



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Petra Polácha a Mgr. Petra Sedláka v právní věci žalobce **K + S STAVEBNÍ, s.r.o.**, IČ: 26257424, se sídlem Altýře 582, 767 01 Kroměříž, právně zastoupeného advokátem JUDr. Jiřím Novákem, se sídlem Sokolská tř. 60, 120 00 Praha, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu,

t a k t o :

- I. Žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně č.j. 9420/10-1300-704581 ze dne 25. 6. 2010, **se zamítá.**
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně č.j. 8108/10-1200-702271 ze dne 1. 6. 2010, **se zrušuje** pro vady řízení a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.
- III. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

[1] V rámci daňové kontroly, zahájené dne 16. 1. 2009, správce daně zjistil, že žalobce zaúčtoval do nákladů dne 31. 12. 2006 částku ve výši 2.000.000,- Kč (faktura č. 10600014 dodavatele – společnosti Nort Point s. r. o.), a to na základě smlouvy č. 030107, uzavřené dne

3.1.2006 mezi společnostmi EKKL sportovní povrchy s. r. o., jako příjemcem (původní firma žalobce) a společností North Point, s. r. o. jako poskytovatelem. V čl. III této smlouvy se poskytovatel zavázal k poskytování zkušeností z organizace, plánování a řízení výrobních toků se zřetelem na jejich aplikaci v oboru podnikání příjemce, se zaměřením na implementaci do norem řízení ISO 9001, 14001, 18001 a k předávání informací určeným zaměstnancům příjemce o organizaci, plánování a provozu, se zřetelem na jejich aplikaci v oboru podnikání příjemce. Žalobce dále zaúčtoval do nákladů dne 28. 3. 2007 částku 2.000.000,- Kč (faktura č. 50060001) na základě smlouvy o reklamě, uzavřené dne 2. 1. 2006 mezi společnostmi EKKL sportovní povrchy s. r. o., jako objednatelem a společností Sportinvesta s. r. o., jako obstaravatelem. Po provedené daňové kontrole správce daně došel k závěru, že žalobce neprokázal faktické provedení služeb dle výše uvedených smluv. Posoudil částku 2.000.000,- Kč, zaúčtovanou dne 31. 12. 2006 a částku 2.000.000,- Kč, zaúčtovanou do nákladů dne 28. 3. 2007, jako výdaje vynaložené v rozporu s ust. § 24 odst. 1 zák. č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Platebním výměrem ze dne 27. 10. 2009 č.j. 113359/09/320911704171, správce daně doměřil žalobci za zdaňovací období od 1. 1. 2006 do 30. 4. 2007 daň z příjmů právnických osob ve výši 1.022.400,- Kč a penále 204.480,- Kč. Rozhodnutím žalovaného, č.j. 8108/10-1200-702271, ze dne 1. 6. 2010 pak byla dodatečně vyměřená daň za zdaňovací období od 1. 1. 2006 do 30. 4. 2007 změněna na částku 1.008.080,- Kč a penále na částku 201.216,- Kč. Správce daně dále platebním výměrem, č.j. 113353/09/320911704171, ze dne 27. 10. 2009 doměřil žalobci DPH v částce 380.000,- Kč za zdaňovací období prosince 2006 a stanovil penále ve výši 76.000,- Kč z důvodu nesplnění podmínek dle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v tehdy platném znění (dále jen „ZDPH“) pro uplatnění nároku na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění na základě faktury č. 10600014 a výše uvedené smlouvy č. 30107, uzavřené mezi žalobcem a North Point s. r. o. Rozhodnutím žalovaného č. 9420/10-1300-704581 ze dne 25. 6. 2010 pak bylo zamítnuto odvolání žalobce proti tomuto platebnímu výměru.

II.

Stručné shrnutí argumentů obsažených v napadených rozhodnutích

[2] Na výzvu správce daně dle ust. § 31 odst. 9 a § 16 odst. 3 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), k prokázání a předložení veškerých důkazních prostředků k plnění ze smlouvy č. 030107, uzavřené dne 3. 1. 2006 mezi žalobcem a společností North Point s. r. o., předložil žalobce nedatovaný dokument nazvaný „Vývoj společnosti v účetním období od 1. 1. 2005 – do 31. 12. 2005, od 1. 1. 2006 – do 30. 4. 2007 a od 1. 5. 2007 do 30. 4. 2008“ a nedatovaný materiál, nazvaný vyhodnocení smlouvy uzavřené mezi North Point s. r. o. a EKKL sportovní povrchy, který zpracoval jednatel žalobce P. K. (v období od 18. 5. 2004 do 26. 7. 2006 též jednatel společnosti North Point s.r.o.). Druhý jmenovaný materiál obsahuje přehled nově uzavřených smluv na dodávky stavebních prací v roce 2006 a 2007 s odkazem, že nově uzavřené smlouvy jsou výsledkem plnění předmětné smlouvy. Předložené materiály však neprokazují, že došlo k plnění dle smlouvy č. 030107 a jedná se tak o náklad ve smyslu § 24 odst. 1 ZSDP. Dožádaný Finanční úřad v Liberci ověřil, že předmětná faktura, evidovaná v účetnictví dodavatele v roce 2006, je proúčtovaná do výnosů roku 2006. Smlouva z 3. 1. 2006 však nebyla u dodavatele dohledána. Fakturovaná částka byla uhrazena zápočtem (dohoda o vzájemném zápočtu pohledávek a závazků ze dne 28. 2. 2007) v roce 2007 s fakturou dodavatele EKKL sportovní povrchy s.r. o. č. 20700003 ze dne 2. 3. 2007. V roce 2006 neměla společnost North Point, s. r. o. žádné zaměstnance, jednatel byl P. K., od 26. 7. 2006 Ing. J. S. Obdobné služby, jako jsou

uvedeny ve smlouvě č. 030107, nikomu jinému společnost North Point, s.r.o. v roce 2006 neposkytla.

[3] V rámci doplnění řízení byl vyslechnut svědek Ing. J. S., který byl jednatelem společnosti North Point s. r. o. od 26. 7. 2006 do 3. 6. 2008. Svědek k činnosti společnosti North Point, s. r. o. v roce 2006 uvedl, že žalobce a společnost North Point s. r. o. spolu v letech 2006-2009 neobchodovali, pouze společnost North Point, s. r. o. poskytla žalobci své know-how. V době, kdy se stal svědek jednatelem North Point s. r. o., již byla připravena dokumentace, která obsahovala informace dle čl. III. písm. a) a b) smlouvy. Na této dokumentaci se zřejmě podílel předchozí jednatel a původní majitel společnosti pan M. K formálnímu předání dokumentace došlo příjemci jednajícím panem K. v roce 2006. K předávané dokumentaci se svědek vyjádřil tak, že jí nepřipravoval, její přesný obsah nezná, ale týkala se hlavní činnosti žalobce, kterou je výstavba sportovišť a účastí na veřejných zakázkách na jejich výstavbu. Cena za poskytnuté plnění v částce 2.000.000,- Kč (bez DPH) byla stanovena dohodou s ohledem na význam plnění a očekávaný prospěch. Nevzpomíná si, kdo konkrétně fakturu č. 10600014 vystavil, pokyn k jejímu vystavení dal zřejmě on. Dále byl vyslechnut jednatel žalobce P. K., který uvedl, že v červnu 2005 si společně se sestrou koupili obchodní podíly ve společnosti North Point, s. r. o. Nákupem těchto podílů se dostali k informacím a k know-how, které potřebovali k rozvoji svých dalších firem. Vzhledem k tomu, že nelze vlastnictví tohoto typu bez smluvní úpravy používat v dalších společnostech jednatele bezplatně, byla zhotovena smlouva č. 030107 ze dne 3. 1. 2006, která umožnila využití nabytého know-how. Od společnosti North Point s. r.o. dostal žalobce soubor všech vzorových dokumentů a šablon v datové nebo písemné podobě, které aplikoval do svých firemních procesů. Veškerá žalobcem předložená dokumentace přímo pochází ze vzorových tabulek, textů a řazení vyplývajících z přijatého plnění. Dokumentace obsahovala vše, ale bez vyplněného názvu firmy a bližší identifikace pracovníků. Jednalo se o soubory textů a tabulek k vyplnění. Původní CD se soubory se nezachovalo. Součástí poskytnutého know-how byla i část, týkající se optimalizace nabídek žalobce pro veřejné zadavatele. To je to nejcenější, co bylo získáno. Všechny detaily jednatel žalobce zveřejnit nechce, neboť jde o citlivé informace.

[4] Z šetření správce daně bylo zjištěno, že již v roce 2004 odkoupil P. K. společně se svou sestrou obchodní podíl ve společnosti North Point, s.r.o. od Ing. A. M. Z účetní uzávěrky roku 2004 vyplývá, že společnost v roce 2004, kdy došlo k prodeji obchodního podílu, neměla žádný hmotný ani nehmotný majetek. Dokumenty předložené žalobcem neprokazují faktické uskutečnění a dodávku služeb od společnosti North Point s. r. o. Předložené šanony obsahují Základní dokumentaci integrovaného systému managementu, sestávající z příručky integrovaného systému kap. 1-8, prováděcích směrnic k některým kapitolám, technologických postupů a dalších písemností. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí odkázal na konkrétní strany předložených dokumentů, kde je opakovaně uvedeno, že nahrazují s platností od 1. 11. 2005 první vydání téhož dokumentu. Z toho je zřejmé, že předložené dokumenty, které nahrazují k 1. 11. 2005 již existující dokumenty, nemohly být zpracovány na základě poznatků předávaných dle Smlouvy v roce 2006. Existenci dokumentů před rokem 2006 nevyvrací ani předložené další písemnosti, které jsou součástí dalších dvou šanonů. Žalobce k předmětné obchodní transakci kromě faktury a smlouvy nepředložil žádné původní dokumenty. Materiály předložené žalobcem žalovaný přezkoumal a vzhledem k výše uvedeným nesrovnalostem, které vylučují možnost využití informací získaných od společnosti North Point s.r.o., nemůže tyto ověřit jako důkazní prostředky prokazující uskutečnění a dodávku služeb od deklarovaného dodavatele. Žalobce tedy neprokázal oprávněnost uplatnění částky 2.000.000,- Kč v daňových nákladech kontrolovaného zdaňovacího období, a proto žalovaný rozhodnutím č.j. 8108/10-1200-702271 ze dne 1. 6. 2010 potvrdil zvýšení základu daně z příjmů

právnických osob o tuto částku. Na základě stejného skutkového základu současně žalovaný v rozhodnutí 9420/10-1300-704581 ze dne 25. 6. 2010 potvrdil platební výměr správce daně, jímž bylo žalobci doměřeno DPH za zdaňovací období prosince roku 2006 z důvodu nesplnění podmínek v ust. § 72 odst. 1 ZDPH.

[5] Správce daně s odkazem na porušení § 24 odst. 1 ZDP neuznal v daňových nákladech kontrolovaného zdaňovacího období ani částku 2.000.000,- Kč zaúčtovanou dne 28. 3. 2007 na základě faktury č. 5006001, vystavené dne 31. 12. 2006 dodavatelem – společností Sportinvesta, s.r.o. Předmětné plnění bylo doloženo smlouvou o reklamě č. 011006, uzavřenou dne 2.1.2006 mezi žalobcem jako objednatelem a společností Sportinvesta, s. r. o. jako obstaravatelem. Obstaravatel se v čl. II. smlouvy „zavazuje osobně pro objednatele obstarávat po celou dobu trvání smlouvy vhodnou reklamu obchodního jména objednatele, jakož i jeho povoleného předmětu podnikání (činnosti), a způsobem a formou v souladu s touto smlouvou a právními předpisy“. Dále se zavazuje „propagovat zastoupeného, chránit jeho zájmy a provádět další činnosti dle konkrétního zadání zastoupeného, a to způsobem a formou v souladu s touto smlouvou a právními předpisy“. K samotnému plnění ze smlouvy byly žalobcem doloženy fotografie sportovního povrchu a reklamní cedule, z nichž nebylo možné zjistit, kde byly pořízeny. K výzvě správce daně ve smyslu ust. § 31 odst. 9 a § 16 odst. 2 ZSDP byly předložené fotografie osmi stadionů doplněny o názvy měst, byla doložena kniha vystavených faktur prokazujících prodej umělých trávníků na Slovensko a 3 reklamní prospekty na umělé trávniky Italgreen. Pouze na jedné předložené fotografii však bylo možné identifikovat logo EKKL. Správce daně současně zjistil nesrovnalosti v předložené fotodokumentaci (jedná se o stadiony v městech ČR, nikoliv na Slovensku). Žalobce po seznámení se s těmito závěry správce daně předložil k jednotlivým zakázkám novou fotodokumentaci, smluvní vztahy mezi společností Sportinvesta s.r.o. a konečnými obstaravateli reklamního plnění a distribuční smlouvu ze dne 10. 10. 2005 s firmou Italgreen, z níž je patrné, že veškeré obchody umělých trávníků Italgreen pro Čechy a Slovensko mohou probíhat pouze přes žalobce.

[6] Svědkyně Ing. Daniela Slámková, která byla jednatelkou společnosti Sportinvesta s. r. o. od 15. 2. 2006 a současně byla společníkem žalobce od 15. 8. 2001, při výslechu uvedla, že plnění na základě smlouvy o reklamě č. 011006 bylo v celém rozsahu poskytnuto. Reklamní a propagační činnost prostřednictvím smluv uzavřených mezi Sportinvestou a konečnými poskytovateli a propagací umělých trávníků společnosti Italgreen ve Slovenské republice zajišťovala sama svědkyně. Ke konkrétnímu plnění na základě smlouvy o reklamě předložila jako vzorovou Zmluvu o reklamě č. 6/2006 s příjmovým pokladním dokladem bez čísla ze dne 11. 12. 2006 od AK AŠK Slávia Trnava. Podobné smlouvy byly uzavírány i s dalšími poskytovateli reklamy. Dále předložila fotodokumentaci poskytnuté reklamy s názvy jednotlivých sportovišť. Žádné výkazy práce či jiné podklady, z nichž by bylo možno zjistit, jak dlouho a kdo pracoval na předmětu smlouvy o reklamě, neexistují. Plnění probíhalo svědkyní samotnou nebo i prostřednictvím třetích stran. Propagace prodeje byla průběžně konzultována se žalobcem a byl mu předán seznam oslovených subjektů. Jednatel žalobce P. K. uvedl, že plnění dle smlouvy se skládalo ze dvou částí, první spočívala v nasmlouvání reklamy. K tomu předložil Zmluvy o reklamě č. 1/2006-7/2006 ze dne 2. 1. 2006. Tyto smlouvy dokládají vztah a plnění mezi společností Sportinvesta a konečnými poskytovateli reklamy. Společnost Sportinvesta zajistila na základě smluv s konečnými poskytovateli reklamu a propagaci pro firmu žalobce. Žalobce poskytl reklamní plachty a konečný poskytovatel je vyvěsil a udržoval po dobu účinnosti smluv. Druhá část plnění dle smlouvy č. 011006 byla realizována tak, že Sportinvesta propagovala na slovenském trhu výrobky společnosti Italgreen, jejíž zastoupení měl žalobce jak v ČR, tak na Slovensku. Sportinvesta si

opatřila databázi adres potencialních zákazníků, kteří svým zařazením spadají do oboru stavebnictví nebo dodavatelů pro stavebnictví a tyto obesílala poskytnutými prospekty od žalobce v jazykových mutacích slovenština/angličtina.

[7] Dle správce daně smlouva o reklamě neuvádí konkrétní způsob provedení reklamy obstaravatelem, který nevyplývá ani z vyjádření žalobce. Z předložené fotodokumentace není jasná doba umístění reklamy a z většiny není ani zřejmé, o jaký stadion se jedná. Ze smluv o reklamě nevyplývá, že by obstaravatel měl obstarávat reklamu žalobce (zavázal se provádět reklamu obchodního jména objednatele, tj. společnosti Sportinviesta, s.r.o.). Propagační činnost, týkající se umělých trávníků společnosti Italgreen, není ze strany obstaravatele doložena žádnými důkazními prostředky. Kontrolovaný daňový subjekt nepředložil důkazní prostředky, které by prokázaly faktické uskutečnění a dodávku služeb od deklarovaného dodavatele. Dne 2. 1. 2006 mohl žalobce smlouvu o reklamě uzavřít se společností EKKL športové povrchy, s. r. o., která až dne 18. 4. 2006 změnila název na Sportinvesta s.r.o. Stejně tak nemohla společnost Sportinvesta s.r.o. uzavřít s konečnými poskytovateli smlouvy o reklamě s datem vyhotovení 2. 1. 2006 a podpisem jednatele, která v té době jednatelem nebyla. Vzhledem k výše uvedeným zjištěním a nesrovnalostem nemůže žalovaný tyto předložené dokumenty ověřit jako důkazní prostředky, prokazující uskutečnění a dodávku služeb od deklarovaného dodavatele společnosti Sportinvesta ve smyslu uzavřené smlouvy ze dne 2. 1. 2006. Žalobce tedy neprokázal oprávněnost uplatnění částky 2.000.000,- Kč v daňových nákladech kontrolovaného zdaňovacího období, a proto žalovaný potvrdil zvýšení základu daně o tuto částku.

IV.

Žalobní argumentace

[8] Žalobce považuje rozhodnutí žalovaného ohledně daně z příjmů právnických osob za nesprávné a domnívá se, že v průběhu odvolacího řízení došlo k porušení zákona o správě daní a poplatků. Žalovaný pochybil v samotné kvalifikaci Smlouvy č. 030107 ze dne 3. 1. 2006, uzavřené mezi žalobcem a North Point s. r. o., resp. při jejím výkladu a ve vyhodnocení žalobcem předložených materiálů a informací plynoucích z výpovědí slyšených osob. Uzavřenou smlouvu lze s ohledem na její obsah považovat za licenční smlouvu dle § 508 a násl. zák. č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, v platném znění (dále jen „obch.z.“), na základě které umožní jeden podnikatelský subjekt druhému užívání např. know-how, které je ve vlastnictví poskytovatele. Třebaže je specifikace práv, které North Point s. r.o. umožnila žalobci užívat, poněkud krkolomně vymezena, ve skutečnosti bylo snahou žalobce získat postupy řízení a organizace podle standardizovaných norem ISO 9001, 14001 a 18001, které ve svém celku tvoří tzv. integrovaný systém managementu tak, aby jej aplikoval do řízení chodu společnosti a obdržel certifikaci akreditovaného auditora norem ISO. Žalobce by takové know-how mohl získat buď tak, že by si jej sám vytvořil, nebo by jej získal od jiného subjektu. Získání předmětného know-how od jiného subjektu vyhodnotil žalobce jako ekonomicky nejvýhodnější variantu především z důvodů možnosti okamžité aplikace získaných postupů do řídicích činností. P. K. společně se svou sestrou společností North Point, s. r. o. zakoupil včetně předmětného know-how. To však neznamenalo, že by žalobce byl oprávněn z titulu společného vlastníka automaticky toto know-how užívat. K tomu bylo nezbytné uzavřít licenční smlouvy.

[9] K plnění ze smlouvy došlo za doby působení Ing. S., coby nového jednatele této společnosti. Skutečnost, že v době prodeje společnosti North Point s. r.o. P. a D. K. neměla společnost North Point s. r. o. žádný hmotný ani nehmotný majetek, nemůže jít k tíži žalobce,

kterého nezajímalo, zda společnost North Point, s. r. o. toto know-how daňově vykazovala. To bylo záležitostí předchozích vlastníků této společnosti a v tomto směru by bylo možné navrhnout výslech předchozího vlastníka společnosti Ing. A. M. Žalobce předal žalovanému tři šanony listinných podkladů v podobě aplikovaných dokumentů (souborů tabulek a formulářů, jakož i postupů řízení společnosti), avšak pouze v listinné podobě, jelikož se v datové podobě na CD nezachovaly. Bezprostředně po převzetí těchto podkladů od společnosti North Point zakomponoval žalobce získané postupy do své řídicí činnosti. V tomto směru počalo vedení společnosti proškolovat své pracovníky směrem k zefektivnění jejich jednotlivých činností, kdy např. dne 10. 1. 2006 proběhlo školení zaměstnanců se zaměřením na aplikaci postupů dle normy OHSAS 18001:1999 v oblasti bezpečnosti práce. Mimo to aplikoval žalobce nově získané postupy i v rámci reklamačních řízení, o čemž svědčí např. reklamační protokoly č. 1, 2, 3/2006, na základě kterých byla posléze vypracována Zpráva o stavu integrovaného systému managementu za r. 2006, která provedla hodnocení aplikace nových postupů, jakož i doporučení do dalších let. Na zpracování interních auditů se podíleli rovněž externí auditori Ing. J. D. c a Ing. V. D., kteří jsou schopní svojí výpovědí potvrdit, že žalobce aplikoval v rámci svých řídicích procesů know-how nabyté na základě předmětné licenční smlouvy a jejichž výslech dává žalobce soudu na zvážení. Je tedy zřejmé, že know-how bylo na základě licenční smlouvy aplikováno a projevilo se nejen ve vnitřní organizaci společnosti, ale také v reklamačních řízeních, či při získávání nových zakázek, neboť zakomponováním integrovaného systému managementu mohl žalobce garantovat standardizovanou kvalitu postup při poskytování plnění konečným odběratelům, což se v konečném důsledku projevilo v navýšení zakázek.

[10] Pokud společnost North Point s. r. o. vlastnila know-how již dříve, pak oproti původní verzi došlo k aktualizaci s účinností od 1. 11. 2005, která ve své podobě mohla být nadále užívána s původní datací i po tomto datu. Tato aktualizace nebránila dalšímu užívání. I nadále know-how mohlo být užíváno jak společností North Point, s. r. o., tak žalobcem na základě smlouvy. Žalovaný zpochybňuje pravost a věrohodnost těchto podkladů pouze svými tvrzeními a nelogickými a nepřezkoumatelnými závěry, avšak sám nenabízí jediný důkaz, který by fakticky zpochybňoval žalobcem předložené podklady, což je v rozporu s § 31 odst. 8 ZSDP. I když to z odůvodnění rozhodnutí žalovaného výslovně nevyplývá, lze dovodit, že žalovaný považuje uzavření předmětné licenční smlouvy za zastřený právní úkon. Takové posouzení by mohlo zakládat na straně žalovaného porušení zásady skutečného obsahu právního úkonu ve smyslu § 2 odst. 7 ZSDP. Mimoto žalovaný tímto jednáním porušil zásadu volného hodnocení důkazů ve smyslu § 2 odst. 3 ZSDP, když si obsah licenční smlouvy nevyložil v souladu s pravidly logického usuzování, což vedlo k nesprávným skutkovým zjištěním a k nesprávnému právnímu názoru. Žalovaný neunesl své břemeno tvrzení a břemeno důkazní, když sice tato břemena stíhají v daňovém řízení primárně daňový subjekt, avšak za situace, kdy dojde ze strany správce daně ke zpochybnění tvrzení daňového subjektu, či zpochybnění předkládaných důkazů, stíhá toto břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP právě správce daně. Žalovaný nebyl schopen jednoznačně vyvrátit věrohodnost, průkaznost, správnost, či úplnost předložených důkazních prostředků důkazními prostředky jinými.

[11] Ani závěry žalovaného ohledně nákladu ve výši 2.000.000,- Kč, vynaloženého v souvislosti se smlouvou o reklamně, nepovažuje žalobce za správné. Žalovaný odmítl přihlédnout k části důkazů a jako celek je paušálně odmítl. Společnost Sportinvesta na základě svého závazku plynoucího z čl. I. odst. 1 smlouvy o reklamě uzavírala zmluvy o reklamě se svými slovenskými obchodními partnery, kterými si zajišťovala propagaci nejen svou vlastní, ale rovněž i umístění reklamy žalobce ve sportovních areálech těchto subjektů. Společnost Sportinvesta s r.o. zajišťovala na území Slovenské republiky reklamní plochy a reklamní

panely pro žalobce dle jeho pokynů. Ze smluv o reklamě č. 1/2006-7/2006 ze dne 2. 1. 2006, jakož i z primových pokladničních dokladů a z přiložených fotografií, vyplývá, že jednotlivé subjekty poskytly společnosti Sportinvesta s. r.o. sjednané plnění, za které obdržely pokladními doklady potvrzené úhrady. Za účelem prokázání svých tvrzení, ve vztahu ke smlouvám č. 5/2006 a 6/2006, navrhuje žalobce vyslechnout svědky M. K. (zástupce Slovenského atletického svazu) a Z. H. (předsedu AK Spartak Dubnica nad Váhom). Žalobce nesouhlasí s odmítnutím provedení těchto důkazů. Žalovaný se touto námitkou uvedenou v odvolání v podstatě nezabýval a odmítl ji s tvrzením, že výsledky nahradí výsledkem Ing. S. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole totiž uvedl, že žalobcem navržený svědkové nemohli být na návrh daňového subjektu předvoláni a vyslechnuti, jelikož správce daně nemůže předvolat cizího státního příslušníka k podání svědecké výpovědi. Žalobce se domnívá, že uplatnění takového důvodu je v rozporu se zákonem, neboť ZSDP ve vztahu k navrhovaným svědkům nic takového neuvádí. Navíc žalobce se v případě předvolání svědků zavázal k úhradě tohoto nákladu, což bylo správcem daně akceptováno a posléze byl dokonce vyzván, aby sdělil identifikační údaje svědků.

[12] Za největší pochybení žalovaného však žalobce považuje odmítnutí provedení důkazů v podobě předloženého fotografického materiálu, na který v doplnění své výpovědi poukazoval jednatel žalobce. Tyto fotografie správce daně paušálně odmítl pro jejich údajnou nesprávnost, aniž by jejich část vyhodnotil a učinil závěr o tom, zda se jedná o důkazní prostředek pro konečné rozhodnutí použitelný či nikoliv. Správce daně shledal, že čtyři z osmi fotografií neodpovídají sportovním areálům ze Slovenska, ale jsou v ČR. Poté, co žalobce předložil správné fotografie s omluvou, že vlivem nedopatření došlo k jejich záměně, však správce daně tyto fotografie jako celek odmítl použít. Měl údajně zpochybnit jejich pravost. Stejně pochybení však učinil žalovaný, když odmítl použít fotografický materiál předložený dne 22. 2. 2010 P. K. ke smlouvám o reklamě. Žalovaný obsah fotografického materiálu nijak nezpochybnil. Pouze tvrdí, že z předložené fotodokumentace není jasná doba umístění reklamy a z většiny není zřejmé, o jaký stadion se jedná. Pokud dojde k otočení břemene tvrzení a důkazního břemene na správce daně, musí prokázat, resp. zpochybnit daňovým subjektem předkládané důkazy. Pokud tak žalovaný neučinil, nemohlo dojít na jeho straně k unesení břemene tvrzení a břemene důkazního. Skutkový stav v podobě, v jaké byl žalovaným zjištěn, a který vzal správní orgán za podklad svého rozhodnutí, nemá oporu ve spisech, resp. se s obsahem spisu rozchází. Proto žalobce navrhuje, aby soud rozhodnutí žalovaného a dodatečný platební výměr správce daně zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení.

[13] Zásadní vliv na zákonnost posuzovaného rozhodnutí může mít i zjištění ohledně zdroje, z něhož čerpal správce daně své informace o nesprávnosti předložených fotografií. Žalobce má důvodnou obavu, že Ing. S. (pracovník správce daně provádějící daňovou kontrolu) zneužil informace bývalého zaměstnance žalobce D. Č., který je údajně jeho dlouholetým kamarádem, pro účely daňového řízení vůči žalobci. Pokud správce daně zpochybnil s jistotou zcela konkrétní informace, o jaké sportovní areály se jedná, musel vědět, kde přesně prováděl žalobce položení sportovních povrchů a kde má umístěny své reklamní plochy. Takto konkrétní informace mohl správce daně získat právě od D. Č., který pracoval pro žalobce na pozici obchodního zástupce a mj. objížděl sportovní areály v ČR, ve kterých žalobce prováděl pokládku sportovních povrchů, s fotografiemi pro účely vytváření prezentací. Vzhledem k tomu, že D. Č. nepůsobil nikdy na území SR, ale jezdil pouze po sportovních areálech nacházejících se v ČR, byl schopen identifikovat pouze konkrétní místa a stadiony v ČR. Aby mohl D. Č. jednotlivé areály identifikovat, musel mu zákonitě pracovník správce daně zpřístupnit obsah daňového spisu vedeného proti žalobci, a to nejméně v rozsahu žalobcem předložených fotografií sportovních areálů. Tento postup v provedeném daňovém

řízení je nezákonný a je porušením povinnosti pracovníků správce daně zachovávat mlčenlivost. Za nezákonnou považuje žalobce rovněž nemožnost se k takovým důkazním prostředkům vyjádřit, neboť tím dochází ke zkracování práv daňového subjektu a znemožnění transparentnosti daňového řízení. Závěry, které sumarizoval žalobce v žalobě s ohledem na totožnou argumentaci plně uplatňuje rovněž vůči rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 6. 2010, č.j. 9420/10-1300-704581, týkajícího se daně z přidaného hodnoty za období prosince 2006.

V. Stanovisko žalovaného

[14] V písemném vyjádření k žalobě setrval žalovaný na skutkové a právní argumentaci, uvedené v žalobou napadeném rozhodnutí. Na smlouvu č. 030107 nelze pohlížet jako na smlouvu licenční, uzavřenou dle ust. § 508 a násl. obch. z., neboť tento typ smlouvy nelze použít k úpravě práv a povinností, jak tyto specifikuje žalobce. V daném případě žalobce nedoložil, jaká konkrétní smlouva měla být uzavřena. Není tedy zřejmá povaha tvrzených nákladů a jejich alespoň teoretická vazba ke zdanitelným příjmům. Měla-li být udělena licence, pak ve smlouvě absentuje zásadní časové ujednání i její platnost. Smlouva pouze deklaruje sjednání povinnosti poskytnout rozhodné informace v průběhu roku 2006. Neřeší však samotnou licenci ve smyslu doby trvání oprávnění žalovaného k využívání předmětného know-how. Není tedy možné stanovit, k jakému časovému období měla být licence poskytnuta, ani stav po ukončení trvání licence. Smlouva předvídá implementaci vymezeného know-how do norem ISO 9001, 14001 a 18001, nikoli samotné zavedení těchto norem. Žalobce nikdy netvrdil ani nedokládal, že na základě dotčené smlouvy mělo dojít k získání certifikátů osvědčujících zavedení dotčených norem. Smluvní partner prokazatelně nebyl způsobilý certifikovat konkrétní osoby, nejednalo se o autorizační orgán. Předmět podnikání poskytovatele nezahrnoval takovou činnost, která by se překrývala s podnikáním žalobce ve smyslu stavebních prací v rámci sportovních povrchů. Měly-li být poskytovatelem předány jakékoli informace či utajené znalosti, nejednalo se o konkrétní technologické postupy či obecně způsoby práce v oblasti sportovišť. Pokud pro následné prokázání tvrzených skutečností nebyly uchovány relevantní důkazní prostředky, či bylo ve věci postupováno nedůsledně tak, že není možné ze strany podnikatele prokázat vlastní tvrzení, jde uvedené plně k tíži žalobce. Žalobce ve věci neunesl břemeno důkazní k tvrzenému poskytnutí know-how jako daňově účinnému nákladu, protože jeho existenci nedoložil. Existence rozhodných dokumentů již před posuzovaným rokem 2006 byla jednoznačně prokázána, vyplývá ze samotných dokumentů žalobcem předložených. Obecné příručky integrovaného managementu jsou volně a bezplatně k dispozici prostřednictvím veřejných zdrojů. Žalobce předloženými důkazními prostředky dokládá domnělé následky poskytnutého know-how, nikoli samotné poskytnutí.

[15] Faktické uzavření deklarované smlouvy o reklamě nemohlo nastat. V rozhodné době existovala společnost s identifikačním číslem 36250104 pod obchodní firmou EKKL športové povrchy, s.r.o. Oprávnění M. K. jednat při podpisu smlouvy za společnost dodavatele, nebylo nijak prokázáno. Proto je odůvodněn závěr o nemožnosti prvotního a formálního doložení existence smluvního vztahu, který by zakládal předmětná plnění. Smlouvu o reklamě je třeba odmítnout jako celek. Žalovaný dále upozornil na některé nesrovnalosti ohledně Zmluv o reklamě, uzavřených společností Sportinvesta se slovenskými obchodními partnery. Smlouva č. 6/2006, která měla být uzavřena dne 2. 1. 2006 v té době s neexistující obchodní firmou „Sportinvesta“, byla podepsána neoprávněnou osobou. První a poslední strana je napsána ve slovenském jazyce, kdežto druhá strana smlouvy v českém. Tyto zmluvy řeší

propagaci zastoupeného Sportinvesta s. r. o. a ochranu jeho zájmů, ale žádným způsobem se nedotýkají reklamy či jiného způsobu propagace žalobce. Smlouvy se týkají výlučně práv a povinností zcela jiných subjektů. Polemika žalobce, vztažená k osobám M. K. a Z. H. a neprovedení svědeckých výpovědí těchto osob nemůže mít dopad na zhodnocení zákonnosti procesu vedeného finančními orgány. Žalobce byl seznám s důvody pro nevyhovění provedení těchto svědeckých výpovědí. Z napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že bylo přistoupeno k provedení svědecké výpovědi Ing. S., která s ohledem na její činnost v rozhodné době, musela mít povědomí o relevantních skutečnostech a tím odpadl důvod výsledku osob navržených žalobcem. Namítá-li žalobce odmítnutí důkazu fotografiemi, pak nelze, než konstatovat, že se s uvedenými důkazními prostředky správce daně jednoznačně vypořádal, když zpochybnil hodnověrnost takto navrženého důkazního prostředku. U poloviny předložených fotografií bylo totiž prokázáno, že se jedná o fotografie zcela jiných míst. Žalovaný uvedl, že ani zbývající fotografie nemohou být samy o sobě průkazné, jelikož není zejména zřejmá doba jejich umístění (komplexně není odvoditelné, o jaké stadiony se jedná). V kontextu s ostatními důkazy pak nelze fotografie hodnotit jako důkaz prokazující deklarovaná plnění. Ve věci nebyly zjištěny žádné skutečnosti, které by odůvodňovaly porušení povinností zachovávat mlčenlivost. Žalovaný navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

V.

Vyjádření žalobce

[16] I pokud by se v případě smlouvy s North Point jednalo o nepojmenovanou smlouvu dle § 569 odst. 2 obch. z., žalobce předloženými důkazy prokazuje, že na základě této smlouvy obdržel od společnosti North Point za úplatu plnění, které následně využil k naplnění svého podnikatelského záměru. V daném případě bylo cílem žalobce získat a doplnit na základě této smlouvy jednotlivé složky standardizovaných norem ISO tak, aby mohl „zkompletovat“ systém integrovaného managementu sestávajícího ze tří jednotlivých celků norem ISO. Certifikace byla žalobci udělena v prvním čtvrtletí roku 2006. Certifikace norem ISO je udělována na dobu trvání jednoho roku; tzn. že na počátku r. 2007 certifikovaný auditor norem ISO obnovil u žalobce platnost certifikace získané v r. 2006. Obsah podkladů, které na základě uzavřené smlouvy žalobce získal, není možné zajistit jiným způsobem (např. na internetu), jak uvádí žalovaný. Obsahem převáděného know-how totiž byly soubory tabulek a formulářů, resp. formulářových postupů, prostřednictvím kterých se jednotlivé postupy řízení dle integrovaného systému managementu realizovaly. Tyto žalobce předložil soudu k důkazu, aby bylo dostatečně zřejmé, že veškeré osvojené znalosti na základě nabytého know-how byly aplikovány do řídicích procesů žalobce v rámci vnitřního fungování jeho organizace (viz např. zprávy o interním auditu, ale rovněž došlo k aplikaci těchto postupů při styku se zákazníky žalobce (viz např. reklamační protokoly). Žalobce nikdy ani netvrdil, že na základě smlouvy obdržel certifikaci norem ISO. Tvrdil pouze, a na tomto tvrzení setrvává, že mu uzavření smlouvy z ekonomického hlediska urychlilo obdržení certifikace ISO a zavedení postupů integrovaného managementu do jeho činnosti, což se na podnikání žalobce projevilo pozitivním způsobem ve všech oblastech. Žalobce dále doplnil své podání o prohlášení M. K. a Z. H., kdy z prohlášení prvního má být patrné, jakým způsobem fungovala spolupráce mezi žalobcem a společností Sportinvesta, s. r. o. Z obou předložených prohlášení pak vyplývá, že společnost Sportinvesta propagovala žalobce na sportovištích formou reklamy na základě uzavřených smluv s jednotlivými sportovními oddíly či sportovišti. Recipročně pak sportovní oddíly vyvěšovaly za poskytnuté sponzorské plnění reklamní panely a reklamní poutače žalobce v areálech svých sportovišť.

VI. Právní hodnocení soudu

[17] Krajský soud v Brně přezkoumal v intencích žaloby napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání a dospěl k závěru, že žaloba je částečně důvodná. Žaloba byla podána včas osobou k tomu oprávněnou. Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání za splnění podmínek ve smyslu ust. § 51 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[18] Podle ust. § 24 odst. 1 ZDP výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Dle § 31 odst. 9 ZSDP daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Dle § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost, či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Pro výklad výše cit. ust. odkazuje soud např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č.j. 2 Afs 90/2004-70, publikovaný pod č. 794/2006 Sb. NSS nebo na rozsudek téhož soudu ze dne 20. 6. 2007, č.j. 7 Afs 148/2006-88 (dostupný na www.nssoud.cz), které uvádí, že základní podmínkou daňové uplatnitelnosti výdaje je, aby byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP. Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i ohledně jeho účelu nese poplatník. Proto pokud daňový subjekt v daňovém řízení neunese důkazní břemeno, které jej stíhá, znamená to, že se z jím tvrzených skutečností nevychází, přičemž tato okolnost umožňuje správci daně uložit mu povinnost zaplatit daň ve vyšší částce, než by odpovídalo údajům uvedeným v daňovém přiznání. Je tak zcela na poplatníkovi, který požaduje odečtení výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v jím prokázané výši ze základu daně, aby tento svůj nárok prokázal. Předložením dokladů žalobce pouze tvrdí, že k určitému výdaji došlo, současně však musí být schopen jej i prokázat. I co se týče daně z přidané hodnoty, je prokazování nároku na odpočet daně primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Zákonný nárok na odpočet je tak podmíněn jednak formálním vykazáním zdanitelného plnění se všemi náležitostmi, ale nikdy nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění. Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, který musí být v první řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním.

[19] V daném případě byla k předmětnému plnění ve výši 2.000.000,- Kč doložena mj. smlouva č. 030107, uzavřená mezi žalobcem a společností North Point s. r. o. dne 3. 1. 2006 jednajícím Ing. P. K., podepsaným jak na straně poskytovatele, tak na straně příjemce. Tato smlouva však nemůže být považována za smlouvu licenční dle § 508 a násl. obch.z. Licenční smlouvou k předmětům průmyslového vlastnictví nabyvatel nabývá právo výkonu určitého průmyslového práva, nikoliv toto průmyslové právo samo, to zůstává poskytovateli. Podle současné právní úpravy nelze licenční smlouvu, jako smluvní typ upravený obchodním zákoníkem uzavírat jinak, než k předmětům průmyslového vlastnictví. Jiné smlouvy tohoto druhu je pak možné uzavírat pouze jako smlouvy nepojmenované. Úprava dle § 508 a násl.

obch. z. se nevztahuje ani na know-how, jehož předmětem není právo, nýbrž jen jiná majetková hodnota. Smlouva ze dne 3. 1. 2006, č. 030107 tedy není licenční smlouvou, ale smlouvou inominátní.

[20] Co se týče samotného předmětu smlouvy, sám žalobce připouští, že je vymezen poněkud krkolomně. Je vůbec otázkou, zda neurčitě vymezený předmět smlouvy by bylo možné hodnotit jako know-how. Jestliže však žalobce nejasným a nepřesným způsobem vymezí předmět smlouvy, za který má být zaplacen 2.000.000,- Kč, je na něm, aby tvrdil a prokázal dle § 31 odst. 9 ZSDP, zda a co na základě této smlouvy bylo skutečně plněno. Společnost North Point, s. r. o. poskytuje plnění za 2.000.000,- Kč a ve smlouvě není vymezeno, kterým zaměstnancům příjemce budou předávány informace, způsob předávání informací ani to, zda a jaká dokumentace má být poskytnuta. Z dokladů poskytnutých žalobcem navíc není ani zřejmé, kdy přesně k plnění poskytovatele mělo dojít. Není doložen žádný předávací protokol, neexistuje žádná původní dokumentace v listinné nebo elektronické podobě, CD se nezachovalo. Původní dokumenty byly přepracovány. Smlouva hovoří o poskytování „zkušeností“ a „informací“, přímo se nehovoří o poskytování jakékoliv dokumentace, to dovozuje žalobce až později. V čl. II smlouvy je přehozen předmět podnikání u poskytovatele a příjemce. V r. 2006 měl poskytovatel North Point, s. r. o. jako předmět podnikání v obchodním rejstříku uveden „organizační a ekonomické poradenství“ a „hostinskou činnost“. Je pak otázkou, zda společnost North Point vůbec mohla disponovat „zkušenostmi z organizace, plánování a řízení výrobních toků se zřetelem na jejich aplikaci v oboru podnikání příjemce“ (viz čl. III. smlouvy). Ing. J. S., který v době předání předmětného plnění působil jako jednatel North Point s. r. o., uvedl, že obsah předávaných dokumentů nezná, protože je nepřipravoval, ale týkají se hlavní činnosti K+S STAVEBNÍ s. r. o., kterou je výstavba sportovišť a účast na veřejných zakázkách na jejich výstavbu. Jakou však mohla mít společnost North Point s. r. o. zkušenost s výstavbou sportovišť a účastí na veřejných zakázkách neobjasnil, když žádnou takovou činností se dle obchodního rejstříku v roce 2006 nezabývala. Navíc dle výroční zprávy společnost North Point, s. r. o. neměla v r. 2006 žádný hmotný a nehmotný majetek a žádného zaměstnance.

[21] Pokud by však přes výše uvedené soud přece jen přistoupil na argumentaci žalobce, že k plnění ze smlouvy došlo v době, kdy byl jednatelem North Point, s. r. o. Ing. J. S., tedy v době od 26. 7. 2006, dostávají se tvrzení žalobcem uvedená v žalobě a v následném vyjádření do logického rozporu. Dle tvrzení uvedených v žalobě k předmětu plnění ze smlouvy, bylo snahou žalobce získat postupy řízení a organizace podle standardizovaných norem ISO 9001, 14001 a 18001, které ve svém celku tvoří tzv. integrovaný systém managementu tak, aby jej aplikoval do řízení chodu společnosti a obdržel certifikaci akreditovaného auditora norem ISO. Žalobce by takové know-how mohl získat pouze tak, že by si jej buď sám vytvořil, nebo je získal od jiného subjektu. Tuto variantu vyhodnotil žalobce jako ekonomicky výhodnější, neboť nákupem předmětného know-how mohl jednotlivé postupy, které si p. P. K., coby vlastník společnosti, osvojil ve společnosti North Point, aplikovat přímo a okamžitě do řízení společnosti. Jakmile došlo ze strany pracovníků žalobce k aplikaci jednotlivých postupů do systému řízení společnosti žalobce, mohl žalobce teprve požádat certifikované auditory norem ISO o udělení certifikace. Certifikace byla žalobci udělena v prvním čtvrtletí roku 2006. Certifikace norem ISO je udělována na dobu trvání jednoho roku; tzn. že na počátku r. 2007 certifikovaný auditor norem ISO obnovil u žalobce platnost certifikace získané v r. 2006. Ze shora citovaného vyjádření žalobce je zřejmé, že certifikace, o kterou usiloval, mu byla udělena již v prvním čtvrtletí roku 2006. Není tedy možné, aby k udělení této certifikace využil poznatky, resp. dokumenty obsahující know-how a předávané společností North Point až za působení p. Slámky, tj. až v době od 26. 7. 2006,

kdy už žalobce příslušné certifikáty měl. V tomto ohledu se jeví jako logické a zapadající do časových souvislostí tvrzení žalovaného, že dokumenty předložené žalobcem, které měly sloužit k certifikaci, skutečně nevznikly až v listopadu 2006, jak je uvedeno na titulních stranách směrnic, ale již k 1. 11. 2005, jak je uvedeno v textu jednotlivých směrnic. Pokud žalobce získal již počátkem roku 2006 potřebnou certifikaci (systému integrovaného managementu), nemohl k tomu využít poznatky od společnosti North Point, předané až po 26. 7. 2006. Zakomponování získaných postupů do své řídicí činnosti žalobce dokládá např. školením zaměstnanců, které proběhlo dne 10. 1. 2006, nebo aplikací nově získaných postupů v rámci reklamačních řízení, o čemž mají svědčit protokoly č. 1-3/2006. I zde však soud poukazuje na shora popsané časové souvislosti. Pokud žalobce školil pracovníky v lednu 2006, nemůže to mít souvislost s předanými dokumenty od společnosti North Point s. r. o. v druhé polovině roku 2006. Co se týče reklamačních protokolů 1-3/2006, reklamační protokol č. 1/2006 vznikl taktéž v první polovině roku 2006 a ani ostatní reklamační protokoly nedokládají přímou příčinnou souvislost s poskytnutým plněním.

[22] Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Důkazní břemeno tížící daňový subjekt (§ 31 odst. 9 ZSDP nelze s poukazem na ust. § 31 odst. 8 téhož zákona přenášet na správce daně. Jestliže daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže jím tvrzené skutečnosti, nelze dovozovat, že tyto skutečnosti naopak musí prokázat správce daně. Správce daně může sice provádět i důkazy, které účastníci nenavrhli. Není však povinen vyhledávat důkazy namísto daňového subjektu, který v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno. V daném případě žalobce dostatečným způsobem neobjasnil, jaká smlouva měla být uzavřena. Není zřejmá povaha tvrzených nákladů a jejich alespoň teoretická vazba ke zdanitelným příjmům. Pokud by byl akceptován názor žalobce, že se jedná o smlouvu upravující know-how, zcela absentuje časové ujednání k její platnosti a vymezení stavu po ukončení smlouvy. Žalobce nedoložil ani oprávnění k využívání know-how po ukončení smlouvy. Obsah smlouvy je značně neurčitý a není doložen konkrétním plněním a původními dokumenty, což znesnadňuje dohledání příčinné souvislosti se zdanitelným příjmem. Neexistence původních dokumentů a tedy i nemožnost prokázání předmětného plnění originálními doklady, musí jít k tíži žalobce, jehož jednatel P. K. byl počátkem roku 2006 i společníkem a jednatelem poskytovatele. Bylo na něm, aby tyto doklady uchovával pečlivě. Získání nových zakázek není prokázáním provedení plnění dle smlouvy 030107, neboť zde neexistuje přímá příčinná souvislost. Soud dále poukazuje na nezanedbatelný rozpor v časových souvislostech uváděných žalobcem, který sám tvrdí, že předmětnou certifikaci získal počátkem roku 2006, zatímco plnění od North Point, s. r. o. proběhlo za působení nového jednatele North Point, Ing. J. S., tedy v druhé polovině roku 2006. Žalobce tedy nedoložil konkrétní příčinnou souvislost výše uvedeného výdaje se zdanitelným příjmem a neunesl důkazní břemeno k tvrzenému poskytnutí know-how, a proto náklad ve výši 2.000.000,- Kč nebylo možné uznat jako daňově účinný dle § 24 odst. 1 ZDP a na základě stejného skutkového základu nedošlo ani ke splnění zákonných podmínek dle § 72 odst. 1 ZDPH pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

[23] Jen pro úplnost soud dodává, že se neztotožňuje s návrhem žalobce na výslech Ing. A. M., který vlastnil společnost North Point do 18. 5. 2004, neboť tato osoba nemůže poskytnout relevantní informace k plnění, ke kterému mělo dojít až v roce 2006. I kdyby společnost v roce 2004 nějakým know-how disponovala, nemůže výslech bývalého jednatele Muchy prokázat, že k poskytnutí nepřesně a nejasně vymezeného plnění žalobci skutečně došlo. Navržený výslech externích auditorů Ing. J. D. a Ing. V. S., kteří mají potvrdit, že žalobce aplikoval v rámci svých řídicích procesů know-how nabyté na základě předmětné

licenční smlouvy, by jen těžko mohl potvrdit poskytnutí plnění na základě neurčitě vymezeného předmětu smlouvy.

[24] Co se týče smlouvy o reklamě ze dne 2. 1. 2006, žalovaný se ve svém rozhodnutí dostatečným způsobem nezabýval otázkou platnosti smlouvy a nevyvodil z toho případné důsledky. Pouze ve svém rozhodnutí konstatuje, že dne 2. 1. 2006 mohl žalobce smlouvu o reklamě uzavřít se společností EKKL športové povrchy, s. r. o., která až dne 18. 4. 2006 změnila název na Sportinvesta s.r.o. Stejně tak nemohla společnost Sportinvesta s.r.o. uzavřít s konečnými poskytovateli zmluvy o reklamě s datem vyhotovení 2. 1. 2006 a podpisem jednatelky, která v té době jednatelkou nebyla.

[25] Z výpisu z obchodního registru SR vyplývá, že společnost Sportinvesta s. r. o. s IČ 35250104 byla zapsána do OR dne 18. 4. 2006 pod původní obchodní firmou EKKL šprtové povrchy, s. r. o. V době uzavření smlouvy o reklamě ze dne 2. 1. 2006 mezi žalobcem a společností Sporinvesta s. r. o. a tedy i v době uzavření zmluv o reklamě mezi společností Sportinvesta a slovenskými dodavateli, společnost s názvem Sportinvesta neexistovala. Žalovaný tuto skutečnost pouze konstatuje ve svém žalobou napadeném rozhodnutí, ale již z tohoto zjištění nečiní žádný závěr v otázce platnosti smlouvy. Správce daně, resp. žalovaný, si mohl a měl o této otázce učinit úsudek sám. K případné neplatnosti úkonů, jež měly být základem sporné daňové povinnosti, jsou povinny přihlédnout všechny orgány veřejné moci z úřední povinnosti a tato otázka může být učiněna předmětem řízení v kterékoli jeho fázi, a to ať na základě námítky účastníka, nebo na základě jakýchkoli jiných skutečností, jež se dostanou do sféry příslušného orgánu a z nichž vyplývá, že by pro posouzení otázky platnosti rozhodného právního úkonu mohly být relevantní. V daném případě však chybí dostatečná úvaha o platnosti předmětné smlouvy a současně i o daňových důsledcích její případné neplatnosti.

[26] Z hlediska daňových je nutné rozlišit případy, kdy daňové subjekty, které na základě absolutně neplatné smlouvy na jedné straně dosáhly příjmů a na druhé straně uplatnily náklady, nebudou reflektovat neplatnost smlouvy v soukromoprávní rovině, tj. budou se chovat tak, jakoby tato smlouva byla bezvadná, od případů, kdy si strany, které neplatnou smlouvu uzavřely, navzájem poskytnutá plnění vrátí. Nejvyšší správní soud judikoval (srov. rozhodnutí ze dne 2. 12. 2010, č.j. 7 Afs 130/2009-200), že ani absolutně neplatný soukromoprávní úkon ještě a priori neznamená, že takový úkon je irelevantní z daňového hlediska. Současně však zdůraznil, že daňové účinky absolutně neplatných soukromoprávních úkonů nenastávají tehdy, vyžaduje-li daňové právo, že určitý právní následek může nastat pouze na základě existujícího platného soukromoprávního úkonu určité konkrétní povahy. V případě, kdy smluvní strany nereflktují soukromoprávní důsledky absolutně neplatné smlouvy, nebude mít absolutní neplatnost za následek žádné relevantní daňové důsledky. Z rozhodnutí správce daně musí být tedy zřejmé nejen to, zda absolutní neplatnost smlouvy sama o sobě vůbec nějaké daňové dopady vyvolá, ale také to, jaké daňové dopady vyvolají soukromoprávní důsledky absolutně neplatné smlouvy aktivované v budoucnu. Na správních orgánech je, aby ve svých rozhodnutích přezkoumatelným způsobem posoudily, jak důsledky absolutní neplatnosti smlouvy na výši daňové povinnosti, tak vliv soukromoprávních důsledků absolutní neplatnosti této smlouvy. Tato úvaha však v napadeném rozhodnutí chybí. Správní soudy jsou soudy přezkumnými a nemohou proto nahradit neexistující úvahy správních orgánů.

[27] Žalovaný se tedy ve svém rozhodnutí musí nejprve vypořádat s otázkou platnosti smlouvy o reklamě, resp. i zmluv o reklamě a dopadem případné neplatnosti na

soukromoprávní vztahy subjektů a daňovými důsledky takového zjištění. Teprve poté, co se žalovaný s výše uvedenou otázkou vypořádá, posoudí, zda a kterými navrženými důkazními prostředky je na místě se zabývat a řádně svůj závěr odůvodní. V daném případě totiž soud shledal důvodnou námitku žalobce, poukazující na procesním pochybení spočívajícím v neprovedení výsledku navržených svědků M. K. a Z. H. Ohledně neprovedení výsledků těchto svědků by nebylo možné žalovanému nic vytýkat, pokud by se ve svém rozhodnutí dostatečným způsobem vypořádal s tím, proč výslech navržených svědků v kontextu s ostatními skutkovými zjištěními proveden nebyl. Žalovaný neprovedení těchto výsledků však řádně nezdůvodnil. Z napadeného rozhodnutí pouze vyplývá, že bylo přistoupeno k provedení svědecké výpovědi Ing. S., která s ohledem na její činnost v rozhodné době musela mít povědomí o relevantních skutečnostech a tím odpadl důvod výsledku osob navržených žalobcem. Žalovaný se pak ve vyjádření k žalobě odvolává na vysvětlení, které ohledně neprovedení výsledků požadovaných svědků udělil při projednání zprávy o daňové kontrole. Ovšem toto vysvětlení se nepromítlo do napadeného rozhodnutí, kde jsou uvedeny jiné obecné důvody pro neprovedení výsledků dalších svědků. Ing. S. sice vyslechnuta byla, ovšem je na posouzení žalovaného, zda tato její výpověď přinesla požadované vyjasnění plnění na základě smlouvy o reklamě. Jestliže žalobce opětovně navrhoval k prokázání svých tvrzení výslech svědků, bylo povinností žalovaného ve smyslu ust. § 31 odst. 2 ZSDP tyto důkazy provést, popř. v rozhodnutí konkrétně zdůvodnit, proč provedení těchto výsledků nebylo možné. Tento fakt hodnotí soud jako zásadní procesní vadu předmětného daňového řízení. V napadeném rozhodnutí dále absentuje řádné zdůvodnění ohledně neprovedení důkazu fotografiemi, které byly odmítnuty jako celek, když správce daně zjistil, že čtyři neodpovídají sportovním areálům ze Slovenska. Žalovaný se proto ve svém rozhodnutí bude důkladněji zabývat otázkou předložených fotografií a jejich relevancí zejména s ohledem na zjištění učiněná ohledně platnosti předmětných smluv. S ohledem na provedená zjištění se poté ve svém odůvodnění řádně vypořádá s tím, zda žalobce prokázal či neprokázal výdaj v částce 2.000.000,- Kč, doložený fakturou č. 50060001 a smlouvou o reklamě uzavřené dne 2. 1. 2006. Závěrem soud pouze konstatuje, že namítané porušení povinnosti mlčenlivosti shledáno nebylo.

[28] Vzhledem ke shora uvedeným důvodům, které se vyskytly v řízení před daňovými orgány při dokazování oprávněnosti uplatnění výdaje za reklamu do daňových nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP a které představují podstatné porušení ustanovení o řízení před daňovými orgány, jež mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (§ 76 odst.1 písm. c) s.ř.s.), soud zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 6. 2010, č.j. 8108/10-1200-702271, pro vady řízení a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). Právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku je v dalším řízení správní orgán vázán. Jelikož však uplatněné žalobní námitky ohledně výdaje ve výši 2.000.000,- Kč na základě faktury č. 10600014 a smlouvy č. 030107 uzavřené dne 3.1.2006 mezi žalobcem a společností North Point, s. r. o. nebyly shledány důvodné, soud žalobu proti rozhodnutí žalovaného, č.j. 9420/10-1300-704581, ze dne 25. 6. 2010, jímž byl potvrzen platební výměr na doměření DPH za měsíc prosinec 2006 a stanovení penále, postupem ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s. ř. s.zamítl.

VI. Náklady řízení

[29] Dle § 60 odst. 1 s. ř. s. 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. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů. Protože v daném případě bylo jedno rozhodnutí žalovaného zrušeno, zatímco druhé napadené rozhodnutí potvrzeno, je poměr úspěchu a neúspěchu mezi stranami vyrovnaný, a proto soud s ohledem na shora citované ustanovení dospěl k závěru, že žádný účastník právo na náhradu nákladů řízení nemá.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Brně dne 31. 1. 2012

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu