



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců JUDr. Tomáše Langáška a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **Ing. J. V.**, zastoupená BDO Tax s. r. o., se sídlem Muchova 6, Praha 6, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 8. 2016, č. j. 35436/16/5300-22441-701848, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2018, č. j. 31 Af 73/2016 - 68,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2018, č. j. 31 Af 73/2016 - 68, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Včas podanou kasační stížností se žalovaný domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2018, č. j. 31 Af 73/2016 - 68 (dále „napadený rozsudek“), jímž krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 8. 2016, č. j. 35436/16/5300-22441-701848 (dále „napadené rozhodnutí“).

[2] **Napadeným rozhodnutím** bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro kraj Vysočina ze dne 15. 6. 2015, č. j. 1173685/15/2902-50523-701783, jímž byl vydán dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce prosince roku 2010 obsahující doměření daně ve výši 28.456.400 Kč a předsáno penále ve výši 5.691.280 Kč. Žalovaný prvostupňové rozhodnutí změnil tak, že se doměřuje daň z přidané

hodnoty za měsíc prosinec 2010 ve výši 24.845.400 Kč; dále žalobkyni předepsal penále ve výši 4.969.080 Kč. Žalovaný vysvětlil, že žalobkyně byla jako fyzická osoba zapsána do obchodního rejstříku v roce 1991, s předmětem podnikání prodej stavebních materiálů, potřeb pro domácnost, zprostředkování stavebních prací, a po následném rozšíření i zajišťování odbytové velkoobchodní činnosti a prodej stavebního materiálu a domácích potřeb; žalobkyně byla z obchodního rejstříku vymazána ke konci roku 1992. Dále byla žalobkyně zapsána v obchodním rejstříku v období 1996 až 2006 a je spojena s názvem J. V. SIKO. Žalobkyně na základě smlouvy o vkladu části podniku do základního kapitálu ze dne 26. 3. 2004 převedla část podniku do obchodní společnosti SIKO KOUPELNY. Plátcem DPH se žalobkyně stala v roce 1993; registrace zůstala platná do listopadu 2015. Žalobkyně požádala o zápis následujících ochranných známek – „Siko“; „Siko „NIKDO TAK DOBŘE ZA MÍNĚ“; „Siko „NIKDE TAK DOBŘE ZA MÍNĚ“; „Siko PRODEJNY KOUPELEN PLNÉ INSPIRACE“; „Siko KOUPELNY“; „Koupelny Siko prodejny plné inspirace“; „Siko“ (dále jen Soubor ochranných známek SIKO“). Správce daně svou vyhledávací činností zjistil, že žalobkyně získala 556 kusů kmenových akcií na jméno v listinné podobě o jmenovité hodnotě 1.000.000 Kč za akcii, a to v rámci navýšení základního kapitálu obchodní společnosti LUCROS investiční fond s proměnným základním kapitálem, a.s. (původní název LUCROS uzavřený investiční fond a.s.) upsáním nových akcií v částce 556.000.000 Kč; předmět nepeněžitěho vkladu byl tvořen Souborem ochranných známek SIKO.

[3] U žalobkyně byla v září 2013 zahájena daňová kontrola na DPH mj. za zdaňovací období měsíce prosinec roku 2010. V průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že vklad Souboru ochranných známek SIKO nebyl žalobkyní uveden v žádném daňovém přiznání k DPH, proto byla vydána výzva k prokázání uskutečnění plnění. Žalobkyně na výzvu reagovala tak, že si je vědoma toho, že za poskytnutí služby za úplatu se považuje také vložení majetkového vkladu v nepeněžitě podobě v nehmotném majetku, pokud vkladatel při nabytí majetku nebo u jeho části uplatnil odpočet daně. Žalobkyně však trvala na tom, že při nabytí ochranných známek neuplatnila žádný odpočet (všechny předmětné ochranné známky byly vytvořeny vlastní činností a přijaté služby patentového zástupce související s registrací těchto ochranných známek byly poskytnuty neplátcem DPH), proto podle jejího názoru předmětný vklad nelze považovat pro účely DPH za poskytnutí služby za úplatu. Správce daně však zjistil, že si žalobkyně v roce 2003 objednala reklamní služby, v rámci nichž byly propagovány i předmětné ochranné známky, přičemž žalobkyně si uplatnila DPH za tyto služby. Při stanovení základu daně vycházel správce daně ze znaleckého posudku ze dne 23. 12. 2010, vyhotoveného BDO Appraisal services – Znalecký ústav s.r.o. pro účely nepeněžitěho vkladu žalobkyně do společnosti LUCROS.

[4] Žalovaný obecně vysvětlil fungování daně z přidané hodnoty a uvedl, že předmětem daně z přidané hodnoty je podle ustanovení § 2 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku. Dle ustanovení § 14 odst. 1 téhož předpisu se za poskytnutí služby pro účely DPH rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti. V případech vložení majetkového vkladu pracuje zákon o DPH s právní fikcí dodání zboží či poskytnutí služby za úplatu. Dle ustanovení § 14 odst. 3

pokračování

písm. f) zákona o DPH je za úplatné poskytnutí služby považováno rovněž vložení majetkového vkladu v nepeněžní podobě v nehmotném majetku, pokud vkladatel při nabytí majetku nebo u jeho části uplatnil odpočet daně, s výjimkou vkladu podniku. Tato úprava sice jde nad rámec komunitární úpravy, která však takovou odchylku výslovně umožňuje.

[5] V předmětné věci je nesporné, že žalobkyně byla vlastníkem Souboru ochranných známek SIKO a že tento vložila jako majetkový nepeněžní vklad do společnosti LUCROS, za což získala 566 kusů kmenových akcií. Převod práva je přitom podle zákona o DPH poskytnutím služby. Podle zákona o DPH však je nutné zkoumat splnění podmínky, že vkladatel při nabytí majetku nebo u jeho části uplatnil odpočet daně. Měl za to, že předmětný Soubor ochranných známek SIKO byl obchodním majetkem, který sloužil nebo byl určen osobě povinné k dani k uskutečňování ekonomických činností a o kterém je tato osoba povinna účtovat nebo jej evidovat. Žalovaný měl za to, že předmětný obchodní majetek neměl cenu pouze přímých nákladů na vytvoření názvu firmy a její registrace jako ochranné známky, neboť tento obchodní majetek byl zhodnocen mj. prostřednictvím reklamy, která učinila název Siko známým. A to bez ohledu, jak žalobkyně nákupy reklam účtovala, neboť tyto náklady tvořily majetkovou položku, která zhodnotila tento dlouhodobý nehmotný majetek. Žalovaný sice souhlasil s tím, že marketingové náklady byly vynakládány za účelem podpory prodeje koupelného zboží (prodávané pod značkou SIKO) a k podpoře samotného daňového subjektu, avšak to nic nemění na tom, že na základě kvality prodávaných výrobků a dlouhodobou marketingovou činností vybudovala žalobkyně všeobecně známý Soubor ochranných známek SIKO, který byl znalcem oceněn na hodnotu 556.000.000 Kč. Žalovaný dále souhlasil se správcem daně, že alespoň u části služeb za nákup reklamy byl žalobkyní uplatněn odpočet DPH, tudíž byly splněny podmínky zdanění předmětného vkladu.

[6] Ve vztahu k základu daně žalovaný popsal, že se správce daně snažil získat daňové doklady prokazující náklady vztahující se k Souboru ochranných známek SIKO; nakonec vyšel ze znaleckého posudku ze dne 23. 12. 2010. Žalovaný však přisvědčil žalobkyni, že podkladem pro znalecký posudek byl pouze odhad marketingových nákladů, proto žalobkyni vyzval k prokázání toho, jaká výše marketingových nákladů uvedená ve znaleckém posudku byla zahrnuta do daňových nákladů roku 1995 až 2004 u žalobkyně. Žalobkyně však toto odmítla sdělit s odůvodněním, že je to podle jejího názoru irelevantní, neboť nespátřuje žádnou souvislost prokázání výše nákladů, jež byly v letech 1995 až 2004 zohledněny jako daňové uznatelné dle zákona o daních z příjmů, s předmětným případem, a že marketingové náklady nejsou náklady na nabytí ochranné známky. Žalovaný měl za to, že žalobkyně neprokázala skutečnou výši marketingových nákladů zahrnutých do nákladů, proto bylo na místě daň stanovit podle pomůcek, které vycházejí z vysvětlení žalobkyně a z poznatků správce daně získané z daňové kontroly za rok 2003. Celková výše marketingových nákladů za rok 1995 až měsíc březen 2004 dosahovala částky 124.227.000 Kč. Podle žalovaného na dané věci ničeho nemění, že předmětné marketingové náklady byly žalobkyní vynakládány v době účinnosti předchozí právní úpravy regulující DPH, neboť stávající úprava pouze navázala na předchozí úpravu, která vycházela z unijní regulace.

[7] Žalobkyně podala proti napadenému rozhodnutí **žalobu** ze dne 12. 10. 2016, v níž podrobně popsala průběh daňového řízení a samotný vklad Souboru ochranných známek SIKO do společnosti LUCROS. Trvala na tom, že žalovaný na věc nesprávně aplikoval ustanovení § 14 odst. 3 písm. f) zákona o DPH. Vysvětlila, že vklad spočívající v nehmotném majetku může být považován za zdanitelné poskytnutí služby, pouze pokud vkladatel uplatnil u vkládaného majetku nebo jeho části odpočet daně při jeho nabytí; majetek sice předmětný zákon nedefinuje, musí se však jednat z povahy věci o něco, co je způsobilé převodu. Zároveň je nezbytné, aby vkladatel uplatnil odpočet daně, a to buď u nabytí vkládaného majetku, nebo jeho části při jeho nabytí. Žalobkyně nezpochybňovala, že Soubor ochranných známek SIKO představuje majetek ve smyslu předmětného ustanovení zákona o DPH. Nesouhlasila však s tím, že by jakkoli uplatnila odpočet daně u nabytí vkládaného majetku nebo jeho části. Marketingové náklady, kterými se zabýval žalovaný, totiž nelze považovat za majetek nebo jeho část. Marketingové náklady (reklamní a marketingové služby jakož i další náklady spojené s prezentací zboží na prodejnách), totiž představují běžné služby provozní povahy, které nepředstavují majetek, jež by mohly být zcizeny (vloženy jako vklad), nadto primárně sloužily k podpoře a prodeji zboží a služeb prodáváných pod vytvořenou značkou SIKO; k vlastnímu zhodnocení těchto známek přitom mohlo z logiky věci dojít až po jejich nabytí žalobkyní. Výklad žalovaného je nadto v rozporu s komunitární úpravou, neboť příslušná směrnice neobsahuje úpravu totožnou s ustanovením § 14 odst. 3 písm. f) zákona o DPH. Žalobkyně měla za to, že samotným vložením Souboru ochranných známek SIKO nemohlo dojít k porušení principu neutrality, neboť nabyvatel je plátcem DPH a využívá je ke své ekonomické činnosti, byl by tak oprávněn uplatnit si nárok na odpočet daně v plné výši. Podle žalobkyně je to naopak žalovaný, kdo princip neutrality porušuje, jelikož marketingové náklady jsou fakticky zdaňovány dvakrát, neboť ty vstupovaly jako jedna z položek do finální prodejní ceny jednotlivých položek zboží a služeb prodáváných žalobkyní, přičemž žalobkyně své daňové povinnosti v minulosti průběžně plnila. Žalobkyně dále nechápala, na základě čeho žalovaný dovozuje, že účelem čl. 26 směrnice o DPH je spíše majetkové vklady zdaňovat; rozporovala rovněž oprávnění České republiky na základě znění tohoto článku rozšířit předmět daně z přidané hodnoty. Žalovaný se měl dopustit dezinterpretace příslušných rozhodnutí Soudního dvora. Žalobkyně měla rovněž za to, že bylo porušeno ustanovení § 36 odst. 6 písm. b) zákona o DPH při stanovení základu daně, neboť mělo být vycházeno z nákladů vynaložených na vklad předmětného souboru, nikoli z hodnoty vynaložených marketingových nákladů v období roků 1995 až březen 2004, jelikož tyto náklady nemají žádnou vazbu k samotnému vkladu ochranných známek v roce 2010. Zvláště když tyto náklady byly vynaloženy až po samotném vytvoření Souboru ochranných známek SIKO. Finanční orgány podle žalobkyně vytvořily situaci, kdy lze daní z přidané hodnoty zdanit jakýkoli nepeněžitý vklad. Žalobkyně v neposlední řadě poukazovala na to, že žalovaný v rozporu s textem zákona o DPH hovoří o obchodním majetku, ačkoli v zákoně je uveden pojem majetek.

[8] Krajský soud se v odůvodnění **napadeného rozsudku** zabýval otázkou, zda posuzované plnění je předmětem daně. Dospěl k závěru, že podle komunitární úpravy nakládání s ochranným známkami není dodání zboží, tudíž se musí jednat o poskytnutí služby, které spadá pod čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice č. 2006/112/ES. Zdanění posuzovaného plnění ale podle komunitární úpravy není vázáno na to, že vkladatel při

pokračování

nabytí majetku nebo u jeho části uplatnil odpočet daně, jak stanoví zákon o DPH. Soud dospěl k závěru, že vnitrostátní úprava zužuje okruh zdanitelných plnění, neboť umožňuje zdanění vložení majetkového vkladu v nepeněžitě podobě v nehmotném majetku pouze za předpokladu, že vkladatel při nabytí majetku nebo u jeho části uplatnil odpočet daně. Pokud by tato podmínka nebyla splněna, na základě unijní úpravy by se jednalo o zdanitelné plnění, zatímco na základě české vnitrostátní úpravy nikoliv. Odchylení vnitrostátní úpravy od komunitární úpravy však soud vyhodnotil jako přípustné, neboť podle jeho závěru nenarušuje hospodářskou soutěž, jelikož ve výsledku bude výše daně podle vnitrostátní úpravy shodná s výší daně podle komunitární úpravy. Dále se soud zaměřil na posouzení toho, zda marketingové náklady, u nichž byl uplatněn odpočet daně, mohou představovat nabytí majetku nebo jeho části ve smyslu ustanovení § 14 odst. 3 písm. f) zákona o DPH. S ohledem na to, že vnitrostátní úprava je odlišná od komunitární úpravy, nelze vycházet z příslušné judikatury Soudního dvora, neboť ta se zjevně vyjadřuje k jiné právní úpravě, nadto je nutné přihlédnout ke způsobu utváření výsledné podoby majetku (tj. de facto jeho výroby), který představuje komplexní proces. Proces nabytí majetku je tedy nutné posuzovat individuálně s ohledem na předmět vkladu. Zpravidla je však za nabytí majetku nebo jeho části pro účely citovaného ustanovení zákona o DPH nutno považovat nejen prvotní získání majetkové hodnoty (nehmotné věci), ale i její další změny, které se přímo odrážejí v jejích základních charakteristikách a promítají se do její výsledné podoby, zejména ceny. Je irrelevantní, zda lze ony vstupní hodnoty zahrnout pod pojem majetek; rozhodné je naopak to, že výsledná hodnota, která je předmětem vkladu, je majetkem. O tom, že soubor ochranných známek je majetkem ve smyslu citovaného ustanovení zákona o DPH, není mezi strany sporu. S ohledem na charakter ochranné známky soud dovodil, že za nabytí ochranné známky ve smyslu ustanovení § 14 odst. 3 písm. f) zákona o DPH proto nelze považovat pouze samotný prvotní přechod práv k jejímu užívání (potažmo například vytvoření její grafické podoby), nýbrž sem mohou podle soudu spadat dále i jiné skutečnosti vedoucí k vytvoření výsledné podoby majetkové hodnoty v době vkladu do základního kapitálu obchodní korporace. Soud proto nepřisvědčil námitce žalobkyně, že za výdaje na vytvoření ochranné známky nelze považovat výdaje uskutečněné po jejím zápisu. Za nabytí ochranné známky však nelze považovat jakoukoliv skutečnost, která směřuje k určitému obohacení ochranné známky, neboť zvýšení hodnoty ochranné známky může být vedlejším produktem řady činností podnikatele; nebylo by přitom legitimní, kdyby veškeré náklady podnikatele, které se následně byt v malé míře promítnou do hodnoty ochranné známky, byly automaticky považovány za náklady na nabytí ochranné známky. Za nabytí ochranné známky pro účely citovaného ustanovení lze tedy považovat pouze výsledek takového právního jednání daňového subjektu, které přímo a bezprostředně směřuje k vytvoření výsledné podoby této majetkové hodnoty, která je následně předmětem vkladu do základního kapitálu obchodní korporace. V obecné rovině tedy soud akceptoval právní názor žalovaného, že marketingové výdaje daňového subjektu mohou představovat náklady na nabytí souboru ochranných známek, nesprávný je však závěr žalovaného, že těmito náklady jsou jakékoliv marketingové výdaje, které se souborem ochranných známek určitým způsobem souvisejí. Podle soudu je totiž důležité, aby tyto marketingové výdaje objektivně směřovaly přímo a bezprostředně k vytvoření výsledné podoby (hodnoty) souboru ochranných známek. O přímém a bezprostředním vztahu mezi marketingovými náklady a výslednou podobou majetkové hodnoty nelze hovořit tehdy, je-li zhodnocení ochranných známek toliko

vedlejším produktem marketingu, který naopak přímo a bezprostředně směřoval k podpoře jiných plnění, do jejichž ceny se také promítl (tudíž také DPH na vstupu se promítlo do DPH na výstupu právě u těchto plnění). Touto otázkou se finanční orgány podle soudu nezabývaly, když bez dalšího automaticky považovaly veškeré marketingové výdaje za výdaje na nabytí souboru ochranných známek; neposuzovaly tedy, zda tyto výdaje směřovaly k vytvoření výsledné podoby souboru ochranných známek (zda se jednalo o primární účel těchto výdajů), nebo zda a jak směřovaly ke zhodnocení zboží či služeb žalobkyně, přičemž zhodnocení souboru ochranných známek bylo toliko vedlejším produktem.

[9] Soud dále uvedl, že prokazování toho, zda plnění je předmětem DPH, předchází případnému postupu podle ustanovení § 98 daňového řádu a vztahuje se na ně standardní úprava rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně. V projednávané věci měl soud za to, že důkazní břemeno ohledně toho, zda marketingové náklady jsou náklady vynaložené na nabytí souboru ochranných známek, nespočívalo na žalobkyni, jestliže ta tvrdila opak, ale bylo to věcí finančních orgánů. Ty však v projednávané věci podle soudu neunesly důkazní břemeno, jelikož neprokázaly, že alespoň některý z marketingových výdajů byl vynaložen přímo a bezprostředně na nabytí souboru ochranných známek. Správce daně pro svůj závěr, že předmětné marketingové výdaje představují bez dalšího náklad na nabytí souboru ochranných známek, vycházel ze znaleckého posudku ze dne 23. 12. 2010, který soud vyhodnotil jako nedostačující, a to s ohledem na jeho obsah a závěry stran použitelnosti předmětné metody nákladů reprodukce. Při prokazování toho, zda se jedná o výdaje primárně určené na propagaci výrobků a služeb nebo naopak na propagaci ochranné známky, může být podle soudu zásadní vyhodnocení hospodářských výsledků daňového subjektu. Důležité je zejména to, zda se marketingové výdaje reálně promítly do výsledné ceny výrobků a služeb, a to, zda podnikání je ziskové. Promítají-li se marketingové výdaje do ceny výrobků a služeb a podnikání přitom není ztrátové, je daň uplatněná na vstupu následně odvedena na výstupu (neboť je zahrnuta v ceně výrobků a služeb). Opětovné odvedení daně na výstupu v souvislosti se vkladem ochranných známek do základního kapitálu obchodní korporace by vedlo k narušení principu daňové neutrality. S ohledem na to, že se finanční orgány nedostatečně zabývaly tím, zda vklad souboru ochranných známek SIKO do základního kapitálu obchodní korporace představoval zdanitelné plnění, nezabýval se soud zbývajícími žalobními námitky, neboť by to bylo předčasné.

II. Kasační stížnost a vyjádření

[10] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku kasační stížnost ze dne 13. 6. 2018. V jejím doplnění ze dne 17. 7. 2018 uvedl, že ji podal z důvodů dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Krajský soud podle stěžovatele konstatoval, že marketingové výdaje měl považovat za výdaje na nabytí souboru ochranných známek toliko v případě, kdy by postavil najisto, že tyto směřovaly přímo bezprostředně k vytvoření výsledné podoby souboru ochranných známek. Tyto závěry však popírají judikaturu Soudního dvora, dle které je nárok na odpočet daně přiznán osobě povinné k dani i v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním

pokračování

na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet daně. Stěžovatel dále nesouhlasil s tím, že by neunesl své důkazní břemeno a neprokázal, že alespoň některý z marketingových výdajů byl vynaložen přímo a bezprostředně na nabytí souboru ochranných známek, neboť napadené rozhodnutí vychází ze zprávy o daňové kontrole, podle níž správce daně popsal vazbu zjištěných marketingových nákladů na propagaci obchodní značky žalobkyně. Měl za to, že bylo prokázáno, že předmětné reklamy byly zaměřeny na propagaci předmětných ochranných známek, neboť docházelo k jejich propagaci. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že žalobkyně uplatňovala odpočty daně i z dalších daňových dokladů, které sloužily k propagaci loga, zapsaného jako ochranná známka. Stěžovatel si je vědom skutečnosti, že výdaje na reklamu a marketing byly součástí obecných výdajů žalobkyně, které sloužily k podpoře prodeje jejich výrobků. Zároveň však nelze odhlédnout od toho, že tyto výdaje byly podstatným prvkem určujícím cenu souboru ochranných známek SIKO. O tom, že se tak stalo, svědčí i hodnota těchto ochranných známek, která byla ke dni vkladu stanovena na částku 556.000.000 Kč, ačkoli žalobkyně tvrdí, že všechny předmětné ochranné známky byly vytvořeny vlastní činností a v souvislosti s jejich nabytím nebyl uplatněn žádný odpočet daně. Stěžovatel byl přesvědčen, že prokázal, že alespoň některý z marketingových výdajů byl přímo a bezprostředně vynaložen za účelem nabytí ochranných známek, jak požadoval krajský soud. Soud rovněž pochybil ve svých závěrech stran porušení zásady daňové neutrality zahrnutím marketingových nákladů do základu daně z převodu ochranných známek, u nichž si žalobkyně už uplatnila nárok na odpočet daně. Přestože je princip neutrality obvykle vnímán tak, že je-li v systému zaplácena daň, musí být umožněno čerpat také nárok na odpočet daně, současně princip neutrality také znamená, že systém nesmí umožňovat vyvádění nezdaněného majetku, čímž by princip neutrality byl porušen, stejně jako by byl porušen volný trh. Pokud Česká republika mohla přijmout předmětnou právní úpravu, je postup finančních orgánů v souladu s právem. Stěžovatel nepopíral, že zásada neutrality odporuje tomu, aby jedno plnění bylo zdaněno vícekrát, avšak současně obsahuje požadavek, aby DPH byla vybírána co nejvšeobecněji a pokrývala všechny stupně výroby a distribuce. Skutečnost, že žalobkyně odváděla DPH na výstupu z dodání zboží za cenu, při jejíž kalkulaci mohly (ale nemusely) být vzaty do úvahy marketingové náklady, nevede k narušení neutrality tím, že správce daně požaduje odvedení daně z poskytnutí služby v podobě vložení majetkového vkladu v nepeněžitě podobě v nehmotném majetku. V případě, kdyby byl právní názor krajského soudu správný, musel by soud také dojít k závěru, že v případě prodeje ochranné známky by z takového prodeje nebylo možné odvádět DPH, neboť již byla odvedena z prodeje zboží. Protože se stěžovatel fakticky otázkami, které krajský soud stěžovateli nesprávně vytknul, zabýval, měl se krajský soud zabývat rovněž zbývajícími žalobními námitkami.

[11] Žalobkyně se ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 17. 8. 2018 plně ztotožnila se závěry krajského soudu. Tvrdila, že veškeré marketingové náklady vynakládala pouze a výhradně za účelem prodeje zboží a služeb. Zopakovala, že loga tvořící ochranné známky vytvořila vlastní činností bez využití externě nakupovaných služeb. Tato loga a slogany byly bezprostředně po jejich vytvoření připraveny k používání a byly využívány pro marketingovou činnost za účelem prodeje zboží a služeb. Marketingové náklady vstupovaly jako jedna z kalkulačních položek do finální prodejní ceny jednotlivých položek zboží a služeb. Marketingové náklady tak už byly základem daně pro účely DPH

na výstupu při prodeji zboží a služeb. Pokud by byl akceptován přístup finančních orgánů, došlo by ke dvojímu zdanění marketingových nákladů. Měla za to, že nebyly vynakládány žádné marketingové náklady za účelem zhodnocení ochranných známek. Závěry stěžovatele stran prokázání marketingových služeb za účelem zhodnocení ochranných známek nemůžou obstát. Poukaz stěžovatele na zobrazení loga ochranné známky nezohledňuje komplexnost předmětných marketingových služeb. Žalobkyně proto konstatovala, že finanční orgány neprokázaly, že některý z marketingových nákladů byly určeny přímo a bezprostředně k nabytí ochranné známky.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána včas, osobou oprávněnou, jež splňuje podmínku obsaženou v ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s., a je proti napadenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 s. ř. s.

[13] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost stěžovatele v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost **je důvodná**.

[14] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Nepřezkoumatelnost je natolik závažnou vadou rozhodnutí krajského soudu, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.). K otázce naplnění kasačního důvodu dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. se Nejvyšší správní soud vyjádřil mj. v rozsudku ze dne 19. 5. 2009, č. j. 1 Azs 20/2009 - 8, v němž uvedl, že „*V případech, kdy soud zruší rozhodnutí správního orgánu, může být jeho rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů například tehdy, není-li z něj zřejmé, proč soud považuje rozhodnutí správního orgánu za nezákonné, resp. jaká konkrétní vada řízení před správním orgánem nastala. Nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů je též rozsudek, v němž výtky soudu vůči správnímu orgánu nemají oporu ve správním spisu či v provedeném dokazování před soudem a správním orgánem.*“

[15] Nejvyšší správní soud má za to, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť výtky soudu vůči správnímu orgánu nemají oporu v daňovém spisu a v odůvodnění napadeného rozhodnutí, resp. jsou s nimi v rozporu.

[16] V projednávané věci krajský soud správně určil, že předmětem sporu mezi stranami je to, zda vklad souboru ochranných známek jako nepeněžitýho vkladu do obchodní společnosti podléhá zdanění dle ustanovení § 14 odst. 3 písm. f) zákona o DPH (viz odst. 12 až 37 napadeného rozsudku, kde se soud zabývá otázkou, zda takové zdanění odpovídá komunitární úpravě daně z přidané hodnoty a za jakých podmínek mohou marketingové výdaje představovat náklady na nabytí souboru ochranných známek). V následujících odstavcích však krajský soud konstatoval, že se finanční orgány úvahami, které krajský soud vyjmenoval v předchozích odstavcích napadeného rozsudku, nezabývaly a bez dalšího

pokračování

automaticky považovaly veškeré marketingové výdaje za výdaje na nabytí souboru ochranných známek a že neposuzovaly, zda a jakým způsobem tyto výdaje směřovaly k vytvoření výsledné podoby souboru ochranných známek (tj. zda se jednalo o primární účel těchto výdajů).

[17] Jak však vyplývá z obsahu napadeného rozhodnutí, těmito otázkami se žalovaný (byť za použití jiné terminologie a postupu než krajský soud) fakticky zabýval. To ostatně Nejvyššímu správnímu soudu vyplývá i z vyjádření žalobkyně ke kasační stížnosti, v nichž rozporuje argumenty stěžovatele a dovozuje jejich věcnou nesprávnost; žalobkyně tedy neuvádí, že by žalovaný tyto argumenty neuvedl nebo že by je opomněl zvážit, neboť dovozuje, že závěry stěžovatele jsou nesprávné.

[18] Nejvyšší správní soud tedy musí souhlasit se stěžovatelem, že ten uvedl v napadeném rozhodnutí (i za použití odkazu na zprávu o daňové kontrole) příslušné úvahy stran toho, zda žalobkyní vynaložené marketingové výdaje byly učiněny za účelem propagace její osoby (podnikání), jejího zboží nebo předmětných ochranných známek. Nejvyšší správní soud tedy musí odkázat na odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde v odstavci 66 a násl. stěžovatel obecně souhlasil, že žalobkyně marketingové náklady vynakládala za účelem podpory prodeje koupelného zboží (prodávané pod značkou SIKO), ale že tyto náklady sloužily i pro další využívání či zhodnocování majetku v podobě ochranné známky a tím i k podpoře subjektu. Žalovaný konstatoval, že žalobkyně v průběhu několika let prostřednictvím kvality prodáváných výrobků podpořené dlouhodobou marketingovou činností vybudovala u široké veřejnosti povědomí, která si značku „Siko“ spojovala od začátku s koupelnovým zbožím a později i s dalšími produkty; právě díky této všeobecné známosti značky SIKO, mohl být Soubor ochranných známek SIKO dle stěžovatele oceněn znalcem v částce 556.000.000 Kč. V odst. 106 pak stěžovatel výslovně k otázce doložení použití marketingových nákladů k nabytí vloženého Souboru ochranných známek SIKO u jím zjištěných nákladů odkázal na str. 16 až 19 zprávy o daňové kontrole, která podle jeho názoru popisuje vazbu zjištěných marketingových nákladů na propagaci obchodní značky žalobkyně. Jak Nejvyšší správní soud ověřil, tak na str. 16 až 19 zprávy o daňové kontrole se nacházejí informace o jednotlivých marketingových akcích, na nichž byly dle zjištění správce daně uváděny loga odpovídající jednotlivým obchodním známkám stěžovatelky.

[19] Ve spisovém materiálu se rovněž podle stěžovatele nachází fotografie reklamních plchet zajištěných obchodním partnerem R. H., které propagují logo firmy „KOUPELNY Siko prodejny plné inspirace“, které byly dokonce označeny symbolem ochranné známky. Na základě těchto skutečností stěžovatel dovozoval, že i další prezentace obsahovaly údaje týkající se předmětných ochranných známek, tudíž je propagovaly.

[20] Nejvyšší správní soud sice může souhlasit s krajským soudem v tom, že stěžovatel mohl tyto své úvahy pro větší přehlednost rozvést komplexněji na jednom místě odůvodnění napadeného rozhodnutí. Tato skutečnost však nezpůsobuje, že by stěžovatel příslušné úvahy stran vztahu mezi marketingovými náklady a ochrannými známkami, resp. zaměřeností těchto nákladů, neučinil (viz odst. 18 tohoto odůvodnění). Krajský soud

v napadeném rozsudku závěr stěžovatele stran zdanění vkladu souboru ochranných známek nevyloučil, pouze uvedl, že předmětný vklad by zdanění podléhal za určitých okolností, které musí být finančními orgány posouzeny a doloženy. Nejvyšší správní soud je toho názoru, že při zjištěném existujícím skutkovém i právním stavu žalovaný z věcného hlediska již žádné další úvahy a posouzení v uvedeném směru ani doplnit nemůže. Příslušné skutečnosti, kterými se měly finanční orgány zabývat, tyto orgány v odůvodnění svých rozhodnutí posuzovaly, nic dalšího tak v úvahu fakticky již nepřichází. Nynější závěry krajského soudu by přitom mohly vést toliko k tomu, že by žalovaný vydal totožné rozhodnutí s týmiž závěry, které by k otázce prokázání uplatnění marketingových výdajů ve prospěch propagace souboru ochranných známek SIKO příp. bylo jen komplexněji či podrobněji odůvodněné. Za takové situace potom bylo podle názoru Nejvyššího soudu na místě, kdy by krajský soud předmětné závěry stěžovatele přezkoumal věcně a výslovně posoudil, zda dotčený vklad souboru ochranných známek v předmětné věci dani z přidané hodnoty podléhal či nikoliv.

[21] Nejvyšší správní soud proto má za to, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný a že je na místě jej zrušit a věc vrátit krajskému soudu, aby se danou věcí znovu konkrétně zabýval a aby postavil na jisto, zda závěry stěžovatele odpovídají podmínkám, podle nichž je podle něj možné vklad souboru ochranných známek považovat za zdanitelné plnění dle zákona o DPH, a aby se případně zabýval i všemi zbývajících žalobními námitkami včetně tvrzeného porušení principu neutrality, a to s ohledem na konkrétní okolnosti daného případu, jak je zjistily finanční orgány.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Nejvyšší správní soud shledal z výše uvedených důvodů rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným – pro nedostatek důvodů, neboť krajský soud vytkl finančním orgánům neučinění závěrů, které však v odůvodnění rozhodnutí obsaženy jsou. Kasační stížnost je tudíž důvodná, a proto Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 větou první s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

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

V Brně dne 27. března 2019

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu