



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., v právní věci žalobkyně **Mgr. I. J.**, se sídlem Havlíčkův Brod, Horní 14, insolvenční správce majetkové podstaty dlužnice STAVOUNIE, stavební a obchodní společnost spol. s r. o., IČ 15058620, se sídlem Havlíčkův Brod, Jihlavská 756, zastoupené Mgr. Janou Denemarkovou, advokátkou se sídlem Havlíčkův Brod, Dolní 105, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 1. 7. 2011, č. j. 8542/11-1200-703150,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 1. 7. 2011, č. j. 8542/11-1200-703150, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 11 712 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám její advokátky Mgr. Jany Denemarkové.

O d ů v o d n ě n í :

[1] S nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, došlo dnem 1. 1. 2013 k reorganizaci daňové správy. Nástupcem Finančního ředitelství v Brně se

stalo Odvolací finanční ředitelství. V dalším textu tohoto rozsudku proto výraz „žalovaný“ označuje *promiscue* jak původní, tak nástupnický orgán finanční správy, a to dle kontextu dané věty.

[2] K právnímu nástupnictví došlo i na straně žalobkyně. Usnesením Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20. 4. 2012, č. j. KSHK 42 INS 6735/2012-A-10/celk. 3, byl zjištěn úpadek žalobkyně STAVOUNIE, stavební a obchodní společnost spol. s r. o. (dále též „původní žalobkyně“ nebo „daňový subjekt“), a na její majetek byl prohlášen konkurs. Insolvenční správkyň byla ustanovena Mgr. I. J. Prohlášením konkursu k datu 20. 4. 2012 došlo podle § 263 odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů, *ex lege* k přerušení soudního řízení. Dne 14. 11. 2012 soudu došel návrh insolvenční správkyň na pokračování v řízení. Tímto dnem vstoupila dle § 264 odst. 1 insolvenčního zákona do postavení žalobkyně jmenovaná insolvenční správkyň.

I. Vymezení věci

[3] Shora označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání původní žalobkyně a potvrdil *platební výměr* ze dne 16. 6. 2010, č. j. 53679/10/2239112601203, jímž Finanční úřad v Havlíčkově Brodě (dále též „správce daně“) původní žalobkyni předepsal k přímému placení daň z příjmů právnických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za období roku 2007 ve výši 2 049 300 Kč a současně ji vyrozuměl o povinnosti uhradit penále ve výši 409 860 Kč. Správce daně postupoval dle § 69 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a § 22 odst. 1 písm. g) bod 1., § 38d a § 38s zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v předmětném zdaňovacím období. V rámci daňové kontroly totiž zjistil, že daňový subjekt zaúčtoval do daňově účinných nákladů částku 6 147 900 Kč (230 000 EUR) za „poskytnutí know-how a technických konzultací ohledně výroby bílého sýra“ od společnosti FERROWA INC., se sídlem Via Espana 122, City of Panama, stát Panama, přičemž z výše uvedeného příjmu ze zdrojů na území České republiky nebyla sražena a odvedena daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby.

[4] Předmětný náklad daňový subjekt vynaložil v návaznosti na uzavřenou Smlouvu o technické podpoře a předání know-how ze dne 19. 8. 2006. Na výzvu správce daně k dokazování reagoval daňový subjekt podáním ze dne 17. 8. 2009, v němž upřesnil podmínky spolupráce se společností FERROWA INC., předložil dokumenty a výsledovku k zakázce „Výstavba sýrárny TAMI Kežmarok“. Ke spolupráci se společností FERROWA INC. byl daňový subjekt zavázán Smlouvou o dílo, kterou uzavřel s objednatelem Tatranská mlékareň a. s. Vzhledem k nesrovnalostem a rozporům v podání daňového subjektu a předložených dokumentech zaslal správce daně daňovému subjektu opakovaně výzvu k dokazování. Na tuto výzvu daňový subjekt odpověděl dne 14. 10. 2009, přičemž předložil další dokumenty.

[5] Po zhodnocení důkazů (str. 12–29 Zprávy o daňové kontrole) správce daně shledal, že školení personálu prováděla společnost FERROWA INC. a proškolení byli pracovníci společnosti Tatranská mlékareň a. s., tedy nikoli pracovníci daňového subjektu. Hmotná odpovědnost nebyla na zástupce daňového subjektu převedena. Z předloženého výsledku

hospodaření k zakázce TAMI Kežmarok vyplynulo, že daňový subjekt na tuto zakázku vynaložil celkem 6 483 942 Kč, z toho 6 147 900 Kč byly náklady za plnění dle Smlouvy o technické podpoře, částka 139 500 Kč byly mzdové náklady pracovníků daňového subjektu, a částka 196 542 Kč představovala náklady od Ing. arch. D. Celkové výnosy na této zakázce činily 6 932 750 Kč.

[6] Dodavatelem byla společnost se sídlem v Panamě, správce tedy při posuzování věci nepostupoval dle příslušné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, protože Česká republika takovou smlouvu nemá s Panamou uzavřenu. Správce daně vycházel ze Vzorové smlouvy OECD, jakož i z pokynu Ministerstva financí D-40. Mezi daňovým subjektem a společností FERROWA INC. došlo pouze k omezenému převodu práv. Daňovému subjektu nebyly nikdy poskytnuty plné informace, jeho pracovníci nebyli nikdy proškoleni, nedošlo též k přenesení hmotné odpovědnosti k instalaci, uvedení do provozu a následné technické obsluze zařízení.

[7] Náklady daňového subjektu na zakázku sýrárny TAMI Kežmarok byly z 95 % tvořeny plněním poskytnutým dle Smlouvy o technické podpoře. Pouze 2 % z celkových nákladů na zakázku představovaly mzdové náklady na pracovníky daňového subjektu. Dokumentace, která byla předávána společnosti Tatranská mlékareň a. s., byla v rozhodující části výsledkem činnosti společnosti FERROWA INC. Při hodnocení, zda se v daném případě jednalo o dodávku služeb či know-how (licence), je nutné pohlížet na podmínky smluvního ujednání mezi daňovým subjektem a společností Tatranská mlékareň a. s. Z nich plyne, že „*objednatel a zhotovitel mohou projektovou dokumentaci a její jednotlivé části použít pouze pro realizaci stavby, pro kterou byla vypracována*“. Pokud tedy byly znalosti a zkušenosti společnosti FERROWA INC. v oblasti informací ohledně zařízení pro výrobu sýra Camembert, zařízení pro klimatizaci, balení a konstruování speciálních částí touto společností zpracovány pro konkrétní podmínky dané zakázky, potom takto poskytnuté informace nemohly být použity pro jakoukoliv jinou další zakázku daňového subjektu. Ten byl k tomuto právu omezen i Smlouvou o dílo. Podmínky a požadavky jednotlivých případných odběratelů jsou vždy specifické pro konkrétní situaci, tyto tedy nelze obecně a plošně využívat na jakoukoliv jinou situaci. Sám daňový subjekt uvedl, že společnost FERROWA INC. dodala technické plány částí zařízení, které není možné dodat od sériového dodavatele, a jsou přímo stavěné pro danou kapacitu výroby.

[8] Společnost FERROWA INC. poskytla daňovému subjektu licenci na užití znalosti a informací, které jí byly známy z titulu její činnosti v oblasti problematiky týkající se zařízení pro výrobu sýra Camembert. Daňový subjekt za takto poskytnuté informace uhradil částku ve výši 230 000 EUR. Jednou z charakteristik know-how (licencí) je, že se jedná o veřejně nedostupné informace. Bylo by zcela v rozporu s myšlením řádného hospodáře, pokud by daňový subjekt pořizoval veřejně přístupnou informaci za částku přesahující 6 000 000 Kč. Tvrzení daňového subjektu, že se jedná o veřejně dostupnou informaci, je tvrzením účelovým. Jak daňový subjekt uvedl, informace poskytnuté společností FERROWA INC. se týkaly zařízení pro konkrétní podmínky sýrárny TAMI Kežmarok, nikoliv obecné informace k postupu výroby určitého typu sýra.

[9] Za know-how jsou obecně považovány informace nabyté v průmyslové oblasti. Obecně se jedná o nerozšířené informace průmyslové, obchodní nebo vědecké povahy pramenící z dřívějších zkušeností, které jsou aplikovatelné v praxi v rámci činnosti podniku a na základě

jejich užití lze získat ekonomický prospěch. Smlouvy, jejichž předmětem je poskytnutí know-how, se týkají již existující informace nebo zahrnují dodání takového typu informace, které po jejím vyvinutí nebo vytvoření obsahují zvláštní ustanovení týkající se důvěrnosti takové informace.

[10] V odůvodnění *rozhodnutí o odvolání* žalovaný po rekapitulaci dosavadního průběhu daňového řízení k jednotlivým odvolacím důvodům v první řadě uvedl, že dne 26. 11. 2009 správce daně při ústním jednání seznámil zástupce daňového subjektu s výsledky daňové kontroly a poskytl mu koncept zprávy o daňové kontrole. Následně poskytl daňovému subjektu lhůtu k vyjádření do 28. 12. 2009. Žalobce se vyjádřil dne 23. 12. 2009. O obsahu tohoto vyjádření správce jednal s daňovým subjektem dne 26. 1. 2010. Vyjádření daňového subjektu i obsah protokolu o ústním jednání správce daně zahrnul do výsledku daňové kontroly. V ní se vyjádřil též k důkazům a dalším návrhům. Takto doplněnou zprávu s daňovým subjektem dne 18. 5. 2010 opakovaně projednal. Daňový subjekt zprávu odmítl podepsat a požádal o poskytnutí lhůty 30 dnů k seznámení. Vzhledem k tomu, že daňový subjekt již ve svém vyjádření ze dne 23. 12. 2009, ani při ústním jednání dne 26. 1. 2010 nesdělil, ani nepředložil žádné další důkazy, správce daně požadavku na stanovení lhůty nevyhověl. Zpráva o daňové kontrole je řádně odůvodněna. Skutečnost, že daňový subjekt nesouhlasí se závěry správce daně, nelze posoudit jako chybějící odůvodnění. Daňovému subjektu byla dána dostatečná doba k vyjádření se k výsledkům daňové kontroly. Z protokolu ze dne 26. 11. 2009 je zřejmé, že si převzal koncept zprávy. Nemůže tedy obstat argument daňového subjektu, že zpráva s ním nebyla projednána. Takto usuzuje pouze z označení předmětu jednání v předmětném protokolu („seznámení s výsledky daňové kontroly“), podstatný je ovšem samotný obsah uvedeného jednání. Jestliže byl daňovému subjektu předán koncept zprávy, a ten se k němu následně i vyjádřil, potom jednoznačně došlo k jejímu projednání. Po doplnění zprávy o podané vyjádření, správce daně přistoupil opakovaně k projednání doplněné zprávy (rozšířené o strany 23 až 29), a to v rámci ústního jednání dne 18. 5. 2010. Zpráva byla rozšířena o text v rozsahu sedmi stran, jednání trvalo více než 2 hodiny. Na základě předloženého vyjádření nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění. Doplněný text obsahoval v rozsahu čtyř stran shrnutí z vyjádření daňového subjektu, na třech stranách správce daně k tomuto uvedl své stanovisko a hodnocení. Délka ústního jednání tak byla přiměřená projednání a seznámení se s takovýmto rozsahem textu. Předchozích 23 stran zprávy měl daňový subjekt k dispozici již dříve. Právo na vyjádření se před ukončením daňové kontroly k jejím výsledkům a právo na projednání zprávy o daňové kontrole tak daňový subjekt využil. Opakovaný požadavek na poskytnutí lhůty k vyjádření ke zjištěným skutečnostem lze považovat za úmyslné prodlužování ukončení daňové kontroly. Na důsledky odmítnutí podpisu zprávy byl daňový subjekt upozorněn. Zprávu, byť nepodepsanou, si daňový subjekt převzal.

[11] V rámci ústního jednání podal daňový subjekt námitku proti postupu správce daně dle § 16 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Podanou námitku správce daně vyřídil rozhodnutím ze dne 7. 6. 2010. S uvedenými důvody se žalovaný ztotožnil. Po doručení rozhodnutí o námitce správce daně nad rámec svých povinností daňovému subjektu zaslal poštou zprávu o daňové kontrole. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně řádně posoudil daňovým subjektem předkládané důkazní prostředky a odůvodnil též jejich vyloučení

z daňového řízení. Platební výměr obsahuje veškeré náležitosti dle § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků.

[12] Pokud šlo o hmotněprávní posouzení věci, ztotožnil se žalovaný se závěry správce daně. Předmětem doměrku bylo plnění poskytnuté společností FERROWA INC. ve prospěch daňového subjektu dle Smlouvy o technické podpoře a předání know-how ze dne 19. 8. 2006 a dle faktury ze dne 9. 11. 2007. Žalovaný neshledal, že by závěr správce daně byl v rozporu s modelovou smlouvou OECD, případně s jejím výkladem. Správce daně se řídil pokynem Ministerstva financí D-40, postupoval v souladu s ustanoveními zákona o daních z příjmů a zohlednil i skutečnosti, které lze dovodit z modelové smlouvy OECD a z jejího výkladu. Správce daně dovodil, že v daném případě se při uskutečnění plnění dle předmětné smlouvy jednalo o poskytnutí know-how, nikoliv o poskytnutí služby. Tento závěr nelze považovat za porušení zákona, byť je rozdílný od názoru daňového subjektu.

[13] Dle daňového subjektu správce daně nevyhodnotil veškeré důkazy, zejména pak ty, které prokazují stanovení ceny za jednotlivé dílčí činnosti. Náklady na odborníky, jejich ubytování, mzdové náklady a jiné výlohy v souvislosti s konzultacemi a uvedením zařízení do provozu, vyčíslené na 60 000 EUR, však daňový subjekt neprokázal, ačkoli k tomu byl správcem daně vyzván. Za této situace pak ovšem nelze k jeho požadavku na rozlišení ceny za jednotlivé dílčí činnosti přihlídnout. Jako důkazy, že se jednalo o dodávku služeb, nelze považovat ani listiny označené jako přílohy č. 2 a 3 vyjádření k výsledkům daňové kontroly ze dne 23. 12. 2009. Šlo jednak o listinu zaslanou původní žalobkyni společností Tatranská mliekareň a. s., ze dne 8. 6. 2006, obsahující obecné informace o nabídce společnosti FERROWA INC., a dále o samotnou nabídku společnosti FERROWA INC. na engineering a výstavbu nové sýrárny v anglickém jazyce (adresovanou společnosti Tatranská mliekareň a. s.). Tyto předcházejely samotnému uzavření obchodního vztahu mezi daňovým subjektem a společností FERROWA INC. V rámci daňové kontroly nebyl zvýšen základ daně z titulu neprokázání daňové účinnosti předmětného nákladu, obsah těchto listin tak nemůže změnit závěr správce daně. Důležitý je samotný existující uzavřený vztah, neboť nabídka nemusí být totožná se závaznými podmínkami, které v daném případě plynou ze Smlouvy o technické pomoci. Tato smlouva byla v řízení hodnocena.

[14] Dne 14. 10. 2009 žalobce předložil projektovou dokumentaci dle smlouvy o dílo pro objednatele dle smlouvy, to je pro společnost Tatranská mliekareň a. s., přičemž výslovně zavázal správce daně k odpovědnosti za zneužití informací uvedených v dokumentech. Po zhlédnutí dokumentace ji tedy správce daně daňovému subjektu též den vrátil. Předmětem zkoumání správce daně byl obchodní vztah daňového subjektu se společností FERROWA INC., a to nejdříve z pohledu posuzování daňové účinnosti uplatněného nákladu, a následně z pohledu povinnosti provést srážku daně z příjmů zahraniční osoby, která má zdroj na území České republiky. Předložením zmíněné projektové dokumentace daňový subjekt prokázal zejména, že plnění dle smlouvy o technické pomoci byla uskutečněna a byla využita pro dosažení příjmů, tedy pro plnění dle smlouvy o dílo ve prospěch objednatele Tatranská mliekareň a. s., o kterém bylo účtováno do výnosů. Pro posouzení, zda plnění dle Smlouvy o technické pomoci bylo poskytnutím licence, respektive know-how, či se jednalo o poskytnutí služby, nemůže mít zmiňovaná projektová dokumentace vliv. Předmětem posuzování byly informace a dokumentace zpracovávané společností FERROWA INC.

[15] Žalovaný si dále zabýval námitkou neunesení přenosu důkazního břemene z daňového subjektu na správce daně. Shledal, že daňový subjekt nedisponuje žádnými důkazními prostředky, které by potvrdily, že v případě poskytnutí know-how a technických konzultací ohledně výroby bílého sýra od společnosti FERROWA INC., se jednalo o poskytnutí služby. Na základě předložených důkazů správce daně nezpochybňoval uzavření smluvního vztahu se společností FERROWA INC., na jehož základě zahraniční společnost poskytla plnění. Daňový subjekt ovšem nepředložil důkazy osvědčující, že předmětem plnění bylo poskytnutí konzultačních služeb a technické podpory při zpracování projektové dokumentace technologické části stavby. Naopak z předložených důkazů a provedených šetření správce daně dospěl k závěru, že se jedná o poskytnutí know-how a tudíž o příjem ze zdrojů na území České republiky. Tedy daňový subjekt neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Nepředložil důkazní prostředky, že v případě poskytnutí know-how a technických konzultací ohledně výroby bílého sýra se jednalo o poskytnutí služby, přestože k tomu byl opakovaně vyzýván. V takovém případě tak důkazní břemeno nemohlo přejít zpět na správce daně.

[16] Žalovaný se zabýval též námitkou, že správce daně bezdůvodně odepřel provedení důkazů výpověďmi navržených svědků G. S. a Ing. V. Ch. Výslech těchto svědků navrhl daňový subjekt v rámci vyjádření k výsledkům kontroly ze dne 23. 12. 2009. Správce daně se k tomuto návrhu vyjádřil ve zprávě o daňové kontrole (str. 28, 29), přičemž navrhované výsledky odmítl a důvody jejich neprovedení řádně specifikoval. Z průběhu daňového řízení vyplynulo, že společnost FERROWA INC. vždy zastupoval J. C. R. Při ústním jednání dne 26. 1. 2010 se proto správce daně dotazoval daňového subjektu na detaily případné spolupráce s navrženými svědky. Posléze navržené výsledky svědků odmítl, neboť z předložených listin vyplynulo, že tito svědkové se zakázky sýrárny v Kežmaroku účastnili v době výstavby, nikoliv v době poskytování informací a technických konzultací ohledně výroby bílého sýra, nutných pro vypracování projektové dokumentace daňového subjektu pro společnost Tatranská mliekareň a. s. Skutečnost, zda se v daném případě jednalo o dodání služeb či know-how, tedy o plnění, které podléhá srážkové dani, nemohou posoudit ani tito svědkové ani blíže nespecifikovaní zaměstnanci společnosti Tatranská mliekareň a. s. Samotný předmět plnění ve smyslu daňově účinných nákladů ovšem správce daně nezpochybnil.

[17] V rámci doplnění odvolání předložil daňový subjekt dne 11. 11. 2010 čestné prohlášení osob S., Ch. a L. Obsahem tohoto prohlášení jsou obecné informace o vztazích mezi daňovým subjektem a společnostmi FERROWA INC. a Tatranská mliekareň a. s., též z něj plyne, že navrhovaní svědkové vždy předávali výsledky činnosti společnosti FERROWA INC. investorovi (Tatranská mliekareň a. s.) a tento je následně předával projektantovi, tj. daňovému subjektu. Z obsahu prohlášení nelze dovodit žádné závěry o tom, zda předmět plnění společnosti FERROWA INC. ve prospěch daňového subjektu je plněním, které ve smyslu zákona o daních z příjmů podléhá srážkové dani. Třetí osoba uvedená v čestném prohlášení, tedy pan L., nebyl správcí daně znám, daňový subjekt tuto osobu jako svědka nenavrhl. Odmítnutí výsledku navržených svědků se i v kontextu předloženého čestného prohlášení jeví jako odůvodněné. Ani z uvedeného čestného prohlášení nelze dovodit žádné závěry rozhodné pro samotné posouzení předmětu poskytnutého plnění od společnosti FERROWA INC.

[18] Žalovaný dodal, že daňový subjekt navržené osoby svědků nikdy blíže nespecifikoval, a údaje pro jejich bližší identifikaci nebylo možné dovodit ani z žádných listin. Tyto výsledky by tak nebylo možné ani prakticky provést. Správce daně předpokládal, že se jedná o rezidenty zahraniční země. Ing. Ch. byl označen jako občan Slovenska, není však zřejmé, zda byl současně jeho rezidentem. Není-li správci daně známo rezidentství navrženého svědka, nemůže ani zahraniční daňové správě zaslat mezinárodní dožádání. Daňový subjekt výsledky svědků navrhl dne 23. 12. 2009, měl tedy dostatek času, aby tyto blíže identifikoval, trval-li na jejich výsledku. Neučinil-li tak ani v podaném odvolání, nelze neprovedení důkazu výsledkem svědků přičítat k tíži správce daně.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[19] Ve včas podané žalobě daňový subjekt s použitím obsáhlých citací z odvolání v první řadě uvedl, že mu bylo upřeno právo na vyjádření se ke stanovisku správce daně k jeho námitkám, k jím předloženým novým důkazním prostředkům a k jím navrhovaným výsledkům svědků. Správce daně mu neposkytl přiměřenou lhůtu k vyjádření. Porušil tak § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků a žalovaný tuto procesní vadu neodstranil ani v průběhu odvolacího řízení. Není rozhodné, že správce daně své závěry nezměnil, rozhodné je, že daňový subjekt nové důkazní prostředky předložil a navrhl a měl právo na to, aby mu správce daně poskytl přiměřenou lhůtu k seznámení se se stanoviskem správce daně před projednáním zprávy. Jinak by projednání zprávy bylo pouhou formalitou a nikoliv dialogem. Správce daně své vyjádření k námitkám, návrhům a předloženým důkazním prostředkům také neformuluje okamžitě, ale nechává si dostatečný časový prostor ke svému vyjádření. Daňovému subjektu jej ovšem upřel.

[20] Pokud jde o otázky hmotněprávní, předmětem plnění smlouvy uzavřené se společností FERROWA INC. nebylo poskytnutí know-how nebo využití nějakých práv, ale dodávka služeb. Ve smlouvě sice byl použit termín předání know-how, ale § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků (nyní § 8 odst. 3 daňového řádu) zavazovalo správce daně přihlídnout ke skutečnému obsahu právního úkonu. Toto ustanovení platí i v případě, kdy skutečný stav svědčí daňovému subjektu.

[21] Předmětem smlouvy bylo mimo jiné poskytnutí informací o jednotlivých částech zařízení pro výrobu sýra typu Camembert, zařízení pro klimatizaci a balení sýra. V podstatě šlo o výběr jednotlivých komponentů vhodných pro požadované zařízení, tedy o výběr nejvhodnějších komponentů z nabídky trhu. Předmětem smlouvy bylo také poskytování konzultací nad návrhem koncepce výroby sýra, tedy připomínky k návrhům koncepce daňového subjektu. Dále pak projektantská činnost, tedy projektování speciálních částí a způsobu práce zařízení. Ani výcvik personálu daňového subjektu v obsluze zařízení není žádným poskytnutím know-how, ale jedná se o obvyčejné zaškolení. Na tom nic nemění ani skutečnost, že po dohodě mezi smluvními stranami, byl vypuštěn mezičlánek, tedy pracovníci daňového subjektu, a společnost FERROWA INC. zaškolovala přímo pracovníky odběratele Tatranská mlékareň a. s. Ani uvedení zařízení do provozu nelze zajisté považovat za předání know-how. Předáním know-how není ani úhrada výloh společnosti FERROWA INC. spojených s konzultacemi a uvedením zařízení do provozu. Tyto výlohy představovaly mzdy techniků, cestovné, stravné a náklady na jejich ubytování. To, že se smluvní strany dohodly

na souhrnné částce úhrady za tyto výlohy, je v souladu s principem smluvní volnosti stran. Správní orgány obsah jednotlivých smlouvených činností nehodnotily řádně a nebraly v úvahu skutečný stav.

[22] Zmínka o vlastnictví know-how je uvedena ve smlouvě v bodu 4.2., není ovšem specifikováno, co je tímto termínem konkrétně míněno. Ze souvislostí je zřejmé, že obsah tohoto bodu měl za cíl, aby žalobkyně a její odběratel nevyužívali zařízení dříve, než dojde k uhrazení ceny služeb poskytnutých společností FERROWA INC. Poskytovatel zvolil nevhodnou formulaci, podle českého práva ovšem vlastnictví know-how nelze převést. Převádí se buď právo užití, nebo se poskytuje licence. I to svědčí tomu, že termín know-how byl použit chybně a ve skutečnosti o know-how nešlo. Smluvní strany se posléze dohodly na splátkovém kalendáři, čímž se tento bod smlouvy stane účinným.

[23] Správní orgány nesprávně hodnotily důkazy. Pokud šlo o výcvik personálu, byl po dohodě mezi smluvními stranami vypuštěn mezičlánek, tedy pracovníci žalobkyně. Žalovaný opomněl uvést svoji myšlenkovou úvahou, jak tato skutečnost prokazuje, že šlo o know-how. Tato úvaha chybí i ohledně otázky hmotné odpovědnosti. Společnost FERROWA INC. nakonec nevyužila svého smluvního práva a nepřevedla svoji hmotnou odpovědnost, ale hmotně odpovídala sama, což žalobkyně uvítala. Ani z hodnocení nákladů a výnosů zakázky TAMI Kežmarok není patrné, jak tyto skutečnosti dokazují, že šlo o know-how. Tyto skutečnosti naopak prokazují, že rozhodnou část na projektových pracích technologie provedla společnost FERROWA INC.

[24] Zcela tak chybí relevantní myšlenkový pochod, jímž by žalovaný vyvrátil argumentaci žalobkyně a jímž by dospěl k podloženému závěru, že se nejednalo o úhrady za poskytnuté služby, ale o úhrady za poskytnutí know-how. Rozhodnutí žalovaného je v tomto ohledu nepřezkoumatelné. Řádným posouzením předmětu smlouvy a skutečného plnění lze dojít k závěru, že z plateb společnosti FERROWA INC. za uskutečněné služby a dodávky neměla být žalobkyně sražena a odvedena ve zdaňovacím období roku 2007 předmětná daň.

[25] Daňový subjekt navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[26] Ve vyjádření k žalobě žalovaný setrval na argumentaci použité v napadeném rozhodnutí. Dodal, že jednání daňového subjektu při projednávání zprávy je možno hodnotit jako nadbytečnou obstrukci. Dnešní § 88 odst. 3 daňového řádu zakotvuje princip koncentrace řízení. Procesní práva daňového subjektu byla zachována. Pokud jde o hmotněprávní zhodnocení věci, bylo sporným posouzení, zda plnění dle smlouvy o technické podpoře bylo poskytnutí licence respektive know-how či zda se jednalo o poskytnutí služby. Žalobce se poněkud paradoxně dovolává toho, aby jeho důkazní břemeno, jež neunesl, bylo nahrazeno vyhledávací činností a správní úvahou správce daně, která by měla zcela nezákonně vyústit v dissimulaci právního úkonu dle § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Žalobce tvrdí, že to, co nebyl schopen prokázat, bylo simulováno a zastřeno jiným právním úkonem. Pouze se však snaží popřít pro něj negativní následky spojené s neunesením důkazního břemene

v daňovém řízení. K přechodu důkazního břemene na správce daně nemohlo dle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků vůbec dojít. Předšmluvní negociaci mezi stranami obchodního případu nepovažoval správce daně za důkaz svědčící tvrzením žalobce. Důvodem nepřezkoumatelnosti rozhodnutí nemůže být skutečnost, že správní orgán posoudil tvrze daňového subjektu v rozporu s jeho představou. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci Krajským soudem v Brně

[27] Soud, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a dospěl k závěru, že **žaloba je důvodná**.

[28] Soud se v první řadě zabýval namítanou procesní vadou, tento žalobní bod však neshledal opodstatněným.

[29] Podle § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků *o výsledku zjištění sepiše pracovník správce daně zprávu o daňové kontrole. Po projednání této zprávy ji spolupodepisuje kontrolovaný daňový subjekt a pracovník správce daně. Bezdůvodné odepření podpisu kontrolovaným daňovým subjektem je pro platnost ve zprávě uvedených zjištění bezvýznamné a o tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt výslovně poučen. Jedno vyhotovení kontrolní zprávy obdrží kontrolovaný daňový subjekt. Den podpisu zprávy je též dnem jejího doručení. [...] Odmítne-li daňový subjekt zprávu převzít nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá, odešle se mu v poštovní zásilce s doručenkou.*

[30] Dle § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků *daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění.*

[31] Z citovaných ustanovení vyplývá, že daňová kontrola je ukončena projednáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 16/2004-60, publ. pod č. 437/2005 Sb. NSS; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Projednání zprávy o daňové kontrole přitom musí obsahovat nejen seznámení daňového subjektu se závěry správce daně, ale i jeho vyjádření ke zjištěným výsledkům, stejně jako reakci správce daně na toto vyjádření [srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01 (rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>), a dále rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2007, č. j. 2 Afs 93/2006-75, či ze dne 20. 3. 2007, č. j. 8 Afs 118/2005-53].

[32] V nyní projednávaném případě správce daně seznámil daňový subjekt s výsledky daňové kontroly při ústním jednání konaném dne 26. 11. 2009. Jak je patrné z protokolu, daňový subjekt převzal koncept zprávy o daňové kontrole a požádal o lhůtu na vyjádření ke kontrolním zjištěním do 11. 12. 2009 (tato byla následně prodloužena). Podáním ze dne 22. 12. 2009, doručeným správci daně dne 23. 12. 2009 se daňový subjekt vyjádřil ke kontrolním zjištěním. Dne 26. 1. 2010 ve věci proběhlo další ústní jednání správce daně s daňovým subjektem. Následně dne 18. 5. 2010 správce daně s daňovým subjektem opětovně projednal

výsledky daňové kontrole a předal mu zprávu o daňové kontrole obsahující vyjádření správce daně k tvrzením daňového subjektu obsaženým v podání ze dne 22. 12. 2009 a uvedeným v protokolu o ústním jednání ze dne 26. 1. 2010. V této souvislosti daňový subjekt požádal o další třicetidenní lhůtu na vyjádření k výsledkům daňové kontroly. Tuto lhůtu mu však již správce daně neposkytl. Nato daňový subjekt odmítl zprávu podepsat s tím, že není schopen se s obsáhlým dokumentem na místě seznámit. Správce daně mu proto zprávu o daňové kontrole zaslal poštou.

[33] Proces stanovení daňové povinnosti daňového subjektu by měl být především dialogem mezi tímto subjektem a správcem daně. Vzhledem k povaze věci se však nemůže jednat o dialog bezbřehý a časově neomezený. V daném případě je podstatné, zda vyjádření daňového subjektu k původní zprávě o daňové kontrole měla vliv na další postup či závěry správce daně. Z konečné zprávy o daňové kontrole je patrné, že tomu tak nebylo. Správce daně se v souladu se zákonem zabýval vyjádřeními daňového subjektu a rozhodl v tomto směru zprávu o daňové kontrole, z ní je však zřejmé, že vyjádření daňového subjektu nepřinesla nic nového, nevyvrátila ani nezpochybnila výsledek daňové kontroly, a skutečnosti uvedené ve vyjádřeních tudíž nemohly ničeho změnit na posouzení výsledků daňové kontroly. Za této situace ovšem nelze hovořit o tom, že by postup správce daně při projednání výsledků daňové kontroly měl bez dalšího vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2007, č. j. 8 Afs 103/2005-65).

[34] Naopak samotné posouzení věci samé provedené správcem daně a následně též žalovaným je nutno hodnotit jako nedostatečné.

[35] Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2009, č. j. 7 Afs 71/2009-149, publ. pod č. 2333/2011 Sb. NSS, jsou know-how „výrobní, technické, provozní, vědecké, kulturní a jiné poznatky, dovednosti, zkušenosti, které jsou výjimečné, identifikovatelné, využitelné, nikoliv poznatky běžné, obecně dostupné či známé. U technické dokumentace či návodů není zřejmé, zda povaha těchto poznatků není obecně dostupná, přičemž obecná dostupnost vylučuje, aby daný poznatek, dovednost či zkušenost byl svou povahou know-how.“ Nejvyšší správní soud v dané věci (týkající se dotací) dodal, že neobvyklosti ve způsobu pořízení know-how a případně i uhrazení kupní ceny za ně mohou být za určitých okolností indikátorem předstíraných či umělých obchodních vztahů vytvořených za účelem krácení daně či vytvoření daňové výhody. Indikátor však není důkazem, pouze signálem k tomu, aby věci byla z důkazního hlediska věnována zvýšená pozornost.

[36] V nyní projednávaném případě není mezi žalobcem a orgány finanční správy sporu o tom, že žalobce přijal plnění od společnosti FERROWA INC., a to na základě *Smlouvy o technické podpoře a předání know-how* ze dne 19. 8. 2006. Sporné je ovšem jeho hodnocení. Dle žalobce šlo v celém rozsahu o poskytnutí služeb, podle finanční správy se naopak v celé šíři jednalo o poskytnutí know-how.

[37] Z citované smlouvy, jakož i z dalších tvrzení daňového subjektu a předložených listin je patrné, že předmětem právního vztahu mezi daňovým subjektem a společností FERROWA INC. byly typově různé činnosti (od konzultací a zpracování technologické dokumentace po zaškolení pracovníků třetí osoby). V takovém případě je ovšem pro účely zdanění třeba vycházet z faktického stavu a každou z těchto činností jednotlivě podrobit testu, zda skutečně

věcně odpovídá definičním znakům know-how. Tak však orgány finanční správy neučinily. Zde je nutno zdůraznit, že ne všechny statky, jež může subjekt považovat za know-how, jím skutečně také je. Ve věci tak v zásadě nehraje roli skutečnost, že předmětná smlouva ve svém názvu označuje předmět plnění mimo jiné též jako „předání know-how“.

[38] V této souvislosti postačí odkázat na přílehu argumentaci žalobce uplatněnou v odvolání a plynoucí z komentáře k modelové smlouvě o zamezení dvojího zdanění OECD, jakož i z opatření Ministerstva financí č. j. 251/17117/93, týkající se smíšených smluv. Ve shodě s těmito podklady má i soud za to, že v případě tzv. smíšených smluv, tedy smluv obsahujících jak předání know-how, tak poskytnutí jiných služeb či plnění (technická podpora, dodávky zboží, aj.), by měla být celková fakturovaná částka dle informací plynoucích ze smlouvy (ostatně již smlouva by měla být vyhotovena tak, aby z ní bylo možné zjistit dani podrobený příjem zahraničního dodavatele) nebo rozumným posouzením rozdělena na platby dle jednotlivých typů plnění tak, aby na každou část celkové platby byl aplikován příslušný daňový režim.

[39] Rozhodnutí orgánů finanční správy tomuto přístupu neodpovídají a vychází z formálního náhledu, tedy z toho, že předmětem plnění dle názvu smlouvy a také dle údajů na příslušné faktuře, bylo poskytnutí know-how. V tomto ohledu je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné, neboť v něm chybí podrobné posouzení povahy jednotlivých plnění poskytnutých daňovému subjektu společností FERROWA INC. Soud samozřejmě nepředjímá, která z těchto plnění měla charakter know-how a která ne.

V. Závěr a náklady řízení

[40] Na základě výše uvedeného soud shledal rozhodnutí žalovaného nezákonným. Z tohoto důvodu je zrušil dle § 78 odst. 1, 4 s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[41] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[42] Žalobkyně dosáhla v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna advokátky žalobkyně a náhrada jejích hotových výdajů byla stanovena podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Všechny úkony právní služby byly poskytnuty do 31. 12. 2012, soud proto vzhledem k čl. II vyhlášky č. 486/2012 Sb. aplikoval advokátní tarif ve znění účinném do tohoto data. V daném případě se jednalo o tři úkony právní služby [převzetí a příprava zastoupení původním zástupcem (daňový poradcem ARIADNA s. r. o.), žaloba, převzetí a příprava zastoupení advokátkou Mgr. Janou Denemarkovou (tento úkon soud uznal vzhledem k prohlášení konkursu na majetek původní žalobkyně)] a tři režijní paušály, ve výši 3 x 2 100 Kč a 3 x 300 Kč, [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a), d), § 13 odst. 3 advokátního tarifu, ve znění účinném do 31. 12. 2012], tedy celkem 7 200 Kč. Protože advokátka žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty,

zvyšují se náklady řízení o částku 1 512 Kč, odpovídající dani, kterou je advokátka povinna z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobkyni dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč. Celkem jí tedy vůči žalovanému byla přiznána náhrada nákladů ve výši 11 712 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

[43] Nad tuto přiznanou náhradu nákladů řízení žalobkyně ještě v podání ze dne 6. 12. 2012 požadovala odměnu za úkony označené jí jako „*porada s klientem k vyjádření žalovaného*“ a „*podání stanoviska k vyjádření žalovaného*“. Tyto návrhy však soud neakceptoval, neboť jak plyne ze spisu, repliku či stanovisko k vyjádření žalovaného žalobce vůbec nepodal, a uskutečnění porady s klientem k vyjádření žalovaného žalobkyně nejen blíže nespecifikovala, ale zejména její uskutečnění nijak nedoložila.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 19. prosince 2013

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu