



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **Ammann Czech Republic a.s.**, IČ 00008753, se sídlem Náchodská 145, Nové Město nad Metují, zast. Rödl & Partner Tax, k.s., se sídlem Platněřská 191/2, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 3. 2022, č. j. 9369/22/5200-11431-713085, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 10. 11. 2022, č. j. 31 Af 16/2022-246,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 10. 11. 2022, č. j. 31 Af 16/2022-246, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

### **O d ů v o d n ě n í :**

#### **I. Přehled dosavadního řízení**

[1] Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 ve výši 3.111.440 Kč a sdělil výši penále ve výši 20 % z částky doměřené daně ve výši 622.288 Kč. Žalovaný napadeným rozhodnutím změnil na základě odvolání žalobkyně dodatečný platební výměr tak, že v důsledku zohlednění daňové ztráty vyměřené za zdaňovací období 2010 doměřenou daň snížil na částku 0 Kč.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu. Krajský soud nadepsaným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Konstatoval, že rozhodnutí žalovaného nelze považovat za nečekané a překvapivé. Žalovaný v průběhu odvolacího řízení žalobkyni dostatečně seznámil se svým právním názorem

a s hodnocením provedených důkazů. Zároveň poskytl žalobkyni prostor k uplatnění svých tvrzení a k předložení důkazů.

[3] K daňové uznatelnosti licenčních poplatků uvedl, že výdaje vynaložené na výzkum a vývoj se mnohdy z významné části nepromítnou do příjmů téhož zdaňovacího období. Tato časová prodleva ale nemůže být sama o sobě překážkou pro daňovou uznatelnost příslušných nákladů ve zdaňovacím období, v němž je daňový subjekt vynaložil. Po zavedení modelu AMMtec je zřejmé, že úhrada předmětného licenčního poplatku je nezbytnou součástí výzkumných a vývojových činností. Požadavek žalovaného, že licenční poplatek je možné hradit pouze z tržeb zásadně ovlivněných licencovaným duševním vlastnictvím, nemá oporu v zákonem stanoveném požadavku věcné a časové souvislosti vynaložených výdajů a příjmů tak, jak jej vykládá judikatura.

[4] Žalobkyně relevantně vyvrátila pochybnosti žalovaného o tom, co je předmětem licencovaného know-how a kdy došlo k jeho převodu. Neregistrovanou část duševního vlastnictví je obtížné formálně popsat a přesně smluvně definovat, podstatné však je, že mezi smluvními stranami nebylo pochybnosti o tom, o jaké duševní vlastnictví se jedná.

[5] Z licenční i z doplňkové smlouvy plyne vůle smluvních stran upravit smluvní vztahy, kterým předcházelo uzavření ústní dohody, zpětně k datu 1. 1. 2014. Přípravy k zavedení modelu AMMtec probíhaly již v roce 2013 a samotný model byl implementován s účinností od 1. 1. 2014. Společnost Ammann Schweiz AG (dále jen „společnost AAG“) se vlastníkem veškerých vývojových činností prováděných zaměstnanci stávala postupně už okamžikem jejich vytvoření, dopředu souhlasila s vynaložením předmětných nákladů a předem schvalovala 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. Zpětné vystavování objednávek na vývojové práce za celé zdaňovací období je navíc v praxi mezi spojenými osobami běžné.

## II. Obsah kasační stížnosti

[6] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Namítl, že se krajský soud zabýval pouze časovým nesouladem nákladů vynaložených v souvislosti se sporným licenčním poplatkem s příjmy žalobkyně, přičemž zcela opomenul hodnotit jejich věcnou souvislost, která je v posuzovaném případě stěžejní.

[7] Stěžovatel nerozporuje, že se výdaje nemusí vždy přímo projevit v příjmech daňového subjektu. Musí však být za tímto účelem skutečně vynaloženy, a musí tak existovat přímý a bezprostřední vztah mezi vynaloženými výdaji a očekávanými příjmy. Rozhodnutí krajského soudu však umožňuje žalobkyni uplatnit jako náklad sloužící k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů licenční poplatek za doposud nevyužívané, resp. dosud neexistující duševní vlastnictví, jehož výše je odvozená od aktuálních prodejů se vznikajícím duševním vlastnictvím nesouvisejících. Argumentace krajského soudu, že již dopředná platba licenčních poplatků je nutná k dosažení či zajištění

pokračování

výnosů žalobkyně, je přitom v rozporu s koncepcí modelu AMMtec.

[8] Vzhledem ke konstrukci licenčního poplatku je třeba trvat na tom, aby byl licenční poplatek odvozen z výnosů z vyrobených strojů, při nichž bylo licencované duševní vlastnictví skutečně též použito. Sama žalobkyně uvedla, že veškerá těžká hutní technika prodaná v roce 2014 obsahovala obohacené duševní vlastnictví. Faktický obsah předmětu licenční smlouvy, tedy duševní vlastnictví, které bylo žalobkyni poskytnuto, resp. míru obohacení nového duševního vlastnictví, a existenci dostatečné vazby mezi tímto poskytnutým duševním vlastnictvím a výnosy, z nichž byl sporný licenční poplatek v daném zdaňovacím období vyčíslen, však nedoložila, a neunesla tak důkazní břemeno.

[9] Stěžovatel nezpochybňuje vůli smluvních stran zavést samotný model AMMtec nebo uzavřít licenční smlouvu. Jako problematický spatřuje předmět smluv co do konkretizace neregistrovaného duševního vlastnictví. Samotné tvrzení, že neregistrovanou část duševního vlastnictví je obtížné formálně popsat a přesně smluvně definovat, a proto postačí, že mezi smluvními stranami není pochyb o tom, o jaké duševní vlastnictví se jedná, nemůže být dostačující pro závěr o unesení důkazního břemene žalobkyně. Krajský soud navíc bez jakéhokoliv kritického zhodnocení převzal tvrzení žalobkyně, že licenční poplatek náleží společnosti AAG nejen za poskytnutí veškerého duševního vlastnictví, ale také za společností AAG vykonávané funkce a podstoupená rizika. Tato tvrzení jsou však v přímém rozporu s textem licenční smlouvy i doplňkové smlouvy a nemají oporu ve shromážděných důkazních prostředcích.

[10] Krajský soud ztotožnil výdaje vynaložené na vědu a výzkum v roce 2014 s objemem obohaceného duševního vlastnictví, ačkoliv skutečnost, že výzkumné a vývojové práce se jako služby uskutečnily v roce 2014, není sama o sobě dostačující z pohledu daňové uznatelnosti licenčního poplatku. Objem duševního vlastnictví užívaného při výrobě těžké hutní techniky v dotčeném roce je totiž zásadně větší, než jsou výstupy z výzkumných a vývojových prací roku 2014.

[11] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

### III. Posouzení kasační stížnosti

[12] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a za stěžovatele v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[13] Kasační stížnost je důvodná.

[14] Z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu

mimo jiné pro vadu nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku je přitom vadou tak závažnou, že se jí Nejvyšší správní soud musí podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, tedy i tehdy, pokud by ji stěžovatel sám nenamítal.

[15] Za nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou považována zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52). Soudy však nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v určitých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33).

[16] Námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku stran přebírání argumentace žalobkyně krajským soudem ohledně rozsahu činností spadajících pod licenční poplatky zdejší soud nemohl přisvědčit. Ačkoliv lze krajskému soudu vytknout, že se k danému bodu vyjádřil velmi stručně, tato skutečnost nezakládá vadu nepřezkoumatelnosti. Odůvodnění rozsudku krajského soudu je totiž vystavěno na jasném, srozumitelném a uceleném argumentačním systému, z něhož rozumně plynou právní závěry. Krajský soud vystihl podstatu věci a vypořádal řádně veškeré žalobní námitky. Zároveň nelze opomenout, že nepřezkoumatelnost rozsudku není závislá na subjektivní představě stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn. Jedná se totiž o objektivní překážku, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkum napadeného rozhodnutí (viz rozsudek NSS ze dne 5. 11. 2014, č. j. 3 As 60/2014-85).

[17] Podstata sporu tkví v zodpovězení otázky, zda výdaje vynaložené žalobkyní na licenční poplatky za těžké hutní stroje ve výši 12.375.826 Kč představují daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 věta první zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“).

[18] Podle § 24 odst. 1 ZDP platí, že *„[v]ýdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.“*

[19] Z ustálené judikatury NSS vyplývá, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník: 1) skutečně vynaložil, 2) vynaložil v souvislosti se získáním (zajištěním, či udržením) zdanitelných příjmů, 3) vynaložil v daném zdaňovacím období, 4) o nichž tak stanoví zákon. Daňový subjekt je povinen v případě pochybností prokázat, že v daňovém priznání uplatněný výdaj skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu (viz např. rozsudky NSS ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007-60, či ze dne 4. 5. 2017, sp. zn. 10 Afs 235/2015).

pokračování

[20] Podle rozsudku NSS ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015-70, „každý daňový subjekt má povinnost daň nejen přiznat, ale také povinnost své tvrzení doložit, tj. má jak břemeno tvrzení, tak břemeno důkazní (srov. § 92 odst. 3 daňového řádu, dle něhož daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních). Toto pravidlo má však některé výjimky, přičemž pro nyní posuzovanou věc je významný zejména § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, dle něhož správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Tato poněkud specifická koncepce dokazování vychází z podstaty daňového řízení, jehož skutkovým základem je tvrzení daňového subjektu o jeho daňové povinnosti. K tomu Ústavní soud v nálezu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05 (všechna v tomto rozsudku citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z [nalus.usoud.cz](http://nalus.usoud.cz)), uvedl, že „důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti (nese) ten, kdo tuto skutečnost tvrdí. Tato zásada je zachována rovněž v daňovém řízení, ačkoliv v modifikované podobě, neboť na rozdíl od jiných druhů řízení, v nichž je věcí svobodné vůle jednotlivce, zda určité skutečnosti v řízení tvrdí a uvádí či nikoliv, stíhá v daňovém řízení daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání). (...) [V] daňovém řízení se vztahuje důkazní břemeno pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vázících se výlučně k daňové povinnosti subjektu.“

[21] Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především účetnictvím a jinými povinnými záznamy (viz např. rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86). Samotná existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, však sama o sobě zpravidla neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (viz rozsudky NSS ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68, a ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004-99), či závěr Ústavního soudu vyjádřený v usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04: „Důkaz daňovým dokladem (...) je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu.“ Pokud má správce daně vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností, může je vyjádřit ve výzvě, kterou důkazní břemeno ohledně takto zpochybněných skutečností přechází na daňový subjekt. Při posouzení daňové uznatelnosti výdajů (nákladů) je podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, je však třeba zohlednit také další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 ZDP, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo (viz např. rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72).

[22] Licenční poplatky za hutní stroje byly mezi spojenými osobami (žalobkyní a společností AAG) zavedeny v roce 2014 v rámci nového modelu řízení duševního

vlastnictví (dále jen „model AMMtec“). Ten spočívá v centralizaci duševního vlastnictví (ochranné známky, patenty, výrobní technologie a související know-how) u společnosti AAG, kdy se tato společnost postupně stává vlastníkem veškerého historického i nově vytvořeného duševního vlastnictví a zároveň nese veškeré náklady související s výzkumem a vývojem nově vznikajícího duševního vlastnictví. Za možnost využívání duševního vlastnictví náleží společnosti AAG od žalobkyně odměna ve formě licenčního poplatku, který je vypočten z realizovaných tržeb žalobkyně ze smluvních výrobků.

[23] V rámci zavedení modelu AMMtec byla mezi společnostmi AAG a žalobkyní dne 29. 8. 2014 uzavřena licenční smlouva, na základě které poskytuje společnost AAG žalobkyni nevýhradní licenci k užívání licencovaného duševního vlastnictví, za kterou je žalobkyně povinna hradit licenční poplatek ve výši 5 % z realizovaných tržeb. V též den byla mezi společnostmi AAG a žalobkyní uzavřena i doplňková smlouva, na základě které žalobkyně poskytuje společnosti AAG výhradní právo k licencování svého historicky vytvořeného duševního vlastnictví. Zároveň společnost AAG poskytuje žalobkyni protilicenci k využívání historického duševního vlastnictví (zdarma) v kombinaci s licencí na nově vzniklé a vznikající duševní vlastnictví (za licenční poplatek). V důsledku započtení licenčních poplatků za historické duševní vlastnictví žalobkyně a nové „obohacené“ duševní vlastnictví společnosti AAG činila sazba licenčního poplatku za rok 2014 0,83 % z realizovaných tržeb. Předmětný licenční poplatek ve výši 12.375.826 Kč byl žalobkyní uhrazen na základě faktury č. 9110210935 ze dne 30. 12. 2014 vystavené společností AAG. Zároveň byly na základě faktury č. 9410027345 ze dne 31. 12. 2014 přefakturovány na společnost AAG náklady vynaložené žalobkyní na výzkum a vývoj ve výši 61.841.198,39 Kč. Faktura přitom byla vystavena na základě objednávky č. 4500735889 ze dne 10. 12. 2014 společnosti AAG, jejímž předmětem bylo provádění výzkumných a vývojových prací těžkých hutních strojů žalobkyní v období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014.

[24] Stěžovatel v podstatě namítá, že krajský soud nesprávně vyhodnotil věcnou a časovou souvislost nákladů vynaložených v souvislosti se sporným licenčním poplatkem s příjmy žalobkyně.

[25] Nejvyšší správní soud v této souvislosti, obdobně jako již ve svém rozsudku ze dne 21. 1. 2010, č. j. 2 Afs 180/2006 - 75, poznamenává, že personální a majetkové propojení mezi určitými osobami samo o sobě nemá zpravidla bez dalšího daňové následky (vyjma zákonem výslovně regulovaných specifických situací, zejména těch, na něž dopadá ustanovení § 23 odst. 7 ZDP), může však signalizovat zvýšenou míru nebezpečí, že uvedené osoby budou jednat nejrozumnějším způsobem ve shodě tak, aby optimalizovaly svoji daňovou zátěž vytvářením umělých skutkových okolností, které by jinak, šlo-li by o subjekty navzájem neprovázané, nevytvořily, neboť by to pro ně nebylo z ekonomického hlediska racionální (srov. též rozsudek NSS ze dne 20. 11. 2015, č. j. 4 Afs 66/2015-48). V posuzované věci byla proto zcela namístě obezřetnost správních orgánů, které správně požadovaly, aby stěžovatelka prokázala nejen úhradu licenčního poplatku, ale také poskytnutí konkrétního protiplnění ze strany společnosti AAG v podobě licencovaného duševního vlastnictví, které má souvislost se získáním (zajištěním,

pokračování

či udržením) zdanitelných příjmů.

[26] Žalobkyně v této souvislosti předložila výše uvedenou licenční a doplňkovou smlouvu, předmětné faktury a objednávku na výzkumné a vývojové práce. K tomu Nejvyšší správní soud odkazuje na rozsudek ze dne 13. 12. 2013, č. j. 8 Afs 9/2013-47, v němž uvedl: „*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.*“

[27] Nejvyšší správní soud přisvědčil námitce stěžovatele, že žalobkyně neprokázala faktické poskytnutí plnění dle licenční a doplňkové smlouvy, resp. konkrétní licencované duševní vlastnictví, které bylo žalobkyni společností AAG poskytnuto. Z licenční ani z doplňkové smlouvy nevyplývá, jaké konkrétní duševní vlastnictví v daném období (tj. v roce 2014), za které byla sporná úhrada zaplácena, poskytla společnost AAG žalobkyni, a naopak, jaké duševní vlastnictví poskytla žalobkyně společnosti AAG (to však není předmětem sporu). Přílohy těchto smluv, ve kterých jsou licencované technologie blíže specifikovány, jsou prakticky totožné (např. seznam technologií a ochranných známek). Nelze navíc odhlížet od skutečnosti, že obě smlouvy předpokládají poskytnutí licencí formou předání licenčních dokumentů k licencovanému duševnímu vlastnictví. Licenční dokumenty přímo navázané na licenční a doplňkovou smlouvu však žalobkyní předloženy nebyly. Žalobkyně k tomu uvedla, že duševní vlastnictví k výrobě těžké hutní techniky spočívá především v technické dokumentaci ve formě výkresů, popisů, změnové dokumentaci apod., která je zachycena pouze v podobě 3D modelů v CAD softwaru, a z důvodu velkého objemu dat ji tak není možné předložit správci daně. Žalobkyně taktéž navrhla stěžovateli možnost nahlédnout do tohoto systému, kterou však stěžovatel odmítl, přičemž své odmítnutí řádně odůvodnil. Poté žalobkyně předložila stěžovateli technické výkresy, které však neprokazovaly, že duševní vlastnictví bylo žalobkyni skutečně poskytnuto v posuzovaném zdaňovacím období.

[28] Nejvyšší správní soud zároveň nezpochybnuje, že mezi žalobkyní a společností AAG nebylo sporné, o jaké duševní vlastnictví se v licenční a doplňkové smlouvě jedná. Lze však souhlasit se stěžovatelem, že takové tvrzení je z pohledu unesení důkazního břemene žalobkyní zcela nedostačující. V případě pochybností správce daně je povinností žalobkyně, aby ke svým tvrzením předložila důkazní prostředky, na základě kterých správce daně dospěje k závěru o prokázání daných skutečností. Žalobkyně tak však neučinila a poskytnutí konkrétního duševního vlastnictví společností AAG neprokázala, a neunesla tak důkazní břemeno. Stejně tak lze souhlasit se stěžovatelem, že závěr krajského soudu, že licenční poplatek náleží společnosti AAG nejen za poskytnutí veškerého duševního vlastnictví, ale také za jí vykonávané funkce a podstoupená rizika, nemá oporu v licenční ani v doplňkové smlouvě.

[29] Poskytnutí duševního vlastnictví společností AAG žalobkyni nevyplývá ani

z předložených faktur a objednávky na výzkumné a vývojové práce. Faktura ve spojení s účetním deníkem svědčí toliko o úhradě licenčního poplatku žalobkyní. Objednávka ani její přílohy, ve kterých jsou uvedeny jednotlivé realizované projekty, taktéž neprokazuje, zda bylo žalobkyni společností AAG duševní vlastnictví skutečně poskytnuto. Projekty uvedené v přílohách objednávky jsou zatím převážně ve fázích vytváření technických dokumentací, a neprokazují tedy „obohacení“ duševního vlastnictví. Co se týče projektů *Product care ACZ* a *Product support development ACZ*, jejich předmět není v objednávce blíže specifikován. Ačkoliv objednávka ve spojení s dalšími důkazními prostředky (např. Kniha změn, výpověď svědka M. H., předložené výkresy) prokazuje, že žalobkyně skutečně prováděla v roce 2014 výzkum a vývoj, nevyplývá z ní, zda byl tento výzkum a vývoj prováděn na historicky vlastněném duševním vlastnictví žalobkyně či zda při něm bylo využito duševní vlastnictví společnosti AAG. Stejně tak neprokazuje, že při těchto činnostech bylo vytvořeno „obohacené“ duševní vlastnictví. Objednávka žádným způsobem neprokazuje vazbu realizovaných projektů na duševní vlastnictví společnosti AAG a na licenční poplatky uhrazené žalobkyní.

[30] Žalobkyně na základě četných výzev správce daně a stěžovatele k prokázání skutečností potřebných pro stanovení daně předložila řadu dalších důkazních prostředků. Není úkolem Nejvyššího správního soudu opakovat veškeré důkazní prostředky a jejich hodnocení správními orgány. Postačí odkaz na str. 23 a násl. zprávy o daňové kontrole ze dne 15. 3. 2021, č. j. 40457/21/4200-30761-051152, a body 116 až 124 rozhodnutí stěžovatele, ve kterých se správce daně i stěžovatel hodnocením provedených důkazních prostředků pečlivě zabývali. Správce daně i stěžovatel důkazní prostředky náležitě a důsledně posoudili, a to jednotlivě a v jejich vzájemné souvislosti. Oba přitom uvedli, z jakého důvodu mají žalobkyní tvrzené skutečnosti za prokázané či neprokázané. Na základě hodnocení důkazů dospěli k závěru, že žalobkyní předložené důkazní prostředky postrádají konkrétní provázanost s fakturovaným licenčním poplatkem a žádný z nich neprokazuje, zda bylo žalobkyni skutečně licencované duševní vlastnictví ze strany společnosti AAG poskytnuto. Nejvyšší správní soud se s vyhodnocením žalobkyní navržených důkazů správními orgány ztotožňuje.

[31] Správce daně i stěžovatel zajistili dostatek důkazů, na základě kterých bylo možné o věci rozhodnout, zdůvodnili, proč se žalobkyni nepodařilo prokázat, že sporný výdaj za licenční poplatky lze považovat za výdaj podle § 24 odst. 1 ZDP, resp. že se žalobkyni nepodařilo prokázat přímý a bezprostřední vztah mezi platbou licenčního poplatku za rok 2014 a dosaženými či alespoň 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). Správní orgány nepochybily při hodnocení důkazů, když mimo jiné řádně zdůvodnily, proč nebylo možné nahlédnout do systému žalobkyně. Celkový závěr správce daně i stěžovatele o tom, že žádný z předložených (navržených) důkazních prostředků není důkazem, který by umožňoval učinit závěr o daňové účinnosti výdaje na licenční poplatky v posuzovaném období, obstojí.

[32] Nejvyšší správní soud, stejně jako stěžovatel, nerozporuje závěry krajského soudu,



pokračování

že výdaje vynaložené na výzkum a vývoj se vždy nemusí promítnout do příjmů téhož zdaňovacího období. Uvedený závěr ostatně vyplývá i z judikatury, kterou uvedl krajský soud ve svém rozsudku. Pokud však žalobkyně a společnost AAG uzavřely licenční smlouvu a žalobkyně zaplatila licenční poplatek, nelze se spokojit s tvrzením, že licenční poplatky budou přinášet žalobkyni užitky do budoucna bez toho, aby v předmětném zdaňovacím období bylo konkrétní duševní vlastnictví ze strany společnosti AAG žalobkyni poskytnuto (srov. cit. rozsudek č. j. 8 Afs 9/2013-47).

[33] Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud pochybil, pokud shledal výdaj vynaložený stěžovatelkou na licenční poplatek v daném zdaňovacím období za daňově uznatelný podle § 24 odst. 1 ZDP. Splnění zákonných podmínek pro uplatnění výdajů (nákladů) na licenční poplatek za rok 2014 žalobkyní nebylo prokázáno.

#### IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[34] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou. Rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[35] Krajský soud v novém rozhodnutí rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 30. října 2023

Mgr. Aleš Roztočil  
předseda senátu