



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně obchodní společnosti **Nedcon Bohemia, s.r.o.**, se sídlem v Pardubicích, Holandská 34, zast. Ing. Zdeňkem Urbanem, daňovým poradcem v Jičíně, Jungmannova 319, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. března 2012, čj. 1872/12-1200-602006, t a k t o :

- I. **Žaloba se z a m í t á .**
- II. **Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou žalobou se žalobkyně domáhala zrušení shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl její odvolání do rozhodnutí Finančního úřadu v Pardubicích o snížení daňové povinnosti k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2004 do 31. 3. 2005.

V žalobě uvedla, že správce daně při daňové kontrole dodatečně žalobkyni vyměřil daň z příjmů ve výši 1 412 320 Kč, přičemž na základě jejího odvolání snížil

takto vyměřenou daň na částku 101 400 Kč, neboť nevyhověl jejímu požadavku zohlednit v daňových nákladech částku 364 680 EUR vyfakturovanou jako licenční poplatky mateřskou společností Nedcon Groep N.V.

Žalovaný, jak žalobkyně dále uvedla, nevyhověl jejímu požadavku snížit základ daně z příjmů dle ust. § 23 odst. 3 písm. c/ zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) o částku vyúčtovanou mateřskou společností jako licenční poplatky na základě smlouvy o licenčních poplatcích ze dne 2. 1. 2007 uzavřenou s účinností na zdaňovací období 1. 1. 2004 do 31. 3. 2005 a dále nevyhověl požadavku žalobkyně zohlednit při stanovení daňové povinnosti ust. § 24 odst. 1 písm. ch/ zmiňované právní úpravy v daňových nákladech daň z přidané hodnoty vyměřenou platebními výměry ze dne 18. 6. 2009.

Žalobkyně v první řadě namítala nesprávné vyhodnocení důkazního řízení. Uvedla, že správce daně v rámci daňové kontroly žalobkyni sdělil, že jejímu požadavku na zohlednění licenčních poplatků v základu daně nevyhoví, aniž by svůj postup řádně odůvodnil. Žalovaný přitom v napadeném rozhodnutí nesprávně uvádí, že z důvodu časového prodlení s uplatněním tohoto požadavku mu nebylo možno vyhovět bez ověření tvrzení o úhradě předmětné částky za používání obchodní značky a loga, neboť nebylo zřejmé, v jakém rozsahu žalobkyně značku a logo používala. Přitom žalovanému bylo použití obchodní značky a loga při činnosti žalobkyně známo. Žalobkyně rovněž trvala na tom, že výše fakturované částky za použití obchodní značky a loga je vypočtena na základě tržeb za výrobky, na nichž jsou umístěny. Upozornila rovněž na zprávu nizozemského správce daně ze dne 31. 8. 2010 potvrzující, že úhrady za licenční poplatky jsou v souladu s nizozemskou daňovou legislativou a správnou aplikací techniky „transfer pricing“. Žalobkyně zdůraznila, že doložila přesný postup výpočtu částky licenčních poplatků ve vazbě na statutární výkazy a obrátovou předvahu společnosti, což doložila svým účetnictvím a auditovanými výkazy.

Dále žalobkyně uvedla, že žalovaný nesprávně spojuje dvě skutečnosti, a to skutečnost, že nizozemský správce daně doměřil daň mateřské společnosti a skutečnost, že mateřská společnost vyúčtovala licenční poplatky žalobkyni na základě uzavřené smlouvy v částce, jejíž výše byla žalovanému podrobně vysvětlena a jejímž základem jsou reálné ekonomické výsledky žalobkyně. Smlouva o licenčních poplatcích pouze vychází ze zprávy nizozemského správce daně, v žádném případě se nejedná o přeúčtování tohoto doměrku a následně ani o odstranění dvojího zdanění. Doměrek vyměřený nizozemským správcem daně mateřské společnosti nebyl přesunut na žalobkyni, tato skutečnost je zřejmá i ze způsobu výpočtu částky, která odpovídá ekonomické realitě. Žalovaným zmiňované ust. čl. 9 mezinárodní smlouvy s Nizozemím se dle názoru žalobkyně vztahuje na odlišnou situaci, kdy by předmětný rozdíl nebyl vůbec vyúčtován, resp. nebyl vůbec zohledněn v základu daně. To potvrzuje i skutečnost, že částky, které mateřská společnost vyúčtovala žalobkyni, nejsou shodné s částkami, které nizozemský správce daně mateřské společnosti doměřil.

Žalobkyně zdůraznila, že porušení cen obvyklých prokazuje správce daně a v daném případě se žalovaný snaží přenést důkazní břemeno na žalobkyni. Dále upozornila, že ze zprávy nizozemského správce daně jednoznačně vyplývá, že řešená problematika se týká jí samotné a společnosti Nedcon Groep N. V., byť je v závěru pro obecnější použití metodicky zobecněno na společnosti východní Evropy. Dále uvedla, že své výrobky prodávala také prostřednictvím skupiny Nedcon včetně mateřské společnosti, proto nelze přisvědčit tomu, že by v takovém případě měly být předmětné náklady účtovány pouze k tíži žalobkyně, neboť ta je dále společností ve skupině nepřefakturovala a nezávislým zákazníkům tak ani zpětně učinit nemohla.

Nizozemský správce daně se ve svém sdělení zabýval, jak bylo v žalobě dále uvedeno, pouze vztahem s žalobkyní, nikoliv vztahy s dalšími společnostmi v rámci skupiny Nedcon. Žalobkyně tak ani nemohla předmětné licenční poplatky jiným společností přeúčtovat, neboť není vlastníkem obchodní značky ani loga a není ani osobou, která by byla k přeúčtování oprávněna. Nizozemský správce daně ve své zprávě potvrzuje jak oprávněnost úhrady za znalosti a expertízu, tak skutečnost, že tyto jsou skutečně předávány žalobkyni. K tíži žalobkyně nelze ani přičítat to, že text na faktuře, jíž byly náklady vyúčtovány, je užší, když jsou v něm zmiňovány pouze licenční poplatky, neboť rozhodující je faktická stránka věci. Upozornila rovněž, že dle sdělení nizozemského správce daně tvoří společnost Nedcon Groep N.V. společně se svou dceřinou společností Nedcon Magazijninrichting B.V. daňovou jednotku, a licenční poplatek jsou proto oprávněné účtovat obě společnosti, resp. kterákoliv z nich.

K námitce týkající se zohlednění dodatečně vyměřené daně z přidané hodnoty v daňových nákladech žalobkyně uvedla, že zažitá právní praxe uvedená v části pokynu D-300 je nad rámec zákona o daních z příjmů, dle něhož je v souladu s ust. § 23 odst. 1 základním kritériem respektování věcné a časové souvislosti. Žalobkyně odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu obsaženou v jeho rozsudku ze dne 9. 11. 2011, čj. 1 Afs 66/2011-107 a Ústavního soudu obsaženou v jeho nálezu ze dne 27. 9. 200, sp. zn. II. ÚS 156/2000. Žalobkyně dovodila, že pojem „výdaj vynaložený“ uvedený ve zmíněném nálezu je nutno vykládat nikoliv v okamžiku výdaje, ale s ohledem na nové znění ust. § 24 odst. 2 písm. ch/ zákona o daních z příjmů v okamžiku nákladu. Tedy časová souvislost je v případě dodatečně doměřené daně z přidané hodnoty zachována v případě, že se tato vztahuje k okamžiku vzniku prvotního nákladu, nikoliv až k okamžiku jeho doměření. Uvedený závěr potvrzuje také novela vyhlášky 500/2002 Sb., kterou byl přijat nový § 15a z něhož vyplývá, že rozvahová položka „A.IV.3. obsahuje opravy v důsledku nesprávného účtování nebo neúčtování o nákladech a výnosech v minulých účetních obdobích, pokud jsou významné. Z toho žalobkyně dovodila, že opravy v důsledku nesprávného účtování nebo neúčtování o nákladech a výnosech v minulých účetních obdobích mají být účtovány na rozvahových účtech a nikoliv do nákladů, jak uvádí žalovaný.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že hlavní činností žalobkyně byla v kontrolovaném zdaňovacím období výroba a montáž skladových

regálů. Žalobkyně byla smluvním výrobcem a většinu své produkce prodávala a fakturovala podnikům ve skupině Nedcon včetně nizozemské mateřské společnosti, které sjednávaly zakázky s konečnými nezávislými zákazníky v zahraničí, jimž tyto regály dále prodávaly. Malou část výrobků prodávala žalobkyně přímo nezávislým zákazníkům v ČR a v těchto případech byly zakázky uzavírány zaměstnanci žalobkyně. Kalkulace cen všech výrobků žalobkyně byly podle jejího sdělení vytvářeny centrálně mateřskou společností. Pro všechny tyto výrobky byly ceny tvořeny kalkulovanými náklady, kterými jsou celkové náklady související s určitou linkou přepočtené na plánovaný čas provozu linky, a centrálně plánovanou minimální ziskovou přírážkou nad tyto kalkulované náklady. Žalobkyně uvedla, že pokud to umožnila dohoda se zákazníkem, pak mohl stanovit ziskovou přírážku (marži) i vyšší, což bylo možné pouze v případě prodeje malého objemu výrobků nezávislým zákazníkům v ČR (ve většině případů sjednávaly ceny společnosti skupiny Nedcon). Žalobkyně opatřovala jako smluvní výrobce své výrobky obchodní značkou a obchodní značka takto byla dále používána převážně mateřskou společností a společnostmi ve skupině Nedcon, tj. osobami spojenými ve smyslu § 23 odst.7 zákona o daních z příjmů podle písm. a) kapitálově a podle písm. b) bod 3 jinak spojenými. Výše předmětné fakturované částky není proto věrohodná, neboť byla vypočtena z externího obrátu žalobkyně, tj. z obrátu docíleného převážně prodejem výrobků žalobkyně společností do skupiny Nedcon, které však také tuto obchodní značku a i logo používaly pro dosažení svých zdanitelných příjmů, avšak fakturována byla úhrada za užívání obchodní značky a loga pouze k tíži žalobkyně. Vše tak nasvědčovalo tomu, že mateřská společnost poškodila žalobkyni, když zpětně snížila její zisky tím, že zpětně vyfakturovala předmětné náklady, které však předtím nepromítla do kalkulací cen výrobků prodáváných do skupiny Nedcon, které pro výrobky sama vytvářela, a protože nebyly dříve sjednány, nemohla je promítnout do cen svých výrobků prodáváných nezávislým osobám. Přitom dosažený zisk žalobkyně z prodeje jejich výrobků byl v kontrolovaném zdaňovacím období ještě snížen o další přímo přefakturované náklady ve výši celkem 9 194 479,68 Kč za poskytování služeb prostřednictvím kvalifikovaných zaměstnanců (manažerů) fakturovaných sesterskou společností Nedcon Magazijninrichting B.V. se sídlem v Nizozemí, která se podle předložené smlouvy ze dne 1. 1. 1999 s dodatkem ze dne 1. 1. 2003 zavázala poskytnout tyto manažerské služby v rozsahu nezbytném k řádnému uspokojení potřeb daňového subjektu. Pro tyto skutečnosti měl žalovaný pochybnosti o věrohodnosti předmětné částky fakturované mateřskou společností i o její souvislosti s dosažením zdanitelných příjmů daňového subjektu z prodeje svých výrobků (projektů). Vzhledem k tomu, že tak žalovaný postrádal informace umožňující přezkoumat, zda lze předmětnou částku ve výši 10 211 040 Kč zohlednit v daňových nákladech, požádal správce daně v souladu s § 50 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů [(dále jen „zákon o správě daní“) o doplnění výsledků daňového řízení a ověření výše předmětné částky a její souvislosti se zdanitelnými příjmy daňového subjektu ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Žalovaný dovodil, že mateřská společnost vyhotovila smlouvu o licenčních poplatcích a vystavila fakturu na základě nikoliv své vlastní podnikatelské

strategie, ale na základě závěru a doměrku holandského správce daně při daňové kontrole za rok 2006 učiněného u spojené osoby (sdruženého podniku), čímž fakticky došlo ke vzniku dvojího zdanění - holandským správcem daně ve výši předmětné částky v příjmech holandské spojené osoby a u žalobkyně, která uhradila předmětnou částku s tím, že o ni měl být nižší její základ daně a daňová povinnost za zdaňovací období od 1. 1. 2004 do 31. 3. 2005.

Z předložených důkazních prostředků a vysvětlení žalovaný dovodil, že nastalo dvojí zdanění, které není v souladu s mezinárodní smlouvou s Nizozemím, nelze však přisvědčit, že by toto dvojí zdanění mělo být odstraněno úpravou zisku a základu daně právě u žalobkyně, neboť vyšlo najevo, že tvrzení daňového subjektu o předmětu fakturace jsou nepravdivá, požadavek holandského správce daně na fakturaci licenčních poplatků na základě jeho závěru učiněného při kontrole holandské spojené osoby (které byly doměřeny zisky) není podložený a zjištěné skutečnosti nasvědčují naopak tomu, že je i nesprávný.

Žalovaný tak dospěl ke zjištění, že z předložených písemností jednoznačně vyplývá, že předmětná částka fakturovaná mateřskou společností není úhradou za používání obchodní značky a loga. Holandský správce daně současně dospěl ke svému závěru nepřezkoumatelným způsobem. Nelze tak přisvědčit, že holandský správce daně provedl předmětné úpravy ve smyslu čl. 9 mezinárodní smlouvy s Nizozemím právě ve výši předmětné částky fakturované mateřskou společností žalobkyni důvodně a správně, a že tak správce daně nebo žalovaný mohou a mají zohlednit předmětnou částku fakturovanou mateřskou společností v základu daně žalobkyně. Holandský správce daně podle předložených písemností ani neprovedl a ani žalobkyně tak nepředložila důkazy ve smyslu čl. 9 mezinárodní smlouvy s Nizozemím (tedy i čl. 4 Arbitrážní konvence a § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů) prokazující, že u ní došlo nesprávně ke zdanění vyšších zisků pro absenci fakturace z titulu a ve výši poplatků zjištěných holandským správcem daně.

Dále žalovaný konstatoval, že písemnosti holandského správce daně jednak vyvracejí tvrzení žalobkyně o tom, že předmětná částka byla úhradou za používání obchodní značky a loga, a současně z nich nevyplývá, že by byla splněna podmínka, že zisky mateřské společnosti jsou nesprávně nižší a že zisky žalobkyně (a základ daně) jsou nesprávně vyšší o částku úhrad fakturovanou mateřskou společností.

Žalovaný tak dospěl k přesvědčení, že předložené písemnosti svědčí o tom, že holandský správce daně v průběhu své kontroly neměl úplné informace a nevěděl, že poplatky za potřebné know how již fakturovala sesterská společnost, od které know how žalobkyně podle předložených dokladů v průběhu daňové kontroly také dostávala. Současně z předložených písemností a vysvětlení nelze zjistit, zda vůbec a v jaké výši měly být žalobkyni přisouzeny poplatky za používání obchodní značky a loga v kontrolovaném zdaňovacím období, neboť v předmětné fakturované částce se podle předložených důkazních prostředků „převážně“

jednalo o poplatky za know how a výše poplatků za používání obchodní značky a loga není vůbec zjištělná. Žalobkyně pak obchodní značku i logo na svůj náklad zhodnotila (jak je zřejmé i ze Smlouvy o licenčních poplatcích) a v rozsahu, v jakém byly umístěny na výrobcích (projektech) žalobkyně, by se měly na jejich úhradě podílet také ostatní společnosti ve skupině Nedcon, které tyto výrobky realizovaly nezávislým konečným odběratelům; mateřská společnost tyto poplatky předtím do kalkulací cen výrobků žalobkyně nepromítla, takže nemohly být pokryty tržbami dosaženými z prodeje spojeným osobám, a protože nebyly dříve sjednány, nemohla je promítnout ani do cen svých výrobků, které sama prodávala osobám nezávislým, jak je popsáno již výše v textu tohoto odůvodnění. Nelze proto přisvědčit, že by předmětné poplatky měly jít k tíži žalobkyně.

Žalobkyně ve své odpovědi na výzvu, jak žalovaný dále uvedl, setrvala na svém tvrzení, že předmětné licenční poplatky byly vyúčtovány v souladu se Smlouvou o licenčních poplatcích a že prokázala, že vynaložené náklady souvisely s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. S tímto tvrzením se žalovaný neztotožnil. Z písemnosti holandského správce vyšlo najevo, že předmětná částka fakturovaná mateřskou společností není úhradou za používání obchodní značky a loga, jak žalobkyně tvrdila a Smlouvou o licenčních poplatcích a fakturou od mateřské společnosti dokládala, neboť tato úhrada za používání obchodní značky a loga by měla tvořit pouze menší část. Výše poplatku za používání obchodní značky a loga však není z písemností holandského správce daně vůbec zjištělná. Současně se v předmětné fakturované částce podle písemností holandského správce daně „převážně“ jednalo o poplatky za know how, které již však byly fakturovány sesterskou společností Nedcon Magazijninrichting B.V., skutečným vlastníkem licence. Opatření učiněné holandským správcem daně tak nemá oporu v aktivitách spojených osob a není ani přezkoumatelné. Smlouvu o licenčních poplatcích, fakturu mateřské společnosti ani předložené písemnosti holandského správce daně (včetně průvodního dopisu spojené osoby) proto nelze mít za důkaz prokazující oprávnění uplatnit předmětnou částku fakturovanou mateřskou společností jako výdaj (náklad) ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Požadavek mateřské společnosti na úhradu poplatku za používání obchodní značky a loga je sporný i proto, že žalobkyně podle Smlouvy o licenčních poplatcích obchodní značku i logo na svůj náklad zhodnotila, a nelze přisvědčit, že by v rozsahu, v jakém byly umístěny na výrobcích, takže z ní měly užitek i ostatní společnosti ve skupině Nedcon, měly jít k tíži pouze žalobkyně.

Žalovaný rovněž konstatoval, že ve věci dodatečně vyměřené daně z přidané hodnoty nebylo možno požadavku žalobkyně vyhovět, neboť ve smyslu § 24 odst. 2 písm. ch/ zákona o daních z příjmů lze předmětnou částku jako daňový výdaj (náklad) uplatnit ve zdaňovacím období, ve kterém v souladu s § 32 odst. 1 zákona o správě daní nabylo rozhodnutí správce daně účinnosti, jak upřesňuje také pro dotčený rok Pokyn D-300 Ministerstva financí č.j. 15/107705/2006, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen Pokyn MF) pro zjištění základu daně k § 23 v bodě 4 písm. f). Dodatečné platební výměry č.j. 136259/09/248912607666

a č.j. 136264/09/248912607666 ze dne 18.6.2009 ve věci DPH nabyly účinnosti dne 24.6.2009, kdy byly žalobkyni doručeny. Ve zdaňovacím období od 1. 1. 2004 do 31. 3. 2005 tedy neexistoval titul pro úpravu základu daně aplikací § 24 odst. 2 písm. ch/ zákona o daních z příjmů, neboť předmětná částka jako výdaj (náklad) neexistovala, naopak byla nárokován jako odpočet daně z přidané hodnoty. Předmětná částka vznikla jako výdaj (náklad) ve smyslu ust. § 24 odst. 2 písm. ch/ zákona o daních z příjmů až nabytím účinnosti uvedených dodatečných platebních výměrů dne 24. 6. 2009. Tyto dodatečné platební výměry byly vydány na základě zjištění správce daně ve věci neoprávněného čerpání této daně. Žalobkyni na jejich základě vznikla povinnost předmětnou částku daně z přidané hodnoty vrátit a současně v souladu s § 2 a § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), tuto částku v aktuálním zdaňovacím období (do kterého spadá den 24.6.2009) ve věcné a časové souvislosti zaúčtovat, čímž by byla dodržena časová a věcná souvislost také ve smyslu ust. § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pro zjištění základu daně se v souladu s ust. § 23 odst. 2 písm. a/ a odst. 10 zákona o daních z příjmů vychází z výsledku hospodaření zjištěného z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak. V tomto případě zvláštní předpis ani tento zákon jinak nestanoví. Žalobkyně může předmětnou částku daně z přidané hodnoty uplatnit v daňových výdajích (nákladech) za zdaňovací období, do kterého spadá datum doručení dodatečných platebních výměrů a do kterého předmětnou částku v souladu s § 3 odst. 1 zákona o účetnictví zaúčtovala, za podmínky že tato daň souvisí s daňovými výdaji, jak je rovněž uvedeno ve výkladu k ust. § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů pod bodem 4. písm. a/ zmíněného Pokynu D-300. V textu Sdělení byla uvedena tato kompletní informace pro žalobkyni, která tak byla informována o tom, že právo správce daně ověřit splnění této podmínky není dotčeno.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný ještě dále podrobně rozvinul důvody, pro které bylo odvolání žalobkyně zamítnuto, odkázal přitom rovněž plně na text žalobou napadeného rozhodnutí.

Při nařízeném jednání zástupce žalobkyně uvedl, že podle jeho názoru měla být uznána plná částka nákladů vynaložených za použití značky a loga, pokud by však krajský soud dospěl k závěru, že lze uznat jen část, je pak věcí žalovaného, jakou část on sám uzná a zdůvodní jako přijatelnou. Zároveň uvedl, že i když značku a logo využívá pro sebe i jiný subjekt, neznamená to, že by v celém rozsahu jako náklad nemohl být uznán žalobkyni.

Pověřená pracovnice žalovaného v úvodu odkázala na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a vyjádření žalovaného k žalobě. K druhému žalobnímu bodu pak soudu sdělila, že ve věci obdobné rozhodl Krajský soud v Brně dne 20. 6. 2012, č.j. 30Af 296/2011-153, a dále svým usnesením Nejvyšší správní soud dne 10. 10. 2012 č.j. 1AFs 75/2012-23. Uvedla, že tyto soudy řešily obdobnou otázku a to shodně jako žalovaný.

Zástupce žalobkyně se vyjádřil k předloženému rozsudku a usnesení a uvedl, že je mu známo, že Krajský soud v Brně rozhodl v projednávané věci poprvé odlišně od stanoviska, které zdůvodnil v předloženém rozsudku. Zároveň zdůraznil, že Nejvyšší správní soud v této věci nerozhodl věcně. Poukázal rovněž na to, že neexistuje zdůvodnění toho, kdy by mělo být o doměřené dani z přidané hodnoty vůbec účtováno. Není známo žádné rozhodnutí ani pokyn ani jiné stanovisko, které by věc blíže objasnilo.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) a dospěl k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům.

Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů 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. Podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Z uvedené právní úpravy tedy nepochybně vyplývá, že důkazní břemeno tíží v první fázi daňového řízení, jak vyplývá z ust. § 31 odst. 8 zákona o správě daní a potažmo i ust. § 92 odst. 3 daňového řádu, daňový subjekt. Jedině ten prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání, dodatečném daňovém přiznání a dalších daňových podáních.

Výklad daných hmotně právních i procesně právních ustanovení provedl krajský soud v kontextu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 27. 9. 2012, sp. zn. 9 Afs 71/2011). Dle tohoto rozsudku je „dokazování a rozložení důkazního břemene v daňovém řízení postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – ve věci žalobce je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená zákonná ustanovení v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.“ K otázce dokazování v

daňovém řízení se Nejvyšší správní soud obsáhle vyslovil v rozsudku ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 29/2008 - 88, ve kterém mimo jiné uvedl, že „daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v případě stěžovatele pak také z předpisů účetních. (...) Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu (viz § 7 zákona o účetnictví), kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. (...) Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví.“

Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně konstatoval, že v případě, kdy poplatník uplatňuje výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, leží na něm důkazní břemeno ohledně splnění zákonem stanovených podmínek pro daňovou uznatelnost uplatněných výdajů. „Důkazní břemeno tedy primárně stíhá daňový subjekt, a to v rozsahu tvrzení uvedeném v přiznání k dani. Poplatníka tíží důkazní břemeno ohledně jak faktického vynaložení jím deklarovaných nákladů, tak jejich skutečné výše (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní). Pokud daňový subjekt neprokáže, od koho zboží či služby nabyl a jakou částku na jejich pořízení vynaložil, nelze jím deklarované výdaje uznat za daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.“

Hodnocením skutkových okolností projednávané věci v kontextu se shora uvedenými závěry Nejvyššího správního soud dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná.

Žalobkyně v předmětné věci doložila na základě výzvy správce daně doklady holandského správce daně, tedy části zprávy a písemnosti ze dne 29. 1. 2007 a ze dne 6. 6. 2011 a na základě nich dovozovala, že úhrady za licenční poplatky jsou v souladu s nizozemskou daňovou legislativou a správnou aplikací techniky „transfer

pricing“. S tímto názorem se krajský soud nemohl ztotožnit. S předloženými důkazy ve formě zprávy od holandského správce daně se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí podrobně vypořádal a na vyslovené závěry krajský soud v plném rozsahu odkazuje.

V bodu 2.2 předložené části textu zprávy ze dne 29. 1. 2007 holandský správce daně konstatoval, že „je divné, že podnik v České republice dodává do Nedcon Nederland za integrální nákladovou cenu plus 5 % a do (bývalých) východoevropských společností za standardní nákladovou cenu plus 2,5 %“. Konstatování z holandského správce daně tak postrádá, jak ostatně konstatoval i žalovaný, jakékoliv rozbery cen a tedy i zisků dosahovaných spojenými osobami při prodeji konečným nezávislým zákazníkům, nelze tedy v žádném případě uzavřít, že by tyto ceny stanovené mateřskou společností nebyly ve výši obvyklé. Z pouhého tvrzení holandského správce daně tedy nelze zjistit, na základě jakých podkladů bylo provedeno posouzení způsobu tvorby těchto cen, ani zda tato dokumentace obsahovala všechny informace a podklady rozhodné pro posouzení výše těchto cen.

Holandský správce daně dále konstatoval, že „Nedcon Nederland, která plní téměř všechny esenciální funkce a rovněž nese téměř veškerá rizika, má dostávat rovněž úhradu od východoevropských prodejních společností, za to, že smějí prodávat produkty Nedcon v oněch zemích. A to například ve formě určitého licenčního poplatku“. I v tomto případě se jedná o pouhé obecné konstatování nepodložené žádnými konkrétními údaji, z něhož nelze dovodit, kdo konkrétně a jaká rizika nese a kdo má z titulu vlastnictví licence dostávat úhradu. Jak vyplynulo z údajů zjištěných při daňovém řízení, žalobkyně jako smluvní výrobce v rámci celého procesu výroby zajišťovala základní výrobu, tj. zpracování pásové oceli, její natvarování a nabarvení, tedy tu část výroby, která se objeví ve všech finálních výrobcích skupiny. Z ničeho nelze dovodit, že by měly být předmětné náklady účtovány pouze k tíži žalobkyně, která je dále těmito spojeným osobám nepřeučtovala.

Žalobkyně, jak je zřejmé z obsahu správního spisu, doplnila odvolání o další písemnost holandského správce daně ze dne 6. 6. 2011, z které vyplynulo, že mateřská společnost „Nedcon Groep N.V. společně se svou 100% společností Nedcon Magazijninrichting B.V. tvoří daňovou jednotku“ a že obě společnosti jsou oprávněné účtovat licenční poplatek. Současně se podle holandského správce daně úhrada předmětné částky licenčních poplatků vztahuje „především na znalosti a expertizy, které Nedcon Groep N.V.c.s. má a daňový subjekt využívá“, nikoliv pouze na používání značky Nedcon, a že „bez těchto znalostí není pro východoevropské podniky možné rozvíjet takovéto činnosti v centrální Evropě“. Ani toto tvrzení, opět pouze v obecné rovině, nelze považovat za důkaz, jenž by žalobkyni opravňoval k aplikaci ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z pouhého konstatování nelze totiž dovodit žádné konkrétní údaje, jež by mohly být podkladem pro stanovení základu daně z příjmů sníženého o výdaje splňující požadavky shora vzpomínaného ustanovení zákona o daních z příjmů. Krajský soud ve shodě s názorem žalovaného nemohl přisvědčit ani závěru holandského

správce daně ve věci poplatků za know how, které mají dle názoru holandského správce daně tvořit převážně úhradu částky fakturované mateřskou společností a z předložených písemností není zjistitelné, jakým jiným způsobem vedle služeb poskytovaných a fakturovaných sesterskou společností Nedcon Magazijninrichting B.V. využívala žalobkyně know how mateřské či kterékoliv jiné společnosti ze skupiny Nedcon ve vztahu ke svým zdanitelným příjmům z prodeje svých výrobků (projektů), které by zakládalo oprávnění fakturace dalších poplatků. Holandský správce daně ve své písemnosti ze dne 6. 6. 2011 uvádí, že „je toho názoru, že od roku 2006 náleží společnosti Nedcon úhrada a od té chvíle je v souladu s nizozemskou daňovou legislativou a správnou aplikací techniky „transfer pricing“, nikoliv, že úhrady za licenční poplatky jsou v souladu s nizozemskou daňovou legislativou, jak nesprávně uvádí žalobkyně ve svém doplnění ze dne 31.8.2011. Z daného konstatování lze pouze dovodit, jak ostatně uvedl i žalovaný, „že pod Nedcon Nederland lze ve shodě s předchozím textem části zprávy holandského správce daně podřadit sesterskou společnost Nedcon Magazijninrichting B.V., avšak není sem podřazena mateřská společnost. Není tak opět zřejmé, která společnost, ale ani jaké aktivity ve vztahu k obratu a ke zdanitelným příjmům žalobkyně, zda vyvíjela (a zda je vyvíjela) a měly být fakturovány.

K předloženým písemným závěrům holandského správce daně krajský soud konstatuje, že postrádají jakýkoliv rozbor či studii převodních cen a takový rozbor nepředložila ani sama žalobkyně ve své odpovědi na výzvu správce daně zaslanou v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný řádně žalobkyni seznámil se svými závěry vyslovenými na základě proběhlého důkazního řízení, z nichž bylo možno jednoznačně dovodit, že žalobkyně neunesla svoje důkazní břemeno a tudíž se jí nepodařilo prokázat, že předmětná částka představující licenční poplatky fakturovaná mateřskou společností by mohla představovat náklad ve smyslu požadavku ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Předložené důkazy, jak již bylo shora konstatováno, považoval žalovaný za nedostačující a krajský soud se s tímto závěrem ztotožnil. Žalobkyně totiž nepředložila žádnou funkční a rizikovou analýzu zohledňující funkce rizika dotčených společností v obchodních vztazích s žalobkyní ani žádné údaje o konečném zisku dosaženém při prodeji výrobků konečným klientům. Správce daně se tak nemohl přesvědčit, že žalobkyně prodávala své výrobky spojeným osobám se ziskem, který by byl nesprávně vyšší. Žalobkyně tak neprokázala, že předmětné výdaje sloužily ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalobkyně při své povinnosti nést důkazní břemeno nikterak nedoložila, jaké aktivity vyvíjela mateřská společnost ve vztahu k jejímu obratu a zdanitelným příjmům z prodeje jejich výrobků, které jí měly být fakturovány formou licenčního poplatku právě mateřskou společností. Naopak, jak uvedl i žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, fakturace sesterské společnosti Nedcon Magazijninrichting B.V. je důkazem o tom, že „Nedcon Nederland“ fakturovala poplatky za know how, které v kontrolovaném zdaňovacím období činily částku ve výši celkem 9 194 479,68

Kč. Žalobkyně tak neprokázala, že je oprávněně uplatnila další částky poplatků ve výši fakturované mateřskou společností.

Krajský soud neshledal důvodnou ani druhou žalobní námitku dotýkající se zohlednění vyměřené daně z přidané hodnoty v daňových nákladech žalobkyně. Dle jejího názoru je časová souvislost u dodatečně doměřené daně zachována v případě vzniku prvotního nákladu, nikoliv až v okamžiku jeho doměření. V projednávané věci krajský soud zjistil, že žalobkyni byla daň z přidané hodnoty dodatečně vyměřena platebním výměrem ze dne 18. 6. 200 doručeným žalobkyni k datu 24. 6. 2009. Jak vyplývá z daňového řízení, správce daně i žalovaný postupovali ve smyslu Pokynu Ministerstva financí č. D-300 vydaného za účelem jednotného postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů pro zjištění základu daně k § 23 odst. 4 písm. f/ tohoto zákona. K otázce aplikace pokynů řady D vydávaných Ministerstvem financí se krajský soud již opakovaně vyjádřil. Dospěl totiž k závěru, že ačkoliv se nejedná o obecně závazné právní předpisy, nýbrž pouze o interní metodické postupy určené pro správce daně, je jejich použití při daňovém řízení namístě. Ministerstvo financí těmito interními předpisy, vyjadřuje snahu zamezit případným rozdílným individuálním výkladům tak, aby byla šetřena veřejná práva daňových subjektů. Krajský soud se proto přidržel zmíněného interního předpisu, když hodnotil oprávněnost žalobcem uplatněné žalobní námitky. Daný pokyn tak stanoví, že pro zjištění základu daně se uplatní částky ovlivňující základ daně k rozhodnému datu, kterým je v návaznosti na dodatečné vyměření daně datum doručení rozhodnutí, tedy den, od kterého je rozhodnutí pro příjemce účinné dle ust. § 32 odst. 1 zákona o správě daní. Krajský soud ve smyslu tohoto závěru přisvědčil názoru žalovaného, že ve zdaňovacím období od 1. 1. 2004 do 31. 3. 2005 neexistoval titul pro úpravu základu daně aplikací ust. § 24 odst. 2 písm. ch/ zákona o daních z příjmů. Ve smyslu závazného pokynu i ve smyslu daného ustanovení zákona o daních z příjmů totiž mohla daň z přidané hodnoty jako výdajová položka vzniknout až nabytím účinnosti dodatečného platebního výměru, jímž byla daň z přidané hodnoty vyměřena. Těmito platebními výměry byla žalobkyni uložena povinnost vrátit neoprávněně čerpaný nadměrný odpočet. Výdaj na daň z přidané hodnoty nebyl ve shora vzpomínaném účetním období 2004 až 2005 ani stanoven ani prokazatelně vynaložen. K tomu došlo až vystavením a potažmo doručením dodatečných platebních výměrů. Časová a věcná souvislost pak byla žalobkyní dodržena tím, když o těchto transakcích provedla ve svém účetnictví v předmětném okamžiku účetní záznam v souladu s ust. § 2 a § 3 odst. 1 zákona o účetnictví.

Krajský soud proto musel žalobou jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítnout.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobkyně nebyla ve věci úspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí proto nevzniklo. Pověřená pracovnice žalovaného při nařízeném jednání prohlásila, že žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Hradci Králové dne 19. prosince 2012

Mgr. Marie Kocourková, v. r.
předsedkyně senátu