



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **Ammann Czech Republic a. s.**, IČO: 00008753
sídlem Náchodská 145, 549 01 Nové Město nad Metují
zastoupený společností Rödl & Partner Tax, k. s.
sídlem Platněřská 191/2, 110 00, Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 3. 2022, č. j. 9369/22/5200-11431-713085,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 3. 2022, č. j. 9369/22/5200-11431-713085, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 15 342 Kč, a to do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku do rukou jeho zástupce.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Předmětem sporu v této věci je otázka, zda licenční poplatek za těžké hutní stroje, který žalobce uhradil společnosti Ammann Schweiz AG („AAG“), představuje náklad na

dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů („zákon o daních z příjmů“).

2. Specializovaný finanční úřad („správce daně“) provedl u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 v rozsahu prověření způsobu stanovení převodních cen, kontroly transakcí v rámci skupiny podniků a skutečností týkajících se vztahů mezi spojenými osobami (žalobce a společnost AAG jsou spojenými osobami). Na základě výsledků daňové kontroly správce daně vydal dne 22. 3. 2021 dodatečný platební výměr, kterým doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za uvedené zdaňovací období vyšší o částku 3 111 440 Kč; zároveň stanovil penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. ve výši 622 288 Kč.
3. Žalobce napadl odvoláním závěry správce daně vztahující se k daňové neuznatelnosti licenčního poplatku za těžké hutní stroje ve výši 12 375 826 Kč, ostatní závěry správce daně nerozporoval (správce daně upravil základ daně vykázaný žalobcem v podaném tvrzení k dani z příjmů právnických osob o částku v souhrnné výši 16 375 689,50 Kč). Žalovaný ve shodě se správcem daně shledal, že žalobce v případě nákladu na uvedený licenční poplatek neprokázal splnění podmínek stanovených v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný nicméně zohlednil daňovou ztrátu žalobce vyměřenou za zdaňovací období 2010, v důsledku čehož došlo ke změně základu daně na částku 0 Kč. Z těchto důvodů žalovaný v záhlaví specifikovaným rozhodnutím změnil dodatečný platební výměr vydaný správcem daně tak, že za zdaňovací období roku 2014 doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob ve výši 0 Kč.
4. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního („s. ř. s.“).

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

5. Žalobce předně popsal **průběh daňového řízení**. Zdůraznil, že plně spolupracoval se správcem daně, učinil mnoho podání, předložil nesčetně důkazních prostředků a podal několik vysvětlení. V rámci odvolacího řízení se dále uskutečnilo ústní jednání za účasti pana Ing. P. K., člena představenstva žalobce, a pan M. H., zaměstnanec žalobce, podal svědecká výpověď. V průběhu ústního jednání byly žalovanému vysvětleny sporné oblasti, způsob nastavení licenčních smluv v rámci skupiny Ammann a zavedení tzv. modelu AMMtec v roce 2014, který je podstatou fakturace sporného licenčního poplatku. Žalovaný si vyžádal předložení doplňujících důkazních prostředků pro doložení tvrzení žalobce. Ještě před jejich zasláním žalobcem vydal žalovaný jako reakci na ústní jednání sdělení ze dne 18. 2. 2022. Žalobce poté doplnil podklady vyžádané žalovaným. Následně vydal žalovaný žalobou napadené rozhodnutí.
6. V rámci uvedeného ústního jednání žalobce dospěl k názoru, že prokázal daňovou uznatelnost nákladů na licenční poplatek hrazený společností AAG za těžkou hutní techniku, respektive na tomto jednání došlo s žalovaným k dohodě, které důkazní prostředky budou ze strany žalobce předloženy pro prokázání daňové uznatelnosti licenčního poplatku. Tyto sjednané důkazní prostředky žalobce předložil. Proto je pro něj sdělení a závěr nyní napadeného rozhodnutí nečekaný a překvapující. Navíc sdělení zdaleka neobsahuje všechny důvody, pro které žalovaný v rozhodnutí o odvolání posoudil licenční poplatek jako daňově neuznatelný náklad. Žalobce se proto domnívá, že žalovaný nepostupoval v souladu se zákonem č. 280/2009 Sb., daňovým řádem

(„daňový řád“), a že došlo k porušení jeho procesních práv a povinností, neboť nemohl adekvátně reagovat na výtky žalovaného. Žalobce byl v dobré víře v závěry ústního jednání, neboť požádal žalovaného o sdělení, které důkazní prostředky má předložit za účelem dosažení pozitivních závěrů odvolacího řízení. Na základě sdělení rozsahu těchto důkazních prostředků byly požadované důkazní prostředky žalobcem předloženy. Přesto žalovaný dospěl k závěru, že předložené důkazní prostředky *de facto* neprokazují daňovou uznatelnost nákladu na licenční poplatek hrazený žalobcem společností AAG. Žalobce byl přitom připraven rozptýlit jakékoli pochybnosti žalovaného a předložit i případné další důkazní prostředky. Žalobce si je vědom toho, že je to primárně on, koho tíží důkazní břemeno, přesto uvádí, že byl v dobré víře v dohodnutý postup se žalovaným.

7. Následně žalobce podrobně popsal **model AMMtec** a důvody pro jeho zavedení v roce 2014. Konstatoval, že skupina Ammann je přední celosvětový dodavatel obaloven, betonárek, strojů a služeb stavebnímu průmyslu se základním zaměřením na výstavbu silnic a dopravní infrastruktury. S tím souvisí také vývoj duševního vlastnictví (ochranných známek, patentů, výrobních technologií a souvisejícího know-how) ve vztahu k prodávaným strojům. V minulosti probíhal prodej různých typů strojů a související vývojová činnost napříč skupinou Ammann, tedy duševní vlastnictví bylo roztrženo napříč skupinou. Duševní vlastnictví (know-how) k těžké hutní technice vlastní jak žalobce, tak i společnost AAG, která dříve sama těžkou hutní techniku vyráběla. Tento přístup se ukázal být dlouhodobě neudržitelný, protože zároveň docházelo k neefektivnosti v oblasti vývoje, kdy namísto synergického efektu, ze kterého by mohla těžit celá skupina Ammann, docházelo k souběžným řešením v oblasti vývoje u různých společností skupiny Ammann. S rozšiřováním skupiny Ammann bylo třeba také reflektovat situaci na světových trzích, která je ovlivněna celou řadou politických a geopolitických faktorů, ochranných a restriktivních opatření jednotlivých zemí atd. S přesunem výroby bylo třeba vyřešit také otázku využívání souvisejícího know-how, jeho centralizace a zefektivnění. S tím přímo souvisela také problematika licenčních poplatků za využívání know-how v rámci skupiny Ammann.
8. Odborníci na oblast inovací a výzkumu a vývoje skupiny Ammann připravili řešení, které se nazývá model AMMtec. Tento model spočívá v centralizaci duševního vlastnictví s cílem zefektivnit inovační procesy a aktivity týkající se výzkumu a vývoje. Duševní vlastnictví tedy bylo centralizováno ve Švýcarsku u řídicí společnosti skupiny - AAG, která převzala veškeré strategické funkce a rizika v oblasti výzkumu a vývoje.
9. Pokud jde o *realizaci modelu AMMtec u žalobce*, obchodní činností žalobce je zejména výroba a prodej hutních strojů (tahačových a tandemových válců, finišerů, příkopových válců, pěchů apod.). Žalobce do konce roku 2013 prováděl vývojářskou činnost žalobce sám, a to na svoje vlastní náklady, svoji odpovědnost a riziko s tím spojené, zároveň se však stával vlastníkem vyvinutého know-how, respektive duševního vlastnictví. Po zavedení modelu AMMtec tato činnost probíhá na základě pověření, pod vedením a odpovědností a také na náklady AAG. Vlastníkem takto vytvořeného know-how se tak od 1. 1. 2014 stává AAG. Dále došlo ke smluvnímu zakotvení práva na užití know-how potřebného pro výrobu strojů z kategorie těžká hutní technika a k úpravě související úhrady za licenční poplatek, přičemž bylo třeba zohlednit zejména to, že žalobce část know-how vytvořil do roku 2013 a od roku 2014 bude nové související

know-how vytvářet a vlastnit AAG, částečně s využitím původního duševního vlastnictví žalobce.

10. Žalobce a společnost AAG sjednali v dokumentu označeném jako Dodatek (Supplementary Agreement), že historické duševní vlastnictví žalobce zůstane i nadále v jeho vlastnictví. Žalobce však poskytuje AAG od roku 2014 toto historické duševní vlastnictví formou exkluzivní licence k dalšímu využití. Za poskytnutí tohoto historického duševního vlastnictví náleží žalobci odměna v podobě licenčního poplatku ve výši 4,17 % v roce 2014. Společnost AAG zároveň poskytuje od roku 2014 žalobci vlastní duševní vlastnictví (know-how k těžké hutnící technice) a provádí související funkce a výzkumu a další činnosti dle modelu AMMtec. Za to náleží AAG licenční poplatek, což je zakotveno v Licenční smlouvě (License Agreement concerning Technology for Heavy ride-on compactors). Toto duševní vlastnictví vlastněné AAG může žalobce za úplatu ve formě licenčního poplatku využívat. Licenční poplatek ve prospěch AAG je stanoven ve výši 5 % realizovaných tržeb.
11. Mezi žalobcem a AAG probíhala jednání ohledně zavedení modelu AMMtec už v roce 2013. Uvedený model byl implementován k datu 1. 1. 2014 na základě ústní dohody obou stran. Od 1. 1. 2014 tak AAG převzala řízení vývojových činností prováděných zaměstnanci žalobce a celou tuto oblast strategicky koordinuje, řídí a financuje. Veškeré náklady na vývojové činnosti byly následně na AAG přefakturovány jednorázově prostřednictvím tzv. purchase order/contract ze dne 10. 12. 2014. AAG se stává vlastníkem veškeré vývojové činnosti prováděné zaměstnanci žalobce, a to od okamžiku jejich vynaložení. Tyto vývojové (inovativní činnosti či aktualizace) prováděné v roce 2014 na stávajícím (historickém) duševním vlastnictví vedly ke vzniku nového (obohaceného) duševního vlastnictví a promítly se do inovací strojů těžké hutnící techniky již v roce 2014. AAG tedy vytvářela nové (obohacené) duševní vlastnictví již od počátku roku 2014. Předmětem licenčního poplatku hrazeného AAG je tak mimo jiné úhrada za toto obohacené duševní vlastnictví vytvořené v roce 2014.
12. Žalobce zdůraznil, že samotné určení licenčního poplatku ve výši 5 % proběhlo v souladu se zásadami tržního odstupu, neboť 5% sazba licenčního poplatku byla určena na základě srovnávací analýzy vypracované nezávislou společností Quanter Global GmbH v roce 2013. Dále uvedl, že rok 2014 byl prvním rokem zavedení modelu AMMtec, jednalo se tedy o rok tzv. náběhový. Při kalkulaci licenčních poplatků bylo zohledněno to, že (historické) duševní vlastnictví žalobce bude postupně ztrácet na významu (resp. zastarávat) a naopak z důvodu potřeby inovací či úplného nahrazení tohoto (historického) duševního vlastnictví bude narůstat význam nového (obohaceného) duševního vlastnictví AAG. V roce 2014 žalobce disponoval svým historickým duševním vlastnictvím, které bylo z velké části použitelné, nicméně už muselo být aktualizováno. V této souvislosti odkázal na detaily projektů „Product care ACZ“ a „Product support development ACZ“. V roce 2014 byl podíl takových aktualizací relativně nižší (stále bylo možné využívat původní duševní vlastnictví žalobce), proto byl konečný licenční poplatek hrazen (po zápočtu) ve výši 0,83 % z realizovaných tržeb. To dle žalobce zároveň dokládá, že se výše licenčního poplatku počítá skutečně ze souvisejících tržeb (tržby z prodeje těžké hutnící techniky, které byly dosaženy z výroby takové techniky, která byla vyrobena s využitím jak původního, tak obohaceného duševního vlastnictví). Tj. dané tržby tvořící základ pro výpočet licenčního poplatku byly dosaženy díky užití daného duševního vlastnictví poskytnutého AAG.

13. Vzhledem k tomu, že licenční poplatek je mimo jiné odměnou za společností AAG vykonávané funkce a nesená rizika, žalobce dále odkázal na *funkční a rizikovou analýzu*, která je detailně sepsána v dokumentu Model AMMTec Poskytování služeb smluvního výzkumu a vývoje: Funkční a riziková analýza. Právě rozložení funkcí a rizik považuje žalobce za hlavní otázkou celého sporu. Společnost AAG vykonává řízení výzkumu a vývoje pro celou skupinu Ammann a zajišťuje pro ni také řízení předvývojových činností. AAG rovněž řídí veškeré výzkumné a vývojové činnosti v rámci skupiny jakožto „mozek“ těchto činností tím, že tyto činnosti financuje a poskytuje licence na užívání duševního vlastnictví skupiny a zároveň zajišťuje, aby skupina získala maximální možný přínos ze svého duševního vlastnictví jako celku. Na druhé straně, místní výrobní závody nacházející se v různých státech (jako například žalobce) provádějí výzkumné a vývojové činnosti na základě pokynů od AAG a za tyto jejich činnosti je jim poskytována tržně obvyklá odměna. Tyto místní výrobní závody nečiní žádná související rozhodnutí ani nefinancují takové výzkumné a vývojové činnosti a nenesou rizika s tímto spojená, což je dle žalobce naprosto klíčové. Jedná se především o riziko neúspěšného výzkumu a vývoje, riziko zvýšených nákladů na výzkum a vývoj, investiční riziko výzkumu a vývoje a také riziko související s porušováním souvisejících vlastnických práv skupiny Ammann.
14. Společnost AAG je tedy tou stranou transakce, která vykonává hodnototvorné funkce, nese významná rizika a využívá hodnotná aktiva. Za výkon funkcí, nesení rizik a využití aktiv jí náleží tržně obvyklá odměna ve formě licenčního poplatku.
15. Žalobce v průběhu daňového řízení popsal také *ekonomický dopad zavedení modelu AMMTec*, žalovaný se však touto argumentací vůbec nezabýval, respektive uvedl k ní nesprávné skutečnosti (v bodě 173 napadeného rozhodnutí). Žalobce proto v žalobě popsal, v čem spatřuje ekonomický přínos modelu AMMTec v roce 2014.
16. V roce 2013 měl žalobce možnost volby. Buď si ponechat historicky vytvořené dušení vlastnictví týkající se pouze těžké hutní techniky, nést náklady na jeho kontinuální výzkum a vývoj (úspěšný i neúspěšný) a neplatit licenční poplatky. Nebo využít centralizaci duševního vlastnictví u AAG a zbavit se tak rizika souvisejícího s dalším rozvojem a ochranou duševního vlastnictví, přičemž cenou za tento přístup jsou licenční poplatky, které jsou však hrazeny až ve vazbě na skutečně realizované tržby. Žalobci se v daném okamžiku jevila druhá varianta jako racionálnější a ekonomicky výhodnější.
17. V roce 2014 pak žalobce vynaložil vývojové náklady ve výši přibližně 60 mil. Kč. Tyto náklady následně přenesl na AAG, a to v rámci vyúčtování odměny za poskytování smluvního výzkumu a vývoje, která je stanovena metodou nákladů a přírážky. Takto vynaložené náklady jsou tedy navýšeny o ziskovou přírážku, a žalobce tak má pokryty nejen náklady na výzkum a vývoj, ale realizuje také zisk. Na druhou stranu musel uhradit licenční poplatky za využití duševního vlastnictví patřícího AAG. Dále měl žalobce realizovat výnos v podobě licenčního poplatku za poskytnutí svého duševního vlastnictví společnosti AAG na základě exkluzivní licence. Tyto licenční poplatky byly vzájemně započteny, žalobce tak nakonec uhradil licenční poplatky za využití duševního vlastnictví AAG ve vztahu k těžké hutní technice ve výši 12,3 mil. Kč.
18. V roce 2014 žalobce vykázal celkem náklady na výzkum a vývoj ve výši 60,4 milionu Kč a na AAG přefakturoval celkem 61,8 milionu Kč (tedy vývojové náklady v plné výši a částečně navýšené o ziskovou přírážku). Vývojové náklady ve výši 60,4 milionu Kč tak

byly plně kryty výnosem realizovaným od AAG. Dále žalobce vykázal náklady na licenční poplatky ve výši necelých 14 milionu Kč (včetně licenčního poplatku za středně těžkou hutní techniku, které však nejsou předmětem sporu). Celkem tak žalobce nesl náklady související s duševním vlastnictvím k těžké hutní technice ve výši 12,5 milionu Kč. Bez modelu AMMtec by žalobce nesl náklady související s duševním vlastnictvím ve výši 60,4 milionu Kč. V kontrolovaném zdaňovacím období je tak pro žalobce skutečnost, že je součástí modelu AMMtec, výhodnější o 47,9 milionu Kč. Žalobce tedy zavedením modelu AMMtec realizoval nesporný ekonomický benefit, který však žalovaný zcela ignoruje.

19. Žalobce dále uplatnil námitky k jednotlivým **pochybnostem žalovaného** vyjádřeným v napadeném rozhodnutí. Konstatoval, že žalovaný posoudil licenční poplatek hrazený AAG jako daňově neuznatelný náklad z následujících důvodů: a) není mu jasné, co bylo předmětem licencovaného know-how; b) není mu jasné, kdy došlo k převodu tohoto licencovaného know-how a c) neexistuje dostatečná provázanost mezi poskytnutým know-how a výnosy žalobce v roce 2014.
20. K *předmětu licenčních smluv* žalovaný uvedl, že je nejasný a nedostatečně definovaný. Podle žalobce jde ale o přehnaný formalismus. Licenční smlouvy uzavřené mezi ním a AAG, jakožto společností ze skupiny Ammann, jsou smlouvy uzavřené mezi spojenými osobami. Mezi oběma smluvními stranami je zcela zřejmé, jaké duševní vlastnictví (ať už registrované či neregistrované) je předmětem konkrétní smlouvy. Ani do budoucna nelze očekávat jakékoliv zpochybnění předmětu smlouvy kteroukoliv smluvní stranou. Skupina Ammann představuje „rodinnou firmu“, kde se koncoví společníci (fyzické osoby) aktivně podílejí na řízení celé skupiny. Na předmět licenčních smluv tedy nejsou kladeny takové nároky, jako v případě uzavření smlouvy s nespojenou osobou (mimo skupinu Ammann). Předmět smluv tak možná není definován zcela precizně z pohledu třetí strany, nicméně mezi smluvními stranami není jakákoliv pochybnost o tom, o jaké duševní vlastnictví se jedná.
21. Navíc neregistrovanou část duševního vlastnictví je těžké formálně popsat, resp. smluvně definovat. Žalobce vzhledem k rozsáhlosti neregistrovaného duševního vlastnictví opakovaně v průběhu daňového řízení nabízel správci daně i žalovanému nahlédnutí do jeho systémů, kde by mu předložil a vysvětlil související podklady. K tomu žalovaný v bodě 86 napadeného rozhodnutí uvedl, že *„takové nahlédnutí do systémů daňového subjektu by vzhledem ke komplexitě dané záležitosti nevedlo k získání důkazních prostředků. Pouhým nahlédnutím do systémů by jistě nebylo možné získat řádnou představu o tom, na co je nahlíženo, jak velká část tvrzeňého duševního vlastnictví je nahlížením pokryta, zda se vůbec jedná o duševní vlastnictví, kdy dané duševní vlastnictví vzniklo, v čím majetku duševní vlastnictví je (resp. bylo v roce 2014), toto nahlížení by jen těžko mohlo být řádně a dostatečně zdokumentováno, apod.“*
22. Podle žalobce je citovaný závěr žalovaného nesprávný. Žalobce k tomu namítl, že duševní vlastnictví (know-how k výrobě těžké hutní techniky) spočívá především v technické dokumentaci ve formě výkresů, popisů, změnové dokumentaci apod., která čítá tisíce stránek (například jen v roce 2014 bylo vytvořeno 1912 výkresů a stejný počet modelů z jednoho CAD softwaru, přičemž žalobce vytváří technickou dokumentaci ve dvou CAD softwarech). Veškeré tyto podklady jsou uloženy v elektronické podobě na serverech skupiny Ammann. V případě nahlédnutí do těchto serverů by správce daně zjistil, kdo daný výkres vytvořil, datum jeho vytvoření a identifikaci vlastníka tohoto

know-how. Žalobce nezná žádný jiný způsob, jak žalovanému doložit existenci celého know-how k těžké hutnící technice. Ostatně žalovaný ani žalobci žádný způsob prokázání duševního vlastnictví nenavrhnul.

23. Žalobce demonstroval žalovanému příklady konkrétního know-how (duševního vlastnictví) a jeho proměnu pod vedením AAG, a to na několika technických výkresech, které žalovanému předložil a písemně i ústně v rámci jednání vysvětlil. Žalobce přitom nabyl dojem, že žalovaný je s takovou formou prokázání duševního vlastnictví a jeho změn pod vedením AAG ztotožněný – i proto je závěr žalovaného pro žalobce tolik překvapivý.
24. Žalovaný dále zpochybňuje to, zda AAG vůbec nějakým vlastním historickým duševním vlastnictvím k těžké hutnící technice disponovala. Společnost AAG ale v odpovědi na mezinárodní výměnu informací poskytla českému správci daně seznam patentů k těžkým hutnícím strojům, které v roce 2014 vlastnila, a popis know-how k těžké hutnící technice. Z toho jasně vyplývá, že AAG disponovala celou řadou vlastního know-how (a jiných druhů nehmotného majetku), který se vztahoval k těžké hutnící technice a díky kterému byla schopna sama stroje vyrábět.
25. Podle žalovaného žalobce dále neprokázal, *kdy došlo k převodu licencovaného know-how*, tj. že licenční smlouvy byly implementovány k datu 1. 1. 2014. Tento svůj závěr opírá o to, že Licenční smlouva i Dodatek byly podepsány dne 29. 8. 2014. Žalovaný považuje za nepravděpodobné, že by k implementaci modelu AMMtec mohlo dojít pouhou ústní dohodou.
26. Žalobce k tomu uvedl, že mezi ním a společností AAG probíhala již od roku 2013 jednání, jejichž výsledkem bylo nastavení vzájemné spolupráce a principů jejího fungování při zavedení modelu AMMtec. Výsledkem těchto jednání bylo uzavření ústní dohody ohledně užívání duševního vlastnictví k těžkým hutnícím strojům dne 1. 1. 2014. Tuto ústní dohodu smluvní strany písemně stvrdily, a to uzavřením Licenční smlouvy ve znění Dodatku. Ostatně samotná Licenční smlouva a její Dodatek dávají jednoznačně najevo vůli smluvních stran upravit smluvní vztahy zpětně k datu 1. 1. 2014. Obě dohody tedy pouze formálně zachycují předchozí ústní dohodu smluvních stran. Dále prokazují implementaci modelu AMMtec také vystavené faktury a veškeré související podklady v účetnictví žalobce (veškeré náklady na vývojové činnosti byly za celý rok 2014 přefakturovány na AAG). Ve prospěch účinnosti modelu AMMtec od počátku roku 2014 svědčí také skutečnost, že srovnávací analýza vypracovaná nezávislou poradenskou společností Quanter Global GmbH, na základě které byla stanovena sazba licenčního poplatku ve výši 5 %, byla vypracována 26. 10. 2013. V neposlední řadě prokazují implementaci modelu AMMtec k datu 1. 1. 2014 také vyjádření pana ing. K. a svědecká výpověď pana H. Zároveň si žalovaný vyžádal podklad, který by prokazoval, že došlo k přefakturaci všech nákladů na vývojovou činnost za rok 2014 (tento přehled zaúčtovaných položek na vybrané nákladové účty, které jsou přefakturovány na AAG, obdržel). Vzhledem k tomu se žalobce domníval, že v rámci jednání u žalovaného datum implementace modelu AMMtec prokázal.
27. Žalovaný poukázal také na skutečnost, že objednávka vývojových prací (purchase order/contract) je datována 10. 12. 2014 a nejde o objednávku vystavenou předem, tj. před počátkem poskytování předmětných služeb. Dle žalovaného samotný název, který obsahuje slovo contract (tj. smlouva), a skutečnost, že obsahuje řadu ustanovení

typických spíše pro smlouvy, znamená, že objednávka nebyla krytá dostatečným smluvním rámcem.

28. Žalobce k tomu namítl, že projekty výzkumu a vývoje byly zadávány a objednávány postupně v průběhu roku 2014, ale k jejich formalizaci ve formě objednávky došlo až ke konci roku 2014, přičemž nebylo třeba dodatečné korekce fakturované částky. Žalobce přenáší náklady na výzkum a vývoj na AAG metodou nákladů a přírážky. Tato metoda funguje nejčastěji tak, že jsou náklady hrazeny jednou společností v průběhu celého roku a ke konečnému vyúčtování dochází až na konci roku, přičemž se tato přefakturační běžně provádí pouze na základě jednoho účetního dokladu. Žalovaný tak v podstatě rozporuje postup, který je v praxi zcela běžný, navíc není nijak v rozporu s uzavřenými licenčními smlouvami nebo modelem AMMtec. Dále se výpočtem fakturované částky žalobce nezabývá, protože výši fakturované částky žalovaný nerozporuje.
29. Žalobce nesouhlasí ani s tím, jak žalovaný interpretoval článek 5.2 Rámcové dokumentace. Podle žalovaného „*Rámcová dokumentace uvádí jako datum schválení centralizace duševního vlastnictví, zcela přesně řečeno tedy jako datum svého schválení znovu pozdější datum, a to 28. 10. 2014*“. Podle žalobce je tato interpretace žalovaného vytržena z kontextu, neboť Rámcová dokumentace v článku 5.2 uvádí, že ona sama, tedy jako dokument, nikoli jako model AMMtec, vstupuje v platnost 28. 10. 2014. Jedná se tak o datum, kdy došlo k formalizaci již dříve uzavřených ústních dohod, nikoli o datum počátku fungování samotného modelu AMMtec.
30. Žalovaný dále dovozuje a negativně hodnotí, že předmět duševního vlastnictví nebyl předán. Žalobce k tomu namítl, že vzhledem k předmětu duševního vlastnictví skutečně nedošlo a ani nemohlo dojít k jeho fyzickému předání. Došlo však ke změně osob oprávněných k přístupu na konkrétní složku, kde je licencované know-how uloženo (jedná se o systémy CAD). Většina serverů s know-how celé skupiny Ammann je uložena ve Švýcarsku. Po zavedení modelu AMMtec má pouze AAG přístup ke všem serverům, na kterých jsou průběžně ukládány výsledky inovativní a vývojové činnosti. A pouze AAG schvaluje přístupy konkrétním pracovníkům žalobce k jednotlivým projektům uloženým na těchto serverech,
31. K *souvislosti nákladů s výnosy* žalobce konstatoval, že žalovaný nezpochybňuje model AMMtec jako takový, pouze se domnívá, že nově vytvořené technologie v rámci modelu AMMtec se nemohou promítnout do výnosů žalobce v roce 2014. Žalobce s tímto závěrem nesouhlasí. Odkázal na definici licenčního poplatku uvedenou v zákoně o daních z příjmů, která podle jeho názoru obsahuje platbu za možnost (nikoliv nutnost) užívat licencované duševní vlastnictví. Ani žádný jiný právní předpis nepodporuje závěr žalovaného, že daňová uznatelnost nákladu na licenční poplatky je odvislá od toho, zda se licencované know-how promítá do prodaných výrobků stejného zdaňovacího období.
32. Proto, aby byl licenční poplatek daňově uznatelný, musí sloužit k dosažení, udržení a zajištění zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (a dále být v souladu s cenami obvyklými dle § 23 odst. 7 téhož zákona, splnění této podmínky ale žalovaný nijak nezpochybňuje). Žalobce odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu k naplnění podmínek daňové uznatelnosti nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Zdůraznil, že podle této judikatury se náklad nemusí promítnout okamžitě do výnosů příslušného zdaňovacího období, aby byl náklad posouzen jako daňově uznatelný. Rozhodující je, že náklady jsou vynaloženy za účelem generování

budoucích zisků. Tato podmínka je v případě žalobce splněna, neboť licenční poplatky hradí, aby mohl vyrábět a prodávat těžkou hutní techniku.

33. Žalobce odkázal také na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 105/2017 – 54, ve věci OPENCARD, podle nějž může daňový subjekt, který vytvoří konkrétní nehmotný majetek, za tento stejný nehmotný majetek následně hradit licenční poplatky, pokud by bez úhrady těchto licenčních poplatků nemohl generovat zdanitelné příjmy. Nejvyšší správní soud zde odmítl názor správce daně, že by pouze z titulu převodu vlastnictví k software nešlo uznat posléze hrazený licenční poplatek jako daňově uznatelný náklad. Dle názoru žalobce je v dané věci rozhodující vazba na to, že bez úhrady licenčního poplatku by daňový subjekt nebyl schopen generovat zdanitelné výnosy. To je i případ žalobce, který by bez úhrady licenčního poplatku AAG nemohl být konkurenceschopný a tudíž prodávat výrobky v oblasti těžké hutní techniky.
34. Žalobce tedy nesouhlasí s názorem žalovaného, že licenční poplatek může představovat daňově uznatelný náklad pouze v případě, že se vztahuje k těžké hutní technice vyráběné a prodané v roce 2014. Nicméně i pokud by tento názor žalovaného obstál, žalobce se domnívá, že předložil dostatek důkazních prostředků, kterými vazbu mezi hrazeným licenčním poplatkem a vyráběnou těžkou hutní technikou prokázal.
35. Podle žalobce se totiž licenční poplatek vztahuje k obohacenému duševnímu vlastnictví, které AAG vytváří na základě obohacení původního (historického) duševního vlastnictví žalobce a svého. Toto obohacení představuje veškerou vývojovou činnost žalobce, kterou uskutečnil po 1. 1. 2014, a to na základě zadání a objednání ze strany AAG. K pochybnostem žalovaného o způsobilosti daných prací představovat duševní vlastnictví, které by mohlo být předmětem licenčního poplatku dle Doplňkové smlouvy, a o možné míře podílu AAG na těchto pracích, žalobce namítl, že předmětem licence je know-how ve své nejširší podobě. To znamená jakékoliv technické/technologické postupy, inovace apod. ve vztahu k těžké hutní technice, bez kterých nelze konkrétní stroj vyrábět. Žalobce musí v rámci výroby konkrétního stroje reagovat na požadavky zákazníků, odstraňovat příčiny případných poruch, sledovat a testovat nové materiály, technologické postupy apod. Konkrétní produkty je třeba neustále vylepšovat a inovovat. Tento kontinuální vývojářský proces nemusí mít (a v praxi většinou ani nemá) výstup v podobě nového patentovaného stroje. V souhrnu ale představuje každá dílčí technologická změna přidané know-how k původnímu know-how, bez kterého nelze další výrobu realizovat. Žalobci není jasné, o co žalovaný opírá svůj závěr, podle nějž vývojové práce nemohou vést ke vzniku licencovaného duševního vlastnictví.
36. Žalobce také zdůraznil, že od počátku roku 2014 se na základě ústní dohody stává AAG vlastníkem vzniklého know-how už okamžikem jeho vytvoření. Skutečnost, že přefakturace vynaložených nákladů proběhla až ke konci roku, nemá na otázku vzniku duševního vlastnictví a určení jeho vlastníka žádný vliv. Jednorázová přefakturace nákladů na AAG byla pouze účetní operací, neboť od počátku bylo jasné, že tyto náklady jdou k tíži AAG. Jedná se o běžný postup mezi spojenými osobami.
37. K pochybnostem žalovaného o tom, zda se výsledky výzkumu a vývoje provedeného v roce 2014 promítly ve výrobcích prodávaných žalobcem v témže roce, žalobce konstatoval, že obecně jsou projekty výzkumu a vývoje prováděny mnoho let, než je možné je využít v sériové výrobě. Zároveň ovšem poukázal i na několik konkrétních

projektů týkajících se již existující techniky a představujících provozní vylepšení, která bylo možné implementovat ihned.

38. Jednalo se například o projekty pod položkami Product care ACZ a Product support development ACZ. Tyto výzkumné a vývojové projekty se týkaly přímo původní techniky, která byla vyvinuta žalobcem (tedy před rokem 2014). Z celkové částky vynaložené žalobcem v roce 2014 na výzkum a vývoj bylo cca 71 % vynaloženo v přímé souvislosti se stroji, které historicky vyvinul, vyráběl a nadále prodával žalobce.
39. Rozpad činností ve vztahu k těmto projektům obsahuje Kniha změn. Žalovaný ve svém hodnocení těchto položek uvedl, že nemá bližší podklady ohledně toho, co bylo jejich obsahem, a že není zřejmé, zda suma prací na obou těchto projektech představuje plný rozsah prací dle Knihy změn. S tím žalobce nesouhlasí. Kniha změn dle něj uvádí detailní popis jednotlivých činností, které se skutečně vztahují k projektům Product care ACZ a Product support development ACZ. Většina nákladů za vývojové práce se tedy vztahovala k těmto projektům, které se týkají strojů prodávaných v roce 2014. Uvedenou skutečnost potvrdily i výpovědi pana H. a pana K., žalovaný přitom jejich výpovědi nijak nezpochybnil. Žalobce rozporuje také tvrzení žalovaného, že z Knihy změn nevyplývá žádné seznamitelné zapojení AAG. Kniha změn popisuje veškeré vývojové činnosti prováděné u žalobce v roce 2014, tyto činnosti byly hrazeny AAG, daná společnost také vystupovala jako nositel strategie a osoba zodpovědná za řízení a rozhodování ve vztahu k vývojové činnosti. Vývojovou činnost na původním (historickém) know-how žalobce nicméně nadále provádí jeho zaměstnanci. Žalobce proto považuje argumentaci žalovaného za nelogickou.
40. Žalobce dále poukázal na příklady duševního vlastnictví vytvořeného AAG, které žalobce ve svých výrobcích v roce 2014 implementoval. Jedním takovým příkladem je koncept Solid Power, vyvinutý a hrazený AAG, který byl v rámci modelu AMMtec poskytnut žalobci, aby ho ekonomicky využil a zakomponoval ho do své produkce. Aplikace uvedeného konceptu do produktů žalobce vyráběných v roce 2014 vyplývá z odpovědi na mezinárodní dožádání, ve které byl koncept i jeho význam detailně popsán. Stejně tak byl ze Švýcarska přinesen koncept ACE, který byl rovněž přítomen již ve strojích vyrobených a prodaných žalobcem v roce 2014. Tvrzení žalovaného, že žalobce neprokázal promítnutí tohoto vývoje do výnosnosti strojů vyrobených v roce 2014, tak je nesprávné. Navíc je irelevantní, neboť spor je veden o samotnou oprávněnost licenčního poplatku, kvůli vazbě licenčního poplatku a výnosů generovaných žalobcem v roce 2014. Právě přítomnost těchto konceptů ve strojích vyrobených a prodaných žalobcem v roce 2014 jasně prokazuje, že žalobce v roce 2014 využil duševní vlastnictví AAG, byť jen v části produkce.
41. Dalším příkladem je vývoj stroje s původním označením ASC 70, na němž žalobce také demonstroval fungování modelu AMMtec. Vývoj tohoto stroje byl řízen a financován žalobcem před rokem 2014. V roce 2014 již uvedený stroj neodpovídal požadavkům trhu a legislativy. Z tohoto důvodu byl zahájen (již pod vedením a za finanční prostředky AAG) projekt s označením ASC Platform B T4f/T3, který měl vyřešit především nesoulad modelu ASC 70 s emisními normami. Tento projekt byl následně ukončen a nahrazen projektem s označením ARS 70 – Tier 4 Final – B platform. Licenční poplatek je v případě stroje ASC 70 hrazen především za zdokonalování původního duševního vlastnictví týkajícího se tohoto stroje. Skutečnost, že nový projekt ARS 70 byl zahájen až v dalších letech, nemá s daňovou uznatelností licenčních poplatků roku 2014 žádnou

souvislost, stejně jako fakt, že projekt ASC 70 byl v dalších letech ukončen. Tento příklad naopak jasně demonstruje převzetí rizik a nákladů ze strany AAG. Stroje ASC 70 a ARS 70 mají velmi mnoho společného a výzkum a vývoj, který byl proveden na stroji ASC 70 (původní stroj), byl částečně využit i ve stroji ARS 70 (nový stroj). Jak vyplývá z předloženého přehledu změn provedených v roce 2014, stroj ASC 70 byl předmětem mnoha projektů, a byl tak v roce 2014 zdokonalován, přičemž tento vývoj hradil AAG (zatímco tržby z prodeje stroje ASC 70 realizoval žalobce). Žalovaný pouze poukázal na závěr správce daně, že se „*tento výrobek se prodával v roce 2014 v původním stavu, bez obohacení*“. Uvedené tvrzení je tedy dle žalobce nepravdivé.

42. Žalobce kromě toho žalovanému během jednání konaného v rámci odvolacího řízení vysvětlil, jak je možné pomocí detailů uvedených v technickém výkresu identifikovat, že se jedná o duševní vlastnictví obohacené ze strany AAG (označení Ammann Switzerland Inc. v levém dolním rohu, datum změny po 1. 1. 2014). Žalobce předložil jako příklad výkres bočnice, který vznikl před rokem 2014, a dále výkres, který již vyobrazuje obohacené duševní vlastnictví patřící AAG. Žalobce dále předložil výkres směrového světla, který vznikl před rokem 2014 (výkres 18885), a výkres, který již vyobrazuje obohacené duševní vlastnictví patřící AAG provedené v roce 2014 (18885_C). Obohacení spočívá ve změně umístění směrového světla, kdy se měnila poloha vrtání otvoru do kapoty z důvodu lepšího vedení elektrického kabelu, který je otvorem protažen a jsou jím zapojena směrová světla v zadní části stroje. Žalovaný k tomu v napadeném rozhodnutí uvedl, že neví, co obsahuje výkres B. Žalobce proto přiložil k žalobě výkres B (který mohl předložit již v odvolacím řízení, kdyby mu zde žalovaný sdělil své pochybnosti) a konstatoval, že obsahuje oproti výkresu A změnu v posunu otvoru vrtání do kapoty.
43. K pochybnostem žalovaného o míře podílu AAG na vývojové činnosti žalobce dále namítl, že žalovaný zjevně nepochopil funkci AAG v rámci modelu AMMtec. Žalobce nikdy netvrdil, že by jeho zaměstnanci nevykonávali vývojovou činnost po 1. 1. 2014. Změnil se však subjekt, který tuto činnost dopředu schvaluje, řídí a financuje. Žalobce v této souvislosti blíže popsal, jak v praxi probíhá výroba nového stroje. K jeho financování odkázal na vzor elektronického schvalovacího procesu, tzv. Group Workflows. Žalovaný k tomuto důkazu uvedl, že neprokazuje reálný funkční význam činnosti AAG, s čímž žalobce nesouhlasí. Podle jeho názoru naopak prokazuje, že vývojové práce zadává a řídí AAG. Správci daně byly v průběhu daňové kontroly předloženy také důkazní prostředky, které tento schvalovací proces a jeho jednotlivé fáze detailně popisují a pod kterými jsou podepsané zodpovědné osoby.
44. AAG provádí rovněž strategické rozhodování o budoucím směrování vývoje know-how, jeho specializovaná oddělení sledují budoucí technologické trendy v oblasti výrobků a rozhoduje a zajišťuje jejich vývoj v rámci skupiny Ammann. AAG zároveň rozhoduje, který konkrétní vývojový tým se bude zabývat konkrétním zadáním na vývoj nového know-how, které může představovat rozšíření již stávajícího know-how, anebo know-how zcela nové, do té doby nevyužívané. Vývojová činnost, případně technická podpora se může uskutečňovat také napříč jednotlivými společnostmi skupiny Ammann, neboť např. vývojové středisko žalobce poskytuje technickou a vývojovou podporu pro indickou společnost skupiny Ammann. Německé vývojové středisko se podílí na vývoji know-how, které bude využito při výrobě strojů u žalobce určených pro německý trh apod.

45. Uvedené skutečnosti potvrdili ve svých výpovědích jak pan H., tak pan K. Pokud žalovaný z výpovědi pana H. vyvozuje, že zapojení AAG je minimální, pak ji dezinterpretuje.
46. Žalovaný zpochybnil také skutečnost, že riziko za neúspěšný výzkum a vývoj po zavedení modelu AMMtec nese AAG. Žalobce k tomu namítl, že pokud veškeré náklady na vědu a výzkum přefakturovává na AAG, pak AAG nese riziko neúspěšného výzkumu. Jestliže se ukáže, že výzkum a vývoj například konkrétního stroje nevedl k úspěšnému řešení a takový stroj nebude možné za ekonomicky racionálních podmínek vyrábět, veškeré náklady na neúspěšný výzkum a vývoj nese AAG. Žalobce dodal, že takové nastavení je v souladu s principem tržního odstupu. Žalobce žádá strategická rozhodnutí v oblasti výzkumu a vývoje nečiní, nemůže tak ani čelit souvisejícím rizikům. Žalobce pouze hradí licenční poplatky, a to navíc pouze z tržeb, které skutečně realizuje, nikoli průběžně vynakládané náklady na výzkum a vývoj. Ostatně pan Kaláb na příkladu konkrétních vývojových činností na strojích ASC 70 a ARS 70 popsal, jak muselo dojít k zastavení vývoje nového prototypu tohoto stroje z důvodu prasknutí rámu. Veškeré náklady na tento vývoj přitom nesla AAG.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

47. Žalovaný ve vyjádření k žalobě konstatoval, že okolnosti sporného licenčního poplatku upravuje především Doplnková smlouva, která ale neobsahuje výslovné ustanovení o účinnosti k 1. 1. 2014. Dále uvedl, že textace Licenční smlouvy, resp. Doplnkové smlouvy je co do vymezení předmětu licenčních poplatků značně neurčitá. Žalobce ani řádně nedoložil formální aspekty poskytnutí oprávnění k užití. Jako stěžejní složku řešeného duševního vlastnictví přitom vnímá neregistrované duševní vlastnictví, k jehož dodatečné identifikaci však nelze využít veřejně přístupných registrů.
48. K tvrzení žalobce, že nabízel správci daně k odstranění pochybností „*nahlédnutí do jeho systémů*“, žalovaný uvedl, že vzhledem ke komplexitě dané záležitosti by takové nahlédnutí do systémů žalobce zjevně nevedlo k získání použitelných důkazních prostředků. Žalobce naopak v průběhu daňového řízení mohl sám předložit takové podklady exportované z jeho systémů, které by byly hmatatelnou formou nabízeného nahlédnutí, a to v rozsahu ještě zpracovatelném, a přitom dostatečně rozsáhlém s ohledem na vazbu řešeného licenčního poplatku k podstatné části výrobní činnosti žalobce (těžká hutní technika).
49. Společnost AAG dle žalovaného udělila žalobci právo zdarma užívat své stávající (přičemž je otázka, zda reálně existující) technologie s vazbou na těžkou hutní techniku a nevýlučné právo k užití nové licencované technologie. Tedy právě té technologie (duševního vlastnictví), která by měla vznikat v rámci nového modelu AMMtec, včetně rozvoje původního duševního vlastnictví Ammann ČR. Sporný licenční poplatek se tedy zjevně týká právě této nově, v rámci modelu AMMtec vyvíjené technologie.
50. Žalovaný se také vyjádřil k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Zdůraznil, že dokazování v jeho průběhu není založeno na vyšetřovací zásadě, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Současně není povinností správce daně poučovat daňový subjekt o tom, jakými konkrétními důkazními prostředky má prokazovat svá tvrzení, ani opakovaně vyzývat daňový subjekt k prokázání

totožných skutečností. Opačný výklad by vedl k nekonečnému dialogu mezi správcem daně a daňovým subjektem.

51. Správce daně a žalovaný prokázali své důvodné pochybnosti o daňové uznatelnosti sporného licenčního poplatku. Důkazní prostředky předložené žalobcem tyto důvodné pochybnosti neodstranily, naopak je ještě prohloubily. Nejednalo se o relevantní důkazní prostředky ve vztahu k řešenému nákladu za sporný licenční poplatek v předmětném zdaňovacím období. Žalobce zároveň nemohl z ústního jednání konaného dne 11. 2. 2022 nabýt dojmu, že žalovaný uznává náklad na sporný licenční poplatek jako daňově účinný náklad. Žalovaný opakovaně deklaroval, že žalobce svá tvrzení dosud neprokázal, ale že mu nic nebrání předložit další důkazní prostředky, kterými by prokázal ovlivnění výnosů z prodeje těžké hutní techniky v roce 2014 duševním vlastnictvím AAG. Byl to žalobce, kdo přislíbil doložení dalších podkladů. Žalovaný proto navrhl krajskému soudu, aby nevyhověl návrhu žalobce na doplnění dokazování v soudním řízení.
52. K ekonomickému dopadu modelu AMMtec na hospodaření žalobce žalovaný uvedl následující. Vyjádření žalobce ohledně ekonomické výhodnosti modelu AMMtec zůstávají pouze v rovině obecného tvrzení, neboť žalobce v daňovém řízení nepředložil podklady, které by srovnaly jeho aktuální (tehdejší) ekonomickou pozici s hypotetickou ekonomickou pozicí bez implementace modelu AMMtec. Z provedeného dokazování nadto nevyplývá, že by v oblasti těžké hutní techniky došlo od 1. 1. 2014 k jakékoliv významnější věcné změně. I nadále je výzkum a vývoj těžké hutní techniky v plné věcné režii žalobce. Možnost ingerence ze strany ostatních společností ve skupině Ammann, resp. prostřednictvím mateřské společnosti, přitom nepochybně existovala i před 1. 1. 2013. Skupina společností má jistě právo i možnost optimalizovat své fungování, ovšem z pohledu hospodářského výsledku žalobce lze konstatovat, že nedošlo k žádnému zlepšení, jelikož žalobce je naopak od roku 2015 do roku 2020 ztrátový.
53. Žalovaný zdůraznil, že nezakládá právní názor o daňové neuznatelnosti předmětného licenčního poplatku na závěrech o celkové nevýhodnosti modelu AMMtec pro žalobce. Uvedený názor stojí na tom, že licenční poplatek je možné hradit pouze z tržeb zásadně ovlivněných (v ideálním případě plně a výlučně podmíněných) licencovaným duševním vlastnictvím. V daném případě tedy duševním vlastnictvím vzniklým v rámci modelu AMMtec, ke kterému žalobce obdržel právo na jeho užití od AAG. Žalovaný přitom považuje centralizaci duševního vlastnictví ve skupině podniků za jednu z legitimních možností jeho správy. Avšak s tím, že dochází k časovému zpoždění mezi vynaložením nákladů na výzkumně vývojové práce a promítnutím jejich výsledků do výroby, resp. do výnosů za vyrobené výrobky. Žalovaný tedy nepochybuje, že přinejmenším část nákladů výzkumu a vývoje, které AAG vynaložila (byly na ni přefakturovány žalobcem), bude v budoucnosti (tj. po roce 2014) oprávněně a v souladu se zákonem generovat jeho zdanitelné výnosy v podobě licenčních poplatků. To ovšem neznamená, že si AAG tyto výnosy může „vybrat“ v jakémkoliv čase a libovolné výši. K reálnému „vykrytí“ nákladů na výzkum a vývoj nesených nově AAG tedy dojde z licenčních poplatků z tržeb v budoucnosti, věcně spjatých s těmito náklady a jimi vytvořeným know-how. Až z pohledu dalších zdaňovacích období následujících po roce 2014 bude možné ekonomicky posoudit (i) zda je přínos know-how opravdu významný, (ii) v jakém poměru nákladů a výnosů oproti stavu před implementací modelu AMMtec se žalobce nachází.
54. Tvrzení žalobce o ekonomickém benefitu ve výši 47,9 mil. Kč je dle žalovaného manipulací čtenáře a známkou hrubé neznalosti ekonomických principů fungování

podnikatelských subjektů v čase. Žalovaný konstatoval, že do kalkulace salda ekonomického dopadu modelu AMMtec za rok 2014 (uváděných 47,9 mil. Kč ve prospěch žalobce) je třeba vztáhnout licenční poplatky též z budoucích tržeb z prodeje strojů ovlivněných předmětnými pracemi roku 2014, což žalobce nečiní. Zároveň ale představuje předmětný licenční poplatek 12,5 mil. Kč licenční poplatek nákladový se započteným licenčním poplatkem výnosovým; žalobce tak posuzuje na straně jedné výši výnosu (přefakturovaných 60,4 mil. Kč) jako takovou a na straně druhé výši nákladu (12,5 mil. Kč) po odečtení výnosu přímo nesouvisejícího s duševním vlastnictvím AAG.

55. Dalšími okolnostmi zpochybňujícími tvrzení žalobce jsou dle žalovaného smluvní rámec implementace modelu AMMtec a jeho načasování. Žalovaný v této souvislosti poukázal na skutečnost, že Licenční smlouva a Doplňková smlouva byly uzavřeny až 29. 8. 2014 a objednávka – smlouva výzkumu je datována 10. 12. 2014. Navíc Rámcová smlouva uvádí jako datum schválení centralizace duševního vlastnictví, tj. jako datum svého schválení pozdější datum, a to 28. 10. 2014. Tvrzení žalobce, že k implementaci modelu AMMtec došlo již k 1. 1. 2014 na základě ústní dohody, žalovaný označuje za účelové a nevěrohodné. Sporný licenční poplatek je tak nesprávný jak po věcné stránce, tak po stránce časové.
56. Ke kalkulaci sporného licenčního poplatku žalovaný uvedl, že míra prokázaného podílu AAG na duševním vlastnictví představujícím východisko pro v roce 2014 vyráběné těžké hutní stroje, je natolik marginální, že neodůvodňuje za rok 2014 úhradu 5% licenčního poplatku. Nejedná se totiž ani o služby výzkumu a vývoje, jejichž daňová uznatelnost by mohla být případně odůvodněna i jinými okolnostmi. Argumentace žalobce o „zápočtu“ z jeho pohledu nákladového licenčního poplatku a výnosového licenčního poplatku není založena na skutkových zjištěních daňových orgánů. Z pohledu tvrzení žalobce o zápočtu, resp. existenci výnosového licenčního poplatku je vnitřně rozporná jeho opakovaná argumentace porovnávající výši fakturace výzkumu a tvrzeného salda ve výši 12,4 milionu Kč sporného licenčního poplatku. Ke srovnání by měl být využit objem nákladového licenčního poplatku, který by takto činil takřka 75 milionů Kč.
57. Závěr žalovaného ohledně výše licenčních poplatků dle článku 1.2.1 Doplňkové smlouvy, v průběhu tzv. phase in periody, je ten, že se nejedná o projev proti sobě jdoucích licenčních poplatků, tj. „započtení“ výnosového poplatku žalobce ve výši 4,17% realizovaných tržeb proti nákladovému poplatku žalobce ve prospěch AAG ve výši 5% realizovaných tržeb. Jedná se o pokus zohlednit skutečnost, že duševní vlastnictví AAG (předmět licenčního poplatku) se implementací modelu AMMtec sjednáním Licenční smlouvy a Doplňkové smlouvy teprve postupně začne vytvářet, posléze implementovat do výroby a konečně se až poté promítne do výnosů daňového subjektu. Ani svědeckou výpověď M. H. nebyl prokázán přesný okamžik implementace modelu AMMtec v roce 2014. Výpověď ani neprokázala jiný případný přínos AAG s dopadem do tržeb žalobce v roce 2014, který by odůvodnil úhradu, resp. daňovou uznatelnost sporného licenčního poplatku tak, jak byl kalkulován z výnosů roku 2014. Rovněž vyjádření Ing. K. neozřejmilo předmět Licenční smlouvy a Doplňkové smlouvy.
58. Žalovaný považuje za protiplnění, které je relevantní z pohledu daňové uznatelnosti sporného licenčního poplatku, nově získané a ve výrobě těžké hutní techniky použité duševní vlastnictví AAG. Na zjištění využití tohoto duševního vlastnictví ve výrobě (a tedy i tržbách) v roce 2014 se daňové orgány zaměřily (přičemž dospěly k závěru o jeho neprokázání). Žalobcovu argumentaci funkční a rizikovou analýzou proto žalovaný

shledal nedůvodnou. Dopadům jakýchkoliv komplikací vyvolaných případným nekvalitním výkonem funkcí nebo nekvalitním řízením rizik převzatých AAG v rámci modelu AMMtec je žalobce nadále vystaven v plné míře. Žalobce je subjektem, jehož výroba bude přímo ovlivněna úspěšností či neúspěšností výzkumu a vývoje.

59. K tvrzení žalobce, že již nemusí vynakládat finanční prostředky na výzkum a vývoj, neboť tyto nese AAG, žalovaný podotkl, že ve skutečnosti žalobce sice nadále nehradí náklady na výzkum a vývoj, ale zároveň podléhá licenčnímu poplatku s věcnou vazbou na výzkum a vývoj, jehož objem se ve výsledku může ukázat jako významně vyšší. Podléhá tedy nákladu, který je v mnohem menší míře pod jeho kontrolou, než by byly přímo vynaložené náklady na výzkum a vývoj.
60. Tvrzení žalobce, že sporný licenční poplatek je rovněž úhradou za společností AAG vykonávané funkce a nesená rizika, je dle žalovaného v rozporu s Licenční smlouvou a Doplňkovou smlouvou.
61. Žalovaný v této souvislosti konstatoval, že licenční poplatek představuje platbu za užití duševního vlastnictví; nejčastěji je výše licenčního poplatku stanovena procentem z výnosů, které s předmětným duševním vlastnictvím souvisí. Naproti tomu cena za poskytnutí služeb je věcně vázána na poskytnutí služeb přínosných pro jejich příjemce a její výše je prakticky vždy stanovena v návaznosti na časovou náročnost, tedy rozsah poskytování daných služeb a míru jejich přínosnosti. Jestliže tedy žalobce tvrdí, že sporný náklad představuje úplatu za společností AAG vykonávané funkce a rizika, pak by výše sporného nákladu, stanovená procentem z výnosů, byla stanovena nesprávně a ekonomicky nelogicky. Důvodem daňové neuznatelnosti sporného licenčního poplatku je tak nesprávné nezohlednění principiálního rozdílu mezi platbou za licenci a platbou za služby, a to, že žalobce nebyl schopen prokázat svá tvrzení v návaznosti na formální rámec modelu AMMtec.
62. Ani z informací získaných mezinárodním dožádáním ze Švýcarska nebyla zjištěna dostatečně přímá a průkazná vazba duševního vlastnictví AAG na výnosy žalobce plynoucí z tržeb z výroby těžké hutnické techniky ve zdaňovacím období roku 2014. Podklady získané ze Švýcarska obsahují množství překrytých ploch černou barvou s uvedením „Redacted by FTA“ a jejich informační hodnota je omezená. Ani žalobce nepředložil tyto materiály bez překrytí, ačkoliv se jedná o materiály od spřízněné osoby.
63. Podle žalovaného navíc platí, že pokud k fakturaci předmětných nákladů na výzkum a vývoj došlo k 31. 12. 2014, pak až k tomuto datu došlo k převodu duševního vlastnictví, které potenciálně vzniklo z přefakturovávaných prací a které potenciálně mohlo být východiskem úhrady sporného licenčního poplatku. Jestliže je sporný licenční poplatek fakturován podle výnosů ze zboží (tvrzeně) vyrobeného s použitím technologií AAG, pak je i sporný licenční poplatek fakturován neoprávněně. Až teprve vlastnické právo, které již daný subjekt má, může být převedeno na jiného, tj. pokud se dosud daný subjekt vlastníkem nestal, nemůže svým právním jednáním s okamžitými účinky s takovým vlastnictvím disponovat. Jestliže k převodu takové technologie došlo fakturací dle faktury výzkumu, vystavené dne 31. 12. 2014, pak jsou úvahy o existenci základu sporného licenčního poplatku v roce 2014 bez dalšího bezpředmětné.
64. Žalovaný se dále vyjádřil k jednotlivým vývojovým činnostem. U projektů Product Care CZ a Product support development ACZ nadále trvá na tom, že nemá k dispozici žádné konkrétní podklady, které by blíže osvětlily, co bylo jejich obsahem. Ze samotné Knihy

změn tato skutečnost nevyplývá. Z Knihy změn nevyplývá ani žádné podstatné zapojení AAG. Pokud se jedná o koncept Solid Power, žalobce neprokázal vývoj tohoto konceptu v roce 2014 a promítnutí jeho vývoje do výnosů ze strojů vyrobených v uvedeném roce. Ve vztahu k softwaru ACE žalovaný uvedl, že tento software vyvinutý před 1. 1. 2014 má žalobce zpřístupněný zdarma. Pokud jde o projekt strojů ASC 70 a ARS 70, žalobce neprokázal, že by v roce 2014 probíhal na tomto projektu výzkum a vývoj. I kdyby ale bylo možné připustit, že nějaký výzkum a vývoj na daném projektu v roce 2014 probíhal, pak zjevně nemohl mít vliv na výroby žalobce v roce 2014 (sériová výroba nového stroje ARS 70 byla zahájena až v roce 2019).

65. V doplnění vyjádření k žalobě žalovaný ve vztahu k žalobcem navrženému důkazu výkresem 18885_B uvedl, že těžiště dokazování má probíhat před správními orgány a není úlohou soudů nahrazovat jejich činnost. Žalobce navrhuje důkaz k prokázání skutečností, které měl prokázat již v průběhu daňového řízení, v jeho předložení v daňovém řízení mu přitom nic nebránilo. Žalovaný se nicméně vyjádřil i k samotnému výkresu. Konstatoval, že žalobce tímto výkresem zřejmě dokládá dílčí úpravu výkresu, podle které se snad mělo ve výrobě postupovat v polovině roku 2014. Žalobce však neosvětlil, jaké části jeho výrobků vyrobených v roce 2014 se tato změna případně měla týkat. Dále v razítku vpravo dole (což je razítko dle norem ČSN) je uvedeno označení žalobce jakožto autora výkresu. Označení ohraničení výkresu ale neodpovídá normám technického výkresu ČSN, tudíž ani označení uvedené vlevo dole („Amman Switzerland Ltd.“) nemá relevanci dle ČSN. Předmětný výkres s datem 2012 je tak označen logem žalobce, přitom nalevo v rámečku je uvedeno „Amman Switzerland Ltd.“. Pokud by měl být jeho vlastníkem AAG, toto nekoresponduje s označením v pravém dolním rámečku. Není tedy průkazné, že v roce 2014 došlo ke změně ve vlastnictví výkresu.

IV. Ústní jednání

66. Během jednání konaného dne 2. 11. 2022 zástupkyně žalobce konstatovala, že skupina Ammann je přední světový dodavatel betonáren a všech strojů souvisejících s výstavbou dopravní infrastruktury. Sídlí ve Švýcarsku a dodnes je vedena na rodinné bázi (příslušníky rodiny Ammann). Žalobce, který je tradičním výrobcem těžké hutní techniky, se stal součástí skupiny v roce 2005. Skupina Ammann dlouho neměla jednotnou koncepci rozvoje know-how, mateřská společnost i jednotlivé dceřiné společnosti prováděly vlastní výzkum a vývoj, což bylo značně neefektivní. Přistoupila proto ke koordinaci rozvoje duševního vlastnictví prostřednictvím modelu AMMtec. Model je založený na centralizaci duševního vlastnictví u mateřské společnosti AAG, která je nově zodpovědná za veškerý výzkum a vývoj v rámci skupiny Ammann. Žalobce tak od 1. 1. 2014 nadále provádí výzkum a vývoj, ale pod vedením a na náklady společnosti AAG. Nenesete tedy riziko neúspěšného vývoje, zato hradí společnosti AAG licenční poplatky. Zástupkyně žalobce dále podrobně popsala, jakým způsobem jsou tyto poplatky kalkulovány a jaké mělo zavedení modelu AMMtec ekonomické dopady na žalobce. Zdůraznila, že výpočet poplatků je prováděn v souladu se zásadou tržního odstupu (což žalovaný ani nerozporuje) a že jeho zavedení bylo pro žalobce ekonomicky výhodné.
67. Zástupkyně žalobce dále shrnula žalobní námítky uplatněné k jednotlivým pochybnostem žalovaného vyjádřeným v napadeném rozhodnutí. K předmětu licenčních smluv uvedla, že neregistrovanou část duševního vlastnictví je

obtížné smluvně přesně definovat, nicméně mezi žalobcem a společností AAG nemohlo být sporu o tom, co je její náplní. Dodala, že v dnešní době know-how není ani zachyceno v papírové podobě, ale je uloženo v elektronické podobě na serverech nacházejících se v zahraničí. Každý rok je rozšířeno o tisíce stránek výkresů, projektové dokumentace, popisů apod. Není tak možné jej kompletně vytisknout a předat správci daně. Žalobce proto správci daně i žalovanému nabídl, že mohou nahlédnout do jeho systémů, což ale správní orgány odmítly. Žalobce také řádně prokázal, že k převodu licencovaného know-how došlo s účinností od 1. 1. 2014. Hovoří o tom všechny účetní zápisy, potvrdily to provedené výpovědi. Skutečnost, že došlo k přefakturování nákladů na vývojové činnosti jednorázově na konci roku, odpovídá běžné praxi. Zástupkyně žalobce polemizovala rovněž se závěrem žalovaného, že nově vytvořené technologie v rámci modelu AMMtec se nemohou promítnout do výnosů žalobce v roce 2014. Žalovaný bagatelizuje význam inovativních prací fakturovaných společností AAG, na které žalobce poukazoval.

68. Ing. P. K., člen představenstva žalobce, doplnil, že v roce 2013 se žalobce nacházel v situaci, kdy musel z důvodu zpřísnění evropských emisních norem vyvinout nové modely jím vyráběných strojů. Čekaly jej tedy velké investice do inovací. Zároveň v tomto období docházelo k přesunům výroby některých modelů mezi jednotlivými součástmi skupiny Ammann. Skupina Ammann musí také vyrábět, z důvodu konkurenceschopnosti, celou produktovou řadu, byť některé výrobky se prodávají v takovém množství, že vývoj nových modelů u nich není rentabilní. Ze všech těchto důvodů byl zaveden model AMMtec. K podpisu Licenční smlouvy a jejího Dodatku došlo až v létě 2014 proto, že skupina Ammann nechtěla dříve zveřejnit informaci o chystaném převodu výroby některých modelů ze Švýcarska. V létě měla skupina Ammann také finanční mítink, na kterém se sešly všechny zúčastněné osoby – což byla vhodná příležitost k podpisu smluv. Účinnost smluv byla ale stanovena k 1. 1. 2014, což bylo již dříve ústně dohodnuto. K podobě, v jaké je zachyceno příslušné know-how, upřesnil, že se dnes nejedná o výkresy, ale o 3D modely v CAD softwaru. Celkový objem dat dosahuje řádově terabajtů, není tak ani možné příslušná data například vypálit na CD.
69. Pověřený pracovník žalovaného především odkázal na obsah napadeného rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Zdůraznil, že je třeba rozlišovat mezi soukromoprávním posouzením určitého právního jednání a jeho projevy v oblasti veřejného práva (zde při posuzování daňové uznatelnosti předmětného licenčního poplatku). Připomněl také, že žalovaný v rámci odvolacího řízení seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu, napadené rozhodnutí tak nemohlo být pro žalobce překvapivé.
70. Soud poté vyhověl důkaznímu návrhu žalobce a provedl důkaz výkresem 18885_B, který stručně okomentoval Ing. K. (soud v obecné rovině souhlasí s žalovaným, že těžiště dokazování má probíhat v daňovém řízení a není úlohou správních soudů nahrazovat činnost finančních orgánů, provedení uvedeného důkazu s tím ale není v rozporu, jedná se o důkaz hrající okrajovou roli v hodnocení věci ze strany soudu). Obecně k vývoji v oblasti techniky vyráběné žalobcem Ing. K. uvedl, že jednotlivé inovace mají zpravidla povahu dílčích změn, které se průběžně promítají do výroby. V daném případě jde o výkres ukazující změnu v uchycení směrového světla na kapotě zeminového stroje. Zástupkyně žalobce k tomu dodala, v reakci na doplnění vyjádření žalovaného, že poukaz žalovaného na normy ČSN je irelevantní.

71. K následnému dotazu soudu zástupkyně žalobce uvedla, že žalobce uplatňoval příslušný licenční poplatek jako náklad podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů i v navazujících zdaňovacích obdobích, ve vztahu k těmto zdaňovacím obdobím ale daňová uznatelnost licenčního poplatku dosud nebyla správcem daně zpochybněna.

V. Posouzení věci krajským soudem

72. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního.
73. Předmětem sporu mezi účastníky řízení je otázka daňové uznatelnosti nákladu na licenční poplatek za těžké hutní stroje ve výši 12 375 826 Kč, který žalobce uhradil společnosti AAG. Podle finančních orgánů žalobce neprokázal, že se jedná o náklad na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
74. Nutno přitom zdůraznit, že ačkoliv žalobce a společnost AAG jsou spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, důvodem doměření daně žalobci nebyl závěr o případném porušení principu tržního odstupu při stanovení výše předmětného licenčního poplatku. Finanční orgány totiž primárně posuzovaly otázku daňové účinnosti sporného nákladu. A protože dospěly k závěru, že daný náklad nespĺňuje ani podmínky stanovené v § 24 odst. 1 cit. zákona, nehodnotily již otázku, zda byl při uvedené transakci mezi spojenými osobami dodržen princip tržního odstupu.
75. Pouze na okraj soud poznamenává, že žalobce neuplatňoval odpočet na podporu výzkumu a vývoje dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Hovoří-li tedy ve svých podáních o výzkumu a vývoji, má na mysli obecný význam těchto pojmů, který je širší než vymezení výzkumu a vývoje užívané pro účely uplatnění odpočtu dle zmiňovaného ustanovení zákona o daních z příjmů. Žalobce takto označuje v podstatě veškeré inovace ve výrobě. Finanční orgány tuto jeho terminologii ve svých rozhodnutích převzaly a pro přehlednost se jí přidrží i soud.
76. Žalobce v podané žalobě předně uplatnil námitky proti průběhu daňového řízení – k vypořádání těchto námitek viz níže *část V.1* rozsudku. Dále podrobně popsal model AMMtec, na jehož základě mu společnost AAG účtovala sporný licenční poplatek – ke shrnutí tohoto popisu viz *část V.2*. Následně žalobce uplatnil námitky k jednotlivým pochybnostem žalovaného týkajícím se daňové uznatelnosti sporného nákladu na licenční poplatek – k těmto námitkám viz *část V.3*.

V.1 Průběh daňového řízení

77. Správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu dne 18. 10. 2017. V průběhu daňové kontroly zaslal žalobci několik výzev k prokázání skutečností a shromáždil celou řadu důkazních prostředků, a to jak důkazních prostředků předložených žalobcem, tak obstaraných přímo správcem daně (kromě jiného také prostřednictvím mezinárodní výměny informací). Výsledná kontrolní zjištění shrnul ve zprávě o daňové kontrole.
78. Žalovaný v odvolacím řízení shrnul své hodnocení důkazních prostředků a svůj právní názor v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se ze dne 22. 12. 2021. Žalobce v reakci na toto seznámení mimo jiné navrhl provedení dvou svědeckých výpovědí. Žalovaný proto dne 11. 2. 2022 provedl ústní jednání, během nějž vyslechl svědka M. H. (v roce 2014 projektového manažera v oblasti výzkumně vývojových prací)

a nechal podat vyjádření Ing. P. K. (člena představenstva žalobce, kterého z tohoto důvodu nebylo možné vyslechnout jako svědka). Dne 18. 2. 2022 žalovaný zaslal žalobci sdělení, v němž shrnul své hodnocení důkazů provedených během ústního jednání konaného dne 11. 2. 2022, jakož i argumentace uplatněné žalobcem během tohoto ústního jednání a v reakci žalobce na seznámení ze dne 22. 12. 2021. Žalobce poté zaslal žalovanému podání ze dne 25. 2. 2022, k němuž přiložil několik listinných důkazů. Žalovaný následně vydal žalobou napadené rozhodnutí.

79. Žalobce k průběhu daňového řízení namítl, že je pro něj závěr napadeného rozhodnutí nečekaný a překvapující. Domnívá se, že během ústního jednání konaného dne 11. 2. 2022 prokázal daňovou uznatelnost nákladu na licenční poplatek hrazený společností AAG za těžkou hutnickou techniku. Respektive na tomto jednání se s žalovaným dohodl, které důkazní prostředky má ještě předložit pro prokázání daňové uznatelnosti licenčního poplatku. Sjednané důkazní prostředky žalobce předložil, přesto žalovaný poté bez dalšího vydal napadené rozhodnutí.
80. Soud těmto námitkám nepřisvědčil. V seznámení ze dne 22. 12. 2021 žalovaný poměrně podrobně nastínil žalobci své právní hodnocení věci a jasně konstatoval, že se ztotožňuje se závěrem správce daně o daňové neuznatelnosti nákladu na sporný licenční poplatek. Ani z protokolů o ústním jednání konaném dne 11. 2. 2022 nijak nevyplývá, že by žalovaný akceptoval argumentaci žalobce týkající se daňové uznatelnosti předmětného nákladu. Ve sdělení ze dne 18. 2. 2022 pak žalovaný zhodnotil důkazy provedené během ústního jednání a výslovně uvedl, že nevidí důvod pro změnu svého právního názoru. Zároveň uvedl, že „s ohledem na zásadu vstřícnosti a spolupráce“ vyčká s vydáním rozhodnutí o odvolání minimálně 8 dnů. Žalobce poté správci daně zaslal další listinné důkazy (jak avizoval během ústního jednání). Žalovaný tyto další důkazní návrhy vyhodnotil tak, že nemohou změnit jeho hodnocení věci, a tak vydal napadené rozhodnutí.
81. Soud je tedy názoru, že napadené rozhodnutí nemohlo být pro žalobce překvapivé. Žalovaný v průběhu odvolacího řízení dostatečným způsobem seznámil žalobce se svým právním hodnocením věci a provedených důkazů. Žalobce měl zároveň dostatečný prostor k uplatnění svých tvrzení a k předložení případných dalších důkazů. Odlišnou otázkou však je, zda ob stojí věcné závěry žalovaného týkající se otázky daňové uznatelnosti nákladu na sporný licenční poplatek (k tomu viz následující části rozsudku).

V.2 Model AMMtec

82. Model AMMtec, na jehož základě společnost AAG účtovala žalobci sporný licenční poplatek, spočívá v centralizaci duševního vlastnictví v rámci skupiny Ammann. Řídící společnost skupiny (AAG) jeho zavedením převzala veškeré strategické funkce a rizika v oblasti výzkumu a vývoje. Deklarovaným cílem modelu AMMtec je zefektivnit inovační procesy a aktivity týkající se výzkumu a vývoje, které byly před jeho zavedením v rámci skupiny Ammann roztržštěné a nekoordinované. Dalším důvodem pro zavedení modelu, na který žalobce poukázal, jsou průběžně probíhající přesuny výroby mezi závody vlastněnými skupinou Ammann v různých zemích a z nich plynoucí potřeba řešit problematiku licenčních poplatků za využívání know-how v rámci skupiny. Dle tvrzení žalobce došlo k zavedení modelu AMMtec k 1. 1. 2014, a to nejprve ve vztahu k žalobci, následovat mělo rozšíření i na další společnosti tvořící skupinu Ammann (žalovaný ale uvedené datum zavedení modelu zpochybňuje, k tomu viz níže).

83. Zavedení modelu AMMtec pro žalobce prakticky znamená to, že jeho zaměstnanci sice nadále provádějí inovace stávajících strojů, respektive vývoj nových strojů, tato činnost však probíhá na základě pověření, pod vedením a na náklady společnosti AAG (zatímco dříve žalobce prováděl vývojářskou činnost sám a na svoje vlastní náklady). Jednotlivé vývojové projekty tedy předem schvaluje společnost AAG. Zároveň platí, že veškeré náklady související s vývojovou činností, které vynaložil od 1. 1. 2014, navýšené o ziskovou marži, žalobce mohl následně přefakturovat na společnost AAG. Vlastníkem takto vytvořeného know-how se pak již stala společnost AAG.
84. V rámci modelu AMMtec se tak rozlišuje mezi historickým duševním vlastnictvím žalobce a novým (obohaceným) duševním vlastnictvím společnosti AAG. Žalobcem vytvořené historické duševní vlastnictví k těžké hutnické technice je duševní vlastnictví vytvořené do konce roku 2013. Toto duševní vlastnictví zůstává i nadále ve vlastnictví žalobce, který je poskytuje společnosti AAG formou exkluzivní licence k dalšímu využití. Za poskytnutí tohoto historického duševního vlastnictví náleží žalobci odměna v podobě licenčního poplatku ve výši 4,17 % v roce 2014 (v následujících letech výše tohoto licenčního poplatku klesá). Nové duševní vlastnictví společnosti AAG vzniká tak, že uvedená společnost obohacuje historické duševní vlastnictví vytvořené žalobcem. Společnost AAG se po zavedení modelu AMMtec stává vlastníkem veškerých vývojových činností prováděných zaměstnanci žalobce, a to od okamžiku jejich vynaložení. Tyto činnosti prováděné na stávajícím (historickém) duševním vlastnictví vedou ke vzniku nového (obohaceného) duševního vlastnictví. Společnost AAG poskytuje od roku 2014 žalobci toto vlastní duševní vlastnictví, provádí související funkce výzkumu a vývoje a další činnosti dle modelu AMMtec. Za poskytnutí veškerého duševního vlastnictví, vykonávané funkce a podstoupená rizika pak náleží společnosti AAG licenční poplatek. Toto duševní vlastnictví vlastněné společností AAG může žalobce využívat za úplatu ve formě licenčního poplatku. Licenční poplatek ve prospěch společnosti AAG je stanoven ve výši 5 % realizovaných tržeb.
85. Kalkulace sporného licenčního poplatku je tedy následující. Po zápočtu obou v předchozím bodu specifikovaných licenčních poplatků (licenční poplatek ve prospěch žalobce ve výši 4,17 % a licenční poplatek ve prospěch společnosti AAG ve výši 5 % realizovaných tržeb) bylo v praxi účtováno o licenčním poplatku, který žalobce uhradil společnosti AAG. Žalovaný pak rozporuje tento rozdíl (ve výši 0,83 %) uhrazený žalobcem společností AAG, který představoval částku 12 375 826 Kč.

V.3 Daňová uznatelnost nákladu dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů

86. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů 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. Judikatura Nejvyššího správního soudu k citovanému ustanovení zákona o daních z příjmů tradičně zdůrazňuje, že ne každý výdaj (náklad) může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do svého účetnictví a následně daňového příznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, který deklaroval na příslušném účetním dokladu. Stejně tak je v případě pochybností povinen prokázat existenci přímého a bezprostředního vztahu mezi sporným výdajem a očekávanými příjmy (viz např. rozsudky ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 81, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, a ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 – 82).

87. Zásadní otázkou v nyní posuzované věci je, zda mezi sporným nákladem a očekávanými příjmy žalobce existoval přímý a bezprostřední vztah. Žalobce k tomu namítl, že žalovaný aplikuje tento požadavek na danou věc nesprávným způsobem. Požaduje totiž, aby žalobce prokázal, že se nově vytvořené technologie v rámci modelu AMMtec promítly do jeho výnosů již v roce 2014. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu se ale náklad nemusí promítnout okamžitě do výnosů příslušného zdaňovacího období. Rozhodující je, že náklady jsou vynaloženy za účelem generování budoucích zisků.
88. Krajský soud shledal tuto námitku důvodnou. Nejvyšší správní soud skutečně vykládá požadavek věcné a časové souvislosti vynaložených výdajů a příjmů (stanovený v § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů) širěji, než jak činí žalovaný. Například v rozsudku č. j. 1 Afs 132/2008 – 87 konstatoval, že *„není reálné, aby se náklady a z nich poté přitékající příjmy střetly v témže zdaňovacím období. Je totiž věcí podnikatelského záměru či strategie, jak daňový subjekt svoje příjmy hodlá načasovat. Vždyť náklad vynaložený v jednom zdaňovacím období může přinést příjem až v časově vzdálenější době a nebo dokonce příjem nemusí přinést vůbec.“* Obdobně v rozsudku ze dne 22. 4. 2015, č. j. 2 Afs 211/2014 – 76, Nejvyšší správní soud uvedl, že *„není na překážku uznání časové souvislosti výdaje a příjmu, neprotnou-li se ve stejném zdaňovacím období“*.
89. Soud považuje za logické, že výdaje vynaložené na výzkum a vývoj se mnohdy z významné části nepromítnou do příjmů téhož zdaňovacího období. Například vývoj nového stroje může trvat i několik let, než vyústí v produkt, který je možné prodávat (a generovat tak zisk). Ale i v případě dílčí inovace u již existujícího stroje, kterou je nejprve třeba důkladně otestovat, může trvat delší dobu, než se promítne do výroby. Tato časová prodleva ale nemůže být sama o sobě překážkou pro daňovou uznatelnost příslušných nákladů ve zdaňovacím období, v nichž je daňový subjekt vynaložil.
90. Obdobnou úvahu lze dle názoru soudu učinit i v případě nákladu na sporný licenční poplatek, který s výzkumnými a vývojovými činnostmi žalobce úzce souvisí. Z výše popsaného mechanismu modelu AMMtec je zřejmé, že po jeho zavedení je úhrada předmětného licenčního poplatku nezbytnou součástí těchto činností. Žalobce přitom vysvětlil důvody, pro které skupina Ammann přistoupila k zavedení daného modelu, a tyto důvody se soudu jeví být ekonomicky racionální (nutnost koordinovat vývoj v rámci skupiny, přesuny výroby mezi závody nacházejícími se v různých zemích atd.). Smysluplná se jeví být také vnitřní logika modelu AMMtec – řídicí společnost skupiny Ammann na jednu stranu převzala strategické funkce v oblasti výzkumu a vývoje a stává se vlastníkem nově vzniklého duševního vlastnictví, na druhou stranu nese náklady na výzkumné a vývojové činnosti prováděné žalobcem.
91. Ostatně ani žalovaný samotný model AMMtec nezpochybňuje, naopak výslovně uvádí, že považuje centralizaci duševního vlastnictví ve skupině podniků za jednu z legitimních možností jeho správy. Zároveň ovšem stanoví požadavek, že licenční poplatek je možné hradit pouze z tržeb zásadně ovlivněných (v ideálním případě plně a výlučně podmíněných) licencovaným duševním vlastnictvím. Prakticky to znamená, že dle názoru žalovaného by mohl sporný licenční poplatek představovat daňově uznatelný náklad pouze v případě, že by se vztahoval k těžké hutní technice vyráběné a prodané v roce 2014. Soud ale nerozumí tomu, z čeho žalovaný daný požadavek dovozuje. Podle názoru soudu nemá oporu v zákonem stanoveném požadavku věcné a časové souvislosti vynaložených výdajů a příjmů, jak jej vykládá výše citovaná judikatura Nejvyššího

správního soudu. Nijak neplyne ani ze zákonné definice licenčního poplatku, podle níž jde o platbu za možnost (nikoliv nutnost) využívat licencované duševní vlastnictví.

92. Samozřejmě platí, že sporný licenční poplatek nemůže být stanoven v libovolné výši, jelikož žalobce a společnost AAG jsou spojenými osobami. Právě s ohledem na tuto skutečnost je ale třeba případný závěr o jeho nepřiměřenosti učinit po zhodnocení otázky, zda při stanovení výše licenčního poplatku nedošlo k porušení principu tržního odstupu, ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Takové hodnocení však žalovaný vůbec neprovedl a nerozporuje tak žádným způsobem například závěry studie vypracované společností Quanter Global GmbH, z níž vychází kalkulace sporného licenčního poplatku.
93. Žalobce byl dále schopen relevantně vyvrátit pochybnosti žalovaného o tom, co je předmětem licencovaného know-how a kdy došlo k jeho převodu. Soud přisvědčuje žalobci, že zejména neregistrovanou část duševního vlastnictví je obtížné formálně popsat a přesně smluvně definovat, podstatné ale je, že mezi smluvními stranami nebylo pochybnosti o tom, o jaké duševní vlastnictví se jedná.
94. Na rozdíl od žalovaného pak soud nepovažuje za nepravděpodobné, že nejprve došlo dne 1. 1. 2014 k uzavření ústní dohody ohledně užívání duševního vlastnictví k těžkým hutním strojům a následně dne 29. 8. 2014 k písemnému stvrzení této ústní dohody uzavřením Licenční smlouvy ve znění Dodatku. Z Licenční smlouvy i z Dodatku plyne vůle smluvních stran upravit smluvní vztahy zpětně k datu 1. 1. 2014. Podpurným důkazem pro tento závěr, svědčícím o tom, že přípravy k zavedení modelu AMMtec probíhaly již v roce 2013, je výše zmiňovaná studie společnosti Quanter Global GmbH vypracovaná dne 26. 10. 2013. Dále prokazují implementaci modelu AMMtec k 1. 1. 2014 vyjádření pana ing. K. a svědecká výpověď pana H. Hlavním důvodem pro tento závěr je pro soud ovšem skutečnost, že žalobce přefakturoval veškeré náklady na vývojové činnosti za rok 2014 na společnost AAG. Nedávalo by žádný smysl, aby společnost AAG uhradila žalobci částku 61,8 mil. Kč, tj. vývojové náklady za rok 2014 v plné výši (navíc částečně navýšené o ziskovou přírážku), kdyby nebyl model AMMtec implementován již s účinností od 1. 1. 2014.
95. Na právě uvedeném závěru nemůže nic změnit ani to, že objednávka vývojových prací (purchase order/contract) je datována 10. 12. 2014, a nejde tak o objednávku vystavenou předem. Žalobce tuto skutečnost přesvědčivě vysvětlil. Konstatoval, že přenáší náklady na výzkum a vývoj na AAG metodou nákladů a přírážky, která funguje nejčastěji tak, že jsou náklady hrazeny jednou společností v průběhu celého roku a ke konečnému vyúčtování dochází až na konci roku, přičemž se tato přefakturační běžně provádí pouze na základě jednoho účetního dokladu. Takový postup je v praxi mezi spojenými osobami běžný.
96. Soud nesouhlasí ani se závěrem žalovaného, podle něž se společnost AAG stala vlastníkem veškerých vývojových činností prováděných zaměstnanci žalobce až v okamžiku přefakturace nákladů na vývojovou činnost k datu 31. 12. 2014, a tak jsou úvahy o existenci základu sporného licenčního poplatku v roce 2014 bez dalšího bezpředmětné. Soud přisvědčuje žalobci, že společnost AAG se stávala vlastníkem tohoto duševního vlastnictví už okamžikem jeho vytvoření a dávala dopředu souhlas s vynaložením předmětných nákladů. Nutno přitom zdůraznit, že společnost AAG, jak vyplynulo z dokazování provedeného v daňovém řízení, již v průběhu roku 2014 musela

dopředu schválit provedení jednotlivých vývojových činností. Následná jednorázová přefakturace nákladů na vývojovou činnost na společnost AAG tak představovala pouze účetní operaci, která neměla žádný vliv na otázku vzniku duševního vlastnictví.

VI. Závěr a náklady řízení

97. Krajský soud z výše uvedených důvodů zrušil napadené rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku, je správní orgán v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 1, 4 a 5 s. ř. s.).
98. Výrok o nákladech řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce byl ve věci úspěšný, krajský soud mu proto přiznal náhradu nákladů řízení spočívajících v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3 000 Kč a v nákladech právní služby poskytnuté zástupcem žalobce za 3 úkony po 3 100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby, účast na soudním jednání), včetně paušální náhrady hotových výdajů po 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) a § 13 odst. 3 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku odpovídající dani, kterou je zástupce povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona o DPH – tato částka činí 2 142 Kč. Žalovaný je tedy povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 15 342 Kč, a to do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

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 nejbližší 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.

Hradec Králové 10. listopadu 2022

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu