

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobkyně: **HYDRA, a. s.,** se sídlem Na Zámecké 1518, Praha 4, zastoupená JUDr. Pavlem Alfery Hrdinou, advokátem se sídlem Václavské nám. 40, Praha 1, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství,** se sídlem Lazarská 15/7, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 4. 2013, č. j. 5 Ca 214/2009 – 157,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobkyni k rukám jejího zástupce JUDr. Pavla Alfery Hrdiny náklady řízení ve výši 4.114 Kč do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 22. 4. 2013, č. j. 5 Ca 214/2009 – 157, zrušil jak rozhodnutí Ministerstva financí (dále jen „ministerstvo“) ze dne 18. 9. 2009, č. j. 39/24589/2009-391, kterým bylo zamítnuto odvolání účastnice řízení, tak i rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 2. 12. 2008, č. j. 9884/08-1200-602199, kterým finanční ředitelství snížilo částku dodatečně vyměřené ztráty daně z příjmů právnických osob o 542.584 Kč, a vrátil věc stěžovateli k dalšímu řízení. Městský soud v odůvodnění svého rozsudku uvedl, že skutkový stav, ze kterého správní orgány vycházely, tj. že nedošlo k převodu know-how a jde o účelový zastřený úkon, nemá oporu ve spisech a v náležitém zhodnocení dosavadních práv k převáděnému nehmotnému majetku. Oporu ve spisu mají pouze pochybnosti správce daně o výši vstupní ceny nehmotného majetku nakoupeného účastnicí řízení. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole shromáždil dostatek skutkových zjištění a popsal obchodní transakce, které svědčí

o změnách ceny převáděného know-how v krátkém časovém úseku. Za podstatné lze rovněž považovat zjištění o službách a výrobních zařízeních, které účastnice řízení nakoupila od mateřské společnosti v dřívějších letech včetně doprovodných informací o technologiích a výrobních postupech vážících se k výrobě kondenzátorů. Logická je i úvaha správce daně, podle níž mohla mít účastnice řízení zájem na zvýšení nominální ceny kupovaného nehmotného majetku s ohledem na to, že takto vysoká investice z její strana byla podmínkou pro poskytnutí investiční pobídky formou dotace na daň z příjmů. Závěr, že účastnice řízení neprokázala faktické naplnění kupní smlouvy ze dne 3. 5. 2004, vychází z toho, že nedoložila, jaké know-how vlastnila před podpisem kupní smlouvy, jaké užívala bezúplatně a jaké zbývající jí tedy mohla společnost BC Czech, s. r. o. prodat. Ve spisu je přitom doloženo, že R. W. smlouvou ze dne 10. 2. 2004 nabyl veškeré know-how mateřské společnosti zdokumentované ve výkresech, pracovních postupech, kusovnících a ostatních podkladech a že mu mají být předány veškeré ekonomické podklady, ve kterých jsou hospodářské prostředky (know-how) uvedeny. Podle kupní smlouvy ze dne 3. 5. 2004 měly být předmětem smlouvy tři části know-how: výroby svitků, montáže jištěných kondenzátorů a montáže zalévaných kondenzátorů, přičemž ve smlouvě bylo konstatováno, že účastnice řízení byla již před podpisem této kupní smlouvy „nositelem“ uvedeného know-how v podobě výrobních postupů a na základě této smlouvy jí R. W. poskytne všechny své potřebné znalosti. Hmotné prvky know-how měly být zachyceny v písemné dokumentaci v seznamu „Inhaltsverzeichnis“, který je nedílnou součástí smlouvy ze dne 3. 5. 2004. Tento seznam vzal správce daně v původním daňovém řízení v úvahu a hodnotil jej ve zprávě o daňové kontrole, v níž uvedl, že podle přílohy smlouvy byl obsahem know-how např. seznam dodavatelů a odběratelů včetně platebních podmínek, metodické směrnice, manuály kvality, zkušební návody, mzdové předpisy apod. Know-how tedy zjevně zahrnovalo i informace, na které nemůže dopadat závěr správních orgánů v přezkumném řízení. Nezahrnovalo totiž jen výrobní postupy a technologie při výrobě kondenzátorů a výrobní zaškolení zaměstnanců účastnice řízení, nýbrž i další obchodní či mzdové informace, metodiku kvality apod. Nebylo tak prokázáno, že veškeré know-how užívala účastnice řízení před uzavřením kupní smlouvy ze dne 3. 5. 2004. Ještě dále v tomto směru zašlo ministerstvo v rozhodnutí ze dne 30. 5. 2008, jímž povolil přezkumné řízení. Zavázalo totiž Finanční ředitelství v Hradci Králové jednoznačným názorem, že nehmotný majetek v hodnotě 432.000.000 Kč byl ve vlastnictví účastnice řízení již k datu 30. 9. 2003. Podle městského soudu není zřejmé, proč by účastnice řízení nemohla buď celé know-how nebo alespoň jeho část získat do vlastnictví právě smlouvou ze dne 3. 5. 2004. Není totiž pochyb o tom, že předmětem smlouvy byly poznatky takové povahy, které mají pro podnikatelský subjekt hodnotu a mohou být předmětem převodu. Správní orgány v novém řízení nijak nehodnotily souvislosti převodů know-how z hlediska faktického stavu koncernového seskupení, z hlediska konkursu mateřské společnosti, z hlediska možností a zájmu účastnice řízení nabýt know-how v určité útlumové ekonomické situaci mateřské společnosti a z hlediska pravděpodobných změn vlastnických struktur. Pochybnosti správních orgánů tak mohou být stěží založeny na názoru, že účastnice řízení neměla zapotřebí nehmotný majetek nakupovat, ale spíše na tom, jakým způsobem a v důsledku jakých obchodních transakcí se tak stalo, proč byla měněna cena know-how a v důsledku jakého chování subjektů, které se na těchto převodech podílely. V tomto směru a za předpokladu, že účastnice řízení byla již dříve „nositelem“ či „uživatelem“ předmětného know-how nebo jeho části, by pak základem úvah a pochybností správních orgánů nemohla být otázka vlastnictví know-how, ale výše kupní ceny. Lze totiž stěží

zpochybnit vůli účastnice řízení toto know-how vlastnit a nahradit ji názorem, že nepotřebovala získat know-how do vlastnictví, neboť je již užívala. Je totiž na její vůli jak získat know-how vzniklé v její mateřské společnosti a následně v důsledku konkursu prodané jiným osobám a jak je dále využívat a zhodnocovat. Městský soud neposoudil jako přesvědčivý ani závěr, že si účastnice řízení vytvořila své vlastní know-how na základě získaných zkušeností. Jde pouze o ničím nepodloženou domněnku. Správní orgány neměly k dispozici žádné podklady o výrobním a technickém vývoji společnosti účastnice řízení o jejích obchodních (dodavatelských a odbytových) vztazích. Správní orgány tedy dospěly v novém řízení k závěru, že účastnice řízení neprokázala věcné naplnění kupní smlouvy, aniž přitom k této otázce vedly dokazování, aniž hodnotily přílohy kupních smluv ze dne 10. 2. 2004 a 3. 5. 2004 obsahujících údaje o hmotném zachycení know-how a aniž účastnici řízení vyzvaly k doplnění potřebných dokladů prokazujících existenci a převzetí určitého know-how, případně prokazujících výši kupní ceny s ohledem na pochybnosti, které předestřel správce daně v původním řízení.

Proti tomuto rozsudku podalo Generální finanční ředitelství (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů podle ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti namítal, že se městský soud nedostatečně skutkově vypořádal s důkazními materiály, když nesprávně konstatoval, že know-how výroby svitků je zdokumentováno ve výkresech, pracovních postupech, kursovnících a ostatních podkladech. Není zřejmé, z čeho městský soud vycházel, když správní spis uvedl mezi důkazní prostředky, které jednoznačně specifikují know-how. S tímto se ministerstvo vypořádalo v napadeném rozhodnutí tak, že v čl. II. smlouvy o prodeji know-how ze dne 3. 5. 2004 se pouze povšechně a velmi obecně označuje nějaké know-how či obchodní tajemství, které navíc není materializováno na nějakém nosiči. Stěžovatel vyjádřil nesouhlas se závěrem městského soudu, že správce daně hodnotil v daňové kontrole seznam přiložený ke kupní smlouvě, jelikož tento seznam ve stručnosti uvádí pouze obecné informace o „nějakém“ know-how. Důkazní prostředky nebyly účastnicí řízení k tvrzení o převodu know-how předloženy, ač to bylo její povinností podle ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Simulovaný transfer k majetkovým právům k know-how tedy vycházel pouze z konstatování ve znaleckém posudku vypracovaném Ing. Lubomírem Klapuchem, jenž ovšem neoceňoval konkrétní know-how, které bylo předmětem převodu. Znalec, jehož kvalifikaci stěžovatel zpochybňuje, zjišťoval komplexní know-how bez faktického seznámení se s jeho konkrétními složkami. Tento znalecký posudek a také znalecké posudky následující, které již pouze vycházely z předešlého, nebyly proto osvědčeny jako důkazy o reálném naplnění smlouvy o převodu know-how. Městský soud dále uvedl, že závěr, že účastnice řízení neprokázala naplnění smlouvy ze dne 3. 5. 2004, vychází z konstatování, že neprokázala, jaké know-how vlastnila před podpisem kupní smlouvy. Uvedené ovšem podle stěžovatele dokládá, že posudek znalce komplexního know-how účastnice řízení před podpisem smlouvy o převodu know-how neprokazuje její realizaci. Spekulace o stanovení kupní ceny jsou v tomto případě irelevantní, pokud účastnice řízení neprokázala, jaké majetkové hodnoty smlouvou o převodu know-how vlastně získala. Nesprávné jsou podle stěžovatele i výtky městského soudu týkající se dokazování ohledně vstupní ceny, skutečné investice do převáděných majetkových hodnot, okolností konkursu bývalé mateřské společnosti účastnice řízení atd. Co se týče příloh kupních smluv ze dne 10. 2. 2004 a ze dne 3. 5. 2004, pak první kupní smlouva s posouzením věcného naplnění

druhé nesouvisí. Ve druhé kupní smlouvě je předmět koupě uveden zcela obecně bez konkrétní specifikace převáděných majetkových práv. Právě v přezkumném řízení byly správcem daně vydávány výzvy, aby účastnice řízení doložila tvrzené skutečnosti a všechny důkazní prostředky byly v napadeném rozhodnutí řádně a zákonně hodnoceny a městský soud se s tímto hodnocením nevypořádal. Předmětem přezkumného řízení nebylo to, co účastnice řízení vlastnila či měla v majetku před uzavřením smlouvy o převodu know-how, ale výhradně doložení naplnění této smlouvy. Vazba na investiční pobídku dokládá účelovost deklarovaného nákupu nehmotného majetku za účelem naplnění podmínky při čerpání dotace. Dokazováním v přezkumném řízení byl napraven nedostatek, že účastnici řízení nebyl poskytnut dostatečný prostor k prokázání, že know-how oceněné znalcem je totožné s know-how, jež bylo předmětem kupní smlouvy ze dne 3. 5. 2004. Stěžovatel v této souvislosti odkázal na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2008, č. j. 1 Afs 100/2008 - 137, podle kterého množství a kvalita důkazů potřebných ke stanovení správné výše daňové povinnosti není paušálně stejná pro všechny druhy daní a je závislá na konstrukci té které daně v příslušném zákoně. Ačkoliv účastnice řízení v průběhu celého daňového řízení tvrdila, že předmětný nehmotný majetek jí byl předán k bezplatnému užívání od mateřské společnosti, od které jej byla nucena v roce 2005 odkoupit, aby jej mohla dále užívat, nikdy neprokázala, na základě jakého ujednání k bezúplatnému užívání došlo, jakým způsobem bylo toto užívání omezeno ani čím bylo podmíněno. Nikdy neprokázala, proč jej nemohla dále užívat, aniž by na něj uzavřela kupní smlouvu, a to s ohledem na skutečnost, že nehmotný majetek nebyl chráněn žádným ochranným instrumentem, který by omezoval jeho zákonné užívání. Proto stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek městského soudu a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

Účastnice řízení ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že kasační stížnost nevymezuje dostatečně konkrétní důvody pro její podání, protože pouze shrnuje dosavadní průběh daňového řízení a následně cituje pasáže z napadeného rozhodnutí ministerstva financí. V daném případě neexistuje ani důvod, pro který by bylo možné označit napadený rozsudek za nepřezkoumatelný. Výhradu proti kvalifikaci znalce Ing. Lubomíra Klapucha vznesl stěžovatel poprvé v kasační stížnosti. Navíc účastnice řízení předložila další znalecké posudky o ocenění know-how a další doklady ohledně jeho hodnoty. Pokud jde o převod know-how, předložila účastnice řízení v přezkumného řízení doklady, které jednoznačně prokazují, že na ni bylo postupně převedeno předmětné know-how. Rovněž rozvedla okolnosti předcházející podpisu smlouvy o převodu know-how. Identifikací vytvořeného nebo převáděného know-how se daňové orgány v předchozích řízeních vůbec nezabývaly, přičemž v průběhu daňové kontroly měli pracovníci finančního úřadu možnost nahlédnout do příslušných výkresů a výrobní dokumentace. V průběhu celé kontroly účastnice řízení neobdržela žádnou výzvu na prokázání věcného naplnění smlouvy o převodu know-how. Veškeré prokazování bylo zaměřeno na cenu převáděného know-how a platebních podmínek. Teprve až v následně probíhajícím řízení (po soudním řízení) Finančním ředitelstvím v Hradci Králové jako důkaz osvědčující identifikaci a užívání know-how uznán znalecký posudek vypracovaný znaleckým ústavem AREAS BRNO, spol. s r. o. a také prohlášení správce konkurzní podstaty společnosti AEG Kondensatoren und Wandler GmhH Udo Fesera. Podle účastnice řízení je zřejmé, že argumentace stěžovatele (a daňové správy obecně) je zcela účelová a byla měněna v průběhu řízení vždy podle toho, jak byly postupně jednotlivé její argumenty účastnicí řízení a jí předloženými

důkazy vyvraceny. První stupeň daňově správy vycházel z tvrzení, že cena sjednaná za převáděné know-how je účelově stanovena příliš vysoko, a proto její výši stanovil vlastním rozhodnutím. Druhý stupeň daňové správy použil zcela jiné důvody s tím, že účastnice řízení již před uzavřením smlouvy o převodu vlastnila know-how a že tedy uzavřená smlouva představuje zastřený právní úkon. Třetí stupeň daňové správy pak v rámci přezkumného řízení tvrdí zcela nově, že účastnicí řízení nebylo dostatečně prokázáno věcné naplnění smlouvy. Z těchto důvodů účastnice řízení navrhla, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Podle obsahu správního spisu koupil celé know-how spojené s výrobou kondenzátorů od mateřské společnosti AEG KuW v rámci konkursního řízení její zaměstnanec R. W. za kupní cenu 5.000 EUR. Následně nabyl za kupní cenu 200.000 Kč 100 % obchodní podíl na základním kapitálu společnosti FABACEA, s. r. o., ze které se stala společnost BC Czech, s. r. o. S touto společností uzavřela dne 3. 5. 2004 účastnice řízení smlouvu o nákupu know-how, přičemž jeho cena byla stanovena částkou 430.000.000 Kč s tím, že know-how se skládá ze tří částí: výroby svitků, montáže jištěných kondenzátorů a montáže zalévaných kondenzátorů. Dále byl předmět prodeje vymezen takto: *„Jelikož kupující v současnosti je již nositelem know-how, avšak pouze v podobě výrobních postupů při výrobě svitků, montáže jištěných kondenzátorů a montáže zalévaných kondenzátorů, dohodly se smluvní strany takto. Pan W. jako jediný společník společnosti firma BC Czech Republic s.r.o, poskytne kupujícímu všechny své znalosti know-how pro výrobu svitků, montáže jištěných kondenzátorů a montáže zalévaných kondenzátorů a to v kompletní podobě.“* O dva dny později, dne 5. 5. 2004, převedl R. W. obchodní podíl firmy BC Czech, s. r. o., na RNDr. P. V. za kupní cenu 100.000 EUR. Dne 10. 6. 2004 převedl správce konkurzní podstaty společnosti AEG KuW na nabyvatele RNDr. P. V. obchodní podíl účastnice řízení ve výši 100 %. RNDr. P. V. následně jako jediný společník AEG KuW (a i jediný společník společnosti BC Czech, s.r.o.) navýšil základní kapitál účastnice řízení o celkovou částku 460.000.000 Kč, která se skládala z položky 30.000.000 Kč (podle zápisu vytvořené z vlastních zdrojů) a z položky 430.000.000 Kč v podobě převzetí závazku k dalšímu (novému) peněžitému vkladu obchodní společnosti BC Czech, s. r. o. Zároveň účastnice řízení a společnost BC Czech, s. r. o., přistoupily ke splacení nepeněžního vkladu formou započtení pohledávky společnosti BC Czech, s. r. o., která vznikla z důvodu nezaplacené kupní ceny za prodej know-how podle smlouvy ze dne 3. 5. 2004 proti pohledávce účastnice řízení na splacení nového vkladu pro zvýšení základního kapitálu přistupujícího společníka BC Czech, s. r. o.

Dne 11. 6. 2007 snížil Finanční úřad v Jičíně účastnici řízení (tehdy jako AEG components s. r. o.) daňovou ztrátu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 o 71.132.416 Kč na částku 2.572.648 Kč. Odvolání účastnice řízení proti dodatečnému platebnímu výměru zamítlo finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 26. 10. 2007. Rozhodnutím ze dne 30. 5. 2008 povolilo ministerstvo přezkoumání rozhodnutí o odvolání, protože správce daně nesprávně akceptoval pořízení dlouhodobého

nehmotného majetku (za cenu obvyklou), neboť účastnice řízení neprokázala věcné plnění smlouvy o nákupu know-how. Finanční ředitelství následně provedlo přezkumné řízení a rozhodnutím ze dne 2. 12. 2008 změnilo dodatečný platební výměr tak, že ze základu daně vyloučilo částku odpisů z know-how získaného od společnosti BC Czech, s. r. o., protože účastnice řízení neprokázala věcné naplnění kupní smlouvy, oprávněnost zaevidování know-how do majetku společnosti, a tedy ani oprávněnost uplatnění daňových odpisů do základu daně ve smyslu ust. § 24 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Částku dodatečně vyměřené ztráty na dani z příjmů snížilo finanční ředitelství o dalších 542.584 Kč na částku 2.030.064 Kč. O odvolání účastnice řízení proti tomuto rozhodnutí finančního ředitelství rozhodlo ministerstvo napadeným rozhodnutím.

V posuzované věci je několik zásadních sporných právních otázek, které se týkají hodnocení skutkového stavu - kdy a jakým způsobem nabyla účastnice řízení know-how, co jej tvořilo a jaká byla jeho hodnota. Ministerstvo dospělo k závěru, že smlouva o převodu know-how byla zastřeným právním úkonem, kdy k žádnému převodu know-how mezi účastnicí řízení a společností BC Czech, s. r. o. nedošlo. Podle názoru ministerstva totiž předložené důkazní prostředky (kupní smlouva, účetní doklady a posudky na ocenění know-how) neprokazují dostatečně plnění ze smlouvy o převodu know-how a stanovení vstupní ceny pro odepisování a uplatňování daňového majetku zaevidovaného na základě této smlouvy. Know-how musí být zachytitelné na hmotném substrátu, což znamená, že musí být předáno v materiální podobě. Účastnice řízení nikdy nedoložila a neprokázala, jaké know-how vlastnila před podpisem smlouvy o převodu know-how a jaké know-how užívala bezúplatně od mateřské společnosti. Podle ministerstva je znalecký posudek Ing. Klapucha neprůkazný, neboť předmětem jeho ocenění bylo veškeré know-how využívané účastnicí řízení k její činnosti ještě před nákupem know-how. Ani další znalecké posudky neoceňují know-how, které mělo být na účastnici řízení převedeno. Znalecké posudky tak neprokazují, že došlo k plnění smlouvy o převodu know-how. Pokud by bylo skutečně pořízeno na základě kupní smlouvy, nemohlo být účastnici řízení předáno jinak než v materiální podobě. Žádné takové podklady znalci nezmiňují. Dohoda o poskytování poradenství mateřskou společností, interní systémový audit a vyhodnocení technického auditu nejsou důkazem prokazujícím bezplatné poskytování know-how mateřskou společností, neboť audity a kontroly prováděné mateřskou společností u účastnice řízení nejsou nehmotným majetkem. To platí také pro přílohu účetní závěrky, podle které v průběhu roku 2003 došlo ke změně struktury podniku a z mateřské společnosti byl do účastnice řízení přesunut vývoj a zkušební laboratoř. Kupní smlouva, podle které bylo na účastnici řízení z mateřské společnosti převedeno výrobní zařízení včetně podnikového a výrobního softwaru nemá podle ministerstva žádnou vypovídací schopnost o převodu know-how. Smlouva o převodu know-how zpochybňuje tvrzení účastnice řízení o bezplatném užívání know-how a nutnosti jeho pořízení, protože je v ní uvedeno, že účastnici řízení předával zkušenosti od roku 1999 R. W. Ve smlouvě se hovoří o dlouhodobých osobních zkušenostech prodávajícího (společnost BC Czech, s. r. o.), v oblasti výroby kondenzátorů a dalších výrobků, a přitom prodávající žádnou takovou činnost nevykonával. Tvrzení účastnice řízení, že neměla žádné know-how před podpisem kupní smlouvy, vyvrací její obsah, že účastnice řízení je nositelem výrobních postupů při výrobě svitků, montáže jištěných kondenzátorů a montáže zalévaných svitků. Vedle toho byly služby ve věci přenosu znalostí a zkušeností v oblasti zaškolování zaměstnanců

účastnice řízení hrazeny mateřskou společností. Účastnice řízení sama vynakládala významné prostředky na zaškolení svých zaměstnanců. Ani skutečnost, že v rozvaze účastnice řízení nebyla ke dni 31. 12. 2003 evidována žádná ocenitelná práva, neznamená, že je účastnice řízení nevlastnila. Pokud je nehmotný majetek vytvořen vlastní činností pro potřeby účetní jednotky, není povinností jej aktivovat. Účastnice řízení přitom plně fungovala 6 let. Ministerstvo rovněž poukázalo na skutečnost, že účastnice řízení nikdy nevysvětlila ani nedoložila snahu koupit know-how od správce konkurzní podstaty mateřské společnosti nebo přímo od R. W. Uhrazení ceny know-how nebylo standardní a zřejmá je i vzájemná propojenost osob, které se transakcí účastnily.

V daňovém řízení platí obecně zásada, že je to daňový subjekt, který nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením (touto problematikou se již Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval např. v rozsudcích ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 – 89, č. 618/2005 Sb. NSS, či 16. 4. 2007, č. j. 8 Afs 165/2005 – 67. Daňový subjekt je podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků povinen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Pokud daňový subjekt svá tvrzení doloží, a správce daně o nich přesto pochybuje, je na správci daně, aby ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem. Správce daně musí své závěry logicky vyvodit na základě zjištěných skutečností a provedeného dokazování. Nemůže je postavit pouze na domněnkách ohledně skutkového stavu, byť se i v dané věci mohly nabízet.

V dané věci účastnice řízení předložila formálně správné listiny, kterými prokazovala, že na ni bylo převedeno společností BC Czech, s. r. o., know-how v hodnotě 430.000.000 Kč. Zároveň není sporu o tom, že obchodní činnost účastnice řízení vyžaduje takové poznatky, které lze za know-how označit. Rovněž je nepochybné, že tímto know-how disponovala mateřská společnost účastnice řízení, která jej převedla za úplatu na R. W., přičemž podle smlouvy ze dne 10. 2. 2004 se jednalo o veškeré know-how mateřské společnosti zdokumentované ve výkresech, pracovních postupech, kusovnících a ostatních podkladech. Bylo tedy na správci daně, aby ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost těchto důkazních prostředků.

Nejvyšší správní soud nepolemizuje s vymezením know-how, kdy stěžovatel odkazuje na závěry judikatury, která definuje know-how jako *„výrobně technické, organizační, obchodní a jiné poznatky, které umožňují zachytit takový výsledný produkt, jenž by bez nich být vytvořen nemohl a jsou v daném okamžiku a místě výjimečné. Tyto poznatky musí být oddělitelné od jejich autorů a zachytitelné na hmotném substrátu“* (rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 2. 11. 2005, sp. zn. 7 Cmo 2009/2005). Pokud má však know-how představovat poznatky zachytitelné, neznamená to ještě, že musí jít o poznatky skutečně a v plném rozsahu zachycené na hmotném nosiči. V dané věci odkazovala účastnice řízení především na znalecký posudek, který byl podle jejího názoru postačující za účelem určení a ocenění uplatňovaných daňových odpisů. Pojal-li správce daně důvodné

pochybnosti o rozsahu nabytého know-how, měl účastnici řízení vyzvat, aby předložila nosiče dat, popř. jiné záznamy, obsahující know-how, které bylo předmětem smlouvy o jeho převodu. Tomu odpovídají i závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 5. 2007, č. j. 8 Afs 50/2005 - 92, podle kterého *„(j)edině takto lze dané know-how individualizovat z hlediska jeho úplatného převodu i z hlediska věcného naplnění smlouvy o jeho transferu i jeho využitelnosti pro podnikatelskou činnost, v posuzovaném případě vzhledem k možnosti snížení základu daně o daňové odpisy.“*

Ve výzvě k prokázání rozhodných skutečností ze dne 1. 7. 2008, která je však podle označení i obsahu pouhým sdělením o zahájení přezkumného řízení, nebyly formulovány žádné konkrétní požadavky, jak by měla účastnice řízení prokázat věcné plnění z kupní smlouvy. Součástí této výzvy je pouze konstatování, že daňový spis neobsahuje průkazné důkazní prostředky svědčící tomu, že smlouva o prodeji know-how byla věcně naplněna a že ze znaleckého posudku vyplývá, že know-how bylo ve vlastnictví účastnice řízení ke dni 30. 9. 2003, takže na ni nemohlo být převedeno společností BC Czech, s. r. o., dále je za účelový označen náklad na vypracování znaleckého posudku. Sdělení obsahuje poučení o možnosti vyjádřit se k uvedeným zjištěním, případně doplnit důkazní prostředky. Účastnice řízení na toto sdělení reagovala vyjádřeními ze dne dne 16. 7. 2008 a 30. 10. 2008 a současně předložila i komentář k použité metodice zpracování znaleckého posudku a knihy vydaných daňových dokladů. Takový postup účastnice řízení se jeví jako logický, neboť reaguje na závěr finančního ředitelství, co vyplývá ze znaleckého posudku. Účastnice řízení nebyla v přezkumném řízení vyzvána, aby označila a případně předložila nabyté know-how. Přesto se obsáhle vyjádřila k otázkám nabytí know-how a vztahu s mateřskou společností s tím, že se sama zaměří na prokázání nabytí know-how a nechá za tímto účelem zajistit podklady a nechá vypracovat další znalecký posudek. Pokud ovšem toto nesplnila, nelze jí to přičítat k tíži, protože nebyla konkrétně vyzvána ke všemu, co bylo z pohledu finančního ředitelství třeba. Stěžovateli tudíž nelze přisvědčit, že dokazováním v přezkumném řízení byl napraven nedostatek, že nebyl účastnici řízení poskytnut dostatečný prostor k prokázání, že know-how oceněné znalcem je totožné s know-how, jež bylo předmětem výše uvedené kupní smlouvy.

Skutková zjištění pak nepotvrzují, ale ani nevylučují, že know-how v nějakém rozsahu na účastnici řízení převedeno bylo. Poskytování poradenství, provádění auditů, školení zaměstnanců, prodej technického vybavení společně s potřebnou dokumentací, přesunutí výzkumu - to vše jsou podstatné indicie, které svědčí o vztahu mezi účastnicí řízení a mateřskou společností před uzavřením smlouvy o převodu know-how i po něm. Je z nich patrné, že účastnice řízení byla schopna do určité míry, ovšem nikoliv zcela, fungovat nezávisle na svojí mateřské společnosti, která jí poskytovala určitý „servis“. Jako logické se přitom jeví, že know-how mateřské společnosti neobsahovalo toliko výrobní procesy, ale také, jak je uvedeno v písemné dokumentaci v seznamu „Inhaltsverzeichnis“, který je součástí smlouvy o převodu know-how ze dne 3. 5. 2004, např. seznam dodavatelů včetně platebních podmínek, seznam odběratelů včetně platebních podmínek, metodické směrnice, manuály kvality, zkušební návody, mzdové předpisy apod. Úzký vztah mezi mateřskou a dceřinou společností pochopitelně již z podstaty ztěžuje prokazování toho, nakolik dceřiná společnost při výkonu své činnosti převzala nebo sama vytvořila nutné know-how. Nicméně již z porovnání rozsahu činnosti dceřiné a mateřské společnosti, tj. zejména zda se jedná o samostatnou výrobu včetně systému technologických postupů,

anebo o pouhou montáž výrobků, a analýzy výše uvedených „servisních“ vztahů, tedy zejména systému řízení jakosti, odborného školení a zajištění odbytu, je možné dospět k závěru o velikosti know-how, které mohlo být na dceřinou společnost převedeno. Tomu v daném případě odpovídá i znění smlouvy o převodu know-how, jejímž předmětem měly být 3 části know-how: know-how výroby svitků, know-how montáže jištěných kondenzátorů a know-how montáže zalévaných kondenzátorů, přičemž ve smlouvě bylo konstatováno, že účastnice řízení byla již před podpisem této kupní smlouvy „nositelem“ uvedeného know-how v podobě výrobních postupů a na základě této smlouvy jí pan W. poskytne všechny své potřebné znalosti. Taková souhrnná úvaha však v rozhodnutí ministerstva absentuje a závěr, že účastnice řízení již jen na základě toho, že byla dceřinou společností, dokázala během šesti let vytvořit kompletní know-how mateřské společnosti, takže na ni nemohlo být již nic převedeno, nemá podklad v provedeném dokazování.

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. Ani okolnosti, které předcházely uzavření smlouvy o převodu know-how (nákup přes další osoby, výrazné a rychlé změny ceny know-how a ceny společnosti BC Czech, do níž bylo know-how vloženo) nevylučují, že mohla být nějaká část know-how na účastnici řízení skutečně převedena, aby byla schopna zcela samostatné činnosti. Ani ze znaleckých posudků nevyplývá, že by bylo předmětné know-how v celém rozsahu ve vlastnictví účastnice řízení již před uzavřením smlouvy o převodu know-how. Požadavek městského soudu, aby byl hodnocen faktický stav koncernového seskupení z hlediska možnosti a zájmu účastnice řízení nabýt know-how své mateřské společnosti, se tak jeví jako zcela důvodný.

Nejvyšší správní soud nerozporuje, že celá řada dílčích závěrů, ke kterým na základě dokazování ministerstvo dospělo, vzbuzuje pochybnosti o hodnotě know-how, které mohla účastnice řízení nabýt. Hodnocením téhož skutkového stavu se přitom zdejší soud zabýval již v rozsudku ze dne 29. 10. 2009, č. j. 7 Afs 70/2009 - 145, a to ve vztahu k logické úvaze, podle níž mohla mít účastnice řízení zájem na zvýšení nominální ceny kupovaného nehmotného majetku s ohledem na to, že takto vysoká investice z její strana byla podmínkou pro poskytnutí investiční pobídky formou dotace na daň z příjmů. Nejvyšší správní soud v tomto směru dospěl k závěru, že *„postup finančních orgánů, které považovaly účastníkem předložené důkazní prostředky za irelevantní, nebyl správný. (...) 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 Klapoucha 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 Klapouchem. Jinak*

řečeno, příjemce dotace je v daném kontextu povinen prokázat, že předtím, než od společnosti BC Czech republic s. r. o. nabyl 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. (...) 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.“ Tyto závěry jsou relevantní i v nyní posuzované věci. Pokud bylo vymezení know-how ve smlouvách o jeho převodu pouze obecné, pak je na správci daně, aby vyzval daňový subjekt k prokázání jeho obsahu. A dále aby provedl dokazování ohledně know-how vytvořeného vlastní činností účastnice řízení. Uvádí-li stěžovatel, že v přezkumném řízení byly správcem daně vydávány výzvy k doložení účastnicí řízení tvrzených skutečností a všechny důkazní prostředky ve správní žalobou napadeném rozhodnutí byly řádně a zákonně hodnoceny, pak s tímto závěrem se Nejvyšší správní soud neztotožnil.

Ze všeho výše uvedeného vyplývá, že rozsudek městského soudu není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto Nejvyšší správní soud podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost zamítl. Učinil tak postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

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. Účastnice řízení zastoupená na základě plné moci advokátem měla v řízení před Nejvyšším správním soudem plný úspěch, a proto má právo na náhradu nákladů, které jí vznikly v podobě nákladů na právní zastoupení advokátem. Náklady spočívají v odměně za jeden úkon právní služby v hodnotě 3.100 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: „advokátní tarif“)] a v náhradě hotových výdajů 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Obchodní společnost, jejímž je advokát společníkem a na jejíž účet vykonává advokacii, je společností ve smyslu ust. § 15 zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů. Tato obchodní společnost je plátcem daně z přidané hodnoty, a proto se zvyšuje nárok na náhradu nákladů řízení o částku odpovídající dani, kterou je tato obchodní společnost povinna odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o

dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Částka daně, vypočtená podle ustanovení § 37 písm. a) a § 47 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, činí 714 Kč. Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že stěžovatel je povinen zaplatit účastnici řízení k rukám jejího advokáta náhradu nákladů řízení v celkové výši 4.114 Kč. Ke splnění povinnosti mu byla stanovena přiměřená patnáctidenní lhůta.

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

V Brně dne 27. února 2014

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu