

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **ALLSHARE Finance Central Europe a.s.,** se sídlem Geologická 2, Praha 5, zast. JUDr. Michalem Chrůmou, advokátem se sídlem Hybernská 24, Praha 1 proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 28. 3. 2017, č. j. 46 Af 4/2015 - 237,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci k rukám advokáta JUDr. Michala Chrůmy, se sídlem Hybernská 24, Praha 1 náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v částce 4114 Kč do 30-ti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

[1] Kasační stížnosti se žalovaný (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 11. 11. 2014, č. j. 27333/14/5200-11434-706462 ve výroku II. Tímto rozhodnutím stěžovatel zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 10. 2013, č. j. 3529136/13/2102-24805-109722 (výrok I.) a č. j. 3529226/13/2102-24805-109722 (výrok II.). Správce daně doměřil těmito platebními výměry žalobci, resp. jeho právnímu předchůdci, po provedení daňové kontroly daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2007 a za zdaňovací období 2008. Krajský soud shledal žalobu důvodnou pouze ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2008, k němuž se vztahuje výrok II. správního rozhodnutí; v této části zrušil rozhodnutí stěžovatele pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s. ř. s.; ve vztahu ke

zdaňovacímu období roku 2007 soud žalobu důvodnou neshledal, a proto ve zbytku (tj. ve vztahu k výroku I.) žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[2] Nejvyšší správní soud pro orientaci ve skutkovém vymezení věci a následných úkonech jednotlivých subjektů považuje za vhodné uvést, že daňová kontrola byla provedena u společnosti HICKSTEAD, a.s.; do 20. 9. 2013 zněla obchodní firma HAGUESS, a.s., („daňový subjekt"). Ke dni 22. 1. 2014 tato společnost zanikla v důsledku vnitrostátní fúze sloučením s nástupnickou společností ALLSHARE Finance Central Europe, a. s. („žalobce"). Žalobce je tedy univerzálním právním nástupcem daňového subjektu, s nímž v minulosti byl propojen nejen personálně, nýbrž i obchodně. K fúzi došlo po ukončení daňové kontroly v průběhu odvolacího řízení. V obchodních transakcích, které jsou důvodem pro doměření daně a které byly realizovány před fúzí, figurují jak daňový subjekt, tak žalobce, proto se v dalším textu terminologicky odlišuje mezi daňovým subjektem a žalobcem.

Vymezení věci a dosavadní průběh řízení

[3] Daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 byla doměřena z důvodu odlišného právního posouzení nákladů na pořízení softwaru DOS (Dopravní odbavovací systém) od společnosti Cardsoft, s. r. o. Na základě provedených důkazů dospěl stěžovatel ve shodě se správcem daně k závěru, že daňový subjekt uzavřel dne 1. 10. 2007 se společností Cardsoft smlouvu, jejímž předmětem bylo zhotovení díla – počítačového programu Dopravní odbavovací systém s využitím čipové karty, včetně jeho instalace u daňového subjektu na hardwarové prostředky. Sjednaná cena díla v částce 3 000 000 Kč byla daňovému subjektu vyfakturována dne 3. 12. 2007. Plnění poskytnuté společností Cardsoft daňovému subjektu stěžovatel považoval pouze za subdodávku služeb pro DOS, jako nákup hotového díla, čemuž odpovídá specifikace díla obsažená ve smlouvě ze dne 1. 10. 2007, podle níž bylo předmětem smlouvy zhotovení samostatného a samostatně fungujícího modulu týkajícího se správy zákazníků; stěžovatel bral v potaz i to, že daňový subjekt následně prodal třetím osobám tento software jako software konečný, nikoliv jako součást souhrnného řešení OPENCARD. Software dodaný společností Cardsoft dle stěžovatele zcela splňuje účel, ke kterému byl vyroben, a to bez nutné cizí součinnosti s jinými softwary; plnění pořízené od této společnosti splňuje definiční znaky nehmotného majetku dle § 32a odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném ke dni 31. 12. 2007 (dále jen „ZDP"). Dle stěžovatele náklady na pořízení nehmotného majetku nelze uplatnit v plné výši jednorázově [§ 25 odst. 1 písm. a) ZDP], jak o tom nesprávně účtoval daňový subjekt, nýbrž postupem dle § 24 odst. 2 písm. a) ZDP formou rovnoměrných odpisů po dobu 36 měsíců. Stěžovatel dospěl k závěru, že jelikož daňový subjekt převzal software až v prosinci 2007, nemohl ve zdaňovacím období roku 2007 uplatnit žádné odpisy, teprve ve zdaňovacím období roku 2008 mohl odepsat částku 1 000 008 Kč, což správce daně zohlednil při stanovení základu daně v tomto zdaňovacím období.

[4] Daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 byla daňovému subjektu doměřena z důvodu, že částky vyfakturované v tomto období daňovému subjektu žalobcem z titulu poskytnutí podlicencí k využití softwarů a implementací těchto softwarů nebyly uznány jako náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Dle

pokračování

stěžovatele z provedených důkazů vyplynulo, že jednotlivé počítačové programy (software), které ve svém souhrnu tvoří softwarové řešení označené jako OPENCARD, jsou funkční i samostatně, byly vytvořeny třetími osobami na základě objednávky daňového subjektu (program DOS vytvořila společnost Cardsoft, program GUESS společnost TELMAX, program HSM společnost XT CARD) nebo přímo zaměstnanci daňového subjektu. Na základě smlouvy mezi daňovým subjektem a žalobcem z roku 2003 měly být tyto počítačové programy převedeny žalobci, a to bezúplatně. Protiplněním ze strany žalobce mělo být poskytnutí know-how; existence tohoto know-how žalobce ovšem nebyl v průběhu daňového řízení schopen prokázat. Bylo prověřeno, že žalobce know-how, jež měl daňovému subjektu poskytnout, neevidoval jako nehmotný majetek ve svém účetnictví. Výslechem osob činných v mateřské společnosti žalobce zřízené dle nizozemského práva bylo v rámci mezinárodního dožádání zjištěno, že v roce 2003 existovala pouze myšlenka na vytvoření produktu a koncept uvedení nového výrobku na trh. Hodnota tohoto know-how nebyla dle zjištění správce daně oceněna, takže nelze tvrdit, že spolu s právem užívat vytvořené softwarové řešení OPENCARD v omezeném rozsahu představovala přiměřený ekvivalent hodnoty vyvinutého softwarového řešení. Žalobce před tím, než mu bylo softwarové řešení daňovým subjektem předáno, postoupil v roce 2007 svá práva ze smlouvy o dílo z roku 2003 společnosti MODECA INVESTMENTS LIMITED usazené na Kypru (dále jen „MODECA“). Daňový subjekt v lednu 2008 předal softwarové řešení společnosti MODECA, která v lednu 2008 uzavřela licenční smlouvu se žalobcem, jenž v únoru 2008 uzavřel distribuční smlouvu s daňovým subjektem. Náklady představující plnění z titulu distribuční smlouvy stěžovatel neuznal jako daňově účinné. Vyhodnotil, že jednání daňového subjektu, který vytvořil či pořídil software tvořící softwarové řešení OPENCARD, převedl jej na jinou, personálně propojenou obchodní společnost a zahraniční společnost a následně v roce 2008 získal zpět právo na jeho užití za celkovou částku přes 87 milionů Kč, je v obchodních vztazích neobvyklé. Závěr o neuznatelnosti nákladů opřel rovněž o právní konstrukci vycházející z § 11 odst. 4 zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), podle něhož jsou osobnostní práva autora nepřevoditelná, a nelze se jich vzdát; žalobce proto nemohl dle stěžovatele na základě smlouvy o postoupení práv a závazků z roku 2007 převést „právo vlastnictví“ k nově vytvořeným produktům (vyplývající ze smlouvy z roku 2003 uzavřené s daňovým subjektem) společnosti MODECA, neboť takový převod odporuje zákonné úpravě v autorském zákona a je další indicií neobvyklosti obchodního jednání. Stěžovatel rovněž vycházel z faktu, že daňový subjekt sám ještě ke konci roku 2008 evidoval ve svém účetnictví jako nehmotný majetek software GUESS a HSM, tedy nedílné součásti celkového řešení OPENCARD, což vyvrací, že by byla práva k němu převedena společnosti MODECA. Platby, které daňový subjekt hradil žalobci z titulu úhrady podlicencí a implementací, nemohou být náklady na zajištění výnosů, neboť daňový subjekt nadále vlastnil předmětný software, a nebyl tak povinen hradit licenční poplatky žalobci za účelem jeho užívání a obchodování s ním. Rovněž ze smluv, které daňový subjekt uzavíral s koncovými odběrateli, plyne, že daňový subjekt v nich deklaroval, že je výrobcem a výhradním majitelem daného softwaru, nikoliv pouze držitelem licence; jde navíc o licence opravňující koncové odběratele k běžnému využití softwaru, nikoliv o zkušební licence.

[5] Krajský soud ze značného množství uplatněných žalobních námitek směřujících jak do procesních vad při provádění daňové kontroly a hodnocení důkazů, tak do hmotněprávního posouzení věci, shledal důvodnou námitku ohledně nedůvodného vyloučení nákladů vynaložených daňovým subjektem vůči žalobci za zdaňovací období 2008, a to z titulu distribuční smlouvy v souvislosti s prodejem podlicencí k softwarům tvořícím řešení OPENCARD a jejich implementací třetím osobám.

[6] Krajský soud konstatoval, že v dané věci jde o majetkový prospěch plynoucí z práva užívat autorské dílo, které zahrnuje právo dílo rozmnožovat, a to v původní, zpracované či jinak změněné podobě samostatně nebo v souboru anebo ve spojení s jiným dílem či prvky. Ustanovení § 11 odst. 4 autorského zákona, které stěžovatel aplikoval, se vztahuje výlučně k osobnostním právům, která jsou však na rozdíl od práv majetkových neodlučitelně spjata s autorem (spoluautory). Stěžovatel tedy opřel svůj závěr o neplatnosti smlouvy o postoupení práv o ustanovení, které se na právo užít dílo, tedy právo majetkové, nevztahuje. Na věc naopak dopadá § 26 odst. 1 autorského zákona, podle něhož se autor nemůže vzdát majetkových práv, ta jsou nepřevoditelná. To nicméně nevylučuje umožnit užití majetkových práv třetí osobě, aniž by došlo k jejich převodu. Podle smlouvy o dílo z roku 2003 mělo být dílo předáno protokolárně při splnění stanovených podmínek (dosažení požadovaného počtu zkušebních licencí ve spojení s uplynutím doby 9 měsíců jejich užívání, nebo uplynutí nejzazšího termínu pro předání díla). Tímto okamžikem měl žalobce v souladu s ujednáním obsaženým v čl. 6. 6. Smlouvy nabýt právo vykonávat svým jménem a na svůj účet majetková práva k dílu (§ 58 autorského zákona) s tím, že daňový subjekt pozbyl oprávnění sám dílo užívat jinak než na základě podlicence udělené mu žalobcem. Součástí smlouvy je prohlášení daňového subjektu, že jeho zaměstnanci s postoupením práva výkonu dle § 58 odst. 1 souhlasí. Z toho dle krajského soudu jednoznačně plyne, že žalobce měl být na základě smlouvy o dílo oprávněn k neomezenému a výlučnému výkonu všech majetkových práv k autorskému dílu svým jménem a na svůj účet.

[7] Dále krajský soud vycházel z toho, že dříve, než byly splněny podmínky pro předání díla, postoupil žalobce svá práva ze smlouvy o dílo společnosti MODECA; podstatou této smlouvy je postoupení celé smlouvy, tj. práv, pohledávek i závazků. Byť soukromé právo účinné do 31. 12. 2013 neupravovalo postoupení smlouvy, jak je tomu nyní v § 1895 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, přesto bylo možné stejných následků dosáhnout kombinací postoupení práv a pohledávek a převzetí dluhů; tímto způsobem postupoval žalobce a společnost MODECA. Postoupení práv a pohledávek žalobce společnosti MODECA bylo daňovému subjektu řádně oznámeno, k převzetí dluhu dal daňový subjekt zákonem požadovaný souhlas. Žalobce nepostoupil právo vykonávat majetková autorská práva, neboť ještě nebyl držitelem tohoto oprávnění; postoupil toliko právo nabýt oprávnění vykonávat majetková práva ze smlouvy o dílo vlastním jménem a na vlastní účet (čili pohledávku vyplývající ze smlouvy o dílo). Krajský soud dospěl k závěru, že ve věci nejde o to, že by na základě postupní smlouvy mělo dojít k převodu majetkových autorských práv, což by bylo v rozporu s § 26 odst. 1 autorského zákona; podstatou smlouvy je postoupení nároku, jehož obsah je vymezen v § 58 odst. 1 autorského zákona, jedná se tedy o oprávnění vykonávat majetková práva autorská vlastním jménem a na vlastní účet. Tato majetková transakce je v souladu s autorským zákonem a nepříčí se mu, naopak § 58 odst. 1autorského zákona s postoupením oprávnění

vykonávat majetková práva k dílu výslovně počítá. Není proto žádného důvodu, proč by se mělo na smlouvu uzavřenou mezi žalobkyní a společností MODECA hledět jako na neplatnou.

[8] Krajský soud vzal za nesporné, že daňový subjekt předal dokončené autorské dílo společnosti MODECA, což dokládají protokoly podepsané dne 18. 1. 2008 a 22. 1. 2008. Tato společnost nabyla výlučné a neomezené právo vykonávat majetková práva k autorskému dílu svým jménem a na svůj účet s tím, že ani daňový subjekt jakožto zhotovitel díla na objednávku nebyl oprávněn dílo sám užívat. Okamžikem předání softwaru tedy daňový subjekt pozbyl oprávnění vykonávat majetková práva k autorskému dílu (ať již jako celku – celé softwarové řešení OPENCARD - , nebo jeho částem – jednotlivé softwary), a to ačkoliv byl jeho původcem (tvůrcem). V rámci oprávněného výkonu majetkových práv udělila společnost MODECA žalobci licenční smlouvou ze dne 4. 2. 2008 výhradní licenci ke všem způsobům užití autorského díla označovaného OPENCARD, zejména k jeho rozmnožování, rozšiřování rozmnoženin a nahrávání. Smlouva připouští udělení podlicence třetí osobě po písemném souhlasu společnosti MODECA; smlouva je v souladu s § 46 a násl. autorského zákona, který umožňuje, aby osoba vykonávající majetková práva k autorskému dílu udělila třetí osobě oprávnění k výkonu práva dílo užít k jednotlivým nebo všem způsobům užití díla a ve sjednaném rozsahu. Ani tato smlouva tedy neodporuje autorskému zákonu, přičemž jejím důsledkem je, že vzhledem k výhradnosti udělené licence pozbyla společnost MODECA oprávnění sama vykonávat majetková práva i oprávnění udělit licenci k užití díla další osobě (§ 47 odst. 2 autorského zákona). Distribuční smlouvou ze dne 29. 2. 2008 udělil žalobce daňovému subjektu podlicenci (viz čl. 5 smlouvy), a to za účelem zajištění distribuce softwaru OPENCARD, kterou by daňový subjekt prováděl samostatně a svým jménem (čl. 2.2 smlouvy). Daňový subjekt byl oprávněn poskytnout k užití jednotlivých sublicenčních oprávnění získaných dle této smlouvy další sublicence ve prospěch odběratelů (jen konečným uživatelům softwaru bez práva poskytovat další sublicence). Rovněž tato smlouva je v souladu s § 48 odst. 1 autorského zákona.

[9] Krajský soud po vyhodnocení obsahu jednotlivých smluv dospěl k závěru, že všechny transakce počínaje smlouvou o dílo, přes smlouvu o postoupení práv, licenční smlouvu a distribuční smlouvou konče jsou platnými právními úkony, neboť neodporují kogentním ustanovením autorského zákona. Na základě této skutečnosti dospěl k závěru, že po 22. 1. 2008, kdy daňový subjekt předal zhotovené autorské dílo, nebyl oprávněn užívat autorské dílo, které vytvořil, ani umožnit jeho užívání třetím osobám. Toto oprávnění nabyl zpět až na základě distribuční smlouvy ze dne 29. 2. 2008, a to za podmínky, že za distribuci softwaru bude hradit licenční poplatek z příjmů za prodej softwarů od třetích osob (konečných uživatelů softwarů) stanovený jako určité procento ze souhrnného objemu poskytnutých dalších sublicencí (konkrétně 82,5 %). Ze stejného objemu obchodů pak byl žalobce povinen hradit společnosti MODECA licenční poplatek ve výši 52,5 %. Nastavený obchodní systém tedy zajišťoval, že z příjmů z prodeje softwaru OPENCARD, který zajišťoval výlučně daňový subjekt, získá společnost MODECA 52,5 %, žalobce 30 % a daňový subjekt 17,5 %. Krajský soud konstatoval, že správce daně ani stěžovatel v daňovém řízení ani v průběhu soudního řízení správního nezpochybnili, že daňový subjekt dosáhl v roce 2008 výnosů z prodeje licencí třetím osobám a jejich

argumentace je vedena tím směrem, že těchto výnosů by bylo dosaženo, i kdyby daňový subjekt nezaplatil žalobci licenční poplatky vyfakturované dle distribuční smlouvy. Neztotožnil se se závěrem stěžovatele, že neexistuje vazba mezi dosaženými výnosy a uplatněnými náklady, které se opírají o distribuční smlouvu. Naopak krajský soud na základě podrobného právního rozboru příslušných ustanovení autorského zákona dovodil, že po 22. 1. 2008 nebyl daňový subjekt oprávněn poskytovat licence k využití softwaru třetím osobám. Toto oprávnění mu poskytla až distribuční smlouva; kdyby tedy nebylo distribuční smlouvy, nemohl by daňový subjekt dosáhnout po uvedeném datu žádných výnosů z prodeje licencí k softwaru třetím osobám. Je tedy zřejmé, že uzavření distribuční smlouvy umožnilo daňovému subjektu obchodní činnost spočívající v distribuci (prodeji) softwarů zahrnutých v komplexním produktu OPENCARD třetím osobám.

[10] Krajský soud konstatoval, že skutečnost, že daňový subjekt evidoval ke dni 31. 12. 2008 ve svém majetku software GUESS a HSM, z čehož stěžovatel dovozuje, že nikdy „vlastnické“ právo k výslednému softwarovému řešení nepozbyl, není podstatná; s majetkovými právy autorskými lze volně nakládat prostřednictvím jednotlivých smluv, k dispozici s nimi a ke vzniku oprávnění z nich plynoucích není potřeba žádný registrační či evidenční úkon, tím spíše nejsou účinky právních dispozic vázány na to, zda jsou jejich účetní důsledky správně zachyceny v účetnictví. Odporuje-li tedy účetnictví skutečnosti vyplývající ze smluv, o jejichž pravosti a věrohodnosti není důvodu pochybovat (resp. tímto směrem se úvahy správce daně ani žalovaného vůbec nevydaly), pak měl správce daně dovodit z této skutečnosti důsledky ve vztahu ke správnosti provedených účetních odpisů majetku. Nelze z toho ovšem dovozovat daňovou neúčinnost nákladů, které jsou doloženy reálně proběhnuvšími obchodními transakcemi s třetími osobami, inkasovanými příjmy z těchto transakcí a distribuční smlouvou uzavřenou s žalobcem.

[11] K argumentaci stěžovatele stran toho, že daňový subjekt v licenčních smlouvách, které uzavíral s třetími osobami, sám deklaroval, že je majitelem softwaru, nikoli, že licenci uděluje na základě jemu udělené licence, krajský soud uvedl, že případy, které stěžovatel zmiňuje, se týkají udělení tzv. zkušební licence ve smyslu smlouvy o dílo z roku 2003; krajský soud se ztotožnil s argumentací žalobce, že pojem zkušební licence má svůj autonomní význam dostatečně určitě vymezen ve smlouvě o dílo. Znakem zkušební licence není, že by měla opravňovat třetí osobu k užívání softwaru pouze dočasně, tzv. na zkoušku. Ze smlouvy o dílo naopak plyne, že podmínky této licence je oprávněn určit daňový subjekt, licence nemusí být časově omezená. Smlouva současně garantuje, že žalobce (resp. po postoupení práv společnost MODECA) bude zkušební licence udělené daňovým subjektem respektovat a nepodnikne vůči třetím osobám, jimž daňový subjekt zkušební licence udělil, žádné kroky k ochraně softwaru. Daňový subjekt v době, kdy již měl software (konkrétně dopravní odbavovací systém pojmenovaný jako CLARISSA) k dispozici, mohl jakožto vykonavatel majetkových práv autorských uzavírat vlastním jménem a na vlastní účet (nikoliv na základě licenční smlouvy) s třetími osobami licenční smlouvy (nikoliv tedy smlouvy podlicenční). Ve smlouvě o dílo je rovněž upraven postup při rozšiřování počtu uživatelů softwaru u subjektů, kterým daňový subjekt udělil zkušební licenci. Oprávnění udělovat zkušební licence, resp. rozšiřovat již udělené zkušební licence, pozbyl daňový subjekt v okamžiku předání díla společnosti MODECA, jak bylo sjednáno ve smlouvě o dílo. Počínaje dnem 22. 1. 2008 tak daňový subjekt nebyl

oprávněn udělovat ani tzv. zkušební licence, jejichž smyslem bylo ověření funkčnosti softwarového řešení.

[12] Podle krajského soudu ani pochybnosti stěžovatele o vyváženosti smlouvy o dílo z roku 2003, resp. o tom, zda plnění poskytnuté na jedné straně daňovým subjektem a na straně druhé žalobcem jsou skutečným hodnotovým ekvivalentem, neopodstatňují bez dalšího závěr, že daňový subjekt byl bez ohledu na uzavřenou smlouvu o dílo a další navazující smlouvy nadále držitelem majetkových práv k OPENCARD. Žalovaný by musel dovodit, že samostatná smlouva o dílo je absolutně neplatná, takový závěr by musel být řádně odůvodněn po právní i skutkové stránce, to ovšem žalovaný neučinil. Rovněž tak nemožnost stanovit cenu softwaru vytvořeného daňovým subjektem v důsledku neznalosti hodnoty údajně vloženého know-how, nemá žádné dopady na daňovou účinnost nákladů vynaložených podle distribuční smlouvy. Krajský soud nepopřel, že se celá transakce může jevit jako neobvyklá, podezřelá, a nelze vyloučit, že by bylo možné daňovému subjektu doměřit daň za různá zdaňovací období z různých důvodů. Předmětem soudního přezkumu je nicméně pouze otázka daňové účinnosti nákladů vynaložených v roce 2008 daňovým subjektem za účelem dosažení výnosů z prodeje licencí, včetně jeho implementace a servisu, a to v mezích důvodů, o něž se opírá rozhodnutí daňových orgánů; v tomto rozsahu soud věc posoudil a shledal žalobu důvodnou ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2008, neboť stěžovatel skutková zjištění učiněná zejména ze smluv uzavřených mezi zapojenými subjekty nesprávně právně posoudil a jeho rozhodnutí je tedy v tomto rozsahu nezákonné.

Kasační stížnost stěžovatele a vyjádření žalobce

[13] V kasační stížnosti stěžovatel nejprve předestřel skutkový stav věci, z něhož vycházel takto: Daňový subjekt ještě pod názvem HAGUESS, s.r.o. uzavřel dne 14. 11. 2003 smlouvu o dílo (dále též „smlouva 2003“) se společností ALLSHARE Finance Central Europe a.s. (dále ALLSHARE). V rámci plnění této smlouvy obdržel daňový subjekt od společnosti ALLSHARE know-how k vytvoření software. Vzhledem k tomu, že daňový subjekt nedisponoval dostatečnou kapacitou pro plnění smlouvy, a vzhledem k tomu, že se mu podařilo zvítězit ve výběrovém řízení na realizaci Pražského centra kartových služeb (dále pak označován jako OPENCARD), byl daňový subjekt nucen zadat část vývoje daného softwaru společnosti Cardsoft; tato společnost uvedené dílo zrealizovala na základě smlouvy o dílo ze dne 1. 10. 2007 (dále též „smlouva 2007“), na jejímž základe dílo předala daňovému subjektu. Předmětem díla jsou jednotlivé funkční software KRONUS – řídící systém, QUANTO – vydávání a evidence karet, CHANSON – evidence zařízení na kterých je možno provádět úhrady, GUESS – parkovací systém, HSM – správa kryptografických klíčů, SAM – práce s kartami na přepážkách, DOS – vydávání, prodej a správa předplatných časových jízdenek a bezkontaktních čipových karet, které ve vhodné kombinaci plní požadovanou speciální funkcionalitu a které při vhodném propojení zajišťují chod konkrétního požadovaného řešení pro klienta, Hlavní město Prahu. Dle znění smlouvy 2003 společnost ALLSHARE poskytla společnosti HAGUESS, s.r.o. know-how a dále právo využití zkušební licence pro vlastní obohacení, a to za právo vlastnictví k nově vytvořeným produktům (software) pro ALLSHARE. Smlouva neobsahovala ocenění tohoto majetku; dle názoru stěžovatele jde o směnný obchod bez

nutnosti ocenění. U obou společností nebyla výše popsaná směna v účetnictví jakkoliv zachycena. Před dokončením a ověřením funkčnosti díla společnost ALLSHARE převedla na základě „*Smlouvy o postoupení práv a závazku*“ ze dne 6. 7. 2007 toto své „právo vlastnictví“ k nově vytvořeným produktům (vyplývající ze smlouvy 2003) ve prospěch společnosti MODECA INVESTMENTS LIMITED se sídlem na Kypru (dále „MODECA“) za cenu 500.000,- Kč bez DPH. V lednu roku 2008 na základě předávacích protokolů proběhlo předání software (mimo DOS) od společnosti HAGUESS, a.s. na společnost MODECA. Po předání byla v lednu 2008 sepsána „*Licenční smlouva*“ k převedenému nehmotnému majetku mezi společností ALLSHARE a MODECA. Dne 29. 2. 2008 uzavřela společnost ALLSHARE se společností HAGUESS, a.s. „*Distribuční smlouvu*“ s cílem umožnit jí poskytovat produkty ve smlouvě označené jako OPENCARD konečným odběratelům. Na základě této smlouvy v průběhu roku 2008 společnost ALLSHARE účtovala společnosti HAGUESS, a.s. licenční a podlicencí poplatky ve výši 87 531 305,30 Kč. Distribuční smlouvu ze strany HAGUESS, a.s. podepsala Miroslava Turková a za společnost ALLSHARE Ing. Jaroslav Turek. Společnost HAGUESS, a.s. pak účtovala konečným objednatelům jednotlivé produkty.

[14] Dle stěžovatele z okolností blíže popsaných ve zprávě o daňové kontrole a napadeném rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že společnost HAGUESS, poté HICKSTEAD, nyní ALLSHARE je majitelem jednotlivých softwarů tvořících systém OPENCARD, které vlastní činností vyrobila či úplatně pořídila, aby následně v roce 2008 získala zpět právo na jejich užití na základě distribuční smlouvy. Tuto skutečnost stěžovatel hodnotí jako neobvyklé a nezvyklé jednání v rámci obchodních zvyklostí, tj. aby původní daňový subjekt to, co sám vlastní činností vyrobil či pořídil úplatně, si po provedení několika obchodních transakcí s personálně spřízněnou společností a zahraniční společností pořizoval zpět formou licenčních a podlicencích poplatků, a to za celkovou cenu 87 531 305,30 Kč. V příslušných ustanoveních smluv daňový subjekt plně potvrzuje, že žalobce je výrobcem a výhradním majitelem tohoto díla. Nejedná se tedy o poskytnutí licencí se souhlasem majitele software (jak deklaruje žalobce), ale o poskytnutí licencí majitelem software. Navíc z dikce smluv s konečnými odběrateli vyplývá, že se jedná o licenci k možnosti běžného využití, nikoli k využití zkušebních licencí.

[15] Stěžovatel konstatuje, že se ztotožňuje s právním posouzením krajského soudu v bodě 132 napadeného rozsudku, v němž krajský soud uvedl, že všechny transakce počínaje smlouvou o dílo, přes smlouvu o postoupení práv, licenční smlouvu a distribuční smlouvou konče jsou platnými právními úkony, neboť neodporují kogentním ustanovením autorského zákona. Stěžovatel poukazuje na to, že jeho argumentace v této souvislosti však byla pouze podpůrná a nelze říci, že závěr o daňové neúčinnosti nákladu byl postaven pouze či převážně na závěru o rozporu předmětných smluv s autorským zákonem. Jednalo se jen o „indicii“, kterou stěžovatel hodlal podpořit neobvyklost celé transakce. V tomto aspektu také stěžovatel spatřuje nesprávnost posouzení právní otázky, neboť hlavním argumentem správce daně, potažmo stěžovatele bylo, že předmětné výdaje nejsou daňově uznatelným nákladem ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, neboť jak sám soud připouští, jedná se v daném případě o *transakci neobvyklou a podezřelou*, která vyvolala oprávněné pochybnosti, které se nepodařilo správním orgánům v daňovém řízení rozptýlit. Jednou otázkou tedy je soulad s autorským zákonem a platnost smluv, druhou otázkou je daňová účinnost nákladů plynoucích žalobci z distribuční smlouvy. Stěžovatel

pokračování

trvá na tom, že tyto náklady nelze uznat v souladu s § 24 odst. 1 ZDP jako náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů; uhrazení částky přesahující 87 mil. Kč žalobcem za distribuci software, jehož je sám vlastníkem, nelze považovat za souladné s právním řádem.

[16] Stěžovatel poukazuje na to, že všechny softwary měly být oceněny pořizovacími cenami a zařazeny do majetku daňového subjektu; ten provedl zařazení do majetku pouze u produktu GUESS a HSM, které dle příslušných ustanovení ZDP řádně odepisuje. Zachází s ním tedy jako s vlastním majetkem. Dle názoru stěžovatele účetnictví neodporovalo skutečnosti, ale vycházelo právě z faktu, že „vlastnické" právo k výslednému softwarovému řešení daňový subjekt nikdy nepozbyl, a právě proto evidoval ke dni 31. 12. 2008 ve svém majetku software GUESS a HSM. Stěžovatel se neztotožňuje se závěrem soudu prezentovaným v bodu 135 napadeného rozsudku. Vlastnictví jednotlivých softwarů daňovým subjektem a jejich samostatnou funkčnost potvrzuje i skutečnost, že daňový subjekt uzavřel s konečnými odběrateli smlouvy o dílo, popř. licenční smlouvy o využití vytvořených softwarů pro jejich účely. V příslušných ustanoveních těchto smluv daňový subjekt plně potvrzuje, že je výrobcem a výhradním majitelem tohoto díla (např. obchodní transakce týkající se fakturací daňového subjektu, kdy vyúčtoval samostatnou implementaci DOS s využitím čipové karty subjektům – CSC Computer Sciences s.r.o., LIBERECKÝ KRAJ, Dopravní podnik hl. m. Praha, a.s., CSAD Polkost, s.r.o., CSAD Střední Čechy, a.s., MARTIN UHER s.r.o., PROBO TRANS BEROUN spol. s .r.o., Veolia Transport Praha s.r.o., SPOJBUS, spol. s r.o., BOSÁK BUS, spol. s r.o., CSAD MHD Kladno, a.s., Okresní autobusová doprava Kolín s.r.o. I výše uvedená fakturace softwaru DOS konečným odběratelům je jednou z indicií, že software DOS představuje hotový výrobek, jehož implementace je plně vhodná ke splnění požadavku konečného odběratele, a to i bez další návaznosti na „konečný software". Stěžovatel tak nesouhlasí se závěrem soudu, že daňovému subjektu distribuční smlouva umožnila obchodní činnost spočívající v prodeji softwarů zahrnutých v komplexním produktu OPENCARD třetím osobám. Na základě znění distribuční smlouvy bylo poskytnuto daňovému subjektu právo distribuce na celý software OPENCARD, tedy i na software *GUESS* a *HSM*, které po celou dobu od pořízení do konce roku 2008 měl daňový subjekt ve vlastnictví a v účetnictví zaúčtované na účtu *013001*, tj. vedeny ve svém majetku.

[17] Stěžovatel v dalších námitkách v podstatě přebírá odůvodnění svého rozhodnutí, opakuje svou argumentaci svědčící tomu, že vyrobené programy byly majetkem daňového subjektu, poukazuje na právní rozbor, vypracovaný advokátní kanceláří ROWAN LEGAL s. r. o., který se zabýval rozsahem licence k software Pražského centra kartových služeb, popisuje způsob účtování a opětovně konstatuje, že platby, které daňový subjekt hradil žalobci z titulu úhrady podlicencí a implementací, nejsou dle názoru stěžovatele náklady na zajištění výnosu, neboť daňový subjekt nadále vlastnil předmětný software, a nebyl tak povinen hradit žalobci licenční poplatky za účelem jeho užívání a obchodování s ním. Poukazuje opětovně na to, že jednání daňového subjektu, který pořídil software tvořící softwarové řešení OPENCARD, převedl jej na jinou, personálně propojenou (prostřednictvím členů rodiny Turkových) obchodní společnost a zahraniční společnost a následně v roce 2008 získal zpět právo na jeho užití za celkovou částku přes 87 milionu Kč, je jednáním v obchodních vztazích neobvyklým.

[18] Stěžovatel tedy trvá na tom, že náklady fakturované v celkové výši 87 531 305,30 Kč týkající se poskytnutí podlicencí k využití software nejsou náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Žalobce neprokázal, že dané výdaje použil na dosažení, zajištění a udržení příjmů, přestože mu tuto povinnost ukládá § 92 daňového řádu. Důvodem je skutečnost, že v průběhu daňového řízení nebylo prokázáno, že k takovému vyúčtování existoval reálný podklad. Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[19] Žalobce ve vyjádření uvedl, že rozsudek krajského soudu považuje za správný a odkázal doslovně na relevantní části jeho odůvodnění. Konstatoval, že stěžovatel opakovaně v kasační stížnosti pracuje bez příslušných důkazů s myšlenkami, že uzavřené smlouvy a transakce jsou „neobvyklé a nezvyklé v rámci obchodních zvyklostí“, že se tedy nejedná o poskytnutí licencí se souhlasem majitele software, ale o poskytnutí licencí majitelem software, a že jde o transakce mezi „propojenými osobami“. Tyto své úvahy stěžovatel nezasazuje do správných časových úseků, a tudíž mu z jeho úvah vyplývají zcela mylné nebo chybné závěry. Žalobce uvádí, že poskytl již dostatek důkazů, že příslušné transakce proběhly za obvyklých podmínek vzhledem k době, kdy byly jednotlivé transakce chronologicky uskutečněny; obvyklost transakcí a podmínek, za kterých byly uskutečněny, žalobce může opakovaně prokázat. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů uvedených stěžovatelem v kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[21] Nejvyšší správní soud především konstatuje, že kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.). Důvody kasační stížnosti se musí odvíjet zejména od tvrzeného pochybení krajského soudu. Uvedení konkrétních důvodů kasační stížnosti není možné bez dalšího nahradit zopakováním argumentace, na které stěžovatel vystavěl své rozhodnutí, které bylo předmětem soudního přezkumu před krajským soudem.

[22] Kasační stížnost stěžovatele z převážné části spočívá právě v takovém opakování argumentace obsažené ve správním rozhodnutí spíše než v tvrzení konkrétních pochybení krajského soudu. Stěžovatel považuje napadený rozsudek za nesprávný a nadále tvrdí, že náklady uplatněné žalobcem za distribuci software, jehož je sám vlastníkem, nelze uznat v souladu s § 24 odst. 1 ZDP jako náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů, neboť je nelze považovat za souladné s právním řádem. Nicméně právě v otázce právního posouzení, co se týče převodů autorských práv (tedy i posouzení otázky „vlastnických“ a majetkových práv) v rámci autorského zákona, stěžovatel s krajským soudem souhlasí. Ztotožňuje se tedy s právním stavem, který ve věci byl, totiž, že: 1) osobnostní práva autorská náleží fyzickým osobám, které vlastní tvůrčí činností software spoluvytvořily; 2) majetková práva autorská rovněž náleží fyzickým osobám – spoluautorům, nesmí je však vykonávat, neboť právo jejich výkonu přešlo na jejich zaměstnavatele, resp. s jejich

pokračování

souhlasem na objednatele autorského díla, 3) tímto objednatelem se na základě postoupení práv a povinností ze smlouvy o dílo stala společnost MODECA, 4) daňový subjekt přestal být v okamžiku předání díla společnosti MODECA oprávněn vykonávat majetková práva k autorskému dílu a není nadále oprávněn dílo užít, 5) společnost MODECA jakožto vykonavatel majetkových práv k autorskému dílu udělila žalobci oprávnění autorské dílo užívat všemi zákonem stanovenými způsoby, a to za úplatu, 6) žalobce toto licenční oprávnění dále přenechal daňovému subjektu za úplatu.

[23] Pokud stěžovatel nyní tvrdí, že autorskoprávní aspekty byly pouze „indicií", kterou stěžovatel hodlal podpořit neobvyklost celé transakce, a hlavním argumentem správce daně, potažmo stěžovatele bylo, že uhrazená částka není daňově uznatelným nákladem ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, neboť se jedná se v daném případě o transakci neobvyklou a podezřelou uskutečněnou mezi personálně propojenými osobami, nelze mu přisvědčit. Především takové úvahy nelze z odůvodnění správního rozhodnutí ani zprávy o kontrole seznat, tímto směrem (personální propojenost osob, či výše sjednaná cena) správní orgány dokazování vůbec nevedly; pouze se omezily na konstatování, že transakce je nestandardní a neobvyklá a dále popsaly strukturu jednotlivých společností, ze které je zřejmá personální propojenost daňového subjektu a žalobce *(otázkou je, do jaké míry tomu tak bylo k datu uskutečnění transakcí – pozn. NSS)*, co se týče společnosti MODECA, stěžovatel na str. 30 napadeného rozhodnutí uvádí, že *„vztahy s daňovým subjektem nebyly v rámci této struktury zjišťovány neboť odvolatel nedoložil, zda vůbec a v jakém ocenění došlo ke směně know-how za právo vlastnické k nově vytvořenému nehmotnému majetku...*" Stěžovatel v odůvodnění sice poukázal na to, že sporné nákladové transakce probíhaly v rámci obchodní struktury společností v České republice vzájemně propojených přesouvajících vlastnictví k nehmotnému majetku do zahraničí; (tyto struktury žalovaný popsal na str. 30 svého rozhodnutí); na tomto konstatování však ustal.

[24] Z průběhu daňového řízení se naopak podává, že rozhodující argument, který několikrát správní orgány opakovaly, stál na tom, že žalobce byl vykonavatelem majetkových autorských práv k software, byl jejich výrobcem a výhradním majitelem a rovněž byl oprávněn poskytnout licenci k užití software; z toho důvodu nelze náklady, které vynaložil na licenční poplatky uznat. Správce daně, potažmo stěžovatel, zpochybnil uskutečněné převody práv, neboť seznal, že tyto byly v rozporu s autorským zákoníkem; zpochybnil sice rovněž obvyklost smluvního vztahu daňového subjektu a žalobce, přitom současně uvádí, že tato skutečnost sama o sobě nemůže být na překážku, pokud by znění smlouvy odpovídalo skutečnosti a respektovalo zákon (zvýrazněno NSS). Z tohoto právního stavu (ačkoli nyní souhlasí s odlišným právním posouzením krajským soudem) stěžovatel vycházel (a rovněž jej podpořil dalšími důkazy, např. výše zmiňovaným právním rozborem advokátní kanceláře) a v tomto kontextu rovněž hodnotil účtování o jednotlivých software v majetku daňového subjektu, resp. žalobce. Pokud stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že jednou otázkou je soulad s autorským zákonem a platnost smluv, druhou otázkou je daňová účinnost nákladů plynoucích žalobci z distribuční smlouvy, není zřejmé, kam tím v této konkrétní věci směřuje, neboť sám právě tyto dvě otázky v posouzení věci spojoval a výhradně ze smluv při dalších svých krocích vycházel; stěžovatel zcela jasně uvedl, že náklady v částce přesahující 87 mil. Kč uhrazené žalobcem za distribuci software, jehož je sám vlastníkem, nelze uznat v souladu s § 24 odst. 1 ZDP

jako náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů, neboť je nelze považovat za souladné s právním řádem; konstatoval rovněž, že těchto příjmů by žalobce dosáhl i bez uzavření distribuční smlouvy. Na jiném místě konstatoval rovněž, že v řízení nebylo prokázáno, že k vyúčtování licenčních poplatků měla společnost ALLSHARE reálný podklad, neboť na základě distribuční smlouvy mělo dojít k poskytnutí podlicencí a implementací software, který daňový subjekt sám vlastní činností vytvořil nebo pořídil úplatně od dodavatelů, vlastnictví potvrzuje i skutečnost, že daňový subjekt uzavřel s konečnými odběrateli smlouvy o dílo, popř. licenční smlouvy o využití vytvořených software pro jejich účely; v nich potvrzuje, že je výrobcem a výhradním majitelem díla. Z uvedeného je zcela zřejmé, z jakých důvodů stěžovatel žalobci uplatněné náklady neuznal.

[25] Pokud stěžovatel směřuje nyní svou argumentaci stran výše fakturovaných částek k personálnímu propojení či neobvyklosti transakcí, či jejich pravému smyslu a účelu, měl vést dokazování a hodnocení důkazů tímto směrem. Krajský soud nepopřel, že se celá transakce může jevit jako neobvyklá, podezřelá, a nelze vyloučit, že by bylo možné daňovému subjektu doměřit daň za různá zdaňovací období z různých důvodů; krajský soud tedy zcela zjevně naznačuje, že není vyloučeno, že uhrazené náklady vskutku nemusí splňovat podmínku daňové uznatelnosti dle § 24 odst. 1 ZDP, avšak z jiných důvodů, než učinil stěžovatel. Současně však, a to zcela správně, krajský soud uvedl, že předmětem soudního přezkumu je nicméně pouze otázka daňové účinnosti nákladů vynaložených v roce 2008 daňovým subjektem za účelem dosažení výnosů z prodeje licencí, včetně implementace a servisu, a to v mezích důvodů, o něž se opírá rozhodnutí daňových orgánů (zvýraznění provedeno NSS). Stěžovatel tedy závěr krajského soudu poněkud dezinterpretuje, pokud dovozuje, že krajský soud rovněž považoval transakci za podezřelou a neobvyklou, čímž potvrzuje závěr stěžovatele, že náklady nelze uznat, neboť jsou v rozporu s § 24 ZDP.

[26] Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud závěry k nimž dospěl, podrobně a přesvědčivě odůvodnil; nepochybil, pokud shledal žalobu důvodnou ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2008, neboť stěžovatel skutková zjištění učiněná zejména ze smluv uzavřených mezi zapojenými subjekty nesprávně právně posoudil a jeho rozhodnutí je tedy v tomto rozsahu nezákonné. Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji dle § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

[27] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Neúspěšný stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení; žalobci, který byl ve věci úspěšný, přiznal Nejvyšší správní soud náhradu nákladů dle vyhl. č. 177/1996 Sb., advokátní tarif ve výši 3400 Kč za jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti) a náhradu hotových výdajů. Vzhledem k tomu že advokát žalobce je plátcem DPH, zvyšuje se tato částka o daň ve výši 21 %, celkem činí náhrada nákladů řízení částku 4114 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen uhradit k rukám advokáta JUDr. Michala Chrůmy, se sídlem Hybernská 24, Praha 1 do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. března 2018

pokračování

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu