



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **PESTALL s.r.o.**, IČ 27474291
sídlem Lipovec 19, 538 43 Lipovec
zastoupena daňovým poradcem Punktum, spol. s r.o.
sídlem Otická 758/19, 746 01 Opava - Předměstí

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 12. 2017, č. j. 53722/17/5200-11435-711868

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci:

1. Žalobkyně se včas podanou žalobou domáhala u zdejšího soudu přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) –

dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012, č. j. 67917/17/2804-50523-607775, ze dne 20. 1. 2017, kterým byla podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též „ZDP“) a podle ustanovení § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen jako „daňový řád“), z moci úřední doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 203 490,- Kč a současně byla vyslovena zákonná povinnost uhradit penále podle ustanovení § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 40 698,- Kč.

Žaloba:

2. Žalobkyně uplatnila v žalobě následující okruhy žalobních námitek:

a) Základní technický rozpor mezi správcem daně a žalobkyní

3. Žalovanému je vyčítáno, že své rozhodnutí založil na tvrzení, že projekty žalobkyně neobsahují prvek novosti a že žalobkyně při snaze daňových orgánů tento prvek prokázat odmítla součinnost. To však není pravda. Žalobkyně tvrdí, že předložila daňovým orgánům vše potřebné pro daňové řízení, dokonce sama správci daně nabízela další výkresy a dokumentaci, pokud bude třeba. Žalobkyně se snažila správci daně vysvětlit technickou podstatu jednotlivých projektů, nicméně *„bylo to, jako vyprávět slepému o barvách (a to je velmi mírný a velmi slušný popis a přirovnání – skutečnost byla ještě mnohem horší, protože slepý by možná chtěl barvy vidět, kdežto správce daně k tomu navíc odmítal vysvětlení žalobce jen poslouchat, natož chápat).“* K tomu žalobkyně v žalobě uvedla tři příklady technického nepochopení ze strany správce daně. Konkrétně uvádí projekt V01, jehož důležitou součástí je především software a technologický postup „TRUE HOLE“, který již z podstaty věci nelze prokázat výkresovou dokumentací, jak se domnívají daňové orgány. Důležité totiž je vědět jak na to. Pro realizaci projektu bylo potřeba vědět ještě *„něco“ – a to jsou technologické znalosti, získané v praxi, výzkumem a měřením a převedené do té části obou programů, která je technologům i obsluze stroje neviditelná.* Dále žalobkyně zmiňuje projekt V02, u kterého žalobkyně poukazuje na zjevné odlišnosti vyvinutého stroje a jeho rozdílnou konstrukci od originálu, přičemž rozdíly *„mezi těmito konstrukcemi jsou asi jako mezi stíhačkou Gripen Jas 39 a Airbusem A380 – přitom jsou oba „letadlo“ i ve smyslu zákona o civilním letectví. V obou případech správce daně nechtěl pochopit očividné rozdíly mezi konstrukcí a použitím obou typů strojů...“* Obdobné to bylo i u projektu V03, žalobkyně neměla do zahájení vývoje nikdy ve svém programu filtraci. Kvůli konkurenceschopnosti žalobkyně vyvinula vlastní filtrační jednotku, z čehož jasně vyplývá, že *„zcela prokazatelně se od nuly vyvinulo to, co jsme ani nevyráběli, ani neopravovali, jen nakupovali jako jednu z mnoha komponent. (...)Nový je zde celý stroj, který tuto myšlenku realizuje. Ovšem i celé konstrukční řešení je úplně nové, jiné, než mají všichni tři dodavatelé (konkurenti).“* Žalobkyně tak uzavírá, že ve všech třech projektech jsou prvky novosti očividné, nicméně daňové orgány nechápaly nebo nechtěly chápat. Samotná žalobkyně navrhovala konkrétního znalce a byla připravena formulovat pro znalce otázky. S tímto se však správce daně vůbec nevypořádal. Místo toho poslal k žalobkyni na kontrolu technicky nevzdělané osoby s argumentem, že zákon neukládá povinnost odborných znalostí. Toto je ale v rozporu s ust. § 6 odst. 2, 3 a 4 daňového řádu a taky s judikaturou Nejvyššího správního soudu, např. s rozsudkem ve věci sp. zn. 10 Afs 24/2014 (rozsudky správních soudů jsou dostupné na www.nssoud.cz). Žalobkyně navíc měla obavy, že by mohlo dojít k prozrazení jejího know-how, z tohoto důvodu odmítla v roce 2016 předložit dokumentaci, navíc správce daně požadoval výkresy k něčemu, co není věcí. Navíc před vydáním žalovaného

rozhodnutí navrhla žalobkyně ustanovit znalce, což žalovaný odmítl, z tohoto důvodu tak žalobkyně navrhuje v řízení před soudem provést důkaz znaleckým posudkem.

b) Dokazování a hodnocení důkazů

4. Dle názoru žalobkyně se celým řízením táhne procesní pochybení v rámci dokazování, když ze spisu správce daně ani ze zprávy o daňové kontrole nelze seznat, jaké důkazní prostředky správce daně shromáždil, jak o nich uvažil a které osvědčil jako důkaz a které nikoliv. Pokud by žalobkyně věděla, jaké důkazy byly shromážděny a jaké ne, mohla by navrhopat další důkazy nebo se k nim vyjádřit. Toto pochybení správce daně částečně zhojil žalovaný, když zaslal žalobkyni soupis důkazních prostředků, nicméně žalobkyně stále netuší, jak byly tyto důkazy jednotlivě vyhodnoceny. Správní úvahu o hodnocení důkazů se žalobkyně nedozvěděla ani přes apel v odvolacím řízení, což činí rozhodnutí daňových orgánů nepřezkoumatelnými. Žalobkyně má za zcela nesporné, *„že do dnešního dne neexistuje soupis všech důkazních prostředků, jako absolutní základní kámen celého dokazování a komunikace. A je rovněž nesporné, že za celou dobu daňové kontroly nikdy správce daně neseznámil žalobce s tím, jak hodnotil doposud zjištěné důkazy, o čem pochybuje apod.“* Není tedy pravdou, že žalobkyně v řízení svá tvrzení neprokázala, ona je ani prokázat kvůli výše uvedenému nemohla, když ani žalobkyní navržené důkazy provedeny nebyly.

c) Zneužití zásady koncentrace a zneužití lhůt žalovaným

5. Žalobkyně považuje za porušení § 6 odst. 2, 3 a 4, popřípadě též § 5 odst. 1 a 3 daňového řádu a také § 4 odst. 3 správního řádu, tu skutečnost, že správce daně zaslal žalobkyni výsledek kontrolního zjištění dne 14. 12. 2016 a stanovil žalobkyni k vyjádření lhůtu 10 dní. Vzhledem k vánočnímu období, když žalobkyně otevřela datovou schránku první pracovní den po uplynutí lhůty 10 dnů, zbýval jí na vyjádření pouze jeden den. Žalobkyně tak požádala o prodloužení lhůty k vyjádření, jelikož se jedná o složité technické otázky. Správce daně však zamítl žádost žalobkyně, čímž zneužil své mocenské postavení a znemožnil fakticky žalobkyni jakkoliv reagovat. K tomu nechává žalobkyně na krajském soudu, aby vyložil § 88 odst. 3 daňového řádu, tedy aby vyložil otázku stanovení přiměřené lhůty na žádost daňového subjektu.

d) Neprojednání zprávy o daňové kontrole

6. Žalobkyně se brání proti závěru správce daně, že *„Správci daně bylo zřejmé, že k součinnosti ze strany odvolatele již v závěru daňové kontroly nedojde“* a dále *„Z důvodu obstrukčního chování odvolatele při ukončování kontroly na DPH byl do datové schránky zástupce odvolatele dne 20. 1. 2017 odeslán i DPV na DPPO za kontrolované zdaňovací období“*. Toto celé bylo způsobeno časovým tlakem, jelikož dne 31. 1. 2017 by uplynula správcí daně lhůta pro stanovení daně, za což ale nemůže žalobkyně, ale sám správce daně. Jednání žalobkyně nebylo v žádném případě obstrukční, jak uvádí správce daně. Navíc žalobkyně se i v lednu 2017 dobrovolně, na neformální pozvání dostavila ke správcí daně a nelze tak mluvit o tom, že by se snad žalobkyně správcí daně vyhýbala a obstrukčně mařila řízení. Žalobkyně dává k posouzení soudu, jaké účinky mělo sdělení správce daně ze dne 13. 1. 2017, jelikož *„pokud by soud uvedený krok posoudil jako stanovení lhůty, pak tato nebyla vůbec odůvodněna, natož jako naléhavý úkon a stanovení takové lhůty bylo v rozporu se citovaným ustanovením a základními zásadami, citovanými výše“*. Žalobkyně má také za to, že byly písemnosti z vyhledávací části spisu přerazeny až dne 13. 3. 2017, nikoliv dne 18. 1.

2017. Následný vývoj již nazývá žalobkyně „masakrem“, jelikož bylo žalobkyni v jeden den doručeno: dodatečný platební výměr, zpráva o daňové kontrole (dále též jako „DPV, ZDK“), sdělení o ukončení kontroly č. j. 67880/17/2804-60562-606868, rozhodnutí o prodloužení lhůty č. j. 47207/17/2804-60562-606868, i ono „Sdělení termínu...“ č.j. 39220/17/2804-60562-606868, a další písemnosti k DPH. Tímto bylo fakticky upřeno žalobkyni právo se hájit a právo na to, aby byla celá věc s ní osobně projednána. Dále žalobkyně namítá porušení § 88 odst. 4, 5 daňového řádu, jelikož nebyl naplněn ani jeden důvod opravňující správce daně doručit zprávu o daňové kontrole. Neproběhlo zde žádné jednání, při kterém by žalobkyně odmítla projednat zprávu, správce daně se ani o žádné jednání s žalobkyní nesnažil. Projednání zprávy o daňové kontrole je důležitý úkon a důkazní břemeno o tom nese správce daně. Je tedy potřeba naplnit zásadu projednací a zásadu ústnosti, k čemuž nedošlo. Žalobkyně tedy namítá, že zpráva nebyla projednána, žalobkyně byla zkrácena na svých právech doplnit zprávu, navrhopat důkazy a vyjadřovat se.

e) Prekluze

7. Předně žalobkyně uvádí, že celé ukončení daňové kontroly provázela motivace správce daně stihnout prekluzivní lhůtu ke stanovení daně, jelikož ta by uplynula dne 31. 1. 2017. Správce daně se tak svým postupem snažil zajistit si ještě rok pro daňové řízení dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. To je však v rozporu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, konkrétně např. s rozsudkem č. j. 2 Afs 22/2016 - 43. K tomu žalobkyně uvádí, že správce daně je povinen se řídit kromě zákona též metodickou pomůckou k procesním aspektům daňové kontroly, ve které se uvádí, že ideální délka celého daňového řízení by měla být max. 2 roky. Žalobkyně má za to, že nejpozději do 31. 1. 2017 mělo být dle judikatury doručeno i rozhodnutí o odvolání tak, aby doměření daně bylo pravomocné, a to před koncem prekluzivní lhůty.
8. Dále žalobkyně předkládá polemiku nad vztahem ustanovení § 148 odst. 2 a odst. 3 téhož ustanovení daňového řádu. Dle názoru žalobce nelze aplikovat ust. § 148 odst. 2 za situace, kdy již byl aplikován odst. 3 téhož zákonného ustanovení. Přesněji řečeno, žalobce namítá, že dojde-li k obnovení tříleté lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu, nelze již tuto obnovenou lhůtu prodloužovat dle § 148 odst. 2 daňového řádu. K podpoře svého tvrzení uvádí žalobce v žalobě argument systematický, ve kterém uvádí, že mu není známo, že by obě ustanovení byla kdy v rovině systematické vyložena Nejvyšším správním soudem, když u jiných výkladů je to běžné. Z důvodu, že zákonodárce umístil znovuoobnovení lhůty do odst. 3, má žalobce za to, „že po něm prostě už nikdy nemůže následovat možnost dalšího prodloužení/prodlužování podle odst. 2...“. Žalobce dále uvádí argument logický, podle kterého „odst. 2 nepřímou normuje lhůtu pro vyměření daně pro správce daně samého. Pokud se podíváme jak na důvodovou zprávu, tak na historii, tak i jen na samotný text po rozumu, pak vidíme, že zákonodárce v tam uvedených důvodech - písm. a) až e) - cílí na běžné vyměření daně. Tím, že poskytuje správci daně „navíc“ jeden rok, nepřímou říká, že za rok se prostě musí umět daň vyměřit.“ V odst. 3 jsou pak uvedeny důvody, pro které je lhůta tříletá, která se počítá až od skutečného podání – analogie základní lhůty v odst. 1. Následně žalobce polemizuje nad obsahem metodiky k procesním aspektům daňové kontroly a uzavírá, že dle jeho názoru může k opětovnému prodloužení o rok dojít pouze z důvodu uvedeného v § 148 odst. 2 písm. a). Dále uvádí též argument zákonnosti, který „vyplývá z charakteru a účelu prekluzivní lhůty jako výrazu právní jistoty, ke kterému musíme

přístupovat velmi citlivě, restriktivně a v podstatě vždy v pochybnostech ve prospěch nikoli státu, ale občanů. Zde namátkou Pl. ÚS 18/14 – bod 36, 2 Afs 52/2005-99 nebo 9 Afs 72/2011-236.“ Na závěr žalobkyně uvádí argument logický a mravní, jelikož „pouze zákonné rozhodnutí o odvolání může prodloužit prekluzivní lhůtu. Pokud správce daně postupuje správně procesně, pokud správně zjistí skutkový stav, nemá nejmenší důvod k tomu, aby jakkoli usiloval o další a další prodlužování prekluzivní lhůty.“

9. K tomu žalobkyně dále uvádí, že před oficiálním zahájením daňové kontroly provedl správce daně u žalobkyně asi tři místní šetření, přičemž je nutno vycházet ze skutečného obsahu těchto právních jednání (§ 8 odst. 3 daňového řádu), tudíž je nutno poukázat na to, že šlo o ústní jednání, ale správce daně o něm sepsal pouze úřední záznam, nikoliv protokol, jak nařizuje § 60 odst. 1 daňového řádu. Jak dále plyne z evidence správce daně, úřední záznam ze dne 28. 6. 2013 v ní není ani vůbec obsažen. Žalobkyně navíc poukazuje i na označení celého spisu „kontrola DPH 2011, 2012 (reklamy), DPPO2012 (VaV)“. Dále žalobkyně upozorňuje na písemnost ze dne 21. 5. 2013, o které se domnívá, že jde opět o úřední záznam z místního šetření, přičemž tato a dvě následující písemnosti jsou před žalobkyní stále utajovány. K tomu navíc úřední záznam ze dne 31. 10. 2013 správce daně doslova schoval ve vyhledávací části spisu. Mimo to, že o všech těchto místních šetřeních měl být sepsán s žalobkyní protokol, tak hlavně žalobkyni tyto úřední záznamy nebyly nikdy zaslány a dozvídá se o nich až v rámci odvolání. Navíc tyto jsou dokladem o skutečném fyzickém okamžiku zahájení daňové kontroly, což má samozřejmě vliv na běh prekluzivní lhůty. Správce daně činil vše, jako při daňové kontrole a žalobkyně taktéž. Jediným rozdílem bylo neformální sepisování dokumentace správcem daně. To se vše dělo právě z jednoho důvodu, a to oddálit den pro uplynutí prekluzivní lhůty. Fakticitu zahájení daňové kontroly již v rámci tzv. předkontroly dokazují úřední záznamy, např. ze dne 31. 10. 2013, ve kterých správce daně jasně konkrétně označil, co podléhá prověřování. Je tedy zcela patrné, že správce daně již předtím vyhodnotil předložené listiny a šel cíleně kontrolovat výzkum a vývoj (dále také jako „VaV“). Na základě toho žalobkyně tvrdí, že správce daně zahájil daňovou kontrolu již v rámci místních šetření, o kterých sepsal pouze úřední záznamy, které nebyly žalobkyni poskytnuty, čímž nejen že došlo k porušení § 5 odst. 1 a § 6 odst. 3 daňového řádu, ale také došlo k prekluzi práva stanovit daň.
10. Žalobkyně vytýká správci daně tu skutečnost, že nepostupoval dle § 145 odst. 2 daňového řádu a nevyzval žalobkyni k tomu, aby podala dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob (též jako „DPPO“) a tím se vyhnula jejímu doměření, k čemuž odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 1 Afs 183/2014. Bylo zřejmé, že správce daně zjistil skutečnosti, které nasvědčovaly tomu, že žalobkyni bude daň doměřena, v tu chvíli tak měl správce daně povinnost žalobkyni vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání, což neučinil a porušil tím hned několik zásad daňového řízení. Žalobkyně má za to, že k úkonu zahájení daňové kontroly se nepřihlíží, neboť šlo o úkon učiněný v rozporu se zákonem. Nemá proto také účinky podle ust. § 148 odst. 3 daňového řádu. K tomu žalobkyně uvádí závěry obsažené v rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, které dopadají na aplikaci § 145 odst. 2 daňového řádu.

f) Telefonický znalecký posudek

11. 13. Žalobkyně napadá postup správce daně, který při hodnocení projektu V02 užil jako důkaz úřední záznam o telefonátu s výrobcem strojů, který měl správci daně sdělit, že tito

dvouportálové stroje znají, z čehož správce daně usoudil, že znát je musela i žalobkyně. Tento postup správce daně žalobkyně označuje za nezákonný. Žalobkyně k tomu uvádí, že ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně k hodnocení projektu V02 užil pouze zjištění u výrobce. Žalobkyně se domnívala, že stěžejní důkaz správce daně bude mít formu výsledku svědka, místního šetření či znaleckého posudku. Ze spisu však zjistila, že šlo pouze o telefonát, o kterém správce daně vyhotovil pouze úřední záznam, navíc až týden po údajném telefonátu. Žalobkyně tak polemizuje s tím, zda tento (jediný) důkaz může být tím důkazem, který prokazuje neexistenci VaV. K tomu se žalobkyně ptá, v jakém postavení byla osoba na druhé straně linky? Lze posoudit projekty VaV na dálku? Žalobkyně navrhuje provést výslech svědka p. M. D., aby byly tyto i další skutečnosti v řízení osvětleny.

g) Lhůty

12. V této části žaloby žalobkyně žádá přezkum všech rozhodnutí o stanovení lhůt. Žalobkyně má za to, že lhůty správcem daně poskytnuté znemožňovaly fakticky žalobkyni realizovat její práva, a to nikoliv její chybou.

h) Spis, jeho vedení a manipulace

13. Žalobkyně v tomto bodu žaloby poukazuje na praktiky daňových orgánů, které záměrně manipulují s písemnostmi, které je vedly k těm a dalším zjištěním, a následné manipulaci se soupisy písemností, které daňové orgány vytvářejí čistě účelově. Jako příklad uvádí žalobkyně praktiku správce daně, který sice provede místní šetření u daňového subjektu, ze kterého se dozví informace pro daňové řízení u jiného subjektu, nicméně protokol z místního šetření založí do spisu u prvního daňového subjektu a k tomu druhému se tyto informace nikdy nedostanou. Jako další praktiku uvádí manipulování se soupisy písemností obsaženými ve spise, tyto jsou vytvářeny účelově, daňové orgány si vždy vyberou, které tam zrovna zařadí a které nikoliv. Daňové orgány nevedou spis tak, jak je tomu u jiných správních orgánů, vytvářejí pro různé fáze řízení „*kastráty*“ spisu a nikdo se tak nikdy nedozví vše potřebné. Toto žalobkyně namítala již dříve, ale žalovaný její námítky pouze bagatelizoval nebo neřešil vůbec, přičemž argumentace žalovaného obsahuje informace, které jsou v rozporu s jeho vlastními vnitřními předpisy a předpisy o spisové službě. K tomu žalobkyně navrhla, aby si soud vyžádal aktuální znění spisového řádu Finanční správy ČR a provedl jím dokazování. Žalobkyně označila vypořádání těchto jejích námitek žalovaným za nedostatečné, povrchní a formalistické a hlavně účelové.

i) Pokyn D-288

14. Žalobkyně poukazuje na skutečnost, že žalovaný doslova „*adoruje*“ význam pokynu D-288. Žalobkyně k tomu uvádí, že se tímto pokynem řídila, jelikož dotčené projekty V01, V02 a V03 obsahují potřebný prvek novosti. Žalobkyní uvedené technické řešení v žalobě je pouhým popisem, nikoliv detailním řešením, které do soudního řízení nepatří. Problém je především v rovině právního posouzení zjištěných skutkových okolností. Dle žalobkyně nebyly řádně zjištěny veškeré potřebné skutečnosti nebo byly špatně vyhodnoceny, s důkazy bylo manipulováno nebo byly získány nezákonně. I přes to je dle žalobkyně prvek novosti prokázán u všech projektů, což je žalobkyně schopna kdykoliv prokázat znovu. K tomu žalobkyně jen konstatuje, že pokyn D-288 není závazným právním předpisem, jedná se pouze o vnitropodnikový předpis, který nemůže být plošně závazný pro všechny subjekty a nelze na jeho základě tak rozhodovat, což činí rozhodnutí žalovaného nezákonným.

j) Shrnutí a závěr

15. Závěrem žalobkyně stručně shrnula jednotlivé žalobní body, na základě kterých navrhla, aby krajský soud žalované rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Dále žalobkyně navrhla, aby z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty krajský soud zrušil dle § 78 odst. 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), také rozhodnutí správního orgánu I. stupně.

Vyjádření žalovaného a replika žalobkyně:

16. Žalovaný ve svém vyjádření setrval na závěrech obsažených v žalovaném rozhodnutí a navrhl, aby soud žalobu pro nedůvodnost zamítl.
17. Žalobkyně se ve své replice ze dne 9. 9. 2018 vyjádřila k nemožnosti daňových orgánů pracovat v programu ADIS a k možnostem vytváření seznamu písemností ve spisu. Dále trvala na výsledku svědka p. D. k prokázání toho, co bylo obsahem telefonátu mezi ním a správcem daně a k vyřešení otázky porušení povinnosti mlčenlivosti ze strany správce daně. V následující replice ze dne 11. 12. 2018 se žalobkyně opětovně vyjádřila k údajné procesní nečinnosti, která jí je vyčítána, když s tímto tvrzením žalovaného nesouhlasí a poukazuje na fakt, že byla kdykoliv připravena předložit další materiály na přání správce daně. Dále žalobkyně uvádí svou argumentaci k použitelnosti předloženého znaleckého posudku, použitelnosti úředního záznamu jako důkazu v daňovém řízení a k problematice pověřených úředních osob k jednotlivým úkonům.

Rozhodné okolnosti ve věci:

18. Správce daně zahájil dne 31. 1. 2014 daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla mimo daně z přidané hodnoty též daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 v rozsahu uplatnění výdajů vynaložených při realizaci projektu výzkumu a vývoje na základě ustanovení § 34 odst. 4 ZDP. Ze spisového materiálu vyplývá, že hlavní činností žalobkyně je výroba CNC strojů určených pro plazmové, kyslíkové řezání železa různé tloušťky. V průběhu daňové kontroly bylo správcem daně zjištěno, že žalobkyně uplatnila odčitatelnou položku od základu daně z příjmů na realizaci výzkumu a vývoje ve výši 1 071 881,- Kč a to v rámci vykázaných projektu V01 – Vývoj systému pro tvarové řezání plechu kyslíkem a nejmodernějšími plazmovými technologiemi („projekt V01“), V02 – Vývoj strojů pro řezání a obrábění sendvičových panelů („projekt V02“), V03 – Vývoj

systémů odsávání zplodin při termickém a jiném dělení materiálů („projekt V03“). Správce daně takto uplatněné výdaje neuznal, jelikož dle názoru správce daně vznikly pochybnosti o splnění podmínek pro uplatnění odpočtu v souladu se ZDP. Pochybnosti spatřoval správce daně zejména v nedoložení prováděných prací a souvisejících nákladů, časový nesoulad ve vykazovaných aktivitách, nedoložení vyhodnocování cílů projektů, v absenci ocenitelného prvku novosti a v dalších skutečnostech. Na základě těchto skutečností i přes prováděné dokazování správce daně neakceptoval uplatněné výdaje na projekty V01, V02 a V03 jako výdaje pro nárok na odpočet dle § 34 odst. 4 ZDP, tedy na odpočet na podporu výzkumu a vývoje. Správce daně ukončil daňovou kontrolu zasláním zprávy o daňové kontrole do datové schránky žalobkyni dne 20. 1. 2017 a zároveň s tím zaslal žalobkyni i dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně včas odvolání, ve kterém uvedla v jádru totožné námitky, které uvádí v žalobě. Žalovaný následně dne 12. 12. 2017 rozhodl o odvolání žalobkyně tak, že odvolání zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil.

Posouzení věci krajským soudem:

19. Předně soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13).
20. Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13, dostupný na www.nssoud.cz/), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na www.nssoud.cz atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. nález

ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 - 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „*Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.*“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

21. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamena, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 4. 2014, ve věci sp. zn. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů: „*(...)přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námitky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na náleží Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.*“

22. Nyní již k samotnému přezkumu.

23. Žalobkyně napadla u zdejšího soudu žalované rozhodnutí rozsáhlou žalobou (30 stran), která je právě kvůli své obsáhlosti místy nepřehledná, myšlenkově přeskakující z jedné fáze daňového řízení do druhé, navíc celá žaloba je psána spíše emotivně nežli právně, a právě z tohoto důvodu má krajský soud za vhodné se vypořádat se základním smyslem a obsahem uplatněných žalobních bodů, jelikož snaha vypořádávat každý dílčí argument, který je často pouze na úrovni spekulace, by byla v rozporu se zásadou efektivní a hospodárnosti řízení a jednalo by se pouze o výraz přepjatého formalismu (viz výše rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 13, dále rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19, nebo také rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, sp. zn. 7 Afs 85/2013).

24. V první řadě se krajský soud zabýval otázkou prekluze, přesněji pak uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu. Dle § 148 odst. 1 nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn (§ 148 odst. 3 daňového řádu). Dle protokolu ze dne 31. 1. 2014 byla tímto dnem u žalobkyně zahájena daňová kontrola, jejímž předmětem byla mimo další také DPPO za zdaňovací období roku 2012. Z těchto skutečností tak jasně vyplývá, že dnem rozhodným pro začátek běhu prekluzivní lhůty je den 31. 1. 2014 dle § 148 odst. 3 daňového řádu. S tímto však žalobkyně nesouhlasí a uvádí, že tímto protokolem byla daňová kontrola zahájena pouze formálně, nicméně daňová kontrola probíhala fakticky ještě před 31. 1. 2014. Konkrétně pak žalobkyně uvádí, že u ní proběhly asi tři místní šetření, která již měla povahu daňové kontroly, tudíž musela prekluzivní lhůta začít běžet již dříve, konkrétně pak žalobkyně uvádí datum 31. 10. 2013. S tímto názorem však krajský soud nesouhlasí. Správce daně dne 31. 10. 2013 provedl u žalobkyně místní šetření dle ustanovení § 78 odst. 3 písm. e) daňového řádu, které správce daně opravňuje provádět místní šetření i před zahájením daňové kontroly. Krajský soud ze zmíněného protokolu zjistil, že předmětem místního šetření bylo zjistit činnost daňového subjektu, objasnit obchodování s PHM a činnost ohledně reklamní propagace daňového subjektu. Dále bylo krajským soudem zjištěno, že závěrem tohoto místního šetření bylo uvedeno „*prověřit výši a oprávněnost uplatněné položky na výzkum a vývoj dle § 34 odst. 4 až 8 ZDP ve výši 1.071.881 vykázané v DaP DPP 2012*“. Dle hodnocení krajského soudu se jedná o standardní místní šetření před zahájením samotné daňové kontroly. Žalobkyně pouze uvádí, že s ohledem na obsah místního šetření je potřeba na toto nahlížet jako na ústní jednání, o které je povinnost sepsat protokol. Zákon stanoví, že o provedeném místním šetření sepíše správce daně dle povahy úřední záznam nebo protokol (§ 80 odst. 3 daňového řádu). Žalobkyně ovšem neuvádí, z čeho dovozuje, že se jednalo o ústní jednání. Z onoho úředního záznamu nic takového nevyplývá, a jelikož žalobkyně nic konkrétního neuvádí, nebude krajský soud domýšlet skutečnosti, které by tvrzení žalobkyně potvrzovaly. Lze tedy uzavřít, že místní šetření zachycené na úředním záznamu ze dne 31. 10. 2013 bylo standardním místním šetřením v rámci vyhledávací činnosti správce daně před zahájením daňové kontroly (§ 78 a násl. daňového řádu) a nemělo tak žádný vliv na počátek běhu prekluzivní lhůty. Dnem rozhodným pro začátek běhu prekluzivní lhůty je tak den 31. 1. 2014, tedy den, kdy byla daňová kontrola na základě předchozích zjištění řádně zahájena protokolem. Vzhledem k § 33 odst. 1 daňového řádu, začala prekluzivní lhůta běžet dne 1. 2. 2014, jelikož na rozdíl od počátku běhu prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 1 je zde vázán počátek obnovené lhůty na úkon, který nový běh prekluzivní lhůty způsobil. Pro stanovení počátku běhu prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 3 daňového řádu je tak rozhodný den následující po dni, ve kterém k onomu úkonu došlo. Konec běhu prekluzivní lhůty tak připadá dle § 148 odst. 1 ve spojení s § 148 odst. 3 daňového řádu na den 1. 2. 2017.
25. Další rozhodnou skutečností pro běh prekluzivní lhůty je den 23. 1. 2017, kdy byl žalobci doručen dodatečný platební výměr na DPPO. Dle § 148 odst. 2 písm. b) se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Doručením dodatečného platebního výměru žalobkyni tak došlo k prodloužení prekluzivní lhůty až do dne 1. 2. 2018. Žalobkyně v žalobě nicméně polemizuje s možností

aplikovat § 148 odst. 2 daňového řádu v situaci, kdy již byl aplikován § 148 odst. 3 daňového řádu. K tomu krajský soud uvádí. Dle § 148 odst. 3 daňového řádu byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně (§ 148 odst. 1 daňového řádu) znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Jedná se tudíž o institut přerušení běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 daňového řádu, přičemž začne tato lhůta běžet znovu od začátku. Ze samotné dikce zákona nelze shledat, že by § 148 odst. 3 vylučoval prodloužení lhůty dle § 148 odst. 2 daňového řádu, jelikož odst. 3 pouze cílí na situace, kdy je původní prekluzivní doba přerušena, jelikož došlo ke skutečnostem, které zakládají její nový běh od začátku. Na rozdíl od odst. 1 a 3 stanovuje odst. 2 pouze podmínky (skutečnosti), které zakládají prodloužení prekluzivní lhůty o 1 rok, a to bez rozdílu, zda běží lhůta původní dle odst. 1 nebo lhůta obnovená dle odst. 3. Tyto odstavce § 148 daňového řádu v žádném případě nevylučují svoji vzájemnou aplikaci, spíše se vzájemně doplňují. Existuje bohatá praxe daňových orgánů, kterou posvětily i správní soudy, kde jsou instituty § 148 odst. 2 a odst. 3 společně aplikovány (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2017, čj. 1 Afs 362/2016 - 36, dále např. rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 6. 2017, čj. 30 Af 1/2016 - 48, nebo rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 21. 7. 2016, čj. 9 Af 53/2013 - 227). Lze odkázat též na odbornou literaturu: „Naopak zákon výslovně již stanoví rozhodný den jako počátek běhu lhůty, od něhož se lhůta přerušuje a běží nová v případě přerušování lhůty v odst. 3. K přerušování lhůty dojde, byla-li před uplynutím tříleté lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení. Přerušování lhůty znamená, že od okamžiku, kdy byl některý z uvedených úkonů učiněn, běží znovu celá 3letá lhůta (někdy se nesprávně pojem přerušování, byť tomu název napovídá, vykládá tak, že se po dobu prováděného úkonu lhůta "přerušuje" a po jeho skončení dobíhá zbytek - viz níže stavění lhůty). Zákon nevylučuje, aby v rámci této lhůty byl učiněn některý z úkonů, který může znamenat její prodloužení (viz § 148 odst. 2). Správce daně je však vždy limitován lhůtou 10 let (§ 148 odst. 5).“ (komentář k ust. § 148 daňového řádu, Leges, dostupné v aplikaci ASPI). Smyslem § 148 odst. 3 totiž je, aby pro stanovení daně existoval časový prostor 3 roky i za situace, kdy byla po skončení zdaňovacího období zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení (včasné či opožděné) nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení. Ustanovení §148 odst. 3 tedy řeší (nový) počátek běhu prekluzivní lhůty, nikoliv však její délku jako takovou, a nelze z něj jakkoliv vyvodit nemožnost prodloužení lhůty dle §148 odst. 2 daňového řádu. Ani samotný § 148 odst. 2 daňového řádu neodkazuje co do jeho použitelnosti pouze k § 148 odst. 1 daňového řádu.

26. Krajský soud tak uzavírá, že ve zde projednávaném případě byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola dne 31. 1. 2014, běh tříleté prekluzivní lhůty tak začal dle § 148 odst. 3 daňového řádu dne 1. 2. 2014, tedy den následujícím po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty (§ 33 odst. 1 daňového řádu), a uplynout měla dne 2. 1. 2017. Žalobci byl dne 23. 1. 2014 doručen dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob, tedy v posledních 12 měsících před uplynutím lhůty ke stanovení daně. Na základě této skutečnosti došlo dle § 148 odst. 2 písm. b) k prodloužení tříleté lhůty o jeden rok, tedy do 2. 1. 2018. Žalované rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 23. 12. 2017, tudíž ještě před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Na tomto závěru nic nemění ani žalobkyní zmiňovaná metodická pomůcka k procesním aspektům daňové

kontroly, ve které je stanoveno doporučení, aby celková délka daňové kontroly trvala maximálně dva roky. Jak správně uvedla i žalobkyně v žalobě, jedná se o pouhé doporučení, které tak není závazné. Celková doba daňové kontroly se odvíjí od celkové složitosti věci a také od míry součinnosti daňového subjektu. Stále však musí být dodržena zákonná ustanovení o prekluzivní lhůtě, která ve zde projednávaném případě dodržena byla.

27. Na tom nic nemění ani žalobkyní namítané pochybení v postupu správce daně, který měl dle názoru žalobkyně vyzvat dle § 145 odst. 2 daňového řádu žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání. Dle § 145 odst. 2 daňového řádu může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu, pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek. Argumentace žalobkyně o výkladu zákonem použitého pojmu „*může*“ je obecně správná, nicméně nepřiléhavá na zde projednávanou věc. Daňový řád pro aplikaci § 145 odst. 2 totiž vyžaduje, aby zde existoval důvodný předpoklad o tom, že daň bude doměřena. Takovým důvodným předpokladem může být např. nezvykle nízká výše daně oproti jiným daňovým obdobím či jiná zjištění, která lze brát s velkou mírou pravděpodobnosti za prokázaná. Dle hodnocení krajského soudu takový předpoklad neexistoval. Správce daně nespороval uplatněnou daň jako celek, sporoval pouze uplatnitelnost uvedených výdajů na VaV dle § 34 odst. 4 ZDP. Správce daně před zahájením daňové kontroly zjistil toliko, že je potřeba prověřit tyto uplatněné výdaje a dát žalobkyni prostor k prokázání jejich uplatnitelnosti. Navíc, jak sama opakuje žalobkyně, posouzení projektů VaV pro daňové účely je složité, vyžaduje spolupráci daňových orgánů a daňového subjektu i dalších odborných osob, pročez nemohl mít správce daně důvodné předpoklady, že daň bude doměřena (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014 - 119, č. 3273/2015 Sb. NSS). Ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu tak není vzhledem k výše uvedenému aplikovatelné pro zde projednávanou věc, krajský takovou námitku hodnotí jako nedůvodnou a ryze účelového charakteru. Krajskému soudu navíc (což uvádí nad rámec odůvodnění) není jasné, z jakého důvodu žalobkyně porušení § 145 odst. 2 daňového řádu namítá, když ze všech okolností které při řízení před soudem i daňovými orgány vyšly najevo, je patrné, že by žalobkyně k výzvě dle § 145 odst. 2 daňového řádu nepodala dodatečné daňové přiznání, jelikož s neuznáním deklarovaných výdajů na VaV nesouhlasí, a proto podala žalobu. Žalobkyně odkazuje na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 183/2014-55, ve kterém se při výkladu ustanovení § 145 odst. 2 silně odráží prioritní dobrovolné splnění daňové povinnosti subjektu před autoritativním doměřením daně ze strany daňových orgánů. S tímto výkladem krajský soud plně souhlasí, nicméně jak je již zmíněno výše, ve zde projednávané věci nelze v žádném případě mluvit o dobrovolnosti žalobkyně „*napravit svoji chybu*“, když svou chybu na 30 stranách žaloby odmítá. O ochotě žalobkyně dobrovolně splnit svou daňovou povinnost tak nemůže být v projednávané věci řeč.
28. Lze tedy uzavřít, že krajský soud vyhodnotil okruh námitek o prekluzi lhůty pro vyměření daně jako nedůvodné.
29. Lze tak přistoupit k věcnému přezkumu žalovaného rozhodnutí. V první řadě se krajský soud zabýval okolnostmi projednání zprávy o daňové kontrole [žalobní námitky c) a d)]. Podle platné právní úpravy o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce

daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy vzešlé z daňové kontroly. Dle § 88 odst. 2 daňového řádu ještě před projednáním zprávy o daňové kontrole správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. V projednávaném případě byl žalobkyni zaslán výsledek kontrolního zjištění dne 14. 12. 2016 a zároveň správce daně stanovil žalobkyni lhůtu 10 dnů k vyjádření. Navíc, jak plyne z vyjádření žalovaného, které nebylo sporováno, žalobkyně se měla dne 14. 12. 2016 dostavit ke správci daně, nicméně se z jednání omluvila a souhlasila se zasláním výsledku kontrolního zjištění do datové schránky. Žalobkyně však argumentuje vánočním obdobím, kvůli kterému nevybírala pravidelně datovou schránku, tudíž došlo k doručení uplynutím lhůty 10 dnů. Dne 2. 1. 2017 došla správci daně žádost o prodloužení lhůty k vyjádření, které správce daně nevyhověl. V tom žalobkyně spatřuje porušení daňového řádu. S tímto závěrem však nemůže krajský soud souhlasit. Správce daně vyvinul maximální snahu k tomu, aby žalobkyni seznámil s výsledky kontrolního zjištění. Správce daně stanovil po domluvě s žalobkyní, což soud zdůrazňuje, termín, kdy se měla žalobkyně dostavit ke správci daně, poté co žalobkyně odvolala sjednaný termín, jí byl opět po domluvě výsledek kontrolního zjištění zaslán do datové schránky a byla jí poskytnuta lhůta k vyjádření. Žalobkyně si byla tedy velmi dobře vědoma, že se v její datové schránce nachází tato písemnost nebo přinejmenším může nacházet, nelze se tedy důvodně vymlouvat na skutečnost, že došlo k jejímu faktickému vyzvednutí až dne 2. 1. 2017. Dle názoru krajského soudu byl žalobkyni poskytnut dostatečný prostor k tomu, aby se seznámila s výsledky kontrolního zjištění a vyjádřila se k nim. Pasivitu žalobkyně, která se fakticky s obsahem písemností seznámila až 2. 1. 2017, krajský soud vnímá přinejmenším jako vědomě nedbalé jednání a nehodnotí proto zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění jako postup správce daně, který by byl nepřiměřený daným okolnostem. S ohledem na uvedené nelze jinak než označit argumentaci žalobkyně za nedůvodnou.

30. Správce daně poté následně přistoupil k další fázi daňové kontroly, a to k projednání zprávy o daňové kontrole. K tomu žalobkyně namítala, že s ní zpráva o daňové kontrole nebyla projednána, čímž jí bylo upřeno právo hájit se. Dle § 88 odst. 4 daňového řádu projedná správce daně s daňovým subjektem zprávu o daňové kontrole, podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola. Dle § 88 odst. 5 daňového řádu odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly. V projednávaném případě bylo dne 13. 1. 2017 zasláno do datové schránky žalobkyni sdělení, ve kterém správce daně navrhnul tři možné termíny projednání zprávy o daňové kontrole, a to dny 17., 18. a 19. 1. 2017 s tím, že pokud žalobkyně neupřesní požadovaný termín, stanovuje se termín projednání na den 19. 1. 2017. Krajský soud se ztotožňuje s hodnocením správce daně ohledně chování žalobkyně, která opět došlé sdělení nevyzvedla z datové schránky, přičemž ani jiná snaha správce daně (kontaktování telefonem, e-mailem) nevedla k jakékoliv reakci ze strany žalobkyně. Opět se tak opakovalo vědomé pasivní až obstrukční chování žalobkyně (viz vyhýbání se seznámení s výsledky kontrolního zjištění). Toto opakované pasivní chování

žalobkyně tak správně vedlo správce daně k postupu dle § 88 odst. 5 daňového řádu, jelikož ze zkušeností správce daně a výše uvedených skutečností bylo patrné, že se žalobkyně vyhýbá projednání zprávy o daňové kontrole, a byla jí tak zpráva o daňové kontrole doručena do datové schránky, čímž byla zpráva projednána a daňová kontrola ukončena. V takovém postupu nespátřuje krajský soud žádné pochybení. Skutečnost, že žalobkyně vyzvedla dodatečný platební výměr, sdělení o ukončení kontroly a další písemnosti všechny v jeden den, není pochybením správce daně, ale pochybením žalobkyně, která měla být jistě aktivnější vzhledem k probíhající daňové kontrole. Navíc žalobkyně v žalobě stále argumentuje tím, že postup správce daně při seznámení s výsledky kontrolních zjištění a při projednání daňové kontroly byl motivován blížícím se koncem prekluzivní lhůty pro stanovení daně. K tomu krajský soud uvádí, že ze zjištěných skutečností je namísto spíše tvrzení o motivaci žalobkyně svým pasivním až obstrukčním jednáním dosáhnout oné prekluze a vyhnout se tak daňovým povinnostem. Takovému jednání nelze poskytnout právní ochranu a nelze jinak než označit tyto žalobní námitky za nedůvodné.

31. Žalobkyně dále napadá širokou paletou žalobních námitek samotná zjištění a závěry obsažené ve zprávě o daňové kontrole a namítá porušení ustanovení daňového řádu o dokazování. Velkou pozornost věnuje žalobkyně skutečnosti, že dle žalobkyně nelze seznat ze zprávy o daňové kontrole a ani ze spisu, jaké důkazy správce daně shromáždil, které jako důkaz osvědčil a které ne. Žalobkyně také postrádá správní uvážení o těchto důkazech. Krajský soud tak přezkoumal postup daňových orgánů a konstatuje, že námitky nejsou důvodné. Daňový řád nestanovuje povinnost daňovým orgánům vést jakýkoliv seznam důkazních prostředků nebo nějakou hromadnou písemnost s jejich hodnocením. Správce daně je pouze povinen dle § 88 odst. 2 seznámit daňový subjekt s výsledky kontrolních zjištění včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů. Dále je správce daně povinen ve zprávě o daňové kontrole uvést o jaké důkazní prostředky se opírá, jaké důkazy byly navrženy a pokud nebyly provedeny, tak z jakého důvodu. To ovšem neznamená, že by zpráva o daňové kontrole musela obsahovat seznam použitých důkazů. Jaké důkazy byly použity a provedeny musí být seznatelné z celého odůvodnění. Krajský soud po přezkumu zprávy o daňové kontrole uvádí, že těmto svým povinnostem správce daně dostal. Z výsledku kontrolního zjištění ze dne 14. 12. 2016 je patrné, že toto obsahuje hodnocení důkazů k jednotlivým projektům VaV, jsou zde jmenovány jak písemnosti doručené správci daně, tak i skutečnosti vyvstálé z ústních jednání konaných u žalobkyně, jako i další skutečnosti, které vedly správce daně k učiněným závěrům. Stejně je tomu tak i ve zprávě o daňové kontrole, která na svých 36 stranách obsahuje hodnocení důkazů i závěry z nich vzešlé. Žalobkyně navíc v žalobě neuvádí žádný konkrétní důkaz, který by snad měl být v těchto písemnostech zmíněn, ale zmíněn není. Ani neuvádí konkrétní důkazní návrh, se kterým by se správce daně nevypořádal. Jedná se tak o obecné tvrzení absence soupisu důkazů a jejich hodnocení, které však nemá oporu ve spise. Navíc není pravdou, jak uvádí žalobkyně, že byla touto tvrzenou absencí obrána o možnost navrhnout důkazy nebo se k nim vyjadřovat. Žalobkyni byl dán dostatečný prostor vyjádřit se k výsledku kontrolních zjištění, nicméně tohoto svého práva nevyužila (viz argumentace výše).
32. Žalobkyně směřuje svou další námitku proti samotnému posouzení projektů VaV jako projektů daňově neúčinných dle § 34 odst. 4 ZDP. Žalobkyně k tomu uvedla, že správce daně nepochopil a že ani chápat nechtěl, když mu bylo vysvětlováno, z jakého důvodu jsou

projekty V01, V02 a V03 projekty vývoje a výzkumu dle § 34 odst. 4 ZDP. K tomu krajský soud uvádí následující.

33. Platná právní úprava stanoví pro aplikaci § 34 odst. 4 ZDP nejen věcné požadavky [tj. zda projekt výzkumu a vývoje skutečně odpovídá materiální definici výzkumu a vývoje, který je uveden v § 2 zákona o podpoře výzkumu a vývoje (srov. k tomu rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119)], nýbrž v první řadě musí být splněny formální požadavky dle § 34c ZDP. Podle tohoto ustanovení, pokud nejsou splněny tyto formální požadavky, tak je již nadbytečné se zabývat otázkou splnění věcných požadavků, tj. zda projekty výzkumu a vývoje skutečně odpovídají materiální definici vývoje a výzkumu v § 2 zákona o podpoře výzkumu a vývoje. Tento závěr lze dovodit i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56 a ze dne 25. 9. 2014, č.j. 7 Afs 39/2014-48. Ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů dává poplatníkům daně možnost uplatnit odpočet nákladů vynaložených na realizaci výzkumu a vývoje od základu daně, přičemž náklady na výzkum a vývoj jsou tak de facto uplatněny dvakrát, jednou jako daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 ZDP a podruhé podle § 34 odst. 4 téhož zákona. S ohledem na poutavost možnosti odpočtu nákladů na výzkum a vývoj a možnost jejich de facto dvojího odečtení z daní předepisuje zákon o daních z příjmů řadu materiálních a formálních podmínek, jejichž splnění je nutné k odpočtu nákladů od základu daně.
34. Žalobkyni však nebyl uznán odpočet dle § 34 odst. 4 nikoliv kvůli formálním nedostatkům. Z žalobkyní předložených materiálů vznikly správci daně důvodné pochybnosti o oprávněnosti takového odpočtu a z tohoto důvodu požadoval správce daně po žalobkyni předložení dalších materiálů, aby zde byla v první řadě vůbec možnost posoudit, v čem tyto projekty konkrétně naplňovaly definici projektů VaV. K tomu je třeba připomenout, že v daňovém řízení leží břemeno důkazní v první řadě na daňovém subjektu, který je povinen nejen tvrdit rozhodné skutečnosti, ale tyto skutečnosti také prokázat. V ustanovení § 92 daňového řádu jsou vytyčeny mantinely povinnosti správce daně, když je tímto modifikována zásada materiální pravdy a zcela potlačena zásada vyšetřovací, neboť správce daně není zodpovědný za úplné zjištění skutečného stavu věci. Tímto je reflektována ta okolnost, že je to daňový subjekt, nikoliv správce daně, kdo má nebo by přinejmenším měl mít znalosti o skutečnostech rozhodných pro prokázání jeho daňových tvrzení. V souladu s uvedenou premisou je v ustanovení § 92 daňového řádu zakotveno tzv. „rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt,“ které představuje vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně (srov. rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007 ze dne 30. 1. 2008). Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je důkazní povinnost daňového subjektu upravena takto: *„Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“* Naproti tomu správce daně musel ke zpochybnění žalobcových tvrzení podle § 92 odst. 5 daňového řádu prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetních záznamů a důkazních prostředků uplatněných žalobcem. V případě, že správce daně prokáže skutečnosti odůvodňující jeho pochybnosti o řádnosti uplatněných tvrzení daňového subjektu, pak se vrací důkazní břemeno na stranu daňového subjektu.
35. V projednávané věci vznikly správci daně pochybnosti u uplatnitelnosti výdajů na VaV z důvodu, že z předložených materiálů nebyla prokázána existence ocenitelného prvku novosti a nutnosti vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty. Konkrétně u projektu

V01 správci daně vznikly pochybnosti o unikátnosti systému TRUE HOLE, jelikož správce daně mimo jiného zjistil z veřejně dostupných internetových stránek (www.youtube.cz, www.ctemag.cz), že existují videa, která podrobně instruuji, jak tento systém vyrobit. Správce daně navíc zjistil, že žalobkyně fakturovala servis a opravy strojů mimo jiné i Vanad Proxima, Vanad Kompakt a Vanad Arena (pálicí stroje pro tvarové řezání materiálu). Z telefonického rozhovoru se zaměstnancem vývojového střediska společnosti VANAD 2000 a.s. správce daně zjistil, že zmiňovaný systém se již ve strojích používal v roce 2011. Z těchto skutečností vyplynulo správci daně, že žalobkyně znala potřebné informace, které následně využila při realizaci projektu V01. Stejně skutečnosti vedly správce daně k neuznání nároku na odpočet výdajů spojených s VaV i u projektu V02 (bod [46] žalovaného rozhodnutí). U projektu V03 vedly správce daně k závěru o neuznatelnosti odpočtu výdajů na VaV mimo jiné ty skutečnosti, že žalobkyně v prvním pololetí roku 2012 nevykázala žádné náklady na VaV, ale hned na začátku druhého pololetí uzavřela smlouvu na dodání kompletního přístroje. V této smlouvě byla stanovena pevná cena a pevný termín dodání stroje i s případnou sankcí za opožděné dodání. Z těchto skutečností správce daně vyhodnotil, že se žalobkyně zavázala k výrobě stroje, o kterém žalobkyně věděla, že je schopná jej vyrobit za určitou cenu v určitém termínu. Šlo tedy o běžnou činnost žalobkyně, nebylo tak třeba odstraňovat technickou nejistotu. Prokázán tak nebyl ani prvek novosti či potřeba vyjasnění výzkumné a technické nejistoty.

36. Krajský soud souhlasí s hodnocením správce daně, výše popsané skutečnosti zakládají důvodné pochybnosti o uplatnitelnosti výdajů na VaV a bylo tedy třeba jejich uplatnitelnost prokázat i jinak. Proto se přesunulo důkazní břemeno opět na stranu žalobkyně, která byla povinna prokázat tvrzené skutečnosti i jiným způsobem, než činila dosud. Žalobkyně v žalobě uvádí, že byly špatně posouzeny projekty z pohledu jejich novosti, jelikož správce daně nepochopil jejich podstatu. Žalobkyně navrhovala konkrétního znalce, to ale správce daně odmítl a prováděl daňovou kontrolu nevzdělanými osobami. Krajský soud však ani tuto námitku nehodnotí jako důvodnou a předeštlá následující argumentaci.
37. Jistě lze přisvědčit tvrzení žalobkyně, že 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 daňového řádu (např. rozsudek NSS ze dne 11. 06. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014 – 119). Nicméně pro aplikaci výše uvedeného závazného právního názoru je v daňovém řízení potřeba shromáždit dostatečnou paletu důkazů, jejichž posouzení by prokázalo nebo naopak neprokázalo přítomnost ocenitelného prvku novosti a technické nejistoty. Ve zde projednávané věci však nedošlo ke shromáždění dostatečného množství vypovídajících důkazů, aby bylo možné projekty z hlediska novosti a technické nejistoty vůbec posoudit. Žalobkyně k tomu v žalobě uvádí, že toto je pochybením správce daně, jelikož ona byla ochotná po celou dobu řízení předkládat důkazní prostředky a podávat potřebná vysvětlení. Toto tvrzení žalobkyně však nemá oporu ve spise. Ochota předkládat či navrhopvat důkazy k provedení nesmí zůstat pouze v rovině tvrzení, ale musí se projevit také ve skutečném světě tím, že důkazy budou předkládány či navrhovány ze strany daňového subjektu. Pouhé tvrzení o tom, že daňový subjekt může prokázat, neobstojí. Jak je již výše uvedeno, správci daně vznikly důvodné pochybnosti o uplatnitelnosti nákladů na projekty V01, V02 a V03 jako nákladů spojených

s VaV dle § 34 odst. 4 ZDP. Správce daně následně při daňové kontrole požadoval předložení dalších důkazních prostředků, které by prokazovaly uplatnitelnost nákladů dle § 34 odst. 4 ZDP. Krajský soud po seznámení se s kompletním spisem daňové kontroly zjistil, že mezi správcem daně a žalobkyní došlo k mnohým výměnám informací, bylo odesláno mnoho výzev a doručeno mnoho odpovědí na ně. Není úkolem soudu ve správním soudnictví dokola opakovat jednou vyřčené, a proto se může krajský soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek NS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47).

38. Krajský soud musí konstatovat, že žádná z informací poskytnutá žalobkyní nijak konkrétněji neprokazuje oprávněnost odpočtu nákladů na VaV žalobkyní. Žalobkyně pouze stále dokola uvádí, že se jedná o novinky, které se u ní ve výrobě do té doby nepoužívaly, a jejich vývoj byl nutný pro udržení konkurenceschopnosti na trhu. Lze zmínit odpověď na výzvu k prokázání skutečností, doručenou správci daně dne 11. 7. 2016, kde žalobkyně uvádí konkrétní otázky technické nejistoty u projektů VaV, nicméně takové vyjádření obsahuje pouze tvrzení žalobkyně o uplatnitelnosti výdajů VaV, ale nijak tuto uplatnitelnost neprokazuje. Správce daně tak požadoval po žalobkyni předložení technické dokumentace, kterou by bylo možno prokázat tvrzenou oprávněnost odpočtu. I dle názoru krajského soudu jsou to právě technické parametry a technická řešení, která odlišují produkty výzkumu a vývoje od produktů běžných. Žalobkyně však výzvě správce daně k předložení technické dokumentace nevyhověla s odkazem na autorská práva (viz protokol č. j. 908381/16/2804-60562-606868 ze dne 28. 4. 2016). Na ochranu autorských práv se žalobkyně odkazuje i v žalobě a přidává, že dokumentaci v roce 2016 nevydala, jelikož by mola být zneužita a mohlo být vyraženo její know-how. Tento důvod však žalobkyni v žádném případě neopravňoval technickou dokumentaci správci daně nepředložit. Daňový řád ve svém ustanovení § 52 stanoví striktní povinnost mlčenlivosti daňových orgánů o všem, o čem se při správě daní dozvěděly. Navíc jak uvedl Nejvyšší správní soud: *„Stejně tak nezabývá stěžovatele jeho důkazního břemene poukaz na obchodní tajemství, s nímž by se správní orgán při provádění důkazu mohl seznámit; pokud by však bylo takové obchodní tajemství v důsledku nesprávného úředního postupu správního orgánu vyraženo třetím osobám a v důsledku toho vznikla stěžovateli škoda, i zde přichází v úvahu odpovědnost státu za takovou škodu.“* (rozsudek NSS ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005-60, Sb. NSS 718/2005).
39. Žalobkyně tak nebyla oprávněna odmítnout předání technické dokumentace správci daně, toto nepředání tak jde pouze k tíži žalobkyně a znamená neunesení jejího důkazního břemene. Žalobkyně sice namítá, že navrhovala zadat vypracování znaleckého posudku a správce daně toto odmítl. S tímto postupem správce daně se krajský soud plně ztotožňuje. Za situace, kdy žalobkyně bez důvodu i přes žádost správce daně nepředložila technickou dokumentaci k projektům, i když byla v její dispozici, jeví se krajskému soudu ustanovení znalce za zbytečné a nereálné. Bez technických podkladů totiž nemohl správce daně určit míru nutné odbornosti pro možné ustanovení znalce a nemohl ani správným způsobem definovat zadání znaleckého posudku. Navíc není ani zřejmé, z jakých podkladů by znalec při své činnosti vycházel, když nebyla předložena jedna ze základních důkazů, a to technická dokumentace k projektům. Argument žalobkyně, že znalci by již tuto

dokumentaci poskytla, není namístě, jelikož daňový subjekt má důkazní povinnost v první řadě vůči správci daně, znalci je až následně povinen poskytnout veškerou součinnost.

40. Žalobkyně se dále v replice č. 2 ze dne 11. 12. 2018 na podporu svého tvrzení, že nebyla pasivní v průběhu daňového řízení, dovolávala svého podání ze dne 7. 7. 2016, kterým tedy více jak rok poté, co ji správce daně vyzval zcela jednoznačně k předložení technické dokumentace, nabízela součinnost a připravenost nadále předkládat důkazní prostředky „*které si bude SD přát*.“ K tomu krajský soud uvádí, že pokud snad tímto žalobkyně tvrdí, že skutečně hodlala předložit i technickou dokumentaci, nic jí nebránilo v tom, aby toto uvedla správci daně výslovně, neboť věděla, že dokumentaci požadoval, nebo aby tuto dokumentaci správci daně jednoduše fakticky předložila. To však žalobkyně neučinila, ačkoliv, jak již uvedeno, věděla, co správce daně pro posouzení uznatelnosti výdajů na VaV přesně požadoval (viz protokol č. j. 908381/16/2804-60562-606868 ze dne 28. 4. 2016). Za dané situace tedy nebyl rozumný důvod k tomu, aby si snad správce daně opětovně ověřoval, takovou zákonnou povinnost nemá, zda trvá jednoznačný názor žalobkyně, totiž že z důvodu ochrany svého autorského práva nebude předkládat požadovanou technickou dokumentaci. Žalobkyně byla zřetelně poučena o tom, že dokumentaci potřebuje správce daně k posouzení VaV. Pokud svůj postoj změnila, měla to vyjádřit způsobem, o němž by nebyly žádné pochybnosti, tj. buď dokumentaci fakticky předložit, nebo připravenost tuto dokumentaci předložit výslovně sdělit správci daně. Krajský soud musí konstatovat, že obranu žalobkyně, která nyní směřuje k údajné připravenosti předložit v podstatě cokoliv, patrně včetně dokumentace, považuje za jednoznačně účelovou a nevěrohodnou. Pokud žalobkyně následně navrhovala předložení znaleckých posudků, lze k tomu pouze uvést, že tyto návrhy vznesla až v lednu 2017, přičemž nelze neustále uměle protahovat daňové řízení. Žalobkyně se přitom k možnosti zadání znaleckého posudku, resp. k předložení dokumentace jednoznačně odmítavě vyjádřila, jak uvedeno shora, a toto jednoznačné vyjádření výslovně nezměnila. Ust. § 95 odst. 1 daňového řádu přitom stanoví: Správce daně může ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, a) závisí-li rozhodnutí na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá, nebo b) nepředloží-li daňový subjekt znalecký posudek, pokud mu tuto povinnost ukládá zákon, a to ani na výzvu správce daně. V dané věci zákon daňovému subjektu povinnost předložit znalecký posudek nestanovil. Tedy byl správný ten postup správce daně, který vyzval žalobkyni k předložení dokumentace, aby mohl sám zadat znalecký posudek (podrobněji již výše). V souladu se zvoleným postupem správce daně je i právní názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 24/2014-119: „*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.*“ Odborná literatura k tomuto ustanovení uvádí, že „*(...)zákon sice používá pojem "může", nicméně jsou-li splněny zde uvedené podmínky, k ustanovení znalce dojít zřejmě musí.*“ (srov. Baxa, J.; Dráb O.; Kaniová, K.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K; Žiškova, M. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 543). Tedy, jestliže je zde jasné zákonné ustanovení podpořené soudní judikaturou a odbornou literaturou o povinnosti správce daně přímo ustanovit znalce, pak nebyl žádný důvod k tomu, aby se správce daně od jednoznačného zákonného ustanovení

jakkoliv odchyloval. Zadání znaleckého posudku správcem daně však zmařila sama žalobkyně svým přístupem.

41. Ze všeho výše uvedeného je tak patrné, že odpočet nákladů na VaV nebyl žalobkyni uznán nikoliv kvůli základnímu technickému rozporu mezi správcem daně a žalobkyní, ale z důvodu jejího neunesení důkazního břemene o tvrzených skutečnostech. Nelze totiž správci daně důvodně vyčítat, že neustanovil znalce k posouzení důkazních prostředků technické povahy, jelikož, a to soud zdůrazňuje, žádné takové relevantní důkazní prostředky žalobkyní předloženy nebyly. V situaci, kdy správci daně vznikly důvodné pochybnosti o tvrzeních žalobkyně, žalobkyně správci daně podávala informace pouze v rovině tvrzení a vlastního hodnocení a fakticky odmítala předat technickou dokumentaci správci daně, je toto pouze pochybením žalobkyně, která v důsledku výše uvedeného neunesla své důkazní břemeno.
42. Obdobně hodnotí krajský soud též námitku žalobkyně ohledně „*telefonického znaleckého posudku*“. Žalobkyně považuje za nezákonné, že „*jediný důkaz*“ pro neuznání odpočtu nákladů na projekt V02 bude mít formu úředního záznamu o telefonátu. Krajský soud k tomu uvádí, že se nejedná o jediný důkaz pro neuznání odpočtu nákladů VaV, jedná se pouze o skutečnost, na základě které byly potvrzeny správci daně důvodné pochybnosti o tvrzeních žalobkyně. Nejednalo se o posouzení projektů na dálku, jelikož otázky byly směřovány do činnosti subjektu VANAD, nikoliv do posouzení projektů žalobkyně. Argumentace žalobkyně o porušení mlčenlivosti správcem daně tak není namístě. Navíc úřední záznam o uskutečněném telefonátu je běžné a hojně správními orgány využíván a má oporu v daňovém řádu, konkrétně v § 63 daňového řádu, dle kterého o důležitých úkonech při správě daní, které nejsou součástí protokolu, sepíše správce daně úřední záznam, ve kterém zachytí skutečnosti, které mají vztah ke správě daní, zjištěné zejména z ústních sdělení, oznámení, poznámek, obsahů telefonických hovorů a jiných spisových materiálů. Takto sepsaný úřední záznam je pak jedním z podkladů následného rozhodnutí. Krajský soud po nahlédnutí do zmíněného úředního záznamu uvádí, že úřední záznam obsahuje veškeré potřebné náležitosti, je v něm uvedeno kdo a s kým vedl telefonát, kdy byl telefonát veden a co bylo jeho obsahem. Nesouhlasila-li žalobkyně se skutečnostmi v úředním záznamu obsaženými, mohla navrhnout provést důkazy, které by tyto skutečnosti vyvrátily. To se ale nestalo. Žalobkyně pouze opakovaně požaduje výslech p. D., což hodnotí krajský soud za zcela nadbytečné, jelikož p. D. poskytl informace již do zmíněného úředního záznamu a žalobkyně navíc ani neuvádí, co konkrétně by měla svědecká výpověď přinést nového do řízení.
43. Žalobkyně pokračovala v žalobě žalobní námitkou označenou v tomto rozhodnutí pod bodem g), když žádala o přezkum všech rozhodnutí o stanovení lhůty během daňového řízení. Dále uvedla žalobní námitku označenou v tomto rozhodnutí pod bodem h), ve které obecně kritizovala postup daňových orgánů při vedení spisu, nezákonnost systému číslování spisu a celkově nezákonnost administrativních postupů finanční správy, když toto všechno je navíc organizováno vědomě z úrovně GŘ.
44. K tomu krajský soud plně odkazuje na ustálenou judikaturu správních soudů, ze které lze za všechny citovat rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008 - 78, č. 2162/2011 Sb. NSS: „*Značná variabilita právních vztahů pak vede k základnímu požadavku, aby konkrétní případ žalobního žádání pak soudy poměřily také zásadami právního státu, zejm. volného přístupu k soudu, jehož úkolem je ochrana subjektivních*

(veřejných) práv. Zásada volného přístupu k soudu není ale neomezená a bezbřehá, protože její ničím neomezené uplatňování může vést k újmě na týchž právech jiných osob či obecného zájmu. Proto je třeba současně zdůraznit, že správní soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční a koncentrační; od žalobce, který vymezuje hranice soudního přezkumu, se tedy oprávněně žádá procesní zodpovědnost. Soud za něj nesmí nahrazovat jeho projev vůle a vyhledávat na jeho místě vady napadeného správního aktu. Proto také, jak výše uvedeno, musí vymezení žalobního bodu - a setrvání na těchto mezích i v dalších fázích řízení - garantovat zásadu rovnosti účastníků řízení; stanoví tak i žalovanému meze jeho obrany, tedy to, k čemu se má vyjádřit a k čemu má předložit protiargumenty. Jestliže žalobní bod těmito požadavkům vyhovuje, je projednání způsobilý v té míře obecnosti, v níž je formulován, a případně - v mezích této formulace - v průběhu řízení dále doplněn. K tomu je ale třeba dodat, že míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.“

45. Žalobkyně uplatněná obecná námitka směřující do všech rozhodnutí o stanovení lhůty se tak nemůže setkat u krajského soudu s věcným vypořádáním. Žalobkyně totiž neuvádí konkrétní rozhodnutí o stanovení daně ani konkrétní pochybení daňových orgánů, která by způsobovala nezákonnost žalovaného rozhodnutí. Jak krajský soud předdeslal, není namístě, aby krajský soud při přezkumu žalovaného rozhodnutí vyhledával nezákonnost a její důvody napadeného rozhodnutí. S odkazem na výše uvedenou judikaturu se s takto obecně specifikovanou námitkou, která směřuje do neoznačeného rozhodnutí o stanovení lhůty z neoznačeného důvodu, nemohl krajský soud věcně vypořádat ani se jí jiným způsobem zabývat.
46. Obdobně hodnotil krajský soud též námitku uvedenou v tomto rozhodnutí pod bodem h), tedy námitku směřující do vedení spisu. Ani v tomto případě žalobkyně v žalobě neoznačila dostatečně konkrétně pochybení daňových orgánů při vedení spisu, které by způsobovalo nezákonnost žalovaného rozhodnutí. V první fázi žalobkyně kritizuje celý systém finanční správy a představuje soudu jakousi konspirační teorii o celkovém manipulování se spisy ve všech daňových řízeních. Dále pokračovala žalobkyně již o něco konkrétnějším tvrzení o absenci některých listin z daňové kontroly v seznamech písemností napříč daňovou kontrolou. Žalobkyně k tomu uvádí, že daňové orgány takto vědomě vytváří „spisové kastráty“ a že nikdy se k soudu nedostane celý správní spis. Krajský soud disponuje kompletním správním spisem, který je řádně očíslován a veškeré písemnosti, o které se opírají rozhodnutí vydaná při daňovém řízení, jsou ve správním spisu obsaženy. Žalobkyně navíc ani konkrétně neoznačila písemnost, která ve spise není obsažena, i když by obsažena být měla. Žalobkyně k tomu ani neuvádí konkrétní důvody nezákonnosti, které by se špatným vedením spisu měly daňové orgány dopustit. K tomu lze mutatis mutandis citovat z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2019, č. j. 9 Azs 312/2018 – 40: „Výtky, které stěžovatel činí pouze ve formě obecných pochybností či domněnek, nelze považovat za dostatečně precizní stížnostní body ve smyslu § 106 odst. 1 s. ř. s. (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54; citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz).“ Krajský soud nemůže přezkoumávat žalované rozhodnutí pouze na základě domněnek žalobkyně. Žalobkyně pouze předpokládá existenci jiných soupisů a zatajovaných písemností. K tomu je potřeba

uvést, že aby došlo k porušení práv žalobkyně, musí být naplněna určitá intenzita zásahu do práv žalobkyně. Není tak úplně rozhodné, zda v dílčích seznamech vyhotovovaných v průběhu daňové kontroly jsou či nejsou uvedeny všechny písemnosti, což ve zde projednávané věci ani soud netvrdí, je ale rozhodné, zda byla žalobkyně se všemi rozhodnými písemnostmi seznámena a měla možnost se k nim vyjádřit. Žalobkyně ale v žalobě nic takového netvrdí.

47. Žalobkyně v této části žaloby označila konkrétně pouze jednu písemnost, č. j. 1359084/13/2804-05403607985 ze dne 31. 10. 2013, která dle tvrzení žalobkyně není uvedena ve výsledku kontrolního zjištění ani ve zprávě o daňové kontrole. Totožnou námitku žalobkyně uplatnila i v odvolání a žalovaný se s námitkou dostatečně vypořádal, když uvedl, „že ve spisovém materiálu, který v rámci odvolacího řízení odvolací orgán převzal, se nachází soubor s názvem soupis obsahu části spisu složka c. 103239046.pdf, v němž je předmětná písemnost uvedena, a to v rámci vyhledávací části pod poř. číslem 14, s uvedeným datem vložení 31. 10. 2013. Ani tato námitka se tedy nezakládá na pravdě.“ Navíc, jak uvádí sama žalobkyně v žalobě, se zmíněnou písemností se seznámila dne 13. 3. 2017 a o její existenci věděla již od 30. 11. 2016, kdy byla tato listina součástí soupisu písemností. Žalobkyni je tedy známo, co je obsahem samotné písemnosti, a i přesto v žalobě netvrdí konkrétní nezákonnost, kterou by neuvedení dané písemnosti ve zprávě o daňové kontrole zakládalo. Žalobkyně pouze uvádí, že pokud je „*obsahem jednání, které mělo být zachyceno v protokolu a nikoli úředním záznamu (srov. [DDD]) bylo skutečné prověřování projektů VaV (jako že skutečně bylo), má to vliv na prekluzi a je to daňovou kontrolou fakticky.*“ Žalobkyni stejně jako krajskému soudu je nicméně obsah oné písemnosti znám. Jedná se o úřední záznam z místního šetření u žalobkyně, jehož závěrem bylo prověřit přijetí reklamních služeb a prověřit výši a oprávněnost položek na VaV. Vztahem místních šetření zaznamenaných v úředních záznamech a prekluzí se krajský soud zabýval již výše v tomto rozhodnutí a nebude se tedy opakovat. Na tomto místě lze tedy uzavřít, že námitka žalobkyně co do vedení spisu a absence písemností je založena na pouhých domněnkách žalobkyně, kterými se krajský soud nemůže zabývat, navíc v celkovém kontextu se jeví uplatněná námitka jako čistě účelová.
48. Následné tvrzení žalobkyně o opožděném přeražení písemností z vyhledávací části spisu správcem daně nemá oporu v zákoně. V ust. § 65 odst. 2 daňového řádu se stanoví: Písemnosti zakládáné do části vyhledávací podle odstavce 1 písm. a) lze v této části ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů. Jde-li o důkazní prostředky, které jsou uplatněny v rámci daňové kontroly, lze je v části vyhledávací ponechat nejdéle do zahájení projednání zprávy o daňové kontrole. Žalobkyni bylo v důsledku její pasivity stanoveno datum projednání zprávy o daňové kontrole na den 19. 1. 2017 a jak sama uvádí žalobkyně, písemnosti byly přeraženy z vyhledávací části spisu dne 18. 1. 2017, tedy před zahájením projednání zprávy o daňové kontrole. Správce daně tak dodržel povinnost mu stanovenou § 65 odst. 2 daňového řádu. Žádost žalobkyně o autoritativní výklad tohoto ustanovení krajským soudem v její prospěch tak není na místě, jelikož jasná slova nepotřebují výklad (stará právní zásada „*In claris non fit interpretatio*“).
49. Závěrem žaloby žalobkyně poukazuje na skutečnost, že pokyn D-288, o který se na některých místech opírá jak správce daně tak i žalovaný, není závazným právním předpisem. Pokud ale o něj daňové orgány opřely svá rozhodnutí, činí to jejich rozhodnutí nezákonnými. S tímto tvrzením žalobkyně však nemůže krajský soud souhlasit. Je

pravdou, že pokyn D-288 není závazným právním předpisem, jedná se pouze o metodický pokyn Ministerstva financí ČR, který usnadňuje posoudit uplatnitelné náklady a kritéria výzkumu a vývoje pro snížení daňového základu. Jedná se tak čistě o výkladový pokyn, který pouze objasňuje aplikaci zákonného ustanovení. Z žalovaného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný při svém rozhodování vycházel prvotně z dikce zákona a podpůrně využil pokyn D-288, který je se zákonem ve vzájemném souladu, když lze citovat z bodu [40] žalovaného rozhodnutí: „*V projednávané věci tedy bylo stěžejní určit, zda odvolatel realizoval výzkum a vývoj dle ustanovení § 34 odst. 4 a 5 ZDP v návaznosti na ustanovení § 2 odst. 1 ZPVV a pokyn D-288.*“ Nelze daňovým orgánům vyčítat postup, kdy při aplikaci zákona použijí metodických pokynů k tomu vytvořených. Navíc žalobkyně sama do obsahu samotného pokynu ničeho nenamítá, sporováno bylo spíše samotné posouzení projektů. Námitka směřující do použití pokynu D-288 při rozhodování daňovými orgány byla tak pouze další námitkou z palety účelových námitek a jako takovou ji shledává krajský soud nedůvodnou.

50. Žalobkyně navrhla při jednání dne 17. 10. 2018 provedení důkazu znaleckým posudkem ze dne 15. 12. 2017, výslech pracovnice finanční správy p. V. a výslech p. D., se kterým měla uvedená úřední osoba telefonovat. Dokazování nebylo prováděno. Navrhovaný znalecký posudek vznikl až po vydání žalobou napadeného rozhodnutí a to na objednávku samotné žalobkyně. Žalobkyně měla prvotně navrhnout důkazy k provedení v řízení před daňovými orgány a poskytnout jim co největší součinnost. Soudní řízení správní není pokračováním daňového řízení. Navíc rozhodnou pro vydání žalovaného rozhodnutí byla skutečnost, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno z důvodu své pasivity při daňové kontrole a tuto pasivitu již nelze v soudním řízení zhojit navrhováním důkazů, které mohla žalobkyně navrhnout již v řízení před daňovými orgány. Výslech p. D. a p. V. by byl v řízení nadbytečný, jelikož obsah telefonického rozhovoru mezi těmito osobami je zachycen v úředním záznamu, který je obsažen ve správním spise. Pokud chtěla žalobkyně sporovat obsah úředního záznamu řadou otázek technického charakteru, jak předeslala při ústním jednání, měla tak učinit již v řízení před daňovými orgány a dát tak možnost daňovým orgánům se vypořádat se skutečnostmi z případných výpovědí vzešlých, nikoliv si šetřit důkazní prostředky až pro řízení před soudem. Předmětem řízení dle § 65 a násl. s. ř. s. je totiž přezkum rozhodnutí správního orgánu, nikoliv pokračování správního řízení. Soud totiž vychází podle § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového stavu v době rozhodování správních orgánů. K tomu soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2015, č. j. 10 Afs 162/2014 – 70: „*Pokud stěžovatelka v daňovém řízení neunesla své důkazní břemeno, nemůže následně rozhodnutí celních orgánů z této skutečnosti vycházející zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhnout provedení důkazů, které již mohla uplatnit v daňovém řízení. Řízení před soudem nemůže a ani nemá nabízet řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji nedůslednost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce subsidiarity správního soudnictví, založená na přezkumu správních rozhodnutí (srov. rozsudek ze dne 3. 2. 2010, čj. 1 Afs 103/2009-232, č. 2033/2010 Sb. NSS, NJK UNICOS, bod 44).*“ Obdobně lze odkázat i na další judikaturu (viz rozsudky NSS ze dne 2. 5. 2009, čj. 2 Afs 35/2009-91, č. 1906/2009 Sb. NSS; ze dne 3. 2. 2010, čj. 1 Afs 103/2009-232, č. 2033/2010 Sb. NSS; ze dne 4. 6. 2015, čj. 7 Afs 99/2015-27). Pro úplnost soud uvádí, že neprovedl z důvodu zjevné nadbytečnosti (argumentace k údajné manipulaci spisu je uvedena shora)

ani důkaz spisovým řádem Finanční správy ČR, přičemž tento návrh byl uveden v žalobě (při jednání soudu dne 27. 3. 2019 už na něm žalobkyně netrvala).

51. Polemikou žalobkyně nad oprávněností úředních osob jednat v konkrétních případech v rámci daňové kontroly, kterou žalobkyně uplatnila až v replice č. 2 ze dne 11. 12. 2018, se krajský soud nemůže zabývat. Soudní řízení správní je ovládáno zásadou koncentrace řízení, která zakládá povinnost žalobkyni označit všechny důvody nezákonnosti ve lhůtě pro podání žaloby. K později uplatněným žalobním bodům krajský soud nebude přihlížet v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. Nicméně nad rámec odůvodnění (*obiter dictum*) krajský soud uvádí, že žalobkyně nevznesla pochybnost o tom, že by se jednalo o zaměstnance správce daně, nýbrž uvedla, že jejich oprávnění není založeno ve správním spise. Úřední osoba však dle § 12 odst. 3 daňového řádu prokazuje svoje oprávnění k úkonům při správě daní služebním průkazem, pokud tak stanoví zákon, popřípadě jiným způsobem. Podle § 12 odst. 4 daňového řádu o tom, kdo je v dané věci úřední osobou, správce daně osobu zúčastněnou na správě daní na požádání informuje. Úřední osoba na požádání osoby zúčastněné na správě daní sdělí své jméno, služební nebo obdobné označení, a ve kterém organizačním útvaru správce daně je zařazena. Podle § 5 odst. 3 daňového řádu je daňový subjekt osobou zúčastněnou na správě daní. Žalobkyně přitom netvrdila, že by nebylo vyhověno její žádosti ve smyslu § 12 odst. 4 daňového řádu. To, zda byl případně porušen organizační řád v uvedeném směru, by s ohledem na povahu případného porušení procesního charakteru ve vztahu k podzákonnému předpisu interní povahy a právě s ohledem na znění uvedené zákonné právní úpravy nemohlo mít vliv na zákonnost žalovaného rozhodnutí.

Závěr a náklady řízení:

52. Krajský soud přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích řádně uplatněných žalobních bodů a uzavírá, že žalobní argumentace žalobkyně není důvodná. Daňová kontrola byla zahájena i ukončena dle zákona, přičemž celé daňové řízení včetně odvolacího bylo ukončeno v zákonné prekluzivní lhůtě. Při daňovém řízení byla dodržena zákonná ustanovení o dokazování, přičemž se krajský soud ztotožnil s názorem daňových orgánů o neunesení důkazního břemene ohledně nároku na odpočet nákladů na VaV na straně žalobkyně. Krajský soud neshledal ani při vedení daňového spisu ani při aplikaci zákonných ustanovení pochybení, která by mohla mít vliv na zákonnost žalovaného rozhodnutí.
53. Krajský soud shledal žalobu nedůvodnou, a proto ji musel zamítnout podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
54. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci zakotvené v § 60 odst. 1 s. ř. s., přičemž neúspěšná žalobkyně právo na náhradu nákladů řízení neměla a úspěšnému žalovanému náklady dle obsahu spisu nevznikly.

Poučení:

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

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

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

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

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

Pardubice 4. dubna 2019

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje