služby z daňově uznatelných výdajů s odůvodněním, že jejich vynaložení bylo v rozporu se sjednanou doložkou Incoterms FCA. Doložky Incoterms se použijí tehdy, pokud není výslovné ujednání dohodnuto smluvně. V souzené věci však bylo prokázáno, že žalobce a Tyco uzavřeli smlouvu Czech Republic Local Transition Service Agreement (dále „Lokální TSA"), jíž upravili poskytování služeb v souvislosti s prováděnou přeměnou a jíž bylo dohodnuto, že předmětné náklady na logistiku ponese žalobce. To, že náklady na logistiku nese výrobní společnost, pak vyplývalo i z pravidel skupiny Tyco Electronics, což žalobce doložil interní směrnicí.

4. Žalobce měl tedy na jednu stranu se společností TESOG sjednanou dodací podmínku FCA, jež implikuje, že rizika a náklady vzniklé po okamžiku předání zboží na určeném místě (zde sklad ve výrobním areálu žalobce v Brně) již leží na kupujícím. Obě strany však měly volnost v tom, aby si sjednaly, že logistické činnosti prováděné ve skladu kupujícího (TESOG) budou v souladu s celoskupinovou politikou fakturovány v prvním kroku na prodávajícího (tj. na žalobce).

5. Žalovaný narušuje podnikatelskou a kontraktační svobodu žalobce, když tyto náklady neuznává (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 13/2015-30). Dle názoru žalobce pro posouzení daňové uznatelnosti není rozhodující, že náklady se týkaly zboží, které již nebylo ve vlastnictví žalobce. Podstatné je, že žalobce jednal na základě racionální ekonomické úvahy dle globálně dohodnutých pravidel v souladu s TSA a Lokální TSA. Bylo v zájmu žalobce tyto náklady nést za účelem zajištění dlouhodobé spolupráce.

6. Když žalobce přistoupil na nastavenou politiku převodních cen, jež byla spojena s nesením logistických nákladů, nebyl nijak krácen ve svém zisku. Vynaložené náklady vstupovaly do cenové kalkulace a byly plně zohledněny při ověřování dosažené ziskovosti a výpočtech cenových narovnání. Žalobce tedy obdržel ziskovou přirážku právě i na logistické náklady, resp. díky tomu, že logistické náklady vynaložil, byl jeho zisk (a základ daně) vyšší, než kdyby společnost Tyco své logistické služby fakturovala společnosti TESOG. Logistické náklady tak přímo vedly k dosažení zdanitelných příjmů žalobce. Kritériem pro daňovou uznatelnost vynaloženého nákladu tedy nemá být nesení rizik, nýbrž pouze a výhradně vazba na očekávané zdanitelné výnosy (v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, dále „ZDP“).

7. Žalobce navrhl, aby soud zrušil napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný konstatoval, že mezi stranami není sporu o tom, že žalobce výrobky vyfakturoval, reálně je prodal, pozbyl k nim vlastnická práva, výrobky následně předal externímu dopravci, čímž veškerá rizika spojená se zbožím přešla z žalobce na kupujícího. Pokud však kupující nesl rizika spojená s výrobky a byl současně i jejich vlastníkem, logicky musel nést také veškeré náklady, jejichž potřeba vynaložení později vyvstala.

9. Žalovaný reagoval na námitku žalobce ohledně doložky INCOTERMS, že důvodem neuznatelnosti nákladů nebyla skutečnost, že by jejich vynaložení bylo v rozporu se sjednanou doložkou, nýbrž proto, že nepředstavovaly náklady na dosažení, zajištění či udržení jeho příjmů. Po předání zboží dopravci přešlo totiž riziko i další náklady spojené s přepravou do místa určení z prodávajícího na kupujícího. Náklady, které vznikly v souvislosti s manipulací zboží ve skladu v Pohořelicích, se již ke sjednané doložce ani nevztahují, tj. poté, co proběhla přeprava zboží na náklady kupujícího.

10. Podstatná byla věcná vazba předmětných nákladů na příjmy žalobce, která shledána nebyla. Jinými slovy, bez ohledu na smluvní podklad či interní směrnici, faktem je, že žalobce se rozhodl nést náklady za jinou osobu, tj. náklady na manipulaci se zbožím, které již prodal, dokonce poté, co již toto zboží bylo na náklady kupujícího přepraveno na jím určené místo.

11. K ekonomické racionalitě, kterou žalobce staví na podpoře dlouhodobé spolupráce, žalovaný sdělil, že z ničeho neplyne, že by nesení těchto nákladů žalobcem bylo podmínkou další spolupráce a že by žalobce jejich nenesením naopak o nějaké obchodní příležitosti přišel.

12. Žalobce také tvrdí, že nesení těchto nákladů je kompenzováno při cenotvorbě prodávaných výrobků. Žalovaný podotýká, že se tak zjevně jedná o paušální a druhově nespecifikovanou položku, která kryje veškeré vynaložené náklady. Jak již také bylo vysvětleno v daňovém řízení, způsob nastavení cen mezi spojenými osobami je relevantní při aplikaci ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, avšak ustanovení § 24 odst. 1 ZDP sleduje zcela odlišné cíle a řeší jiné situace. Žalobce namítá, že díky smluvenému nastavení dosahuje ziskové marže, přičemž kdyby kupující nesl i tyto náklady sám, žalobce by takového zisku nedosahoval. Žalovaný konstatuje, že žalobce jednak žádným způsobem nedoložil, jaké složky a položky marži tvoří. Stejně tak není žádným způsobem doloženo, že kdyby si nesl kupující tyto náklady sám, došlo by k nepoměrnému snížení marže.

13. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobce

14. Žalobce uvedl, že v obchodní praxi jsou běžné situace, kdy prodávající vynaloží náklady na prodávané zboží bez ohledu na okamžik, kdy dojde k přechodu vlastnického práva. V případě poskytnutí služby pak vynaloží náklady po jejím poskytnutí, avšak stále v přímé časové a věcné souvislosti s touto transakcí.

15. Ustanovení § 2121 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, stanoví, že při koupi věci přechází nebezpečí škody na kupujícího jejím převzetím. Tedy sám zákonodárce má za to, že z jeho pohledu základní a nejefektivnější je takové uspořádání kupní smlouvy, kdy nebezpečí škody a vlastnické právo přechází předáním dopravci. Přesto je v praxi běžné, že tyto náklady hradí prodávající. Dle přístupu žalovaného pak pro prodávajícího nejsou daňovým nákladem náklady vynaložené na zboží, u něhož již přešlo nebezpečí škody na věci na kupujícího, přestože v takovém režimu se každá doprava vztahuje k dodání zakoupeného zboží (za aplikace § 2123 občanského zákoníku). Vynaložení nákladů na dodané zboží je stále součástí komplexní transakce, kterou žalobce realizoval a která je pro něj na obecné bázi jednoznačným přínosem, neboť generuje zdanitelný příjem a je tak naplněna podmínka dle § 24 odst. 1 ZDP.

16. Navíc je nutné zopakovat, že nesení logistických nákladů žalobcem bylo smluvně ujednáno s kupujícím. To, že žalobce postupoval v souladu se smlouvou (a náklady opravdu vynaložil), jistě také přispívá k udržení jeho již dosažených příjmů. Vynaložené náklady se přitom nemusí přímo projevovat ve výnosech daňového subjektu.

17. Žalobce dále uvedl demonstrativním způsobem konkrétní příklady, a dovozuje, že v těchto podobných případech musí být uznány náklady ve vztahu ke zdanitelným plněním, u kterých již vlastnické právo a nebezpečí škody na prodané věci přešlo na kupujícího.

V. Další podání účastníků

Vyjádření žalovaného ze dne 24. 2. 2025

18. Důvodem doměření daně byla skutečnost, že žalobce neprokázal, že by konkrétně náklady vynaložené na logistické služby poskytnuté společností Tyco jinému subjektu – společnosti TESOG byly náklady na dosažení, zajištění či udržení příjmů žalobce. V daném případě absentuje jakákoliv ekonomická logika, která by zdůvodňovala, proč tyto náklady nesl. Žalobce pak měl prokázat konkrétní vazbu na své příjmy, avšak předložil pouze vágní vysvětlení, že všechny jím vynaložené náklady byly zahrnuty v ceně výrobků, a současně, že byly kompenzovány v rámci TP adjustmentu. Tato tvrzení ale žalobce žádným způsobem nedoložil.

19. Přechod nebezpečí škody na jiný subjekt, společnost TESOG, nebylo navíc to jediné, co dělilo žalobce od vynaložených nákladů. Přešlo totiž i samotné vlastnické právo. Jednalo se pak o náklady, které vznikly při manipulaci se zbožím jinou osobou, kdy tato jiná osoba již nejen nesla nebezpečí za škody, ale byla i vlastníkem zboží.

20. Žalobce dále odkazuje na to, že nesení těchto logistických nákladů (na překládku zboží v režii nového vlastníka) bylo součástí smluvních ujednání, což jistě také přispělo k udržení jeho již dosažených příjmů. Takové tvrzení je zcela teoretické a nepodložené.

21. Žalobce dále uvádí, že dle komentářové literatury nelze očekávat, že se vynaložené náklady nutně projeví na výnosech. Ustanovení § 24 odst. 1 ZDP neobsahuje požadavek, aby byl oproti vynaloženým nákladům identifikován konkrétní výnos či snad zisk, avšak vyžaduje pouze konkrétní vazbu na příjmy žalobce. Žalobce však není schopen konkrétní kontext dodat.

22. Příklady použité žalobcem v replice se taktéž zcela míjejí s řešeným případem, neboť u nich je patrná ekonomická logika a s ní spojená vazba nákladů a příjmů je povětšinou jasná.

Vyjádření žalobce ze dne 15. 5. 2025

23. Žalobce se vyjádřil k tvrzení žalovaného, že kompenzace nákladů v rámci TP adjustmentu nevysvětluje vazbu logistických nákladů na příjmy žalobce. Z TP adjustmentu vyplývá, že docházelo k výpočtové kontrole dosažené přirážky k nákladům a že do těchto nákladů jsou zahrnovány všechny náklady včetně logistických, tedy těch, které správce daně a žalovaný posoudili jako daňově neuznatelné. Výsledkem této kalkulace bylo navýšení uplatněných převodních cen tak, aby žalobce dosáhl cílové ziskové přirážky na celý tento okruh nákladů. Společnost TESOG z tohoto titulu žalobci uhradila dodatečných 24 992 tis. Kč. I přes tyto fakturace žalovaný tvrdí, že žalobce neprokázal vazbu logistických nákladů na své příjmy. Zmíněné kalkulace jsou však dokladem toho, že žalobce měl zajištěné pokrytí vynaložených logistických nákladů v ceně výrobků. Bez zahrnutí logistických nákladů by zároveň byla jiná i vypočtená částka narovnání převodních cen, neboť by nebylo nutné tyto náklady kompenzovat (a dopočítávat k nim přirážku). Nesením logistických nákladů tedy žalobce jednoznačně získal dodatečné zdanitelné příjmy.

24. Žalobce se proto choval zcela racionálně, když vyhověl požadavku svého zákazníka TESOG, který v souladu s ujednáním se skupinou CommScope v rámci TSA nastavil transakční tok tím způsobem, aby náklady na logistiku nesl v prvním kroku výrobní závod, tj. v tomto případě žalobce. Tato racionalita zároveň vyjadřuje opodstatněnost vynaložení logistických nákladů v kontextu příjmů, které žalobce mohl očekávat – což je klíčové pro posouzení předmětných nákladů jako daňově uznatelných.

25. Tato skutečnost však nijak nezneplatňuje ostatní vysvětlení, která žalobce ohledně nesení logistických nákladů poskytl. Ve vztahu k zajištění překládky zboží skutečně vystupoval jako zprostředkovatel (neboť zboží již nebylo ve vlastnictví žalobce, o čemž ostatně není sporu), avšak bylo jeho zájmem vyhovět existujícím smluvním ujednáním (viz výše zmíněný odkaz na TSA), dosahoval příjmů v podobě marže (jak vyplývá z doložených výpočtů) a odmítnutí nesení logistických nákladů by mohlo ohrozit jeho postavení jakožto spolupracujícího subjektu v rámci obchodního vztahu.

26. Při konkrétním rozboru argumentace žalovaného je zřejmé, že jediný element, který žalovaný považuje za „vadný“ z hlediska daňové uznatelnosti dle § 24 odst. 1 ZDP, je skutečnost, že dané výdaje byly vynaloženy po uskutečnění transakce, z níž plynul příjem, což nestačí.

Vyjádření žalovaného ze dne 8. 7. 2025

27. K otázce o údajném zahrnutí sporných nákladů do kalkulací převodních cen se společností TESOG se žalovaný vyjádřil v odst. 90 a 91 napadeného rozhodnutí, přičemž na tyto závěry mohl žalobce reagovat ve lhůtě dle § 71 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní

(dále „s. ř. s.“). Žalobce nesporoval závěr žalovaného o tom, že nebylo doloženo tvrzení o zahrnutí logistických nákladů spojených s překládkou zboží do kalkulace cen svých výrobků. Žalovaný i tak tento argument neshledává důvodným, neboť ani samotné zahrnutí sporných nákladů do nákladové základny pro nastavení převodních cen nemůže být bráno bez dalšího jako důvod naplnění § 24 odst. 1 ZDP.

28. Žalobce sám uvádí, že příloha č. 4 podání ze dne 31. 8. 2020 měla obsahovat kalkulaci převodních cen, v níž figurovala mimo jiné položka logistické náklady. Z toho se ovšem nepodává, že by se jednalo konkrétně o sporné náklady na manipulaci s již prodaným zbožím ve skladu v Pohořelicích v částce 16,7 mil. Kč. Příloha č. 5 téhož podání pak měla představovat druhou kalkulaci převodních cen, v níž však slovy žalobce specificky, dle názoru žalovaného přesněji spíše druhově, nebyly logistické náklady vůbec jmenovány. Dle názoru žalovaného je již z obsahu nyní reagovaného podání zřejmé, že poukazované přílohy podání ze dne 31. 8. 2020 neprokazovaly ani tvrzení, že by byly předmětné náklady zahrnuty do nastavení převodních cen a v jejich rámci kompenzovány.

29. V každém případě však nebyl dán opodstatněný důvod, pro který by se mělo jednat o žalobcovy náklady.

Vyjádření žalobce ze dne 18. 9. 2025

30. Žalovaný charakterizuje argumentaci žalobce ohledně daňové uznatelnosti logistických nákladů jako „dílčí a v podstatě „nadrámcový“' závěr“, který měl být přednesen dříve. Tento závěr žalovaného je v přímém rozporu se skutečnostmi vyplývajícími z daňového spisu a jeho vlastními předchozími vyjádřeními.

31. Jak již žalobce zmínil dříve, podání ze dne 31. 8. 2020, zaevidované v daňovém řízení pod č. j. 149035/20/4230-23791-712428, zahrnovalo kalkulace obdrženého narovnání převodních cen, tzv. TP adjustmentů (přílohy č. 4 a č. 5). Tyto výpočty jasně prokazovaly, že logistické náklady (uváděné jako „Distribution & Shipping“) byly zahrnuty do celkových nákladů, na něž se uplatňovala zisková přirážka. To bylo uvedeno i na str. 3 žaloby.

32. Žalovaný setrvává na svém stanovisku, že vysvětlení, že by žalobce jinak přišel o obchody se společností TESOG, se jeví jako „nepravděpodobné, jelikož se jedná o obchody a nastavení vztahů v rámci skupiny spojených osob“. Tímto přístupem žalovaný fakticky zpochybňuje obchodní racionalitu transakcí mezi spojenými osobami a staví se do pozice arbitra podnikatelského uvážení.

33. Posouzení daňové uznatelnosti dle § 24 odst. 1 ZDP předchází aplikaci principu tržního odstupu. Jestliže správce daně následně shledá celkové dodržení principu tržního odstupu u daňového subjektu, je popření uznatelnosti jednotlivých nákladů, které prokazatelně přispěly k dosažení tržní ziskovosti, rozporné s jeho vlastním závěrem o souladu s principem tržního odstupu.

34. Je nevhodné hodnotit složité transakce zjednodušeně. Generální finanční ředitelství v pokynu GFŘ-D-59 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP výslovně uznává, že pokud jedna strana hradí náklady za jinou, mohou být tyto náklady daňově uznatelné tehdy, pokud slouží širšímu ekonomickému účelu a jsou prokazatelně vynaloženy v zájmu plátce. Postoj žalovaného, který hodnotí transakci z pohledu

formálního rozdělení nákladů, je tedy v rozporu s ekonomickou realitou i ustáleným výkladem českého daňového práva.

VI. Shrnutí podstatných skutečností

35. Soud nyní shrne okolnosti, které projednávanou věc provází. V kontrolovaném zdaňovacím období žalobce dodával své výrobky společnostem ve skupině CommScope a činil tak přes svého přímého odběratele – obchodní korporaci TESOG. Podnikání žalobce spočívá ve výrobě produktů na bázi mědi a vláknové optiky, tj. pasivních telekomunikačních prvků, optických kabelů, modulů, panelů a distribučních rámů.

36. Krátce před začátkem kontrolovaného zdaňovacího období proběhla akvizice divize BNS, jejíž součástí byl i žalobce, skupinou CommScope. V důsledku akvizice již obchodní korporace TESOG přestala být sesterskou společností žalobce, avšak do doby, než byl žalobce plně integrován do struktury skupiny CommScope, byly dodávky od žalobce realizovány vůči TESOGu, a to za podmínek dohodnutých před akvizicí [skupina CommScope a skupina TE Connectivity uzavřely dne 28. 8. 2015 smlouvu TSA, jejímž cílem bylo zajistit plynulý přechod zajišťování určitých provozních činností tak, že entity skupiny TE Connectivity budou tyto činnosti, včetně logistických služeb, po přechodnou dobu zajišťovat formou poskytování služeb pro entity skupiny CommScope]. Ke globální TSA byly zároveň uzavřeny lokální smlouvy – ve vztahu k České republice se konkrétně jednalo o smlouvu Czech Republic Local Transition Service Agreement („Lokální TSA“), která byla uzavřena mezi společností Tyco jako poskytovatelem služeb a žalobcem jako příjemcem služeb.

37. Prodej zboží probíhal konkrétně tak, že žalobce po dokončení výrobků kontaktoval externí spediční společnosti (např. Schenker, DHL, CEVA a Panalpina) a objednal dopravu výrobků do distribučního centra společnosti TESOG v Pohořelicích. Přeprava výrobků se řídila dodací podmínkou Incoterms FCA – Free Carrier, tzn., že po předání hotových výrobků dopravci byla všechna rizika spojená s dopravou přenesena na společnost TESOG, která se stala vlastníkem zboží. Externí spediční společnosti vystavovaly své faktury vztahující se k dopravě přímo na společnost TESOG, která tak nesla náklady spojené s dopravou. Externí spediční společnost pak dovezla výrobky do distribučního centra TESOG v Pohořelicích, kde si je převzala společnost Tyco a prováděla překládku a související úkony, včetně distribuce balíků koncovým zákazníkům skupiny CommScope. Náklady za tyto logistické služby Tyco na základě smlouvy TSA fakturovala žalobci. Předmětné logistické náklady se vztahují k manipulaci se zbožím v externím skladu v Pohořelicích (sklad společnosti TESOG).

38. Žalobce tedy v souladu s Lokální TSA (a rovněž TSA a interní směrnicí skupiny TE Connectivity) přijal v kontrolovaném období od společnosti Tyco služby, které zahrnovaly mj. logistické služby v hodnotě 16 743 697,78 Kč. Tyto služby zahrnovaly koordinaci logistiky, přijímání zboží na sklad, kontrolu kvality příchozích položek a zajištění kompletní spediční dokumentace. Žalobce si tyto náklady uplatnil jako náklady ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

39. Smlouva TSA, která je obsažena ve spisovém materiálu, popisuje služby, které se zavázala TESOG poskytovat pro společnost CommScope EMEA Ltd. Podle Lokální TSA mezi žalobcem a společností TYCO byly tyto služby zajištěny na lokální úrovni.

40. Tyto skutkové okolnosti nečiní strany spornými.

VII. Posouzení věci soudem

41. Soud za splnění podmínek pro rozhodnutí ve věci bez nařízení ústního jednání (§ 51 s. ř. s.) přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

42. Specializovaný finanční úřad (dále „správce daně“) zahájil u žalobce dne 2. 6. 2020 daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 10. 2015 do 31. 12. 2016. Daňová kontrola byla ukončena dne 13. 1. 2023 projednáním zprávy o daňové kontrole, č. j. 6415/23/4230-23791-712428. Správce daně na základě výsledku daňové kontroly zvýšil základ daně o původně uplatněný odpočet na výzkum a vývoj ve výši 4 080 270 Kč a o náklady na logistické služby ve výši 16 743 697,78 Kč, neboť je neuznal jako náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

43. Správce daně proto rozhodl dne 18. 1. 2023, č. j. 9340/23/4230-23792-706426 (dále „prvostupňové rozhodnutí“), o doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 10. 2015 do 31. 12. 2016 ve výši 3 956 560 Kč a uložil žalobci povinnost uhradit penále ve výši 791 312 Kč. Žalovaný v rámci odvolacího řízení proti prvostupňovému rozhodnutí rozhodl tak, že napadené rozhodnutí potvrdil a odvolání zamítl.

44. Správce daně a potažmo žalovaný odůvodnili svá rozhodnutí tak, že ke zboží, ke kterému se logistické náklady vztahují, pozbyl žalobce vlastnická práva, a to v době předání hotových výrobků externí spediční společnosti, kdy na základě nastavené dodací podmínky FCA INCOTERMS došlo k přenosu veškerých rizik a nákladů spojených s tímto zbožím již na společnost TESOG, která zajišťovala odběr výrobků žalobce. Napadené rozhodnutí učinilo takový závěr, že náklady, které souvisí s manipulací výrobků, jejichž majitelem je v daném okamžiku již společnost TESOG, nelze považovat za náklady žalobce, neboť tyto náklady mu neslouží k dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů.

45. Žalobce podává situaci tak, že přímá vazba nákladů na dosažené výnosy spočívá ve skutečnosti, že dodával výrobky koncovým zákazníkům, nicméně v důsledku akvizice mu zajišťovaly logistiku entity skupiny TE Connectivity. Trvá na tom, že tyto náklady na logistiku žalobce musel vynaložit, jinak by nedosáhl ziskovosti, která byla vypočítána právě zahrnutím logistických nákladů do výpočtu. V zájmu žalobce též bylo udržet dlouhodobou spolupráci entit skupiny CommScope. Ekonomickou podstatu spatřuje žalobce v tom, že zvolené nastavení v rámci podnikatelských vztahů spolupracujících entit bylo sjednáno způsobem, že podle smlouvy TSA a navazující Lokální smlouvy TSA je logistika prováděna právě poskytovatelem těchto služeb, což žalobce respektoval.

46. Soud na úvod předeslal, že předmětem soudního přezkumu je napadené rozhodnutí pouze v rozsahu vymezeném v žalobních bodech, jimiž je vázán a z jejichž mezí není oprávněn vybočit. Rozsah soudního přezkumu tak určil žalobce, který napadá pouze některé části napadeného rozhodnutí, resp. důvody doměření daně ve vztahu k vyloučení logistických nákladů z daňově uznatelných nákladů. Zároveň soud neshledal, že by jakýkoliv žalobní bod předložený soudu dalšími vyjádřeními byl podán opožděně ve smyslu § 71 odst. 2 s. ř. s.

47. Soud proto hodnotil zákonnost napadeného rozhodnutí v rámci vymezeném žalobními body v otázce, zda žalobcem nesporně vynaložené náklady na úhradu logistických služeb ve

výši 16 743 697,78 Kč lze posoudit v souladu s § 24 odst. 1 ZDP jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

48. Podle platné zákonné úpravy se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy (srov. 24 odst. 1 ZDP).

49. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu jsou uznatelnými výdaji pouze ty, které byly skutečně vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů z podnikání. Takové příjmy mohou být sice i očekávané, avšak musí se jednat o výdaje, které bezprostředně souvisejí s podnikatelskou činností daňového subjektu, jsou přiměřené a mezi nimi a očekávanými příjmy existuje přímý vztah (např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006-64). Daňový subjekt je tak povinen prokázat nejen věcnou souvislost výdaje s příjmy. Jinými slovy daňový subjekt je povinen prokázat, že náklady vynaložil v dané výši v souvislosti s jeho hospodářskou činností. Je tomu tak proto, aby nebyla neoprávněně snižována daňová povinnost o náklady, které s podnikáním bezprostředně nesouvisí.

50. Prokázat, že tato přímá vazba mezi náklady a výdaji existuje, je povinností daňového subjektu. Povinností správce daně je pak dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností. Pro zjištění, zda daňový subjekt vynaložil určitý výdaj za účelem zajištění, dosažení a udržení příjmů, a zda jde tedy o výdaj daňový, či zda se jedná o výdaj nedaňový, či dokonce o fiktivní obchod, musí finanční orgán zhodnotit všechny shromážděné skutkové podklady v souladu s § 2 odst. 3 daňového řádu a se zásadami formální logiky (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003-73, nebo ze dne 31. 8. 2004, č. j. 2 Afs 45/2003-118).

51. Požadavek přímého vztahu ve své podstatě znamená, 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).

52. Soud zdůraznil, že vzhledem k tomu, že vazba nákladů na příjmy je v každém případě odvislá od okolností případu, je nutno zdůraznit požadavek na provedení řádného dokazování a vypořádání otázky, komu jsou náklady a rizika skutečně přičitatelné. Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i ohledně jeho účelu podle tohoto ustanovení nese daňový subjekt. Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neunese důkazní břemeno, z jím tvrzených skutečností se nevychází (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 148/2006-88 ze dne 20. června 2007).

53. Neprokáže-li daňový subjekt, že uplatněný náklad nebyl vynaložen za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů daňového subjektu, pak nelze takové náklady uznat jako daňově účinné, a to ani v případě, že bylo rozhodnuto a smluvně ošetřeno v rámci koncernové skupiny, že tyto náklady ponese.

54. Právě otázka existence přímé a bezprostřední vazby mezi platbou za logistické náklady a (očekávanými) příjmy, resp. udržením výše dosahovaných příjmů, byla v nyní posuzované věci sporná.

55. Soud však ve shodě s žalovaným rozhodl o této věci tak, že nebyla naplněna podmínka podle § 24 odst. 1 ZDP, tedy v daňovém řízení nebyla spolehlivě prokázána jasná vazba logistických nákladů na podnikání žalobce.

56. V rámci daňové kontroly správce daně zjistil a považoval za prokázané, že společnost CommScope EMEA byla primárním odběratelem výrobků daňového subjektu a zajišťovala daňovému subjektu odbyt a distribuční činnosti; po přechodnou dobu po akvizici tak činila společnost TESOG, která jednala za společnost CommScope EMEA v zastoupení. Daňový subjekt tedy v kontrolovaném období prodával své výrobky TESOG k další distribuci. Daňový subjekt se na procesu prodeje nebo distribuce nepodílel (viz str. 55 zprávy o daňové kontrole).

57. Výše uvedený narativ vyplynul též z reakce žalobce na výzvu správce daně, č. j. 86125/21/4230-23791-712428, ve které správce daně položil otázku, aby žalobce specifikoval, jaké distribuční služby zajišťovala pro daňový subjekt obchodní korporace TESOG v období od 01.10.2015 do 31.12.2016. Žalobce odpověděl, že společnost CommScope byla jeho protistrana v transakci prodeje hotových výrobků. CommScope EMEA vykonávala strategické funkce včetně zajištění odbytu a distribučních činností. Žalobce ve vyjádření též navázal tvrzením, že jelikož systémy plánování podnikových zdrojů skupiny CommScope nebyly plně integrovány v rámci divize BNS, bylo nutné, aby CommScope EMEA zapojila na přechodnou dobu do distribučních aktivit společnost TESOG. Proto došlo k uzavření smlouvy TSA, na základě, které na přechodnou dobu společnost TESOG působila jako komisionář pro CommScope EMEA (společnost TESOG jednala svým jménem na účet CommScope EMEA) a zajišťovala některé distribuční aktivity v rámci svých podnikatelských funkcí. Žalobce též uvedl, že po prodeji divize BNS žalobce vyrábí a prodává telekomunikační zařízení spřízněné společnosti CommScope EMEA, která následně prodává výrobky konečným zákazníkům.

58. Ze skutkového stavu vyplývá, že žalobce své výrobky neprodával konečným zákazníkům, nýbrž společnosti TESOG, která jednala v zastoupení společnosti CommScope EMEA. Právě vůči společnosti TESOG mu vznikaly jeho vlastní tržby, avšak hradil logistické náklady ve vztahu k výrobkům, které prodávala společnost TESOG konečným zákazníkům.

59. Soud k tomu poznamenává, že již jen tento způsob nastavení odběrových vztahů, který vyplývá z vyjádření žalobce zasílaných v průběhu daňové kontroly, odráží skutečnost, že žalobce nebyl tím, kdo by nesl rizika spojená se skladováním a přepravou poté, co odevzdal zboží společnosti TESOG. Správce daně nicméně zpochybňoval žalobcovo nesení nákladů dokonce až v případě, kdy společnost TESOG zasílala výrobky konečným zákazníkům, kdy je zcela logické, že obecně vazba na tyto náklady bude z pohledu žalobce nepravděpodobná.

60. Soud zároveň ve vztahu k otázce, zda soukromoprávní skutečnosti mohou mít vliv na daňovou uznatelnost nákladů, uznává, že okamžik přechodu vlastnictví a rizik nebezpečí škody není automaticky důvodem pro neuznání nákladů z hlediska daňového, nicméně určitou relevanci je jim třeba přiznat. Mohou totiž dokreslovat míru spojitosti nákladů na příjmy. Navíc judikatura správních soudů již řešila v minulosti případy, ve kterých soudy návaznost uznatelnosti daňových nákladů na soukromoprávní skutečnosti vzaly v potaz. Srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2010, č. j. 2 Afs 76/2009-81, kdy soud považoval za relevantní z hlediska daňové uznatelnosti nákladů nesení rizik

souvisejících se zbožím a neuznal vypůjčiteli náklad na opravu vypůjčené věci nad rámec jeho smluvních a zákonných povinností, neboť riziko nahodilého poškození nesl vlastník. Podobně, avšak v komisních věcech, rozhodoval Krajský soud v Hradci Králové dne 21. 3. 2011, č. j. 31 Af 130/2010-30, přičemž dovodil, že poplatník nemůže do nákladů zahrnout cenu zboží, které nevlastnil, neboť do jeho nákladů patřila pouze jeho marže.

61. V případě žalobce nicméně následné nakládání se zbožím neprobíhalo v rámci jeho vlastní prodejní činnosti, ale v rámci distribuční struktury jeho odběratele a dalších spojených osob. To pak napovídá tomu, že vazba logistických nákladů na příjmy žalobce je slabá a bylo na žalobci, aby ji jakýmikoliv skutkovými souvislostmi dále prokázal.

62. Soud je však téhož názoru jako finanční orgány a přiklonil se k rozhodnutí, že žalobce neprokázal, že by určitou část výnosů nezískal, pokud by tyto náklady nevynaložil. Žalobce vysvětloval, že postupoval podle dohody TSA, podle které bylo v rámci koncernové skupiny dohodnuto, že logistické služby bude žalobci zajišťovat společnost Tyco (entita skupiny TE Connectivity). Soud k tomu nicméně zaujal stanovisko, že uzavření dohody o poskytování logistických služeb (Lokální TSA) mezi žalobcem a společností Tyco sama o sobě neznamená, že šlo o služby poskytované v jeho vlastní ekonomické sféře a že náklady jsou daňově uznatelné. Takto formulovaná vazba je totiž zcela nedostatečná. Pro daňovou uznatelnost nákladu nestačí, že byl náklad daňovým subjektem zaplacen nebo že se nějakým způsobem týká skupinové obchodní operace. Rozhodující je, zda je prokázána jeho věcná a časová souvislost s příjmy konkrétního daňového subjektu a zda je náklad přičitatelný jeho vlastní ekonomické činnosti.

63. Pokud daňový subjekt hradí náklad, který se fakticky odehrává ve sféře jiné osoby, musí přesvědčivě doložit, proč má být tento náklad daňově přiřazen právě jemu. Soud nepopírá podnikatelskou smluvní volnost tak, jak ji žalobce vyzdvihuje. Nicméně i v žalobcem zmiňovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 13/2015-30, je uvedeno, že pokud daňový subjekt tvrdí, že výdaje souvisí s podnikatelským záměrem, musí prokázat existenci přímého a bezprostředního a ekonomicky racionálního vztahu mezi výnosy a náklady. Ve vztahu k nyní projednávanému případu je tato vazba mizivá, a to vzhledem k tomu, že došlo po předání dopravci k přechodu vlastnického práva a rizik ve vztahu k prodávanému zboží na společnost TESOG (ta jednala v zastoupení společnosti CommScope EMEA), a od ní se poté odvíjela další přeprava, kterou zajišťovala společnost Tyco. Nic nenaznačuje, že se zboží v tomto stupni odběratelského řetězce v ekonomické sféře žalobce nacházelo.

64. To staví do kontrapozice žalobcem v replice uvedené konkrétní hypotetické případy, kterými žalobce cílil nastínit, že i po přechodu rizik a vlastnických práv ke zboží či službám je stále možné shledat bezprostřední vztah podnikatele k prodanému zboží, a tedy i k nákladům vynaloženými po provedené transakci. Soud podrobně nerozebíral hypotetické situace podnikatelských transakcí v různých oblastech. Pro úplnost lze zmínit, že není vyloučeno, aby přepravce hradil prodávající, avšak v nyní projednávaném případě se nejednalo o náklady vynaložené na přepravu mezi žalobcem a kupujícím, ale o logistické služby mezi dvěma odlišnými subjekty, v jejichž vztahu žalobce již nefiguroval. Stejně tak u nákladů vynaložených na reklamaci nelze popřít, že slouží k dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Stěžejní pro projednávanou věc je, že žalobce tuto vazbu ničím neprokázal.

65. Žalobce rovněž namítal, že náklady na tyto služby byly zohledněny v marži a v následném TP adjustmentu. Soud se s odmítnutím této žalobní námitky ze strany finančních orgánů ztotožnil. Pokud se žalobce odvolává na to, že nesl logistické náklady, které se plně promítaly do ceny výrobků žalobce, soud dospěl k závěru, že tato skutečnost neprokazuje, že náklady byly skutečně provázány s reálnými výnosy. Tato otázka míří spíše do problematiky funkčně-rizikového profilu žalobce, který je potřeba promítnout do výsledné kalkulace ceny a úzce souvisí s úpravou převodních cen. TP adjustment a výpočet ziskovosti nemůže být „důkazem" o tom, že žalobce náklady na logistiku vynaložil za účelem dosažení příjmů podle § 24 odst. 1 ZDP. Z této skutečnosti lze nanejvýš dovozovat, že cílená ziskovost byla určitým způsobem vypočtena, a to se zahrnutím logistických nákladů do výpočtu. Je však zcela zřejmé, že riziko a funkce ve vztahu k prodanému zboží po okamžiku prodeje společnosti TESOG přešly právě na tuto společnost a žalobce žádná rizika a funkce po předání externímu dopravci ve vztahu ke zboží nenesl, a již vůbec ve vztahu k další přepravě činěné ze skladu společnosti TESOG. Je potom logické, aby se žalobci tyto logistické náklady, fakturované společností Tyco, do ceny nepromítaly.

66. Soud si ze správního spisu ověřil, že sice z kalkulace cen (Příloha č. 4 TP adjustment) vyplývá, že žalobci byla do výpočtu cílové ziskovosti zahrnuta položka „*Distribution & Shipping*", a proto je výpočet cílových výnosů žalobce z důvodu nesení takového rizika vyšší. Žalobce však neprokázal, že by nesl ekonomické logistické riziko, tj. riziko kolísání logistických nákladů a jejich dopadu do marže. Správce daně proto tento funkčně-rizikový profil vzal v potaz a v návaznosti na vyloučení logistických nákladů z daňově uznatelných nákladů přepočetl provozní výsledek hospodaření, ze kterého vyloučil náklady na logistické služby a upravil vypočtenou cílovou ziskovost. Vyloučením těchto nákladů získal upravený výsledek hospodaření ve výši 260 636 tis. Kč (viz str. 71 zprávy o daňové kontrole). Lze uzavřít, že náklady na logistiku by totiž nenesl subjekt v běžném podnikatelském prostředí, do jehož výnosů se náklady bezprostředně neodrazí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 99/2012-52 z 13. 3. 2013, podle kterého „*stěží se lze domnívat, že by společnost uzavřela obchodní transakci, z níž by jako výrobce nedosahoval žádného zisku*), proto došlo k úpravě cílové ziskovosti.

67. Možnost učinit podnikatelské rozhodnutí v rámci skupiny v případě uzavření smluv TSA na úrovni mezinárodní a lokální tedy soud ani žalovaný nepopírá, spojené osoby mohou smluvně upravit vztahy podle svého uvážení a pak ceny dorovnávat. Nicméně sama skutečnost, že smlouvy stanoví, že logistické náklady nese žalobce (a za to mu byla vypočtena marže), neimplikuje, že ve skutečnosti tyto náklady vynaložil ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Do výpočtu cílové ziskovosti lze zahrnout i takový náklad, který věcně nesouvisí s příjmy žalobce, neboť je možné, že převodní cena mezi spojenými osobami může být nastavena neadekvátně vůči skutečně neseným funkcím a rizikům. Funkčně-rizikový profil žalobce řeší TP adjustment (srov. pak tabulku č. 9 na str. 57 zprávy o daňové kontrole), nicméně z něj nevyplývá, že by nesl rizika ve vztahu ke zboží, které již prodal. I touto optikou tedy nelze vysledovat přímou vazbu nákladů na výnosy žalobce. Navíc žalobce nedoložil, jak se logistické náklady konkrétně do výše marže promítly.

68. Správce daně poskytl zcela logickou úvahu (viz zpráva o daňové kontrole, str. 60), že náklady za dopravu z výrobní haly daňového subjektu do distribučního centra TESOG v Pohořelicích byly fakturovány externími spedičními společnostmi přímo TESOG, která tyto náklady měla skutečně nést a taky je nesla. Je zcela nelogické a nesprávné, aby náklady

za dopravu nesl TESOG, ale náklady související až s následnou manipulací zboží, ke kterému již neměl daňový subjekt žádná vlastnická práva a současně žádná rizika, nesl právě daňový subjekt. Tomuto racionálnímu vysvětlení soud nemůže ničeho vytknout.

69. Žalobce dále zmínil svůj zájem na udržování dlouhodobé spolupráce a odbytu produkce u konečných zákazníků. Soud připouští, že ke snížení příjmů žalobce by mohlo dojít, pokud by se neudržovala dlouhodobá spolupráce s koncovými zákazníky. Avšak existenci přímého a bezprostředního vztahu mezi předmětným výdajem a příjmy soud neshledal. Ačkoliv lze takové tvrzení obecně přijmout jako srozumitelné, neboť každý výrobce má zpravidla zájem na tom, aby jeho produkce našla odbyt a aby byl obchodní řetězec funkční. To však neznamená, že každý náklad, který pomáhá fungování širšího obchodního řetězce, je automaticky nákladem na dosažení, zajištění či udržení příjmů konkrétního poplatníka. Z předložených důkazů nevyplývá, že bez poskytnutí logistických služeb po převzetí zboží společností TESOG by nutně neměl žalobce odbyt svých výrobků. Pokud výrobky převzala společnost TESOG, která jednala v zastoupení společnosti CommScope EMEA, je pak už na dalších článcích odběratelského řetězce, aby si odbyt výrobků zajistily. Žalobce již v dané chvíli neměl důvod starat se o jakékoliv následné logistické operace, které se odvíjely od distribučního centra směrem ke konečným zákazníkům. Vztah mezi logistickým nákladem a tvrzenou výhodou dlouhodobé spolupráce je jednoznačně nepřímý. ZDP totiž nepřiznává daňovou uznatelnost na základě pouhé koncernové výhodnosti. Z ničeho přitom nevyplynulo, že by společnost TESOG např. podmínila koupi výrobků tím, že žalobce ponese logistické náklady poskytnuté společností Tyco. Zmíněná bezprostřední souvislost mezi příjmy a výdaji, kterou judikatura správních soudů zdůrazňuje, znamená, že bez vynaložení uvedených nákladů by podnikatel očekávané příjmy vůbec nezískal či ani neměl možnost získat. Žalobce však své výrobky prodal společnosti TESOG, který je přijal do svého skladu v zastoupení společnosti CommScope EMEA. Tento subjekt pak měl přímý zájem na tom, aby se další odbyt uskutečnil.

70. Závěrem lze doplnit, že žalobce platil za logistické služby v rámci koncernové skupiny, což soud hodnotí jako smluvený převod učiněný na základě podnikatelského rozhodnutí spojených osob. Nicméně platné daňové právní předpisy bez dalšího nepřisuzují daňovou uznatelnost nákladu, který společnost uhradí v rámci koncernové skupiny podle smluvených pravidel, aniž by byla přítomna, resp. prokázána, vazba nákladů na příjmy konkrétního daňového subjektu.

VIII. Závěr a náklady řízení

71. Soud tedy shledal námitky žalobce neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

72. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl na základě § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 20. května 2026

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu