



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně **FOREZ, s.r.o.**, se sídlem v Ostrově 2, zast. JUDr. Petrem Kubíkem, advokátem v Praze 1, Divadelní 24, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** (jako nástupci Finančního ředitelství v Hradci Králové), se sídlem v Brně, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 8. října 2012, čj. 3352/12-1200-605353, t a k t o :

I. **Žaloba s e z a m í t á .**

II. **Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

K projednávané věci krajský soud v úvodu uvádí, že zákonem č. 456/2011 Sb., účinným ke dni 1. 1. 2013, došlo ke zrušení finančních ředitelství (ust. § 19 odst. 1 této právní úpravy). Na jejich místo nastupuje Odvolací finanční ředitelství, s nímž bude dále krajský soud jednat jako s žalovaným (ust. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“).

Žalobkyně se domáhala přezkoumání shora identifikovaného rozhodnutí, jímž Finanční ředitelství v Hradci Králové (dále jen „žalovaný“) zamítlo její odvolání do dodatečného platebního výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že v přezkoumávaném případě správce daně zahájil daňovou kontrolu na základě podnětu Policie ČR, která v trestním řízení zjistila, že žalobkyně figurovala v roce 2008 při vynaložení nákladů na reklamní a marketingovou činnost v řetězci firem, který byl vytvořen s cílem získání neoprávněného odpočtu daně z přidané hodnoty, zkrácení daně z příjmů a daně z přidané hodnoty. Za součinnosti s Policií ČR dospěl správce daně ke zjištění, že jednání mezi jednotlivými články řetězce nebylo vedeno za účelem podnikání, ale za účelem získání neoprávněného „daňového prospěchu“, a to na základě poznatků o tom, že předmětný řetězec byl organizován z jednoho místa, zřejmě z bytu maďarského občana Z. O. Vnitřní firmy řetězce (Symbiosa a Property) nesídlily v místech uvedených v obchodním rejstříku ani na místech, která uváděly jako místa svého podnikání, a nebyly pro daňovou správu kontaktní. Při zápisu do obchodního rejstříku společnost Symbiosa padělala notářský zápis i nájemní smlouvu a do funkce jednatele společnosti jmenovala osobu s neurodegenerativním onemocněním („bílého koně“). Z odpovědí místně příslušných správců daně na dožádání vyplynulo, že společnost Symbiosa (později Gabreta, Euro) i Property vykazovaly v přílohách daňového přiznání mnohamilionové obraty na straně nákladů i výnosů, ale v daňových přiznáních k dani z příjmů tvrdily, že jejich základ daně a daň je v řádu několika tisíců. Symbiosa (později Gabreta, Euro) ani Property nezveřejňovaly svoje účetní závěrky ve Sbírce listin vedených obchodním rejstříkem příslušného soudu. Daňové správě tedy nebyla k dispozici jejich účetní evidence a vzhledem k nekontaktnosti těchto společností u nich nemohla provést ani místní šetření (případně zahájit daňovou kontrolu). Vytvořený řetězec byl schopen reagovat na aktuální zjištění a postupy Policie ČR i daňové správy. Společnost Symbiosa, Gabreta, Euro i Property se staly nekontaktními daňovými subjekty, které nebyly v součinnosti se správci daně, došlo u nich ke změně v osobách jednatelů na nekontaktní cizince, přičemž možnost výběru hotovosti z bankovních účtů zůstala zachována původním jednatelům. Tyto správce daně zjištěné skutečnosti nasvědčují tomu, že při organizaci řetězce bylo postupováno tak, aby daňová správa nebyla schopna zjistit, jak konkrétně byla vybraná hotovost z bankovních účtů použita, ani si ověřit správnost tvrzení, které vnitřní firmy řetězce v daňových přiznáních uvedly. Při domovní prohlídce byly Policií ČR zajištěny doklady, které nasvědčují tomu, že mezi články řetězce existovala evidence o tom, jak má být s vybranou hotovostí nakládáno (tzn. jaká částka má být v hotovosti vrácena poslednímu článku v řetězci), a také o tom, s kým má být v této věci komunikováno (viz vyhodnocení domovní dohlídky a zajištěné poznámky). Z výše uvedeného je zřejmé, že organizace řetězce probíhala sofistikovaným způsobem, ve kterém bylo již předem uvažováno s tím, aby některé rozhodné skutečnosti o činnosti vnitřních firem řetězce nebyly pro daňovou správu (s odstupem času) zjiitelné.

Žalovaný konstatoval, že až dne 9. 8. 2011 (po 1. 7. 2011) navrhla žalobkyně správci daně, aby provedl výslech pana M. D. a po uplynutí cca dalších 14 dní navrhla, aby provedl výslech svědkyň. Žalovaný upozornil, že zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zavedl v ust. § 88 odst. 3 prvek koncentrace. To znamená, že pokud na základě prvního vyjádření daňového subjektu ke kontrolnímu zjištění nedojde k jeho změně,

další vyjádření se nepřipouští. Tato nová právní úprava zamezuje daňovým subjektům bezdůvodně a účelově oddalovat ukončení daňové kontroly. Z postupu žalobkyně žalovaný dovodil, že ukončení daňové kontroly účelově oddalovala, neboť v průběhu daňové kontroly předložila pouze rámcovou smlouvu, dodatek č. 2 (i když Property na fakturách odkazovala na dodatek č. 1) a faktury. K tomu žalovaný konstatoval, že v daném případě nastal stav předvídaný v § 88 odst. 5 daňového řádu, neboť se žalobkyně projednání zprávy o daňové kontrole prokazatelně vyhýbala, což se snažila připsat k tíži správce daně, a to tím, že poukazovala na doplnění řízení, které ovšem navrhovala až po vyjádření k výsledku kontrolního zjištění (§ 88 odst. 3 daňového řádu), tj. po stanovené lhůtě, a to postupně a v časových prodlevách (po měsíci a další návrh po 14 dnech) nebo jejich předložení pouze avizovala (znalecký posudek). Opakovaně oddalovala termín projednání zprávy o daňové kontrole.

Dále žalovaný uvedl, že správce daně cenu obvyklou zjistil, a to z veřejně dostupných ceníků mediálních agentur, které byly platné v daném období (podrobně uvedeno na str. 11 a str. 12 zprávy o daňové kontrole). V daném případě považoval ustanovení znalce pro zjištění ceny obvyklé za zřejmé porušením zásady hospodárnosti a protahování daňového řízení (viz § 7 daňového řádu). Správce daně prokázal jiné skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně (viz § 92 odst. 5 písmeno d/ daňového řádu) a existenci jinak spojených osob a obvyklou cenu zjistil. Výslech svědkyň (dagmar Tučkové, Mariny Stratílkové, Moniky Nejedlé a Martiny Kočátkové) navrhla žalobkyně opět až po uplynutí lhůty podle § 88 odst. 3 daňového řádu. Nebyla schopna (přes výzvu správce daně k prokázání skutečností) správci daně konkrétně sdělit, jaký byl vztah navržených svědkyň k předmětu dokazování. Do zahájení projednávání výsledku kontrolního zjištění bylo z doplnění podnětu Policie ČR (konkrétně z vyhodnocení domovní prohlídky) známo pouze to, že svědkyně používaly byt maďarského občana Z. O. v Praze 3 k provádění účetních prací, přičemž v tomto bytě byly nalezeny různé doklady vztahující se k činnosti účelově vytvořeného řetězce a existovalo zde důvodné podezření, že se na realizaci daňového podvodu mohly navržené svědkyně i podílet. Správce daně byl tedy oprávněn předpokládat, že jejich výslech by nebyl relevantním důkazním prostředkem, který by mohl vyvrátit správcem daně zjištěnou skutečnost (nikoliv pochybnost), že se v daném případě jednalo o jinak spojené osoby.

Z odůvodnění napadeného rozhodnutí dále vyplynulo tvrzení žalobkyně, že si vybírala televizní stanice pro vysílání reklamních spotů na základě doporučení Property, což, podle jejího tvrzení, nebylo v rozporu s výpovědí P. Č. Žalovaný si ověřil, že P. Č. ve svědecké výpovědi uvedl, že televizní spoty byly vysílány na televizních stanicích dle přání žalobkyně. O tom, že by si žalobkyně vybírala televizní stanice na základě doporučení Property, se P. Č. ve svědecké výpovědi nezmínil. Žalovaný uvedl, že žalobkyně si měla být vědoma speciální právní úpravy, která je obsažena v § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle něho v případě, že sjednaná cena za odvysílání reklamních spotů nebude odpovídat obvyklé ceně, bude povinna (podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů)

uspokojivě doložit správci daně rozdíl. Správce daně neporušil dle žalovaného ust. § 92 odst. 5 daňového řádu, protože prokázal skutečnosti, které svědčily tomu, že žalobkyně byla, a to ve smyslu § 23 odst. 7 písmena b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, jinak spojenou osobou. Kauzální nexus mezi jednáním firem v řetězci a daňovým prospěchem, který žalobkyně realizovala, i účel vytvořeného řetězce, prokázal správce daně celou řadou vedlejších důkazních prostředků. V daňovém řízení bylo správcem daně zjištěno, že skutečným účelem činnosti této organizované skupiny nebylo podnikání, ale neoprávněný daňový prospěch.

Žalovaný dále uvedl, že první článek řetězce, B. V. měl zajistit odvysílání reklamních spotů propagujících žalobkyni, a to prostřednictvím společnosti ARBOMedia, a následně měl vyfakturovat „zprostředkování“ odvysílání reklamních spotů Symbiose. Poslední daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob B. V. podal za zdaňovací období roku 2006 a k DPH za I. čtvrtletí roku 2007, od té doby byl pro Finanční úřad pro Prahu 6 nekontaktní. V roce 2009 byla jeho registrace k DPH zrušena (viz podněty Policie ČR zaevidované u správce daně pod čj. 53718 a čj. 65433 a k nim přiložená odpověď Finančního úřadu pro Prahu 6 ze dne 20.4.2009). Pan V. ve svědecké výpovědi potvrdil, že odvysílání reklamních spotů, které měly propagovat žalobkyni, zajistil, a že Symbiose za odvysílání jednoho reklamního spotu fakturoval cenu 1 850 Kč až 1 950 Kč. Druhý článek řetězce, Symbiosa (později Gabreta, Euro) byla do obchodního rejstříku zapsána na základě falešné nájemní smlouvy, návrh zápisu sídla společnosti do obchodního rejstříku byl opatřen padělanými notářskými razítky. Jednatel společnosti byl M. K. Ten, podle Policie ČR, nebyl schopen samostatně vykonávat funkci jednatele, neboť od dětství trpí nemocí Chorea Huntington (neurodegenerativní choroba, která si vyžaduje trvalý dohled jiné dospělé osoby). Peněžní prostředky vybíral Vladimír Kocourek, nar. 18. 1. 1964 (otec M. K.). V. K. rovněž za společnost Symbiosa podával na Finanční úřad pro Prahu 1 daňová přiznání. Po výsledku V. K. Policií ČR byly postupně ukončeny finanční transakce na bankovním účtu Symbiosy, společnost byla převedena na nového jednatele a peněžní prostředky byly zasílány na účet Gabrety (viz podnět Policie ČR). Symbiosa si v roce 2007 objednávala vysílání spotů u B. V. a následně, jako dodavatel, odvysílání spotů fakturovala Property. V roce 2007 fakturovala Symbiosa společnosti Property za odvysílání jednoho spotu 42 970 Kč. Skutečnosti vztahující se k částkám hrazeným Property ve prospěch bankovního účtu Symbiosy požadoval správce daně prověřit místně příslušným správcem daně, kterým je Finanční úřad pro Prahu 1. V odpovědi na dožádání Finanční úřad pro Prahu 1 uvedl, že Symbiosa je dlouhodobě nekontaktní, na adrese svého sídla nesídlí, přičemž vlastník objektu, ve kterém je její sídlo, s touto společností neuzavřel nájemní smlouvu. Po tom, co Policie ČR zahájila vyšetřování činnosti Symbiosy, nastoupila na její místo Gabreta (viz podnět a doplnění podnětu). Gabreta je rovněž pro daňovou správu nekontaktním daňovým subjektem, který nepodal přiznání k DPPO za zdaňovací období roku 2008. Jediným jednatelem a zároveň jedinou osobou, která měla dispoziční práva k účtu Gabrety byl M. R., nar. 12. 1. 1973. Ode dne 16. 6. 2008 se jednatelkou Gabrety stala A. K., nar. 30. 7. 1983, trv. bytem Hársfa utca 10, 7951

Szabadszentkirály, Maďarská republika, která však neměla přístupová práva k účtu Gabrety, a proto peníze z účtu nadále vybíral M. R. Skutečnosti týkající se Gabrety se správce daně snažil ověřit výpovědí pana R. Po několika omluvách se M. R. v písemnosti doručené správci daně prostřednictvím faxu a zaevidované pod čj. 47212 opětovně omluvil z jednání, které mělo proběhnout dne 6. 4. 2010 a současně uvedl, že vzhledem k probíhajícímu vyšetřování Policie ČR využívá svého práva nevypovídat. Jakmile se Finanční úřad pro Prahu 4 pokusil u Gabrety provést místní šetření, byly zastaveny finanční transakce na bankovním účtu této společnosti. Následně Property začala přeposílat peněžní prostředky na účet společnosti Euro. Jedinou jednatelkou této společnosti byla opět A. K., která ovšem ani v této společnosti neměla přístupová práva k bankovnímu účtu. Peněžní prostředky bezprostředně poté, co přišly na účet, vybíral bývalý jednatel této společnosti pan J. Ch., který se na adrese svého bydliště nezdržuje. Dne 27. 11. 2008 policejní orgán zajistil na účtu společnosti Euro peněžní prostředky ve výši 1 329 491 Kč. Následnou reakcí bylo zrušení bankovního účtu a dne 4. 12. 2008 převedení společnosti na nového jednatele, kterým se stal J. W., nar. 4. 8. 1971, bytem Nagypostavölgyi út 131, 7631 Pécs, Maďarská republika. Třetí článek řetězce, Property (vnitřní firma řetězce) zaslala za období od 1. 9. 2006 do 13. 3. 2008 na bankovní účet Symbiosy celkem 89 829 662 Kč a na účet Gabrety (od 22. 2. 2008 do 30. 9. 2008) 48 093 899 Kč. Uvedené částky byly z účtu Symbiosy (později Gabrety) ihned vybírány, a to v hotovosti. Property účtovala žalobkyni za odvysílání jednoho spotu 44 300 Kč. Při prověřování částek, které daňový subjekt uhradil ve prospěch bankovního účtu Property, správce daně na základě bankovních výpisů obdržených od České spořitelny, a.s., zjistil, že částky připsané ve prospěch tohoto účtu včetně částek uhrazených žalobkyní byly po odečtení cca 3 % přeposílány v roce 2007 ve prospěch účtu Symbiosy, od 22. 2. 2008 ve prospěch účtu Gabrety a od 4. 9. 2008 ve prospěch účtu Eura. P. Č. bývalý jednatel Property (viz protokolu o ústním jednání čj. 13661/10/273930603352 ze dne 17. 3. 2010) ve svědecké výpovědi uvedl, že pro Property zajišťovala vysílání reklamních spotů Symbiosa. Na to, jak se dozvěděl, že Symbiosa zajišťuje vysílání reklamních spotů, a jak vypadala spolupráce mezi Symbiosou a Property si pan Č. nevzpomněl. Sdělil správci daně, že k činnosti Property a jejích dodavatelů nebude, vzhledem k probíhajícímu trestnímu řízení a možnosti trestního stíhání své osoby, dále vypovídat. Podle vysvětlení žalobkyně navázala předmětný vztah s Property na základě toho, že byla touto společností kontaktována, což je v rozporu s výpovědí M. D., který uvedl, že kontakt mezi žalobkyní a Property zprostředkoval on. Z vyhodnocení domovní prohlídky vyplývá, že v bytě maďarského občana Z. O., který užívaly svědkyně, Policie ČR našla důkazní prostředky o tom, že z tohoto místa byla administrativně činnost řetězce zřejmě řízena. Byl zde nalezen i bloček s poznámkami obsahující jména nebo přezdívky osob (koncových článků řetězce), se kterými bylo z tohoto místa komunikováno. Tyto poznámky obsahovaly způsob přerozdělení částek, které byly koncovými články řetězce zasílány na účet Property a v hotovosti vybírány z účtu Symbiosy. Při domovní prohlídce byly nalezeny i faktury, které vystavila Property na žalobkyni, část účetnictví Symbiosy a faktury vystavené panem V.

Žalobkyně dále, jak žalovaný uvedl, v doplnění odvolání předložila znalecký posudek, a to k prokázání toho, že správce daně nezjistil cenu obvyklou, což avizovala již v podání ze dne 7. 10. 2011. V rekapitulaci znaleckého posudku zpracovatel uvedl, že obvyklá cena za odvysílání reklamních spotů prostřednictvím Property v období 10/2007 až 12/2007 a v období 1/2008 až 12/2008 činila 12 319 Kč až 34 621 Kč, a to podle srovnání s cenou služeb nabízených subjekty se stejným zaměřením, přičemž na str. 29 v bodě 5. 3 znaleckého posudku uvádí, že ke stanovení obvyklé ceny použil i metodu nákladů a přírážky. K tomu žalovaný uvedl, že znalecký posudek vychází pro zjištění ceny obvyklé z podkladů předložených žalobkyní. Stanovení ceny obvyklé je provedeno na základě stavu k 29. 2. 2012. Znalecký posudek nelze uznat dle žalovaného za důkaz, který by prokázal obvyklou cenu, která byla mezi nezávislými subjekty sjednána, protože vycházel z ceníků platných od roku 2009 a kterou upravoval o různé indexy, porovnával cenu, kterou fakturovala Property (nejednalo se o mediální agenturu s vybudovanou pozicí na tomto trhu) jiným závislým subjektům (koncovým článkům vytvořeného řetězce) a vycházel ze skutečností, které žalobkyně v daňovém řízení neprokázala, tj., že jí Property poskytovala konzultace v rozsahu 10 hodin měsíčně.

Žalovaný k tomu konstatoval, že znalecký posudek nepřinesl nové skutečnosti a jiné důkazní prostředky nebylo nutné k doplnění podkladů provádět, neboť správce daně unesl důkazní břemeno a prokázal, že v daném případě se jednalo o vztah jinak spojených osob. Správce daně zjistil cenu obvyklou naprosto přesně (viz. str. 10 a 11 zprávy o daňové kontrole, souhrnná tabulka na str. 17), protože vycházel z konkrétního ceníku, který byl mediální agenturou v roce 2007 používán. Za běžné obchodní vztahy je možné označit pouze vztahy, které vznikají v podmínkách hospodářské soutěže a nejsou deformovány osobami, které vytvořily obchodní vztah převážně za účelem snížení základu daně. Obecně řečeno, v případě, že osoby spojené si mezi sebou ujednají cenu v takové výši, že to vzbudí pochybnosti správce daně o účelu realizovaného obchodního vztahu, mají povinnost v souladu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů doložit uspokojivě rozdíl mezi obvyklou cenou a cenou, kterou si ujednaly. V případě, že tak neučiní je povinností správce daně o zjištěný rozdíl základ daně upravit.

Žalovaný dále uvedl, že si žalobkyně v daňovém přiznání uplatnila položku odčitatelnou od základu daně podle ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů (dále jen „odečet VaV“) ve výši 17 754 067 Kč. K tomu předložila CD obsahující zadávací protokoly úkolů V a V ve formátu .xls, které považovala za projekty VaV ve smyslu ustanovení § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů (dále jen „projekty VaV“) a ze kterých uplatnila v daňovém přiznání odečet VaV, korespondenci se zákazníky, modely, výkresy a tabulku ve formátu .xls s přehledem zakázek, který obsahuje číslo zakázky, označení zákazníka, číslo dílu zákazníka, název dílu a vedoucího projektu. Zadávací protokoly dle žalovaného obsahovaly zadání úkolu VaV a každý úkol obsahuje název úkolu, číslo zakázky, důvod zadání, specifikaci úkolu, průběh časového řešení, předpoklad pracnosti a uvedení jména a kvalifikace osoby, která bude odborně zajišťovat řešení projektu. Přílohu k zadávacímu protokolu tvoří kalkulace předpokládaných nákladů na projekt VaV,

evidence skutečných měsíčních a celkových odvedených hodin na VaV a evidence celkových nákladů na řešení projektu VaV.

Dále žalobkyně předložila k projektům písemnosti označené jako objednávky, poptávky, analýzy, návrhy a prezentace. V rámci ústního jednání také vysvětlila obsah specifikací úkolů uvedených v zadávacích protokolech. Sdělila, že konstrukční analýza požadavků zákazníka, návrh mould flow a analýza deformací představuje zhodnocení vyrobiteľnosti dílu. S tím souvisí analýza tečení v plastech, případně analýza deformací u kovových dílů. Na základě této analýzy může projektový tým udělat analýzu případných vad a navrhnout zlepšení dílu. Technické zhodnocení vyrobiteľnosti představuje úkol pro projektový tým, který probírá díl se sériovou produkcí, kde opět analyzuje slabá místa nejen dílu, ale celého procesu z hlediska vyrobiteľnosti, statistické kontroly a nákladovosti. Ocenitelný prvek novosti podle ustanovení § 2 odst. 3 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a novací (dále jen „zákon o VaV“) se nenachází u vstřikovacích forem, ale pouze u jednotlivých dílců, a pro posouzení rozsahu vývoje si nechala u Doc. L. vypracovat znalecký posudek, který slíbila správci daně předložit. V daňovém řízení však tento znalecký posudek, jak žalovaný konstatoval, žalobkyně nepředložila. Z ústního jednání též vyplynulo, že lhůty uváděné v odpovědích na poptávky od zákazníků a v uzavřených objednávkách odvolatel garantoval na základě svých zkušeností s obdobným typem výroby. Stejně tak kalkulaci ceny prováděl na základě svých zkušeností a znalostní databáze, kterou měla žalobkyně za tímto účelem vytvořenu a která obsahuje rozdělení forem podle složitosti. Formám jsou přiřazeny určité koeficienty, např. forma, která se zaformuje pomocí klínů dostane padesáti procentní koeficient navíc oproti formě, která klíny nepotřebuje. Projekty VaV, u kterých si odvolatel uplatnil odečet VaV, byly odběratelům po jejich ukončení vyfakturovány.

V průběhu jednání správce daně žalobkyni sdělil, že zadávací protokoly předložené v elektronické podobě dne 19. 10. 2011 neobsahují všechny náležitosti projektu VaV, jak je definuje ustanovení § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů (např. základní identifikační údaje odvolatele, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků). K tomu žalobkyně sdělila, že každá zakázka se sleduje pomocí termínových plánů a následně dojde k vyhodnocení nejenom zakázky, ale i celého projektu s ohledem na vstupující náklady a vystupující výnosy, což se provádí měsíčně na poradě vedení. Technická stránka se sleduje protokolárním předáním zboží zákazníkovi.

Dne 22. 11. 2010 správce daně žalobkyni vyzval k předložení důkazních prostředků prokazujících, že odečet VaV uplatněný v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2007 byl uplatněn v souladu s ustanovením § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. K výzvě žalobkyně předložila písemnosti označené jako průběh zakázky v konstrukci a oponentní posudek. Při jednání dne 22. 4. 2011 předložila Směrnici č. 19 (Evidence výdajů vynaložených na výzkum a vývoj), jejíž součástí je vymezení náležitostí, které by měly mít projekty VaV, a časových etap projektu VaV: Etapa 0 – zadání, Etapa 10 – laboratorní vzorky, Etapa 20 – funkční

vzorky, Etapa 30 – sériová výroba a tabulku s přehledem zakázek, která obsahuje číslo zakázky, její název, označení zákazníka, číslo a název dílu, označení vedoucího projektu, náklady celkem a důvod zadání. Dále předložila vytištěné dvě strany svých www stránek, ze kterých vyplývají následující informace ke konstrukční a kvalitativní oblasti výrobního procesu odvolatele. V části „Konstrukce“ se uvádí, že konstrukční a technologické oddělení je vybaveno 3D CAD/CAM systémem Unigraphics NX7.5 a společnou sítí je propojeno s CNC stroji, oddělením kvality a řízením výroby. Toto spojení umožňuje snadné sdílení dat spojené s on-line aktualizací. V části „Kvalita“ se uvádí, že konstrukce forem vychází z analýzy MoldFlow. Formy a nástroje jsou před uvedením do sériové výroby komplexně testovány.

Dne 7. 7. 2011 předložila žalobkyně vyjádření ke zprávě o daňové kontrole. K projektům VaV sdělila, že správcem daně uvedené chybějící náležitosti projektů VaV podle její Směrnice č. 19 jsou pouze formálními nedostatky, které nemohou mít za následek neuznání odečtu VaV. Uvedla, že splňuje normu ISO 16949, nemůže se spoléhat na zaběhlé metody a je proto nutné inovovat procesy, zvyšovat kvalifikaci, snižovat zmetkovost a volit inovativní přístup k řešení zadaných problémů, přicházet s něčím inovativním. Dále uvedla, že odečet VaV uplatnila pouze u 5 % jím realizovaných zakázek, sama vytváří výkresy, zhodnocení vyrobitelnosti se přesouvá v zodpovědnosti odvolatele na zákazníka, ovlivňuje podobu a výrobní materiál dílu, v období roku 2006 až 2008 investovala v rámci inovačního a vývojového procesu do nákupu softwaru nemalé finanční prostředky, vývoj musí proběhnout ve velmi krátké době spolu s nabídkou jiného náhledu na poptávaný díl a ceny, bez níž nelze vstoupit do výběrového řízení (výsledkem jsou úspory na díle, formě a předpokládané zmetkovosti).

Žalovaný dne 22. 5. 2012 žalobkyni vyzval k předložení projektů VaV, kterými se podle ustanovení § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů rozumí písemný dokument, u nichž v daňových přiznáních za zdaňovací období roku 2007 a 2008 uplatnila odečet VaV, neboť žalobkyně v průběhu daňové kontroly (v rámci ústního jednání dne 19. 10. 2010) předložila zadávací protokoly (včetně příloh), které považovala za projekty VaV, v elektronické podobě na CD (složka „Zadávací protokoly 2007“). Zadávací protokoly tak nenaplnily definici podoby projektu VaV podle ustanovení § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů.

Dne 19. 7. 2012 žalobkyně předložila v rámci své odpovědi projekty VaV, u kterých uplatnila odečet VaV, v listinné podobě obsahující: zadávací protokoly, evidenci skutečných měsíčních a celkových odvedených hodin VV - příloha č. 2, evidenci celkových výdajů na řešení projektu (úkolů VV) – příloha č. 3 a kalkulaci předpokládaných nákladů projektu (úkolů VV) – příloha č. 4. K projektům VaV předložila formuláře nazvané „Odpracované hodiny na zakázku“, obsahující číslo pracovníka, jeho jméno a příjmení, datum, čísla zakázek a počet hodin, které pracovník v daný den na zakázkách odpracoval, a také knihy analytických účtů se zůstatky k účtu 501 001 (NÁ-MATERIÁL-ZAKÁZKY) a 501 101 (LK-MATERIÁL NA ZAKÁZKY). V odpovědi na výzvu odvolacího orgánu žalobkyně uvedla, že vše, co v

rámci své odpovědi předložila, měl správce daně k dispozici v průběhu daňové kontroly, ale s ohledem na počet písemností byly projekty VaV předány správci daně při daňové kontrole v elektronické podobě. Rovněž uvedla, že správce daně rozporoval pouze přítomnost prvku novosti, ale formální chyby v projektech VaV nebyly odvolateli správcem daně sděleny.

K prvku novosti žalobkyně v protokolu ze dne 16. 11. 2010 uvedla, že se tento prvek nevyskytuje u vstřikovacích forem. Ze specifikací úkolů VaV uvedených v zadávacích protokolech však vyplývá, že součástí úkolů VaV byla i kontrola, zkouška a odladění formy. Náklady na úkoly VaV (vyčíslené v přílohách k zadávacím protokolům), které byly uplatněny jako odečet VaV, se vztahovaly na obsah zadávacích protokolů, a tím i na formy. O tom, že předmětem VaV byly také vstřikovací formy, svědčí např. objednávky k zakázkám č. 8360 či 8362, ve kterých zákazník objednal výrobu jednonásobné vstřikovací formy EUCD, s požadavkem na životnost v rozsahu 1 000 000 zdvihů, a u nichž odvolatel uplatnil odečet VaV. O tom, že součástí úkolu VaV byly i vstřikovací formy svědčí rovněž dne 8. 12. 2010 předložené písemnosti nazvané „Oponentní posudky“. Posudky se o vstřikovací formě zmiňují (vyjma 8559/2007, 8304/2007, 8309/2007, 9077/2007, 9153, 9760/2007, 9762/2007 a 9765), stejně jako písemnosti označené odvolatelem „Průběh zakázky v konstrukci“ (např. korekce formy, přestavba formy). Stejně tak se o vývoji formy zmiňuje též žalobkyní předložená technická zpráva (např. Clonka slunečního rola, tj. u zakázky č. zakázka 9742). Z uvedeného dle žalovaného plyne, že odečet VaV, jehož uplatnitelnost se odvíjí od prvku novosti, žalobkyně uplatnila na vstřikovací formy, což popírá její tvrzení, že prvek novosti se u vstřikovacích forem nevyskytuje.

Dne 8. 12. 2010 předložila žalobkyně písemnosti označené jako Oponentní posudky, které však nebyly vypracovány podle zákona č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o znalcích“) a které se vztahovaly k projektům VaV probíhajících v roce 2007 a 2008. Závěrem všech posudků je, že došlo ke vzniku ocenitelného prvku novosti. Některé posudky jsou doplněny o záhlaví (Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, Fakulta technologická, Ústav výrobního inženýrství, adresa univerzity), zápatí (www stránky: <http://www.ft.utb.cz/czech/uvi/>) a textem: Doc. Ing. I. L., CSc. Žádný z oponentních posudků, jak žalovaný uvedl, neobsahuje podpis autora a u řady z nich není uvedeno, kdo posudek vypracoval. Není tedy zřejmé, kdo oponentní posudky vyhotovil. V posudcích není přesně specifikováno, v čem autor posudku spatřuje ocenitelný prvek novosti, který odlišuje VaV od jiných podobných činností. Pouhému konstatování, že došlo ke vzniku ocenitelného prvku novosti, nelze přiznat důkazní sílu o uskutečňování projektů VaV. Rovněž oponentními posudky zmiňované použití nejmodernějších konstrukčních, výrobních a kontrolních softwarů nesvědčí o VaV, ale o tom, že se při výrobě používají nejmodernější známé technologie. Tím, že oponentní posudky obsahují uvedené nedostatky, nelze je mít, jak žalovaný zdůraznil, za věrohodný důkazní prostředek obsahující důkaz o uskutečňování VaV.

Všechny zadávací protokoly (v listinné podobě i ve formátu .xls), jak žalovaný dále konstatoval, obsahují shodně tyto položky specifikace úkolu: konstrukční analýza požadavků zákazníka, návrh MouldFlow a analýza deformací, technické zhodnocení vyrobitelnosti, připravení podkladů pro výrobu a vypracování termínového plánu, přijetí objednávky a zadání zakázky do konstrukce, konstrukční FMEA a zhodnocení rizik při výrobě, zadání zakázky do výroby, příprava technologie pro obrábění, kontrola připravenosti formy (nástroje) pro první zkoušku, zkouška formy (nástroje) ve zkušebně, technologické nastavení optimálních parametrů, zápis ze zkoušky, návrh optimalizace technologických možností vstřikování, úpravy na formě pro zlepšení technologických možností, odladění formy na lise a předání referenčních vzorků zákazníkovi. Z této skutečnosti vyplývá, že tyto položky jsou součástí výrobní činnosti žalobkyně u každé zakázky, u které si uplatnila odečet VaV, byť je uvádí ve specifikaci zadávacích protokolů, jako by se mělo jednat o specifikaci speciálně pro tu kterou zakázku. Vzhledem ke skutečnosti, že specifikace úkolů jsou shodné pro všechny zadávací protokoly, nespovídají tyto protokoly, předložené žalobkyní jako důkazní prostředek, o uskutečňování VaV, o tom, že se o VaV, u něhož lze uplatnit odečet VaV, skutečně jedná. Důkazní sílu zadávacích protokolů oslabují i rozpory v časových údajích oproti písemnostem nazvaným Průběh zakázky, např. u zakázek č. 9724/2007 a 9742. U zakázky č. 9724/2007 bylo podle zadávacího protokolu řešení zahájeno 6. 6. 2007, ale podle Průběhu zakázky v konstrukci byl projekt VaV zahájen 17. 11. 2007. Objednávka zákazníka byla vyhotovena dne 13. 7. 2007, na základě nabídky žalobkyně ze dne 12. 7. 2007. Z těchto údajů plyne, že podle zadávacího protokolu byl projekt VaV zahájen ještě před odesláním nabídky zákazníkovi a obdržením objednávky z jeho strany. U zakázky č. 9742 bylo podle zadávacího protokolu řešení zahájeno dne 10. 6. 2007, ale podle Průběhu zakázky v konstrukci byl projekt VaV zahájen dne 19.11.2007. Objednávka zákazníka byla vyhotovena dne 23. 11. 2007, z čehož plyne, že podle zadávacího protokolu byl projekt VaV zahájen před obdržením objednávky od zákazníka. Věrohodnost zadávacích protokolů snižuje i skutečnost, že např. zakázky č. 9727/2007 a 9760/2007 obsahují 3D modely stejného výlisku a zadávací protokoly uvádějí stejný důvod zadání, byť se jedná o dvě zakázky.

K výrazu „FMEA“ žalovaný z veřejně dostupných informací na síti internet (<http://cs.wikipedia.org/wiki/FMEA> - ze dne 6. 6. 2012) zjistil, že zkratka FMEA znamená Failure Mode and Effects Analysis, tj. analýza možného výskytu a vlivu vad. Jedná se o analytickou metodu, jejímž cílem je identifikovat místa možného vzniku vad ve výrobě. Tato metoda je často používána při výrobě díky jejímu možnému převedení jako standardu pro ostatní výrobky. Tato metoda také odhaluje rizika již v rané fázi plánování, tj. úspora času a jeho investice do vývoje produktu a procesu. Díky této metodě je také důkladně zdokumentován výrobní postup daného výrobku. O výsledek kvalitní analýzy se musí zasloužit celý tým z různých úrovní organizace. Metoda je relativně jednoduchá, je k ní ale potřeba vysoká zkušenost a znalost zkoumaného produktu, nebo alespoň produktu jemu podobného. Nejen z tohoto důvodu je zapotřebí tým lidí napříč více oborů, protože pro každého člena týmu je důležitá jiná část postupu výrobku. Pokud je FMEA analyzována pouze jedním člověkem, není zaručené, že byly vzaty v úvahu všechny možné vady a jejich

příčiny. Přesně vzato je FMEA souhrnem poznatků technika nebo týmu v průběhu vývoje celého procesu. FMEA (<http://www.pqm.cz/NVCSS/fmea.html> - ze dne 6.6.2012) je povinnou metodou kvality v automobilovém průmyslu, ale velice často je vyžadována i v jiných odvětvích, jako např. ve farmaceutickém průmyslu. Použití FMEA nemá ovšem žádné limity, a proto by tuto metodu měla používat každá firma. Jde o metodu preventivní, která dokáže ušetřit miliónové částky. Praxe ukazuje, že tomu tak opravdu je, a mnozí dodavatelé dosahují úspor v řádu sedmimístné částky. Je to pokročilá technika kvality, která má za úkol nalézt všechna možná potenciální selhání (neshody) produktu a procesu, a poté nalézt všechny možné příčiny těchto selhání. K tomu se doplní bodové hodnocení týkající se důsledků pro zákazníka, bodové hodnocení možného výskytu a bodové hodnocení šance na odhalení stávajícím systémem kontroly. Výsledný vypočtený ukazatel (míra rizika) zaměřuje priority na preventivní nápravná opatření. Tato nápravná opatření jsou zaměřena na eliminaci příčin selhání produktu nebo procesu. Z uvedeného plyne, že FMEA je běžně dostupnou metodou a výstupy z ní nelze mít automaticky za VaV.

Ze specifikace zadávacích protokolů dle žalovaného vyplynulo, že metody MoldFlow a FMEA, jejichž úkolem je simulace vstřikování do forem a odhalení potenciálního výskytu vad výrobku a jejich příčin, žalobkyně používá u každé zakázky, na kterou si uplatnila odečet VaV. Přestože se jedná o specifické a sofistikované metody, nejsou určeny výlučně pro žalobkyni, ale jsou využitelné i jinými společnostmi, což vyplývá z charakteristiky obou metod. Jedná se tedy o metody známé a užívané. Využití metod MoldFlow a FMEA žalobkyní proto neprokazuje, že u zakázek, u kterých uplatnila odečet VaV, prováděla VaV ve smyslu ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů.

Z důkazních prostředků předložených žalobkyní v průběhu daňové kontroly (korespondence, výkresy, písemnosti označené jako Průběh zakázky v konstrukci, zadávací protokoly) dle žalovaného vyplynulo nejen to, že posuzované projekty VaV mají společné položky specifikace úkolů VV, ale také společný znak, kterým je průběh každé zakázky. Potenciální zákazník osloví možné dodavatele s jím poptávanou vstřikovací formou, a to s uvedením termínu jejího dodání a s požadovanými parametry, popř. včetně technické dokumentace (výkresy, modely), aby výlisk (produkt vstřikovací formy) odpovídal výrobním potřebám zákazníka. Na základě tohoto oslovení předloží žalobkyně svou nabídku. Pokud zakázku získá, probíhá posouzení vstřikovací formy s ohledem na vyrobitelnost požadovaného výlisku, včetně provádění potřebných analýz. Žalobkyně na základě zkušeností svých pracovníků a za využití strojního a softwarového vybavení vytvoří s ohledem na předem zadaná kritéria zákazníka a potenciální problémy při sériové výrobě výlisků konstrukční návrh výlisku, popř. možné varianty nebo návrh změn, od kterého se odvíjí výroba vstřikovací formy a tento návrh předá zákazníkovi k vyjádření a případnému navržení změn. Poté zákazník zašle žalobkyni své vyjádření, zda její návrh akceptuje či nikoliv, popř. společně s opraveným výkresem výlisku. Pokud žalobkyní navržené změny neodpovídají výrobním potřebám zákazníka (např. s ohledem na parametry jiných dílů), sdělí tuto skutečnost žalobkyni, uvede, jaké změny lze na výlisku provést, aby jeho potřebám odpovídaly, a popř. zašle odvolateli

pozměněnou technickou dokumentaci (výkres či model). Po konečném vzájemném odsouhlasení změn odvolatelova návrhu je konstrukce vstřikovací formy (nástroje) předána do výroby a po odzkoušení provedeny případné korekce formy. Žalobkyně tedy provádí zkonstruování a výrobu vstřikovací formy na základě poptávky zákazníka, s ohledem na jeho požadavky. O této skutečnosti svědčí také obsah oponentních posudků předložených žalobkyní, ze kterých rovněž vyplývá, že zkonstruování vstřikovací formy je prováděno na základě požadavků zákazníka (objednavatele).

Z uvedeného charakteru prací na projektech VaV žalovaný dovodil, že žalobkyně předloží na základě oslovení potenciálním zákazníkem svou závaznou cenovou nabídku na výrobu poptávané vstřikovací formy, čímž deklaruje, že takovou formu je schopna vyrobit. Tuto skutečnost tedy zná již před zahájením její konstrukce, což nesevřídčí o tom, že by shledávala ve výrobě formy nějakou výzkumnou či technickou nejistotu. Přitom se jedná o jedno z kritérií, kterým se VaV odlišuje od ostatních činností.

Důkazem o tom, že u posuzovaných projektů VaV byla žalobkyně oprávněna uplatnit si odečet VaV, není dle žalovaného ani zmiňovaná norma ISO 16949, neboť se jedná o normu řešící systém managementu jakosti dodavatelů do automobilového průmyslu a zahrnující zvláštní požadavky na používání ISO 9001:2008 (norma obsažená v normě ISO 16949) v organizacích zajišťujících sériovou výrobu a výrobu náhradních dílů. Pokud tedy chce výrobce dodávat své výrobky do automobilového průmyslu, je nutné, aby tuto normu jakosti plnil. O tom svědčí skutečnost, že tuto normu splňují i jiné společnosti zabývající se obdobnou činností jako žalobkyně (např. Isolit – Bravo (<http://www.isolit-bravo.cz/ib/?shp=19> – ze dne 22.6.2012). Za důkazní prostředek v dané věci nelze uznat také žalobkyní zmiňovaný (v podání ze dne 7.7.2011 – vyjádření ke zprávě o daňové kontrole) titul Vývojový partner 2007 (Integration Entwicklung Partner) od společnosti WITTE Nejdek, spol. s r.o., neboť žádný z posuzovaných projektů VaV se této společnosti netýkal.

K technické zprávě, kterou žalobkyně předložila dne 18. 4. 2012 jako doplnění svého odvolání, žalovaný uvedl, že objednávky ze dne 7. 10. 2011 vyplývá, že si žalobkyně objednala „posouzení několika našich projektů z hlediska naplnění pojmů vývoje a výzkumu dle paragrafu 34 odstavec 4 a 6 zákona o daních z příjmů“ u společnosti ALMA CONSULTING GROUP, Opletalova 55 – 57, 110 00 Praha 1. Ke společnosti ALMA CONSULTING GROUP, Opletalova 55 – 57, 110 00 Praha 1, bylo žalovaným prostřednictvím veřejného přístupu do obchodního rejstříku a informačního systému ARES zjištěno, že ani v obchodním rejstříku ani v systému ARES není informace o tom, že by společnost ALMA CONSULTING GROUP, Opletalova 55 – 57, 110 00 Praha 1 na uvedené adrese někdy sídlila. Na str. 2 technické zprávy je uvedeno, že posouzení projektů VaV odvolatele posoudila společnost Alma Consulting Group Česká republika, s.r.o. Poslední strana technické zprávy je označena „hlavičkou“ ALMA CONSULTING GROUP, se sídlem Krkonošská 2001/16, 120 00 Praha 2. Na této adrese však od svého založení sídlí ALMA Consulting Group Česká republika, s.r.o., Krkonošská 2001/16, 120 00 Praha

2, DIČ: CZ24287768 (dále jen „ALMA“), založená zakladatelskou listinou ze dne 7. 3. 2012, a to francouzskou společností ALMA CONSULTING GROUP, se sídlem v Domaine des Bois d'Houlbec, 271 20 Houlbec Cocherel, zapsané v obchodním rejstříku Evreux (IČ: 414119735). Zápis ALMY do obchodního rejstříku byl proveden dne 30. 3. 2012. ALMA, podle technické zprávy její zhotovitel, byla tedy založena a zapsána do obchodního rejstříku až po objednatelce žalobkyně. Věrohodnost technické zprávy je tak oslabena skutečností, že podle technické zprávy má být jejím zhotovitelem ALMA, která však v den podání objednávky na posouzení několika projektů VaV ještě neexistovala. Ve zprávě chybí podpis autora či jiný prokazatelný způsob osvědčující, kdo zprávu skutečně vyhotovil. Z technické zprávy tedy není zřejmé, kdo ji skutečně vyhotovil. Na základě uvedeného nebylo možno dle žalovaného považovat technickou zprávu za důkazní prostředek o tom, že projekty VaV v ní uvedené jsou VaV ve smyslu ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů.

Žalovaný k uvedenému konstatoval, že podle ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, s přihlédnutím k části 4. písm. j) pokynu D-288 (mezi činnosti, které nelze zahrnout mezi činnosti VaV pro účely odečtu VaV, patří činnosti inovačního charakteru patří např. úpravy návrhu pro výrobní proces, provádění zkoušek pro uživatele, předvýrobní příprava), jako výkladové pomůcky k pojmu VaV, je možné považovat za VaV takové činnosti, které obsahují významný prvek novosti, a zároveň se podle ustanovení § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací, (dále jen „zákon o podpoře VaV“) jedná o systematickou činnost. Pro účely odečtu VaV je nutné odlišit VaV od inovace, u které nelze podle ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů postupovat, za kterou je považováno zlepšení stávajícího výrobku. V souladu s ustanovením § 2 odst. 1 zákona o podpoře VaV je významným prvkem novosti takový prvek, který neznamena pouhé zlepšení stávajícího výrobku, ale tuto úroveň významně přesahuje. Z obsahu spisu je dle žalovaného zřejmé, že žalobkyně vyhotovuje vstřikovací formy, popř. navrhuje úpravy parametrů a požadavků stanovených zákazníkem tak, aby byl výlisek z požadované vstřikovací formy výrobitelný, funkční a splňoval předem dané požadavky zákazníka. Zákazníkem je tedy předem specifikována forma, jejíž výrobu poptává, a žalobkyně zjišťuje možné závady a problémy ovlivňující funkčnost a výrobitelnost výlisku a navrhuje změny výlisku tak, aby se tyto závady či problémy odstranily. Činnost žalobkyně tak nelze podřadit pod VaV ve smyslu ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů a ustanovení § 2 odst. 1 zákona o podpoře VaV, což znamená, že u těchto činností nelze uplatnit odečet VaV. Tomuto závěru svědčí i vyjádření samotné žalobkyně, která označila ve svém vyjádření podaném dne 7. 7. 2011 ke zprávě o daňové kontrole svou činnost za inovativní a v protokolu o ústním jednání ze dne 16. 11. 2010 uvedla, že prvek novosti se u vstřikovacích forem nevyskytuje (přestože podle specifikací úkolů v zadávacích protokolech, u nichž žalobkyně uplatnila odečet VaV, byla součástí projektu VaV i výroba formy). Žalobkyně označila svoje činnosti za inovační také v rámci jedné ze svých odvolacích námitek. Navíc i průběh zakázek u posuzovaných projektů VaV nese svědčí o tom, že se jedná o VaV, u kterých lze uplatnit odečet, ale o běžnou výrobní činnost odvolatele, kterou deklaruje i na svých internetových

stránkách, tj. že je zaměřen na výrobu vstřikovacích forem, a provádí ji na základě požadavků a parametrů stanovených zákazníkem.

K námitce žalobkyně, že v zákoně o podpoře VaV je pojem inovace uváděn jako součást VaV a poukazuje na název zákona o podpoře VaV, ve kterém se slovo inovace vyskytuje a že není důvod, aby na inovace nemohl být uplatněn odečet VaV, žalovaný uvedl, že se žalobkyně odkazuje u pojmu inovace v názvu zákona o podpoře VaV na znění zákona, které nebylo účinné v posuzovaném zdaňovacím období. Změnu do názvu zákona přinesl zákon č. 110/2009, kterým se mění zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu a vývoje), ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, účinný od 1.7.2009. Před tímto okamžikem se pojem inovace v názvu zákona o podpoře VaV nevyskytoval. Nad to k tomu žalovaný uvedl, že samotné uvedení pojmu inovace do názvu zákona či jeho ustanovení nelze mechanicky považovat za činnost, kterou ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů považuje za činnost VaV pro účely odečtu VaV. Tomu svědčí i skutečnost, že přestože byl pojem inovace začleněn do ustanovení § 2 odst. 1 zákona o podpoře VaV od 1.7.2009, pokyn D-288, který byl vydán k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů, novelizovaný na základě zákona č. 110/2009 Sb., pojem inovace v bodě 2. neuvádí. Námitka ohledně začlenění pojmu inovace do zákona o podpoře VaV je tak ve vztahu k přezkoumávané věci irelevantní. K odkazu žalobkyně na bod 3. písm. e) pokynu D-288 žalovaný uvedl, že žalobkyně argumentuje s obsahem tohoto bodu, ale přitom z bodu 18) odvolání vyplývá, že tento pokyn považuje za právně nezávazný. Žalobkyně tak v rámci odvolání používá protichůdné argumenty směřující k vytváření účelových tvrzení, což dokládá i odkaz odvolatele na bod 3. písm. e) pokynu D-288 bez zohlednění jiných ustanovení tohoto pokynu dopadajících na posuzovaný případ intenzivněji než odvolatelem zmiňovaný bod. V bodu 4. písm. j) pokynu D-288 jsou vymezeny činnosti, které nelze zahrnout mezi činnosti VaV pro účely odečtu VaV. Mezi tyto činnosti patří činnosti inovačního charakteru, což jsou činnosti vykonávané žalobkyní v rámci posuzovaných projektů VaV. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl právní předpisy a výkladové pomůcky, v jejichž kontextu posuzované projekty VaV hodnotil a jakým způsobem je hodnotil. Ve zprávě o daňové kontrole i ve sdělení také učinil zcela jasný závěr, že činnosti žalobkyně vykonávané v rámci posuzovaných projektů VaV nepovažuje za činnosti vykonávané v rámci projektů VaV ve smyslu ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů a že náklady na ně vynaložené tedy nelze uplatnit jako odečet VaV, a dostatečně odůvodnil, na základě čeho ke svému závěru došel. Je tedy zřejmé, že když správce daně označil činnosti žalobkyně za inovační, nejedná se o činnosti zahrnované pro účely odečtu VaV. Nelze tak přijmou argumentaci, že když správce daně použil pojem inovace, jedná se o inovace podle bodu 3. písm. e) pokynu D-288, neboť tato argumentace by byla v protikladu s obsahem zprávy o daňové kontrole a sdělení.

Na základě výše uvedeného dospěl žalovaný k závěru, že činnosti vykonávané v rámci posuzovaných projektů VaV, u kterých si žalobkyně uplatnila odečet, byly činnostmi spadajícími do její běžné podnikatelské (výrobní) činnosti,

jejichž výsledkem byla výroba vstřikovací formy na základě požadavků zákazníka a jím vymezených parametrů výlisku a tím následně i vstřikovací formy.

Za nedůvodné označil žalovaný i tvrzení žalobkyně, že jí správce daně v průběhu daňové kontroly nesdělil žádné konkrétní porušení ustanovení § 34 odst. 4 – 6 zákona o daních z příjmů. Ze spisu vyplývá, že správce daně před hodnocením projektů VaV uvedl konkrétní ustanovení zákona o daních z příjmů, která upravují možnost odečtu VaV, ustanovení zákona o podpoře VaV definující pojem VaV, označil za výkladovou pomůcku pojmů VaV podle zákona o daních z příjmů pokyn D-288 a Frascati manuál a specifikoval, jaké charakteristiky musí splňovat činnost, aby se jednalo o činnost VaV ve smyslu ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. U každého projektu VaV, který správce daně posuzoval, uvedl, na základě jakých skutečností došel k závěru, že se nejedná o VaV ve smyslu zákona o daních z příjmů a proč náklady na daný projekt VaV nemohou být uplatněny jako odečet VaV.

Při posuzování oprávněnosti uplatnění odečtu VaV je nutné posoudit, zda projekty VaV splňují zákonné požadavky vymezené v ustanovení § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Pokud projekt VaV některou z těchto náležitostí neobsahuje, pak nelze takový projekt považovat za projekt VaV ve smyslu ustanovení § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů a uplatnit u něj odečet. Dále žalovaný uvedl, že dne 19. 7. 2012 předložila žalobkyně projekty VaV, u kterých uplatnila odečet, v listinné podobě. Vyplynulo z nich, že neobsahují tyto náležitosti dané ustanovením § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů: sídlo žalobkyně, jeho identifikační číslo, formu pracovněprávního vztahu osoby, která bude odborně zajišťovat řešení projektu ve vztahu k žalobkyni, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, místo, jméno a příjmení osoby, která projekt schválila před zahájením řešení. Oproti projektům VaV předloženým ve formátu .xls obsahují navíc vyjádření oponentury k zadání, datum schválení projektu VaV a podpis. Projekty VaV v listinné podobě tak neobsahují oproti projektům předloženým ve formátu .xls nové skutečnosti, tj. skutečnosti, které by nebyly známe v průběhu daňové kontroly či odvolacího řízení, což uvedl i sám odvolatel ve svém vyjádření v odpovědi na výzvu odvolacího orgánu.

Text „Souhlas jednatele společnosti s řešením“ uváděný na každém projektu VaV nelze považovat za splnění náležitosti uvedení jména a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení. Navíc měla žalobkyně v daném zdaňovacím období více jednatelů. Osoba, která projekt VaV schválila, tak nebyla identifikována v souladu s ustanovením § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů.

Absenci způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu VaV a dosažených výsledků nemůže, dle žalovaného, zhojit sdělení žalobkyně při ústním jednání dne 16. 11. 2010, že se každá zakázka sleduje pomocí termínových plánů a následně dojde k vyhodnocení nejenom zakázky, ale i celého projektu s ohledem na vstupující náklady a vystupující výnosy, což se provádí na poradě vedení, a technická stránka se sleduje protokolárním předáním zboží zákazníkovi. Tuto

náležitost má projekt VaV obsahovat podle ustanovení § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů před zahájením jeho řešení. Postup uvedený žalobkyní však dokumentuje postup kontroly a hodnocení postupu řešení projektu VaV až po jeho zahájení, což je v rozporu s ustanovením § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů.

Žalovaný konstatoval, že u některých projektů byl podpis na projektu proveden až po jeho zahájení, což je také v rozporu s ustanovením § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, neboť projekt VaV musí obsahovat zákonné náležitosti, mezi které patří i schválení projektu, před zahájením jeho řešení.

Podle ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů lze od základu daně odečíst 100 % nákladů vynaložených při realizaci projektů VaV. Důkazním prostředkem o oprávněnosti odečtu VaV může být ve smyslu ustanovení § 93 daňového řádu pouze dokument splňující náležitosti vymezené ustanovením § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Pokud poplatník dokument označí jako projekt VaV, ale neobsahuje předepsané náležitosti, pak se nejedná o projekt VaV ve smyslu ustanovení § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů a nelze odečet VaV uplatnit. Absence zákonných náležitostí v odvolatelem předložených projektech VaV znamená, že tyto projekty nelze považovat za projekty VaV podle ustanovení § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně tak nepředložila relevantní důkazní prostředek (ustanovení § 95 daňového řádu) o oprávněnosti uplatnění odečtu VaV.

Žalovaný uzavřel, že tím, že správce daně dne 22. 11. 2010 vyzval žalobkyni a stanovil jí lhůtu k prokázání oprávněnosti uplatnění odečtu, jí poskytl prostor pro předložení důkazních prostředků. Žalobkyně tak nebyla zkrácena na svých právech daných v ustanovení § 86 odst. 2 písm. b) a c) daňového řádu, tj. předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky nebo navrhopat provedení důkazních prostředků, a vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně. Zároveň jí byla dána možnost dostat si své povinnosti podle ustanovení § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu, tj. předložit důkazní prostředky prokazující její tvrzení. Na základě výzvy ze dne 22.11.2010 žalobkyně svého práva využila a předložila důkazní prostředky vztahující se k projektům VaV.

K námitce žalobkyně o nedostatečné odborné způsobilosti správce daně ke správnému hodnocení posuzovaných projektů VaV žalovaný uvedl, že není důvodná, neboť se jedná pouze o subjektivní dojem žalobkyně vyvolaný nesouhlasem s výsledkem kontrolního zjištění. O opaku svědčí výsledek kontrolního zjištění uvedený ve zprávě o daňové kontrole, ve které správce daně vyhodnotil zjištěné skutečnosti a uvedl správní úvahu, na základě které dospěl ke svému závěru o tom, že předmětné činnosti žalobkyně nelze považovat za činnosti v rámci VaV, tedy čí vstřikovací formy vyráběné na základě požadavků zákazníka jsou klasifikovány jako činnosti odvolatele vykonávané v rámci jeho běžné výrobní (podnikatelské) činnosti. Pokud by správce daně nebyl oprávněn posoudit správnost odečtu VaV, nebyl by zákonodárcem tento odečet uveden v zákoně o daních z příjmů, popř. by v příslušných ustanoveních tohoto zákona bylo uvedeno, že jeho posouzení je založeno na znaleckém posudku. Nelze tedy dovozovat, že se v přezkoumávaném

případě jednalo o případ, kdy je podle ustanovení § 95 odst. 1 písm. c) daňového řádu nutné ustanovit znalce z důvodu posouzení otázek, ke kterým podle odvolatele nemá správce daně potřebné odborné znalosti.

K námitce žalobkyně, že správce daně účelově vytrhává úryvky z judikatury žalovaný uvedl, že krajské soudy a Nejvyšší správní soud tvoří soustavu soudů ve správním soudnictví a jsou oprávněny podávat právní výklady právních předpisů. Judikatura tak předkládá způsob, jakým budou správní soudy v obdobných kauzách rozhodovat, tj. vytváří se předvídatelnost soudního rozhodnutí. Pokud správce daně použije odkaz na rozsudek správního soudu v obdobném případě, nelze správci daně vytýkat chybný postup. Takový postup koresponduje i s ustanovením § 8 odst. 2 daňového řádu, které ukládá správci daně rozhodovat u skutkově shodných nebo podobných případů tak, aby nevznikaly nedůvodné rozdíly.

K názoru žalobkyně, že správce daně rozporoval pouze přítomnost prvku novosti, ale formální chyby v projektech VaV jí nebyly správcem daně sděleny, žalovaný uvedl, že správce daně v protokolu o ústním jednání ze dne 16. 11. 2010, čj. 91575/10/273930603352, žalobkyni sdělil, že projekty VaV předložené v elektronické podobě neobsahují všechny náležitosti projektu VaV podle ustanovení § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů (např. základní identifikační údaje odvolatele, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu VaV a dosažených výsledků).

Včas podanou žalobou namítala žalobkyně nezákonnost napadeného rozhodnutí a konstatovala, že jím byla zkrácena na svých právech vyplývajících ze zákona o daních z příjmů a daňového řádu.

První žalobní námitka směřovala proti neuznání nákladů, které žalobkyně vynaložila na marketingovou a reklamní činnost spočívající v nákupu a odvysílání televizních reklamních spotů. Uvedla, že reklamní kampaň byla realizována na základě mediálních plánů a jednotlivé reklamní spoty byly v určených časech a na určených televizních stanicích skutečně odvysílány a současně i došlo ze strany žalobkyně k jejich zaplacení. Jednalo se tedy o naprosto standardní obchodní vztah, přesto správce daně posoudil tento skutek podle ust. § 23 odst. 7 bod 5. zákona o daních z příjmů tak, že žalobkyně je spojenou osobou s dalšími subjekty ve vztahu k nákupu a prodeji televizní reklamy. Žalobkyně vyslovila přesvědčení, že dokazování provedené v této věci bylo naprosto nedostatečné a zjištěné skutečnosti nemohou odůvodnit závěr o spojených osobách. Žalobkyni přitom nebylo umožněno provést důkazy, kterými se snažila prokázat, že není osobou spojenou s ostatními společnostmi.

Žalobkyně zdůraznila, že ačkoliv je celý obchodní případ v šetření Policie ČR, ona sama není vyšetřována a průběhu vyšetřování nebylo zjištěno, že by se ona sama jakkoliv na zjištěné trestné činnosti podílela. Přesto se správce daně nikdy o výsledky vyšetřování nezajímal a tento důkaz neprovedl.

K jednotlivým důkazní prostředkům prezentovaným správcem daně pak žalobkyně uvedla následující.

Předně nechápala, jak s jejím případem souvisejí ručně psané poznámky na kostičkovaném papíře, kde u zakroužkované číslice 2 je uvedeno FOREZ s.r.o. a jednotlivé měsíce s uvedením 7ks.

Žalobkyně rovněž nechápala, jakou souvislost s její věcí má poznámkový bloček s přezdívkami a jmény osob, když v něm nikde není uvedena její obchodní firma a ani jména jejich jednatelů. Tvrdila, že k výzvě správce daně související s tímto důkazem se tedy nemohla vyjádřit.

K e-mailové korespondenci, jako dalšímu důkaznímu prostředku, žalobkyně uvedla, že není zřejmé, jak z této korespondence se svým auditorem týkající se neuhrazených závazků a pohledávek mohl správce daně vyvodit závěr o spojení osob. Bylo na správci daně, aby uvedl, jaká skutková zjištění učinil, jak je posoudil a po právní stránce zhodnotil. Navíc tyto důkazy nečiní ucelený okruh důkazů, z něhož by bylo možno uzavřít, že žalobkyně věděla o tom, že se jedná o spojené osoby za účelem snížení základu daně.

Žalobkyně označila za chybný postup správce daně při zjišťování cen obvyklých za reklamní spoty, neboť dle jejího názoru byly ceny zjišťovány pouze za odvysílání reklamního spotu, tzn. pouze cena času televizního vysílání. Žalobkyně však platila za celkovou realizaci reklamní kampaně, tzn. nikoliv pouze za vysílací čas. V ceně tedy uhradila i tvorbu reklamního spotu a konzultační činnost. Cenu zjištěnou správcem daně tak označila za nesprávnou.

K výpovědi svědka Č. uvedla, že akceptovala nabídku společnosti PROPERTY a vybrala si z její nabídky. S odstupem času považovala za možné, že si zástupci obou společností tuto okolnost již přesně nedokázali vybavit. Svědek Č. navíc potvrdil výpověď svědka Dlouhého, že ke zprostředkování došlo prostřednictvím společnosti EAS Group, s.r.o., jejímž jednatelem byl právě svědek D. Kopii této svědecké výpovědi předložila žalobkyně jako důkaz. Z ní vyplynulo, že tento svědek za úplatu zprostředkoval uzavření smlouvy s žalobkyní na zajištění reklamy. Považovala proto za zřejmé, že pokud by se jednalo o spojené osoby vytvořené s úmyslem snížení základu daně, nebylo by třeba jejich zprostředkování zcela nezávislou třetí osobou.

Žalobkyně uvedla, že navrhovala provedení výslechu D. T., M. S., M. N. a M. K., které se pohybovaly v bytě v Praze 3, kdy byly v rámci domovní prohlídky zajištěny důkazy. Správce daně však bez vážného důvodu tyto výslechy neprovedl, tím byla žalobkyně zkrácena na svých právech.

Dále žalobkyně uvedla, že si zjistila cenu vysílacího času u TV NOVA, kde částka činila výši 500 000 Kč. Navíc žalobkyně byla cizím subjektem, který o

podmínkách podnikání mezi dalšími subjekty nemohla mít tušení. Neexistovaly žádné indicie, že by dodavatel žalobkyně mohl být zapojen do podobné sítě.

V daňovém řízení se žalobkyně snažila prokázat oprávněnost výše ceny reklamy také znaleckým posudkem zpracovaným společností Equity Solutions Appraisals, s.r.o. Tvrdil, že se jedná o kvalifikovaný ústav způsobilý k tomu, aby ocenění provedl. Správci daně dle žalobkyně nepřísluší, aby o závěrech znaleckého ústavu polemizoval, pokud s jeho závěry nesouhlasil, měl nechat vypracovat revizní znalecký posudek. Žalobkyně se tak cítila být zkrácena na svých právech a vyslovila přesvědčení, že důkazní povinnost ležela na správci daně. Žalobkyně neměla o fungování shora zmiňovaných podezřelých společností tušení.

K výdajům vynaloženým na výzkum a vývoj žalobkyně uvedla, že se správce daně i žalovaný vypořádali s touto otázkou velice neodborně a jejich závěry nemají oporu v provedeném dokazování, když zcela absentují kvalifikované technické a právní závěry. Oba zúčastnění tak dle žalobkyně pochybili, když vzhledem k technické náročnosti jednotlivých projektů nepřibrali do řízení znalce z příslušného technického oboru a pouze čerpali informace z internetu, a přitom ani do provozu žalobkyně nenahlédli a neseznámili se s tím, v čem v praxi výzkumná a vývojová činnost na jednotlivých projektech spočívá.

Žalobkyně dále ozřejmila, že je strojírenskou firmou zaměstnávající 500 zaměstnanců a její činnost je zaměřena zejména na výrobu plastových dílů pro automobilový průmysl, přičemž konstruuje a vyrábí vstřikovací a lisovací formy pro výrobu dílů a to vstřikováním nebo lisováním plastů. Své výrobky dodává významným zákazníkům v Evropě. Žalobkyně přitom dokáže v rámci vlastního vývoje a výzkumu tyto výrobky navrhnout a vyrobit pouze podle základních parametrických požadavků zákazníka. Parametry a další otázky plastů a jejich chování za určitých tlaků a teplot, které jsou následně použity k výrobě zakázky a jsou výsledkem výzkumu a vývoje žalobkyně, jsou současně zdrojem zkušeností pro výrobní postupy, které nelze následně zopakovat. Některé zakázky jsou produkovatelné již za využití dříve vyzkoumaných a vyvinutých postupů. Proto také ne každou zakázku zařadila žalobkyně mezi projekty V a V. Projektem V a V jsou pouze takové projekty, které doposud nebyly řešeny a které mohou i do budoucna přinést nové poznatky a zjištění využitelné opakovaně při výrobě a mající vliv na nové zdokonalené vlastnosti výrobků. Jedná se tak o cca 5 % všech projektů.

Za nesprávné označila žalobkyně závěry žalovaného, že mezi podklady ke každému jednotlivému projektu jsou zadání a požadavky zákazníků. Zdůraznila, že se vždy jednalo o rámcové zadávací podklady od zákazníku, zejména požadavky vzhledu a rozměrů. Žádný z podkladů však neobsahoval dokumentaci, jak přesně požadované finální výrobky vyrobit. Díky nedostatečné erudici se pracovníci správce daně nedokázali v zadávací dokumentaci orientovat. Žalobkyně zdůraznila, že ze zadávací dokumentace není v žádném případě patrné, jak mají tyto veličiny v případě výroby konkrétního požadovaného dílu působit. Uvedla, že její výzkum a vývoj spočívá ve zkoumání vzájemného působení těchto veličin v závislosti na použitém

materiálu a požadovaném výsledném tvaru a funkčních požadavcích a vývoj technologií, které by požadované umožňovaly splnit. Je evidentní, že se jedná o tak jedinečné poznatky a zjištění, která nejsou na trhu volně dostupné a není možné je zjistit ani v odborné literatuře. A bez dalšího výzkumu a vývoje nelze ani požadované vyrobit. Žalovaný ani neuvedl, co je obsahem dokumentace od zákazníka a ani to, zda je způsobilá k výrobě požadovaného výrobku. Nepožádal přitom ani o žádné konzultace s vědeckými technickými pracovišti.

S odkazem na ust. § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů a pokyn Ministerstva financí č. D-288 došla žalobkyně k závěru, že základním kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních činností je přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty. Odkázala rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2011, čj. 8 Afs 13/2011-81, z něhož vyplynulo, že nákladem V a V nejsou služby.

K formální stránce projektů V a V žalobkyně uvedla, že V a V opakovaně rozhodovala její valná hromada a byla přijata i vnitropodniková směrnice č. 19 ze dne 5. 1. 2007, již byla zavedena povinná dokumentace projektů tak, že se jednalo o zadávací protokol o projektu V a V. Do nákladů projektů žalobkyně zaúčtovala a zahrnula pouze náklady na materiál a náklady osobní, tedy mzdu a odvody z mezd. Vyhodnocení projektu bylo provedeno v předávacím protokole po skončení projektu. K námitce žalovaného, že některé z těchto listin nejsou vlastnoručně podepsány, odkázala žalobkyně na ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, který dle jejího názoru nestanoví podpis jako formální náležitost projektu V a V. Poukázala rovněž na to, že byla zachována požadovaná písemná forma a že dokumenty byly vytvářeny v elektronické podobě, takže při použití počítačového programu je zřejmý autor dokumentu i status dokumentu, jakož i to, kdo v rámci oběhu s tímto dokumentem přišel do styku a zda jej odsouhlasil či nikoliv. Některé z těchto funkcí počítačového programu nelze přenést do tištěné podoby. Ze směrnice, jakož i z rozhodnutí valné hromady, je identifikace jednoznačně zřejmá. Požadavek identifikace tak byl dle žalobkyně naplněn. Pokud byla žalobkyně vyzvána k doložení dokumentace v písemné podobě až v rámci odvolacího řízení, byla jí tím dle jejího názoru odňata možnost druhostupňového přezkumu.

Žalobkyně vyslovila přesvědčení, že splnila i formální požadavky na dokumentaci projektů V a V, když podpis není formální náležitostí a i elektronickým způsobem je zachována písemná forma dokumentu a dokumentace k projektům je vedena ve více samostatných dokumentech. Více údajů k dokumentaci si žalovaný nevyžádal.

Dále žalobkyně upozornila, že zjištění křížení jednotlivých etap projektů a zahájení projektu dříve, než došlo k objednání výroby, nebyla realizována u všech projektů a navíc učiněná zjištění byla nesprávně interpretována. Co se týká časového křížení jednotlivých etap realizace projektu V a V, vycházejí z technologických možností a postupů, kdy je možné jednotlivé etapy realizovat odděleně či nezávisle, proto i s jiným časovým průběhem. Navíc žalobkyně uvedla,

že i kdyby k porušení předem stanovených časových plánů a harmonogramů došlo, není to samo o sobě důvodem pro neuznání položek V a V jako odečitatelných položek od základu daně. Zákon totiž s takovou sankcí nepočítá. Dokumentace k projektům byla před jejich zahájením vyhotovena, a pokud by došlo k jejímu nedodržení, zejména časovému, nemůže to mít za následek sankci neuznání odečitatelné položky V a V. Žalovaný se dle žalobkyně vůbec nezabýval tím, zda byly splněny i ostatní formální předpoklady projektů, zejména podmínka odděleného a přehledného účetnictví.

K materiální stránce projektů V a V žalobkyně konstatovala, že tuto otázku považuje za stěžejní a současně odborně a technicky obtížnou. Přesto žalovaný zaujal stanovisko, že se v případě žalobkyně jednalo o běžnou výrobní činnost. Žalovaný dle žalobkyně blíže neuvádí, jak svoje zjištění aplikoval na posuzovaný případ a konkrétní projekty V a V. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí není zřejmé, z jakých důkazů žalovaný zjistil, že projekty V a V neobsahují ocenitelný prvek novosti a že nedošlo při jejich realizaci k vyjasnění technické nejistoty, přičemž výsledkem nebylo zlepšení stávající úrovně parametrů předmětu V a V.

Žalobkyně uvedla, že původní stanovisko správce daně, dle něhož žalobkyně ve všech případech projektů obdržela zadání a výrobní postup, doplnil žalovaný v odvolacím řízení o zjištění na internetu. Žalobkyně k tomu zdůraznila, že jí tak byla odňata možnost druhostupňového přezkumu. Nebyla totiž upozorněna na to, že neunesla důkazní břemeno a že jí předložené důkazní prostředky jsou nedostatečné. Takové vyhodnocení důkazů považovala za nesprávné, neboť ani správce daně ani žalovaný neučinili u žádného z projektů závěry o tom, co přesně z předložené dokumentace ve vztahu k prováděné činnosti zjistili. Nikde neuvádějí, jaké parametry jednotlivá zadání obsahovala, co přesně znamenaly ve vztahu k požadovanému, co vlastně partner žalobkyně po ní požadoval provést a ve vztahu k této činnosti jaké zadal parametry, a zda uvedené parametry jsou postačující k provedení celého kompletního výrobního postupu. Na druhou stranu pro posouzení této otázky není rozhodující rozsah předložené dokumentace, ale to, zda s ohledem na takové požadované vlastnosti a parametry umožňuje stávající úroveň obecně existujících technických poznatků a technologií jejich zhotovení v požadovaných parametrech, nebo zda je nutné uskutečnit nějaké experimentální práce, výpočty, konstrukční práce, návrhy technologií, výroby vzorků, což vede k novým nebo zlepšeným výrobkům nebo technologiím. Obdobné vyhodnocení dokumentace k jednotlivým projektům však správce daně ani žalovaný neprovedli.

Napadené rozhodnutí označila žalobkyně za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť v něm absentují jakékoli relevantní závěry a zjištění, které by mohly vést k úvahám, zda činnosti žalobkyně jsou či nejsou činnostmi V a V.

Žalovaný, jak žalobkyně dále uvedla, doplnil odvolací řízení tím, že si na internetu zjistil význam jednotlivých termínů a informace ohledně optického přístroje vyráběného společností VERTEX. Zjistil, že se jedná o běžně dostupné počítačové programy a přístroje, anebo jde o již stávající vědecké a technické poznatky. Dále

zjistil, že projekty jsou realizovány také s využitím zkušeností zaměstnanců žalobkyně a z toho dovedl, že se nemůže jednat o vývoj a výzkum. Žalobkyně tomuto názoru vytkla, že žalovaný řádně neodůvodnil, za použití jakých jiných prostředků, než těch existujících, by bylo možné vývoj a výzkum realizovat. To, že bylo použito i běžně dostupných strojů a zařízení, počítačů a software, není samo o sobě důvodem, proč by výsledky, ale i proces užití těchto pomůcek nepředstavoval výzkum a vývoj. Jde o prostředky, pomocí kterých se výzkum a vývoj provádějí. Pokud žalovaný měl zato, že pro zkušené zaměstnance žalobkyně je realizace požadavků zákazníků běžnou činností, pak neuvedl, na základě jakých důkazů k těmto závěrům dospěl.

Žalobkyně podotkla, že projekty V a V činily 5 % všech jejich zakázek. Správce daně tak měl možnost provést srovnání činnosti v průběhu realizace projektu a v průběhu realizace obyčejné výrobní zakázky. Z rozdílů si mohl učinit ucelenou představu, v čem se činnost na projektech odlišuje od výroby obyčejné zakázky.

Dále žalobkyně uvedla, že si nechala vypracovat oponentní posudky k projektům V a V. Žalovaný je nepovažoval za důkaz, neboť z nich nebylo zřejmé, kdo je zpracovával, přesto že uvádí jejich identifikační údaje a zásadní nedostatek spatřuje v tom, že nejsou podepsány. Žalobkyně k tomu uvedla, že pokud měl žalovaný o těchto listinách pochybnosti, bylo jeho povinností vyzvat žalobkyni k jejich odstranění. Dané listiny však nebyly v rámci daňového řízení nikterak zpochybněny, proto k nim žalobkyně již neprováděla další dokazování. Postup správce daně i žalovaného byl v rozporu s daňovým řádem. Žalovaný se s oponentními posudky nevypořádal ani po jejich obsahové stránce. Pokud měl žalovaný o jejich obsahu pochybnosti, měl na to žalobkyni upozornit a doplnění zajistit, zejména za situace, kdy si správce daně k odbornému technickému posouzení projektů nezajistil nic.

Dále si žalobkyně nechala vypracovat technickou zprávu k projektům výzkumu a vývoje 2007 – 2008. Žalovaný zpochybnil její věrohodnost z důvodu, že objednávka žalobkyně k jejímu zpracování ze dne 7. 10. 2011 byla adresována jinému subjektu, který na adrese nesídlil a oslovená společnost byla zapsána v obchodním rejstříku až 30. 3. 2012 a dále že technická zpráva nebyla podepsána. Závěry žalovaného považovala žalobkyně za účelové a podotkla, že oslovená společnost není zapsána v obchodním rejstříku proto, že má sídlo ve Francii. Dále uvedla, že vypracovaná technická zpráva jí byla doručena elektronicky, tedy poměrně běžným způsobem a byla opatřena zaručeným elektronickým podpisem na bázi kvalifikovaného certifikátu. Pokud měl žalovaný pochybnosti o její pravosti, bylo jeho povinností podle ust. § 89 daňového řádu vyzvat žalobkyni k jejich odstranění a doložení dalších důkazů. Stejně tak se žalovaný s technickou zprávou nevypořádal ani po stránce obsahové. Nebylo blíže odůvodněno, proč v případě V a V nemohou být využity zkušenosti zaměstnanců žalobkyně, nejmodernější počítačové programy či již existující materiál. Žalovaný pouze konstatoval, že nebyl shledán ocenitelný prvek novosti. K těmto závěrům dospěl žalovaný sám, aniž by si opatřil jakékoliv odborné posouzení. Žalobkyni přitom opět nebyla dána možnost, aby se k závěrům

mohla vyslovit a eventuálně doplnit dokazování. Bylo dle jejího názoru namístě, aby žalovaný závěry v ní uvedené konzultoval s příslušnými odborníky v dané oblasti. Žalobkyně navrhovala provedení znaleckého posudku s poukazem na ust. § 95 odst. 1 písm. a/ daňového řádu, protože měla zato, že rozhodnutí závisí na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá. Uvedla, že pracovníci správce daně a žalovaného nemají žádné technické vzdělání, ani žádné zkušenosti ze strojírenské výroby. Přitom neprovedli žádné konzultace nevyžádali si žádné odborné zprávy, ani po žalobkyni nepožadovali doložení dalších důkazů k otázce ocenitelného prvku novosti.

Žalobkyně vyslovila přesvědčení, že provedené dokazování je neúplné, zjištění správce daně jsou nesprávná a napadené rozhodnutí je tak nepřezkoumatelné. Bylo jednoznačně povinností správce daně i žalovaného, aby zajistili veškeré podklady nezbytné pro posouzení věci. Proto i žalobkyně navrhovala provedení znaleckého posudku. Pokud správce daně a žalovaný sami hodnotili důkazy po technické stránce, aniž by doplnili dokazování, bylo jejich povinností alespoň žalobkyni vyzvat, aby ve smyslu ust. § 89 daňového řádu odstranila jejich pochybnosti resp. názor o nedostatečnosti těchto důkazů, které z doposud provedených skutkových zjištění vyplývaly. Žalovaný nešetřil práva žalobkyně tím, že se nepokusil ve smyslu ust. § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů posoudit, zda alespoň část nákladů projektů V a V žalobkyně může být uznána jako odčitatelná položka od základu daně. V tomto ohledu se nezabývaly samotným účetnictvím o projektech V a V, z kterého by bylo možné náklady a jejich strukturu z pohledu jejich znatelnosti zjistit.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že na základě podnětu Policie České republiky bylo v daňovém řízení celou řadou nepřímých důkazů prokázáno, že se žalobkyně zapojila do řetězce jinak spojených osob, nacházela se na jeho konci, který byl vytvořen za účelem snížení základu daně z příjmu právnických osob. Bylo proto povinností správce daně aplikovat ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu. Důkazy správce daně konkretizoval ve zprávě o daňové kontrole a žalovaný je konkrétně uvedl u každého článku účelově vytvořeného řetězce. Nelze souhlasit s žalobní námitkou, že skutečnost, že se jednalo o jinak spojené osoby, byla vyvozována pouze z dokumentu, které Policie ČR zajistila při domovní prohlídce. Tato skutečnost byla osvědčena celou řadou nepřímých důkazů, které ve vzájemné souvislosti prokazovaly, že jednání mezi jednotlivými články řetězce nebyla vedena za účelem podnikání, ale za účelem získání neoprávněného daňového prospěchu.

Dále žalovaný uvedl, že bylo na žalobkyni, aby prokázala oprávněnost odečtu VaV. Žalovaný důrazně odmítl námitku žalobkyně, že nebyla vyzvána k doložení formálních náležitostí projektu VaV. Konstatoval, že při ústním jednání dne 16. 11. 2010 jí správce daně sdělil, že předložené projekty VaV v elektronické podobě neobsahují zákonem stanovené náležitosti. Žalobkyně ve svém vyjádření ke zprávě o daňové kontrole předložené dne 7. 7. 2011 sama uvedla, že absenci některých formálních náležitostí projektu VaV nepovažuje za důvod pro neuznání odečtu VaV.

S tím, že projekty VaV nesplňují zákonem stanovené náležitosti, byla tak žalobkyně obeznámena již v průběhu daňové kontroly. Navíc i žalovaný v rámci odvolacího řízení žalobkyni dne 22. 5. 2012 vyzval k předložení projektu VaV. Žalobkyně projekty VaV dne 19. 7. 2012 předložila a uvedla, že se jedná o projekty VaV obsahující všechny zákonem stanovené náležitosti s tím, že byly již předloženy v průběhu daňové kontroly správci daně. Předložené projekty VaV však dále uvedené zákonné náležitosti, (resp. některé z nich), podle ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmu neobsahovaly. Dále žalovaný uvádí, že žalobkyně na jedné straně tvrdí, že projekty VaV splňovaly všechny zákonné náležitosti a že si tedy oprávněně uplatila odečet VaV, ale zároveň připouští, že by projekty VaV nemusely splňovat všechny zákonné požadavky, když namítá, že v případě pochybností u jednotlivých projektu VaV mohly být uplatněny alespoň některé náklady. Pokud žalobce namítá odbornou nezpůsobilost správce daně a žalovaného, jedná se podle názoru žalovaného o subjektivní názor žalobkyně.

Žalobkyně dále ve věci podala dne 14. 10. 2013 návrh na doplnění dokazování a to výsledkem přesně identifikovaných svědků, dále znaleckým posudkem zpracovaným soudním znalcem, výsledkem soudního znalce, místním šetřením u žalobkyně, znaleckým posudkem soudního znalce jmenovaným soudem v tomto řízení, výsledkem certifikovaného konzultanta v oblasti projektů výzkumu a vývoje, posudky konzultantské společnosti a správním spisem žalovaného a správce daně. V závěru navrhla provést další důkazy a to sdělení Generálního finančního ředitelství ze dne 28. 3. 2013 a dvě rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 25. 3. 2013.

Při nařízeném jednání zástupce žalobkyně poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2013, čj. 2Afs 24/2012-34, v němž se tento soud vyslovil k otázce formálních náležitostí projektu výzkumu a vývoje. Konstatoval, že podmínka písemného zadání je zachována, i když je předložen pouze nosič dat, na němž jsou tyto údaje uvedeny. U nákladů na reklamu zástupce žalobkyně zdůraznil, jak bylo již uvedeno v žalobě, že správce daně zjišťoval u televizních stanic pouze to, za kolik je prodáván reklamní čas a nevzal v úvahu skutečnost, že musí být zároveň reklama vyhotovena. Žalobkyně tedy nemohla přímo kontaktovat televizní stanici a musela si zajistit zhotovení reklamy.

Pověřená pracovnice žalovaného při nařízeném jednání uvedla, že žalovaný má za to, že žalobkyni zmiňovaný judikát Nejvyššího správního soudu by bylo možno využít, ale zdůraznila, že se zcela neshoduje skutkový stav v něm popsáný se skutkovým stavem této věci. Dále poukázala na to, že formální nedostatky správce daně i žalovaný nespatořovali jenom v nedostacích písemných podkladů, ale i v dalších formálních nedostacích, které byly popsány v napadeném rozhodnutí. Konstatovala, že ve vzpomínaném rozhodnutí Nejvyššího správního soudu bylo konstatováno, že krajský soud se nezabýval prověřením druhé podmínky pro uznání nákladů týkající se věcného obsahu pojmu vědy a výzkumu. K otázce nákladů na reklamu pak uvedla, že je třeba vyzdvihnout, že došlo při průchodu řetězcem společností k několikanásobnému zvýšení ceny reklamy, konkrétně její výroby.

K dotazu soudu zástupce žalobkyně uvedl, že svědci navržení v podání ze dne 14. 10. 2013 pod bodem I. mohou objasnit některé okolnosti týkající se projektu výzkumu a vývoje. V daňovém řízení jejich výslech navržen nebyl a nebyli ani slyšeni z iniciativy správce daně. Znalecký posudek zpracovaný Ing. J. G. byl zaslán soudu jako součást podání žalobkyně a nebyl obsahem daňového spisu. Pod bodem 11 čl. I. navrhuje žalobkyně vyhotovení nového znaleckého posudku a jako nový důkaz požaduje výslech Ing. P., který na zmíněných projektech spolupracoval jako externista. Návrhy pod bodem 13 a 14 – listiny jsou založeny ve správním spise, žalobkyně ale nesouhlasí s tím, jak byly žalovaným hodnoceny s tím, že se žalovaný s nimi a dostatečně přesvědčivě nevypořádal. K důkazům uvedeným v II. zmíněného podání žalobkyně zástupce žalobkyně uvedl, že návrhy pod bodem 1 a 2 by měly objasnit, jak byla posuzována účast žalobkyně ve zmíněném řetězci společností. Tvrdil, že je mu známo, že dle závěru Policie ČR nebyla žalobkyně účastna v tomto řetězci, a proto také proti ní a proti jejím představitelům nebylo vedeno trestní řízení. Jednatel žalobkyně v řízení vystupoval jako svědek. O tomto hodnocení ale žalobkyně nemá žádný písemný doklad a dle zástupce žalobkyně si nemohla opatřit ani výstupy z trestního řízení, neboť nebyla trestně stíhána a nebyla osoba, která by měla právo na jejich získání. Jako důkaz žalobkyně navrhovala jejich vyžádání správcem daně, případně žalovaným. Pokud jde o svědkyně uvedené pod bodem 3 – 6 tohoto článku, jedná se o zaměstnankyně společnosti PROPERTY a podle názoru žalobkyně měly být vyslechnuty, neboť by mohly k činnosti žalobkyně, případnému napojení, které žalobkyně popírá, podat svědectví. V závěru zástupce žalobkyně uvedl, že správce daně a žalovaný porušili ustanovení § 23 odst. 7b/ bod 5. zákona o daních z příjmů, když neprokázali sjednání odlišných cen od cen obvyklých. Připomněl, že neexistuje žádná cenová regulace na trhu reklamy. Zároveň nebylo v průběhu daňového řízení prokázáno, že by došlo k vytvoření řetězce společností za účelem zkrácení daně. Ve shodě s tím, co bylo uvedeno v průběhu řízení před soudem, opět zdůraznil, že správcem daně uvedené ceny za reklamu se týkaly pouze ceny vysílacích časů, nikoliv zpracování reklamního šotu. K otázkám nákladů na vývoj a výzkum pak zdůraznil, že činnost žalobkyně je vysoce sofistikovaná a jsou na ní kladeny značné odborné nároky. Ve shodě s žalobou pak podrobněji popsal konkrétní činnost žalobkyně. Připomněl jednotlivé závěry žalovaného a správce daně a vyjádřil se k nim shodně jako v žalobě. Poukázal na to, že zdroje, z nichž byly čerpány odborné závěry, jsou otevřené zdroje, které nejsou nijak odborně posuzovány před jejich zveřejněním nebo uvedením na těchto internetových zdrojích. Dále uvedl, že žalobkyně předložila znalecké posudky, resp. hodnocení znalců nebo odborných institucí, správce daně a posléze i žalovaný pro jejich formální nedostatky nehodnotil jejich skutečný odborný obsah. Poukázal zároveň na nedostatek odbornosti pracovníků správce daně i žalovaného a jejich nezájem zajistit si potřebná odborná stanoviska u příslušných znalců nebo odborných institucí. Připomněl, že v průběhu odvolacího řízení si žalovaný vyžádal podklady, které nebyly obsahem správního spisu. Tím porušil zásadu dvojinstančnosti správního řízení.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s.ř.s. a po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami usoudil následovně.

Ze skutkových okolností projednávané věci je zřejmé, že žalobkyně na základě faktur společnosti Property hradila částky za vysílané spoty na TV Spektrum a ČT4 Sport a to podle dodatku č. 1 a 2 rámcové smlouvy. Na základě těchto daňových dokladů pak žalobkyně zaúčtovala na vrub nákladového účtu 518 celkem 2 392 200 Kč, stejnou částku pak uplatnila v daňovém řízení jako nákladovou položku. Jako důkaz pro uplatněný náklad předložila správci daně disk CD s vysílaným reklamním spotem, rámcovou smlouvu a fakturu, jejíž přílohu tvořily mediální plány. Cena za odvysílání spotu činila 44.300 Kč. Z dalších důkazů, a to svědecké výpovědi B. V., odpovědí místně příslušných správců daně, účetnictví Symbiosy, faktur, podnětu Policie ČR, výsledku P. Č. a vysvětlení žalobkyně správce daně zjistil, že B. V. zaplatil ARBOMedii za spot odvysílaný na TV Spektrum 850 Kč, a za spot odvysílaný na ČT 24 Sport 956 až 1913 Kč, výše cen se odvíjela z veřejně dostupných ceníků a byla snížena o poskytnuté slevy. Následně B. V. vyúčtoval Symbiose za zajištění reklamních spotů částky 1 850 Kč až 1 950 Kč. Symbiosa za odvysílání spotu účtovala Property 42 970 Kč. Property pak vyúčtovala žalobkyni za odvysílání shodného reklamního spotu 44 300 Kč. Správce daně tak dospěl k závěru, že mezi Symbiosou a Property byla cena za odvysílání reklamního spotu navýšena 22x. Toto zvýšení přitom nebylo odůvodněno žádnou navýšenou hodnotou. Dále správce daně při daňové kontrole zjistil, že peněžní prostředky uhrazené žalobkyní na účet Property byly obratem preposílány na účet Symbiosy a z nich pak byly vybírány v hotovosti. Na základě těchto zjištění pak správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně je jinak spojenou osobou ve smyslu ust. § 23 odst. 7 písm. b/ bodu 5 zákona o daních z příjmů, protože vytvořila právní vztah převážně za účelem snížení základu daně. Správce daně tak přistoupil ke zjištění ceny, která byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, přičemž za cenu obvyklou určil cenu, za kterou ARBOMedia nabízel v roce 2007 odvysílání obdobných reklamních spotů a následně vyčíslil rozdíly mezi obvyklou cenou a cenou, kterou žalobkyni účtovala za odvysílání reklamního spotu Property. Celkový rozdíl vyčíslil na 2 042 700 Kč a vyzval žalobkyni k uspokojivém doložení takového rozdílu.

K takto zjištěnému skutkovému stavu žalobkyně konstatovala, že v daňovém řízení nebylo prokázáno sjednání odlišných cen od cen obvyklých a že neexistuje žádná cenová regulace na trhu reklamy. Zároveň dle jejího názoru nebylo v průběhu daňového řízení prokázáno, že by došlo k vytvoření řetězce společností za účelem zkrácení daně. Zdůraznila rovněž, že správcem daně uvedené ceny za reklamu se týkaly pouze ceny vysílacích časů, nikoliv zpracování reklamního šotu. Žalobkyně v průběhu daňového řízení navrhla výslech svědka M. D. k prokázání, že žalobkyně nebyla zapojena do řetězce. Ten ve výpovědi uvedl, že za úplatu zprostředkoval uzavření smlouvy na zajištění reklamy. Žalobkyně dále navrhla výslechy svědků D. T., M. S., M. N. a M. K. K návrhu těchto výsledků uvedla že by měly prokázat, že ceny, které

vyfakturovala Property za odvysílání reklamních spotů, se nelišily od cen obvyklých a že tudíž žalobkyně nebyla zapojena do řetězce. Správce daně žalobkyni sdělil, že výsledky těchto osob považuje za nedůvodné. Nato žalobkyně žádala vypracovat za účelem stanovení ceny obvyklé znalecký posudek. Správce daně žalobkyni sdělil, že již ve smyslu ust. § 88 odst. 3 daňového řádu uplynula lhůta, ve které mohla v rámci projednávání zprávy o daňové kontrole navrhnout další důkazy.

Při hodnocení postupu správce daně vycházel krajský soud jednak z ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a jednak z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. 2 Afs 24/2007-119, rozsudek ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008-100 a rozsudek ze dne 15. 5. 2009, čj. 5 Afs 53/2008-70) z níž vyplývá, „že prvotní břemeno tvrzení i důkazní břemeno leží na daňovém subjektu, který v první fázi splní svou povinnost tvrzení tím, že předloží formálně bezvadné daňové přiznání, a prvotní břemeno důkazní unese již tím, že předloží účetnictví (resp. jinou zákonem stanovenou evidenci), které koresponduje se skutečnostmi uvedenými v daňovém přiznání. V takovém případě se důkazní břemeno přesouvá na správce daně, který musí prokázat důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je (opět) na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (blíže viz oba citované rozsudky).“

Ke shora nastíněnému skutkovému stavu v kontextu s uvedenou závaznou judikaturou lze konstatovat, že žalobkyně unesla svoje břemeno tvrzení i břemeno důkazní, když správce daně při probíhající daňové kontrole předložila na deklarovaná zdanitelná plnění bezvadné daňové doklady. Důkazní břemeno tak přešlo na správce daně, který, vědom si této pozice, vyzval žalobkyni k předložení dalších důkazů, jež by jeho pochybnosti o důvodnosti vynaložených nákladů vyvrátily, resp. prokázaly, že nebyla zapojena v řetězci spojených osob a že ceny, které zaplatila za reklamní služby, odpovídaly cenám obvyklým. Správce daně pak dle názoru krajského soudu následně unesl důkazní břemeno tím, že shromáždil rozsáhlý důkazní materiál a na jeho základě se mu podařilo věrohodnost žalobkyní předložených formálních dokladů zásadním způsobem zpochybnit. V důsledku toho přešlo důkazní břemeno zpět na žalobkyni. Ta sice určité důkazní prostředky navrhla a předložila, avšak prokázat své tvrzení, že deklarovaná výše ceny odpovídá ceně obvyklé, se jí přesto nepodařilo.

Žalovaný při posouzení těchto důkazů dospěl k jednoznačnému závěru, že na daný případ je nutno aplikovat ust. § 23 odst. 7, písm. b/, bod 5. zákona o daních z příjmů. Dle tohoto ustanovení upraví správce daně základ daně poplatníka v případě, že se ceny sjednané mezi spojenými osobami liší od cen, které byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen. Přitom pojem „spojené osoby“ je

dále vyložen pod písmeny a/ a b/ citované právní úpravy. Dle bodu 5. písm b/ pak lze za jinak spojené osoby považovat ty, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

K dané věci krajský soud uvádí, že se otázkou podezření účasti žalobkyně na vytvoření podvodného řetězce zabýval již ve svých rozsudcích ze dne 26. 4. 2013, sp. zn. 31 Af 73/2012 a 31 Af 74/2012, týkajících se žalobkyně v nichž dospěl k závěru, že „Z šetření Policie ČR, které měl k dispozici správce daně vyplynulo, že žalobkyně byla v roce 2008 koncovým článkem v řetězci firem. Je tak logické, že další kroky správce daně byly zaměřeny na ověření jeho podezření, zda jednání mezi jednotlivými články obchodních vztahů, tedy mezi panem Borisem Valčákem a následně společnostmi SYMBIOSA (GABRETA a EURO INDEX) a Property, bylo vedeno za účelem podnikání, nebo za účelem získání daňového zvýhodnění a zda byla žalobkyně v tomto řetězci zapojena. Správce daně podrobně popsal úlohu jednotlivých účastníků řetězce a svoje úvahy a závěry rozvedl a zdůvodnil na str. 177 až 191 zprávy z kontroly. Žalovaný se s ohledem na uplatněné odvolací námitky zabýval touto otázkou na str. 7 až 9 napadeného rozhodnutí. Krajský soud na ně v plném rozsahu odkazuje. Závěry správce daně i žalovaného jednoznačně korespondují s důkazy shromážděnými správcem daně a krajský soud se s nimi ztotožnil. Jak vyplývá z žaloby, žalobkyně nezpochybňuje závěry správce daně a žalovaného o vytvoření řetězce, jak byl shora podrobně popsán, ani o záměrech na něm zúčastněných společností směřujících k získání majetkového prospěchu získáním odpočtu daně z přidané hodnoty ze státního rozpočtu. Zcela se však distancuje od jednání těchto společností a popírá, že by o jejich záměrech byla informována. Tvrdila, že cena, za kterou nakoupila reklamní časy od společnosti Property pro ni byla cenou obvyklou, za kterou byly nabízeny obdobné služby v jiných sdělovacích prostředcích i dalším odběratelům, kteří je za ní nakupovali. Krajský soud těmto tvrzením žalobkyně neuvěřil. Pokud, jak uvádí, věnovala čas zjišťování, za jakou cenu nakupovali reklamní služby jiní podnikatelé, případně kolik si za odvysílání reklamních spotů účtovaly jiné sdělovací prostředky, než byly jí vybrané TV Spektrum a ČT 4 SPORT, lze se jen ptát, proč tento čas nevěnovala na obstarání si informací přímo u jí vybraných médií. Postup, který žalobkyně zvolila, zjevně postrádá logiku a je v rozporu s obchodními zvyklostmi. Pokud by žalobkyně nesledovala jiné cíle, než co nejlevněji pro sebe získat zboží a služby, nepochybně by si cenu ověřila u jejich poskytovatele a zvolila postup, který by byl pro ní nejvýhodnější. Krajský soud proto uzavřel, že žalobkyně ze všech okolností tohoto případu mohla vědět, jakých obchodů se zúčastnila. Pokud tvrdí, že o úmyslu společností podílejících se na podvodném vylákání daně z přidané hodnoty ze státního rozpočtu nevěděla, krajský soud toto její prohlášení hodnotí jako nepravdivé zcela účelové.“ Tento závěr byl pak v řízení o kasačních stížnostech potvrzen i rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2014, čj. 8 Afs 43/2013-51.

Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, dle něhož skutkové okolnosti projednávané věci svědčí ve prospěch závěru, že žalobkyně vytvořila právní vztah s jinou osobou převážně za účelem snížení základu daně, tak jak o tom hovoří shora citované ustanovení zákona o daních z příjmů. Z daňového řízení je

totiž zřejmé, že správce daně vycházel v řízení o vyměření daně i z podnětu Policie ČR, dle něhož žalobkyně figurovala v roce 2007 a 2008 v řetězci firem vytvořeném s cílem krácení daňové povinnosti. Je tak logické, že jeho další kroky vedly ke zjištění, zda jednání mezi jednotlivými články obchodních vztahů, tedy mezi B. V. a následně společnostmi Symbioza a Property, bylo vedeno za účelem podnikání s vyloučením, že by bylo vedeno za účelem získání neoprávněného majetkového prospěchu. Z šetření místně příslušných správců daně daných subjektů pak vyplynulo, že uvedené firmy nesídlily v místech, jež uváděly v obchodním rejstříku a svoje účetní závěrky nezveřejňovaly ve Sbírce listin obchodního rejstříku. Tím správcům daně znemožnily jakoukoliv kontrolu. V daňových přiznáních přitom vykazovaly daň v řádech několika tisíců, i když v přílohách k daňovým přiznáním uváděly mnohamilionové obraty. Z šetření správce daně dále vyplynulo, že odvysílání reklamních spotů zajišťoval prvořadě B. V. a to prostřednictvím společnosti ARBOMedia. Ten odvysílání reklamních spotů pro žalobkyni potvrdil a uvedl, že Symbiose za odvysílání jednoho reklamního spotu fakturoval 1 850 Kč až 1 950 Kč. Dále správce daně zjistil, že společnost Symbiosa, jejíž zápis do obchodního rejstříku včetně ustanovení jejího jednatele správce daně spojoval s podvodným jednáním, fakturovala dalšímu odběrateli, společnosti Property, za odvysílání jednoho reklamního spotu 42 970 Kč. Společnost Symbiosa přitom byla pro místně příslušného správce daně nekontaktní a poté, co Policie ČR zahájila její vyšetřování, nastoupila na její místo společnost Gabreta. Ta ihned, jakmile u ní chtěl místně příslušný správce daně provést místní šetření, zastavila veškeré finanční transakce na svých bankovních účtech. Další obchodní partner, společnost Property, zaplatila společnosti Symbiosa a její nástupkyni společnosti Gabreta částky v řádech desítek milionů, které byly ihned v hotovosti z účtu vybírány. Společnost Property pak účtovala žalobkyni za odvysílání jednoho reklamního spotu částku 44 300 Kč.

Z předložených důkazů tak dospěl krajský soud ke shodnému závěru jako správce daně a žalovaný a uzavřel, že se v projednávané věci jednalo o vztah jinak spojených osob. Tuto úvahu nemůže vyvrátit ani žalobní námitka, dle níž žalobkyně nebyla jako podezřelá Policíí ČR vůbec vyšetřována. K tomu lze pouze konstatovat, že daňová kontrola byla sice u žalobkyně zahájena z podnětu Policie ČR, nicméně další správní řízení již probíhalo samostatně v regulích příslušných ustanovení daňového řádu a jako takové bylo i ukončeno.

Dále se krajský soud, ve shodě s postupem žalovaného, zabýval otázkou, zda se ceny sjednané mezi takto spojenými osobami lišily od cen, které byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Lze konstatovat, že se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí s otázkou výše cen sjednaných mezi nezávislými osobami zákonně vypořádal, krajský soud proto na tyto závěry plně odkazuje. Jak vyplynulo z daňového řízení, správce daně si cenu obvyklou zjišťoval z veřejně dostupných ceníků mediálních agentur. Tento postup lze považovat, vzhledem k charakteru činnosti, jež byla předmětem daňové kontroly, za obvyklý. Lze rovněž konstatovat, že se žalobkyně své důkazní pozice v daňovém řízení zhostila sporadicky, když na pochybnosti správce daně týkající se důvodu extrémního zvýšení ceny reagovala až

v doplnění odvolání předložením znaleckého posudku, jenž měl dle jejího mínění zpochybňovat postup správce daně při stanovení ceny obvyklé. Žalovaný se s takto předloženým důkazem v odůvodnění napadeného rozhodnutí řádně vypořádal se závěrem, že jej za důkaz o stanovení cen nelze považovat, neboť vycházel z ceníků platných od roku 2009, ceny upravoval o různé indexy, porovnával cenu, kterou společnost Property fakturovala jiným závislým subjektům, tedy koncovým článkům vytvořeného řetězce a vycházel ze skutečnosti, kterou žalobkyně v daňovém řízení neprokázala, tedy že jí společnost Property poskytovala konzultace v rozsahu 10 hodin měsíčně.

Krajský soud se rovněž přiklání k názoru, že správce daně zjistil cenu obvyklou hodnověrně a svůj postup konkrétně ozřejmil na str. 10 a 11 zprávy o daňové kontrole, protože vycházel z konkrétního ceníku, který byl mediální agenturou v roce 2007 používán. Lze pouze konstatovat, že žalobkyně svoje tvrzení, jímž obhajovala svůj závěr o neobjektivním stanovení ceny obvyklé, dle něhož se cena stanovená správcem daně týkala pouze úhrady za vysílací čas a nikoliv zpracování reklamního šotu, nikterak neprokázala.

Krajský soud se tak rovněž přiklonil k názoru žalovaného, že předložený znalecký posudek nemohl sloužit jako podklad pro stanovení cen obvyklých mezi nezávislými subjekty při ohodnocení reklamních spotů, když se svým zaměřením dotýkal konkrétního stanovení ceny za reklamní spoty pro žalobkyni prostřednictvím společnosti Property. Ve shodě s názorem žalovaného dospěl k závěru, že správce daně jednoznačně prokázal důvodnost postupu podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, tedy že cena sjednaná není v tomto případě cenou sjednávanou v běžných obchodních vztazích a postupoval proto podle ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, když základ daně o zjištěný rozdíl upravil.

Dále se krajský soud zabýval otázkou odčitatelné položky od základu daně uplatněné žalobkyní v daňovém přiznání ve smyslu ust. § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. K této problematice ve shodě s názorem žalovaného úvodu zdůrazňuje, že důkazní břemeno je v případě uplatnění odečtu VaV umocněno tím, že náklady uplatněné v rámci tohoto odečtu již má žalobkyně jednou zahrnuté v základu daně jako náklady daňově uznatelné. Odečet VaV tak představuje pro žalobkyni „dodatečný bonus“, kterým si tyto již jednou daňově uplatněné náklady uplatní podruhé, a pro získání tohoto bonusu je proto nutné předložit bezvadné důkazní prostředky, což se nestalo.

Je nepochybné, že žalobkyně předložila k daným uplatněným odčitatelným položkám zadávací protokoly a to v elektronické podobě, dále předložila objednávky, poptávky, analýzy, návrhy a prezentace a vysvětlila obsah specifikací úkolů uvedených v zadávacích protokolech. Správce daně žalobkyni informoval o svém zjištění, že zadávací protokoly neobsahují všechny náležitosti projektu, a proto ji dne 22. 11. 2010 vyzval k předložení důkazních prostředků prokazujících, že odečet V a V byl uplatněn v souladu s ust. § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. V písemném vyjádření žalobkyně ze dne 30. 6. 2011 ke zprávě o daňové kontrole žalobkyně

konstatovala, že podmínky ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů její evidence bez problémů splňuje. Následně, v rámci odvolacího řízení vyzval žalobkyni dne 22. 5. 2012 k předložení projektů v písemné podobě. Na tuto výzvu reagovala žalobkyně k datu 19. 7. 2012, když žalovanému předložila listinnou podobu zadávacích protokolů.

Krajský soud se prvotně zabýval otázkou formy, v jaké měly být zadávací protokoly v rámci požadavků ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů předloženy. Dané ustanovení totiž vyžaduje, aby projekt výzkumu a vývoje byl předkládán jako písemný dokument. Žalobkyně při výkladu tohoto pojmu odkázala při nařízeném ústním jednání na stanovisko Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho rozsudku ze dne 29. 11. 2013, čj. 2 Afs 24/2012-34, z něhož vyplývá, že „písemností je třeba rozumět zachycení textu na relativně trvalém nosiči, přičemž podoba tohoto nosiče není z právního hlediska rozhodující. Kritériem pro rozlišení mezi právními úkony ve formě listinné a právními úkony v elektronické podobě je právě povaha nosiče, nicméně obě formy mohou být formami písemnými.“ Krajský soud se tak ztotožňuje s názorem žalobkyně, že pokud předložila prvotně zadávací protokoly pouze v elektronické podobě, nepochybně tak požadavky na písemnou formu dokumentu naplnila.

Dále krajský soud posuzoval, zda žalobkyni byla odňata možnost druhostupňového přezkumu, když byla vyzvána k doložení dokumentace v listinné podobě až v odvolacím řízení. Tuto žalobní námitku neshledal důvodnou, a to právě s odkazem na argumenty uvedené v předcházejícím odstavci. Jestliže lze totiž písemné dokumenty předkládat jak v listinné tak v elektronické podobě, pak se výzva žalovaného vydaná v odvolacím řízení na požadavek předložení v listinné podobě jeví jako nadbytečná a nerespektující zásadu stanovenou shora zmiňovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu. Zásada dvouinstančnosti řízení tak za této situace nemohla být porušena.

Pozornost soudního přezkumu se po hodnocení shora uvedených procesních námitek přesunula na jednotlivé náležitosti zadávacích protokolů. Prvně je nutno konstatovat, že mezi zadávacími protokoly v listinné a elektronické podobě neexistují zásadní odlišnosti. Listinné projekty obsahují navíc pouze vyjádření oponentury k zadání, datum schválení projektu V a V a podpis. V zadávacích protokolech jak v listinné, tak v elektronické podobě je obsažen obchodní název žalobkyně, název úkolu, číslo zakázky, důvod zadání, specifikace úkolu, průběh časového řešení, předpoklad pracnosti a garant. Elektronická podoba zadávacích protokolů neobsahuje vyjádření oponentury k zadání, datum a podpis jednatele vyjadřující souhlas s řešením.

Takto nastíněný skutkový stav hodnotil krajský soud z pohledu ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, dle něhož „Projektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odstavce 4, rozumí písemný dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji a který obsahuje zejména základní identifikační údaje o

poplatníkovi, kterými jsou obchodní firma nebo název poplatníka, jeho sídlo a identifikační číslo, bylo-li přiděleno, popřípadě jméno a příjmení poplatníka, je-li poplatník fyzickou osobou, místo jeho trvalého pobytu a místo podnikání, dobu řešení projektu (datum zahájení a datum ukončení řešení projektu), cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, datum, místo, jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení; oprávněnou osobou se rozumí poplatník, je-li fyzickou osobou, nebo osoba vykonávající funkci statutárního orgánu poplatníka anebo osoba, která je členem statutárního orgánu poplatníka“. Dále krajský soud vycházel z ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, dle něhož je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Pro zjištění základu daně může poplatník podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů odečíst náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Odečet VaV je pak bonusem pro poplatníky, kteří provádějí VaV vlastními silami. Podle ustanovení § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Ve vztahu k daňovému řádu je speciální právní normou zákon o daních z příjmů. V případě, že speciální zákon upravuje určitou oblast odlišně od obecné právní normy, má právní úprava v něm obsažená přednost před právní úpravou v obecném zákoně. Pro účely odečtu VaV je podle ustanovení § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů důkazním prostředkem o oprávněnosti odečtu projekt VaV.

Porovnáním jednotlivých částí zadávacích protokolů s požadavky danými ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů dospěl krajský soud, stejně jako žalovaný, k závěru, že projekty předložené žalobkyní v elektronické i listinné podobě postrádají následující náležitosti: 1/ uvedení sídla žalobkyně, 2/ identifikační číslo, 3/formu pracovněprávního vztahu osoby, která bude odborně zajišťovat řešení projektu ve vztahu k žalobkyni, 4/způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, 5/ místo, jméno a příjmení osoby, která projekt schválila před zahájením řešení.

Krajský soud tak ve shodě s názorem správce daně i žalovaného konstatuje, že žalobkyně předložením projektů, a to jak v elektronické tak i v listinné podobě, shora specifikované podmínky stanovené ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů nesplnila.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí provedl hodnocení podpisu uvedeného na projektu ve vazbě na podmínky požadované ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z

příjmů. Krajský soud přisvědčil jeho názoru, že tento podpis nemůže naplňovat požadavek uvedeného ustanovení, dle něhož má být v projektu uvedeno jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila. Lze souhlasit s tím, že daná osoba nebyla řádně identifikována, když nebylo uvedeno její jméno a příjmení. Pokud bylo pouze konstatováno, že se jedná o jednatele žalobkyně, a přitom byl pro identifikaci uveden pouze jeho podpis, nelze se přiklonit k názoru, že by podmínky ust. § 34 odst. 5 byly splněny a to tím spíše, když jednatelů měla žalobkyně několik.

Jak již bylo shora uvedeno, ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů vyžaduje pro uznání položky odčitatelné od základu daně splnění vymezených podmínek. Pokud tedy projekt, který musí být vypracován před zahájením jeho řešení, má obsahovat určité náležitosti, nelze jejich případnou absenci pominout. Zadávací projekty V a V pak nelze považovat za projekty podle ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, a proto se ani nemohly stát důkazním prostředkem o oprávněnosti odečtu V a V. Za této situace lze již žalobní námitku, dle níž podpis není považován za náležitost danou zmíněným ustanovením a že u dokumentů v elektronické podobě je zřejmý autor i status dokumentu, pokládat za nedůvodnou.

Pokud žalobkyně nesplnila formální náležitosti předepsané jí ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů a odčitatelnou položku nelze z tohoto důvodu uznat, je pak již v této fázi řízení nadbytečné zabývat se věcným posouzením případu. Nedostatek formálních náležitostí totiž nemůže být zhojen splněním požadavků věcných. Z těchto důvodů se krajský soud žalobní námitkou týkající se posouzení významného prvku novosti nezabýval. Má tak zato, že jeho postup koresponduje závěrům Nejvyššího správního soudu vysloveným ve shora citovaném rozsudku. V daném případě totiž žalobkyně předložila dokument, který nemohl být akceptován jako projekt a to pro absenci několika náležitostí a jejich nedostatek nelze pominout. Za dané situace se tedy krajský soud dále nezabýval ani otázkou, zda by se v přezkoumávané věci mělo jednat o případ, kdy je podle ustanovení § 95 odst. 1 písm. c) daňového řádu nutné ustanovit znalce z důvodu posouzení otázek, ke kterým podle žalobkyně nemá správce daně potřebné odborné znalosti. Dané posouzení by totiž připadalo v úvahu pouze tehdy, kdyby žalobkyně řádně splnila podmínky ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů.

Krajský soud tak rozhodl na základě důkazů předkládaných žalobkyní v průběhu daňového řízení. Jejich rozsah i obsah považoval za dostačující k tomu, aby o věci učinil shora prezentovaný právní závěr. Rozhodnutí ve věci již nemohlo být vyvráceno dalšími důkazy, jejichž provedení žalobkyně v průběhu soudního řízení navrhovala. Proto i krajský soud usnesením v průběhu jednání návrh na doplnění důkazního řízení zamítl.

Krajský soud proto musel žalobou jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítnout. Při rozhodování přitom nebylo důvodné zabývat se dalšími námitkami žalobkyně, neboť rozhodnutí o nich by nebylo způsobilé změnit výrok tohoto rozsudku.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 s.ř.s. Žalobkyně nebyla ve věci úspěšná, soud jí proto náhradu nákladů řízení nepřiznal. Žalovanému krajský soud přiznal nárok na náhradu nákladů řízení za cestovné osobním automobilem z Brna do Hradce Králové a zpět ve výši 1 575 Kč a stravné ve výši 67 Kč v řízení vedeném pod sp. zn. 31 Af 121/2012, v této věci mu proto náhradu nákladů nepřizal.

Poučení:

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

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

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

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

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

V Hradci Králové dne 30. ledna 2014

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu