



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a Mgr. Petra Pospíšila v právní věci

žalobce: **UNIPIPE Engineering s.r.o., IČ: 63488281**
sídlem Bartolomějská 845/33, 641 00 Brno
zastoupený daňovým poradcem Tax Consulting Brno, spol. s r.o.,
IČ:63477556
sídlem Řípská 11d, 627 00 Brno

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 4. 2016, č. j. 13278/16/5200-11433-711322

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 4. 2016, č. j. 13278/16/5200-11433-711322, **se ruší** a věc **se vrací** k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradu nákladů řízení částku 15.342 Kč, a to k rukám jeho daňového poradce Tax Consulting Brno, spol. s r.o., do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce se svou žalobou domáhal zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil správnost napadených rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno IV (dále jen „správce daně“) ze dne 16. 2. 2015, č. j. 674513/15/3004-51521-707654, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2008 do 30. 6. 2009 vyšší o částku 486.570 Kč a současně byla žalobci stanovena povinnost uhradit penále ve výši 97.314 Kč; dále č. j. 677323/15/3004-51521-707654, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2009 do 30. 6. 2010 vyšší o částku 345.600 Kč a současně byla žalobci stanovena povinnost uhradit penále ve výši 69.120 Kč; a č. j. 677720/15/3004-51521-707654, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2010 do 30. 6. 2011 vyšší o částku 329.840 Kč a současně byla žalobci stanovena povinnost uhradit penále ve výši 65.968 Kč. Daň z příjmů právnických osob za uvedená zdaňovací období byla žalobci doměřena z moci úřední na základě provedené daňové kontroly, jejímž předmětem bylo mimo jiné prokázání oprávněnosti uplatnění odečtu odpočitatelné položky na výzkum a vývoj ve smyslu § 34 odst. 4 až odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Konkrétně se jednalo o „*Projekt výzkumu a vývoje v oblasti životnosti potrubních částí VV 10050711*“ ze dne 3. 10. 2005 (dále jen „Projekt VaV“). Žalovaný se ztotožnil s právními závěry správce daně, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a nepodařilo se mu vyvrátit pochybnosti správce daně ohledně splnění podmínek pro uplatnění odčitatelné položky od základu daně na výzkum a vývoj, stanovených v § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů v návaznosti na § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků (dále jen „zákon o podpoře výzkumu a vývoje“), a na pokyn Ministerstva financí ze dne 3. 10. 2015, č. D-288 k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a odst. 5 zákona o daních z příjmů (dále jen „Pokyn D-288“). Žalovaný konstatoval, že z písemností předložených žalobcem jednoznačně nevyplývá, co bylo přesně výstupem jeho práce. Pokud byla výstupem metoda (jak uvádí žalobce v cíli Projektu VaV), není zřejmé a zkontrolovatelné, jaký obsahuje prvek novosti a vyjasnění technické nejistoty a kdy tohoto konečného výstupu dosáhl. Pokud byl výstupem práce software, nebylo prokázáno, že software PIPE nevznikl pouhou modifikací softwaru CAEPIPE, neboť ten, jak žalobce sám deklaroval, používá ke své hlavní podnikatelské činnosti. Dle žalovaného žalobce nebyl v průběhu daného řízení ani schopen jasně specifikovat, jaké byly jednotlivé dílčí výsledky a v jakém časovém harmonogramu bylo těchto jednotlivých dílčích výsledků dosaženo.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí správních orgánů obou stupňů a vrácení věci správci daně k dalšímu řízení.
3. Žalobce je předně toho názoru, že správce daně ve svých výzvách dostatečně nekonkretizoval, jaké pochybnosti mu vznikají ve vztahu k předmětnému Projektu VaV (např. ohledně prvku novosti či odstranění technické nejistoty), a tedy dle žalobce nesplnil

svou povinnost (ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu) precizně a přezkoumatelným způsobem vymezit své pochybnosti a označit konkrétní skutečnosti, na základě kterých hodnotí předložené důkazní prostředky za nevěrohodné či neprůkazné, jak vyplývá např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66 (v rozsudku citovaná rozhodnutí správních soudů jsou rovněž dostupná na www.nssoud.cz).

4. Žalobce rovněž nesouhlasí s názorem žalovaného, že správce daně řádně posoudil předložené důkazy (zejména dokumentaci k Projektu VaV), neboť dle názoru žalobce správce daně nedisponoval adekvátní kvalifikací a znalostmi v oboru strojírenství (problematika zkoumání životnosti potrubních částí) pro posouzení veškerých skutkových okolností Projektu VaV, a proto bylo jeho povinností vyžádat si v souladu s § 95 odst. 1 daňového řádu odborný znalecký posudek, aby danou problematiku odborně analyzoval a vyhodnotil. V takových případech je tento postup správce daně nezbytný, jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119, s jehož závěry je nicméně postup správce daně dle žalobce ve zjevném rozporu. Nezbytnost zvolit postup podle § 95 odst. 1 daňového řádu v takových případech dovozuje i odborná literatura (viz Baxa, J. a kol., *Daňový řád. Komentář*, I. díl., Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 543). Nadto je žalobce toho názoru, že správce daně nestandardním způsobem ukončil daňovou kontrolu, aniž by vyčkal na prošetření způsobu jím podané stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu ve vztahu k odmítnutí jeho návrhu na vypracování znaleckého posudku ze strany správce daně.
5. Žalobce dále polemizuje se způsobem, jakým správce daně i žalovaný posoudili (ne)splnění podmínek pro uplatnění odčitatelné položky od základu daně na výzkum a vývoj, stanovených v § 34 odst. 4 zákon o daních z příjmů v návaznosti na § 2 odst. 1 zákona o podpoře výzkumu a vývoje a na Pokyn D-288. Žalobce předně odmítá názor správce daně, že z definovaného cíle Projektu VaV nevyplývá, co přesně má být výstupem tohoto projektu, neboť od samého počátku žalobce zdůrazňuje, že výstupem projektu je algoritmus (know-how), k jehož tvorbě slouží vytvořený počítačový program, sloužící k matematickým výpočtům. Žalobce současně nesouhlasí s názorem správce daně, že ocnitelný prvek novosti, resp. technická či výzkumná nejistota musí být explicitně vyjádřena v dokumentaci projektu, neboť tato povinnost nikterak nevyplývá z citovaných ustanovení. Žalobce rovněž odmítá názor žalovaného, že splnění těchto podmínek nelze dovodit ani z odborného posudku k Projektu VaV, ze dne 14. 5. 2015, zpracovaného doc. Ing. M. V., CSc., neboť i v souvislosti s hodnocením tohoto posudku ze strany žalovaného se prokázala absence odborných znalostí v daném oboru, stejně jako při posouzení charakteru softwaru PIPE, jenž má být modifikací softwaru CAEPIPE, ačkoliv žalobce nedisponuje zdrojovými kódy, na jejichž základě by k takové modifikaci vůbec mohlo dojít. Žalobce je proto toho názoru, že předložením úplné projektové dokumentace i dalších informací k Projektu VaV dostatečným způsobem rozptýlil pochybnosti správce daně ohledně toho, zda činnost žalobce naplňuje kritéria výzkumu a vývoje, nicméně správce daně, ani žalovaný nedisponovali dostatečnou erudicí pro jejich věcné a odborné posouzení a hodnocení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně nesouhlasí s názorem žalobce, že výzvy správce daně byly nepřezkoumatelné a nedostatečně konkrétní, když setrvává na svém závěru, že byly specifikovány dostatečně konkrétně, přičemž správce daně nemůže daňovému

subjektu určovat, jakými důkazními prostředky má unést své důkazní břemeno, které ho v dané věci tíží ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu. Nadto žalovaný upozorňuje na skutečnost, že žalobce ve vyjádření k výzvě správce daně, ani v odvolání neuváděl žádné nové skutečnosti, činí tak až v žalobě, kde začal hlouběji argumentovat a objasňovat jednotlivé skutečnosti, které však měly zaznít již v průběhu daňového řízení a mohly tak být předmětem doplnění řízení.

7. Ve vztahu k žalobní námitce, že správce daně pochybil, pokud si k posouzení Projektu VaV nevyžádal odborný znalecký posudek, žalovaný podotkl, že nedošlo k dezinterpretaci či negaci závěrů citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 24/2014-119, přičemž odkázal na závěry rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 5. 2016, č. j. 31 Af 6/2015-45, v němž krajský soud konstatoval, že „*při řešení této odvolací námítky správce daně přiléhavě odkázal na výklad ust. § 95 daňového řádu, z něhož dovodil, že správce daně má možnost, nikoliv povinnost ustanovit znalce prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění stanovení daně. Krajský soud posuzoval danou námitku ve světle závazné judikatury Nejvyššího správního soudu, tedy rozsudku ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119, z něhož vyplývá, že znalecký posudek umožňuje správním orgánům komplexně zjistit a posoudit veškeré skutkové okolnosti charakteru projektů žalobkyně, včetně jejich technické stránky. Nejvyšší správní soud však v dané věci rovněž podotkl, že tímto vyslovený závěrem nepředjímá, že ve všech sporech týkajících se posouzení projektu výzkumu a vývoje je bez výjimky nezbytné provést znalecké posouzení.*“ Žalovaný uzavřel, že se v napadeném rozhodnutí zabýval důvody, pro které nepřistoupil k ustanovení znalce, stejně tak se věnoval náležitostem Projektu VaV a jeho výstupům, přičemž dospěl k závěru, že za dané situace není nezbytné ustanovení znalce dle § 95 daňového řádu, jelikož žalobce neunesl důkazní břemeno ve vztahu k naplnění veškerých podmínek dle zákona o daních z příjmů. Žalovaný proto přisvědčil úsudku správce daně, že žalobce nesplnil veškeré požadavky pro nárok na uplatnění odčitatelné položky pro jednotlivá zdaňovací období, a to i přesto, že byl správcem daně několikrát vyzván, aby oprávněnost odčitatelné položky prokázal, resp. odstranil pochybnosti vzniklé správci daně.
8. Žalovaný rovněž odmítá nesouhlasnou polemiku žalobce se způsobem, jakým správce daně meritorně posoudil charakter Projektu VaV. Žalobci bylo vytýkáno, že se předložený projekt, k jehož realizaci mělo dojít v průběhu 7 avizovaných etap, jeví jako obsahově stručný s minimem konkrétních výstupů, když předpokládané náklady byly stanoveny ve výši 2.625.000 Kč. V projektu dále nejsou uvedeny nejistoty, které žalobce při vývoji předpokládal. Není možné z dokumentu ani vyčíst, jaké nejistoty by mohly zamezit jeho dokončení, přičemž žalobce se již v čase zahájení projektu zabýval stejnou činností jako v následujících letech a tato se nezměnila. Kromě toho závěrečná zpráva, tj. Výpočtová zpráva, neobsahuje potřebné informace o průběhu projektu a dokončení projektu (jedná se pouze o období manuálu, jak použít program PIPE a jakých využívá ke svému výpočtu vzorců). Toto není ani obsaženo v ostatních předložených dokumentech. K tomu žalovaný podotýká, že tato zpráva byla vyhotovena dne 28. 11. 2012, tj. téměř rok od ukončení Projektu VaV. Dále absentuje požadavek na specifikaci technické nejistoty s jejím vyjasněním. Žalobce nebyl schopen objasnit, v čem překračuje tato činnost hranici činnosti inovativní a v čem tedy spočívá existence nových charakteristik či vlastností výstupu této činnosti, která je nutná pro uznání předmětného odpočtu na výzkum a vývoj, atd. Žalovaný dále vyjádřil pochybnosti nad tím, že není běžnou praxí, aby daňový subjekt neměl o průběhu výkonu činnosti, resp. zejména o výkonu činnosti a průběžných výstupech zaměstnanců řádné záznamy či výkazy, když se mělo jednat o tak specifickou,

ojedinělou a inovativní činnost. Žalovanému se jeví jako vysoce nepravděpodobné, že by žalobce nedisponoval relevantními písemnými záznamy o průběhu testování v rámci avizovaných 7 etap. Žalovaný rovněž konstatuje, že žalobce až od podání daňového přiznání za zdaňovací období od 1. 7. 2007 do 30. 6. 2008 začal jako přílohu uvádět náklady na realizaci Projektu VaV, v daňových přiznáních předcházejících zdaňovací období žádné přílohy k výzkumu a vývoji nepředložil. Dle žalovaného cíl projektu, příp. dílčí cíle, musí být zcela explicitně vymezeny. Stejně tak ocenitelný prvek novosti a jaká technická či výzkumná nejistota bude vyjasňována, aby bylo možné komparovat stav před zahájením realizace projektu a po něm. To platí i pro případ jednotlivých let, je-li projekt realizován více než jedno zdaňovací období. Žalovaný opětovně zdůraznil, že z cíle Projektu VaV explicitně nevyplývá, co přesně má být výstupem tohoto projektu, tedy zda algoritmus nebo softwarový program. S ohledem na vysoce odborné pracoviště a erudici jednotlivých pracovníků se jeví tento cíl za nedostatečný, přičemž žalobce měl samozřejmě v průběhu jednotlivých etap možnost tento cíl upřesnit a blíže specifikovat, což neučinil. Správce daně tak dle žalovaného logicky zdůvodnil, že nebylo ze strany daňového subjektu prokázáno naplnění podmínek pro aplikaci § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů za zkoumaná zdaňovací období. V žalobě nově a detailněji tvrzené skutečnosti žalobce dle žalovaného ničím nepodložil a zůstal tak pouze v rovině tvrzení. K uvedenému žalovaný pouze doplňuje, že z právního rámce skutečně nevyplývá povinnost daňových subjektů průběžně zveřejňovat jednotlivé dílčí výsledky a harmonogram, z uceleného harmonogramu by však mělo být možné ověřit jednotlivé výstupy. Je nutné si uvědomit, že správce daně (případně ani potenciálně ustanovený znalec) neměl reálnou možnost prozkoumat, zda náklady na Projekt VaV odpovídají deklarované časové náročnosti, tedy zda je v horizontu 7 let reálný či nadhodnocený.

9. V neposlední řadě žalovaný odmítá argumentaci žalobce, v níž rozporuje postup správce daně při ukončení daňové kontroly, k níž měl dle žalobce přistoupit v rozporu s § 261 daňového řádu, aniž by vyčkal na prošetření způsobu vyřízení jím podané stížnosti. Žalovaný odmítá, že by § 261 odst. 4 *in fine* daňového řádu byl aplikovatelný i na veškeré žádosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu, neboť by to vedlo k situaci, kdy by osobám zúčastněným na správě daní bylo umožněno podávání obstrukčních žádostí o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, které by neúměrně protahovalo daňovou kontrolu a současně správci daně znemožňovalo ukončení daňové kontroly, a to případně až do uplynutí lhůty pro stanovení daně. Žalovaný tak (s odkazem na názor v odborné literatuře, srov. Matyášová, L., Grossová, M. E., *Daňový řád s komentářem*. Praha: Leges 2001) uzavřel, že do ukončení daňové kontroly musí být vyřízena původní stížnost, nikoliv prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 odst. 6 daňového řádu.

IV. Replika žalobce

10. Žalobce ve své replice setrval na svých žalobních námitkách, neboť žalovaný se ve svém vyjádření dle jeho názoru nijak nevypořádal s jeho žalobní argumentací a pouze v obecné rovině polemizoval s názorem žalobce. Žalobce proto opětovně zdůraznil, že správce daně pochybil, když ve svých výzvách blíže nekonkretizoval, jaké má pochybnosti ve vztahu k projektu VaV, a nedal tak žalobci procesní prostor proto, aby se je mohl pokusit rozptýlit. K bližší specifikaci pochybností a nedostatků Projektu VaV došlo až v rozhodnutí žalovaného. Z obsahu výtek správce daně nadto dle žalobce zřetelně vyplývá, že nedisponoval dostatečnou erudicí pro posouzení charakteru předkládaného Projektu VaV, a proto bylo jeho povinností vyžádat si odborný znalecký posudek (ve smyslu s § 95

odst. 1 daňového řádu a závěrů citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 24/2014-119). Žalobce nesouhlasí ani s argumentací žalovaného, pokud jde o posouzení správnosti postupu správce daně při ukončení daňové kontroly před prošetřením způsobu vyřízení jím podané stížnosti ve smyslu § 261 odst. 6 daňového řádu, neboť je toho názoru (vycházejícího ze závěrů odborné literatury – srov. Baxa, J. a kol., *Daňový řád. Komentář*, I. díl., Praha: Wolters Kluwer, 2011), že prošetření způsobu vyřízení stížnosti daňového subjektu týkající se postupu správce daně při daňové kontrole brání možnosti ukončit daňovou kontrolu a i její prošetření musí být vyřízeno dříve, než bude daňová kontrola ukončena.

V. Posouzení věci soudem

11. Krajský soud, za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně, včetně řízení předcházejících jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **je důvodná** (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).
12. Podstatu nyní projednávané věci tvoří především otázka, zda na Projekt VaV předložený žalobcem lze aplikovat § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů (v návaznosti na § 2 odst. 1 zákona o podpoře výzkumu a vývoje a na Pokyn D-288) a zda tedy byl žalobce oprávněn náklady na tento projekt odečíst od základu daně za uvedená zdaňovací období. Zatímco žalovaný dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu a nepodařilo se mu vyvrátit pochybnosti správce daně ohledně splnění podmínek pro uplatnění odčitatelné položky od základu daně na výzkum a vývoj, žalobce je toho názoru, že k posouzení otázky, zda Projekt VaV splňuje uvedené zákonné podmínky, předložil všechny nezbytné dokumenty, nicméně správce daně nedisponoval potřebnou odbornou erudicí pro jejich posouzení, a proto bylo jeho povinností za tím to účelem si vyžádat odborný znalecký posudek (ve smyslu s § 95 odst. 1 daňového řádu a závěrů citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 24/2014-119). Tato skutečnost dle žalobce měla vliv i na obsah výzev správce daně k odstranění pochybností, v nichž dostatečně a přezkoumatelným způsobem neoznačil konkrétní skutečnosti, které požaduje po žalobci doložit.
13. Zákon o daních z příjmů, s účinností od 1. 1. 2005, v citovaném § 34 odst. 4 dává poplatníkům daně možnost uplatnit odpočet nákladů vynaložených na realizaci výzkumu a vývoje od základu daně, když stanoví: *„Od základů daně lze 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.“* S ohledem na atraktivitu možnosti odpočtu nákladů na výzkum a vývoj předepisuje zákon o daních z příjmů řadu materiálních a formálních podmínek, jejichž

splnění je nutné k odpočtu nákladů od základu daně. Pro splnění podmínek na uplatnění odpočtu nákladů při realizaci projektů výzkumu a vývoje od základu daně je tedy dle citovaného ustanovení zapotřebí kumulativní splnění dvou podmínek: 1) musí se jednat o projekty výzkumu a vývoje; a 2) tyto projekty musí mít 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.

14. Samotnou definici výzkumu a vývoje zákon o daních z příjmů neobsahuje, a proto je zapotřebí hledat takovou definici jinde (tento postup obecně aproboval Nejvyšší správní soud např. v rozsudcích ze dne 6. 8. 2013, č. j. 8 As 63/2012–37, a ze dne 28. 7. 2011, č. j. 8 Afs 13/2011 – 81). Vymezení pojmu výzkumu a vývoje je obsaženo pouze v citovaném § 2 odst. 1 zákona o podpoře výzkumu a vývoje, které popisuje výzkum jako „*systematickou tvůrčí práci rozšiřující poznání, včetně poznání člověka, kultury nebo společnosti, metodami umožňujícími potvrzení, doplnění či vyvrácení získaných poznatků, prováděnou jako základní výzkum, kterým jsou experimentální nebo teoretické práce prováděné s cílem získat znalosti o základech či podstatě pozorovaných jevů, vysvětlení jejich příčin a možných dopadů při využití získaných poznatků; aplikovaným výzkumem jsou experimentální nebo teoretické práce prováděné s cílem získání nových poznatků zaměřených na budoucí využití v praxi; ta část aplikovaného výzkumu, jehož výsledky se prostřednictvím vývoje využívají v nových výrobcích, technologiích a službách, které jsou určeny k podnikání podle zvláštního právního předpisu, se označuje jako průmyslový výzkum.*“ Vývoj pak dle citované právní úpravy představuje „*systematické tvůrčí využití poznatků výzkumu nebo jiných námětů k produkci nových nebo zlepšených materiálů, výrobků nebo zařízení anebo k zavedení nových či zlepšených technologií, systémů a služeb, včetně pořízení a ověření prototypů, poloprovozních nebo předváděcích zařízení.*“
15. Ministerstvo financí k provedení ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů posléze vydalo výše citovaný Pokyn D-288, který slouží k zajištění jednotného postupu při uplatňování předmětného ustanovení tím, že správci daně poskytuje návod na posuzování uplatněných odpočtů nákladů od základu daně za projekty výzkumu a vývoje. Pokyn D-288 mimo jiné stanoví podobu projektů výzkumu a vývoje, definici výzkumu a vývoje pro účely zákona o daních z příjmů, činnosti, které lze zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje pro účely odpočtu od základu daně z příjmů a které nikoli, a další podrobnosti. Jak ovšem Nejvyšší správní soud opakovaně zdůraznil ve své judikatuře, zmíněný pokyn je interní normativní instrukcí, která pro správce daně představuje pokyn nadřízeného orgánu vůči orgánu služebně podřízenému. Nejedná se tedy o obecně závazný předpis, kterým by krajský soud při svém rozhodování byl vázán. Závazný je primárně pro správce daně, který je povinen se jím řídit (srov. rozsudek ze dne 7. 9. 2012, č. j. 2 Afs 55/2012–24, nebo ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016–38). Pokyn D-288 tak lze na posouzení věci použít jako výkladové vodítko v mezích, v nichž je souladný se zákonem o daních z příjmů (srov. rozsudek ze dne 25. 10. 2006, č. j. 8 Afs 3/2005–59).
16. Jak se podává ze správního spisu, žalobce správci daně předložil „*Projekt výzkumu a vývoje v oblasti životnosti potrubních částí VV 10050711*“ ze dne 3. 10. 2005, jehož cílem bylo „*stanovení metody a způsobu výpočtu zbytkové životnosti potrubních částí při únavě a creepu v návaznosti na pevnostní a deformační výpočty potrubí*“ a doba jeho trvání stanovena od 3. 10. 2005 do 30. 12. 2011 s předpokládanými celkovými náklady ve výši 2.625.000 Kč. Správce daně dne 12. 9. 2013 a dne 1. 11. 2013 zaslal žalobci výzvy k prokázání skutečností

dle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu, kdy požadoval prokázat, o jaký výzkum či vývoj se jedná, zejména vyjasnění, zda je přítomen ocenitelný prvek novosti, a také vyjasnění technické nejistoty. V reakci na to žalobce předložil správci daně „Technickou zprávu“ k Projektu VaV, v níž je ocenitelný prvek novosti definován jako *„nová metoda a způsob výpočtu při stanovení životnosti jednotlivých komponent posuzovaného potrubí (stanovení počtu zátěžových cyklů do porušení)“*, a technická nejistota tak, že *„výsledky výzkumu a vývoje jsou zformulovány tak, aby byly využitelné pro inženýrskou praxi, a jsou v tomto směru originálním řešením. Tento projekt rozšiřuje možnosti v oboru posuzování mezních stavů potrubí a zvyšuje profesní úroveň pracoviště (žalobce).“* V odst. 1.2 Technické zprávy je pak podrobněji konkretizován cíl Projektu VaV, kdy výsledkem výzkumu má být *„program, stanovující životnost potrubí, resp. jeho částí (přímého potrubí, kolen a T-kusů) při únavě a creepu.“* Dále je zde zdůrazněno, že *„postup výpočtu zbytkové životnosti umožňuje využívat výsledků analýzy pružnosti stanovených programem CAEPIPE a v dalším rozvoji se předpokládá rozšíření o návaznost na výpočty potrubních komponent metodou konečných prvků.“* Dne 22. 1. 2014 dále žalobce předložil správci daně jednak dokument, popisující funkce programu CAEPIPE, jednak dokument „Pevnostní výpočty potrubí“. Správce daně ve výzvě ze dne 3. 3. 2014 vyzval žalobce k doložení a prokázání výsledků výzkumu, zejména zda lze Projekt VaV *„považovat za činnost, která obsahuje ocenitelný – tedy významný, podstatný, citelný znatelný prvek novosti a přináší vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty.“* K prokázání těchto skutečností navrhl žalobce konání ústního jednání, čemuž správce daně vyhověl. Jak vyplývá z protokolu o ústním jednání ze dne 8. 4. 2014, žalobce za výsledek výzkumu a vývoje označil *„Program PIPE“*, jehož principem *„je aplikace zobecněného Neuberova principu pro únavu. Takový algoritmus ve světě neexistuje.“*, tento program byl v průběhu ústního jednání předveden. K požadavku na vyjasnění technické nejistoty žalobce uvedl, že *„jedna nejistota je ve stanovení zátěžných stavů potrubí po dobu sledované životnosti, druhá nejistota, že není k dispozici únavová křivka pro ten konkrétní materiál. Tyto nejistoty vykrýváme právě tím, že se snažíme jít tzv. konzervativní cestou při výběru zatěžovacích vztahů.“* Žalobce současně navrhl provedení odborného znaleckého posudku, a to s ohledem na požadavek vysoké odborné kvalifikace z oboru Projektu VaV, kterou správce daně nedisponuje. Dne 15. 4. 2014 pak žalobce předložil správci daně „Výpočtovou zprávu“ ke konkrétnímu projektu „ETB-K4 Benzon“ společnosti PROTIS Ostrava Inženýring, s.r.o. K vyjádření žalobce ke kontrolním zjištěním správce daně ze dne 17. 9. 2014 pak žalobce přiložil jednak „Sdělení k Projektu VaV“, v němž žalobce opětovně popisuje charakter výzkumu, jednak „Posouzení Projektu VaV“, vypracované Ing. M. M., poradcem žalobce v oboru pevnosti a životnosti strojních částí. Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 21. 1. 2015, kterou správce daně následně dle § 147 odst. 5 daňového řádu považoval za odůvodnění následně vydaných platebních výměrů, správce daně mimo jiné konstatoval, že předložené dokumenty ze strany žalobce *„nebyly osvědčeny jako důkazy o tom, že se jedná o výzkum a vývoj dle zákona o podpoře výzkumu a vývoje“*, přičemž uvedl, že Projekt VaV je příliš stručný a obsahuje minimum konkrétních informací o projektu; projekt neobsahuje ocenitelný prvek novosti ani překonání technické nejistoty, o níž nadto žádný z předložených dokumentů ani nehovoří. Proto správce daně dospěl k závěru, že *„výpočty potrubních částí rutinní povahy, které nezahrnují vědecký nebo technický pokrok nebo vyjasnění technické nejistoty, nemohou být považovány za výzkum a vývoj. Jde o vytvoření komerčního aplikačního softwaru pomocí známých metod a existujících teorií.“* Pokud mělo být výstupem Projektu VaV vytvoření programu PIPE, *„nejedná se o významný prvek novosti, ale toliko o inovaci“*, kdy ho *„bylo*

dosaženo pomocí známých metod, principů a softwarových nástrojů, přičemž nebyly použity nové algoritmy nebo metody, pomocí nichž byl program vytvořen.“ Dále správce daně zdůraznil, že žalobcem vykonávané činnosti „*byly činnostmi, které vykonával v rámci své běžné podnikatelské činnosti a nelze je tak podřadit pod činnost výzkumu a vývoje, a tím u nich uplatnit odpočet.*“ K požadavku žalobce na provedení odborného znaleckého posudku správce daně konstatoval, že „*posouzení provedly úřední osoby provádějící daňovou kontrolu. Proto, aby mohly učinit závěry, uvedené ve výsledcích kontrolního zjištění, nemusí být nutně vzdělány ve strojírenském oboru. Jedná se o logický úsudek, k němuž postačuje běžná zkušenost pracovníka správce daně.*“

17. Krajský soud se ovšem s tímto názorem správce daně, který byl následně aprobován žalobou napadeným rozhodnutím žalovaného, neztotožňuje. Krajský soud naopak dospěl k závěru, že za situace, kdy stěžejní spornou otázkou mezi správcem daně a žalobcem při posouzení oprávněnosti uplatnění odčitatelné položky od základu daně na výzkum a vývoj ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů byla otázka, zda posuzovaný Projekt VaV v oblasti životnosti potrubních částí obsahoval ocenitelný prvek novosti či měl vést k překonání technické nejistoty, tzn. otázka týkající se posouzení samotného obsahu předkládaného Projektu VaV, měl správce daně postupovat podle § 95 odst. 1 daňového řádu, tedy k posouzení těchto ryze odborných a technicistních otázek si vyžádat odborný znalecký posudek z příslušného oboru strojírenství. Krajský soud si je vědom skutečnosti, že finální zhodnocení, zda projekt žalobce lze považovat za projekt výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, náleží správním orgánům, neboť se jedná o otázku právní (srov. např. citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 174/2016-38), při tomto posouzení ze strany správních orgánů je ovšem nezbytné dbát na dodržování jejich povinnosti náležitě zjistit veškeré skutkové okolnosti a stejně tak náležitě posoudit veškeré aspekty konkrétního projektu, jak ostatně zdůraznil Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku č. j. 10 Afs 24/2014-119. Krajský soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že ze závěrů citovaného rozsudku nelze jaksi *a priori* dovozovat povinnost ve všech sporech týkajících se posouzení projektu výzkumu a vývoje bez výjimky provést znalecké posouzení, nicméně z jeho závěrů současně zřetelně vyplývá, že „*znalecký posudek umožňuje správním orgánům komplexně zjistit a posoudit veškeré skutkové okolnosti spočívající charakteru projektů žalobkyně, včetně jejich technické stránky. (...) Pouze na základě všech těchto skutečností ve spojení s již použitými a správcem daně zjištěnými skutečnostmi lze dospět ke správnému závěru o tom, zda stěžovatel oprávněně uplatnil odpočet nákladů na projekty výzkumu a vývoje od základu daně dle ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Bez dostatečného porozumění technických aspektů projektů stěžovatele totiž správní orgány nemohly spolehlivě vyvrátit závěr stěžovatele o tom, že jeho projekty splňovaly podmínky výzkumu a vývoje.*“ Jinými slovy, pokud je správce daně povinen náležitě zjistit veškeré skutkové okolnosti a náležitě posoudit veškeré aspekty konkrétního projektu, za situace, kdy posuzuje ryze technické aspekty předkládaného projektu z oblasti, v níž nedisponuje dostatečnou kvalifikovanou erudicí k porozumění a posouzení těchto aspektů, k tomu, aby této své povinnosti správce daně dostál, je nikoliv jeho možností, ale dle krajského soudu přímo jeho povinností postupovat podle § 95 odst. 1 daňového řádu a tedy si vyžádat odborný znalecký posudek (obdobně srov. Baxa, J. a kol., *Daňový řád. Komentář*, I. díl., Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 543).
18. Tak tomu mělo být dle krajského soudu i v nyní projednávaném případě žalobce, neboť správce daně svůj závěr o tom, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro uplatnění odečtu odčitatelné položky na výzkum a vývoj ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních

z příjmů, nezaložil výhradně na neprokázání splnění toliko formálních požadavků ve vztahu k předkládanému Projektu VaV (jako tomu bylo například v rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2018, č. j. 31 Af 35/2016-144), ale především na nesplnění materiálních podmínek, týkajících se samotného posouzení obsahu a charakteru předkládaného projektu a jeho výsledků, zejména pak tedy prokázání přítomnosti ocenitelného prvku novosti či technické nejistoty. Jak již bylo výše rekapitulováno, v celém průběhu daňového řízení přetrvávaly pochybnosti nad tím, co bylo přesně výstupem Projektu VaV, zda metoda či software, anebo v čem spočívá přínos jejich řešení pro oblast posuzování životnosti potrubních částí. V kontrastu s těmito pochybnostmi se proto jako velmi zjednodušující jeví mimo jiné názor správce daně, že k posouzení těchto otázek postačí „logický úsudek“ a „běžná zkušenost pracovníka správce daně.“ Pokud v této souvislosti žalovaný odkazuje na závěry z rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 31 Af 6/2015-45, v němž krajský soud aproboval postup daňových orgánů, které činnosti vykonávané v rámci posuzovaných projektů neshledaly za výzkum a vývoj odpovídající požadavkům vymezených v zákoně o daních z příjmů, neboť zde chyběl ocenitelný prvek novosti a technické nejistoty a mělo jít tak o pouhé inovace, aniž by však přistoupily k vyžádání si odborného znaleckého posudku, považuje nyní krajský soud za nezbytné zdůraznit, že tento rozsudek byl zrušen citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 174/2016-38, a to z právě z toho důvodu, že Nejvyšší správní soud v tomto postupu spatřoval pochybení daňových orgánů, když se obsahem předkládaných důkazů (dokumentace k projektům) podrobněji nezabývaly s tím, že je zjevné, že v daném případě šlo toliko o inovace, nikoli o výzkum a vývoj, ačkoliv „*pro takové posouzení nedisponoval dostatečnými technickými znalostmi. V tomto směru pochybil i krajský soud, pokud závěry žalovaného plně převzal, případně se sám vyjadřoval k ryze technickým otázkám, a rozhodnutí žalovaného pro tuto vadu nezrušil.*“

19. Pokud žalovaný poukazuje na to, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu, když se mu nepodařilo pochybnosti správce daně ohledně splnění podmínek pro uplatnění odčitatelné položky od základu daně na výzkum a vývoj, stanovených v § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, krajský soud k tomu uvádí následující. Je pravdou, že v daňovém řízení je to primárně daňový subjekt, koho tíží důkazní břemeno, neboť dle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat „*všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*“ Správce daně naopak dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje „*skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*“ Z již ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu k tomuto rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně mimo jiné vyplývá, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje v předkládaných dokumentech daňového subjektu jsou v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí předkládaný dokument nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložený dokument jako nevěrohodný,

neúplný, neprůkazný či nesprávný. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k posuzované věci, popř. aby svá tvrzení korigoval (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119; ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49).

20. Žalobce v nyní projednávané věci setrvale namítá, že správci daně předložil dostatečné množství podkladů k Projektu VaV, na jejichž základě bylo lze prokázat splnění podmínek pro uplatnění odčitatelné položky od základu daně na výzkum a vývoj, stanovených v § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, a pokud měl správce daně i nadále pochybnosti, bylo to dáno tím, že správce daně nedisponoval dostatečnou erudicí pro posouzení charakteru i výsledků předkládaného Projektu VaV. S tímto hodnocením žalobce se krajský soud do značné míry ztotožňuje, neboť z výše rekapitulovaného obsahu spisu lze dovodit, že žalobce skutečně předložil nemalé množství podkladů k Projektu VaV, týkajících se jak jeho charakteru, tak i jeho metodiky, výstupů, dosažených výsledků atp., a představují tak dostatečný podklad pro posouzení otázky naplnění materiálních podmínek pro uplatnění odčitatelné položky od základu daně na výzkum a vývoj dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, což také správce daně i žalovaný učinili. Lze tak důvodně pochybovat o tom, zda vůbec bylo v možnostech žalobce odstranit pochybnosti správce daně, pokud správce daně přistoupil k hodnocení předložené dokumentace a na základě tohoto hodnocení vyslovil pochybnosti ohledně naplnění daných materiálních podmínek ve vztahu k Projektu VaV, ačkoliv dle názoru krajského soudu nedisponoval dostatečnou odbornou erudicí. Aniž by tedy krajský soud jakkoliv předjímal, zda Projekt VaV žalobce skutečně lze či nelze vyhodnotit jako projekt výzkumu a vývoje dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů ve spojení s § 2 odst. 1 zákona o podpoře výzkumu, je nepochybné, že k řádnému právnímu posouzení v projednávané věci bylo nutno přihlídnout a hodnotit všechny (tedy i technické) aspekty předkládaného Projektu VaV, obzvláště, pokud se žalobcem předkládané podklady opírají o celou řadu technických údajů a výpočtů a samotný projekt pochází z oblasti, v níž je nezbytná vysoce kvalifikovaná odborná znalost v oboru strojírenství. Stejně tak je ovšem nepochybné, že úřední osoby v projednávaném případě technickými znalostmi nezbytnými k takovému posouzení a hodnocení nedisponovaly, což správce daně ani nezpochybnil, nicméně nesprávně dovodil, že technické znalosti, ani odbornost úředních osob, nebyly pro posouzení věci nezbytné. Krajský soud proto uzavírá, že k učinění závěru o nenaplnění materiálních podmínek (zejména tedy přítomnost ocenitelného prvku novosti, posouzení technické nejasnosti a rozlišení mezi výzkumem a inovací) pro uplatnění odčitatelné položky od základu daně na výzkum a vývoj podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů měl v nyní projednávané věci správce daně přistoupit až poté, co by tyto ryze technické otázky z obsahu žalobcem předložených podkladů k Projektu VaV posoudil správcem daně vyžádaný znalec z příslušného oboru, což ovšem správce daně odmítl učinit, i přesto, že jej žalobce opakovaně vyžadoval. Žalovaný proto pochybil, pokud tento postup správce daně aproboval jako správný a nevyhověl tak odvolacím námitkám žalobce.
21. Nad rámec výše uvedeného považuje krajský soud za nezbytné se vyjádřit k výkladu § 261 odst. 6 daňového řádu, neboť mezi žalobcem a žalovaným je sporné, zda před ukončením daňové kontroly musí být ukončeno prošetření způsobu vyřízení stížnosti, podané podle § 261 odst. 4 daňového řádu, či nikoliv. Krajský soud se přiklání k názoru žalovaného, že výklad žalobce, dle něhož by před ukončením daňové kontroly muselo být ukončeno

prošetření způsobu vyřízení stížnosti ve smyslu § 261 odst. 6 daňového řádu, by vedl k situaci, kdy by osobám zúčastněným na správě daní bylo umožněno podávání obstrukčních žádostí o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, které by neúměrně protahovalo daňovou kontrolu a současně správci daně znemožňovalo ukončení daňové kontroly. Nelze totiž odhlédnout od skutečnosti, že v praxi byl tento požadavek na vyřízení stížnosti před ukončením daňové kontroly některými daňovými subjekty zneužíván jako obstrukční nástroj, který má ukončení daňové kontroly pokud možno oddálit, popř. zcela znemožnit (např. ve formě zjevně účelového podávání stížností až těsně před podpisem zprávy o daňové kontrole, ačkoliv skutečnosti, které jsou předmětem stížnosti, jsou známy již dříve). Jak vyplývá z Důvodové zprávy k zákonu č. 170/2017 Sb., tato praxe byla také primárním důvodem, proč zákonodárce přistoupil k novelizaci § 261 odst. 4 daňového řádu provedené citovaným zákonem, na jejímž základě byla (s účinností od 1. 7. 2017) z citovaného ustanovení vypuštěna poslední věta: „*Stížnost proti nevhodnému chování úřední osoby při daňové kontrole nebo postupu správce daně při daňové kontrole musí být vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly.*“ K uvedenému lze dodat, že tímto postupem není nijak oslabena možnost daňového subjektu se bránit proti případným závažným nedostatkům v postupu správce daně, a to z toho důvodu, že tyto nedostatky se zpravidla odrazí ve výsledcích kontrolních zjištění (vůči nimž má daňový subjekt možnost vyjádření podle § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu), resp. ve výsledném rozhodnutí o stanovení daně (proti kterému je připuštěno odvolání). Nadto nelze brát ze zřetele ani skutečnost, že je v zájmu správce daně, resp. jemu nadřízeného daňového orgánu, aby zjevně důvodnou stížnost (poukazující na reálně existující závažná porušení zákona v průběhu daňové kontroly) vyřídil a případně zjednal nápravu ještě před skončením daňové kontroly, neboť v opačném případě by se vystavil riziku, že zatíží daňové řízení vadou nezákonnosti, která bude následně možným důvodem pro zrušení nebo změnu rozhodnutí o stanovení daně.

22. Naopak stížnost proti postupu správce daně či nevhodnému chování úřední osoby v průběhu daňové kontroly, které se ve svém důsledku neodrazí v závěrech daňové kontroly a následně ani v rozhodnutí o stanovení daně, vyřízení do skončení daňové kontroly z povahy věci nevyžaduje, neboť toto vyřízení je na výsledcích daňové kontroly fakticky nezávislé. Tak tomu ostatně bylo i v nyní projednávaném případě žalobce, jehož stížnost (podle § 261 odst. 4 daňového řádu) ze dne 9. 12. 2014 byla správcem daně ve vyrozumění ze dne 19. 12. 2014 shledána nepřipustnou, neboť v ní žalobce polemizoval s hodnocením charakteru předloženého důkazního prostředku. Tento závěr shledal správným i žalovaný ve vyrozumění ze dne 6. 3. 2015 o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, k němuž dal žalobce podnět svou žádostí (podle § 261 odst. 6 daňového řádu) ze dne 5. 1. 2015, když konstatoval, že „*v rámci šetření stížnosti na postup správce daně nelze prošetřovat provádění dokazování, ani jak byly důkazy hodnoceny.*“

VI. Závěr a náklady řízení

23. Krajský soud v Brně z výše uvedených důvodů rozhodnutí žalovaného zrušil, neboť skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, nemá oporu ve spisovém materiálu [§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.], a současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
24. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na

náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

25. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna žalobcova zástupce (daňového poradce) a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, další podání ve věci samé) a tři režijní paušály, a to ve výši $3 \times 3.100 \text{ Kč}$ a $3 \times 300 \text{ Kč}$ [§ 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g), § 13 odst. 3 advokátního tarifu], tedy celkem 10.200 Kč. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 2.142 Kč, odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3.000 Kč.
26. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 15.342 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 25. října 2018

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu