



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudkyň JUDr. Terezy Kučerové a Mgr. Heleny Nutilové ve věci

žalobkyně: **KV2 Audio International, spol. s r.o.**,
se sídlem Nádražní 936, Milevsko,
zastoupené advokátem Mgr. Ing. Markem Švehlíkem,
se sídlem Purkyňova 74/2, Praha 1,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
se sídlem Masarykova 31, Brno,

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 9. 2017, čj. 41964/17/5200-11435-711926,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobkyně protokolem ze dne 11. 11. 2015, daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014. Předmětem uvedené daňové kontroly bylo prokázání oprávněnosti uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje ve výši 3 282 756 Kč na řádku č. 242 daňového přiznání žalobkyně k dani z příjmů právnických osob za uvedené zdaňovací období.
2. Žalobkyně dne 8. 10. 2015, tedy ještě před samotným zahájením daňové kontroly, předložila správci daně projekt výzkumu a vývoje s názvem „*Optimalizace využití výkonu elektrorozvodné sítě pro zlepšení účinnosti a akustických vlastností profesionální audiotechniky*“ (dále též jen „projekt“ či „projekt výzkumu a vývoje“), dokument s názvem „*Posouzení nákladů na VaV*“ ze dne 19. 6. 2015 zpracovaný daňovým poradcem RNDr. S.D., certifikát ze dne 5. 3. 2008 o absolvování recertifikace vzdělávání v oblasti výzkumu a vývoje udělený RNDr. S.D. a dále účetní doklady k nákupu materiálu a mzdovou sestavu za rok 2014. Vzhledem k tomu, že projekt výzkumu a vývoje neobsahoval veškeré náležitosti stanovené § 34c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, vydal správce daně žalobkyni v tomto ohledu výzvu k prokázání skutečností ze dne 4. 12. 2015. V odpovědi na tuto výzvu ze dne 29. 12. 2015 žalobkyně uvedla, že chybějící údaje byly obsaženy v zápisu z porady vedení ze dne 19. 9. 2013.
3. Dne 8. 2. 2016 správce daně seznámil žalobkyni s výsledky kontrolního zjištění, z nichž bylo patrné, že správce daně uvedený odpočet neuznal.
4. Ve vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění ze dne 3. 3. 2016 se žalobkyně s tímto hodnocením neztotožnila a uvedla, že se správce daně dopustil porušení § 8 odst. 1 a 3 a § 92 odst. 2 a 5 daňového řádu, neboť závěr správce daně je postaven na domněnkách, spekulacích a smyšlených formálních nedostacích předloženého projektu. Správce daně se nezabýval vzájemnými souvislostmi předložených dokumentů a ignoroval otázku, zda byl projekt skutečně realizován. Žalobkyně předložila dále:
 - letenku pana J.R.F. který se zúčastnil porady dne 19. 9. 2013, dokládající jeho cestu do České republiky ve dnech 18. až 20. 9. 2013,
 - fakturu za ubytování J.R.F. vystavenou společností GODARD, s. r. o.,
 - vnitropodnikovou směrnici R&D z roku 2006 definující postupy a procesy zajištění kontroly jednotlivých úkolů výzkumu a vývoje a
 - smlouvu uzavřenou mezi žalobkyní a Elektrotechnickým zkušebním ústavem, s. p., ze dne 1. 6. 2015 týkající se realizované certifikace.
5. Svědek V.Š., vedoucí projektu, při výpovědi zachycené v protokolu ze dne 19. 4. 2016 mimo jiné uvedl, že shora uvedený projekt byl spuštěn na setkání vedení žalobkyně v březnu roku 2013, přičemž tomuto setkání byli vedle pana Š. přítomni též pan K. a pan K. Tyto osoby se domluvily na zadání a rozdělení úkolu a kdo na něm bude pracovat. K úplnému spuštění projektu došlo v září 2013. Porady vedení dne 19. 9. 2013 byli přítomni pánové Š., K., K. a R.F.; výsledkem porady bylo sepsání projektu.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

Řešitelský tým čítal 11 lidí a scházel se na pravidelných poradách nejméně jednou týdně.

6. Správce daně však na závěrech uvedených ve výsledku kontrolního zjištění setrval a přistoupil dne 16. 6. 2016 k projednání zprávy o daňové kontrole. Dle závěru správce daně žalobkyně neprokázala, že projekt výzkumu a vývoje byl vyhotoven a schválen před samotnou realizací projektu a že tento dokument obsahoval zákonem požadované náležitosti.
7. V podání ze dne 30. 6. 2016 žalobkyně požadovala zohlednění poskytnutých darů v celkové výši 149 000 Kč, k čemuž doložila příslušné darovací smlouvy.
8. Správce daně dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob ze dne 13. 7. 2016, čj. 1584202/16/2207-50523-307271, žalobkyni doměřil daň ve výši 595 270 Kč a penále v částce 119 054 Kč. V odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že požadavku žalobkyně na zohlednění uvedených darů vyhověl. V otázce uznání odpočtu odkázal na text zprávy o daňové kontrole.
9. Odvolání proti tomuto platebnímu výměru žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl a napadený platební výměr potvrdil.

II. Shrnutí žaloby

10. Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně dne 24. 11. 2017 žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích.
11. Žalobkyně předně namítla, že žalovaný ani správce daně se vůbec nezabývali otázkou, kdy lze považovat řešení projektu za zahájené, resp. otázkou, kdy bylo řešení projektu skutečně zahájeno. Závěr daňových orgánů, dle něhož projekt nebyl vypracován a schválen před zahájením jeho řešení je logicky vadný, nepřesvědčivý a nemá oporu v provedeném dokazování a obsahu spisu; již z tohoto důvodu by měl krajský soud napadená rozhodnutí zrušit.
12. Pojmy „zahájení projektu“ či „zahájení řešení projektu“ ve smyslu § 34c zákona o daních z příjmů je dle názoru žalobkyně nutno vykládat tak, že se jedná o okamžik vynaložení prvního výdaje při realizaci projektu, a to analogicky s principy poskytování veřejné podpory (žalobkyně k tomu poukázala na metodické doporučení Ministerstva pro místní rozvoj pro oblast veřejné podpory z dubna roku 2015). Žalobkyně označila za nezbytné připustit výklad, dle něhož je možné na projektu pracovat ještě před jeho zahájením dle § 34c zákona o daních z příjmů. Závěr správce daně, dle něhož k zahájení řešení projektu došlo v polovině roku 2013, označila žalobkyně za zjevně neudržitelný. Tento závěr odvíjel správce daně od svědecké výpovědi pana Š., dle níž vývoj zesilovače trval cca rok a půl; výroba zesilovače však nebyla předmětem projektu. Správce daně nadto hodnotil tuto svědeckou výpověď nekonzistentně, neboť ačkoli považoval svědka za nevěrohodného, právě v tomto ohledu mu uvěřil. Oporu v obsahu spisu nemá ani závěr, dle něhož k výrobě zesilovače došlo na konci roku 2014, který správce daně dovodil na základě prezentace na webu www.youtube.com. Tato prezentace ovšem byla publikována až 11. 12. 2015, což koresponduje s výpovědí pana Š., dle něhož k ukončení projektu došlo v listopadu roku 2015. Žalobkyně zdůraznila, že zesilovač nebyl předmětem projektu, neboť tím bylo maximální využití omezené energie elektrorozvodné sítě a s nejvyšší účinností ji

- převést na akustický tlak co nejvěrněji odpovídající vstupnímu audiosignálu (z toho důvodu byl navržen unikátní systém napájecího zdroje pro audio zesilovače). Žalobkyně konstatovala, že k zahájení řešení projektu došlo až v průběhu roku 2014.
13. V souvislosti se shora uvedeným žalobkyně navrhla provést důkazy shora uvedeným metodickým doporučením Ministerstva pro místní rozvoj, protokolem o výsledku svědka V.Š. ze dne 19. 4. 2016, printscreenem prezentace na webu www.youtube.com a shora specifikovaným projektem výzkumu a vývoje.
 14. Obdobné nedostatky žalobkyně spatřovala ve způsobu, jakým daňové orgány posoudily otázku doby vypracování a schválení projektu. Vycházely totiž z nesprávného předpokladu, dle něhož je poplatník daně při aplikaci § 34c zákona o daních z příjmů povinen postupovat tak, že v jeden den vypracuje a schválí projekt se všemi náležitostmi, a pak s rukama v klíně vyčkává začátku řešení projektu, byť by to mělo trvat několik měsíců, jako v nyní posuzované věci. Žalobkyně uvedla, že jí žádný zákon nezakazuje, aby na dokumentu projektu pracovala libovolnou dobu a dále jej libovolně měnila a schvalovala nová znění; zákon v tomto ohledu pouze stanoví, že ke schválení projektu se všemi náležitostmi musí dojít před začátkem jeho řešení. Opakované projednání projektu proto u správce daně nemůže vyvolávat žádné pochybnosti. Žalobkyně v této souvislosti poukázala na informaci Generálního finančního ředitelství k projektu výzkumu a vývoje jako nezbytné podmínce pro uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje dle § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů ze dne 14. 9. 2017, čj. 89174/17/7100-10110-013213, kterým navrhla provést důkaz.
 15. Ze zákonné úpravy neplyne povinnost poplatníka daně zpracovat projekt do jedné listiny, což potvrdil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 11. 2013, čj. 2 Afs 24/2012-34, č. 3002/2014 Sb. NSS. K benevolenci vůči formálním nedostatkům vybídl pak také Krajský soud v Ostravě v rozsudku ze dne 17. 12. 2014 (pozn.: žalobkyně patrně nedopatřením uvedla datum 27. 2. 2012), čj. 22 Af 14/2010-141.
 16. Žalobkyně uvedla, že prokázala splnění veškerých náležitostí projektu před zahájením jeho řešení, tj. byl řádně vypracován a schválen. Žalobkyně na dokumentu projektu pracovala delší dobu, přičemž – jak vypověděl pan Š. – za tímto účelem probíhaly schůzky minimálně jednou týdně, na kterých byla schvalována vždy aktuální podoba projektu. Zásadní význam pak měla porada konaná dne 19. 9. 2013, na níž byl projekt formálně schválen (žalobkyně k tomu navrhla provedení důkazu zápisem z této porady a protokolem o výsledku svědka V.Š. ze dne 19. 4. 2016). Poté následovaly další porady, na nichž byl projekt znovu projednáván. Žalobkyně konkrétně poukázala na porady ze dne 18. 11. 2013 a 9. 12. 2013, k čemuž připojila citace pasáží z pořízených zápisů (coby důkaz pak vedle těchto zápisů z porad žalobkyně navrhla též důkaz výsledkem osob, které se porad zúčastnily). Není přitom podstatné, jak význam porady konané dne 19. 9. 2013 hodnotil pan Š., ani to, zda na této poradě byl projekt schválen se všemi náležitostmi, nýbrž to, zda se taková porada konala ještě před zahájením projektu, což žalobkyně dle jejího názoru splnila. Nesprávný je též závěr žalovaného, dle něhož je část výsledku projektu zachycena již v grafickém znázornění na straně 3 projektu, což podporuje stanovisko správce daně o dodatečném zpracování tohoto dokumentu. Tento obrázek totiž vypracoval zaměstnanec žalobkyně Ing. R.S. pouze za účelem vysvětlení fungování elektrorozvodné sítě a znázornění zamýšleného

- výsledku optimalizace výkonu (žalobkyně v této souvislosti navrhla provést důkaz výslechem tohoto zaměstnance a vyobrazením výkonové křivky s vysvětlivkami).
17. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí výslovně potvrdil, že zápis z porady *de facto* doplňuje chybějící náležitosti projektu. Konkrétně odstraňuje absenci předpokládaných výdajů v jednotlivých letech řešení projektu, absenci způsobu kontroly a hodnocení postupu projektu a dosažených výsledků a absenci dne a místa schválení projektu [§ 34c odst. 1 písm. d), f) a g) zákona o daních z příjmů].
 18. Žalobkyně konstatovala, že dokument projektu obsahuje celkové předpokládané výdaje v bodu 8. V zápise z porady ze dne 19. 9. 2013 pak odhadovaný vývoj nákladů 50 % po oba roky trvání projektu (2014 a 2015). Při zahájení daňové kontroly žalobkyně vysvětlila, že přesnější specifikace výdajů nebyla možná, neboť se jednalo o projekt zcela ojedinělý a první takového rozsahu, který žalobkyně realizovala. Celková výše výdajů a jejich rozložení byly potvrzeny na poradách ze dne 18. 11. 2013 a 9. 12. 2013. Detailní přehled všech výdajů zahrnovaných do odpočtu přitom není zákonnou náležitostí projektu. Žalobkyně vedla řádnou evidenci nákladů, kterou správci daně předložil v rámci daňové kontroly vedle posouzení nákladů zpracovaného RNDr. D. a mzdových listů všech zaměstnanců zúčastněných na projektu.
 19. Kontrolu projektu žalobkyně prováděla podle vnitropodnikové směrnice ze dne 21. 8. 2006, která podrobně popisuje způsob kontrolní činnosti výzkumu a vývoje, kdo je za ni zodpovědný a jakým způsobem mají být realizovány přijaté kontrolní závěry. Způsob kontroly byl dále popsán v bodě 5. dokumentu projektu odkazující v tomto ohledu na vnitropodnikové procedury a byl též předmětem porad ze dne 19. 9. 2013, 18. 11. 2013 a 9. 12. 2013. Žádný zákon přitom obsahové náležitosti pro stanovení (speciálního) způsobu kontroly neobsahuje a není vyloučeno, aby žalobkyně postupovala v tomto ohledu způsobem, který si stanovila již delší dobu před vypracováním projektu. Žalobkyně v této souvislosti poukázala na informaci Generálního finančního ředitelství ze dne 14. 9. 2017, dle níž je klíčové, že poplatník vede ve vztahu ke kontrole takové evidence a zajišťuje takové podklady, které lze použít coby důkazní prostředky za účelem doložení skutečností tvrzených v projektu (např. zprávy z kontrol, hodnocení dosažení výsledků apod.). Takovouto evidenci žalobkyně vedla a byla (a nadále je) připravena ji poskytnout daňovým orgánům k nahlédnutí. V průběhu daňové kontroly předložila v této souvislosti smlouvu uzavřenou mezi žalobkyní a Elektrotechnickým kontrolním ústavem, který se zavázal provést v akreditované laboratoři zkoušky výrobku VHD4.21. K této spolupráci však daňové orgány nepřihlédly a pouze formalisticky bazírovaly na teoretickém zpracování způsobu kontroly.
 20. Nedůvodná je též výtka absence dne a místa schválení projektu. K němu totiž došlo na poradě konané dne 19. 9. 2013, což vyplývá jak ze zápisu z této porady, tak i z výpovědi pana Š. Projekt byl následně projednáván i na dalších poradách, přičemž v zápisech z nich jsou uvedeny den i místo konání.
 21. Ve vztahu k námitkám týkajícím se vytýkaných nedostatků projektu žalobkyně opětovně navrhla provést důkaz dokumentem projektu, zápisy z porad ze dne 19. 9. 2013, 18. 11. 2013 a 9. 12. 2013, výslech jejich účastníků a vnitropodnikovou směrnicí ze dne 21. 8. 2006.

22. Žalobkyně označila postup daňových orgánů za přepjatě formalistický, neboť nezohledňuje smysl a účel dané právní úpravy, kterým je podpora růstu ekonomiky založeného na znalostech, technologiích a službách s vyšší přidanou hodnotou. Daňové orgány však kladly přílišný apel na jazykový výklad dotčených právních předpisů bez ohledu na jejich smysl a konsekvence pro reálné společenské vztahy (žalobkyně v této souvislosti poukázala na nálezný Ústavního soudu ze dne 13. 11. 2012, sp. zn. I. ÚS 563/11). Za zcela nepřiměřenou označila žalobkyně výtku, dle níž není zřejmé, kdy a kde byl projekt schválen, ačkoli v zápisu z porady ze dne 19. 9. 2013 je jasně uvedeno, že k tomuto došlo v uvedený den v Milevsku.
23. Následek vyplývající z daňové kontroly, resp. dodatečného platebního výměru a rozhodnutí žalovaného, označila žalobkyně za hrubě nepřiměřený výsledek projektu a tím rozporný se zásadou šetrnosti při správě daní dle § 5 odst. 3 daňového řádu. Daňové orgány nevzaly při doměření daně a stanovení penále v potaz dopad svých rozhodnutí na žalobkyni, přičemž tento postup byl nespravedlivý a nepřiměřený tím spíše, že posuzovaný projekt byl beze zbytku úspěšně naplněn, a přispěl tak k získání nových vědecko-výzkumných poznatků, jejichž zpracování může sloužit široké veřejnosti. Na místo pomyslné odměny v podobě daňového odpočtu však byla žalobkyně penalizována doplacením 20% penále.
24. Žalobkyně uvedla, že správce daně nevystupoval v řízení jako nezávislý a nestranný orgán, nýbrž z jeho postupu byl zjevný postoj *a priori* rozhodnout o odpočtu negativně. Ačkoli daňové orgány tvrdí, že důkazní břemeno tíží žalobkyni, sami velmi aktivně dovozovaly a dohledávaly skutečnosti svědčící v neprospěch žalobkyně. Žalobkyně s poukazem na článek obsažený na serveru www.novinky.cz uvedla, že pracovníci finanční správy jsou finančně motivováni, aby uplatněné daňové odpočty poplatníkům daně zamítali. Tato skutečnost je v rozporu se zásadami zákonnosti, zákazu zneužití veřejné moci a šetrnosti při správě daní (§ 5 odst. 1, 2 a 3 daňového řádu), jakož i právem na spravedlivý proces dle čl. 36 Listiny základních práv a svobod.
25. Daňová kontrola a její průběh nebyly dle názoru žalobkyně v souladu s daňovými předpisy. Z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 11. 11. 2015, jímž žalobkyně navrhla provést důkaz, není zřejmé, co konkrétně je předmětem daňové kontroly, tj. jaká pochybení správce daně u žalobkyně shledal a k jakým podezřením dospěl. Správce daně přešel rovnou k meritu věci spočívajícím v rozsáhlém výsledku žalobkyně a třetích osob, které si s sebou pro jejich odbornost k jednání přizvala, aniž by žalobkyni alespoň v základních rysech sdělil, co je předmětem kontroly a čeho se svým jednáním dopustila. V rozporu s tím však správce daně ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 30. 12. 2015 uvedl, že žalobkyně byla s nesrovnalostmi týkajícími se projektu výzkumu a vývoje seznámena při zahájení daňové kontroly. Protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 11. 11. 2015 tudíž představuje nezákonný (a v daňovém řízení proto nepoužitelný) důkaz, neboť správce daně obsah výpovědi žalobkyně vylákal při neznalosti skutečného stavu věci a z ní plynoucí právní kvalifikace věci a odpovídajících práv žalobkyně. Obsah otázek kladených při zahájení daňové kontroly významně přesahoval rozsah otázek uvedený ve výzvě k odstranění pochybností; nebyla tak zachována jednotu skutku deliktu, za nějž byla žalobkyně dodatečným platebním výměrem sankcionována. Rámec „nesrovnalostí projektu“ se nadto postupně v čase rozšiřoval, aniž by žalobkyni byly příslušným procesním úkonem předešly všechny vady, které správce daně shledal. Správce daně měl sdělit

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

všechny vady projektu ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 30. 12. 2015, přičemž tím, že tak neučinil, znemožnil žalobkyni účinně bránit svá práva.

26. Daňové orgány hodnotily důkazní prostředky v posuzované věci tendenčně a nad rámec ústavních limitů „volnosti“ hodnocení důkazů, což dle názoru žalobkyně souvisí s namítanou podjatostí pracovníků finanční správy. Porušením povinnosti objektivního hodnocení důkazů a zdůvodnění úvah, jakými byl v daném ohledu správce daně veden, pak představuje vadu rozhodnutí spočívající v nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2012, čj. 7 Afs 65/2011-91). Jako příklad tendenčního hodnocení důkazních prostředků označila žalobkyně hodnocení výpovědi pana Š., z níž správce daně vytrhl z kontextu části, které jí byly s to uškodit, a ve zbytku svědeckou výpověď vyhodnotil jako účelovou a nevěrohodnou. Takové hodnocení se přičítá základním pravidlům logiky. Na straně 11 zprávy o daňové kontrole správce daně hodnotí výpověď tohoto svědka ve vztahu k účastníkům porady vedení konané dne 19. 9. 2013, ačkoli takováto otázka nebyla svědkovi položena. Jako důkaz v této souvislosti žalobkyně navrhla provést protokol o výslechu pana Š. ze dne 19. 4. 2016.
27. Žalobkyně navrhla, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného, jakož i platební výměr správce daně zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

28. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že projekt musí být schválen poplatníkem před zahájením jeho řešení, přičemž za splnění podmínek odpovídá odpovědná osoba ve smyslu § 34c odst. 3 zákona o daních z příjmů. Základní vymezení výzkumu vychází z § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací). Podmínky pro akceptaci odčitatelné položky jsou pak stanoveny v metodickém pokynu Ministerstva financí D-288 k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů.
29. Žalovaný uvedl, že zmocněnec žalobkyně při ústním jednání dne 11. 11. 2015 na otázku, zda disponuje ve vztahu k projektu výzkumu a vývoje vedle dokumentu projektu ještě dokumenty dalšími odpověděl, že projekt je kompletní, přičemž projekt byl zahájen začátkem roku 2014. Přesto však následně předložil zápis z jednání ze dne 19. 9. 2013, který projekt doplňuje a plyne z něj jeho schválení k uvedenému dni; dále je v tomto zápisu uvedeno, že projekt byl zahájen 1. 1. 2014 a jeho dokončení se předpokládá na konci roku 2015. Žalovaný dále mimo jiné uvedl, že ačkoli pan Š. vypověděl, že byl ustanoven vedoucím projektu, v dokumentu projektu je jako vedoucí označen pan K. Na základě výpovědi pana Š. ve vztahu k době vývoje zesilovače VHD4.21 dovodil, že k zahájení výzkumných prací došlo již někdy v polovině roku 2013 a nikoli až začátkem roku 2014.
30. Žalovaný konstatoval, že výkonová křivka zesilovače zobrazená v dokumentu projektu představuje výsledek výzkumu, neboť pan Š. vypověděl, že zobrazeného špičkového výkonu 12 kW se podařilo dosáhnout v roce 2014. Zmiňovaného výkonu pak dosahuje právě zesilovač VHD4.21, který byl vyvíjen ve stejném roce.

31. Z výše uvedeného není dle žalovaného zřejmé, kdy byl dokument projektu skutečně vypracován a schválen, resp. zda byl předložen na poradě vedení dne 19. 9. 2013 a tam také schválen, či zda byl na poradě vedení dne 19. 9. 2013 přednesen pouze návrh a poté došlo k sepsání projektu do výsledné podoby. Ze zápisu z uvedené porady nevyplývají nejen tyto skutečnosti, ale ani to, kdo se porady skutečně zúčastnil. Jiné důkazní prostředky žalobkyně v této souvislosti nepředložila. Na zápisy z porad ze dne 18. 11. 2013 a 9. 12. 2013 žalobkyně poukázala až v podané žalobě, ačkoli jí nic nebránilo předložit je již v daňovém řízení; žalovaný proto navrhl, aby krajský soud odmítl jejich provedení coby důkazu.
32. Dokument projektu pak sice nemusí být stylisticky perfektní, musí však splňovat formální náležitosti definované v § 34c zákona o daních z příjmů. Projekt výzkumu a vývoje může být dle shora citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 24/2012-34 předložen ve více dokumentech, které na sebe logicky navazují a které v souhrnu splňují zákonem stanovené náležitosti. Ze zápisu z porady ze dne 19. 9. 2013 však není návaznost na dokument projektu explicitně zřejmá. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 26. 8. 2014, čj. 6 Afs 60/2014-56, přitom není úkolem správce daně a správních soudců, aby sami aktivně a teprve dodatečně propojovali jinak nesouvisející dokumenty a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu. Pokud projekt, který musí být vypracován před zahájením jeho řešení, má obsahovat určité zákonem stanovené náležitosti, nelze jejich případnou absenci pominout a hovořit o přepjatém formalismu správce dane. Z týchž důvodů nelze v posuzované věci dovozovat nepřiměřenost závěrů správce daně vyplývajících z daňové kontroly.
33. Díky podpoře výzkumu a vývoje je umožněno daňovým subjektům realizovat významné úspory na daních z příjmů prostřednictvím odčitatelné položky výzkumu a vývoje; tytéž náklady přitom může daňový subjekt nejprve uplatnit jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Pokud stát váže poskytnutí této nesporné výhody v podobě uplatnění konkrétního odečtu na speciální podmínky, je oprávněn přísně posuzovat i jejich dodržování.
34. Žalovaný odmítl, že by z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 11. 11. 2015 nebylo patrné, co bylo jejím předmětem, neboť v něm bylo uvedeno, že tímto předmětem byla daň z příjmu za zdaňovací období roku 2014 v rozsahu kontroly položek vykázaných na řádku č. 242 daňového přiznání žalobkyně, která správci daně zaslala dokument projektu již 8. 10. 2015; otázky správce daně se proto logicky tohoto projektu týkaly. Z pokládaných otázek bylo zřejmé, jaké pochybnosti správce daně považoval za nutné vyjasnit, což se promítlo v následné výzvě k prokázání skutečností. Žalobkyně byla seznámena i s výsledkem kontrolního zjištění a měla možnost se k němu vyjádřit. Správce daně s žalobkyní projednal i samotnou zprávu o daňové kontrole. Žalobkyně měla po celou dobu možnost uplatňovat svá práva.
35. Komplexní a detailní hodnocení předložených či navržených důkazních prostředků spolu s jejich hodnocením je obsaženo ve zprávě o daňové kontrole na stranách 2 až 17 a bylo provedeno v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů dle § 8 odst. 1 daňového řádu. Důkazní břemeno přitom v posuzovaném případě jednoznačně tížilo žalobkyni, která však jí tvrzené skutečnosti neprokázala.
36. Žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

IV. Průběh jednání

37. Při jednání před krajským soudem žalobkyně setrvala na své žalobní argumentaci, jakož i na návrzích na doplnění dokazování, které uvedla v žalobě. Vypořádání těchto návrhů bude obsaženo spolu s posouzením důvodnosti jednotlivých žalobních bodů v další části odůvodnění tohoto rozsudku.

V. Právní hodnocení krajského soudu

38. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.).
39. Žaloba není důvodná.
40. Předně krajský soud poznamenává, že převážná část žalobkyní navrhovaných důkazních prostředků je již obsažena ve správním spisu, který má krajský soud k dispozici, a není jimi proto zapotřebí provádět dokazování (jedná se především o shora opakovaně zmiňovaný protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 11. 11. 2015, protokol o výslechu svědka pana Š. ze dne 19. 4. 2016, projekt s názvem „*Optimalizace využití výkonu elektrorozvodné sítě pro zlepšení účinnosti a akustických vlastností profesionální audiotechniky*“ a zápis z porady vedení ze dne 19. 9. 2013).

V.A K námitkám týkajícím se otázky přijetí, resp. zahájení projektu a naplnění jeho zákonných náležitostí

41. Krajský soud se nejprve zabýval námitkami souvisejícími se stanovením okamžiku přijetí a zahájení projektu; těmto námitkám nepřisvědčil.
42. Krajský soud v této souvislosti připomíná, že daňové řízení je postaveno na zásadě, dle níž každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž „[d]aňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“ Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby vzniklé pochybnosti odstranil (obecně k otázce dokazování v daňovém řízení srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS; jakkoli se závěry v tomto rozhodnutí obsažené vztahují k někdejšímu zákonu o správě daní a poplatků, lze je nepochybně aplikovat i ve vztahu k aktuálnímu daňovému řádu).
43. Dle § 34c odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů platí, že „(1) *Projektem výzkumu a vývoje se rozumí dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji podle zákona upravujícího podporu výzkumu a vývoje a který obsahuje*

a) základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou

1. obchodní firma nebo název a adresa sídla poplatníka, je-li poplatníkem daně z příjmů právnických osob,

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

2. jméno, adresa sídla podnikatele a adresa místa trvalého pobytu poplatníka, je-li poplatníkem daně z příjmů fyzických osob,

3. daňové identifikační číslo, pokud bylo přiděleno,

b) dobu řešení projektu, kterou je doba ode dne zahájení do dne ukončení řešení projektu,

c) cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení,

d) předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu,

e) jména všech osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi,

f) způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků,

g) den a místo schválení projektu,

h) jméno a podpis odpovědné osoby za projekt výzkumu a vývoje.

(2) Projekt výzkumu a vývoje musí být schválen poplatníkem před zahájením jeho řešení.“

44. Lze tedy shrnout, že povinností žalobkyně bylo, aby před zahájením řešení projektu s názvem „Optimalizace využití výkonu elektrorozvodné sítě pro zlepšení účinnosti a akustických vlastností profesionální audiotekniky“ přijala projekt výzkumu a vývoje se všemi zákonnými náležitostmi. Zároveň ji v souvislosti se splněním této podmínky tížilo důkazní břemeno. Nejvyšší správní soud k tomu například v rozsudku ze dne 24. 7. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016-20, uvedl, že „[s]plnění podmínky existence písemného projektu splňujícího náležitosti § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů (v současném znění § 34c tohoto zákona), zpracovaného před zahájením výzkumných či vývojových prací, je výchozím předpokladem pro uplatnění odečitatelné položky výzkumu a vývoje a současně jedním z nástrojů zabránění zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj, a to především s ohledem na jeho atraktivitu pro daňové subjekty. Jinak řečeno, § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů vyžaduje pro odečet od základu daně splnění jasně stanovených podmínek (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 8. 2013, č. j. 31 Af 80/2012 - 25). Projekt výzkumu a vývoje slouží jako základní a ucelený dokument, jímž daňový subjekt v budoucnu správci daně prokáže nárok na uplatnění odpočtu nákladů na výzkum a vývoj. Zákonnou podmínkou vyplývající z povahy věci (z latinského *proiectum* – plán, návrh, rozvrh budoucí činnosti) je, aby byl vypracován před zahájením řešení projektu, aby šlo o dokument prospektivní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014 - 56). Výše uvedený charakter odpočtu nákladů na výzkum a vývoj tedy implikuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti.“

45. Aby přitom bylo možno určit, že přijetí projektu předcházelo zahájení jeho řešení, je nezbytné dostatečně specifikovat, kdy došlo k oběma (v daném ohledu zásadním) krokům, tj. přijetí projektu a zahájení jeho řešení. Z podstaty věci proto plyne, že není-li jednoznačně zřejmé, kdy se byť jediný z těchto kroků uskutečnil, není možné ověřit, zda byla uvedená podmínka splněna. V nyní projednávané věci přitom krajský soud přisvědčil závěru daňových orgánů, dle něhož žalobkyně neprokázala, kdy došlo k přijetí projektu.

46. Krajský soud v této souvislosti poznamenává, že samotný projekt, který žalobkyně předložila správci daně dne 8. 10. 2015, neobsahuje žádnou dataci jeho schválení (na jeho straně 2 je pouze uvedeno, že „[p]rojekt je stále v řešení, byl zahájen 1. 1. 2014 a jeho dokončení se předpokládá 31. 12. 2015“). Jednatel žalobkyně J. K. ml. při zahájení daňové kontroly dle protokolu ze dne 11. 11. 2015 výslovně uvedl, že projekt výzkumu a vývoje byl schválen počátkem roku 2014 (strana 7 protokolu), přičemž projekt předložený správci daně dne 8. 10. 2015 označil za kompletní (strana 6 protokolu). Naproti tomu žalobkyně v odpovědi na výzvu k odstranění pochybností ze dne 29. 12. 2015 uvedla, že projekt byl schválen na poradě vedení konané dne 19. 9. 2013, přičemž v jejím průběhu byly zároveň odstraněny chybějící náležitosti projektu, jak plyne ze zápisu z této porady, který ke své odpovědi přiložila. Žalobkyně dále uvedla, že projekt byl v dané chvíli již zpracován a předložen ke schválení, protože nepovažovala za nutné ani vhodné jej upravovat či doplňovat a projekt byl schválen s doplňujícími údaji obsaženými v zápisu z porady.
47. Uvedené rozpory žalobkyně nikterak neodstranila; naopak byly ještě prohloubeny výpovědí svědka V.Š., který při výslechu zaznamenaném v protokolu ze dne 19. 4. 2016 uvedl, že projekt byl schválen na poradě konané dne 19. 9. 2013, které se vedle něj samotného zúčastnili pánové K., K., a R.F. Žalobkyně na straně 6 a 7 odvolání proti platebnímu výměru správce daně naproti tomu uvedla, že pan K. této schůzce přítomen nebyl a neměl proto informaci o datu schválení projektu (nesprávně proto při zahájení daňové kontroly dne 11. 11. 2015 uvedl, že projekt byl schválen začátkem roku 2014). V rozporu s předchozím vyjádřením žalobkyně dále svědek vypověděl, že výstupem porady bylo sepsání výsledného projektu (nikoli tedy, že byl již zpracovaný projekt schválen ve znění doplnění obsažených v zápisu z porady). Svědek také mimo jiné konstatoval, že byl ustanoven vedoucím projektu, ačkoli v projektu samotném, jakož i v zápisu z porady ze dne 19. 9. 2013 je uvedeno, že vedoucím projektu, resp. úkolu byl pan K. ml.
48. Krajský soud nepochybně, že projekt výzkumu a vývoje skutečně není nezbytné vyhotovit na jedné listině obsahující všechny náležitosti, jak Nejvyšší správní soud dovodil v žalobkyní citovaném rozsudku č. 2 Afs 24/2012. Uvedené rozpory však vedou krajský soud ve shodě s daňovými orgány k závěru, že žalobkyní předložený zápis z porady ze dne 19. 9. 2013 představuje účelově vytvořený dokument. Pro rozpory ve výpovědi svědka Š. je snížena věrohodnost jeho výpovědi. Ke stejnému závěru dospěl i žalovaný.
49. Nicméně i kdyby tyto důkazní prostředky bylo možné osvědčit coby důkaz, k prokázání okamžiku schválení projektu by přesto nepostačovaly. Žalovaný správně konstatoval, že ze zápisu z porady ze dne 19. 9. 2013 není vůbec patrné, jaký dokument projektu, resp. v jakém znění, měl být na této poradě schvalován. Text projektu totiž není v zápisu z porady obsažen a není uveden ani jako jeho příloha. V bodě 4 zápisu z porady je v tomto ohledu uvedeno pouze tolik, že projekt není v oblasti nákladů přímo specifikován, neboť jeho nákladovost je těžko určitelná, a že „[v]edoucí úkolu J. K. ml. předložil tento projekt ke schválení a tento je tímto schválen v plném rozsahu.“ Dále v zápisu následuje text doplnění projektu v otázce zajištění jeho kontroly, přičemž konečná zpráva bude vypracována až po ukončení projektu. Nadto – jak již krajský soud shora uvedl – dokument projektu, který žalobkyně předložila správci daně před zahájením daňové kontroly, není datován; není z něj tudíž patrné,

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

kdy byl pořízen, tedy zda se tak stalo před touto poradou, v jejím průběhu či po jejím skončení.

50. V žalobkyní předložených listinách tudíž absentuje jejich explicitně vyjádřená a objektivně zjiřitelná souvislost. Jak přitom dovodil Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku čj. 6 Afs 60/2014-56, „*není úkolem správce daně a správních soudců, aby sami aktivně a teprve dodatečně propojovali jinak nesouvisející dokumenty a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu*“. Ze shora uvedených důvodů proto krajský soud uzavírá, že žalobkyně neprokázala splnění podmínky přijetí projektu před zahájením jeho řešení ve smyslu § 34c odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů.
51. Za této situace daňové orgány nikterak nepochybily, pokud se blíže nezabývaly pojmy „zahájení projektu“ či „zahájení řešení projektu“, neboť není-li zřejmé, kdy byl projekt přijat, nelze samozřejmě určit ani to, zda přijetí projektu jeho řešení (ať již je tento okamžik definován jakkoli) předcházelo či nikoli. Ani krajský soud se proto námitkami týkajícími se stanovení doby zahájení řešení projektu již dále nezabýval. Z téhož důvodu je již nadbytečné posuzovat také námitky směřující proti závěru daňových orgánů, dle něhož k zahájení řešení projektu došlo v polovině roku 2013, resp. že předložený projekt již obsahuje výsledky výzkumu a vývoje (vyobrazení výkonové křivky). Ani případná důvodnost těchto námitek by totiž na shora uvedeném hodnocení otázky (ne)prokázání momentu schválení projektu nemohla nic změnit; tím spíše není již zapotřebí provádět v tomto ohledu jakékoli dokazování. Proto soud neprovedl na návrh žalobkyně vznesený jak v žalobě, tak při jednání před krajským soudem, další dokazování výsledky navržených svědků, neboť ti měli potvrdit svou účast na poradách dne 18. 11. 2013 a 9. 12. 2013, o kterých se žalobkyně v průběhu celé daňové kontroly, ani odvolacího řízení, nikdy nezmínila. Poprvé jimi argumentovala teprve v řízení před soudem. Žalobkyně se dožadovala provedení těchto důkazů a zdůrazňovala, že není vyloučeno doplňovat dokazování teprve před soudem. Soud nepopírá možnost doplňovat dokazování v přezkumném řízení soudním o důkazy, které nemohly být provedeny z objektivních důvodů v daňovém řízení nebo k jejichž provedení správce daně nepřistoupil. Nicméně v konkrétním případě nebyla v daňovém řízení existence k žalobě připojených zápisů z porad nikdy zmiňována, a proto se soudu jeví dodatečné předložení těchto dokumentů, stejně jako žalovanému, jako účelové. Jak již bylo výše vysvětleno, v bodě 49 provedení těchto důkazů soud hodnotil jako nadbytečné.
52. Ačkoli žalobkyně v daňovém řízení soustavně uváděla, že projekt byl se všemi náležitostmi schválen na poradě vedení dne 19. 9. 2013, v žalobě již toto své tvrzení relativizuje tím, že ke schválení projektu včetně veškerých náležitostí mohlo eventuálně dojít na poradách konaných dne 18. 11. 2013 a 9. 12. 2013, na nichž měl být projekt dále doplňován. Tyto dvě porady navíc žalobkyně v textu žaloby zmiňuje pouze „*příkladem*“, a není proto zřejmé, kterým okamžikem sama žalobkyně považuje projekt za schválený v zákonem požadované podobě. Soud proto shrnuje, že přestože žalobkyni nic nebránilo uvést tato tvrzení a předložit jim odpovídající důkazní prostředky již v daňovém řízení, žalobkyně takovéto – pro posouzení věci podstatné – informace nečekaně vyjevila až v řízení před krajským soudem. Důvody tohoto svého postupu však nikterak neobjasnila. Za této situace krajský soud vyhodnotil uvedená žalobní tvrzení včetně souvisejících důkazních návrhů (zápisy z porad ze dne

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

18. 11. 2013 a 9. 12. 2013 a výsledky jejich účastníků) jako účelové, a pro posouzení věci tudíž irelevantní.
53. Ze shora uvedených důvodů krajský soud zároveň nepřisvědčil námitkám, dle nichž dokument projektu ve spojení se zápisem z porady ze dne 19. 9. 2013 splňují požadavky stanovené v § 34c zákona o daních z příjmů.
54. V daném ohledu krajský soud opětovně uvádí, že zápis z porady ze dne 19. 9. 2013 nepovažuje za věrohodný dokument způsobilý prokázat oprávněnost uplatněného odpočtu. Zároveň však stále platí, že mezi tímto zápisem a samotným projektem v podobě, v níž jej žalobkyně předložila správci daně, neexistuje objektivně seznatelná souvislost. I kdyby tudíž nebyla zpochybněna důkazní hodnota uvedeného zápisu, nebylo by na jeho základě možné dospět k závěru o naplnění zákonných požadavků kladených na projekt dle posledně citovaného ustanovení.
55. Krajský soud proto na tomto místě uzavírá, že daňové orgány nepochybily, pokud žalobkyní uplatněný odpočet na podporu výzkumu a vývoje neuznaly. Zbylými námitkami a s nimi souvisejícími důkazními návrhy, dle nichž se žalobkyně domnívá, že naopak splnění zákonných náležitostí projektu prokázala, se krajský soud již nezabýval, neboť již ze shora uvedeného jednoznačně plyne, že žalobkyně v této souvislosti své důkazní břemeno neunesla.

V.B K námitkám týkajícím se formalismu a nepřiměřenosti postupu daňových orgánů

56. Nedůvodnými shledal krajský soud též námitky, dle nichž byl postup daňových orgánů formalistický a důsledky jejich rozhodnutí nepřiměřené.
57. Krajský soud v této souvislosti znovu připomíná, jak podrobně učinil před tím žalovaný v napadeném rozhodnutí, že charakter odpočtu na podporu výzkumu a vývoje spočívající ve faktickém dvojím daňovém uplatnění týchž nákladů (jednou jako daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů a podruhé podle § 34 odst. 4 téhož zákona) implikuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti (srov. shora citované rozsudky Nejvyššího správního soud čj. 6 Afs 60/2014-56 a čj. 7 Afs 261/2016-20; uvedený závěr ostatně potvrdil též Ústavní soud v ze dne 20. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 3565/14, jímž pro zjevnou neopodstatněnost odmítl ústavní stížnost proti prvnímu ze jmenovaných rozhodnutí Nejvyššího správního soudu). Bylo proto úkolem daňových orgánů bezvýhradně trvat na tom, aby žalobkyně prokázala splnění zákonných podmínek pro uplatnění uvedeného odpočtu.
58. Za této situace nepovažuje krajský soud postup daňových orgánů za výraz přepjatého formalismu ve smyslu judikatury Ústavního soudu, jak sugeruje žalobkyně. Klíčovou pro posouzení věci je totiž skutečnost, že žalobkyně neprokázala, že schválení projektu splňujícího zákonné náležitosti předcházelo zahájení jeho řešení. Výtka správce daně, dle níž není zřejmé, kdy a kde byl projekt schválen, proto byla zcela případná, jelikož zápis z porady ze dne 19. 9. 2013, na který žalobkyně poukázala, tyto skutečnosti – jak bylo shora podrobněji rozvedeno – neprokazuje.
59. Z týchž důvodů krajský soud nepovažuje za nepřiměřené důsledky z rozhodnutí daňových orgánů plynoucí. Náklady na výzkum a vývoj žalobkyně mohla již jednou

uplatnit dle § 24 zákona o daních z příjmů. Zvýšené nároky na prokázání splnění podmínek uplatnění těchto nákladů v rámci odpočtu dle § 34 odst. 4 téhož zákona proto nejsou nepřiměřené a nelze tak tudíž hodnotit ani následky plynoucí z jejich nenaplnění, tj. doměření daně a stanovení penále. Správce daně přitom v souvislosti se stanovením výše penále neměl žádný prostor pro uvážení, neboť dle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit penále z částky doměřené daně ve výši 20 %.

V.C K námitkám týkajícím se procesních pochybení daňových orgánů

60. Krajský soud nepřisvědčil ani námitkám, dle kterých správce daně nevystupoval jako nezávislý a nestranný orgán, z čehož mělo plynout též tendenční hodnocení důkazních prostředků.
61. V posuzované věci totiž nic takového nevyšlo najevo. Krajský soud se naopak – jak je shora uvedeno – s posouzením daňového případu žalobkyně, jak jej učinili správce daně a žalovaný, ztotožnil; žalobkyně k prokázání oprávněného uplatnění odpočtu totiž nepředložila dostatečné důkazní prostředky. Daňové orgány přitom své úvahy stran hodnocení důkazů řádně a vyčerpávajícím způsobem zdůvodnily. Žalobkyně ostatně s jejich závěry v této souvislosti v žalobě obsáhle polemizuje, což by v případě nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí nebylo z povahy věci možné.
62. Jako příklad údajně tendenčně hodnoceného důkazního prostředku uvedla žalobkyně hodnocení výpovědi pana Š. Nicméně i krajský soud vypovídací hodnotu této výpovědi ve shodě s daňovými orgány označil jako sníženou. Není přitom rozhodné, zda správce daně či žalovaný z některých částí této výpovědi následně při svých úvahách vycházely, jak žalobkyně namítla, neboť podstatné je především to, že tato výpověď nebyla z důvodu existence četných rozporů s dalšími důkazními prostředky způsobila prokázat, kdy byl projekt skutečně schválen. Krajský soud se proto již zbylými námitkami souvisejícími s hodnocením uvedené svědecké výpovědi pro jejich nadbytečnost dále nezabýval. Z toho co bylo řečeno, soud uzavřel, že neshledal opodstatněnou námitku, že se finanční orgány dopustily nesprávného nebo tendenčního hodnocení důkazů. Podle zásady volného hodnocení důkazů je správce daně oprávněn hodnotit důkazy podle své úvahy, každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy u vzájemné souvislosti, při tom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Obecně tudíž nelze jednoznačně říci, zda listinné důkazy mají přednost před svědeckou výpovědí či naopak. Námitku žalobkyně soud neshledal důvodnou.
63. Žalobkyní v obecné rovině namítaná podjatost daňových orgánů, kterou dovodila z údajné finanční motivace zaměstnanců finanční správy na zamítavém postoji vůči uplatňovaným odpočtům, přitom na závěru, dle něhož žalobkyně oprávněnost uplatnění odpočtu neprokázala, nemůže ničeho změnit. Ani případná důvodnost této námitky by proto ve svém důsledku nezpůsobila nezákonnost napadeného rozhodnutí. Nelze zároveň přehlédnout, že žalobkyně neuvedla žádné skutečnosti svědčící o podjatosti konkrétních úředních osob ve smyslu § 77 daňového řádu.
64. Nedůvodné jsou též námitky, dle nichž není zřejmé, co bylo předmětem daňové kontroly a jaké nesrovnalosti daňové orgány žalobkyni vytýkaly, resp. že okruh těchto pochybností byl v průběhu řízení rozšiřován.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

65. Dle § 85 odst. 3 daňového řádu „[s]právce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu. Rozsah daňové kontroly lze v jejím průběhu rozšířit nebo zúžit postupem pro její zahájení.“ Na straně 4 protokolu o zahájení daňové kontroly přitom správce daně výslovně uvedl, že předmětem kontroly byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014. Rozsah daňové kontroly dále vymezil na straně 5 tohoto protokolu na kontrolu položek vykázaných na řádku č. 242 přiznání k dani z příjmů právnických osob, a to konkrétně na prověření oprávněnosti snížení základu daně ve smyslu zákona o daních z příjmů. Na takto formulovaném předmětu a rozsahu daňové kontroly krajský soud nespatřuje nic závadného. Žalobkyni totiž z takového vymezení muselo být jednoznačně zřejmé, že bude kontrolována správnost jejího daňového tvrzení v souvislosti se shora uvedeným projektem výzkumu a vývoje, neboť právě náklady na tento projekt žalobkyně uplatnila formou odpočtu na řádku č. 242 daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za posuzované zdaňovací období. Žalobkyně ostatně správci daně elektronickým podáním ze dne 8. 10. 2015 zaslala správci daně k tomuto projektu shora uvedené podklady; nemohlo proto pro ni, resp. jejího zástupce být překvapením, že právě tohoto projektu se týkalo ústní jednání, jímž byla daňová kontrola dne 11. 11. 2015 zahájena. Protokol tudíž představoval použitelný důkaz, obsahoval veškeré zákonem stanovené náležitosti. Zcela nepřiléhavá je tudíž výtku žalobkyně, že správce daně na ní vylákal obsah výpovědí při neznalosti skutečného stavu věci. Žalobkyně vypovídala po zahájení daňové kontroly, kdy byl její předmět jednoznačně a srozumitelně vymezen po té, kdy se jí současně dostalo povinných poučení podle daňového řádu.
66. Správce daně v rámci daňové kontroly prověřuje tvrzení daňových subjektů a jiné skutečnosti mající vliv na stanovení jejich daňové povinnosti, přičemž jejím účelem je především správné zjištění a stanovení daně. Správce daně není povinen hned v úvodu daňové kontroly předestřít daňovému subjektu veškeré pochybnosti vztahující se ke splnění daňové povinnosti, neboť k takovýmto pochybnostem správce daně mnohdy dochází právě až v průběhu kontroly samotné, kdy se seznamuje s potřebnými podklady a posuzuje tvrzení, resp. důkazní prostředky předložené daňovým subjektem. Není proto vyloučeno, aby se okruh vzniklých pochybností v průběhu daňové kontroly na základě zjištěných skutečností měnil, tj. rozšiřoval či naopak zužoval. Poukaz žalobkyně na nezachování „jednoty skutku“ je proto zcela nepřípadný a není právně relevantní. Žalobkyně, byť tak tvrdila v žalobě, nebyla dodatečným platebním výměrem sankcionována za delikt. Dodatečný platební výměr byl vydán v souvislosti s neunesením důkazního břemene žalobkyní ohledně uplatněného odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, jak bylo výše podrobně vysvětleno.
67. Nadto z průběhu ústního jednání zaznamenaného v protokolu ze dne 11. 11. 2015 jsou základní (shora podrobněji popsané) výhrady, resp. pochybnosti správce daně dostatečně zřetelné, neboť správce daně výslovně poukazoval na chybějící náležitosti projektu a umožnil zároveň zástupkyni žalobkyně se k těmto nedostatkům vyjádřit. Správce daně se konkrétně dotazoval na splnění náležitostí projektu dle § 34c odst. 1 písm. d), e) a g) zákona o daních z příjmů, jakož i na to, kdy a kde byl projekt schválen; vždy přitom uvedl, z jakých důvodů nepovažuje tyto náležitosti za naplněné. Správce daně proto nikterak nepochybil, pokud ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 4. 12. 2015 tyto své výhrady stručně shrnul a uvedl, že s nimi žalobkyně byla

seznámena již v průběhu zahájení daňové kontroly. Protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 4. 12. 2015, jakož i výzva k odstranění pochybností ze dne 4. 12. 2015 tudíž nezákonností netrpí.

68. Žalobkyně měla po celou dobu daňového řízení dostatek možností vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem a pochybnosti správce daně rozptýlit, o což se ostatně také pokusila odpovědí na výzvu k odstranění pochybností ze dne 29. 12. 2015, vyjádřením k výsledku kontrolního zjištění ze dne 3. 3. 2016, podáním označeným jako „*Doplnění informací ke kontrolnímu zjištění*“ ze dne 30. 6. 2016, jakož i odvoláním proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 1. 8. 2016. Ani z obsahu těchto podání přitom neplyne, že by žalobkyně nebyla seznámena s výtkami správce daně, neboť v nich obsáhlým způsobem popisuje důvody, pro něž závěry správce daně považuje za mylné. Krajský soud proto neshledal, že by žalobkyně byla jakkoli zkrácena na svých procesních právech.

VI. Závěr a náklady řízení

69. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
70. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením před soudem vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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.

V Českých Budějovicích 26. září 2018

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

JUDr. Marie Trnková v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.