



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **Nedcon Bohemia, s. r. o.**, se sídlem Holandská 34, Pardubice, zastoupeného JUDr. Irenou Pražanovou, advokátkou se sídlem V Dolině 1516/1, Praha 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 26. 3. 2012, čj. 1872/12-1200-602006, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 12. 2012, čj. 31 Af 47/2012 - 70,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žalobce **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

- 1. Finanční úřad v Pardubicích dodatečným platebním výměrem ze dne 18. 6. 2009, čj. 136273/09/248912607666, doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2004 do 31. 3. 2005 ve výši 1 412 320 Kč.
- 2. K odvolání žalobce finanční úřad rozhodnutím ze dne 6. 4. 2010, čj. 61229/10/248540607121, snížil doměřenou daň na částku 101 400 Kč.

3. Finanční ředitelství v Hradci Králové rozhodnutím ze dne 11. 1. 2011, čj. 132/11-1200-602944, zrušilo rozhodnutí finančního úřadu ze dne 6. 4. 2010 a zastavilo odvolací řízení z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daňové povinnosti.

4. Rozhodnutím ze dne 12. 8. 2011, čj. 4906/11-1200-602944, finanční ředitelství zrušilo své předchozí rozhodnutí ze dne 11. 1. 2011, protože v odvolacím řízení byl učiněn úkon, který přerušil běh prekluzivní lhůty. Ta proto začala běžet znova od 1. 1. 2011.

5. Rozhodnutím ze dne 26. 3. 2012, čj. 1872/12-1200-602006, finanční ředitelství zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo rozhodnutí finančního úřadu ze dne 6. 4. 2010.

II.

6. Žalobce napadl rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 26. 3. 2012 žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové, který ji rozsudkem ze dne 19. 12. 2012, čj. 31 Af 47/2012 - 70, zamítl. Rozsudek krajského soudu, stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, je dostupný na www.nssoud.cz a soud na něj na tomto místě pro stručnost zcela odkazuje.

III.

7. Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Zohlednění licenčních poplatků

8. Podle stěžovatele se krajský soud dostatečně nevypořádal s žalobními námitkami, pokud pouze v plném rozsahu odkázal na závěry žalovaného.

9. Již ve správním řízení stěžovatel zpochybnil vyhodnocení důkazního řízení v rámci daňové kontroly a odvolacího řízení. Správce daně sdělil, že požadavku na zohlednění licenčních poplatků nevyhoví, aniž by svůj závěr řádně a správně zdůvodnil (viz protokol o ústním jednání ze dne 26. 2. 2009). K této námitce finanční ředitelství nesprávně uvedlo, že požadavku stěžovatele nebylo možno vyhovět bez ověření tvrzení o úhradě předmětné částky z důvodu časového prodloužení s uplatněním tohoto požadavku. Podle finančního ředitelství nebylo zřejmé, v jakém rozsahu stěžovatel používal obchodní značku a logo a zda tento rozsah odpovídá fakturované částce. Zároveň však finanční ředitelství podrobně popsalo používání obchodní značky a loga, pokud uvedlo, že stěžovatel „*opatřoval jako smluvní výrobce své výrobky (projekty) obchodní značkou a obchodní značka takto byla dále používána převážně mateřskou společností a společnostmi ve skupině Nedcon*“. Finanční ředitelství tak nemohlo oprávněně namítat jako důvod nezohlednění licenčních poplatků neznalost rozsahu používání obchodní značky a loga. Stěžovatel upřesnil, že obchodní značka a logo jsou používány i na obchodních listinách, písemných materiálech, internetových stránkách, reklamních a propagačních předmětech apod.

10. Stěžovatel poukázal na § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, podle kterého se vyúčtované částky za licenční poplatky považují za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. I příjmy od společností v rámci skupiny Nedcon jsou pro stěžovatele předmětem daně z příjmů.

11. Výše fakturované částky za použití obchodní značky a loga byla vypočtena na základě tržeb za výrobky (projekty), na kterých jsou obchodní značka a logo umístěny. Tržby stěžovatele byly dosaženy také prostřednictvím skupiny Nedcon, je proto zřejmé, že náklad z titulu použití obchodní značky a loga fakticky vznikl.

12. Stěžovatel předložil finančnímu ředitelství dne 26. 1. 2010 zprávu nizozemského správce daně a dne 31. 8. 2011 také vyjádření nizozemského správce daně potvrzující, že úhrady za licenční poplatky jsou v souladu s nizozemskou daňovou legislativou a správnou aplikací techniky „*transfer pricing*“.

13. Způsob výpočtu fakturované částky stěžovatel několikrát doložil, a to ve vazbě na statutární výkazy a obratovou převahu, což dokládá i účetnictví stěžovatele, které správce daně převzal v rámci daňové kontroly.

14. S ohledem na skutečnost, že společnost Nedcon má zastoupení nejen v Evropě, ale i v Severní Americe a Asii, obchodní značka a logo skupiny Nedcon jsou zárukou kvality, a tím výrazně přispívají k zajištění odbytu výrobků (projektů) stěžovatele a dosažení zisku. Je proto logické, že mateřská společnost vyžaduje úhradu za užívání obchodní značky a loga. Stěžovatel byl přesvědčen, že licenční poplatky byly vyúčtovány oprávněně a ve výši, ve které by byly sjednány mezi nezávislými subjekty, což potvrdil i nizozemský správce daně. S ohledem na zásadu legitimního očekávání a právní jistoty nelze vykládat v neprospěch daňového subjektu postup, který je v souladu s daňovými předpisy jiného členského státu.

15. Stěžovatel setrval na názoru, že nepožadoval odstranění dvojího zdanění, ale požadoval pouze zahrnutí oprávněně vyúčtovaných licenčních poplatků do daňově uznatelných nákladů.

16. Finanční ředitelství nesprávně spojilo dvě skutečnosti, pokud tvrdilo, že mateřská společnost vyhotovila Smlouvu o licenčních poplatcích a vystavila fakturu stěžovateli na základě doměření daně nizozemským správcem daně, nikoliv na základě své vlastní podnikatelské strategie. Smlouva o licenčních poplatcích vychází z doměření daně, v žádném případě se však nejedná o její přeúčtování a „*přesunutí*“ z mateřské společnosti na stěžovatele. Tato skutečnost je zřejmá z výpočtu předmětné částky, která odpovídá ekonomické realitě. Částky vyúčtované mateřskou společností stěžovateli nejsou shodné s částkami, které nizozemský správce daně doměřil. Finančním ředitelstvím zmíněný čl. 9 Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (č. 138/1974 Sb.) se vztahuje k odlišné situaci, kdy by předmětný rozdíl nebyl vůbec vyúčtován, nebo by nebyl vůbec zohledněn v základu daně.

17. Stěžovatel zdůraznil, že porušení cen obvyklých prokazuje správce daně. Finanční ředitelství se snažilo přenést důkazní břemeno na stěžovatele, což v daný okamžik nebylo přípustné. Krajský soud se k této námitce vůbec nevyjádřil.

18. Finanční ředitelství tvrdilo, že nizozemský správce daně dospěl ke svému závěru nepřezkoumatelným způsobem, aniž by nizozemského správce daně dožádalo a toto své tvrzení ověřilo. Předmětné tvrzení se navíc týkalo rozsahu a jeho vyúčtování, kde důkazní břemeno ve vztahu k „*transfer pricing*“ nese správce daně (viz § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010 - 81, č. 2548/2012 Sb. NSS, a ze dne 31. 3. 2009, čj. 8 Afs 80/2007 - 105, č. 1852/2009 Sb. NSS).

19. Dále stěžovatel upozornil, že z textu na str. 7 zprávy nizozemského správce daně vyplývá, že řešená problematika se týkala pouze společnosti Nedcon Groep N. V. a stěžovatele, byť jsou v závěru obecněji zmíněny společnosti východní Evropy. Tato skutečnost je zřejmá i z výpočtu částky licenčních poplatků, který stěžovatel předložil a vysvětlil v podání ze dne 26. 10. 2010. Výše licenčních poplatků byla vypočtena z podkladů založených v účetnictví stěžovatele, nemohla se tedy týkat jiných subjektů než stěžovatele. Nizozemský správce daně se nezabýval vztahy s dalšími společnostmi ze skupiny Nedcon a nevěděl, jakým způsobem jsou u nich řešeny licenční poplatky (viz část zprávy týkající *joint venture* v Rusku). Stěžovatel nemohl přeučtovat licenční poplatky jiným společnostem v rámci skupiny, protože není vlastníkem obchodní značky ani loga.

20. Úhrada za licenční poplatky zahrnovala jiný okruh činností než vyúčtování manažerských služeb společnosti Nedcon Magazijninrichting B. V., které se týkalo spíše služeb výrobního charakteru. Licenční poplatky se naopak týkaly používání obchodní značky a loga a také „*znalostí a expertízy (zručnosti), kterou Nedcon Groep N. V. c. s. má*“.

21. Finanční ředitelství zpochybnilo, zda a jak stěžovatel využíval *know-how* mateřské společnosti. Nizozemský správce daně však jednoznačně potvrdil, že se jedná o znalosti a expertízu (zručnosti), kterou Nedcon Groep N. V. má, a že bez těchto znalostí není možné pro východoevropské společnosti rozvíjet činnost v rámci skupiny Nedcon. Nizozemský správce daně potvrdil oprávněnost úhrady za znalosti a expertízu a také, že jsou znalosti a expertíza skutečně předávány stěžovateli. Finanční ředitelství nemůže přičítat k tíži stěžovatele, že na faktuře jsou zmíněny pouze licenční poplatky. Rozhodná by měla být faktická stránka věci.

22. Stěžovatel nesouhlasil s tím, že nebylo zřejmé, kdo konkrétně nese rizika a jaká tato rizika jsou, ani kdo má z titulu vlastnictví licence dostávat úhradu. Tyto skutečnosti byly finančnímu ředitelství sděleny v podání ze dne 31. 8. 2011, jehož součástí bylo vyjádření nizozemského správce daně, který uvedl, že podle nizozemského práva Nedcon Groep N. V. a Nedcon Magazijninrichting B. V. tvoří jednu daňovou jednotku, obě společnosti (resp. kterákoliv z nich) jsou proto oprávněny účtovat licenční poplatek.

23. Závěrem stěžovatel shrnul, že z odůvodnění napadeného rozsudku není zřejmé, na základě jakých úvah krajský soud uzavřel, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno. Daňové orgány neprokázaly existenci žádných skutečností, kterými by vyvrátily skutečnosti prokazované stěžovatelem, ale opřely své závěry pouze o pochybnosti, domněnky a nejasnosti v předložených dokladech. Rozhodnutí finančního ředitelství bylo nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Krajský soud pouze mechanicky převzal závěry finančního ředitelství, proto i jeho rozsudek trpí nepřezkoumatelností.

Zohlednění doměřené DPH podle § 24 odst. 1 písm. ch) zákona o daních z příjmů

24. Podle stěžovatele krajský soud nesprávně posoudil námitku týkající se zohlednění dodatečně vyměřené daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) v daňových nákladech a nesprávně se přidržel pokynu Ministerstva financí č. D-300, který označil jako „závazný“. Pokud je však interní předpis v rozporu s právními předpisy, obecná povinnost řídit se pokyny nadřízeného orgánu se neuplatní (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, čj. 8 Afs 3/2005 - 59).

25. Časová souvislost u dodatečně doměřené daně je podle stěžovatele zachována v případě vzniku prvotního nákladu, nikoliv až v okamžiku jeho doměření. Stěžovatel upozornil na zásadu *in dubio pro mitius* (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, čj. 5 Afs 151/2004 - 73, č. 701/2005 Sb. NSS, nebo nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, nebo ze dne 4. 4. 2005, sp. zn. II. ÚS 669/02), kterou finanční ředitelství ani krajský soud nezohlednily.

26. Stěžovatel odkázal také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2011, čj. 1 Afs 66/2011 - 107, který lze analogicky použít na nyní posuzovanou věc. K respektování věcné a časové souvislosti se vyjádřil i Ústavní soud v usnesení ze dne 27. 9. 2000, sp. zn. II. ÚS 156/2000, podle kterého se časovou souvislostí rozumí výdaj vynaložený ve shodném zdaňovacím období. Stěžovatel doplnil, že zmiňované usnesení Ústavního soudu se týkalo období, ve kterém byly za daňově uznatelný náklad podle § 24 odst. 1 písm. ch) zákona o daních z příjmů považovány pouze zaplacené daně. Podmínku zaplacení daně však již předmětné ustanovení v roce 2004 neobsahovalo. Proto je nutno pojem „výdaj vynaložený“ vykládat k okamžiku nákladu, nikoliv k okamžiku výdaje. V případě dodatečně doměřené daně z přidané hodnoty je časová souvislost zachována, pokud se daň vztahuje k okamžiku vzniku prvotního nákladu, nikoliv až k okamžiku jejího doměření.

27. Uvedený závěr potvrzuje také vyhláška č. 413/2011 Sb., která novelizovala vyhlášku č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Podle nově zavedeného § 15a vyhlášky č. 500/2002 Sb. rozvahová položka „A.IV.3. Jiný výsledek hospodaření minulých let“ obsahuje mimo jiné „opravy v důsledku nesprávného účtování nebo neúčtování o nákladech a výnosech v minulých účetních obdobích, pokud jsou významné“. Opravy v důsledku nesprávného účtování nebo neúčtování o nákladech a výnosech v minulých účetních obdobích tedy mají být účtovány na rozvahových účtech, nikoliv do nákladů, jak finanční ředitelství tvrdí. Touto novelou byl v účetních předpisech potvrzen postup, který již v minulosti prosazovala odborná veřejnost.

28. Z § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů logicky vyplývá, že vynaložení i účel nákladů musí být dány ve shodném zdaňovacím období. Dodatečně doměřená daň za zdaňovací období leden 2004 až březen 2005 je proto výdajem vynaloženým ve shodném zdaňovacím období. Dodatečné platební výměry tento závěr nezpochybňují, protože jejich doručení sice je okamžikem uskutečnění účetního případu a určuje náhradní termín splatnosti daně, nevede však ke vzniku nového nákladu. Doručení dodatečných platebních výměrů má vazbu pouze na výdaj, který má být vynaložen, nikoliv na náklad. Náklad se

nepochybně vztahuje k období, ke kterému je daň doměřena. Se situací, kdy není účtováno do období, se kterým předmětná skutečnost souvisí, § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů počítá.

IV.

29. Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

V.

30. Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

31. Kasační stížnost není důvodná.

Zohlednění licenčních poplatků

32. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli, že úhrada za licenční poplatky za období účetního roku 2004/2005 ve výši 346 680 EUR fakturovaná stěžovateli mateřskou společností Nedcon Groep dne 3. 12. 2007 představovala výdaj (náklad) vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

33. Stěžovatel tvrdil, že podkladem pro úhradu licenčních poplatků byla licenční smlouva ze dne 2. 1. 2007 uzavřená mezi mateřskou společností Nedcon Groep N. V. jako poskytovatelem licence a stěžovatelem jako držitelem licence. Předmětem této smlouvy bylo povolení používat a reprodukovat obchodní značku a logo poskytovatele licence, a to zpětně od roku 2002. Poplatek za období od 1. 1. 2002 do 31. 12. 2006 měl být uhrazen do 31. 10. 2007.

34. Oprávněnost požadavku mateřské společnosti na úhradu licenčních poplatků stěžovatel opřel o zprávy nizozemského správce daně [(1) část zprávy o daňové kontrole provedené u mateřské společnosti Nedcon Groep N. V. ze dne 29. 1. 2007, která se týkala zdaňovacího období od 1. 1. 2004 do 31. 3. 2005, a (2) emailovou zprávu nizozemského správce daně adresovanou mateřské společnosti ze dne 6. 6. 2011].

35. Tyto zprávy ovšem nedokládají oprávněnost požadavku na úhradu licenčních poplatků pro období od 1. 1. 2004 do 31. 3. 2005, které je rozhodné pro nyní posuzovanou věc. Nizozemský správce daně v emailové zprávě ze dne 6. 6. 2011 uvedl, že na základě kontroly provedené u mateřské společnosti Nedcon Groep N. V. dospěl k závěru, že by „Nedcon Nederland“ měla dostávat od východoevropských společností úhradu „za prodej výrobků Nedcon“, protože nese téměř veškerá rizika a zastává esenciální funkce. S odkazem na zprávu o daňové kontrole ze dne 29. 1. 2007 pak nizozemský správce daně potvrdil, že za „staré roky“ (tzn. za období do 31. 3. 2005, kterého se týkala předmětná daňová kontrola) sjednal s mateřskou společností zvýšení základu daně o částku 900 000 EUR v účetním roce 2004/2005. Pouze do budoucna pak bylo dohodnuto, že mateřská společnost bude účtovat za prodej výrobků ve východní Evropě licenční poplatky ve výši 3 % čistého obrátu Nedcon Nederland. Shodné závěry vyplývají i ze samotné zprávy o daňové kontrole (bod 2.2).

36. Obě zprávy nizozemského správce daně zmiňují, že úhrada od východoevropských společností za prodej výrobků Nedcon je možná několika způsoby, úhrada ve formě licenčních poplatků je pouze jedním z nich. Dalším způsobem mohl být postup, který je uplatňován vůči západoevropským společnostem v rámci skupiny Nedcon, kdy tyto společnosti dostávají určité procento z prodejní ceny jako výnos, ze kterého následně musí pokrýt náklady a realizovat zisk.

37. Je proto zřejmé, že nizozemský správce daně nepožadoval úhradu licenčních poplatků pro období do 31. 3. 2005, které pokrývá rozhodné období v nyní posuzované věci, ale naopak sjednal s mateřskou společností Nedcon Groep N. V. zvýšení základu daně o jednorázovou částku 900 000 EUR v účetním roce 2004/2005. Výpočet této částky přitom nijak blíže neobjasnil.

38. Stěžovatel nesprávně dovodil, že nizozemský správce daně potvrdil, že licenční poplatky za období, které je rozhodné pro posuzovanou věc, byly účtovány v souladu „*se správnou aplikací techniky transfer pricing*“ a nizozemskými právními předpisy. Takový závěr ze zpráv nizozemského správce daně nevyplývá, protože o požadavku na úhradu licenčních poplatků za období od 1. 1. 2004 do 31. 3. 2005 nehovoří. V emailové zprávě ze dne 6. 6. 2011 nizozemský správce daně uvedl ve vztahu k licenčním poplatkům, že „*od roku 2006 náleží společnosti Nedcon úhrada a od této chvíle je v souladu s nizozemskou daňovou legislativou a správnou aplikací techniky transfer pricing*“. Tento závěr nelze automaticky vztáhnout na předchozí období, jak se stěžovatel snažil soud přesvědčit. Na nesprávný výklad zprávy nizozemského správce daně ostatně upozornilo stěžovatele již finanční ředitelství v napadeném rozhodnutí, stěžovatel přesto na svém výkladu setrval.

39. Nejvyšší správní soud proto nesouhlasil se stěžovatelem, že bylo porušeno jeho legitimní očekávání, že tuzemský správce daně bude respektovat postup daňového subjektu, který je v souladu s právními předpisy jiného státu. Soulad úhrady licenčních poplatků za období od 1. 1. 2004 do 31. 3. 2005 s nizozemskými právními předpisy stěžovatel nijak nedoložil.

40. Pro posuzovanou věc není rozhodný ani odkaz na tvrzení nizozemského správce daně v emailové zprávě ze dne 6. 6. 2011, že úhrada ve formě licenčních poplatků, se nevztahuje pouze na používání obchodní značky Nedcon, ale především na „*znalosti a expertízu, kterou Nedcon Groep N. V. c. s. má*“. Také toto tvrzení nizozemský správce daně učinil pouze ve vztahu k licenčním poplatkům, které měly být placeny od roku 2006.

41. Samotné zprávy nizozemského správce daně tedy nelze považovat za důkaz o oprávněnosti úhrady licenčních poplatků ani o správnosti jejich výše ve vztahu k období od 1. 1. 2004 do 31. 3. 2005. Nelze jimi ani prokázat, že tato úhrada byla výdajem (nákladem) ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

42. Důkazní břemeno k prokázání, že úhrada za licenční poplatky představovala výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, přitom leželo na stěžovateli.

43. Podle zmíněného ustanovení je možné výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů odečíst pouze ve výši prokázané poplatníkem. Důkazní břemeno k prokázání splnění zákonných podmínek pro uplatnění výdajů (nákladů) při stanovení základu daně z příjmů nese daňový subjekt. Ten musí nejen prokázat, že skutečně došlo k transakci, v jejímž rámci byl daný výdaj vynaložen, ale také že se tak stalo za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů. Výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se sice nemusí vždy přímo projevit v příjmech daňového subjektu, ale musí být za tímto účelem skutečně vynaloženy. Jinými slovy, musí zde existovat přímý a bezprostřední vztah mezi vynaloženými výdaji a očekávanými příjmy (blíže viz např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 10. 2009, čj. 2 Afs 180/2006 - 64, č. 1984/2010 Sb. NSS, nebo rozsudky ze dne 1. 4. 2004, čj. 2 Afs 44/2003 - 73, č. 264/2004 Sb. NSS, a ze dne 17. 12. 2007, čj. 1 Afs 35/2007 - 108).

44. Stěžovatel neprokázal, že výdaje, které vynaložil na úhradu licenčních poplatků za období od 1. 1. 2004 do 31. 3. 2005, měly souvislost s dosažením, zajištěním či udržením jeho zdanitelných příjmů. Licenční smlouva ze dne 2. 1. 2007 ani faktura ze dne 3. 12. 2007 nemohly samy o sobě prokázat, že stěžovatel používal v rozhodném období obchodní značku a logo a v jakém rozsahu se tak případně stalo. Ani formálně bezchybné doklady totiž nemohou samy o sobě prokázat, že došlo k plnění, které je v nich deklarováno (srov. např. rozsudky ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004 - 99, ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 - 72, nebo ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008 - 68).

45. Jako důkaz ve vztahu k rozhodnému období nepostačovalo obecné tvrzení stěžovatele, že obchodní značka je používána na výrobcích, písemné dokumentaci, obchodních listinách, reklamních a propagačních předmětech a na <http://www.nedcon.cz>. Neobstojí ani další obecná tvrzení, že finančnímu ředitelství bylo používání obchodní značky a loga známo, nebo že obchodní značka a logo skupiny Nedcon jsou zárukou kvality, čímž přispívají k odbytů výrobků (projektů) stěžovatele a dosažení zisku. Stěžovatel byl povinen doložit, zda a v jakém rozsahu používal obchodní značku a logo v období od 1. 1. 2004 do 31. 3. 2005, pokud požadoval uznat předmětný výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Této povinnosti však nedostál.

46. V odpovědi na výzvu k vyjádření ke zjištěným skutečnostem a důkazům v odvolacím řízení ze dne 16. 11. 2011 stěžovatel uvedl, že licenční poplatky byly uhrazeny především za znalosti a expertízu, které mateřská společnost poskytovala zejména v oblasti obchodního vedení společnosti. Ani toto tvrzení stěžovatel nijak nedoložil. Navíc takový závěr nemá oporu v licenční smlouvě ze dne 2. 1. 2007 nebo předložené faktuře ze dne 3. 12. 2007, kdy první z nich hovoří pouze o použití obchodní značky a loga a druhá obecně o licenčních poplatcích, aniž by upřesnila, čeho se týkaly. Ani zpráva nizozemského správce daně tvrzení o poskytnutí znalostí a expertízy ve vztahu k rozhodnému období nepotvrdila (viz výše bod 40).

47. Také sdělení ze dne 25. 10. 2010, ve kterém stěžovatel uvedl definici externího obratu a jeho výpočet, nelze považovat za důkaz o oprávněnosti úhrady licenčních poplatků. Tímto výpočtem stěžovatel mohl objasnit, jak byla vypočtena částka 346 680 EUR, nemohl jím ale prokázat, že mateřská společnost požadovala úhradu předmětné částky oprávněně. Z výpočtu nelze dovodit, že logo a obchodní značka byly v rozhodné

době skutečně stěžovatelem využívány, nebo že by mateřská společnost v rozhodné době poskytla stěžovateli své znalosti a expertízu.

48. Nejvyšší správní soud proto souhlasil s krajským soudem, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno a neprokázal, že úhrada licenčních poplatků za období od 1. 1. 2004 do 31. 3. 2005 byla výdajem (nákladem) ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

49. Stěžovatel se mýlil, domníval-li se, že důkazní břemeno spočívalo na správci daně. V daňovém řízení platí obecně zásada, že je to daňový subjekt, který nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením (touto problematikou se již Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval např. v rozsudcích ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 – 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004 – 89, č. 618/2005 Sb. NSS, či 16. 4. 2007, čj. 8 Afs 165/2005 – 67; závěry uvedené v těchto rozsudcích je možné použít i pro řízení podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, srov. § 92 odst. 3 tohoto zákona). Je pravdou, že z tohoto obecného pravidla existují výjimky, kdy břemeno tvrzení i břemeno důkazní nese správce daně. Tak je tomu např. v případě postupu podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, jehož se stěžovatel dovolával (blíže viz např. rozsudek čj. 7 Afs 74/2010 – 81, nebo rozsudek ze dne 23. 1. 2013, čj. 1 Afs 101/2012 – 31). Toto ustanovení ovšem není pro nyní posuzovanou věc rozhodné, protože řeší situaci, kdy správce daně zamýšlí upravit základ daně daňového subjektu na základě zjištění, že ceny sjednané mezi spojenými osobami se liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. V takovém případě správce daně nese důkazní břemeno při konstatování rozdílu mezi těmito cenami.

50. V nyní posuzované věci se ale účastníci řízení nacházeli v jiné situaci. Stěžovatel žádal po správci daně snížení základu daně o licenční poplatky dodatečně vyfakturované mateřskou společností. Oprávněnost těchto licenčních poplatků dokládal zprávami nizozemského správce daně, který pro období od roku 2006 požadoval, aby mateřská společnost účtovala stěžovateli licenční poplatek tak, aby byl v souladu s „*aplikací techniky transfer pricing*“, tedy aby odpovídal ceně sjednané mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Ve vztahu k rozhodnému období od 1. 1. 2004 do 31. 3. 2005 takovou úvahu nizozemský správce daně neučinil, ale zvýšil základ daně mateřské společnosti Nedcon Groep N. V. jednorázovou částkou. Finanční úřad ani finanční ředitelství proto nebyly povinny prokazovat, zda se cena (úhrada za licenční poplatky) sjednaná mezi spojenými osobami (tedy stěžovatelem a mateřskou společností) liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami. Otázka, zda výše úhrady za licenční poplatky odpovídala ceně, kterou by sjednaly nezávislé osoby, by přišla na řadu teprve tehdy, prokázal-li by stěžovatel, že se jednalo o náklad (výdaj) ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pro rozložení důkazního břemene mezi stěžovatelem a správcem daně se tedy uplatnila obecná pravidla platná pro daňové řízení (viz výše body 43 a 49).

51. S ohledem na tyto závěry Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku, že rozsudek krajského soudu byl nepřezkoumatelný pro nevypořádání námítky, že porušení cen obvyklých prokazuje správce daně. Byť krajský soud pochybil, pokud se k této námitce vůbec nevyjádřil, toto pochybení nebylo natolik závažné, aby samo o sobě

způsobilo nezákonnost jeho rozsudku. Námitka rozložení důkazního břemene u porušení cen obvyklých nebyla rozhodná za situace, kdy stěžovatel neunesl důkazní břemeno ve vztahu k § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nemohla proto ovlivnit věcné posouzení daného případu.

52. Napadený rozsudek nebyl nepřezkoumatelný ani proto, že by se krajský soud dostatečně nevypořádal s žalobními námitkami a pouze převzal závěry finančního ředitelství. Přestože krajský soud do značné míry opřel své rozhodnutí o závěry učiněné finančním ředitelstvím, jeho odůvodnění z hlediska přezkoumatelnosti obstálo. Rozhodnutí finančního ředitelství bylo v souladu se zákonem a krajský soud srozumitelným způsobem popsal, se kterými závěry finančního ředitelství se ztotožnil.

53. Nepřezkoumatelností nebylo zatíženo ani rozhodnutí finančního ředitelství. Důvody, pro které finanční ředitelství neuznalo úhradu za licenční poplatky jako výdaj podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jsou v něm srozumitelně vyjádřeny.

54. Závěrem Nejvyšší správní soud dodává, že s ohledem na jednoznačný závěr o neunesení důkazního břemene ve vztahu k § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, se již nezabýval námitkami, že stěžovatel nepožadoval odstranění dvojího zdanění, že se nejednalo o přeúčtování daně doměřené mateřské společnosti, příp. dalšími dílčími námitkami, v nichž se stěžovatel neshodl s finančním ředitelstvím při výkladu zpráv nizozemského správce daně. Tyto námitky nebyly způsobily vyvrátit rozhodný závěr, že stěžovatel nedoložil, že úhrada za licenční poplatky za období od 1. 1. 2004 do 31. 3. 2005 byla výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů.

Zohlednění doměřené DPH podle § 24 odst. 1 písm. ch) zákona o daních z příjmů

55. Stěžovatel nedůvodně vytkl krajskému soudu, že označil pokyn D-300 za závazný. Tato námitka nemá oporu v odůvodnění napadeného rozsudku. Krajský soud výslovně zohlednil, že pokyny řady D vydávané Ministerstvem financí nejsou obecně závaznými právními předpisy, ale metodickými postupy určenými pro správce daně. Podle krajského soudu je použití těchto pokynů v daňovém řízení namístě, protože jejich cílem je zamezit rozdílnému rozhodování v jednotlivých případech. Krajský soud se proto pokynu D-300 „přidržel“. Z uvedených závěrů nelze dovodit, že by se krajský soud cítil daným pokynem bezvýjimečně vázán.

56. Závěr krajského soudu o povaze pokynu D-300 byl v souladu s ustálenou judikaturou soudu. Byť tento pokyn není obecně závazným právním předpisem a správce daně by se mohl od něho v odůvodněných případech odchýlit, správci daně nelze vytýkat, že se tímto pokynem řídil a postupoval podle instrukcí v něm uvedených, pokud tento pokyn nebyl v rozporu se zákonem. Pokyny Ministerstva financí řady D jsou totiž obecně pro správní orgány závazné s ohledem na zákaz libovůle a zákaz neodůvodněné nerovného zacházení. Jejich použití je vyloučeno pouze v případech, kdy odporují zákonu (blíže viz např. rozsudky ze dne 28. 4. 2005, čj. 2 Ans 1/2005 – 57, č. 605/2005 Sb. NSS, nebo ze dne 25. 10. 2006, čj. 8 Afs 3/2005 – 59).

57. Podle uvedeného pokynu je pro uplatnění dodatečně vyměřené DPH jako daňově uznatelného výdaje rozhodné datum rozhodnutí správce daně, tj. den, od něhož je

rozhodnutí pro příjemce účinné podle § 32 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů [pokyn D-300, bod 4 písm. f) výkladu k § 23].

58. Nejvyšší správní soud neshledal, že by tato část pokynu D-300 byla nezákonná.

59. Plátcem DPH je osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků. Pokud plátce řádně odvádí DPH ve zdaňovacím období, v němž bylo uskutečněno zdanitelné plnění, DPH neovlivňuje jeho základ daně. Řádně odvedená DPH není nákladem plátce, protože ji vybral od poplatníků. Jiná situace ovšem nastává, pokud je DPH dodatečně vyměřena správcem daně. V tomto případě plátce daně nemá, od koho by DPH vybral. Jako daňově uznatelný náklad je proto možné doměřenou DPH uplatnit ve zdaňovacím období, kdy jako náklad vznikla, tedy v době, kdy nabyl účinnosti dodatečný platební výměr na DPH (ke konstitutivní povaze dodatečného platebního výměru viz např. rozsudek ze dne 29. 12. 2009, čj. 8 Afs 27/2008 – 51).

60. Stěžovateli nelze přisvědčit, že doměřená DPH věcně a časově souvisela se zdaňovacím obdobím hospodářského roku od 1. 1. 2004 do 31. 3. 2005. V tomto období nebyla doměřená DPH jako náklad vynaložena ani stanovena. Doměřená DPH se stala nákladem stěžovatele teprve doručením (nabytím účinnosti) dodatečných platebních výměrů ze dne 18. 6. 2009, čj. 136259/09/248912607666 a 136264/09/248912607666.

61. V rozsudku čj. 1 Afs 66/2011 – 107, jehož se stěžovatel dovolával, Nejvyšší správní soud podotkl nad rámec nezbytného odůvodnění, že je nutno „*dbát zejména smyslu a účelu úpravy daňově účinných výdajů (nákladů), tedy zohlednit důvody, pro které zákonodárce umožňuje daňovému subjektu snížit si pomocí těchto výdajů (nákladů) základ daně, a to zejména ve vztahu k základnímu principu věcné a časové souvislosti uvedenému v § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů*“. Výše uvedené závěry nejsou s rozsudkem čj. 1 Afs 66/2011 – 107 v rozporu a nijak nezpochybňují obecnou zásadu věcné a časové souvislosti. Ta je v případě doměřené DPH (z výše popsaných důvodů) dodržena tehdy, je-li doměřená DPH zohledněna jako daňový náklad v období, kdy nabyl účinnosti dodatečný platební výměr na DPH.

62. Odkaz stěžovatele na usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 9. 2000, sp. zn. II. ÚS 156/2000, nebyl případný. Ústavní soud nezaujal k nyní posuzované otázce žádný právní názor, protože navrhovatelka namítla údajné rozdíly věcné a časové souvislosti v oblasti účetnictví a v daňovém řízení až v podání doručeném krajskému soudu po zákonné dvouměsíční lhůtě pro podání žaloby. Ústavní soud se proto okruhem těchto námitek věcně nezabýval.

63. Pro posuzovanou věc nebyl rozhodný ani odkaz stěžovatele na § 15a vyhlášky č. 500/2002 Sb. ve znění účinném od 1. 1. 2012, který upravuje, na jakých účtech má být účtováno o opravách v důsledku nesprávného účtování nebo neúčtování o nákladech a výnosech v minulých účetních obdobích. Již v rozsudku ze dne 19. 4. 2012, čj. 5 Afs 45/2011 - 94, č. 2626/2012 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud poukázal na to, že je třeba zohlednit odlišné cíle a pravidla účetnictví a daňového systému. Jednotlivá pravidla by proto neměla být přespříliš ovlivněna požadavky druhého ze systémů. Účetní předpisy

nestanoví, co je či není předmětem daně, pro daňovou „uznatelnost“ jsou rozhodná pravidla zákona o daních z příjmů. Ve zmiňovaném rozsudku zdejší soud uzavřel, že „[p]ro závěr o tom, zda určitý účetní případ (plnění) podléhá dani, resp. zda jej lze považovat za příjem, který je předmětem daně dle příslušného daňového zákona a který z materiálního a ekonomického hlediska za příjem považovat lze, není a nemůže být zásadně určující to, na jaký účet je daný účetní případ účtován; samotná skutečnost, že je účtován na účet výnosů z něj ještě *sensu stricto* zdanitelný příjem nečiní“.

64. Obdobně je třeba nahlížet i na pravidla určující, zda určitý účetní případ je daňově uznatelným výdajem (srov. např. rozsudek ze dne 23. 5. 2013, čj. 7 Afs 81/2012 - 60). Pro posouzení otázky, v jakém zdaňovacím období má být v základu daně z příjmů zohledněna doměřená DPH, proto nemusí být rozhodné, na jaký účet byla doměřená DPH zaúčtována. Také např. v rozsudku ze dne 14. 6. 2013, čj. 5 Afs 63/2012 - 57, Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli, že daňové orgány pochybily, pokud posoudily daňovou uznatelnost daně z přidané hodnoty jakožto výdaje podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů primárně z pohledu účetních předpisů, aniž by zohlednily, zda stěžovatel byl podle zákona o DPH povinen daň odvést.

65. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, že finanční ředitelství a krajský soud opomněly zohlednit zásadu *in dubio pro mitius*. Především je třeba zdůraznit, že tato zásada se uplatní tehdy, pokud je právní norma natolik nejednoznačná, že za použití různých výkladových metod lze dospět k různým výsledkům. V nyní posuzované věci však neexistovaly dva rovnocenné konkurující si výklady, u nichž bylo třeba posoudit, zda je jeden z těchto výkladů ve prospěch daňových subjektů. Pro úplnost lze dodat, že výklad prosazovaný stěžovatelem by nebyl vždy ve prospěch daňových subjektů. Běžně totiž mohou nastat situace, kdy v době, kdy je DPH doměřena, již uplynula lhůta pro stanovení daně z příjmů za zdaňovací období, v němž se uskutečnilo předmětné zdanitelné plnění. Daň z příjmů by tak již nebylo možné zpětně upravit.

66. Nejvyšší správní soud neshledal rozsudek krajského soudu nezákonným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

67. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 13. prosince 2013

JUDr. Jan Passer

předseda senátu