



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců Mgr. Ondřeje Bartoše a JUDr. Ivony Šubrtové ve věci

žalobce: **Ammann Czech Republic a. s.**, IČO: 8753
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. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Předmětem sporu v této věci je otázka, zda licenční poplatek za těžké hutnicí 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 (dále jen „zákon o daních z příjmů“).
2. Specializovaný finanční úřad (dále také jen „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 hutnicí 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.“).
5. Krajský soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, a rozsudkem ze dne 10. listopadu 2022, č. j. 31 Af 16/2022-246, krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Na základě kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 30. října 2023, č. j. 4 Afs 47/2023-38, zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud se tak věcí zabýval opětovně, jsa vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, vyjádřeným v kasačním rozsudku.

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

6. Žalobce se domáhal zrušení napadeného rozhodnutí. Předně rekapituloval průběh daňového řízení; poukázal zejména na ústní jednání ve věci, v rámci něhož byli vyslechnuti svědci ing. K. a H.. V rámci ústního jednání žalobce dospěl k názoru, že prokázal daňovou uznatelnost nákladů na licenční poplatek hrazený společností AAG za těžkou hutnicí techniku, resp. dohodl se s žalovaným na tom, které důkazní prostředky žalobce předloží pro prokázání daňové uznatelnosti licenčního poplatku. Tyto důkazní prostředky žalobce následně předložil. Proto je pro něj napadené rozhodnutí překvapivé. Žalovaný postupoval v rozporu se zákonem č. 280/2009 Sb., daňovým řádem („daňový řád“), a porušil žalobcova procesní práva, neboť žalobce nemohl adekvátně reagovat na výtky žalovaného. Žalobce byl v dobré víře v závěry ústního jednání. Žalobce byl přitom připraven rozptýlit jakékoli pochybnosti žalovaného a předložit i další důkazní prostředky.

7. 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 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 hutnicí technice vlastní jak žalobce, tak i společnost AAG, která dříve sama těžkou hutnicí techniku vyráběla. Tento přístup se ukázal být neefektivním, proto skupina Ammann připravila řešení, které se nazývá model AMMtec. Ten 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.
8. Pokud jde o realizaci modelu AMMtec u žalobce, obchodní činností žalobce je zejména výroba a prodej hutnicích strojů. Do konce roku 2013 prováděl vývojářskou činnost žalobce sám, na svoje náklady, odpovědnost a riziko s tím spojené, zároveň se stával vlastníkem vyvinutého know-how. 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 od 1. 1. 2014 stává AAG. Dále došlo ke smluvnímu zakotvení práva na užití know-how potřebného pro výrobu těžké hutnicí techniky a k úpravě související úhrady za licenční poplatky, 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.
9. 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 hutnicí 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.
10. 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 (inovatívni 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 hutnicí

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.

11. Samotné určení licenčního poplatku ve výši 5 % proběhlo v souladu se zásadami tržního odstupu: 5% sazba licenčního poplatku byla určena na základě srovnávací analýzy vypracované nezávislou společností Quanter Global GmbH v roce 2013. 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 hutnicí 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.
12. 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. Společnost AAG tedy vykonává hodnototvorné funkce, nese rizika a využívá aktiva. Za to jí náleží tržně obvyklá odměna ve formě licenčního poplatku.
13. 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.

14. V roce 2013 měl žalobce možnost buď si ponechat historicky vytvořené duševní vlastnictví týkající se pouze těžké hutnicí 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 jevila druhá varianta jako racionálnější a ekonomicky výhodnější.
15. 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 hutnicí technice ve výši 12,3 mil. Kč.
16. V roce 2014 žalobce vykázal celkem náklady na výzkum a vývoj ve výši 60,4 mil. Kč a na AAG přefakturoval celkem 61,8 mil. Kč. Vývojové náklady ve výši 60,4 mil. Kč tak byly plně kryty výnosem realizovaným od AAG. Dále žalobce vykázal náklady na licenční poplatky ve výši necelých 14 mil. Kč (včetně licenčního poplatku za středně těžkou hutnicí techniku, které však nejsou předmětem sporu). Celkem tak žalobce nesl náklady související s duševním vlastnictvím k těžké hutnicí technice ve výši 12,5 mil. Kč. Bez modelu AMMtec by žalobce nesl náklady související s duševním vlastnictvím ve výši 60,4 mil. Kč. V kontrolovaném zdaňovacím období je tak pro žalobce skutečnost, že je součástí modelu AMMtec, výhodnější o 47,9 mil. Kč. Žalobce tedy zavedením modelu AMMtec realizoval nesporný ekonomický benefit, což žalovaný nezohlednil.
17. 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 zřejmé, co bylo předmětem licencovaného know-how,
 - b) není zřejmé, kdy došlo k převodu tohoto licencovaného know-how a
 - c) neexistuje provázanost mezi poskytnutým know-how a výnosy žalobce v roce 2014.
18. Žalobce odmítl závěr žalovaného, že by předmět licencovaného know-how byl nejasný a nedostatečně definovaný. Licenční smlouvy uzavřené mezi ním a AAG jsou smlouvy uzavřené mezi spojenými osobami. Mezi oběma smluvními stranami je zcela zřejmé, jaké duševní vlastnictví je předmětem konkrétní smlouvy. Ani do budoucna nelze očekávat jakékoliv zpochybnění předmětu smlouvy. 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. Předmět smluv tak možná není definován zcela precizně z pohledu třetí strany, nicméně mezi smluvními stranami nebyla o něm jakákoliv pochybnost.

19. 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. To žalovaný odmítl s tím, že by takový postup nevedl k získání důkazních prostředků (bod 86 napadeného rozhodnutí). To je podle žalobce závěr nesprávný. Duševní vlastnictví (know-how k výrobě těžké hutnicí techniky) spočívá především v rozsáhlé technické dokumentaci, která čítá tisíce stránek. 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 hutnicí technice. Ostatně žalovaný ani žalobci žádný způsob prokázání duševního vlastnictví nenavrhl.
20. Žalobce demonstroval žalovanému příklady konkrétního know-how 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 ztotožněn – i proto je závěr žalovaného pro žalobce tolik překvapivý.
21. Žalovaný dále zpochybnil to, zda AAG vůbec nějakým vlastním historickým duševním vlastnictvím k těžké hutnicí technice disponovala. Společnost AAG ale v odpovědi na mezinárodní výměnu informací poskytla českému správci daně seznam patentů k těžkým hutnicím strojům, které v roce 2014 vlastnila, a popis know-how k těžké hutnicí technice. Z toho jasně vyplývá, že AAG disponovala celou řadou vlastního know-how (a jiných druhů nehmotného majetku), který se vztahoval k těžké hutnicí technice a díky kterému byla schopna sama stroje vyrábět.
22. 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 považoval za nepravděpodobné, že by k implementaci modelu AMMtec mohlo dojít pouhou ústní dohodou. K tomu žalobce 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 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. Ve prospěch účinnosti modelu AMMtec od počátku roku 2014 svědčí také skutečnost, že srovnávací analýza vypracovaná nezávislou poradenskou společností Quanter Global GmbH byla vypracována 26. 10. 2013. Implementaci modelu AMMtec k datu 1. 1. 2014 prokazují také výpovědi svědků ing. K. a H.. Zároveň si žalovaný vyžádal podklad, který by prokazoval, že došlo k přefakturaci všech nákladů na vývojovou činnost za rok 2014. Vzhledem k tomu se žalobce domníval, že v rámci jednání u žalovaného datum implementace modelu AMMtec prokázal.

23. 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. 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 přefakturace 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.
24. Žalobce nesouhlasil 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.
25. Žalovaný dále negativně hodnotil skutečnost, že předmět duševního vlastnictví nebyl předán. Žalobce k tomu uvedl, 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. Většina serverů s know-how celé skupiny Ammann je umístěna 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,
26. 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 nesouhlasil. 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.
27. 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 hutnicí techniku.

28. Žalobce odkázal také na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 105/2017 – 54 (věc *OPENCARD*), podle něž 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 hutnicí techniky. Není tedy správný závěr žalovaného, že licenční poplatek může představovat daňově uznatelný náklad pouze v případě, že se vztahuje k těžké hutnicí technice vyráběné a prodané v roce 2014.
29. Podle žalobce se 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 Doplnkové 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 hutnicí technice, bez kterých nelze konkrétní stroj vyrábět. Konkrétní produkty je třeba neustále inovovat. Tento kontinuální 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 něž vývojové práce nemohou vést ke vzniku licencovaného duševního vlastnictví.
30. 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.
31. 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 (např. projekty pod položkami *Product care ACZ* a *Product support development ACZ*). 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 nesouhlasil. Kniha změn uvádí detailní popis jednotlivých činností, které se skutečně vztahují ke zmíněným projektům. Většina nákladů za vývojové práce se tedy vztahovala k těmto projektům, které se týkají strojů prodávaných v roce 2014. Uvedenou skutečnost potvrdily i výpovědi svědků H.a a ing. K.a, žalovaný přitom jejich výpovědi nezpochybil. 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.

32. 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. 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 prokazuje, že žalobce v roce 2014 využil duševní vlastnictví AAG, byť jen v části produkce.
33. 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 (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 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; toto tvrzení je ale nepravdivé.

34. 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) – demonstroval to na výkresu bočnice, který vznikl před rokem 2014, a dále výkresu, který již vyobrazuje obohacené duševní vlastnictví patřící AAG.
35. 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. AAG provádí rovněž strategické rozhodování o budoucím směřování vývoje know-how. AAG zároveň rozhoduje, který konkrétní vývojový tým se bude zabývat konkrétním zadáním na vývoj nového know-how. Vývojová činnost, případně technická podpora se může uskutečňovat také napříč jednotlivými společnostmi skupiny Ammann. Uvedené skutečnosti potvrdili ve svých výpovědích jak svědek H., tak svědek ing. K.. 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.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

36. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Ve **vyjádření k žalobě** konstatoval, že okolnosti sporného licenčního poplatku upravuje především Doplňková smlouva, která ale neobsahuje výslovné ustanovení o účinnosti k 1. 1. 2014. Dále uvedl, že textace Licenční smlouvy, resp. Doplňkové 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.
37. 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 hutnicí technika).
38. Společnost AAG dle žalovaného udělila žalobci právo zdarma užívat své stávající (přičemž je otázka, zda reálně existující) technologie s vazbou na těžkou hutnicí 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.
39. 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.

40. 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. Žalobce 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 uváděl, že žalobce svá tvrzení dosud neprokázal, ale že mu nic nebrání předložit další důkazní prostředky, kterými by prokázal ovlivnění výnosů z prodeje těžké hutnicí techniky v roce 2014 duševním vlastnictvím AAG. Byl to žalobce, kdo přislíbil doložení dalších podkladů. Žalovaný navrhl krajskému soudu, aby nevyhověl návrhu žalobce na doplnění dokazování v soudním řízení.
41. K ekonomickému dopadu modelu AMMTec na hospodaření žalobce žalovaný uvedl, že 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 nevyplývá, že by v oblasti těžké hutnicí techniky došlo od 1. 1. 2014 k jakékoliv významnější věcné změně. I nadále je výzkum a vývoj těžké hutnicí techniky v plně 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.
42. 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.

43. Tvrzení žalobce o ekonomickém benefitu ve výši 47,9 mil. Kč je dle žalovaného manipulací 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.
44. 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 Doplnková 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.
45. Ke kalkulaci sporného licenčního poplatku žalovaný uvedl, že míra prokázaného podílu AAG na duševním vlastnictví představujícím východisko pro v roce 2014 vyráběné těžké hutnicí 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 mil. Kč.
46. Závěr žalovaného ohledně výše licenčních poplatků dle článku 1.2.1 Doplnkové 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 Doplnkové smlouvy teprve postupně začne vytvářet, posléze implementovat do výroby a konečně se až poté promítne do výnosů daňového subjektu. Ani svědeckou výpovědí 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 Doplnkové smlouvy.
47. Žalovaný považuje za protiplnění, které je relevantní z pohledu daňové uznatelnosti sporného licenčního poplatku, nově získané a ve výrobě těžké hutnicí 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.

48. 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.
49. 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 Doplnkovou smlouvou.
50. 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.
51. 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 hutnicí 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.
52. Podle žalovaného navíc platí, že pokud k fakturaci předmětných nákladů na výzkum 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.

53. 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 výrobky žalobce v roce 2014 (sériová výroba nového stroje *ARS 70* byla zahájena až v roce 2019).
54. 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. Důkaz má sloužit k prokázání skutečností, které měl žalobce prokázat již v daňovém řízení, v jeho předložení mu přitom nic nebránilo. Navrhovaným výkresem žalobce 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 (*Ammann Switzerland Ltd.*) nemá relevanci dle ČSN. Předmětný výkres s datem 2012 je tak označen logem žalobce, přitom nalevo v rámečku je uvedeno *Ammann 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. Jednání

Jednání dne 2. 11. 2022

55. Během jednání zástupkyně žalobce konstatovala, že žalobce, který je tradičním výrobcem těžké hutnicí techniky, se stal součástí skupiny Ammann 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 neefektivní. Skupina proto přistoupila ke koordinaci rozvoje duševního vlastnictví prostřednictvím modelu AMMtec, založeného na centralizaci duševního vlastnictví u mateřské společnosti AAG, která je nově zodpovědná za veškerý výzkum a vývoj v rámci skupiny. Žalobce tak od 1. 1. 2014 nadále provádí výzkum a vývoj, ale pod vedením a na náklady společnosti AAG. Nenesse tedy riziko neúspěšného vývoje, za to hradí společnost AAG licenční poplatky. Zástupkyně žalobce podrobně popsala, jak 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 nerozporuje) a že jeho zavedení bylo pro žalobce ekonomicky výhodné.
56. Zástupkyně žalobce shrnula žalobní námitky uplatněné k jednotlivým pochybnostem žalovaného vyjádřeným v napadeném rozhodnutí. 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 know-how není zachyceno v listinné podobě, ale je uloženo v elektronické podobě na serverech 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 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 poukazyval.

57. Ing. Petr 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, a konal se v tuto dobu finanční mítink, 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.
58. Pověřený pracovník žalovaného 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.
59. Soud provedl důkaz výkresem 18885_B, který stručně okomentoval ing. K..
60. 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.
61. Závěrem strany setrvaly na dříve vznesených návrzích.

Jednání dne 4. 4. 2023

62. Zástupce žalobce se v rámci jednání vyjádřil k problematice licenčních poplatků. Znovu vysvětlil fungování a výhody modelu AMMtec. Zdůraznil, že bez know-how poskytovaného mateřskou společností není žalobce schopen vykonávat svoji činnost. Ztotožnil se s předchozím rozsudkem krajského soudu. Závěry Nejvyššího správního

soudu ve zrušujícím rozsudku označil za překvapivé, přepjatě formalistické a vnitřně rozporné. Poukaz Nejvyššího správního soudu na nutnou obezřetnost orgánů finanční správy při zkoumání transakcí mezi spojenými osobami označil za směřující spíše do oblasti zneužití práva, zatímco v projednávané věci jde o problematiku licencování, standardních smluvních závazků mezi dvěma podniky. Není tedy zřejmé, o jakých „umělých konstrukcích“ má být řeč – nic takového nevyšlo v daňovém řízení najevo. Vnitřní rozpornost rozsudku Nejvyššího správního soudu spatřoval žalobce v tom, že NSS na jedné straně dospěl k závěru, že nebylo prokázáno faktické poskytnutí plnění, konkrétní duševní vlastnictví, které si předmětné společnosti vzájemně poskytly, a následně uvedl, že mezi předmětnými společnostmi nebylo sporné, o jaké duševní vlastnictví se jedná (body 27 a 28 rozsudku NSS), a že mezi spojenými osobami nemusí být komunikace natolik formalizovaná a podrobná, jako mezi osobami nezávislými. Žalobce zdůraznil, že ani žalovaný, ani Nejvyšší správní soud, nezpochybnil model AMMtec jako takový. Žalobce se dále zaměřil na problematiku předávání duševního vlastnictví. Jen v roce 2014 šlo o cca 1900 výkresů. Data o takovém objemu (rozsah řádově v TB) lze předávat pouze elektronicky. Správce daně přitom nepřistoupil na návrh žalobce, aby nahlédl do elektronických databází přímo u žalobce. Žalobce se dále vyjadřoval k provázanosti nákladů a výnosů; licenční poplatek byl odvozen z výnosů roku 2014 a náklady s výnosy tedy vzájemně souvisí.

63. Žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí a závěry rozsudku NSS. Žalobci se nepodařilo prokázat, že výdaje za licenční poplatky lze považovat za výdaje podle § 24 odst. 1 ZDP a nepodařilo se prokázat přímý a bezprostřední vztah mezi platbou licenčního poplatku a dosažením příjmů v období 2014. Žalobce také neprokázal, že v období 2014 došlo k obohacení nehmotného aktiva – duševního vlastnictví, jehož poskytnutí je předmětem licenční smlouvy. Neprokázaná také zůstala tvrzení o vztahu licenčního poplatku a otázek spojených s nesením rizik spol. AAG.
64. Krajský soud provedl důkazy seznamem patentů a duševního vlastnictví, jehož autorem je žalobce a vlastníkem AAG (č. l. 291), technickým výkresem (č. l. 299), přehledem obohaceného duševního vlastnictví AAG (č. l. 300). K důkazům poskytl vysvětlení jednatel žalobce.
65. Závěrem strany setrvaly na svých dříve vznesených návrzích.

V. Posouzení věci krajským soudem

66. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního.
67. Žaloba není důvodná.
68. Předmětem sporu mezi účastníky řízení je otázka daňové uznatelnosti nákladu na licenční poplatek za těžké hutnické 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.
69. 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 nesplňuje ani podmínky stanovené v § 24 odst. 1 cit. zákona, nehodnotily již otázku, zda byl při uvedené transakci mezi spojenými osobami dodržen princip tržního odstupu.

70. Žalobce neuplatňoval odpočet na podporu výzkumu a vývoje dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Hovořil-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 zmíněného 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 přidržel i krajský soud.

V.1

Průběh daňového řízení

71. Správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu dne 18. 10. 2017. V průběhu daňové kontroly zaslal žalobci několik výzev k prokázání skutečností a shromáždil 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.
72. 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.
73. Žalobce k průběhu daňového řízení namítl, že je pro něj závěr napadeného rozhodnutí nečekaný a překvapující. Domníval se, že během ústního jednání konaného dne 11. 2. 2022 prokázal daňovou uznatelnost nákladu na licenční poplatek hrazený společností AAG za těžkou hutnicí 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.
74. 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. Napadené rozhodnutí tedy 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 dalších důkazů.

V.2

Model AMMtec

75. 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).
76. Zavedení modelu AMMtec pro žalobce znamená to, že jeho zaměstnanci sice nadále provádějí inovace stávajících a 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 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.
77. 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.
78. 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

79. 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 přiznání, 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).
80. 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.
81. Krajský soud ve svém prvním rozsudku ve věci ze dne 10. 11. 2022, č. j. 31 Af 16/2022-246, shledal tuto námitku důvodnou. S přihlédnutím k závěrům judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek č. j. 1 Afs 132/2008 – 87, č. j. 2 Afs 211/2014 – 76) považoval za logické, že výdaje vynaložené na výzkum a vývoj se mnohdy z významné části nepromítnou do příjmů téhož zdaňovacího období. Tato časová prodleva nemůže být sama o sobě překážkou pro daňovou uznatelnost příslušných nákladů ve zdaňovacím období, v nichž je daňový subjekt vynaložil. To dovodil krajský soud i v případě nákladu na sporný licenční poplatek. Krajský soud původně dospěl k závěru, že úhrada předmětného licenčního poplatku je nezbytnou součástí činností v rámci modelu AMMtec. Tento model sám o sobě je ekonomicky racionální a vnitřně logický. Krajský soud po prvním posouzení považoval za relevantně vyvrácené pochybnosti žalovaného o tom, co je předmětem licencovaného know-how a kdy došlo k jeho převodu.
82. Na základě kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 30. října 2023, č. j. 4 Afs 47/2023-38, zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.
83. Podle § 110 odst. 4 s. ř. s. zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.
84. V duchu právního názoru Nejvyššího správního soudu vyjádřeného v rozsudku ze dne 30. října 2023, č. j. 4 Afs 47/2023-38, dospěl krajský soud ohledně daňové uznatelnosti nákladů na sporný licenční poplatek k závěru odlišnému, než ve svém prvním rozsudku.
85. 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 přiznání 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).

86. 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), 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, stihá 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.“
87. 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).

88. Licenční poplatky za hutnicí stroje byly mezi spojenými osobami (žalobcem a společností AAG) zavedeny v roce 2014 v rámci nového modelu řízení duševního vlastnictví (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 žalobce odměna ve formě licenčního poplatku, který je vypočten z realizovaných tržeb žalobce ze smluvních výrobků.
89. V rámci zavedení modelu AMMtec byla mezi společností AAG a žalobcem dne 29. 8. 2014 uzavřena licenční smlouva, na základě které poskytuje společnost AAG žalobci nevýhradní licenci k užívání licencovaného duševního vlastnictví, za kterou je žalobce povinen hradit licenční poplatek ve výši 5 % z realizovaných tržeb. V též den byla mezi společností AAG a žalobcem uzavřena i doplňková smlouva, na základě které žalobce poskytuje společnosti AAG výhradní právo k licencování svého historicky vytvořeného duševního vlastnictví. Zároveň společnost AAG poskytuje žalobci 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 žalobce 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 žalobce uhradil 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 žalobcem 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 hutnicích strojů žalobcem v období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014.
90. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 1. 2010, č. j. 2 Afs 180/2006-75, uvedl, 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 žalobce prokázal nejen úhradu licenčního poplatku, ale také poskytnutí konkrétního protiplnění ze strany společnosti AAG v podobě licencovaného duševního vlastnictví, které má souvislost se získáním (zajištěním, či udržením) zdanitelných příjmů.
91. Žalobce v této souvislosti předložil licenční a doplňkovou smlouvu, předmětné faktury a objednávku na výzkumné a vývojové práce. K tomu lze odkázat na rozsudek ze dne 13. 12. 2013, č. j. 8 Afs 9/2013-47, v němž NSS 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.“

92. Lze tak přisvědčit závěru žalovaného, že žalobce neprokázal faktické poskytnutí plnění dle licenční a doplňkové smlouvy, resp. konkrétní licencované duševní vlastnictví, které bylo žalobci 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 zaplacená, poskytla společnost AAG žalobci, a naopak, jaké duševní vlastnictví poskytl žalobce společnosti AAG. Přílohy těchto smluv, ve kterých jsou licencované technologie blíže specifikovány, jsou prakticky totožné (např. seznam technologií a ochranných známek). Obě smlouvy předpokládají poskytnutí licencí formou předání licenčních dokumentů k licencovanému duševnímu vlastnictví. Licenční dokumenty přímo navázané na licenční a doplňkovou smlouvu však žalobcem předloženy nebyly. Žalobce k tomu uvedl, že duševní vlastnictví spočívá především v technické dokumentaci ve formě výkresů, popisů, změnové dokumentaci apod., která je zachycena v podobě 3D modelů v CAD softwaru, a z důvodu velkého objemu dat ji tak není možné předložit správci daně. Žalobce taktéž navrhl správním orgánům možnost nahlédnout do tohoto systému, což však správní orgány odmítly, přičemž své odmítnutí řádně odůvodnily. Poté žalobce předložil žalovanému technické výkresy, které však neprokazovaly, že duševní vlastnictví bylo žalobci skutečně poskytnuto v posuzovaném zdaňovacím období.
93. Není namístě zpochybňovat, že mezi žalobcem a společností AAG nebylo sporné, o jaké duševní vlastnictví se v licenční a doplňkové smlouvě jedná. Lze však souhlasit s žalovaným, že takové tvrzení je z pohledu unesení důkazního břemene žalobcem nedostačující. V případě pochybností správce daně je povinností žalobce, aby ke svým tvrzením předložil důkazní prostředky, na základě kterých správce daně dospěje k závěru o prokázání daných skutečností. Žalobce tak však neučinil a poskytnutí konkrétního duševního vlastnictví společností AAG neprokázal, a neunesl tak důkazní břemeno.
94. Poskytnutí duševního vlastnictví společností AAG žalobci nevyplývá ani z předložených faktur a objednávek na výzkumné a vývojové práce. Faktura ve spojení s účetním deníkem svědčí toliko o úhradě licenčního poplatku žalobcem. Objedávka ani její přílohy, ve kterých jsou uvedeny jednotlivé realizované projekty, taktéž neprokazuje, zda bylo žalobci 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 žalobce skutečně prováděl v roce 2014 výzkum a vývoj, nevyplývá z ní, zda byl tento výzkum a vývoj prováděn na historicky vlastněném duševním vlastnictví žalobce, či zda při něm bylo využito duševní vlastnictví společnosti AAG. Stejně tak neprokazuje, že při těchto činnostech bylo vytvořeno „obohacené“ duševní vlastnictví. Objedávka žádným způsobem neprokazuje vazbu realizovaných projektů na duševní vlastnictví společnosti AAG a na licenční poplatky uhrazené žalobcem.

95. Žalobce na základě četných výzev správce daně a žalovaného k prokázání skutečností potřebných pro stanovení daně předložil řadu dalších důkazních prostředků (srov. 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 žalovaného, ve kterých se správce daně i žalovaný hodnocením provedených důkazních prostředků pečlivě zabývali). Správce daně i žalovaný důkazní prostředky náležitě a důsledně posoudili, a to jednotlivě a v jejich vzájemné souvislosti. Oba přitom uvedli, z jakého důvodu mají žalobcem tvrzené skutečnosti za prokázané či neprokázané. Na základě hodnocení důkazů dospěli k závěru, že žalobcem předložené důkazní prostředky postrádají konkrétní provázanost s fakturovaným licenčním poplatkem a žádný z nich neprokazuje, zda bylo žalobci skutečně licencované duševní vlastnictví ze strany společnosti AAG poskytnuto. Krajský soud se s vyhodnocením žalobcem navržených důkazů správními orgány ztotožňuje.
96. Správce daně i žalovaný zajistili dostatek důkazů, na základě kterých bylo možné o věci rozhodnout, zdůvodnili, proč se žalobci nepodařilo prokázat, že sporný výdaj za licenční poplatky lze považovat za výdaj podle § 24 odst. 1 ZDP, resp. že se žalobci 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 nepochybyly při hodnocení důkazů, když mimo jiné řádně zdůvodnily, proč nebylo možné nahlédnout do systému žalobce. Celkový závěr správce daně i žalovaného 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.
97. Výdaje vynaložené na výzkum a vývoj se vždy nemusí promítnout do příjmů téhož zdaňovacího období. Uvedený závěr ostatně vyplývá i z ustálené judikatury. Pokud však žalobce a společnost AAG uzavřeli licenční smlouvu a žalobce zaplatil licenční poplatek, nelze se spokojit s tvrzením, že licenční poplatky budou přinášet žalobci užítky do budoucna bez toho, aby v předmětném zdaňovacím období bylo konkrétní duševní vlastnictví ze strany společnosti AAG žalobci poskytnuto (srov. rozsudek NSS č. j. 8 Afs 9/2013-47).
98. Krajský soud uzavírá, že splnění zákonných podmínek podle § 24 odst. 1 ZDP pro uplatnění výdajů (nákladů) na licenční poplatek za rok 2014 žalobcem nebylo prokázáno.
99. Pozornosti krajského soudu neunikla ovšem argumentace žalobce (vznesená písemně v přípisu ze dne 12. 3. 2024 a následně rekapitulovaná při jednání soudu), že zrušující rozhodnutí Nejvyššího správního soudu spočívá pouze na posouzení a naplnění formálních požadavků, bez zohlednění materiálních skutečností případu. Významná je okolnost, že mezi žalobcem a jeho mateřskou společností není sporu o tom, jaké duševní vlastnictví se mezi nimi licencuje; současně je nepochybné, že převod tohoto duševního vlastnictví nelze jednoduše zachytit. Krajský soud zároveň nepochybně, že bez převedeného know-how nelze výrobu těžké hutní techniky u žalobce realizovat, stejně jako to, že na smluvní dokumentaci mezi spojenými osobami není třeba činit stejné nároky jako na dokumentaci mezi nespojenými osobami a že postupy, komunikace či smluvní dokumentace mezi spojenými osobami je méně formální než u nezávislých

subjektů (k tomu srov. rozhodnutí NSS ve věci sp. zn. 9 Afs 42/2023). Krajský soud nezpochybnuje ani smysluplnost modelu AMMtec a jeho výhody pro žalobce.

100. Předmět licencovaného duševního vlastnictví spočívá v technické dokumentaci ve formě výkresů, popisů, změnové dokumentaci, která čítá tisíce stran, odpovídající počet modelů z CAD softwaru, přičemž dokumentaci (zejména 3D modely) nelze jednoduše převést do listinné podoby. Krajský soud proto chápe, že veškeré dispozice s technickou dokumentací se realizují elektronicky formou změny přístupových oprávnění. Jeví se proto jako pochopitelný argument, že představa, že podklady ve vztahu k duševnímu vlastnictví u skupiny Ammann lze jednoduše převést předávacím protokolem, je mylná a neodpovídá realitě, resp. technickým možnostem žalobce. Krajský soud nepřehlédl také to, že žalobce vzhledem k rozsáhlosti neregistrovaného duševního vlastnictví (objem dat řádově v TB) opakovaně v průběhu daňového řízení nabízel správci daně i žalovanému nahlédnutí do jeho systémů, kde by mu předložil a vysvětlil související podklady, což správce daně odmítl.
101. Jakkoli by mohla být právě uvedená argumentace žalobce přesvědčivá, v rámci instančně závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu nemohla obstát a krajský soud proto rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozsudku.

VI. Závěr a náklady řízení

102. Krajský soud z výše uvedených důvodů, respektuje závazný právní názor Nejvyššího správního soudu, dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Protože neshledal ani žádné vady, k nimž by byl povinen přihlídnout z úřední povinnosti, zamítl žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
103. Výrok o nákladech řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení mu proto nenáleží. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení jakožto úspěšnému účastníkovi řízení příslušelo, náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a to ani v řízení o kasační stížnosti.

Poučení:

Rozsudek, který byl doručen účastníkům, je v právní moci.

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 9. dubna 2024

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu