



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Evy Pechové a soudkyň Mgr. Michaely Bejčkové a Mgr. Aleny Krýlové v právní věci žalobkyně: HYDRA, a. s. (dříve AEG Components, a. s.), IČ 256 10 562, se sídlem Na Zámecké 1518, 140 00 Praha 4, zastoupené JUDr. Pavlem Alfery Hrdinou, advokátem se sídlem Václavské nám. 40, 110 00 Praha 1, proti žalovanému Generálnímu finančnímu ředitelství, se sídlem Lazarská 15, 117 22 Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 18. 9. 2009, č. j. 39/24589/2009-391,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 18. 9. 2009, č. j. 39/24589/2009-391, a rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 2. 12. 2008, č. j. 9884/08-1200-602199, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 19 424 Kč ve lhůtě třiceti dnů od právní moci tohoto rozhodnutí do rukou jejího zástupce JUDr. Pavla Alfery Hrdiny, advokáta.**

O d ů v o d n ě n í :

Dodatečným platebním výměrem ze dne 11. 6. 2007 snížil Finanční úřad v Jičíně žalobkyni daňovou ztrátu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 o 71 132 416 Kč, tj. na částku 2 572 648 Kč. Odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru zamítlo Finanční ředitelství v Praze dne 26. 10. 2007.

Rozhodnutím ze dne 30. 5. 2008 povolil žalovaný k podnětu žalobkyně přezkoumání rozhodnutí o odvolání; správce daně podle něj nesprávně akceptoval pořízení dlouhodobého nehmotného majetku (za cenu obvyklou), neboť žalobkyně neprokázala věcné plnění smlouvy o nákupu know-how.

Finanční ředitelství následně provedlo přezkumné řízení a rozhodnutím ze dne 2. 12. 2008 změnilo dodatečný platební výměr tak, že ze základu daně vyloučilo částku

odpisů z know-how získaného od společnosti BC Czech Republic, s. r. o., neboť žalobkyně neprokázala věcné naplnění kupní smlouvy, oprávněnost zaevidování know-how do majetku společnosti, a tedy ani oprávněnost uplatnění daňových odpisů do základu daně ve smyslu § 24 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Částku dodatečně vyměřené ztráty na dani z příjmů snížilo finanční ředitelství o dalších 542 584 Kč, tj. na částku 2 030 064 Kč.

Odvolání žalobkyně proti tomuto rozhodnutí finančního ředitelství zamítl žalovaný dne 18. 9. 2009. V odůvodnění svého rozhodnutí nejprve shrnul skutečnosti související s koupí know-how a zjištěné v průběhu daňového řízení (které žalobkyně nijak nezpochybňuje a z nichž vychází i soud). Dne 10. 2. 2004 pan R. W. nabyl od společnosti AEG Kondensatoren und Wandler GmbH (dále jen „společnost AEG KuW“) za kupní cenu 5000 EUR know-how spojené s výrobou kondenzátorů. Dne 25. 2. 2004 převedla společnost Berlin components GmbH & Co. KG 100% obchodní podíl na základním kapitálu společnosti FABACEA, s. r. o. (posléze přejmenované na BC Czech Republic, s. r. o.) za kupní cenu 200 000 Kč na pana W. Společnost BC Czech Republic, s. r. o. (dále jen „společnost BC“) na základě notářského zápisu nabyla dne 20. 4. 2004 vkladem do kapitálového fondu, který provedl pan W. jako jediný společník, know-how výroby svítek, montáže jištěných kondenzátorů a montáže zalévaných kondenzátorů v hodnotě 432 000 000 Kč. Hodnota know-how byla doložena znaleckým posudkem č. 135/8 vypracovaným k 30. 9. 2003. Dne 3. 5. 2004 žalobkyně uzavřela kupní smlouvu na nákup nehmotného majetku – know-how – za pořizovací cenu 430 000 000 Kč se společností BC a zaevidovala know-how do dlouhodobého nehmotného majetku; do daňových nákladů roku 2005 zahrnula daňový odpis ve výši 71 675 000 Kč. Dne 5. 5. 2004 převedl p. W. obchodní podíl společnosti BC na RNDr. P. V., a to za kupní cenu 100 000 EUR. Dne 10. 6. 2004 převedl správce konkursní podstaty společnosti AEG KuW na RNDr. V. obchodní podíl žalobkyně (100 %); RNDr. V. se tak stal jediným společníkem žalobkyně. Dne 3. 9. 2004 RNDr. V. jako jediný společník žalobkyně i jediný společník společnosti BC zvýšil základní kapitál žalobkyně o celkovou částku 460 000 000 Kč, a to formou převzetí závazku k dalšímu (novému) peněžitému vkladu ze strany společnosti BC. Zároveň se strany dohodly na splacení vkladu formou započtení pohledávky společnosti BC, která vznikla z důvodu nezaplacené kupní ceny za prodej know-how, proti pohledávce žalobkyně na splacení nového vkladu ze strany společnosti BC.

Žalobkyně podle žalovaného neprokázala naplnění kupní smlouvy a oprávněnost zaevidování know-how do svého majetku. Důkazním prostředkem zejména nejsou formálně správné účetní doklady, znalecký posudek 135/8 ze dne 10. 3. 2004 (cenu know-how nečiní správce daně spornou; znalec však oceňoval *veškeré* know-how žalobkyně podle údajů zachycených v účetnictví v roce 2003, tedy ještě před uzavřením kupní smlouvy ze dne 3. 5. 2004), posudek o ocenění jmění žalobkyně ze dne 5. 3. 2007 (neodkazuje na věcné doklady a materiály, které by svědčily o nákupu nehmotného majetku), znalecký posudek ze dne 10. 5. 2007 (nákup know-how se tu považuje za fakt, který však není nijak doložen; nerozlišuje se, které know-how vlastnila žalobkyně k 31. 12. 2003 a které případně nabyla později). Text samotné kupní smlouvy ze dne 3. 5. 2004 zpochybňuje tvrzení žalobkyně o tom, že v minulosti bezplatně užívala know-how mateřské společnosti (tj. společnosti AEG KuW). Podle smlouvy předával žalobkyni zkušenosti od roku 1999 p. W., tedy nikoli mateřská společnost; rovněž nelze akceptovat tvrzení, že společnost BC měla nějaké vlastní know-how na základě vlastního působení (protože v této oblasti žádnou činnost nevykonávala); konečně předmět kupní smlouvy je zcela totožný s charakteristikou know-how oceněného ve znaleckém posudku 135/8 ke dni 31. 12. 2003. Žalobkyně nikdy neprokázala, jaké know-how vlastnila před podpisem kupní smlouvy, jaké know-how

mateřské společnosti bezplatně užívala a jaké know-how získala na základě kupní smlouvy ze dne 3. 5. 2004.

To, že v rozvaze žalobkyně nebyla k 31. 12. 2003 evidována žádná ocenitelná práva, neznamená, že žalobkyně žádná nevlastnila: pokud je nehmotný majetek vytvořen vlastní činností pro potřeby účetní jednotky, není povinností jej aktivovat. Žalovaný souhlasí s tím, že know-how musí být zachytitelné na hmotném substrátu, tj. musí být předáno v materiální podobě; žádné takové důkazní prostředky však žalobkyně nepředložila. Žalobkyně nedoložila ani své tvrzení, podle něž užívala know-how před podpisem kupní smlouvy bezplatně a po vstupu mateřské společnosti do konkursu je musela koupit. Není zřejmé, proč know-how nekoupila přímo od správce konkursní podstaty či od pana W.; k uzavření kupní smlouvy a stanovení kupní ceny došlo až po vkladu know-how do společnosti BC. Žalobkyně deklarovala pořízení nehmotného majetku v hodnotě 430 000 000 Kč, a tím i naplnění podmínek „Prohlášení o společném záměru“, na jehož základě jí byla poskytnuta investiční pobídka, aniž ovšem ve skutečnosti vynaložila finanční prostředky. Žádný z předložených znaleckých posudků neprokazuje naplnění kupní smlouvy na nákup know-how od společnosti BC; správce daně přitom nepovažoval za potřebné zajistit další oponentní posudky, protože nezpochybnil ani metodu ocenění, ani částku stanovenou znalcem. Nelze ani mít za to, že by žalobkyně nezískala žádné know-how vlastní činností. V období předcházejícím kupní smlouvě ze dne 3. 5. 2004 vynakládala žalobkyně významné částky na zaškolení a rekvalifikaci zaměstnanců prostřednictvím mateřské společnosti (viz Projekt dokončení investice do smlouvy: Prohlášení o společném záměru). Daňové náklady žalobkyně tedy byly již v předchozích zdaňovacích obdobích podstatně ovlivněny právě položkami za rekvalifikaci zaměstnanců, kteří se podíleli na výrobních postupech, získávali znalosti a zkušenosti. Žalobkyni se tedy nepodařilo prokázat faktické pořízení nehmotného majetku ve formě know-how.

Žalobkyně v žalobě proti tomuto rozhodnutí namítla, že užívala bezplatně koncernové know-how ještě před podpisem smlouvy o převodu práv k duševnímu vlastnictví (tj. Smlouvy o prodeji know-how ze dne 3. 5. 2004); v té době zajišťovala veškeré správní činnosti (včetně financování) mateřská společnost v Německu, zde bylo také soustředěno veškeré potřebné know-how a další důležité informace a znalosti (technický vývoj, strategický nákup, finanční plánování, správa licencí a ochranných známek...). Pouze s podporou mateřské společnosti mohla být podnikatelská činnost žalobkyně zisková. Audity a kontroly prováděné mateřskou společností vypovídají o tom, že know-how bylo žalobkyni ze strany mateřské společnosti poskytnuto (jinak by kontrola jeho dodržování postrádala smysl). Podle žalovaného žalobkyně nikdy nepředložila doklad o existenci know-how v materializované podobě; správce daně to však nikdy nevyžadoval; krom toho na materializovaných podkladech prokazujících existenci know-how je založen posudek Ing. Lubomíra Klapucha. Z toho, že žalobkyně užívala know-how již před podpisem smlouvy, nelze dovodit, že je již v této době vlastnila; přitom je zřejmé, že je nemohla vytvořit sama v rámci své podnikatelské činnosti, resp. mohla takto vzniknout jen jeho zanedbatelná část (ostatně před 3. 5. 2004 nebylo v účetnictví žalobkyně žádné know-how evidováno).

V kupní smlouvě ze dne 13. 2. 2003 mezi společnostmi AEG KuW a právním předchůdcem žalobkyně se konstatuje, že prodávající je také vlastníkem know-how a good will, které se vztahují k oblasti výroby kondenzátorů. Pan R. W. získal know-how koupí od společnosti AEG KuW v rámci konkursního řízení a následně byl sepsán notářský zápis o rozhodnutí tohoto jediného společníka společnosti BC zřídit kapitálový fond společnosti a vložit know-how do tohoto kapitálového fondu, a to v hodnotě zjištěné znaleckým posudkem. Posudek byl zpracován proto, aby žalobkyně mohla know-how nabýt a řádně ho uhradit. Pokud pan W. –

coby nositel osobních zkušeností v oblasti výroby spotřebních kondenzátorů – jako jediný společník společnosti BC vložil know-how do jejího kapitálového fondu, stala se tato společnost vlastníkem know-how, ačkoli fakticky toto know-how využívala žalobkyně. Uzavřením smlouvy tak byl sjednocen právní a faktický stav. Krom toho pan W. pracoval u společnosti AEG KuW několik desetiletí, a proto k předávání know-how docházelo jeho prostřednictvím. Finanční orgány se nezabývaly otázkou identifikace vytvořeného nebo převáděného know-how (to potvrdil i Krajský soud v Hradci Králové ve zrušujících rozsudcích vydaných v souvisejících soudních sporech); tvrdily, že činností žalobkyně muselo být vytvořeno vlastní know-how, aniž by však tento závěr byl nějak důkazně podložen. Žalobkyně naopak z definice know-how obsažené v rozsudku Vrchního soudu v Praze ve věci 7 Cmo 2009/2005 vyvozuje, že při výrobní nebo podnikatelské činnosti nemusí know-how vždy vznikat. V případě žalobkyně bylo know-how nejprve poskytnuto v rámci koncernu a poté koupeno, takže nebyl důvod pro to, aby žalobkyně investovala do vytváření vlastního know-how. Posouzení, zda se jedná o know-how v technickém smyslu, je přitom otázkou znaleckou, k jejímuž zodpovězení není správce daně kompetentní.

Není pravda, že by žalobkyně pořídila majetek, aniž vynaložila jakoukoli finanční částku: cena za know-how byla uhrazena formou zápočtu. Rovněž neobstojí tvrzení žalovaného o „zřejmé“ vzájemné propojení osob, neboť toto spojení není blíže specifikováno s odkazem na zákon [§ 23 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů] ani není řečeno, který právní úkon měl být jednáním mezi spojenými osobami. Žalobkyně upozornila na „Prohlášení o společném záměru“ uzavřené v souvislosti s poskytnutím investiční pobídky mezi ní na straně jedné a Ministerstvem průmyslu a obchodu, Ministerstvem financí a Ministerstvem práce a sociálních věcí na straně druhé a na to, že žalovaný pominul jeho článek VI odst. 6.1, podle něž garantující strany (tj. ministerstva) upozorní případně žalobkyni na porušení jejich povinností plynoucích z „Prohlášení“ a umožní jí provést nápravu. Teprve pokud by náprava nebyla zjednána, je investor (tj. společnost AEG KuW) povinen vrátit poskytnuté částky. Investor však žádnou výzvu k nápravě neobdržel, a i pokud by závěry žalovaného byly správné, nebyla by osobou povinnou k vrácení poskytnutých investičních pobídek, a tedy i k doplacení daně z příjmů, žalobkyně, ale společnost AEG KuW.

Žalobkyně předložila v řízení řadu písemných důkazů, zejména tři znalecké posudky; správnost jejího postupu (a tedy i naplnění smlouvy o převodu know-how) dokládá i posouzení ze dne 13. 3. 2006 zpracované nezávislým auditorem. Krom toho o věcném naplnění smlouvy vypovídají i notářské zápisy ze dne 20. 4. 2004 a ze dne 3. 9. 2004 (o zřízení kapitálového fondu společnosti BC a o vložení know-how do tohoto fondu, a o zvýšení základního kapitálu žalobkyně). Žalovaný všechny tyto důkazy zpochybnil, aniž ovšem provedl důkazy jiné (nepřijal závěry znaleckých posudků, ovšem nenechal zpracovat revizní posudek; pominul, že notářské zápisy o rozhodnutí jediného společníka obchodní společnosti mají povahu veřejné listiny a skutečnosti v nich uvedené se pokládají za správné, není-li prokázán opak); nesplnil tak svou povinnost zjistit co nejúplněji skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti (§ 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků; dále jen „daňový řád“). Nelze přitom žádat od žalobkyně, aby provedla negativní důkaz – tj. prokázala neexistenci know-how vzniklého její vlastní činností. Žalobkyně proto navrhl, aby soud zrušil napadené rozhodnutí a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na tom, že žalobkyně v řízení neunesla důkazní břemeno. Zejména zdůraznil, že i pokud před podpisem kupní smlouvy ze dne 3. 5. 2004 probíhala spolupráce mezi mateřskou společností AEG KuW a žalobkyní, není to důkazem o bezplatném poskytování know-how ze strany mateřské společnosti, tím méně pak důkazem o naplnění zmíněné kupní smlouvy. Není pravda, že by správci daně žalobkyni neumožnili

předložit důkazní prostředky prokazující její tvrzení (tedy například i know-how v materializované podobě). O existenci takové materializované podoby nesvědčí ani znalecký posudek č. 135/8 (seznam podkladů pro ocenění se o ničem takovém nezmiňuje). To, že bylo převedeno know-how, neprokazuje ani kupní smlouva mezi žalobkyní a společností AEG KuW, jejímž předmětem byl hmotný investiční majetek – strojní zařízení (je tu zmínka o tom, že společnost AEG KuW je mj. i vlastníkem know-how, které tu však není nijak definováno). Správce daně původně v řízení postupoval obdobně jako při kontrole čerpání dotace ze státního rozpočtu ve formě investiční pobídky, tj. zpochybnil vstupní cenu pro odpisování nehmotného majetku v částce 430 000 000 Kč s odkazem na § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a sám ji upravil podle tržní ceny společnosti BC na částku 3 255 500 Kč. Žalovaný však tento postup označil za nesprávný, a právě proto povolil přezkumné řízení. Krom toho předmětem tohoto řízení není oprávněnost či neoprávněnost čerpání investičních pobídek, ale neoprávněné uplatnění daňových odpisů z nehmotného majetku. Požadavek na revizní znalecký posudek není podle žalovaného na místě: předmětem sporu nebyla cena know-how stanovená znalcem ke dni 30. 9. 2003, ale nabytí know-how na základě kupní smlouvy ze dne 3. 5. 2004. Žalovaný proto navrhl zamítnutí žaloby.

Žalobkyně v replice ze dne 15. 3. 2010 dále rozvedla, že v rámci koncernu užívala know-how bezplatně, ale v momentě, kdy došlo ke změně vlastnické struktury (mateřská společnost ztratila vlastnické právo k know-how v rámci konkursního řízení), u ní vznikl eminentní zájem na zakoupení know-how. Pracovníci finančního úřadu měli v průběhu daňové kontroly možnost nahlédnout do příslušných výkresů a výrobní dokumentace; žalobkyně však nebyla vyzvána k prokázání věcného naplnění smlouvy o převodu know-how. Otázky spojené s existencí know-how řeší daňová správa až nyní v rámci řízení navazujícího na zrušení původních rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové. Žalobkyně nadále považuje argumentaci daňové správy za účelovou a měnící se v čase (finanční úřad vycházel z toho, že cena za know-how je příliš vysoká, a stanovil cenu vlastní; finanční ředitelství tvrdí, že žalobkyně dotčené know-how vlastnila již před datem 3. 5. 2004; a Ministerstvo financí nově uvádí, že nebylo dostatečně prokázáno věcné naplnění smlouvy ze dne 3. 5. 2004).

Žalovaný dne 4. 6. 2010 zdůraznil, že žalobkyně nekoupila know-how ani od mateřské společnosti AEG KuW, ani od p. W., ale od společnosti BC, do které bylo know-how postupnými vklady převedeno. Žalobkyně byla vyzvána k předložení konkrétních důkazních prostředků prokazujících naplnění kupní smlouvy, a to dne 1. 7. 2008. Správce daně nemůže vycházet ze skutečností zjištěných v souběžně probíhajícím řízení ve věci neoprávněného čerpání dotace a musí provést dokazování samostatně, aby nezkrátil žalobkyni na právech.

Žalobkyně v podáních ze dne 23. 6. 2010 a 14. 7. 2010 upozornila na auditorskou zprávu o ověření účetní závěrky a přezkoumání výsledku hospodaření žalobkyně za rok 2002, která se zmiňuje o tom, že dosud není zařazen do užívání nehmotný majetek, ačkoli technické znalosti a zkušenosti jsou de facto implementovány a výroba se podle nich uskutečňuje; tím je ověřeno tvrzení žalobkyně, že měla know-how mateřské společnosti fakticky k dispozici od samého počátku.

Podáními ze dne 21. 9. 2010 a 8. 7. 2011 žalobkyně poukázala na nová rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ve věci investičních pobídek; zde bylo uznáno, že žalobkyně splnila podmínky stanovené v „Prohlášení o společném záměru“, a to včetně investice do know-how. Jako důkaz osvědčující identifikaci a užívání know-how byl kromě listin obsažených v daňovém spisu uznán i znalecký posudek ze dne 11. 2. 2010, dodatek č. 1

k němu a prohlášení německého správce konkursní podstaty pana Udo Fesera ze dne 6. 9. 2010. Řízení ve věci investičních pobídek a daňové řízení spolu přitom úzce souvisejí.

Žalovaný v podání ze dne 24. 5. 2011 zdůraznil, že důkazní prostředky zmíněné v podání ze dne 21. 9. 2010 nemohly být posouzeny v rámci daňového řízení. Teprve na základě sdělení žalobkyně vůči soudu si žalovaný opatřil tyto důkazní prostředky sám a nad rámec daňového i soudního řízení uvádí, že ani ony neprokazují věcné naplnění kupní smlouvy ze dne 3. 5. 2004, a naopak posilují pochybnosti žalovaného. To, že finanční ředitelství dospělo v novém řízení ve věci k jinému závěru, ještě neznamená, že žalovaný (jako jeho nadřízený orgán) je vázán jeho závěry v daňovém řízení.

Ze správního spisu soud zjistil – kromě skutečností shrnutých v napadeném rozhodnutí a rekapitulovaných výše – že podle kupní smlouvy ze dne 10. 2. 2004 mezi AEG KuW a R. W., jímž bylo převedeno celé know-how za 5000 EUR, je know-how výroby kondenzátorů zdokumentováno ve výkresech, pracovních postupech, kusovnicích a ostatních podkladech. Znalec Ing. Klapuch ve svém posudku ze dne 10. 3. 2004, zpracovaném ke dni 30. 9. 2003, charakterizoval know-how, jehož hodnotu stanovil, jako „*soubor výrobně technické dokumentace, soubor vypracovaných technologických postupů, vybudovaný a auditovaný systém řízení jakosti, systém odborného školení personálu, zajištěný odbyt prostřednictvím mateřské společnosti a další poznatky, znalosti a zkušenosti pracovníků získávané od mateřské společnosti AEG KuW Berlin*“; mezi podklady posudku je uveden „*soubor výrobní dokumentace kondenzátorů*“. Nedílnou součástí smlouvy o prodeji know-how ze dne 3. 5. 2004 je podle jejího článku II písemná dokumentace uvedená v seznamu „*Inhaltsverzeichnis*“; zde je uveden soupis pořadačů obsahujících základní popis výroby svitků, litých kondenzátorů a jištěných kondenzátorů; seznamy dodavatelů; seznamy odběratelů; výrobní postupy pro jednotlivé druhy výrobků; metodickou směrnici; manuál jakosti; mzdový předpis apod. Znalecký posudek Ing. Rastislava Machů ze dne 5. 3. 2007, provádějící ocenění jmění žalobkyně ke dni 31. 12. 2006, vycházel co do popisu know-how plně z posudku Ing. Klapucha (blíže je neidentifikoval); znalecký posudek vypracovaný dne 10. 5. 2007 znaleckým ústavem Consulting České spořitelny, a. s., ke dni 31. 12. 2006, zahrnul jako přílohu podrobný soupis dokumentace, která tvoří know-how, rozdělené do tří úrovní (1 – Integrovaná příručka jakosti, 2 – Metodické návody, 3 – Pracovní postupy; zkušební předpisy; dodavatelské předpisy).

V průběhu daňové kontroly seznámil správce daně žalobkyni s listinami získanými ze šetření v SRN – mj. i s vyjádřením daňového poradce pana W., podle něž je možno podíl know-how, který pan W. získal vlastními zkušenosti, ohodnotit 95 procenty; zbytek – méně než 5 procent – získal pan W. kupní smlouvou ze dne 10. 2. 2004. Podle žalobkyně toto vyjádření nijak nevyvrací skutečnost, že know-how bylo pořízeno úplatně dle kupní smlouvy za sjednanou cenu, kupní cena byla zaplacená, žalobkyně majetek převzala a využívá jej. Zpráva o daňové kontrole projednaná dne 4. 6. 2007 obsahuje závěr, podle něž žalobkyně neprokázala vstupní cenu know-how pro odpisování, a správce daně ji proto upravil ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů (jako vstupní cenu stanovil částku 100 000 €, za niž p. W. prodal svůj 100% obchodní podíl ve společnosti BC RNDr. V.). Ve své žádosti o přezkoumání rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 26. 10. 2007 žalobkyně uvedla, že předmětem znaleckého ocenění byl jak majetek, který byl k 31. 12. 2003 „*zakomponován*“ u žalobkyně (žalobkyně jej v té době užívala), tak majetek získaný koupí od společnosti BC; oddělit hodnotu těchto dvou složek know-how nelze. Poté, co bylo povoleno přezkoumání rozhodnutí, konstatovalo finanční ředitelství dne 1. 7. 2008, že dosud nebyly předloženy důkazní prostředky nasvědčující tomu, že smlouva o prodeji know-how ze dne 3. 5. 2004 byla věcně naplněna. Ze znaleckého posudku Ing. Klapucha ze dne 10. 3. 2004 podle správce daně

vyplývá, že zmiňovaný nehmotný majetek v hodnotě 432 000 000 Kč byl ve vlastnictví žalobkyně již k datu 30. 9. 2003; žalobkyni jej proto nemohla o několik měsíců později prodat společnost BC. Finanční ředitelství proto vyzvalo žalobkyni, aby se k těmto zjištěním vyjádřila, případně aby doplnila důkazní prostředky. Žalobkyně dne 16. 7. 2008 sdělila, že již doložila vše potřebné – kupní smlouvu ze dne 3. 5. 2004 i potvrzení tržní ceny ve formě znaleckého posudku. Žalobkyně požádala o prodloužení lhůty k doložení dalších listin prokazujících věcné naplnění kupní smlouvy (přepravní dokumenty od společnosti, která převážela dokumenty, celní doklady a další důkazy). Dne 6. 8. 2008 žalobkyně dodala, že jičínská továrna zhruba do konce roku 2003 prováděla pouze konečnou montáž výrobků; německá mateřská společnost AEG KuW tou dobou plánovala transfer know-how do své české dceřiné společnosti; k tomu pak došlo v souvislosti s insolvencí AEG KuW. V důsledku koupě know-how nyní žalobkyně operuje samostatně, bez vazeb na mateřskou společnost. Věcné naplnění kupní smlouvy se žalobkyně rozhodla doložit formou doplnění znaleckého posudku Ing. Klapucha. Znalec v tomto doplnění ze dne 23. 9. 2008 popsal metodiku, jakou dospěl ke stanovení hodnoty know-how výroby kondenzátorů; uvedl, že know-how je „ekonomickou kategorií, která nepodmiňuje ani neurčuje jeho vlastnění v daném podniku a umožňuje výkladové pravidlo, že know-how může být v podniku zavedeno a nakoupeno nebo se může pouze uvažovat o jeho následném přijetí, resp. zaplacení“.

Žaloba je důvodná.

Rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 2. 12. 2008 a rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 18. 9. 2009, proti nimž směřuje žaloba, byla vydána v důsledku rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 30. 5. 2008, jímž byl povolen přezkum daňového řízení ve věci daně z příjmů za rok 2005. Ministerstvo v tomto rozhodnutí zaujalo jiný názor na transakce související s převodem know-how, než ke kterému dospěl Finanční úřad v Jičíně jako správce daně v původním daňovém řízení. Zatímco finanční úřad sice zpochybnil nákup know-how za cenu 430 050 000 Kč, ale připustil obchodní transakci mezi subjekty za cenu obvyklou (kterou zjistil ve výši 3 255 500 Kč), ministerstvo financí závázalo správce daně názorem, že daňový subjekt vůbec neprokázal věcné naplnění smlouvy o nákupu know-how. Finanční ředitelství v novém řízení vzalo za prokázané, že žalobkyně získala v průběhu let 1999-2003 zcela jistě určité know-how výroby kondenzátorů od své mateřské společnosti, neboť vynakládala významné částky na zaškolení – rekvalifikaci svých zaměstnanců a na nákup výrobního zařízení včetně technické dokumentace a návodů od mateřské společnosti; rovněž musela nabýt know-how týkající se výroby kondenzátorů i vlastní činností. Tyto úvahy pak vedly finanční ředitelství k závěru, že nehmotný majetek, který žalobkyni údajně prodala společnost BC, již byl ve vlastnictví žalobkyně k 30. 9. 2003 (jak o tom vypovídá i znalecký posudek Ing. Klapucha, který je zpracován k tomuto datu).

Z rozhodnutí vydaných po povolení přezkumu jsou zřejmé určité úvahy o účelovosti provedených obchodních transakcí, včetně prodeje know-how žalobkyni; podle soudu však správní orgány neunesly své důkazní břemeno podle § 31 odst. 8 daňového řádu ohledně pochybností, které nastolilo až ministerstvo v přezkumném řízení – tedy pochybností o tom, že smlouva o nákupu know-how nebyla vůbec věcně naplněna.

Daňový subjekt je podle § 31 odst. 9 daňového řádu povinen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Pokud daňový subjekt svá tvrzení doloží, a správce daně o nich přesto pochybuje, je na správci daně, aby ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým

subjektem. Tyto skutečnosti musí být založeny na zjištěních, která mají svůj podklad ve správním spisu. Správce daně musí své závěry ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu logicky vyvodit z doložených skutečností; nemůže je postavit pouze na domněnkách ohledně skutkového stavu, byť se i v dané věci mohly nabízet.

Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 25. 10. 2006 dospěl finanční úřad k závěru, podle nějž jsou právní vztahy týkající se převodu know-how účelově vytvořeny, stejně jako jsou účelové převody obchodních podílů a společností, k nimž v této souvislosti došlo. Hlavním argumentem pro tento závěr byly výrazné a rychlé změny ceny know-how a ceny společnosti BC, do níž bylo know-how vloženo (R. W. zakoupil know-how dne 10. 2. 2004 za částku 5000 € a v zářetí dne 20. 4. 2004 vložil do kapitálového fondu společnosti BC toto know-how v hodnotě 432 000 000 Kč, přičemž tuto hodnotu určil znalecký posudek Ing. Klapucha vypracovaný na objednávku žalobkyně k 30. 9. 2003; R. W. pak dne 5. 5. 2004 převedl společnost BC na RNDr. V. za 100 000 €).

Oporu ve spisu tak mají jen pochybnosti správce daně o výši vstupní ceny nehmotného majetku nakoupeného žalobkyní. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole shromáždil dostatek skutkových zjištění a popsal obchodní transakce, které svědčí o měněné ceně know-how v krátkém časovém úseku. Za podstatné lze rovněž považovat zjištění správce daně o službách a výrobních zařízeních, které žalobkyně nakoupila od mateřské společnosti AEG KuW v dřívějších letech včetně doprovodných informací o technologiích a výrobních postupech vážících se k výrobě kondenzátorů – tedy včetně určitého know-how. Logická je i úvaha správce daně, podle níž mohla mít žalobkyně zájem na zvýšení nominální ceny kupovaného nehmotného majetku s ohledem na to, že takto vysoká investice z její strany byla podmínkou pro poskytnutí investiční pobídky formou dotace na daň z příjmů.

Správce daně v původním řízení však své závěry o účelovosti jednání všech zúčastněných osob [které považoval za „osoby jinak spojené“ ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů] promítl do úpravy vstupní ceny know-how pro odpisování nehmotného majetku, nikoliv do závěru, že smlouva o převodu know-how mezi společnostmi BC a žalobkyní byla zcela formální a nebyla věcně naplněna. Správce daně nezpochybnil kupní smlouvu jako takovou, ale posuzoval, jaká byla skutečná výše investice do převáděného majetku. Tento způsob přístupu k posuzování tvrzených výdajů žalobkyně považuje soud za podložený, na rozdíl od neprokázaných úvah Ministerstva financí, na nichž bylo založeno přezkumné řízení.

Soud nesdílí pochybnosti správních orgánů ohledně faktu převodu know-how jako takového. Závěr, podle nějž žalobkyně vůbec neprokázala faktické naplnění kupní smlouvy ze dne 3. 5. 2004, vychází z konstatování, že žalobkyně nedoložila, jaké know-how vlastnila před podpisem kupní smlouvy, jaké know-how užívala dle vlastního tvrzení bezúplatně od mateřské společnosti, a jaké zbývající know-how jí tedy mohla prodat společnost BC. Ve spisu je přitom doloženo, že pan W. smlouvou ze dne 10. 2. 2004 nabyl veškeré know-how mateřské společnosti zdokumentované ve výkresech, pracovních postupech, kusovnících a ostatních podkladech a že mu budou předány veškeré ekonomické podklady, ve kterých jsou hospodářské prostředky (know-how) uvedeny. Podle kupní smlouvy ze dne 3. 5. 2004 měly být předmětem smlouvy 3 části know-how: know-how výroby svítek, know-how montáže jištěných kondenzátorů a know-how montáže zalévaných kondenzátorů, přičemž ve smlouvě bylo konstatováno, že žalobkyně byla již před podpisem této kupní smlouvy „nositelem“ uvedeného know-how v podobě výrobních postupů a na základě této smlouvy jí pan W. poskytne všechny své potřebné znalosti. Hmotné prvky know-how měly být zachyceny v

písemné dokumentaci v seznamu „Inhaltsverzeichnis“, který je nedílnou součástí smlouvy ze dne 3. 5. 2004.

Tento seznam vzal správce daně v původním daňovém řízení v úvahu a hodnotil jej ve zprávě o daňové kontrole – uvedl zde, že dle přílohy smlouvy byl obsahem know-how např. seznam dodavatelů včetně platebních podmínek, seznam odběratelů včetně platebních podmínek, metodické směrnice, manuály kvality, zkušební návody, mzdové předpisy apod. Know-how tedy zjevně zahrnovalo i informace, na které nemůže dopadat závěr správních orgánů v přezkumném řízení (podle něž žalobkyně používala výrobní postupy již před koupí know-how). Know-how totiž nezahrnovalo jen výrobní postupy a technologie při výrobě kondenzátorů a výrobní zaškolení zaměstnanců žalobkyně, nýbrž i další obchodní či mzdové informace, metodiku kvality apod. Soud proto nepovažuje za najisto postavené tvrzení ministerstva, že veškeré know-how užívala žalobkyně již před uzavřením kupní smlouvy ze dne 3. 5. 2004. Ještě dále v tomto směru šlo ministerstvo ve svém rozhodnutí ze dne 30. 5. 2008, jímž povolilo přezkumné řízení: zavázalo totiž Finanční ředitelství v Hradci Králové jednoznačným názorem, podle něž byl nehmotný majetek v hodnotě 432 000 000 Kč ve vlastnictví žalobkyně již k datu 30. 9. 2003. Odhlédne-li soud od toho, že ministerstvo nemělo k dispozici žádnou listinu, resp. žádný právní titul, z něž by dovodilo, že žalobkyně byla vlastníkem know-how před uzavřením kupní smlouvy dne 3. 5. 2004, není zřejmé, proč by žalobkyně nemohla buď celé know-how nebo alespoň jeho část získat do vlastnictví právě smlouvou ze dne 3. 5. 2004. Není totiž pochyb o tom, že předmětem smlouvy byly poznatky takové povahy, které mají pro podnikatelský subjekt hodnotu a mohou být předmětem převodu.

Správní orgány v novém řízení nijak nehodnotily souvislosti převodů know-how z hlediska faktického stavu koncernového seskupení, z hlediska konkursu mateřské společnosti žalobkyně, z hlediska možnosti a zájmu žalobkyně nabýt know-how v určité útlumové ekonomické situaci mateřské společnosti a z hlediska pravděpodobných změn vlastnických struktur. Pochybnosti správních orgánů tak mohou být stěží založeny na názoru, že žalobkyně neměla zapotřebí nehmotný majetek nakupovat, ale spíše na tom, jakým způsobem a v důsledku jakých obchodních transakcí se tak stalo, proč byla měněna cena know-how a v důsledku jakých chování subjektů, které se na těchto převodech podílely. V tomto směru a za předpokladu, že žalobkyně byla již dříve „nositelem“ či „uživatelé“ předmětného know-how nebo jeho části, by pak základem úvah a pochybností správních orgánů nemohla být otázka vlastnictví know-how, ale výše kupní ceny. Lze totiž stěží zpochybnit vůli žalobkyně toto know-how vlastnit a nahradit ji názorem, že žalobkyně nepotřebovala získat know-how do vlastnictví, neboť je již užívala. Je totiž na vůli samotného žalobkyně jako obchodního subjektu, jak získat know-how vzniklé v její mateřské společnosti a následně v důsledku konkursu prodané jiným osobám, a jak je dále využívat a zhodnocovat. Proto soud nepovažuje za významné polemiky správních orgánů o tom, že žalobkyně nepotřebovala nakoupit know-how proto, že je již užívala, a tedy neprokázala nezbytnost koupě, resp. naplnění kupní smlouvy.

Soud rovněž považuje za ne zcela přesvědčivý a průkazný závěr, že si žalobkyně vytvořila své vlastní know-how na základě získaných zkušeností. Jde toliko o domněnku vyvěrající sice z praktického náhledu, avšak ničím nedoloženou. Správní orgány neměly k dispozici žádné podklady o výrobním a technickém vývoji společnosti žalobkyně, o jejích vlastních, samostatných obchodních (dodavatelských a odbytových) vztazích. Pokud v řízení nějaké pochybnosti vznikly, jeví se jako opodstatněné pouze ty, které se týkají výše kupní ceny. Takové pochybnosti vyjadřoval správce daně v původním řízení a vyrovnával se s nimi úpravou výše kupní ceny. Oproti tomu správní orgány v přezkumném řízení popřely správnost

postupu finančního úřadu, který se zabýval právě nepřesvědčivostí výše kupní ceny a k jejímu ověření směřoval své úkony při daňové kontrole. Jak žalobkyně doložila, teprve výzva Finančního ředitelství v Hradci Králové v jiném řízení (o porušení podmínek poskytnutí dotace) vydaná až 23. 12. 2009 (tj. po vydání napadeného rozhodnutí) zahájila náležité šetření k otázce pochybností o uskutečnění převodu know-how smlouvou ze dne 3. 5. 2004. Důvody rozhodnutí o povolení přezkumu, jakož i výzva finančního ředitelství ze dne 1. 7. 2008 (zmíněná ve vyjádření k žalobě), vyjadřují toliko přesvědčení žalovaného, že je třeba prokázat, jak žalobkyně nabyla nehmotný majetek, který přitom již byl v jejím vlastnictví. Na to žalobkyně reagovala adekvátně, totiž sděleními a vysvětleními ze dne 16. 7. 2008 a 6. 8. 2008, podle nichž tento majetek v jejím vlastnictví nebyl.

Správní orgány tedy dospěly v novém řízení k závěru, že žalobkyně neprokázala věcné naplnění kupní smlouvy, aniž přitom k této otázce vedly dokazování, aniž hodnotily přílohy kupních smluv ze dne 10. 2. 2004 a 3. 5. 2004 obsahujících údaje o hmotném zachycení know-how a aniž žalobkyni vyzvaly k doplnění potřebných dokladů prokazujících existenci a převzetí určitého know-how (výzva ze dne 1. 7. 2008 vedla žalobkyni logicky pouze k tomu, že popírala své dřívější vlastnictví k know-how, podsouvané jí správními orgány), případně prokazující výši kupní ceny s ohledem na pochybnosti, které přdestřel správce daně v původním řízení.

Správní orgány tak nepodloženě přijaly závěr, podle nějž kupní smlouva ze dne 3. 5. 2004 nebyla naplněna, s výtkou, že žalobkyně nikdy nedoložila a neprokázala, jaké know-how vlastnila před podpisem kupní smlouvy, jaké užívala bezplatně od mateřské společnosti a jaké know-how jí mohla prodat společnost BC. Jestliže žalobkyně tvrdila a ze smlouvy o převodu know-how jednoznačně vyplývá, že know-how od mateřské společnosti toliko užívala a následně je koupila (převedla do vlastnictví své společnosti), pak nebylo důvodu, aby prokazovala, že něco před podpisem kupní smlouvy nevlastnila (nadto negativní skutečnost nelze dokazovat). Jedinou spornou otázkou mohlo být nikoliv to, že tak učinila, ale proč tak učinila způsobem zprostředkovaných převodů a za částku, která do těchto převodů ne vždy vstupovala.

Jestliže je na vůli žalobkyně nakoupit určitý nehmotný majetek; jestliže je prokázáno, že tento majetek žalobkyně dosud nevlastnila; a jestliže není najisto postaveno, že tento nehmotný majetek netvořily jen nakoupené výrobní postupy a služby pro účely zaškolení zaměstnanců, které žalobkyně doložila jako již uhrazené – nelze dospět k závěru, že žalobkyně již (veškeré potřebné) know-how vlastnila, a proto jí toto know-how nemohla prodat společnost BC. Stejně tak nelze žalobkyni vytýkat, že nedoložila, že musela „znovu“ nakoupit znalosti a zkušenosti, které jí bezúplatně předávala mateřská společnost.

Podle názoru soudu nebylo zásadní spornou otázkou to, zda žalobkyně musela nebo nemusela koupit know-how od společnosti BC, ale co od této společnosti jako know-how vlastně nakoupila (za daných konkrétních okolností – tedy úpadek mateřské společnosti, převod know-how v řetězci od mateřské společnosti – či od konkursního správce? – na další osoby, vklad know-how do společnosti BC a další převody obchodních podílů) a zda kupní cena odpovídala převáděné hodnotě know-how.

Touto otázkou se správní soudy zabývaly již ve věci stanovení odvodu žalobkyně za neoprávněné použití prostředků státního rozpočtu; pro její posouzení byla rozhodující právě investice žalobkyně do nehmotného majetku (know-how) na základě kupní smlouvy ze dne 3. 5. 2004. Krajský soud v Hradci Králové ve svých rozsudcích sp. zn. 31 Ca 119/2007, sp. zn. 31 Ca 120/2007 a Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku sp. zn. 7 Afs 70/2009 přitom

hodnotily tuto otázku toliko z hlediska výše kupní ceny a uložily správním orgánům, aby hodnotily jako relevantní všechny důkazní prostředky předložené žalobkyní, tj. i ty, které se týkaly fungování žalobkyně a využívání know-how ze strany žalobkyně v součinnosti s mateřskou společností. Soudy dále potvrdily nedostatek dokazování v otázce náležité identifikace převáděného know-how a jeho skutečné ceny. Nepřisvědčily tedy správním orgánům v závěru, že žalobkyně v daňovém řízení neprokázala naplnění kupní smlouvy, nýbrž poukázaly na nedostatečné dokazování a neúplné hodnocení všech důkazních prostředků, které žalobkyně předložila. To stejné zdejší soud postrádá v této věci z hlediska pochybností žalovaného, zvláště když v novém řízení zvolily správní orgány náhled na věc zcela odlišný od původního daňového řízení (nepoměřuje se výše kupní ceny, ale vylučuje se zcela uskutečnění převodu know-how na žalobkyni). Tuto změnu postoje přitom správní orgány náležitě nevysvětlily (se zřetelem na všechna zjištění obsažená ve zprávě o daňové kontrole, na jejichž základě nebyl převod jako takový zpochybněn) a ve výzvě k prokázání rozhodných skutečností (výzva ze dne 1. 7. 2008) neformulovaly konkrétní požadavky na to, jak by měla žalobkyně prokázat věcné plnění z kupní smlouvy.

Ze všech shora uvedených důvodů proto městský soud považoval za důvodné žalobní námitky vytýkající žalovanému nesprávné posouzení převáděného know-how a nepřezkoumatelnost závěru, podle nějž nebyla kupní smlouva věcně naplněna. Soud proto zrušil napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 soudního řádu správního (zákon č. 150/2002 Sb.; dále jen „s. ř. s.“) pro vady řízení spočívající v tom, že skutkový stav, z nějž správní orgány vycházely [tj. že nedošlo k převodu know-how a jde o účelový (zastřený) úkon], nemá oporu ve spisech a v náležitém zhodnocení dosavadních práv k převáděnému nehmotnému majetku. Protože stejné vady řízení vykazuje rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové, které bylo vázáno stanoviskem Ministerstva financí v povoleném přezkumu, zrušil soud podle § 78 odst. 3 s. ř. s. i rozhodnutí správního orgánu I. stupně. Na správních orgánech nyní bude, aby se v rámci povoleného přezkumu znovu zabývaly zákonností daňového řízení, vázaný právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně měla ve věci úspěch, a žalovaný je tak povinen zaplatit jí náklady řízení o žalobě, které sestávají ze zaplaceného soudního poplatku (2000 Kč) a z odměny advokáta za šest účelných úkonů právní služby – převzetí zastoupení, žaloba, replika a tři doplnění žaloby (6 x 2100 Kč) podle § 11 odst. 1 písm. a) a d), § 7, § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky č. 177/1996 Sb. (advokátní tarif), včetně náhrady hotových výdajů (6 x 300 Kč) podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu, celkem tedy 16 400 Kč. Žalobkyně ve věci učinila celkem pět podání označených jako doplnění žaloby; soud však hodnotil jako účelné úkony právní služby jen tři z nich. Na dupliku žalovaného ze dne 4. 6. 2010 reagovala žalobkyně dvěma samostatnými podáními ze dne 23. 6. 2010 a 14. 7. 2010, aniž pro to byl důvod (věcně jde stále o reakci na dupliku ze dne 4. 6. 2010, jen rozčleněnou do dvou listin); v podání ze dne 13. 11. 2012 pak žalobkyně jen zopakovala obsah svého předchozího podání a předložila soudu nově vydané rozhodnutí o poskytnutí dotace ze dne 23. 10. 2012.

Jelikož je zástupce žalobkyně plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se jeho odměna o částku 3024 Kč odpovídající dani, kterou je tento zástupce povinen odvést z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů. Celkem tedy žalobkyni náleží (16 400 + 3024 =) 19 424 Kč.

P o u ě n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s.; kromě obecných náležitostí podání musí kasační stížnost obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů je 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.

V Praze dne 22. dubna 2013

JUDr. Eva Pechová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Jana Válková