



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., v právní věci

žalobce: **ATEK s.r.o.**, IČ 26004968
sídlem Svitavská 1599/66, 571 01 Moravská Třebová
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Sádky 1605/2, 796 01 Prostějov

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2018, č. j. 43206/18/5200-11435-712486

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2018, č. j. 43206/18/5200-11435-712486 se **zrušuje a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen zaplatit žalobci náklady** řízení ve výši 11 228 Kč k rukám jeho právního zástupce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta, a to ve lhůtě do 30 dnů od právní moci rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalovaný rozhodnutím ze dne 25. 9. 2018, č. j. 43206/18/5200-11435-712486, zamítl podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) odvolání žalobce, kterým se domáhal zrušení dodatečného platebního výměru Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 4. 2017, č. j. 956366/17/2806-50522-603917, na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 a uvedené rozhodnutí potvrdil.
2. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného včasnou žalobou podanou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“). Žalobce je společnost s ručením omezeným, která působí na trhu od roku 2004. Žalobce se specializuje na výrobu a vývoj plastových a pryžových výrobků a na montáže komplikovaných celků zejména pro automobilový průmysl. Správce daně dne 8. 4. 2015 zahájil u žalobce protokolem č. j. 623281/15/2808-60562-609202 daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012. Následně správce daně dospěl ke kontrolním zjištěním, že žalobce neprokázal oprávněnost uplatněných nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) a neuznal nárok žalobce na odpočet nákladů vynaložených na výzkum a vývoj podle § 34 odst. 4 ZDP v rámci projektu vývoje plastových dílů BMW a Škoda (dále jen „Projekt BMW a Škoda“) a IAC – ZZG a Abdeckung ZZG, krytka a madlo dveří (dále jen „Projekt IAC – ZZG a Abdeckung ZZG“). Správce daně tak na základě daňové kontroly doměřil žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 27. 4. 2017, č. j. 956366/17/2806-50522-603917, daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 1 645 780 Kč a předsal penále ve výši 329 156 Kč. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které žalovaný zamítl žalovaným rozhodnutím a dodatečný platební výměr potvrdil.
3. Žalobce považuje rozhodnutí žalovaného a rozhodnutí správce daně za nesprávná a nezákonná, přičemž uplatnil následující žalobní body.
4. První okruh námitek se týkal neuznání výdajů podle § 24 odst. 1 ZDP.
5. Náhrada za poškození užívaných univerzálních přepravních obalů. Žalobce namítá, že náhrada za poškození obalů je nákladem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s ust. § 24 odst. 1 ZDP.
6. Používání EPP boxů. Žalobce namítá, že se žalovaný vůbec nevypořádal s odvolacími důvody k vyhodnocení této okolnosti, a proto považuje žalované rozhodnutí za nepřezkoumatelné. Má za to, že nebyl řádně zjištěn skutkový stav věci.
7. Přijetí zdanitelného plnění od dodavatele HWT s.r.o. Žalobce namítá, že žalovaný nesprávně hodnotil provedené důkazy, když dospěl k závěru, že nebylo prokázáno přijetí zdanitelného plnění od uvedeného dodavatele v podobě oprav podlah, oprav nátěrů ocelové konstrukce haly žalobce a vyvážení jeřábové dráhy. Naopak je to dle žalobce právě žalovaný, kdo neunesl důkazní břemeno ve smyslu ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.
8. Přijetí zdanitelného plnění od dodavatele PKKZ a.s. Žalobce trvá na tom, že v průběhu daňového řízení doložil velké množství důkazů, které prokazují, že k přijetí zdanitelného plnění od tohoto dodavatele došlo.

9. Spotřeba pěnového přířezu (miralon). Žalovaný neprovedením navržených důkazů (výsledků svědků) neúplně zjistil skutkový stav k tíži žalobce. Žalovaný vyloučil z daňově účinných nákladů veškeré výdaje na nákup miralonu, ačkoli jej žalobce musel používat a musel jej tak z logiky věci nakoupit.
10. Další typově odlišná námitka se týkala posouzení údajných oprav jako technického zhodnocení. Dle žalovaného žalobce neprokázal, že náklady na stavební práce (výměna překladu a zárubní) byly opravami, a proto tyto posoudil jako technické zhodnocení podle § 33 ZDP. Tyto závěry žalobce jako nesprávné odmítá. Pokud měl žalovaný pochybnosti o tom, zda se jednalo o opravy, pak právě jeho tížilo v tomto ohledu důkazní břemeno.
11. Další okruh námitek se týkal posouzení výdajů na řešení projektů výzkumu a vývoje.
12. Zahájení řešení projektů výzkumu a vývoje. Závěry žalovaného, že projekty výzkumu a vývoje nebyly schváleny před jejich řešením, jsou dle žalobce nesprávné a neodpovídají běžné obchodní praxi. Žalovaný skutkově a časově neukotvil zahájení řešení projektu výzkumu a vývoje. Tedy pochybil, když neobjasnil, jak vykládá tento neurčitý právní pojem. Poškodil přitom žalobce, když nezjistil řádně skutkový stav věci v důsledku toho, že neprovedl žalobcem navržené výsledky svědků.
13. Absence technické nejistoty z důvodu smluvního závazku. Okolnost, že žalobce převzal vůči zákazníkovi závazek, že dokáže dodat určité technické řešení, nelze dle žalobce vykládat tak, že nebude nutné při jeho vývoji odstraňovat technickou nejistotu a řešit otázky s tím spojené. Stejně tak okolnost, že ve smlouvě se zákazníkem není výslovně uvedeno, že žalobce bude působit v oblasti výzkumu a vývoje, je bez významu a nezpochybňuje, jestli byla při řešení odstraňována technická nejistota či zda řešení obsahuje ocenitelný prvek novosti. Bez znaleckého posouzení technické dokumentace nelze dle žalobce dovozovat, zda je přítomen ocenitelný prvek novosti a zda byla odstraňována technická nejistota.
14. Zpochybnění činnosti zaměstnanců žalobce v rámci projektů výzkumu a vývoje. Žalovaný dle názoru žalobce nesprávně vyhodnotil, že veškeré činnosti byly prováděny subdodavatelsky, a to právě v případech, kde nebylo dle něj jasné, jakou konkrétní činnost ve výzkumu a vývoji vykonávali zaměstnanci žalobce. Dle názoru žalovaného tak žalobce všechny činnosti směřující k výrobě smluvených zakázek pouze koordinoval, přičemž doložená změnová řízení provedená na výrobcích považoval za součást předvýrobní přípravy.
15. Žalovaný se nevypořádal se všemi odvolacími důvody. Z žalobou napadeného rozhodnutí není dle žalobce zřejmé, jak se žalovaný vypořádal s tím, že ze zprávy o daňové kontrole není seznatelné, v čem činnost žalobce nenaplňuje výzkum a vývoj, resp. ocenitelný prvek novosti. Bylo přitom povinností správce daně interpretovat ocenitelný prvek novosti a teprve poté mohl být žalobce vyzván k prokázání toho, zda jeho projekty jsou projektem výzkumu a vývoje.
16. Neustanovení soudního znalce. Žalobce předložil odbornou technickou dokumentaci týkající se řešených projektů, kterou hodlal prokázat, že v rámci řešených projektů výzkumu a vývoje byla odstraňována technická nejistota a že výsledek činnosti obsahuje ocenitelný prvek novosti. Tím přešlo důkazní břemeno zpět na správce daně. S ohledem na to, že posouzení ocenitelného prvku novosti a odstraňování technické nejistoty v rámci

řešených projektů výzkumu a vývoje je otázkou vyžadující odborné znalosti v oblasti výroby plastů, bylo povinností orgánů finanční správy ustanovit znalce pro daný obor.

17. Žalovaný nezohlednil doložená odborná posouzení a posudky. Požadavek žalovaného, aby již samotný projekt výzkumu a vývoje obsahoval vymezení ocenitelného prvku novosti s ohledem na vyjasňování technické nejistoty, nemá dle žalobce žádnou oporu v ustanovení § 34 odst. 5 ZDP. Projekt výzkumu a vývoje v době jeho sestavení a schválení nemůže obsahovat výsledek, ke kterému bude třeba se teprve v budoucnu dopracovat. Žalovaný se nezabýval věcnou stránkou projektů výzkumu a vývoje, neboť měl za to, že se jí zabývat nemusí, když zpochybnil formální náležitosti projektů výzkumu a vývoje. Existují-li na straně žalovaného pochybnosti o podkladech posudků, bylo jeho povinností ustanovit zpracovatele posudků jako znalce, tyto měl vyslechnout a případně jim zadat dopracování předložených posudků.
18. Závěrem žalobce shrnul, že se žalovaný dopustil vad při dokazování. Žalovaný neprovedením navržených důkazů (výsledků navržených svědků, místního šetření na adrese Svitavská 1599/66, 571 01 Moravská Třebová) nedostatečně zjistil skutkový stav věci a své závěry nesprávně vystavěl na neunesení důkazního břemene žalobcem, přitom však sám znemožnil žalobci rozptýlit vznesené pochybnosti.
19. Ze všech shora uvedených důvodů navrhl žalobce zrušení žalovaného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.
20. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě setrval na skutkovém zhodnocení věci a na právním názoru tak, jak jej prezentoval v žalovaném rozhodnutí. Žalovaný proto navrhl zamítnutí žaloby.
21. Krajský soud přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích řádně uplatněných žalobních bodů podle skutkového a právního stavu v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1, 2 s.ř.s.), bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s.ř.s. a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
22. Na věc dopadá následující právní úprava.
Podle § 24 odst. 1 ZDP platí, že výdaje (náklady) vynaložené poplatníkem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
23. Správce daně postupuje v daňovém řízení podle základních zásad správy daní, dle § 5 až § 9 daňového řádu. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo, jedná se o zásadu volného hodnocení důkazů vyjádřenou v § 8 daňového řádu. Dle § 1 odst. 3 daňového řádu základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování a dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování podané daňovým subjektem.
24. Rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně je zakotveno v § 92 daňového řádu. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4

daňového řádu). Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

25. Dle § 33 odst. 1 ZDP se technickým zhodnocením pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb). Dle § 33 odst. 2 se rekonstrukcí pro účely tohoto zákona rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů. Modernizací se podle § 33 odst. 3 ZDP pro účely tohoto zákona rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.
26. Podle ustanovení § 34 odst. 4 ZDP (ve znění účinném do 31. 12. 2013) lze od základů daně odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje. Pokud vynaložené výdaje (náklady) souvisejí s realizací projektů výzkumu a vývoje pouze zčásti, je možné od základů daně odečíst pouze tuto jejich část. Výdaje (náklady), které lze odečíst od základu daně, musí být výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka. Tento odpočet nelze uplatnit na služby, licenční poplatky (§ 19 odst. 7) a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob s výjimkou výdajů (nákladů) vynaložených za účelem certifikace výsledků výzkumu a vývoje, a dále na ty výdaje (náklady), na které již byla i jen zčásti poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.
27. Podle § 34 odst. 5 ZDP (ve znění účinném do 31. 12. 2013), se projektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odst. 4 téhož paragrafu, rozumí písemný dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji, a který obsahuje zejména základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou obchodní firma nebo název poplatníka, jeho sídlo a identifikační číslo, bylo-li přiděleno, popřípadě jméno a příjmení poplatníka, je-li poplatník fyzickou osobou, místo jeho trvalého pobytu a místo podnikání, dobu řešení projektu (datum zahájení a datum ukončení řešení projektu), cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, datum, místo, jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení; oprávněnou osobou se rozumí poplatník, je-li fyzickou osobou, nebo osoba vykonávající funkci statutárního orgánu poplatníka anebo osoba, která je členem statutárního orgánu poplatníka.

28. K jednotlivým žalobním námitkám uvádí soud následující právní argumentaci.

K námitce náhrady za poškození užívaných univerzálních přepravních obalů. Žalovaný neuznal náhradu za poškození obalů jako náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP. Žalovaný tak dovodil, že žalobce porušil ustanovení § 8 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“) tím, že o přijaté faktuře č. 220847 ze dne 14. 9. 2010 v roce 2010 neúčtoval a jeho účetnictví za rok 2010 je tak neúplné. Navržený výslech svědka Ing. Š. H. označil za nedůvodný. Žalovaný se však dle soudu dostatečně nevypořádal s tvrzením žalobce, že faktura č. 221423 ze dne 22. 2. 2012 na částku 50 000,- EUR, vystavená společností Volkswagen Logistics, GmbH&Co, byla správně uplatněna. Krajský soud dává za pravdu žalobci, že ten v roce 2010 nemohl předvídat, že za dva roky bude okolnostmi donucen s významným odběratelem uzavřít dohodu, kterou bude sporný závazek nahrazen a vznikne tak žalobci povinnost k úhradě 50 000,- EUR. Dle žalobce tak byla právním důvodem vzniku faktury č. 221423 ze dne 22. 2. 2012 na částku 50 000,- EUR dohoda s odběratelem z roku 2012. Toto tvrzení přitom nebylo vyvráceno. Žalobce nadto v daňovém řízení uváděl, že si vedl vlastní evidenci obalů, jejíž správnost si byl jist. Měl tedy mít reálnou možnost k tomu, aby správnost svojí evidence prokázal. Dle soudu bylo namíste provedení výslechu navrženého svědka Ing. Š. H., který se účastnil jednání se společností Volkswagen Logistics, GmbH&Co. V důsledku toho, že žalovaný výslech neprovedl, učinil ve věci předčasné skutkový závěr a v důsledku toho předčasné právní posouzení o tom, že se nejedná o náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 ZDP v roce 2012. Podle ustanovení § 3 odst. 1 zákona o účetnictví totiž platí, že účetní jednotky účtují o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí; není-li to možné, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti. Žalobce přitom správně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2007, čj. 2 Afs 36/2006-77; rozsudky NSS jsou dostupné na www.nssoud.cz), podle kterého lze jako o dohadných položkách účtovat pouze o těch, které byly skutečně vynaloženy, což nebyl případ žalobce v účetním období roku 2010: *„Na dohadné účty pasivní lze účtovat položky, které nelze vyúčtovat jako obvyklý dluh (např. nevyměřované dodávky). Takto však lze účtovat pouze o nákladech, které byly v daném účetním období skutečně vynaloženy, jen je nebylo možné zaúčtovat.“* Z uvedených důvodů vyhodnotil soud námitku jako důvodnou.

29. K námitce zhodnocení používání EPP boxů. Žalobce namítal, že se žalovaný vůbec nevypořádal s odvolacími důvody k vyhodnocení této okolnosti správcem daně, a proto považuje žalované rozhodnutí za nepřezkoumatelné. Žalobce tvrdil, že v období od 13. do 31. 12. 2012 jeho zaměstnanci manipulovali s 13 737 kusy dílů Zuziehgriff. Žalobce nakoupil 990 ks EPP boxů a z důvodu potřeby rozlišení jednotlivých výrobků při uložení do EPP boxů bylo dle tvrzení žalobce pro interní manipulaci potřeba vydat všech 990 kusů EPP boxů. Žalobce unesl prvotní důkazní břemeno, neboť předložil správci daně účetnictví a daňové doklady. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu pak přechází důkazní břemeno na správce daně, který je povinen prokázat nevěrohodnost, neúplnost, neprůkaznost či nesprávnost účetnictví. Obdobně lze odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 -119: *„Daňový subjekt plní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předešle, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992*

Sb., o správě daní a poplatků], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.“

30. K prokázání užití nakoupených EPP boxů v roce 2012 k interní manipulaci v jednotlivých výrobních fázích navrhoval žalobce provést výslech svědka F. F. Žalovaný označil výslech svědka za nadbytečný, protože nerozporoval samotnou existenci EPP boxů, ale fakt, že odvolatel použil všech 990 ks EPP boxů k interní manipulaci od 13. 12. 2012 do 31. 12. 2012, a proto o nich bylo účtováno jako o režijním materiálu. Výslech svědka považoval za bezpředmětný, neboť kromě samotného tvrzení odvolatele nebyl doložen žádný jiný důkazní prostředek (bod 55 žalovaného rozhodnutí). Takové vypořádání se žalovaného s důkazním návrhem však nemůže soud akceptovat, neboť daňový řád nepožaduje pro prokázání skutečnosti určité množství důkazů ani nestanoví jejich preferenci, proto není vyloučeno, aby bylo konkrétní tvrzení prokázáno právě jedním dostatečně silným důkazem. Při hodnocení důkazů se pak uplatní zásada volného hodnocení důkazů (§ 8 daňového řádu). Žalobce proto přiléhavě odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2005, č.j. 1 Afs 51/2004 -75: *„Je vadou řízení, odůvodnil-li správce daně závěr o vyloučení výdaje na zhotovení propagačního materiálu z daňově uznatelných výdajů tím, že daňový subjekt neprokázal existenci reklamních předmětů, a přitom neprovedl dokazování výsledkem svědků, jež daňový subjekt navrhl; to platí tím spíše v případě, že výslech těchto svědků byl jediným důkazním prostředkem, jímž bylo možno existenci reklamních předmětů prokázat.“* Žalovaný proto zkrátil žalobce na jeho právu prokázat svá tvrzení, když tento návrh bez řádného důvodu zamítl.
31. Dále se soud zabýval námitkami proti závěru žalovaného o neprokázání přijetí zdanitelného plnění od dodavatele HWT s.r.o. (opravy podlah, opravy nátěrů ocelové konstrukce haly žalobce a vyvážení jeřábové dráhy). Jestliže žalobce namítal, že žalovaný zcela nesprávně posoudil odvolací námitku, že pochybnosti nelze opřít o údajný telefonát svědka K., kdy osoba, se kterou správce daně údajně telefonoval, měla popřít, že by se na předmětných pracích podílela, pak tuto námitku je třeba považovat za důvodnou. Osoba, která měla se správcem daně telefonovat na základě předvolání svědka, nebyla řádně poučena o svých procesních právech a povinnostech a jejich důsledcích, dokonce nelze postavit najisto ani její totožnost. Telefonát úřední osoby s takovou osobou pak nemá na rozdíl od výpovědi svědka důkazní hodnotu právě pro absenci řádného procesního poučení a pro nejistotu v totožnosti takové osoby. Na druhou stranu žalovaný z provedených svědeckých výsledků správně jako pochybnosti o účetnictví prokazující vyhodnotil ty okolnosti, že žádný ze svědků neuvedl konkrétní informace o tom, jak bylo použito lešení (bod 61 žalovaného rozhodnutí), přičemž společnost HWT s.r.o. neneviduje zakázku pro žalobce (bod 67 žalovaného rozhodnutí). Tedy dle názoru soudu žalovaný uvedl dostatek prokázaných okolností, které vyvrátily věrohodnost účetnictví žalobce v uvedeném ohledu (faktura č. FV12171 ze dne 30. 12. 2012).
32. Pokud šlo o neprokázání přijetí zdanitelného plnění od dodavatele PKKZ a.s., pak tuto žalobní námitku soud vyhodnotil jako nedůvodnou a plně se ztotožnil s argumentací obsaženou v žalovaném rozhodnutí (body 71 až 78 žalovaného rozhodnutí). Poskytovatelem služeb měla být společnost PKKZ, a.s., a to na základě Smlouvy o poskytování poradenských služeb ze dne 15. 12. 2011 (dále jen „Smlouva“). Předsedou představenstva PKKZ a.s. byl od 13. 5. 2009 do 23. 4. 2014 pan M. K., který byl současně jediným jednatelem a společníkem žalobce. Smlouva je za objednatele i poskytovatele

služeb podepsána panem M. K. a zpracovatelem analýz měl být bratr pana M. K., pan Ing. Z. K. Ten jako svědek uvedl, že zpracování dat bylo provedeno na základě směnových hlášení, která byla vyplněna zaměstnanci žalobce a jsou nejpodrobnějším podkladem pro další analýzy. Svědek pan Ing. M. Š. však na otázku správce daně, zda má sám odborné znalosti na vypracování pokladů pro audit a následnou certifikaci ISO/TS, odpověděl kladně. Proto správce daně důvodně uzavřel, že existují důvodné pochybnosti o poradenských službách, když dle vyjádření svědka Ing. K. žalobce sám vytvořil a vlastnil nejdůležitější část celého procesu, a to směnová hlášení, přičemž pan Ing. M. Š., zaměstnanec žalobce, měl dostatečné znalosti pro jejich vyhodnocení. Žalobce sice předložil správci daně tabulky zhotovené v programu MS Excel jako důkaz o službách uskutečněných na základě smlouvy o poskytování poradenských služeb, ty však obsahují data ze směnových hlášení, nikoliv již údaje o tom, kdo a kdy průběžné analýzy a vyhodnocení na počítači zpracoval. Dále svědek Ing. Z. K. vypověděl, že se snažil navrhovat optimalizace pro další výrobu a připravoval také měsíční výstupy, které měly být použity pro získání certifikace ISO/TS, avšak tato certifikace byla žalobci udělena již na začátku roku 2012. Nadto byl pan Ing. Z. K., který měl vystupovat jako zaměstnanec společnosti PKKZ a.s., od února do června 2012 na mateřské dovolené. Na základě uvedených okolností souhlasí soud se závěrem žalovaného, že jsou prokázány důvodné pochybnosti o pravdivosti uplatněných daňových tvrzení, přičemž v dané věci samotná existence účetních dokladů neprokazuje, že operace, která je jejich předmětem, se uskutečnila (viz např. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018 č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).

33. Pokud šlo o námitku proti vyhodnocení údajné spotřeby pěnového přířezu (miralonu), pak tu uznal soud za důvodnou. Žalovaný totiž neprovedl výslechy svědků P. K., R. M. a J. M., které žalobce navrhl k prokázání použití nakoupeného miralonu ke své činnosti v období listopadu a prosince 2012. Odůvodnění žalovaného (bod 80 žalovaného rozhodnutí) nemůže obstát, neboť žalovaný bez zákonné opory odmítl provedení důkazu výslechy svědků s tím, že jiný důkaz žalobce nenabídl, tedy dopustil se tak nezákonné selekce důkazních návrhů. Takové vypořádání s důkazními návrhy zkrátilo žalobce na jeho procesním právu prokázat jím tvrzené skutečnosti.
34. Dále žalobce namítal, že mu nebyly uznány náklady na stavební práce ve výši 58 710 Kč, které uplatnil jako opravy, nýbrž že byly posouzeny správcem daně jako technické zhodnocení. Žalobce prokázal, že došlo k výměně prasklého překladu a dveří a k vynaložení finančních prostředků na ně. Pokud žalovaný dospěl k závěru, že vynaložené prostředky na opravy jsou technickým zhodnocením ve smyslu § 33 ZDP, které nelze žalobci uznat, tížilo jej v tomto ohledu důkazní břemeno. Žalovaný přitom vycházel z vyjádření žalobce ze dne 12. 5. 2015 (bod 86 žalovaného rozhodnutí): „*Výměna tvarově nevhodných dveří za nové a umožnění nastěhování technologie.*“ Tedy žalovaný uzavřel, že dveře byly měněny v důsledku nutnosti nastěhování nových technologií, nikoliv v důsledku jejich opotřebení. Naproti tomu žalobce tvrdí, že výměnou prasklého překladu a dveří nedošlo k žádné významné změně účelu majetku nebo k podstatné změně technických parametrů. Jestliže ovšem žalobce tvrdí, že výměnu dveří nelze považovat za technické zhodnocení, neboť touto žalobce nezískal žádnou úsporu místa či jakékoli lepší dispoziční řešení, pak je toto tvrzení v rozporu s citovaným textem z vyjádření žalobce shora. Jak správce daně uvedl ve zprávě o daňové kontrole, opravou se podle § 47 odst. 2 písm. a) vyhl. č. 500/2002 Sb., rozumí odstranění účinků částečného fyzického opotřebení

majetku (jednorázový proces zestárnutí majetku) za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení. Tomuto pojetí opravy však uvedený případ neodpovídá, neboť příčinou nebylo fyzické opotřebení. Proto krajský soud souhlasí s posouzením žalovaného a uvedenou námitku považuje za nedůvodnou.

35. Další okruh žalobních námitek se týkal posouzení projektů výzkumu a vývoje. Podmínka zpracování a schválení projektu výzkumu a vývoje před zahájením jeho řešení je vymezena v ust. § 34 odst. 5 ZDP. Žalovaný trval na tom, že žalobce nerozptýlil pochybnosti o tom, že projekty výzkumu a vývoje byly schváleny před zahájením jejich řešení, nevymezil činnosti jednotlivých pracovníků a nebylo možné porovnat stávající stav se stavem výchozím. Tyto důvody vedly správce daně a žalovaného k neakceptaci předmětné odčitelné položky od základu daně. Správce daně tak dle žalovaného nebyl povinen ustanovit znalce či vyslechnout odvolatelem navržené odborníky (znalce), příp. nechat jejich stanoviska dopracovat.
36. Žalobce předně zdůraznil, že z ustanovení § 34c odst. 2 ZDP neplyne, že daňový subjekt nesmí oslovovat případné obchodní partnery ohledně možné budoucí spolupráce realizované po zahájení projektu výzkumu a vývoje. Ve vztahu k projektu BMW a Škoda žalovaný argumentoval tím, že k nominaci dodavatele EVO GmbH došlo ještě před zahájením projektu, tj. před 18. 4. 2011. V případě projektu IAC – ZZG a Abdeckung ZZG pak žalovaný dovedl, že výrobky a výrobní zařízení byly určeny v rámci předběžné dohody ze dne 18. 4. 2011 a nemohly být tak řešeny až po podepsání projektu výzkumu a vývoje. Žalovaný tak uzavřel, že nebyla naplněna formální podmínka spočívající v tom, že projekty výzkumu a vývoje musejí být schváleny před jejich řešením. Jak ovšem uvedl již nadepsaný krajský soud v minulosti ve shodě s Nejvyšším správním soudem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2018, sp. zn. 5 Afs 209/2017), správce daně je povinen definovat pojem „zahájení řešení projektu výzkumu a vývoje“, a až posléze vyhodnotit skutečnosti svědčící o včasnosti či naopak opožděnosti vyhotovení projektů výzkumu a vývoje (viz rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka Pardubice ze dne 19. 9. 2018, č. j. 52 Af 18/2016 – 181). Jestliže žalovaný odvozoval nedostatky projektu výzkumu a vývoje z výsledků obchodních ujednání, pak je třeba dát za pravdu žalobci, že takový závěr byl předčasný. Podle § 34c odst. 2 ZDP platí, že projekt výzkumu a vývoje musí být schválen poplatníkem před zahájením jeho řešení. Z dikce zákona neplyne, že před zahájením projektu výzkumu a vývoje nesmí daňový subjekt uzavírat s obchodními partnery pohody o budoucí spolupráci, které mají být realizovány po zahájení projektu výzkumu a vývoje. Řešení projektu je přitom zahájeno až schválením řešení projektu výzkumu a vývoje (viz opět rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka Pardubice ze dne 19. 9. 2018, č. j. 52 Af 18/2016 – 181: „Lze tedy konstatovat, že schválením písemného vypracování projektu VaV pověřenou osobou, ve kterém zpracovatel vytyčí základní cíle, metody, plánované výdaje projektu VaV a další zákonem stanovené základní údaje, je řešení projektu VaV zahájeno. V tento moment musí již daňový subjekt vést oddělené účetnictví o projektu VaV, čímž tak dostojí svému dalšímu formálnímu požadavku pro odpočet nákladu na projekt VaV dle ZDP. Je tak na daňovém subjektu, které činnosti provede před samotným schválením projektu VaV a tudíž před jeho samotným zahájením dle daňových zákonů, nicméně náklady na tyto činnosti provedené před samotným schválením

projektu VaV nesmí daňový subjekt uplatnit při odečtu nákladu od základu daně, čímž sám sobě způsobuje určité ekonomické znevýhodnění.“). Tedy pro posouzení okamžiku zahájení řešení projektu BMW a Škoda není rozhodné, že žalobce předjednal případnou spolupráci se společností EVO GmbH. Rozhodující pro posuzovanou věc je, zda samotná spolupráce na projektu výzkumu a vývoje se společností EVO GmbH byla započata až po zpracování a schválení předmětného projektu výzkumu a vývoje. Stejně tak skutečnost, že žalobce u projektu IAC – ZZG a Abdeckung ZZG předložil svému (potencionálnímu) zákazníkovi dne 27. 10. 2010 cenovou nabídku, není rozhodující pro určení data zahájení řešení tohoto projektu. Vyjednávání o ceně se zákazníkem nelze považovat za samotnou realizaci projektu výzkumu a vývoje. Lze totiž souhlasit s žalobcem, že pokud by žalobce nepředložil určitou cenovou nabídku, zakázku by patrně neobdržel. Nelze se proto ztotožnit se závěrem, že k řešení projektů výzkumu a vývoje došlo před jejich formálním schválením. Nadto žalovaný neprovedl navrhované výsledky svědků Bc. M. Š. a M. J., kteří měli prokázat, kdy bylo započato s řešením projektů (bod 92 žalovaného rozhodnutí), které mohly přispět k řádnému zjištění skutkového stavu věci. Závěr žalovaného byl proto v tomto ohledu předčasný.

37. S ohledem na důvodnost této základní námitky ve vztahu k oblasti projektů výzkumu a vývoje, považuje soud již za nadbytečné vyjadřovat se k dalším námitkám na tuto námitku navazujícím. Je totiž zřejmé, že teprve opětovné zhodnocení skutečného zahájení řešení projektů výzkumu a vývoje v této konkrétní věci je předpokladem pro řádný další postup ve věci ze strany žalovaného, přičemž je třeba respektovat vedle relevantní zákonné úpravy rovněž judikaturu Nejvyššího správního soudu, zejména ve vztahu k povinnosti správce daně, viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č.j. 10 Afs 24/2014 -119, publikovaný ve Sbírce NSS pod č. 3273/2015: *„Správce daně zpravidla nedisponuje dostatečnými technickými znalostmi k posouzení důkazních prostředků technické povahy navržených za účelem prokázání přítomnosti ocenitelného prvku novosti a technické nejistoty u přezkoumávaných projektů výzkumu a vývoje. Jsou-li tyto důkazy pro věc relevantní, je povinen ustanovit znalce dle § 95 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.“*
38. Ze všech shora uvedených důvodů dospěl krajský soud k závěru, že žaloba je důvodná, a proto žalované rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1, 4 s.ř.s.). V dalším řízení je žalovaný vázán vysloveným právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s.ř.s.). Žalovaný tak zejména řádně vypořádá veškeré odvolací námitky žalobce, bude se řádně zabývat jeho důkazními návrhy, zejména návrhy výsledky svědků, které odmítl s odůvodněním, že se jednalo o jediný důkazní návrh k prokázání daného tvrzení či z důvodu nadbytečnosti, a bude se opětovně zabývat otázkou zahájení řešení projektů výzkumu a vývoje, když bude vycházet z toho, že ujednání obchodní povahy nejsou sama o sobě v dané věci dostatečným důkazem o tom, že řešení projektu výzkumu a vývoje bylo v konkrétním případě zahájeno před jeho formálním schválením.
39. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci (§ 60 odst. 1 s.ř.s.). Žalobci byla proto přiznána proti žalovanému náhrada nákladů řízení za dva úkony právní služby (příprava a převzetí věci, podání žaloby) - 3100 Kč za jeden úkon právní služby a za dva režijní paušály - 300 Kč za jeden paušál /§ 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), vyhl. č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů za poskytování právních služeb („advokátní tarif“)/, zvýšeno o 21 % DPH (§ 57 odst. 2 s.ř.s.), a dále náklady soudního poplatku za podání žaloby ve výši 3 000 Kč. Celkem tak bylo žalobci proti žalovanému

přiznáno na nákladech řízení 11 228 Kč. Platební místo se opírá o ust. § 149 odst. 1 zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu (dále jen „o.s.ř.“) za použití § 64 s.ř.s. Lhůta k peněžitému plnění byla stanovena podle § 160 odst. 1 o.s.ř. za použití § 64 s.ř.s.

Poučení:

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

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

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

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

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

Pardubice 21. listopadu 2019

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu