



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **fortell s.r.o.**, IČ 64256197
sídlem Nádražní 1111, Žichlínské Předměstí, 563 01 Lanškroun
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Sádky 1605/2, 796 01 Prostějov

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 4. 2016, č. j. 15197/16/5200-11435-711305,

takto:

- I. **Rozhodnutí** žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 8. 4. 2016, č. j. 15197/16/5200-11435-711305 **se zrušuje a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 22 523 Kč, k rukám právního zástupce žalobce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Předmět řízení:

1. Rozhodnutím žalovaného uvedeným ve výroku tohoto rozsudku bylo po vydání zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119 změněno pouze v části týkající se bankovního spojení rozhodnutí Finančního úřadu v Ústí nad Orlicí ze dne 11. 5. 2012, č. j. 108987/12/273910603103 – dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob na zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 a dále rovněž rozhodnutí Finančního úřadu v Ústí nad Orlicí ze dne 11. 5. 2012, č. j. 109121/12/273910603103 – dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009, přičemž v ostatním zůstala uvedená rozhodnutí beze změny.
2. Uvedenými dodatečnými platebními výměry byla správcem daně stanovena předmětná daň za zdaňovací období roku 2008 o 743 610 Kč vyšší, než uvedl žalobce v daňovém přiznání a za zdaňovací období roku 2009 o 97 600 Kč vyšší, než uvedl žalobce v daňovém přiznání. Rozhodnutími Finančního ředitelství v Hradci Králové¹ ze dne 21. 12. 2012, č. j. 7860/12-1200-605353, a ze dne 21. 12. 2012, č. j. 7859/12-1200-605353, byla zamítnuta odvolání žalobce proti uvedeným rozhodnutím Finančního úřadu v Ústí nad Orlicí ze dne 11. 5. 2012. Žalobce v uvedených zdaňovacích obdobích odečetl od základu daně náklady vynaložené (dle jeho tvrzení) při realizaci projektů výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 4 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v uvedených zdaňovacích obdobích (dále též „zákon o daních z příjmů“). Správce daně však po rozsáhlém dokazování dospěl k závěru, že žalobce neprokázal oprávněnost odečtu (§ 86 odst. 3 písm. c/, § 92 odst. 3 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, dále jen „daňový řád“). Dle správce daně žalobce zhotovoval vstřikovací formy či nástroje (popř. i dílce) na základě poptávky zákazníka, a to podle jeho požadavků a specifikací, v předem dohodnutých termínech a za předem dohodnuté ceny. Na základě poptávky od potenciálního zákazníka žalobce deklaroval, že je schopen potenciálním zákazníkem poptávanou formu či nástroj vyrobit, což nesvědčí o existenci technické nejistoty a jedná se o činnosti vykonávané v rámci podnikatelské činnosti žalobce. Nejednalo se tedy dle žalovaného o výzkum a vývoj ve smyslu ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů a ustanovení § 2 odst. 1 zák. č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění účinném v uvedených zdaňovacích obdobích (dále jen „zákon o podpoře výzkumu a vývoje“). Proti výše uvedeným rozhodnutím podal žalobce žalobu, kterou Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích (dále též „krajský soud“) rozsudkem ze dne 22. 1. 2014, č. j. 52 Af 30/2013 – 105, zamítl. Rozsudkem ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014 – 119, však Nejvyšší správní soud, jak již uvedeno shora, zrušil rozsudek krajského soudu a zrušil též rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 21. 12. 2012, č. j. 7860/12-1200-605353, a ze dne 21. 12. 2012, č. j. 7859/12-1200-605353, a věc vrátil Odvolacímu

¹ Finanční ředitelství byla zák. č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, zrušena a od 1. 1. 2013 již neexistují. V současné době vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům Odvolací finanční ředitelství.

finančnímu ředitelství k dalšímu řízení s tím, že projekty žalobce je třeba hodnotit i z technického hlediska, přičemž s ohledem na skutečnost, že správce daně nedisponuje nezbytnou odborností, bude v dalším řízení na místě ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně dle ustanovení § 95 odst. 1 daňového řádu (bod 38 odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014 – 119, dostupného na www.nssoud.cz).

3. V rámci doplněného odvolacího řízení v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119 provedl žalovaný důkaz znaleckým posudkem za účelem, jak uvedl v žalovaném rozhodnutí: *„objasnění komplexních skutkových okolností spočívajících v charakteru projektů odvolatele, včetně technického aspektu, resp. potvrzení či odmítnutí původních závěrů o existenci ocenitelného prvku novosti a vyjasnění technické nejistoty“*, přičemž znalcem byl podle § 95 odst. 1 daňového řádu ustanoven Ing. L. Z. Po doplněném dokazování dospěl žalovaný k závěru, že projekty žalobce nesplňují požadavky pro daňovou akceptaci, neboť se nejedná o výzkum a vývoj definovaný v § 2 odst. 1 zákona o podpoře výzkumu a vývoje pro absenci ocenitelného prvku novosti a vyjasnění technické (nebo výzkumné) nejistoty.
4. Krajský soud k žalobě podané žalobcem proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 31. 3. 2016, č. j. 418330/16/2809-50050-606388, o tom, že ustanovený znalec není vyloučen pro podjatost, rozsudkem ze dne 20. 12. 2017, č. j. 52 Af 31/2016 -195 uvedené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud v odůvodnění rozsudku zdůraznil, že znalcův poměr k účastníkům nebo k jejich zástupcům může být založen i vztahem ekonomické závislosti (např. existence pracovního poměru či obchodního vztahu mezi znalcem a účastníkem): *„Jestliže lze dle ustálené rozhodovací praxe za důvod pro vyloučení znalce považovat nepřátelský vztah k účastníkovi, lze připustit, že důvodem pro vyloučení znalce může být i obchodní rivalita (konkurenční vztah) mezi znalcem (resp. společností vlastněným znalcem) a účastníkem. Jak již bylo uvedeno výše (a jak ostatně konstatoval i Nejvyšší správní soud v bodě 36 odůvodnění rozsudku ze dne 11. 5. 2017, č. j. 10 Afs 128/2016 – 68) znalec působí ve dvou společnostech, které mají obdobný předmět podnikání jako žalobce, resp. působí na stejném relevantním trhu, byť v řízení nebylo prokázáno, že společnosti, v nichž znalec působí, dodávají výrobky či poskytují služby subjektům, kterým dodává výrobky či poskytuje služby žalobce [srov. odpověď znalce na dotaz zástupce žalobce při jednání dne 11. 12. 2017 /list číslo 182 soudního spisu/; taktéž nebylo prokázáno, že by některá ze společností, v nichž znalec působí, „nahradila žalobce u dosavadního klienta žalobce“ v případě dodávek „reflektorů z hliníkové slitiny pro VISTEON, Autopal Nový Jičín“, neboť společnosti, v nichž znalec působí, výše uvedenému subjektu reflektory z hliníkové slitiny nedodávají ani nedodávaly, jelikož z hliníkových slitin reflektor vyrobit neumějí /viz list číslo 137 soudního spisu/]. Za těchto okolností měl být znalec žalovaným s ohledem na svůj specifický poměr k žalobci (§ 77 odst. 1 písm. c/ daňového řádu, § 11 odst. 1 zákona o znalcích a tlumočnících) na základě námítky žalobce [byť námitka nebyla v rozporu s § 11 odst. 2 zákona o znalcích a tlumočnících uplatněna neprodleně poté, co se žalobce dozvěděl o skutečnostech, pro které by měl být znalec vyloučen /žalobce znalce znal již před jeho ustanovením/] vyloučen pro podjatost. Pokud žalovaný rozhodl opačně, jeho rozhodnutí je nezákonné, a proto jej soud zrušil (výrok I). Ostatně nelze přehlížet ani to, že podstata činnosti znalce spočívá v podrobném seznámení se s výrobními návody a postupy*

žalobce, aby mohl znalec vyhodnotit, zda obsahují prvky novosti či vyjasnění výzkumné a technické nejistoty.“ Kasační stížnost podaná žalovaným proti uvedenému rozsudku byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2018, č. j. 10 Afs 37/2018 – 42.

Žaloba:

5. Žalobce napadl žalované rozhodnutí včasnou žalobou. Předně a zejména žalobce namítal podjatost ustanoveného znalce Ing. L. Z. z důvodu přímého konkurenčního vztahu k žalobci (působení ustanoveného znalce v obchodní společnosti PLAST FORM SERVICE I.M., spol. s r.o. a v obchodní společnosti PLAST FORM SERVICE, s.r.o.) přičemž rozhodnutí o jeho ustanovení a vypořádání vznesené námitky podjatosti bylo předmětem samostatné žaloby. V souvislosti s ustanovením znalce, který není zapsán v seznamu znalců, žalobce rovněž tvrdil, že nebyly splněny zákonné podmínky pro ustanovení znalce *ad hoc* podle § 24 zák. č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících. Žalobce uplatnil rovněž námitky proti kvalitě zpracovaného znaleckého posudku, když má za to, že znalec na základě chybného zadání správce daně odpovídal nepřipustně na otázky právní, nikoliv pouze odborné, zejména se jednalo o vyjasnění neurčitého právního pojmu. Dále žalobce namítal absenci řádného provedení dokazování a jeho neúplnost, když žalobce nabízel posouzení konkrétními odborníky, avšak žalovaný tyto návrhy nerefletoval. Žalobce proto odmítá závěr žalovaného, že jeho činnost není vývojem, nýbrž pouze inovativní činností. Mimo to namítal žalobce podjatost úřední osoby Bc. M. F. zadávající znalecký posudek v odvolacím řízení, neboť ta se účastnila přímo daňové kontroly u žalobce.

Posouzení věci krajským soudem:

6. Žaloba je důvodná.
7. V dané věci je zjevné, že žalovaný doplnil dokazování znaleckým posudkem, přičemž znalce ustanovil osobu, u níž jsou dány důvodné pochybnosti o její nepodjatosti ve vztahu k žalobci, a to pro účast této osoby na ekonomické činnosti konkurenčních společností ve vztahu k žalobci, jak vyplynulo z rozsudku krajského soudu ze dne 20.12.2017, č.j. 52 Af 31/2016 -195, proti kterému byla podána kasační stížnost, která byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2018, č.j. 10 Afs 37/2018 – 42:

„[26] Mezi účastníky řízení je nesporné, že žalobkyně a společnosti, ve kterých znalec působí, jsou v konkurenčním vztahu. Z vyjádření znalce k námitce podjatosti ze dne 22. 3. 2016 je ostatně zřejmé, že konkurenční vztah výslovně potvrdil i on.

[27] Krajský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že konkurenční vztah mezi společnostmi, ve kterých působil znalec, a žalobkyní je takové povahy, že lze mít důvodné pochybnosti o nepodjatosti znalce. NSS s tímto závěrem souhlasí. Skutkové okolnosti v projednávané věci mohly vzbudit pochybnosti o nepodjatosti znalce. Stěžovatel poté, kdy Odvolací finanční ředitelství zrušilo první rozhodnutí stěžovatele, a v souladu s rozsudkem NSS čj. 10 Afs 24/2014-119 rozhodlo, že je ve věci nutné ustanovit znalce, oslovil prostřednictvím emailu několik znalců zapsaných v seznamu znalců (§ 3 odst. 1 zákona o znalcích a tlumočnících). Ze správního spisu je patrné, že někteří ze znalců projevíli o zpracování znaleckých posudků zájem, byť za splnění určitých podmínek (delší lhůta na zpracování,

spolupráce dvou znalců apod.). Během probíhající emailové komunikace se však správce daně rozhodl telefonicky kontaktovat Ing. Z., následně se s ním osobně sejít a poté ho jako znalce ustanovit. Správce daně tedy postupoval podle § 24 odst. 1 zákona o znalcích a tlumočnících a ustanovil znalcem osobu, která není zapsána do seznamu, ačkoliv svůj postup v rozhodnutí o ustanovení znalce nijak neodůvodnil a není ani zřejmé, která ze situací uvedených v § 24 odst. 1 písm. a), b) a c) byla důvodem tohoto postupu. Zároveň je z životopisu znalce založeného ve správním spisu zřejmé, že správce daně od počátku věděl o jeho působení v obchodních společnostech, které jsou konkurenty žalobkyně. Z vyjádření žalobkyně i znalce je dále patrné, že žalobkyně a společnosti, ve kterých je znalec aktivní (jednou jako technický ředitel, podruhé jako jednatel) působí jako konkurenti na relevantním trhu. Znalec má tedy v jedné ze společností na starost technologickou stránku její obchodní činnosti, ve druhé je dokonce statutárním orgánem a náleží mu obchodní vedení společnosti.

[28] NSS v této situaci nepovažuje za podstatné, zda konkurenční vztah obou společností se projevil přechodem některých klientů. Jak bylo vysvětleno výše, pro vyloučení znalce pro podjatost stačí existence objektivních okolností, u kterých nelze vyloučit vliv na jeho nestrannost, a které tak vzbuzují pochybnosti o jeho nepodjatosti. V případě znalce tyto objektivní okolnosti byly stěžovateli i znalci od počátku známy a žalobkyně je včas namítala (k tomu srov. níže část III. C), krajský soud proto dospěl ke správnému závěru a námitka stěžovatele není důvodná.“

8. Jestliže bylo shora uvedenými rozsudky jednoznačně prokázáno, že žalovaný rozhodoval na základě znaleckého posudku jako stěžejního důkazu, který byl podán ve věci vyloučeným znalcem, pak nelze uzavřít, že dokazování bylo provedeno řádně a nelze tedy akceptovat takto žalovaným zjištěný skutkový stav věci jako dostatečně zjištěný skutkový stav pro učinění správného právního posouzení. Krajskému soudu proto nezbylo než žalované rozhodnutí zrušit pro vady řízení a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení podle § 76 odst. 1 písm. b) zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“) s tím, že žalovaný doplní dokazování o řádný znalecký posudek (§ 78 odst. 5 s.ř.s.), jak mu již bylo ostatně uloženo Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014 – 119. Při dalším doplnění dokazování bude žalovaný, resp. správce daně prvního stupně, dbát na to, aby v odvolacím řízení pověřil k provádění úkonů uložených odvolacím orgánem podle § 115 odst. 1 daňového řádu jiné úřední osoby než ty, které byly činné v prvním stupni (viz rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1.8.2016, č.j. 15 Af 8/2014-62).

Náklady řízení:

9. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. a úspěšnému žalobci podle obsahu spisu přiznal proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před krajským soudem tvořených:
 - a) odměnou advokáta za 4 úkony právní služby [převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby, sepsání repliky, účast na jednání před soudem - dle § 7 bodu 5. ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhl. č. 177/1996 Sb. ve výši 12 400 Kč (4 x 3.100 Kč),
 - b) paušální náhradou hotových výdajů advokáta za 4 úkony právní služby po 300 Kč ve výši 1 200 Kč (§ 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb.),

- c) náhradou cestovních výdajů (§ 13 odst. 1, 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb.) za cestu z Prostějova do Pardubic a zpět osobním automobilem s průměrnou spotřebou pohonných hmot 6 l BA 95 na 100 km při ceně pohonné hmoty (dle vyhl. č. 440/2016 Sb.) 29,50 Kč/l a sazbě základní náhrady za používání silničních motorových vozidel 3,90 Kč/km, náhradou za promeškaný čas (cesta z Prostějova do Pardubic a zpět - 306 km) za 8 půlhodin po 100 Kč (§ 14 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb.); celkem činí cestovní náhrady a náhrada za promeškaný čas 2 535 Kč,
- d) daní z přidané hodnoty (21 %) ve výši 3 388 Kč, neboť advokát žalobce je plátcem této daně (§ 57 odst. 2 s. ř. s.),
- e) zaplaceným soudním poplatkem za podání žaloby ve výši 3 000 Kč.

Celkem činí náklady soudního řízení 22 523 Kč. Platební místo bylo určeno v souladu s § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s., přiměřená lhůta k splnění povinnosti uložené výrokiem II pak v souladu s § 160 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s 64 s. ř. s.

Poučení:

Rozsudek, který byl doručen účastníkům, je v právní moci.

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

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

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

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

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

Pardubice 31. srpna 2018

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu