



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **AEG Components a. s.**, se sídlem Palackého 267, Mladá Boleslav, zastoupena JUDr. Pavlem Alfery Hrdinou, advokátem se sídlem Václavské nám. 40, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 2. 2009, č. j. 31 Ca 126/2007 - 105,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci k rukám jeho zástupce JUDr. Pavla Alfery Hrdiny náklady řízení ve výši 2856 Kč do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 2. 2009, č. j. 31 Ca 126/2007 - 105, bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „stěžovatel“) ze dne 13. 11. 2007, č. j. 6310/07-1700-602615, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce (dále jen „účastník řízení“) proti rozhodnutí Finančního úřadu v Jičíně ze dne 15. 6. 2007, č. j. 17115/07/238980/8578. Tímto rozhodnutím bylo účastníku řízení sděleno penále ve výši 40 180 914 Kč související s neoprávněným použitím prostředků státního rozpočtu ve výši 45 608 301 Kč. Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku uvedl, že správce daně ve věci stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně neprovedl řádné a dostatečné dokazování, přičemž z nedostatečně zjištěného skutkového stavu byly vyvozeny závěry, které bez dalšího neobstojí, včetně závěru ohledně skutečné ceny, kterou účastník řízení vynaložil za předmětné know-how. Tím bylo porušeno zejména ustanovení § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Účastník

řízení by se dopustil porušení rozpočtové kázně ve smyslu ustanovení § 30 odst. 1 zákona č. 576/1990 Sb., o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky České republiky a obcí v České republice (rozpočtová pravidla republiky), a § 44 odst. 1 písm. b) zákona č. 218/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), pokud by nesplnil povinnosti specifikované v Prohlášení o společném záměru, zde konkrétně povinnost obsaženou v jeho čl. III. bodě 3.2., tj. proinvestování 25 mil. USD. Lze souhlasit s finančním ředitelstvím (stěžovatelem), že účastníkem řízení předložené znalecké posudky samy o sobě jeho investici v tvrzené výši neprokazují. Jejich předmětem je ocenění majetku účastníka řízení ke dni 30. 9. 2003, aniž by rozlišovaly, jaká část know-how byla v jeho vlastnictví k tomuto dni a jaká část nikoliv, resp. jaká část je předmětem nákupu. Správce daně ani stěžovatel samotnou smlouvu o nákupu know-how ze dne 3. 5. 2004 nezpochybňovali a dospěli k závěru, že "určité know-how" touto smlouvou převedeno bylo. Proto musela být řádně posouzena skutečná cena, tj. výše investice účastníka řízení do předmětného know-how na základě této smlouvy, aby mohl být učiněn jednoznačný závěr o tom, zda investice dosáhla potřebné výše či nikoliv. Nelze totiž přehlédnout, že i kdyby její skutečná cena byla o něco nižší než ve smlouvě deklarovaná (řádově cca o 72 mil. Kč), přesto by mohla být splněna podmínka požadovaná zmíněným Prohlášením o společném záměru. Správci daně se však dle názoru krajského soudu nedostatečně zabývali identifikací převáděného know-how. Jestliže taková identifikace nebyla možná z již vypracovaných a účastníkem řízení předložených znaleckých posudků nebo by nebyla možná z výsledku znalců, kteří znalecké posudky vypracovali, nabízelo se zaměření pozornosti na otázku, jaké know-how mohl nakoupit a nakoupil R. W. od společnosti AEG Kondensatoren und Wandler GmbH, jakým disponoval on sám a jaké know-how pak vložil do kapitálového fondu společnosti BC Czech Republic, s. r. o., která následně know-how prodala smlouvou ze dne 3. 5. 2004 účastníkovi řízení. V tomto směru však krajský soud shledal zcela nedostatečným podkladem pouhé prohlášení daňového poradce R. W. o tom, jaký mohl být podíl R. W. na předmětném know-how, ze kterého správci daně pro své hodnocení dále vycházeli. Již cestou mezinárodního dožádání správce daně obdržel smlouvu uzavřenou dne 10. 2. 2004 mezi společnostmi AEG Kondensatoren und Wandler GmbH a R. W. V jejím čl. 3 je uvedeno, že specifikace převáděných hospodářských prostředků (včetně know-how) je uvedena v přílohách. Ty však se smlouvou předloženy nebyly, a ze spisu není patrné, zda v tomto směru správce daně prováděl nějaké další zjišťování. Je rovněž patrné, že uvedená smlouva byla uzavřena v době, kdy již byl na majetek společnosti AEG Kondensatoren und Wandler GmbH prohlášen konkurz, který byl prohlášen dne 1. 10. 2003. Správce daně si proto měl např. i ověřit skutečnost, zda mohla zmíněná společnost po prohlášení konkurzu sama prodávat majetek (smlouva není uzavřena insolvenčním správcem, dokonce není vůbec uvedeno, kdo za společnost při uzavření smlouvy jednal), resp. jak dochází k prodeji majetku při konkurzu podle práva Spolkové republiky Německo včetně případného ocenění prodáváného nehmotného majetku apod. Teprve po dostatečné identifikaci převáděného know-how může být řádně posuzována i jeho obvyklá cena pro vyhodnocení splnění podmínky stanovené v Prohlášení o společném záměru. Pokud pak jde o samotné stanovení obvyklé ceny know-how, je nutno rovněž přisvědčit námitce účastníka řízení, že úvahy stěžovatele v tom směru, že by hodnota převáděného 100% obchodního podílu společnosti BC Czech Republic s. r. o. měla odpovídat nominální hodnotě pohledávek evidovaných v účetnictví této společnosti, nejsou správné. Hodnota obchodního podílu je při prodeji ovlivňována vícero faktory a nelze ji odvozovat pouze od

hodnoty nesplacených pohledávek. Ke stanovení obvyklé ceny konkrétního know-how bude proto nezbytné vyjít z ocenění znaleckého (pokud to bude možné, tak z již existujícího, nebo nově vypracovaného). Přestože krajský soud ze shora uvedených důvodů žalobě vyhověl, dále ve stručnosti poznamenává, že další žalobní námitky, které byly vzneseny včas (tj. ve lhůtě pro podání žaloby), by důvodnými neshledal. Nelze souhlasit s námitkou, že Finanční úřad v Jičíně nebyl oprávněn ke kontrole splnění podmínek poskytnuté dotace. Kompetence finančních úřadů jako územních finančních orgánů k výkonu správy odvodů za porušení rozpočtové kázně se vztahuje na všechny prostředky státního rozpočtu poskytnuté ke stanovenému účelu (tzn. i na investiční pobídky poskytnuté formou dotace na úhradu daně z příjmů) a vyplývá z ustanovení § 1 písm. j) zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, v návaznosti na zákon o rozpočtových pravidlech, a § 1 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků. Na tomto zákonném zmocnění proto nemohlo nic změnit ani ujednání zakotvené v čl. 5.2. Prohlášení o společném záměru, na které účastník řízení poukazoval v žalobě. Za důvodnou nelze shledat ani výhradu, že nebylo respektováno ustanovení čl. 4.3. Prohlášení o společném záměru, ve kterém je uvedeno, že na výši účelové dotace nemá vliv dodatečně vyměřená daňová povinnost a doměrky daně. Zmíněný čl. 4.3. obsahuje vzorec pro konkrétní výpočet výše účelové dotace a účastníkem řízení zmiňované větě nelze rozumět jinak, než že při dodatečném doměření daně z příjmů nebude dotace o doměřenou částku zvyšována. Zmíněné ustanovení proto nijak nesouvisí s požadavkem na plnění povinností příjemce dotace, tj. účastníka řízení, vyplývajících z podmínek, za kterých byly dotace poskytnuty, ani s následkem vyplývajícím z jejich případného porušení. Ani nepřesnost v uvádění data zahájení daňové kontroly (září 2004, 27. 8. 2004) nemá vliv na zákonnost jejího samotného provedení. Významnou by tato skutečnost byla v okamžiku sporu ohledně včasnosti jejího zahájení např. z ohledem na běh zákonných lhůt pro stanovení příslušného odvodu jako výsledku takové kontroly apod. Taková situace však v daném případě nenastala. Poukaz účastníka řízení na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 32/2005, pokud jde o zahájení a průběh kontroly, je nepřipadný. Dodržení rozpočtové kázně není obvykle časově spojeno s konkrétním zdaňovacím obdobím k dani z příjmů a ani v tomto případě nebylo spojeno s každým zdaňovacím obdobím od roku, kdy účastníkovi řízení začaly být příslušné dotace poskytovány. Je to proto, že k porušení rozpočtové kázně dojde v okamžiku neoprávněného použití nebo zadržení poskytnutých prostředků (v návaznosti na porušení některé ze stanovených podmínek pro jejich poskytnutí); ve stejném okamžiku dojde rovněž ke vzniku povinnosti příslušnou částku zpět do státního rozpočtu odvést. K tomu samozřejmě dochází zcela nezávisle na průběhu toho kterého zdaňovacího období daně z příjmů. Lze dodat, že správce daně může provádět jednu kontrolu ohledně více daňových povinností současně (včetně kontroly dotací) nebo více kontrol samostatně pro každou daňovou povinnost. Pokud zvolí druhou variantu, nelze spatřovat nezákonnost jeho postupu v tom, že poznatky a závěry z kontroly jedné daňové povinnosti (zde daně z příjmů) využije a přijme za své i pro závěry kontroly druhé, tj. v tomto případě kontroly dotací. To platí samozřejmě za předpokladu, že daňový subjekt je s takovými zjištěními a závěry řádně seznámen. S ohledem na uvedené krajský soud zrušil napadené rozhodnutí týkající se penále, vydané v návaznosti na stanovený odvod za neoprávněné použití prostředků státního rozpočtu. Z hlediska splnění zákonem stanovených podmínek pro uplatnění penále je totiž rozhodná právní moc rozhodnutí o existenci daňového nedoplatku, tj. zde rozhodnutí o stanovení odvodu za

porušení rozpočtové kázně. A to v současnosti není (poté, co krajský soud zrušil rozhodnutí o odvolání proti jeho stanovení) pravomocné.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Účastník řízení obdržel ve smyslu Prohlášení o společném záměru z 30. 6. 2000 postupně v letech 2000 - 2003 investiční pobídku formou dotací na daně z příjmu za zdaňovací období let 1999 - 2002. Podmínkou pro poskytnutí dotací byl závazek splnění hodnoty (objemu) pořízení investic, když za vyšší prostředků investovaných se podle Prohlášení považuje úhrn pořizovacích cen tohoto majetku (snížený o úroky z úvěrů souvisejících s pořízením), a to na základě účetních dokladů (čl. III a IV Prohlášení). V případě nedodržení tohoto závazku byl účastník řízení povinen dotace vrátit, a to formou odvodů za porušení rozpočtové kázně podle zákona č. 576/1990 Sb., o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky České republiky a obcí v České republice (rozpočtová pravidla republiky), ve znění pozdějších předpisů (u prostředků poskytnutých do 31. 12. 2000), nebo podle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, u prostředků poskytnutých od 1. 1. 2001. V režimu dotací platí, že splnění podmínek, za nichž byly veřejné prostředky poskytnuty, musí prokázat příjemce, neboť se k jejich splnění zavázal. Daňové přiznání v oboru dotací či hlášení se nepodává, zjištění o případném porušení rozpočtové kázně vychází z kontrolní činnosti správce daně na místě, když poskytovatel většinou požaduje jen tzv. vyúčtování v různých formách (čestná prohlášení, vyplněné formuláře apod.). Dne 27. 8. 2004 byla u účastníka řízení zahájena kontrola plnění podmínek Prohlášení, následně pak dne 25. 10. 2006 byla zahájena kontrola daní z příjmů (pořízení investic mělo vliv na uplatnění odpisů v daňových nákladech), jejíž výsledky po projednání byly použity i v kontrole prvně zahájené. Původním podkladem pro zaúčtování pořízeného know-how předloženým účastníkem řízení byla smlouva ze dne 3. 5. 2004 o nákupu know-how uzavřená mezi účastníkem řízení a společností BC Czech Republic s.r.o., podle níž bylo pro dohodnutou smluvní cenu 430 000 000 Kč (tato smluvní cena odpovídá pořizovací ceně ve smyslu výše citované podmínky) přihlédnuto ke znaleckému posudku, který oceňoval nehmotný majetek v podobě know-how, který měl účastník řízení touto kupní smlouvou nabýt. Jednalo se o znalecký posudek znalce pana K. č. 135/8. Uvedená kupní cena byla dohodnuta mezi osobami spojenými, jak má na mysli ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Pro zpřesnění se jedná mj. o spojení mezi osobami pana W. a Ing. V. popsané v rozhodnutí o odvolání, přičemž uvedená zjištění byla ověřena z listin uložených u Krajského soudu v Hradci Králové a jsou podrobně zaznamenána ve zprávě z kontroly daně z příjmů. V rámci kontroly čerpání dotací i kontroly daní z příjmů právnických osob byl zkoumán podklad (znalecký posudek) pro dohodnutou kupní cenu (u spojených osob klade zákon o daních z příjmů větší důraz na zjištění ceny obvyklé, neboť dohody těchto osob mohou směřovat k získání určitých daňových nezákonných výhod), přičemž bylo zjištěno, že se jedná o znalecký posudek, který oceňoval know-how v dispozici účastníka řízení k datu 30. 9. 2003 - tedy nabyvatele know-how, nikoliv o ocenění konkrétního know-how, jež bylo k datu prodeje (3. 5. 2004) v dispozici společnosti BC Czech Republic s. r. o. Spojení osob bylo podle stěžovatele zcela jistě prokázáno, i když rozsudek krajského soudu se uvedenou problematikou přímo nezabýval. Od počátku ve všech fázích řízení stěžovatel tvrdil, že předložený znalecký posudek neprokazuje cenu pořízení investic a nelze ho akceptovat, neboť neoceňuje to know-how, které bylo předmětem splnění

hodnoty investic. Naproti tomu také účastník řízení od počátku tvrdil, že danou věc je nutno posoudit tak, že právě tento znalecký posudek nemůže stěžovatel odmítnout jako důkaz, protože k tomu nemá patřičnou kvalifikaci, dané problematice nerozumí a je povinen předložený důkaz akceptovat, neboť byl vypracován znalcem, a to v souladu s právními předpisy, přičemž za jediný zákonný způsob vyvrácení ocenění považoval posudek konkurenční. Jako podpůrné důkazy předkládal účastník řízení další znalecká posouzení, která však všechna vycházela z ocenění předmětu původního posudku. Podle stěžovatele uvedeným znaleckým posudkem účastník řízení neosvědčil oprávněnost splnění podmínky pořízení investic v deklarované výši. Účastníkem řízení předkládaný důkaz bylo nutno odmítnout, když jiný důkaz nepředložil. Krajský soud souhlasil se stěžovatelem, že účastníkem řízení předložené znalecké posudky samy o sobě jeho investici v tvrzené výši neprokazují. Jejich předmětem je „ocenění majetku účastníka řízení ke dni 30. 9. 2003, aniž by rozlišovaly, jaká část know-how byla v jeho vlastnictví k tomuto dni a jaká část nikoliv, resp. jaká část je předmětem nákupu.“ Správce daně se v daňovém řízení pokusil zjistit, zda vůbec v rámci kupní smlouvy z 3. 5. 2004 k nákupu nějakého know-how došlo a pokud ano, zda by nebylo možno alespoň velmi přibližně určit nějakým způsobem jeho pořizovací cenu. Jednotlivé právní úkony podle názoru stěžovatele nebylo možno (aniž by stěžovatel neporušil zásadu dbát při řízení na zachování práv a právem chráněných zájmů subjektů) označit za výhradně zastírající skutečný stav (v tomto případě stav, že by kupní smlouvou nedošlo k převodu vůbec žádného know-how). V tomto bodě se částečně liší jednotlivá stanoviska Ministerstva financí (v rámci žádosti o přezkoumání bylo přezkoumání odvolání týkajících se daně z příjmů právnických osob povoleno s právním názorem, že smlouvou uzavřenou mezi účastníkem řízení a společností BC Czech Republic s. r. o. nedošlo k převodu žádného know-how, neboť toto know-how bylo již ve vlastnictví účastníka řízení, zatímco přezkoumání rozhodnutí o odvolání týkajících se platebních výměrů na odvody za porušení rozpočtové kázně povoleno nebylo, neboť tyto okolnosti by neměly vliv na vyměření odvodů za porušení rozpočtové kázně podle rozpočtových pravidel - resp. odvody za porušení rozpočtové kázně i za těchto okolností jsou vyměřeny ve správné výši). Protože „zdrojem“ know-how byla původně mateřská společnost AEG Kondensatoren und Wandler GmbH, která v rámci restrukturalizace postupně prodávala účastníku řízení strojní a výrobní zařízení a dále zajišťovala proškolení zaměstnanců účastníka řízení v rámci obchodních vztahů, která však účastníku řízení samostatně žádné know-how neprodala, přezkoumal správce daně dostupnou dokumentaci týkající se know-how, jehož nositelem a následně vkladatelem do společnosti BC Czech Republic s. r. o. byl pan R. W. Z mezinárodního dožádání provedeného Ministerstvem financí v rámci daňového řízení bylo zjištěno, že na počátku jednotlivých transakcí byla smlouva uzavřená mezi panem R. W. a německou společností AEG Kondensatoren und Wandler GmbH dne 10. 2. 2004, v té době v konkursu, podle jejíhož ověřeného překladu získal pan W. know-how od prodejce za cenu 5 000 EUR (cca 3 mil Kč). V § 3 této smlouvy je uvedeno, že „hospodářské prostředky převáděné v rámci této smlouvy na kupujícího jsou uvedeny v přílohách, které měly strany před podpisem této smlouvy. Tyto přílohy byly vypracovány k rozhodnému dni“ (pozn. k 1. 1. 2004). V dalších bodech smlouvy však není uvedeno, že by přílohy byly součástí smlouvy a v rámci mezinárodního dožádání nebyly německou stranou zaslány. Jestliže tedy pan W. vložil do kapitálového fondu společnosti BC Czech Republic s. r. o. know-how v hodnotě 432 000 000 Kč, je jisté, že toto know-how je tvořeno právě tím know-how, které získal od společnosti AEG Kondensatoren und Wandler GmbH za cenu 5 000 EUR

(přičemž podle tvrzení stěžovatele přesně toto know-how potřeboval účastník řízení nabýt, aby nebylo právně a ekonomicky ohroženo jeho podnikání) a dále podle tvrzení pana W. je tvořeno know-how, kterého byl nositelem z titulu odborníka v oboru kondenzátorů. V rámci mezinárodního dožádání pak také byl pan W. vyslechnut prostřednictvím svého daňového poradce, přičemž z jeho vyjádření vyplývá, že označil svůj podíl na celkovém know-how, které vložil do kapitálového fondu společnosti BC Czech Republic s. r. o., jako nejméně 95 %. Z tohoto bylo možno odvodit, že celková cena know-how vkládaného do společnosti BC Czech Republic s. r. o. byla cca 100 000 EUR. Zde stěžovatel podotýká, že se nejedná již o přesnou cenu vkládaného know-how, ale jen o ověření, zda došlo ke vkladu nějakého know-how a zda skutečně nemohla být hodnota převáděného know-how ve výši pořizovací ceny, a to z toho důvodu, aby byly okolnosti zjištěny co nejúplněji. Krajský soud v rámci odůvodnění rozsudku považuje okolnost, že finanční orgány nezajistily přílohy smlouvy uzavřené mezi panem W. a společností AEG Kondensatoren und Wandler GmbH, ze kterých by mohlo být identifikováno převáděné know-how, za zcela zásadní a z hlediska daňového řízení pak vytýká finančním orgánům, že neprovedly řádné a dostatečné dokazování, čímž došlo k porušení ust. § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Nastiňuje, že teprve dostatečná identifikace převáděného know-how a stanovení jeho ceny obvyklé pro vyhodnocení podmínky stanovené v Prohlášení může být relevantní. Považuje prohlášení daňového poradce pana W. za zcela nedostatečný podklad. Stěžovatel s uvedeným nesouhlasí. Povinnost identifikace toho, co účastník řízení nabyl, není z pohledu povinnosti plnit podmínky Prohlášení ve vazbě na poskytnuté dotace na správci daně. Pokud účastník řízení předloží irelevantní důkaz (znalecký posudek, kterým je oceňováno know-how nabyvatele, nikoliv know-how vlastněného k okamžiku prodeje prodejcem), přičemž správce daně v daňovém řízení prokázal, že uvedený důkaz nelze akceptovat a toto tvrzení obstálo i před krajským soudem, a dále získal důkaz, že potřebné know-how, kvůli kterému musela být uzavřena smlouva mezi účastníkem řízení a společností BC Czech Republic s. r. o., bylo od německé firmy vkladatelem (panem W.) získáno za 5 000 EUR, je již další požadavek soudu na dokazování správcem daně mimo rámec jeho povinností. Získání požadovaných příloh a hlavně stanovení ceny obvyklé (krajský soud se nevyjádřil, k jakému okamžiku by bylo nutno know-how ocenit z hlediska jednotlivých postupných kroků) je podle stěžovatele nadbytečné, nerealizovatelné a nad možnostmi finančních orgánů. Krajským soudem provedené odmítnutí prohlášení daňového poradce pana W. jako důkaz (když účastník řízení jiný důkaz než dotyčný znalecký posudek nepředložil) není za dané situace oprávněné. Účastník řízení po celé daňové řízení tvrdil, že nezbytně nutně potřeboval know-how vlastněné německou firmou AEG Kondensatoren und Wandler GmbH. Jestliže sám pan W. přesně toto know-how ohodnotil na méně než 5 % z celkového vkládaného know-how do společnosti BC Czech Republic s. r. o., ohodnotil ve skutečnosti celé vkládané know-how na 100 000 EUR. Další nepřímé důkazy (výše vkladu odvozená z dotyčného znaleckého posudku, neuhrazení kupní ceny know-how, kupní cena 100% obchodního podílu společnosti BC Czech Republic s.r.o.) pak podle stěžovatele je nutno posoudit jako podpůrné. Pokud účastník řízení v rámci své ekonomické činnosti potřeboval nabýt vlastnictví know-how, jež vlastnila německá firma, která ho prodala panu W. za 5 000 EUR, a pokud však pořizovací cena know-how byla smluvně dohodnuta na 430 000 000 Kč, měl stěžovatel s ohledem na to, že tato cena doplnila objem investic, podmiňujících poskytnutí dotací z veřejných zdrojů, postupovat tak, aby znalecký posudek ocenil přesně to, co bylo předmětem kupní smlouvy. Taková absence znaleckého ocenění či postup,

kdy předložený znalecký posudek oceňuje něco jiného než předmět prodeje, nemůže jít k tíži správce daně. Stěžovatel zdůrazňuje, že v rámci kontroly plnění podmínek Prohlášení neověřuje správce daně základ daně z příjmů právnických osob, ale hodnotí, zda účastník řízení prokázal tvrzenou hodnotu objemu investic, neboť jen za splnění této podmínky by nemusel dotace vrátit. K uvedenému uzavírá stěžovatel, že účastník řízení výši porízené investice v podobě nakoupeného know-how neprokázal. Další správcem daně ověřené skutečnosti mají podpůrný charakter a všechny svědčí o tom, že deklarovaná výše investic nebyla splněna. Uvedená smlouva byla získána až v rámci mezinárodního dožádání, bez součinnosti se účastníkem řízení, přičemž přílohy nebyly součástí poskytnutých dokumentů. V rámci tohoto dožádání se potvrdilo, že pan W. odkoupil jakési know-how od mateřské společnosti za kupní cenu 5 000 EUR, přičemž přesně toto odkoupené know-how a další know-how, jehož byl nositelem z titulu vědomostí získaných během své třicetileté praxe v oboru a oceněných jím samým na cca 95 000 EUR, vložil do kapitálového fondu společnosti BC Czech Republic s. r. o., v hodnotě 430 000 000 Kč. Přesně tato skutečnost je zdrojem toho, že účastník řízení podmínku stanovenou v Prohlášení v objemu investic deklaroval jako splněnou. Z veškeré spisové dokumentace vyplývá, že i pan W. přihlédl při vkladu know-how do společnosti BC Czech Republic s. r. o. k ocenění know-how (to potvrzuje předložené auditorské vyjádření). Podle stěžovatele v dané situaci nebylo jiné dokazování ani možné, neboť společnost BC Czech Republic s. r. o., know-how vložené do kapitálového fondu neaktivovala a ocenění know-how vkladatele pana W. znaleckým posudkem se vymyká realitě. Zároveň však krajský soud poukázal na tu skutečnost, že předmětná smlouva nebyla uzavřena s insolvenčním správcem, dokonce není ve smlouvě uvedeno, kdo za prodávajícího jednal (přestože prodávající byl v konkursu), a že tedy měly finanční orgány uvedené skutečnosti zjišťovat, a to ve vazbě na prodej majetku v konkursu podle práva Spolkové republiky Německo, včetně případného ocenění. K tomu stěžovatel poznamenává, že pokud by se potvrdilo to, co krajský soud naznačuje, tj. že by se mohlo jednat o smlouvu uzavřenou v rozporu s německým insolvenčním právem, mohl by takovou informaci správce daně použít také jen podpůrně. Správce daně nemá kompetence vyvozovat závěry ze smluv uzavřených v rozporu s německým právem a podle stěžovatele se jedná o natolik závažnou skutečnost, že by zcela jistě předpoklad případné neplatnosti dalších kroků (přímo vedoucích ke splnění podmínky prohlášení) soudy nepřipustily. I kdyby se však potvrdilo, že smlouva nebyla uzavřena v souladu s německým insolvenčním právem, nemělo by to žádný vliv na vyměření odvodů za porušení rozpočtové kázně (resp. na jejich výši). V poslední řadě pak krajský soud vysvětlil, že „pokud jde o samotné stanovení ceny obvyklé know-how, není úvaha stěžovatele správná v tom směru, že by hodnota převáděného 100 % podílu společnosti BC Czech Republic s.r.o. evidující v okamžiku prodeje pohledávku ve výši 430 000 000 Kč za stěžovatelem neuhrazené know-how, měla být alespoň ve výši nominální hodnoty pohledávek, když hodnota obchodního podílu je ovlivněna více faktory“. Stěžovatel s názorem krajského soudu souhlasí v obecné rovině. Avšak z rozhodnutí o odvolání vyplývá, že zjištěné informace měly za následek pochybnosti o správnosti pořizovací ceny know-how, přičemž smluvně dohodnutá částka ve výši 100 000 EUR zcela korespondovala s částkou, na kterou pan W. ohodnotil know-how vkládané do společnosti BC Czech Republic s.r.o. a následně prodané účastníku řízení. Na takovou shodu bylo v rámci odvolání poukázáno (ze strany účastníka řízení bylo setrváno na tom, že sjednání ceny za know-how ve výši 430 000 000 Kč vycházelo z dotčeného znaleckého posudku). Rozhodně stěžovatel netvrdil, že by se jednalo o pořizovací cenu. Konečně krajský soud

uzavřel, že ke stanovení ceny obvyklé konkrétního know-how bude proto nezbytně nutné vyjít z ocenění znaleckého (pokud to bude možné, tak z již existujícího nebo nově vypracovaného). K tomu stěžovatel uvádí, že znalecký posudek k pořizovací ceně know-how byl účastníkem řízení předložen. To, že se jedná o ocenění jiného než smluvně převáděného práva know-how, nebylo ze strany účastníka řízení v daňovém řízení přijato, když setrval na svém stanovisku, že jím předložené znalecké posudky musí správce daně akceptovat jako důkazy o splnění objemu investic. Proto je stěžovatel toho názoru, že za dané situace neměl krajský soud požadovat v dalším řízení další dokazování, nehledě na tu skutečnost, že z pohledu stávající judikatury Nejvyššího správního soudu by na takový úkon měl stěžovatel přibližně 2 dny. Dále je třeba poukázat, že znalecký posudek byl za všech okolností v celém daňovém řízení prezentován stěžovatelem jako ověřující know-how nabývané na základě kupní smlouvy ze dne 5. 4. 2004, když jiné jím předkládané posudky oceňovaly vždy to samé know-how (know-how užívané resp. v dispozici stěžovatele k datu 30. 9. 2003) a na svém stanovisku setrval. Pro toto tvrzení přikládá do spisu stěžovatel protokoly z jednání, která probíhala v rámci kontroly daně z příjmů. Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Účastník řízení ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na argumentaci obsaženou v žalobě, jejím doplnění a ve stanovisku předneseném při ústním jednání. Stěžovatel v kasační stížnosti opakuje svou interpretaci „Smlouvy o prodeji know how“ ze dne 3. 5. 2004, která byla uzavřena mezi společnostmi AEG components s .r. o. jako kupujícím a společností BC Czech republic s. r. o. jako prodávajícím, a popírá, že došlo ke skutečnému převodu vlastnictví ke know-how za vzájemně sjednanou kupní cenu ve výši 430 000 000 Kč, jejíž výše vycházela ze znaleckého posudku soudního znalce v oboru ekonomika, odvětví ceny a odhady nemovitostí Ing. L. K. č. 135/8 ze dne 10. 3. 2004, který určoval cenu předmětného know-how ke dni 30. 9. 2003. Stěžovatel opět zcela opomíjí skutečnost, že společnost AEG Components a. s., jako kupující, měla know-how fakticky pro účely své podnikatelské činnosti k dispozici, avšak nebyla jeho vlastníkem, jak vyplývá z důkazů přeložených v rámci daňového řízení i z účetnictví společnosti. Pouze pro srovnání poukazuje účastník řízení na situaci státní správy České republiky, jejíž některé instituce používaly bez právního titulu software společnosti Microsoft. Teprve dodatečně byl právní stav uveden do souladu s faktickým stavem, když tento software byl následně zakoupen. Jedná se tedy o situaci, jejíž možnost daňové orgány (státní správa) popírají, ačkoliv na straně státu takovýto stav existoval. Dále stěžovatel zcela ignoruje skutečnost, že daňový subjekt nemohl know-how (s ohledem na jeho obsah a rozsah) vytvořit sám, v rámci své vlastní podnikatelské činnosti, respektive že tímto způsobem mohla vzniknout pouze jeho malá část. Pak je jediným možným nabývacím titulem právě „Smlouva o prodeji know-how“. Stejně tak se stěžovatel nevyjadřuje ke skutečnosti, že z účetní evidence AEG Components s. r. o. zcela jednoznačně vyplývá, že před 3. 5. 2004 nebylo v účetnictví účastníka řízení žádné know-how evidováno a že know-how bylo v účetnictví aktivováno až po jeho nabytí na základě Smlouvy o prodeji know-how. Tvrzení stěžovatele postrádají jakoukoliv oporu v provedených důkazech a žádné dokazování ohledně know-how vytvořeného vlastní činností účastníka řízení v rámci daňového řízení provedeno nebylo, respektive důkazy předložené účastníkem řízení nebyly stěžovatelem vyvráceny. Přitom stěžovatel v rámci předchozího řízení nepopíral, že k převodu know-how z mateřské společnosti došlo, polemizoval pouze s tím, které know-how a jaká jeho část byla

předmětem převodu nebo jaká byla vytvořena vlastní činností účastníka řízení. K tomu by však bylo potřeba provést identifikaci vytvořeného nebo převáděného know-how, respektive prokázat, že know-how oceněné citovaným znaleckým posudkem bylo vytvořeno v rámci činnosti účastníka řízení a nemohlo být proto předmětem převodu, když žádná jiná možnost jeho nabytí prakticky neexistuje. V otázce převodu know-how odkazuje účastník řízení zejména na bod „A) VZNIK VLASTNICKÉHO PRÁVA K KNOW-HOW“ doplnění žaloby ze dne 15. 10. 2008 a na argumentaci pod tímto bodem uvedenou. Zde je obsaženo také podrobnější vyjádření k identifikaci vytvořeného nebo převáděného know-how a k jeho aktivaci v účetnictví účastníka řízení. Pokud jde o tvrzení stěžovatele, že pro posouzení daného případu je rozhodujícím dokumentem „Prohlášení o společném záměru“ uzavřeném mezi účastníkem řízení na straně jedné a Ministerstvem průmyslu a obchodu ČR, Ministerstvem financí ČR a Ministerstvem práce a sociálních věcí ČR na straně druhé, které definuje rozsah a výši investičních pobídek poskytnutých Českou republikou investorovi, kterým je společnost AEG Kondensatoren und Wandler GmbH, respektive společnost AEG Components a. s., pak se účastník řízení s tímto stanoviskem ztotožňuje. Účastník řízení zde odkazuje na bod „E) PROHLÁŠENÍ O SPOLEČNÉM ZÁMĚRU – ZÁVAZKY ČESKE REPUBLIKY“ obsažený v citovaném doplnění žaloby a na skutečnost, že ze strany daňové správy je zcela ignorován článek VI. (Porušení povinností Společnosti) Prohlášení o společném záměru. V odst. 6.1 se přitom stanoví, že Garantující strany, kterými se ve smyslu v Prohlášení použitých definic rozumějí Ministerstvo financí, Ministerstvo průmyslu a obchodu a Ministerstvo práce a sociálních věcí, v případě porušení povinností stanovených v Prohlášení upozorní písemně na tuto skutečnost Společnost s tím, že tato má možnost učinit nápravu ve stanovené lhůtě v délce třiceti pěti (35) dnů. Teprve poté, co nebude náprava v dodatečné lhůtě zjednána, platí, že se investiční výhody přiznané na základě Prohlášení ruší a investor je povinen bez zbytečného odkladu vrátit poskytnuté částky nebo uhradit dlužné částky vzniklé zvýhodněním oproti zákonné povinnosti k úhradě. Investorem se rozumí společnost AEG Kondensatoren und Wandler GmbH. Ministerstvo financí, jako v daném případě kompetentní Garantující strana povinnost stanovenou citovaným článkem Prohlášení nesplnilo a žádné písemné upozornění na porušení povinností žalobci ani investorovi nezaslalo. Dále účastník řízení poukazuje na fakt, že i pokud by závěry stěžovatele obsažené v napadeném rozhodnutí byly správné, není osobou povinnou k vracení poskytnutých investičních pobídek. Tuto povinnost má společnost AEG Kondensatoren und Wandler GmbH, tedy investor. Podle názoru stěžovatele platí v režimu dotací zásada, že splnění podmínek, za nichž byly veřejné prostředky poskytnuty, musí prokázat příjemce, neboť se k jejich splnění zavázal. Účastníku řízení není známo, z jakého právního předpisu tuto povinnost stěžovatel odvozuje, když jím citovaný zákon č. 218/2000 Sb. (rozpočtová pravidla) žádné takovéto důkazní břemeno příjemci dotace neukládá. Stěžovatel dále uvádí, že v rámci splnění podmínek Prohlášení o společném záměru neověřuje základ daně z příjmu právnických osob, a proto není povinen provádět dokazování v rozsahu stanoveném daňovým řádem. Přitom napadená rozhodnutí Finančního úřadu v Jičíně a navazující rozhodnutí stěžovatele v odvolacím řízení jsou rozhodnutí daňové povahy, jelikož poskytnutá dotace spočívala v „prominutí“ daně z příjmu právnických osob. Kromě toho používá účastník řízení výsledky daňové kontroly jako relevantní pro účely posouzení splnění podmínek podle „Prohlášení o společném záměru“ a protokoly z jednání, které probíhaly v rámci kontroly daně z příjmu, přikládá ke kasační stížnosti. Je tedy nepochybné, že je při svém postupu stěžovatel daňovým řádem v celém jeho rozsahu vázán,

a to i s ohledem na ustanovení 1, odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého tento zákon upravuje také oblast odvodů za porušení rozpočtové kázně. Ostatně i v případě, že by tomu tak nebylo, musí být rozhodnutí stěžovatele, jako každé správní rozhodnutí, založeno na prokázání toho, že podmínky stanovené příjemci dotace nebyly splněny, respektive v daném případě na vyvrácení důkazů přeložených účastníkem řízení jinými relevantními důkazními prostředky. Pokud jde o tvrzení stěžovatele, že další dokazování je nerealizovatelné a nad rámec jeho možností, poukazuje účastník řízení na důkazy, jejichž provedení navrhl v rámci řízení před krajským soudem a které tedy mohou být provedeny v rámci daňového řízení. Účastník řízení odkazuje na doplnění žaloby, bod „C) DOKAZOVÁNÍ“, ve kterém je prokázáno, že stěžovatel nevyvrátil žádným relevantním způsobem důkazy předložené účastníkem řízení, i při formulaci kasační stížnosti setrvává stěžovatel na svém předchozím přístupu k důkazům, které hodnotí formou nepřezkoumatelných prohlášení (viz tvrzení podle kterého „ocenění know-how vkladatele pana W. znaleckým posudkem se vymyká realitě.“). V otázce argumentů stěžovatele týkající se ceny know how odkazuje účastník řízení na bod „B) OBVYKLÁ CENA KNOW-HOW“ doplnění žaloby a na skutečnost, že stěžovatel neustále mění svou interpretaci provedených důkazů, když relativizuje svoje dřívější úvahy o převodu obchodního podílu ve společnosti BC Czech Republic s. r. o. z pana R. W. na RNDr. P. V. a svoje tvrzení, že cena převáděného obchodního podílu neodpovídá hodnotě „prodávané společnosti“. Stěžovatel tedy pokračuje ve zcela rozporné argumentaci, když tvrdí, že předmětné know how bylo majetkem účastníka řízení ještě před uzavřením „Smlouvy o prodeji know-how“, a současně argumentuje o nesprávné výši sjednaných cen v obchodech popisovaných v napadených rozhodnutích. Podle stanoviska účastníka řízení nejen vývody obsažené v napadeném rozhodnutí stěžovatele, ale také důvody uvedené v kasační stížnosti nemají žádný pevný právní a věcný základ a jsou v konečném důsledku zmatečné a nepřezkoumatelné.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Námítky stěžovatele uvedené v kasační stížnosti jsou zcela nedůvodné. Krajský soud naopak posoudil sporné právní otázky zcela správně a své závěry přesvědčivě odůvodnil.

Na základě Prohlášení o společném záměru ze dne 30. 6. 2000 a dodatku ze dne 18. 6. 2002 byla účastníkovi řízení (dříve AEG components, s. r. o.) poskytnuta investiční pobídka formou dotací na daně z příjmů za zdaňovací období 1999 - 2002. Účastník řízení tuto dotaci obdržel postupně v letech 2000 - 2003. Část dotace byla poskytnuta před 1. 1. 2001, proto se toto poskytnutí řídilo zákonem České národní rady č. 576/1990 Sb., o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky České republiky a obcí v České republice (rozpočtová pravidla republiky). Tento zákon byl s účinností od 1. 1. 2001 zrušen zákonem č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ovšem podle jeho § 77 odst. 1 se na prostředky státního rozpočtu poskytnuté před účinností tohoto zákona použijí dosavadní právní předpisy. Část dotace byla poskytnuta po dni 1. 1. 2001, a proto se toto poskytnutí prostředků řídilo zákonem č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů.

Jednou z podmínek pro poskytnutí dotací (viz čl. III. bod 3.2. Prohlášení o společném záměru) byl závazek splnění objemu pořízení investic ve výši 25 mil. USD. Podle finančního ředitelství měl účastník řízení porušit stanovené podmínky dnem 1. 1. 2005. Přechodná ustanovení stanoví zvláštní režim pro posuzování porušení rozpočtové kázně. Podle § 78 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech se podle dosavadních právních předpisů posuzuje porušení rozpočtové kázně, ke kterému došlo před účinností tohoto zákona a které bylo zjištěno za jeho účinnosti. Vzhledem k tomu, že k tvrzenému porušení rozpočtové kázně mělo dojít po účinnosti tohoto zákona, je třeba při porušení povinnosti proinvestování dané částky postupovat podle § 44 odst. 1 písm. b) zákona č. 218/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech, tedy nikoliv podle dosavadních předpisů (zákon č. 576/1990 Sb.).

Nejvyšší správní soud vychází z následujících obecných východisek. V případě neoprávněného použití nebo zadržení prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu je podle ustanovení § 44 zákona č. 218/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech, porušitelům rozpočtové kázně uložena povinnost odvést do státního rozpočtu neoprávněně použité nebo zadržené prostředky včetně penále. V praxi to znamená, že momentem porušení některé z podmínek pro poskytnutí prostředků státního rozpočtu či jejich nevrácení ve stanoveném termínu se tyto prostředky stávají neoprávněně použitými či zadrženými prostředky a tímto momentem vzniká tomu, kdo porušil podmínky nebo nevrátil poskytnuté prostředky ve stanoveném termínu, povinnost odvést tyto prostředky do státního rozpočtu formou odvodu za porušení rozpočtové kázně včetně penále. Povinnost subjektu odvést tyto prostředky státnímu rozpočtu nastává ze zákona v okamžiku porušení rozpočtové kázně. Odvod za porušení rozpočtové kázně, jakož i penále uloží místně příslušný finanční úřad (srov. § 44 odst. 3 zákona č. 218/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech). Pravomoc územních finančních orgánů rozhodovat o odvodu neoprávněně použitých nebo zadržených částek ze státního rozpočtu vyplývá z § 44 odst. 3 zákona č. 218/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech jakož i z § 1 odst. 3 ve spojení s odst. 1 zákona o správě daní a poplatků.

Odvody za porušení rozpočtové kázně jsou podle § 1 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků zahrnovány pod legislativní zkratku „daně“ a jejich správu provádí vždy místně příslušný finanční úřad, který postupuje při správě odvodů podle příslušných ustanovení zákona o správě daní a poplatků. Co se rozumí správou daně, je uvedeno v ustanovení § 1 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Správou daní se rozumí mimo jiné právo činit opatření potřebná ke zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo daně vybrat a vymáhat. Místně příslušný finanční úřad je oprávněn postupem podle zákona o správě daní a poplatků zjišťovat, zda prostředky poskytnuté subjektu ze státního rozpočtu byly použity tak, jak bylo při jejich poskytnutí určeno, a může rozhodnout o odvodu neoprávněně použitých nebo zadržených prostředků ze státního rozpočtu. Ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek ze dne 6. 11. 2008, č. j. 5 Afs 36/2008 – 146, publ. pod č. 1781/2009 Sb. NSS; rozsudek ze dne 10. 7. 2008, č. j. 1 Afs 80/2008 – 104, www.nssoud.cz) potvrzuje, že územní finanční orgány při provádění kontroly rozpočtové kázně, do níž spadá i kontrola čerpání dotací, postupují podle zákona o správě daní a poplatků.

Dokazování je v zákoně o správě daní a poplatků upraveno v ustanovení § 31 tohoto zákona. V daňovém řízení nese daňový subjekt břemeno důkazní, tj. má povinnost své tvrzení (zde splnění podmínek dotace) doložit. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků *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*. Nejvyšší správní soud přezkoumával řízení o odvodu za porušení rozpočtové kázně v rozsudku ze dne 6. 11. 2008, č. j. 5 Afs 36/2008 - 146, publ. pod č. 1781/2009 Sb. NSS, a vyslovil, že již v řízení před finančními orgány bylo povinností příjemce dotace předložit či navrhnout veškeré důkazy na podporu svého tvrzení, že dodržel podmínky pro čerpání dotace, neboť ho v tomto ohledu tížilo důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Lze proto souhlasit s tvrzením stěžovatele, že v režimu dotací platí, že splnění podmínek, za nichž byly veřejné prostředky poskytnuty, musí prokázat příjemce dotace.

Na poskytnutí dotace není právní nárok, naopak po příjemci dotace lze spravedlivě požadovat splnění relativně přísných a tvrdých podmínek. Příjemce dotace musí v předmětném případě prokázat, nejen to, že koupil určité know-how, ale rovněž, jaká byla jeho skutečná cena, za kterou lze v režimu dotací považovat cenu obvyklou (tou může, avšak také nemusí být cena pořizovací, neboť to závisí na konkrétních okolnostech pořízení dotyčného know-how). Pokud má totiž příjemce dotace investovat určitou výši peněžních prostředků, je třeba, aby tyto peněžní prostředky investoval v podmínkách hospodářské soutěže nedeformované ekonomickým nebo personálním spojením účastníků relevantních smluvních vztahů uzavřených v souvislosti s pořízením příslušného statku. Obvyklou cenou se rozumí cena přiměřená, srovnatelná s cenami sjednanými mezi nezávislými osobami v době uzavření smlouvy za obdobných smluvních podmínek. V daném případě však nelze určit cenu porovnáním s jinými obdobnými obchodními kauzami, neboť prodej know-how v oblasti kondenzátorů je v podmínkách České republiky velmi specifický. Nejvyšší správní soud proto v souzené věci souhlasí s právním názorem krajského soudu, že ke stanovení obvyklé ceny předmětného know-how je nezbytné vyjít ze znaleckého ocenění. V souladu se zákonem č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, je třeba ocenit know-how výnosovým způsobem, neboť nelze obvyklou cenu stanovit porovnáním obdobných případů. Výnosová metoda vychází z výnosu z předmětu ocenění skutečně dosahovaného nebo z výnosu, který lze z předmětu ocenění za daných podmínek obvykle získat. Vzhledem k tomu, že společnost BC Czech Republic s. r. o. neprováděla žádnou činnost, která by s know-how souvisela, je třeba zjistit, zda lze vyjít z výnosu, který měl účastník řízení při užívání „bezplatného koncernového know-how“. Podle názoru Nejvyššího správního soudu by to bylo možné, pokud by příjemce dotace (účastník řízení) prokázal, že ke dni 30. 9. 2003 užíval totožné know-how, jež si koupil na základě kupní smlouvy ze dne 30. 5. 2004.

Krajský soud k otázce stanovení obvyklé ceny rovněž zcela správně uvedl, že úvahy stěžovatele v tom směru, že by hodnota převáděného 100% obchodního podílu společnosti BC Czech Republic s. r. o. měla odpovídat nominální hodnotě pohledávek evidovaných v účetnictví této společnosti, nejsou správné. Hodnota obchodního podílu může být při prodeji ovlivňována více faktory, nelze ji odvozovat pouze na základě nominální výše pohledávek v účetnictví společnosti, natož posuzovat hodnotu těchto pohledávek podle

hodnoty 100% obchodního podílu. V daném případě byla splatnost pohledávky odložena do 31. 12. 2014, i proto nelze cenu obchodního podílu považovat za stejnou jako nominální hodnotu pohledávky. Obvyklou cenu know-how nelze v daném případě určovat ani na základě toho, za kolik pan W. koupil od společnosti AEG Kondensatoren und Wandler GmbH know-how, neboť tato společnost již byla v konkurzním řízení, a proto tento obchod mohl podle okolností být uzavřen za cenu jinou než jaká by byla sjednána v běžných obchodních vztazích. Stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že z rozhodnutí o odvolání vyplývá, že zjištěné informace měly za následek pouze pochybnosti o správnosti pořizovací ceny know-how, přičemž smluvně dohodnutá částka ve výši 100 000 EUR korespondovala s částkou, na kterou pan W. ohodnotil know-how vkládané do společnosti BC Czech Republic s.r.o. Podle stěžovatele tak nebylo v rozhodnutí o odvolání tvrzeno, že by se jednalo o pořizovací cenu. Nejvyšší správní soud s touto námitkou nesouhlasí, neboť z rozhodnutí stěžovatele vyplývá, že stěžovatel v tomto rozhodnutí několikrát zopakoval (viz str. 18, 19, 21, 24, 28), že ve skutečnosti byla vynaložena na pořízení know-how částka jen ve výši 100 000 EUR. Jako další důkaz svědčící o skutečné pořizovací ceně investic stěžovatel v rozhodnutí o odvolání použil závěry správce daně z kontroly daně z příjmů (viz str. 20) a odkázal na skutečnost, že se podle jeho názoru jedná o úkony jinak spojených osob, a dále popsal stanovení ceny obvyklé. Na straně 25 rozhodnutí stěžovatel vycházel při stanovení ceny obvyklé jednak z reálného prodeje části know-how a jednak z dalšího prodeje, kdy pan W. společnost BC Czech Republic s. r. o. prodal za 100 000 EUR. Námitka stěžovatele, že netvrdil ve svém rozhodnutí, že se jedná o pořizovací cenu know-how, proto není důvodná. Stěžovatel totiž tvrdil, že know-how účastník řízení skutečně nabyl za 3 255 500 Kč (100 000 EUR), čímž se vyjadřoval k pořizovací ceně. Zároveň stěžovatel postupoval nesprávně při stanovování ceny obvyklé, neboť vycházel z reálných prodejů, a to z kupní ceny know-how koupeného panem W. od společnosti AEG Kondensatoren und Wandler GmbH (zde se však podle všeho vzhledem k okolnostem nejednalo o nákup v běžných obchodních vztazích) a z prodeje 100% obchodního podílu společnosti BC Czech Republic s. r. o., přičemž reálná cena tohoto prodeje může být ovlivňována více okolnostmi a nelze na ni vázat hodnotu nezaplacených pohledávek evidovaných v účetnictví společnosti. Do výše obvyklé ceny není možné promítat vlivy mimořádných okolností trhu. Krajský soud proto správně upozornil, že tyto úvahy stěžovatele při stanovení obvyklé ceny nelze považovat za správné.

Stěžovatel v kasační stížnosti trvá na svém názoru, který uvedl již v rozhodnutí o odvolání, že účastník řízení jako příjemce dotace předložil irelevantní důkazní prostředky. Znalecký posudek č. 135/8 vypracovaný znalcem v oboru ekonomika, odvětví ceny a odhady movitostí panem K. totiž podle stěžovatele neoceňuje to know-how, jež bylo k datu prodeje v dispozici společnosti BC Czech Republic s. r. o. V odůvodnění rozhodnutí o odvolání pak stěžovatel uvedl, že pokud posudek oceňuje know-how příjemce dotace k rozhodnému datu 30. 9. 2003, není a nemůže být předmět koupě z kupní smlouvy mezi příjemcem dotace a společností BC Czech Republic s. r. o. totožný s know-how oceňovaným předmětným znaleckým posudkem. Tento závěr stěžovatel dovodil z následujících skutečností. Činnost příjemce dotace ve výrobě kondenzátorů započala 11. 1. 1999 a od data 8. 7. 1998 do 19. 7. 2004 byla jediným jeho společníkem (a tedy i vlastníkem 100% obchodního podílu) německá společnost AEG Kondensatoren und Wandler GmbH. Tato německá společnost prováděla výrobu kondenzátorů do doby útlumu výroby a vlastnila i určité know-how týkající se předmětné výroby, které podle

stěžovatele v rámci vztahů se společností AEG components s. r. o., ve které byla jediným společníkem, na tuto společnost postupně převáděla. O uvedeném podle stěžovatele svědčí i sdělení příjemce dotace ze dne 16. 6. 2006 na výzvu správce daně č. j. 37318/06/238980/8578. Nejvyšší správní soud s tímto nesouhlasí, neboť ze sdělení příjemce dotace reagujícího na předmětnou výzvu nevyplývá, že by bylo společností AEG Kondensatoren und Wandler GmbH na účastníka řízení převedeno nějaké know-how. Pojem převod je zpravidla používán v případě, kdy se jedná o smluvní nabytí majetku, tedy obecně o každou smluvně založenou změnu v osobě majitele, při které nabyvatel odvozuje své absolutní právo od práva dosavadního majitele. Účastník řízení v tomto sdělení uvedl, že neexistovala žádná licenční smlouva na využívání znalostí know-how do doby jeho pořízení ke dni 3. 5. 2004. Všechny dokumenty byly podle účastníka řízení vlastněny společností AEG Kondensatoren und Wandler GmbH, nikoliv účastníkem řízení, a vše řídili zaměstnanci společnosti AEG Kondensatoren und Wandler GmbH. Když došlo k sérii insolvencí a konkurzů v celé skupině AEG KuW Holding GmbH, hrozilo podle účastníka řízení nebezpečí, že si jiný subjekt odkoupí z konkurzní podstaty společnosti AEG Kondensatoren und Wandler GmbH know-how a účastník řízení nebude moci udržet další výrobu. Z tohoto sdělení, ani ze správního spisu neplyne, že by na účastníka řízení mělo být převedeno know-how či jeho část (např. převodem mezi jednotlivými společnostmi v rámci holdingu), jak uvedl stěžovatel ve svém rozhodnutí. Stěžovatel dále svůj závěr, že znalecký posudek 135/8 neocení to know-how, jež bylo k datu prodeje v dispozici společnosti BC Czech Republic s. r. o., odůvodnil tím, že příjemce dotace nakoupil od společnosti AEG Kondensatoren und Wandler GmbH výrobní zařízení s příslušnou technickou dokumentací včetně návodů, a proto zcela jistě získal již v průběhu let 1999-2003 určité know-how, protože hradil náklady na zaškolení zaměstnanců a v oboru výroby kondenzátorů úspěšně podnikal. Tyto úvahy stěžovatele však rovněž nejsou správné, neboť nebylo provedeno žádné dokazování ohledně know-how vytvořeného vlastní činností účastníka řízení. Vlastní činností nemusí vždy vznikat know-how, neboť know-how jsou výrobní, technické, provozní, vědecké, kulturní a jiné poznatky, dovednosti, zkušenosti, které jsou výjimečné, identifikovatelné, využitelné, nikoliv poznatky běžné, obecně dostupné či známé. U technické dokumentace či návodů není zřejmé, zda povaha těchto poznatků není obecně dostupná, přičemž obecná dostupnost vylučuje, aby daný poznatek, dovednost či zkušenost byl svou povahou know-how. Závěr stěžovatele, že know-how oceňované znaleckým posudkem č. 135/8 není a nemůže být shodné s know-how, jež bylo předmětem kupní smlouvy mezi příjemcem dotace a společností BC Czech Republic s.r.o., tak není skutkově podloženo a nemá oporu v provedeném dokazování. Správce daně a stěžovatel se měli zaměřit na další dokazování, zda lze tímto posudkem prokázat obvyklou cenu know-how.

Nejvyšší správní soud proto dospěl k dílčímu závěru, že postup finančních orgánů, které považovaly účastníkem předložené důkazní prostředky za irelevantní, nebyl správný. Příjemce dotace předložil mimo jiné následující důkazní prostředky: posudek Ing. L. K. č. 135/8, dva posudky zpracované společností Consulting České spořitelny, a s., stanovující odhad know-how k datu 31. 12. 2003 (č. j. 1211-88/2007) a k datu 31. 12. 2006 (č. j. 1212-89/2007), posudek znalce Ing. R. M. k datu 31. 12. 2006 a auditorské posouzení nezávislého auditora Ing. J. K. Správce daně všechny tyto důkazní prostředky hodnotil jako nerozhodující, protože jejich podkladem byl posudek Ing. K., anebo protože vycházejí z ocenění příjemce dotace za použití stejné metody ocenění know-how, jež byla užita v posudku pana K. Nejvyšší správní soud vzhledem k výše uvedenému dospěl k závěru, že

se správce daně měl zabývat všemi důkazními prostředky, neboť použitá metoda ocenění byla zcela správná a i posudek pana K. by za určitých okolností a po dalším dokazování ohledně předmětu, jenž byl oceňován, mohl prokázat obvyklou cenu know-how, jež příjemce dotace koupil od společnosti BC Czech republic s.r.o. Správce daně se měl zaměřit zejména na to, zda k 30. 9. 2003 příjemce dotace vlastnil nějaké know-how, či zda naopak pouze užíval bezplatné koncernové know-how. Dále se měl zaměřit na to, zda v době navazující na období okolo rozhodného data 30. 5. 2004 byl příjemce dotace vlastníkem know-how obsahově korespondujícího s tím know-how, které 30. 9. 2003 koupil od společnosti BC Czech republic s.r.o. a že se jedná o totéž know-how, které bylo oceňováno znalcem panem K. Jinak řečeno, příjemce dotace je v daném kontextu povinen prokázat, že předtím, než od společnosti BC Czech republic s.r.o. nabytí předmětné know-how, know-how stejné povahy právně neměl (i když je třeba fakticky užíval vzhledem k povaze vztahů v rámci holdingu, do kterého patřil). Dále je povinen prokázat, že byl majitelem uvedeného know-how i k rozhodnému dni (30. 5. 2004) - to může prokázat například i tím, že dotyčné know-how měl i v době po rozhodném dni (například tím, že v této době bylo znalecky oceňováno). Dále je povinen prokázat, že know-how mělo obvyklou cenu odpovídající výši investice, kterou se zavázal provést, přičemž pořizovací cena je v tomto ohledu nerozhodná – podstatná je cena, kterou know-how v rozhodné době objektivně mělo; pořizovací cena může být, avšak také nemusí být, indikátorem obvyklé ceny – liší-li se však pořizovací a obvyklá cena, je na příjemci dotace, aby v pochybnostech osvětlil, z jakých důvodů takový rozdíl vznikl. Neobvyklosti ve způsobu pořízení know-how a případně i uhrazení kupní ceny za ně (zde započtením) mohou být za určitých okolností indikátorem předstíraných či umělých obchodních vztahů vytvořených za účelem krácení daně či vytvoření daňové výhody. Indikátor však není důkazem, pouze signálem k tomu, aby věci byla z důkazního hlediska věnována zvýšená pozornost. Pokud se tedy takové indikátory objeví, je na příjemci dotace, aby prokázal, jaký byl důvod těchto neobvyklostí a že byl jiný než snaha vytvořit umělé podmínky pro získání daňové výhody. I když nese důkazní břemeno příjemce dotace, je třeba, aby správce daně ve smyslu § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků dbal na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Správce daně musí dát příjemci dotace prostor k prokázání těchto skutečností například tím, že jej vyzve k jejich prokázání.

Správce daně ve výzvě č. j. 37318/06/238980/8578 ze dne 22. 5. 2006 vyzval příjemce dotace k prokázání, za jakým účelem si účastník řízení nechal zpracovat znalecký posudek č. 135/8, a dále mimo jiné, zda účastník řízení před pořízením know-how platil nějaké licenční poplatky plynoucí z užívání know-how, které je předmětem uzavřené smlouvy o prodeji know-how ze dne 3. 5. 2004. Účastník řízení mu sdělil, že licenční smlouva neexistovala, neboť vztah byl bezesmluvní, ale všechny dokumenty byly vlastněny společností AEG Kondensatoren und Wandler GmbH. Pokud správce daně nepovažoval toto sdělení za postačující, měl účastníka řízení vyzvat, ať prokáže, že v době před uzavřením kupní smlouvy ze dne 3. 5. 2004 účastník řízení nevlastnil oceňované know-how, například tím, konkrétně jakým faktickým způsobem příjemce dotace užíval know-how vlastněné společností AEG Kondensatoren und Wandler GmbH, co bylo obsahem tohoto know-how, v jaké materiální podobě lze know-how identifikovat atd. Pokud správce daně nesouhlasil se sdělením účastníka řízení, měl mu sdělit své úvahy, že na účastníka řízení bylo společností AEG Kondensatoren und Wandler GmbH nějaké know-how převedeno a že

know-how, které účastník řízení užíval před uzavřením kupní smlouvy ze dne 3. 5. 2004, není totožné s know-how, které bylo předmětem uzavřené smlouvy ze dne 3. 5. 2004. Správce daně však toto neučinil. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně pouze uvedl, že předložené důkazní prostředky nemají vliv na konstatování správce daně, protože příjemce dotace již od roku 1999 přebíral a využíval znalosti, zkušenosti a výrobní postupy vážící se k předmětu činnosti, postupně nakupoval strojní zařízení od společnosti AEG Kondensatoren und Wandler GmbH, která své know-how uplatňovala z titulu společníka, přičemž výrobní činnost by bez těchto znalostí nemohla být vykonávána, a příjemce dotace hradil náklady související s rekvalifikací zaměstnanců. Z tohoto vyjádření ve zprávě o daňové kontrole však vůbec nevyplývá, zda správce daně považoval určitou část know-how, které bylo oceněno ke dni 30. 9. 2003 znaleckým posudkem č. 135/8, za jsoucí již ve vlastnictví příjemce dotace, který by pak již nemohl toto know-how „na podruhé“ koupit, neboť se správce daně vlastnictvím know-how nezabýval a své úvahy ve zprávě a daňové kontrole nedostatečně objasnil. Správce daně tak nedal účastníkovi řízení dostatečný prostor pro prokázání toho, že know-how, jež oceňoval znalec, je totožné s know-how, jež bylo předmětem kupní smlouvy mezi příjemcem dotace a společností BC Czech Republic s.r.o. Podle názoru Nejvyššího správního soudu nelze považovat důkazní prostředky (předložené znalecké posudky) za a priori irelevantní a odmítnout je bez dalšího dokazování. Správce daně si přitom byl sám vědom, že společnost BC Czech Republic s. r. o., žádnou činnost související s předmětným know-how nevykonávala, proto nebylo ani možné zajistit ocenění know-how výnosovou metodou u prodeje.

Námítka stěžovatele, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, pokud vyslovil, že se správce daně nedostatečně zabýval identifikací převáděného know-how, tak je podle názoru Nejvyššího správního soudu zcela nedůvodná. Krajský soud tímto vyjádřil, že správce daně neprovedl řádné a dostatečné dokazování a nedal příjemci dotace prostor k prokázání tvrzených skutečností, neboť odmítl předložené důkazní prostředky bez toho, aby se dostatečně zabýval identifikací převáděného know-how a aby vyzval příjemce dotace k prokázání výše uvedených skutečností. Vzhledem k tomu pak i námitka stěžovatele, že účastník řízení neprokázal splnění podmínky pořízení investic v deklarované výši, je předčasná, neboť nebylo provedeno řádné dokazování.

S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.). Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů. Účastník řízení zastoupený na základě plné moci advokátem měl v řízení před Nejvyšším správním soudem plný úspěch, a proto má právo na náhradu nákladů, které mu vznikly v podobě nákladů na právní zastoupení advokátem. Náklady spočívají v odměně právní služby za jeden úkon právní služby v hodnotě 2100 Kč spočívající ve vyjádření ke kasační stížnosti (§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb.,

advokátního tarifu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen: „advokátního tarifu“)] a v náhradě hotových výdajů 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Odměna a náhrada hotových výdajů za převzetí zastoupení v řízení o kasační stížnosti advokátu účastníka řízení nepřisluší, neboť účastník jím byl zastoupen již v řízení před krajským soudem, takže se již nemusel s věcí pro řízení v další instanci seznamovat. Protože advokát je plátcem daně z přidané hodnoty (dále jen „daň“), zvyšuje se tento nárok o částku odpovídající dani, kterou je tato osoba povinna z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Částka daně, vypočtená podle ustanovení § 37 písm. a) a § 47 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, činí 456 Kč. Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že stěžovatel je povinen zaplatit účastníku řízení k rukám jeho advokáta náhradu nákladů řízení v celkové výši 2856 Kč. Ke splnění povinnosti mu byla stanovena přiměřená patnáctidenní lhůta.

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

V Brně dne 29. října 2009

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu