



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Daniely Zemanové a soudců Zdeňka Kühna a Miloslava Výborného v právní věci žalobce: **fortell, s. r. o.**, se sídlem Nádražní 1111, Lanškroun, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Sádky 1605/2, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 21. 12. 2012, čj. 7860/12-1200-605353, a ze dne 21. 12. 2012, čj. 7859/12-1200-605353, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 22. 1. 2014, čj. 52 Af 30/2013 – 105,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 22. 1. 2014, čj. 52 Af 30/2013 – 105, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 21. 12. 2012, čj. 7860/12-1200-605353, a ze dne 21. 12. 2012, čj. 7859/12-1200-605353, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 40 912 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Dodatečnými platebními výměry ze dne 11. 5. 2012, čj. 108987/12/27391063103, a čj. 109121/12/273910603103 (dále též „dodatečné platební výměry“) byla žalobci (dále jen „stěžovatel“) Finančním úřadem v Ústí nad Orlicí (dále jen „správce daně“) z důvodu neoprávněného odpočtu od základu daně při realizaci projektů výzkumu a vývoje dle ustanovení § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za rok 2008 ve výši 743 610 Kč s penále ve výši 148 722 Kč a za rok 2009 ve výši 97 600 Kč s penále ve výši 19 520 Kč. Odvolání proti dodatečným platebním výměrům zamítlo Finanční ředitelství v Hradci Králové rozhodnutími ze dne 21. 12. 2012, čj. 7860/12-1200-605353, a čj. 7859/12-1200-605353 (dále jen „rozhodnutí žalovaného“). Stěžovatel kasační stížností napadá shora uvedený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“), jímž byla jako nedůvodná zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutím žalovaného.

II. Relevantní skutkové okolnosti vyplývající ze správního spisu

[2] Správce daně zahájil u stěžovatele ze dne 20. 4. 2010 daňovou kontrolu v rozsahu daně z příjmů právnických osob za rok 2008. Následně tuto kontrolu dne 24. 9. 2010 rozšířil i na zdaňovací období roku 2009. Správce daně na základě výsledků daňové kontroly dospěl k závěru, že stěžovatel v přiznáních k dani z příjmů právnických osob za výše uvedená zdaňovací období neoprávněně uplatnil odpočet nákladů na realizaci projektů výzkumu a vývoje od základu daně dle ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, a to ve výši 3 541 120 Kč za rok 2008 a ve výši 488 323 Kč za rok 2009.

[3] Správce daně přezkoumal projekty výzkumu a vývoje, za které stěžovatel odpočet uplatnil. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že stěžovatel v rámci těchto projektů vyráběl formy a nástroje nezbytné k navazující výrobě dílů, z nichž pak zákazníci stěžovatele vyráběli finální výrobky. Stěžovatel tak vyráběl formy na vstřikování plastů a nástroje sloužící k následné sériové výrobě například plastového krytu svítilny, krytu filtru, krytu střešního nosiče automobilu, držáku zástrčky, krytu helmy na svařování, různých úchytek, šroubů a dalších. Zákazníci si u stěžovatele objednávali výrobu příslušné formy či nástroje, přitom zadali kritéria a specifikace finálního výrobku, kterého chtěli za pomoci stěžovatelem vyrobené formy či nástroje dosáhnout. Stěžovatel ověřil vyrobitelnost formy či nástroje, provedl analýzy a navrhl případné modifikace za účelem vyrobitelnosti a optimalizace výroby. Ve všech prověřovaných případech stěžovatel požadovanou formu či nástroj pro zákazníky vyrobil a v několika případech za jejich užití vyrobil i prototyp finálního dílu výrobku.

[4] Na základě zjištěných skutečností správce daně konstatoval, že činnosti prováděné stěžovatelem v rámci předmětných projektů neobsahují ocenitelný prvek novosti. Stěžovatel podle správce daně pouze upravoval svůj vyzkoušený výrobní proces tak, aby za pomoci stávajících a známých technologií (vstřikování plastů, úprava plechů) vyrobil zákazníkem požadovanou formu či nástroj. Tvar a specifikace formy (nástroje) přitom byly stěžovateli známy již ze zadání zákazníka. Případné modifikace, které stěžovatel zákazníkovi navrhl, neměly vliv na funkci a nepředstavovaly změnu charakteristiky výrobku. Výsledkem činnosti stěžovatele u předmětných projektů byla

pokračování

tedy pouze výroba formy či nástroje podle zadání zákazníka; nejednalo se proto o výzkumnou či vývojovou činnost. Cílem projektů nebylo hledat nové jevy, struktury či postupy, ani aplikovat nové technologické procedury, či ty známé aplikovat novým způsobem. Stěžovatel byl navíc u všech projektů schopen formu či nástroj vyrobit, a nebyl zde dán proto ani prvek technické nejistoty. Často přitom při výrobě vycházel z již dříve vyráběných produktů. S ohledem na uvedená zjištění správce daně neuznal stěžovatelem uplatněný odpočet nákladů na výzkum a vývoj od základu daně, a to včetně uplatněných nákladů na náhradu dovolených zaměstnancům pracujících na předmětných projektech. Dodatečnými platebními výměry stěžovateli vyměřil daň z příjmů právnických osob za rok 2008 ve výši 743 610 Kč s penále ve výši 148 722 Kč a za rok 2009 ve výši 97 600 Kč s penále ve výši 19 520 Kč.

[5] Dodatečné platební výměry stěžovatel napadl rozsáhlým odvoláním, z něhož je ve vztahu k nyní projednávané kasační stížnosti nezbytné zmínit následující námítky. Stěžovatel namítal, že podstata předmětných projektů spočívala ve vývoji nových forem a nástrojů sloužících k výrobě nových dosud na trh neuváděných výrobků, při níž systematicky tvůrčím způsobem využíval poznatky výzkumu, popř. jiných námětů. Správce daně nehodnotil skutkový stav na základě zjištěných skutečností a důkazů provedených v daňovém řízení, především svědeckých výpovědí a listin osvědčujících vývoj nových výrobků a prokazujících přítomnost ocenitelného prvku novosti. Stěžovatel správci daně předložil množství důkazů technického charakteru (výstupy ze simulačních analýz, popisy projektů, výkresovou a projekční dokumentaci, tabulky s popisem ocenitelného prvku novosti a vyjasňování technické nejistoty a další). Při hodnocení projektů správce daně nepostupoval dle zákonné úpravy odečitatelné položky od základu daně dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Naopak postupoval nad rámec zákonné úpravy přidáním nových podmínek. Stěžovatel zpochybnil možnost aplikace ustanovení § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o podpoře výzkumu“), přičemž zároveň uvedl, že si jej správce daně vyložil nesprávně. Pro řádné právní posouzení, zda se jedná skutečně o projekty výzkumu a vývoje, potřeboval správce daně odborné znalosti z oboru strojírenství, kterými úřední osoby nedisponovaly. Za tímto účelem měl provést důkaz znaleckým posudkem, vyslechnout odborné osoby navržené stěžovatelem a jejich výpovědi a znalecké posudky náležitě zhodnotit. Skutečnost, že stěžovatel svým zákazníkům předem sděloval, že je schopen poptávanou formu nebo nástroj vyrobit, nelze dle stěžovatele považovat za důkaz absence prvků technické nejistoty. Zpochybněné projekty výzkumu a vývoje nelze dle stěžovatele považovat za zakázkovou výrobu. Jejich realizace je vždy závislá na velice kvalifikovaných osobách a náročných výpočtech, analýzách a procedurách. Náhrady za dovolenou zaměstnanců měly být podle stěžovatele uznány coby náklady spojené s namítanými projekty výzkumu a vývoje.

[6] Žalovaný svými rozhodnutími odvolání stěžovatele zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil; ztotožnil se přitom s vypořádáním správce daně. Podle žalovaného je pro právní posouzení projektů stěžovatele nezbytné použít ustanovení § 2 odst. 1 zákona o podpoře výzkumu, neboť jako jediné obsahuje definici pojmů výzkum a vývoj. Jako výkladové vodítko byl v projednávaném případě použit i pokyn Ministerstva financí D-288

k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „pokyn D-288“), definující činnosti, které lze a které nelze podřadit pod výzkum a vývoj pro účely uplatnění odpočtu nákladů od základů daně. Správní orgán vyhodnotil, že předmětné projekty stěžovatele nelze považovat za projekty výzkumu a vývoje, neboť u nich není přítomen prvek technické nejistoty ani ocenitelného prvku novosti. Podle žalovaného se jedná o běžné inovace, resp. výrobní zakázky na výrobu formy či nástroje splňující parametry dle poptávky zákazníka. Na tomto závěru podle správního orgánu ničeho nemění ani skutečnost, že zákazníci stěžovateli předkládali na jeho žádost potvrzení o novosti finálního výrobku, neboť tento dokument neprokazuje, že stěžovatelem vyrobená forma (či nástroj) je sama výsledkem výzkumu či vývoje. Stěžovatel všechny projekty úspěšně zakončil, což byl schopen předem deklarovat. Při jejich realizaci využíval již známé a osvědčené technologie a postupy. Na základě těchto skutečností měl žalovaný (s ohledem i na obchodní postup stěžovatele ve vztahu k zákazníkovi poptávajícím předmětné formy a nástroje, kdy byl stěžovatel schopen výrobu garantovat) za to, že nebylo zapotřebí odborné kvalifikace úředních osob nebo vypracování znaleckých posudků, aby bylo možno právně vyhodnotit, že o projekty výzkumu a vývoje se v případě stěžovatele nejednalo.

[7] Dokumenty předložené stěžovatelem a označené za znalecké posudky, jimiž mělo být prokázáno, že předmětné projekty lze považovat za projekty výzkumu a vývoje, považoval žalovaný ve shodě se správcem daně za odborná posouzení, neboť nesplňovaly kritéria pro znalecké posudky. Předložené znalecké posudky a expertní hodnotící zprávy vypracovány na základě pouze dílčích informací poskytnutých stěžovatelem a bez jejich kritického hodnocení. Vyjádření údajných znalců přitom dle žalovaného nebyla způsobilá zpochybnit závěr správce daně o absenci významného prvku novosti a technické nejistoty při realizaci projektů stěžovatele, naopak podle žalovaného výše uvedené závěry potvrzovala. Výstupy ze simulačních analýz a výpočetního software užívaného stěžovatelem, nelze dle žalovaného považovat za výstupy výzkumu a vývoje. Jedná se o konstrukční software usnadňující a urychlující konstrukci a výrobu. Nejsou-li projekty stěžovatele uznány coby projekty výzkumu a vývoje, nelze jako odečitatelné náklady uplatnit ani náklady na náhrady dovolených zaměstnancům pracujícím na těchto projektech.

III. Řízení před krajským soudem

[8] Proti rozhodnutím žalovaného podal stěžovatel dne 28. 2. 2013 žalobu dle části třetí, hlavy II, dílu 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v účinném znění (dále jen „s. ř. s.“), která se z větší části obsahově shodovala s podaným odvoláním. Stěžovatel dále namítal nepřezkoumatelnost správních rozhodnutí z důvodu nedostatečného vypořádání s jeho tvrzením ohledně definice výzkumu a vývoje a s aplikací této definice na předmětné projekty. Vyjádřil přesvědčení, že v rámci namítaných projektů byla odstraňována technická nejistota, neboť nikdy nebylo jisté, zda půjde formu či nástroj vyrobit dle specifikací zákazníka. Stejně tak ocenitelný prvek novosti byl přítomen; jednalo se totiž o vývoj nových forem a nástrojů následně sloužících k výrobě nově uváděných výrobků na trh. Stěžovatel zdůraznil, že závěry správních orgánů nemohly být

pokračování

učiněny bez znaleckého posudku, resp. bez náležitého a odborného zkoumání specifických okolností každého projektu a charakteru činnosti stěžovatele. Podle žaloby stěžovatel předložil v řízení množství důkazů osvědčujících oprávněnost uplatněného odpočtu od základu daně. Měly-li správní orgány pochybnosti, pak bylo na nich, aby neoprávněnost odpočtu prokázaly. Stěžovatel měl legitimní očekávání ohledně oprávněnosti odpočtu, neboť jiné společnosti byl správcem daně odpočet uznán za činnost podobnou té stěžovatelově.

[9] Krajský soud se ztotožnil s vypořádáním věci žalovaným a zamítl žalobu stěžovatele jako nedůvodnou. Rozhodnutí žalovaného krajský soud považoval za přezkoumatelná, neboť žalovaný se vypořádal se všemi v řízení vznesenými námitkami i návrhy. Interpretaci výzkumu a vývoje dle ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů ve spojení s § 2 odst. 1 zákona o podpoře výzkumu a pokynem D-288 provedenou žalovaným shledal krajský soud souladnou se zákonem, včetně její aplikace na právě posuzovaný případ. Pokud ze shromážděných důkazů vyplývá, že stěžovatel vyráběl za předem dohodnuté ceny, v předem dohodnutých termínech a s využitím známé technologie formy či nástroje na základě požadavků zákazníka, tj. hlavním cílem projektů se stala výroba funkční formy (nástroje) dle specifikace zákazníka, přičemž 100 % projektů řádně ukončil, pak se dle přesvědčení krajského soudu nejednalo o výzkum a vývoj. Činnost stěžovatele v rámci namítaných projektů krajský soud připodobnil předvýrobní přípravě či mírné inovaci dle bodu 4 písm. j) pokynu D - 288. Toto vyhodnocení bylo možno učinit i bez zadání znaleckého posudku, neboť je zřejmé i laikovi bez ohledu na technické podrobnosti projektů. Nebylo tedy ani zapotřebí odborné kvalifikace úředních osob, aby dospěly k uvedenému závěru. Předložená vyjádření odborných osob, nebylo možno považovat za znalecké posudky, neboť neobsahovala zákonné náležitosti. Není dále zřejmé, z čeho vyjádření odborných osob vycházela, jaká data byla k dispozici a zda byla kriticky hodnocena. K námitce legitimního očekávání krajský soud uvedl, že správní praxe není neměnná a vyvíjí se s ohledem na nové právní předpisy a judikaturu správních soudů. Musí se navíc jednat o dlouhodobou správní praxi, nikoli o ojedinělý případ. Nelze též trvat na tom, aby správní orgán setrval na právním názoru, je-li v rozporu se zákonem. Krajský soud se ztotožnil i se závěry správních orgánů týkajících se speciálního software používaného stěžovatelem a nákladů na náhrady mezd za dovolenou zaměstnanců stěžovatele.

IV. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[10] Stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu včas podanou kasační stížností z důvodů dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[11] V kasační stížnosti stěžovatel setrval na svých tvrzeních uplatněných v odvolání proti dodatečným platebním výměrům a v žalobě proti rozhodnutím žalovaného. Rozsudek krajského soudu považuje stěžovatel za nepřezkoumatelný, neboť se krajský soud nedostatečně vypořádal s námitkami týkajícími se ocenitelného prvku novosti a odstranění technické nejistoty u předmětných projektů. Na podporu své argumentace

uvedl, že se na něj zákazníci obraceli s vědomím obtížné vyrobiteľnosti jimi poptávaných forem či nástrojů. Jinak by se obrátili na levnější montovny a nikoli na stěžovatele.

[12] Stěžovatel nesouhlasí se zařazením svých projektů pod bod 4. písm. j) pokynu D-288, podle něhož nelze u těchto projektů uplatnit odpočet nákladů od základů daně. Projekty stěžovatele obsahovaly ocenitelný prvek novosti, proto měly být posouzeny jako inovace ve smyslu bodu 3. písm. e) pokynu D-288. Kasační stížnost poukazuje na všeobecně rozsáhlou podporu výzkumu, vývoje a inovací ve strojírenství. Je tedy v zájmu národní politiky nepřímou podporovat výzkum a vývoj ve strojírenství prostřednictvím daňových zvýhodnění. Stěžovatel je schopen vyrobit formu mnohdy na základě nereálných představ designérů svých zákazníků. Výzkum a vývoj ve strojírenství není založen na objevování něčeho netušeného a převratného. Restriktivní výklad uplatněný krajským soudem je proto třeba odmítnout, neboť by jím došlo k paralyzování tuzemského výzkumu a vývoje v oblasti strojírenství.

[13] Správce daně nehodnotil tabulku předloženou stěžovatelem, která obsahuje objasnění ocenitelných prvků novosti i způsobu odstranění technické nejistoty u namítaných projektů. Není-li podle stěžovatele řešení určitého problému hned jasné někomu se znalostmi a technikami v dané oblasti, pak při hledání řešení dochází k výzkumu a vývoji. Svá tvrzení stěžovatel podložil příkladem výroby zrcadla pro Herschelův kosmický dalekohled, které s ohledem na velikost zrcadla dokázala vyrobit jenom jediná dílna na světě, přestože se jednalo o výrobu za použití známé a dostupné technologie. I u výrobních zakázek tak může docházet k výzkumu a vývoji. Definici výzkumu a vývoje provedenou krajským soudem stěžovatel označil za nesprávnou. Na jeho projekty se plně vztahuje ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních i § 2 odst. 1 zákona o podpoře výzkumu, neboť stěžovatel uplatňuje nové postupy, činí konstrukční a projekční práce i návrhy technologií k vývoji nebo inovaci výrobků a výrobních procesů.

[14] Stěžovatel správci daně předložil značné množství důkazů včetně vyjádření a posudků odborníků z oblasti strojírenství a daní prokazujících oprávněnost uplatnění odpočtu nákladů za zpochybněné projekty. Bez technických znalostí z oboru, v němž stěžovatel působí, nebylo možné tyto důkazy správně posoudit. Správní orgány a úřední osoby těmito znalostmi nedisponují. Stěžovatel tak nemohl unést důkazní břemeno, neboť se snažil vysvětlit a prokázat správním orgánům něco, čemu nerozuměly (obrazně řečeno stěžovatel písemnostmi prokazoval něco osobě, která neumí číst). Přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění technické nejistoty jsou technickými otázkami, jejichž zodpovězení vyžaduje technické znalosti. Stěžovatel poukázal na příklad výroby nástroje, který by zároveň při lisování dokázal do plechu tloušťky 3,5 mm opakovaně vytvořit otvor o velikosti 0,5 mm. Pouze běžná inteligence a zkušenost laika nestačí k pochopení toho, co je na tomto nástroji tak složitého, přesto se takový nástroj doposud nepodařilo vytvořit. Bez zohlednění názoru erudovaných osob a bez provedení znaleckého posudku proto správní orgány nemohly dospět k závěru ohledně absence technické nejistoty a ocenitelného prvku novosti u projektů stěžovatele. Jedná se o zjevně skutkovou otázku. Stěžovatel nesouhlasil ani se závěrem krajského soudu ohledně náhrad za dovolenou zaměstnanců.

pokračování

[15] Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil podáním ze dne 31. 3. 2014, v němž setrval na svých závěrech vyjádřených v napadených rozhodnutích. Odmítl tvrzení ohledně nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku s odkazem na strany obsahující vypořádání žalobních námitek.

[16] V dalších mnohých podáních k posuzovanému případu strany sporu setrvaly na svých již uplatněných tvrzeních, která pouze blíže rozvedly.

V. Posouzení důvodnosti kasační stížnosti

[17] Kasační stížnost je podle ustanovení § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a vada řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost. Dále je namítána nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[18] Na základě ustanovení § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud při přezkumu rozhodnutí krajských soudů vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti, ledaže by bylo řízení před soudem zmatečné, bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, nebo je-li rozhodnutí správního orgánu nicotné. K výše uvedeným vadám tedy Nejvyšší správní soud přihlíží z úřední povinnosti. Zdejší soud přezkoumal napadený rozsudek z těchto důvodů, přičemž přihlédl i k námitkám nepřezkoumatelnosti uplatněným stěžovatelem, a vyvodil následující závěry.

[19] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku, neboť pouze v případě přezkoumatelného rozhodnutí krajského soudu je možné se zabývat dalšími kasačními námitkami (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2005, čj. 3 As 6/2004 – 105, dostupný na www.nssoud.cz, stejně jako veškerá dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu).

[20] K požadavku přezkoumatelnosti rozhodnutí soudů Nejvyšší správní soud ve své judikatuře konstantně uvádí, že rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu; dále z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci uplatněnou v žalobě; proč považuje žalobní námitky za liché, mylné či vyvrácené; proč subsumoval skutkový stav pod zvolené právní normy. Nepřezkoumatelné je také rozhodnutí, v němž se soud opomněl vypořádat s některou ze včasně uplatněných námitek (srov. například rozsudky Nejvyššího správního

soudu ze dne 23. 6. 2011, čj. 5 As 72/2010 – 60, ze dne 17. 1. 2008, čj. 5 As 29/2007 – 64, ze dne 30. 11. 2007, čj. 4 Ads 21/2007 – 77, nebo ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004 – 73).

[21] Podle stěžovatele je namítaný rozsudek nepřezkoumatelný z důvodu, že se krajský soud nevypořádal s žalobními tvrzeními ohledně ocenitelného prvku novosti a odstraňování technické nejistoty u projektů stěžovatele. S touto námitkou se však Nejvyšší správní soud neztotožnil. Krajský soud se s těmito námitkami zevrubně vypořádal na stranách 10 – 13 napadeného rozsudku. Uvedl, že ocenitelný prvek novosti představuje zlepšení výrobku či stroje významně přesahující úroveň běžného vylepšování dílčích vlastností výrobku. Výrobek tedy musí získat nové vlastnosti, vykonávat další podstatné činnosti dříve nemožné. Dále je z napadeného rozsudku seznatelné, že technická nejistota u předmětných projektů nebyla dána, neboť stěžovatel byl schopen garantovat vyrobiteľnost a ve všech případech poptávanou formu či nástroj vyrobil. Bez ohledu na správnost či nesprávnost závěrů krajského soudu nelze s ohledem na výše uvedené napadený rozsudek považovat za nepřezkoumatelný. Krajský soud se zabýval všemi žalobními námitkami, ke všem uvedl svá právní hodnocení včetně odkazu na aplikované právní předpisy a vycházel ze skutečností obsažených ve správním spisu. Je přitom zřejmé, proč nepovažoval žalobní námitky za důvodné.

[22] Stěžejní kasační námitku představuje otázka, zda na projekty označené stěžovatelem za projekty výzkumu a vývoje lze aplikovat ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů a zda tedy byl stěžovatel oprávněn náklady na tyto projekty odečíst od základu daně.

[23] Zákon o daních z příjmů v první větě výše citovaného ustanovení stanoví, že *[o]d základu daně lze odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje.* Pro splnění podmínek na uplatnění odpočtu nákladů při realizaci projektů výzkumu a vývoje od základu daně je dle citovaného ustanovení zapotřebí kumulativní splnění dvou podmínek. Za prvé se musí jednat o projekty výzkumu a vývoje; za druhé tyto projekty musí mít podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje.

[24] Definici výzkumu a vývoje zákon o daních z příjmů neobsahuje. V souladu s právním názorem krajského soudu a se zásadou jednotnosti právního řádu je zapotřebí hledat takovou definici jinde (tento postup obecně aproboval Nejvyšší správní soud např. v rozsudcích ze dne 6. 8. 2013, čj. 8 As 63/2012 – 37, a ze dne 28. 7. 2011, čj. 8 Afs 13/2011 – 81). Vymezení pojmu výzkumu a vývoje je obsaženo pouze v ustanovení § 2 odst. 1 zákona o podpoře výzkumu. Toto ustanovení popisuje výzkum jako systematickou tvůrčí práci rozšiřující poznání, včetně poznání člověka, kultury nebo společnosti, metodami umožňujícími potvrzení, doplnění či vyvrácení získaných poznatků, prováděnou jako základní výzkum, kterým jsou experimentální nebo teoretické práce prováděné s cílem

pokračování

získat znalosti o základech či podstatě pozorovaných jevů, vysvětlení jejich příčin a možných dopadů při využití získaných poznatků; aplikovaným výzkumem jsou experimentální nebo teoretické práce prováděné s cílem získání nových poznatků zaměřených na budoucí využití v praxi; ta část aplikovaného výzkumu, jehož výsledky se prostřednictvím vývoje využívají v nových výrobcích, technologiích a službách, které jsou určeny k podnikání podle zvláštního právního předpisu, se označuje jako průmyslový výzkum. Vývoj dle citované právní úpravy představuje systematické tvůrčí využití poznatků výzkumu nebo jiných námětů k produkci nových nebo zlepšených materiálů, výrobků nebo zařízení anebo k zavedení nových či zlepšených technologií, systémů a služeb, včetně pořízení a ověření prototypů, poloprovozních nebo předváděcích zařízení.

[25] Ministerstvo financí vydalo k provedení ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů pokyn D-288, který slouží k zajištění jednotného postupu při uplatňování předmětného ustanovení tím, že správcům daně poskytuje návod na posuzování uplatněných odpočtů nákladů od základu daně za projekty výzkumu a vývoje. Pokyn D-288 mimo jiné stanoví podobu projektů výzkumu a vývoje, definici výzkumu a vývoje pro účely zákona o daních z příjmů, činnosti, které lze zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje pro účely odpočtu od základu daně z příjmů a které nikoli, a další podrobnosti. Jak však správně poznamenal krajský soud, v tomto případě se jedná o interní normativní instrukci, která pro správce daně představuje pokyn nadřízeného orgánu vůči orgánu služebně podřízenému. Nejedná se tedy o obecně závazný právní předpis, kterým by krajský soud při svém rozhodování byl vázán. Závazný je primárně pro správce daně, který je povinen se jím řídit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 9. 2012, čj. 2 Afs 55/2012 – 24). Pokyn D-288 tak lze na posouzení věci použít jako výkladové vodítko v mezích, v nichž je souladný se zněním zákona o daních z příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, čj. 8 Afs 3/2005 – 59).

[26] Jádrem sporu tkví v tom, zda správcem daně zpochybněné projekty stěžovatele lze zahrnout pod pojmy výzkumu a vývoje dle ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel sám tyto projekty považuje za vývojovou činnost, kterou podřazuje pod bod 3. písm. e) pokynu D-288, neboť se dle jeho názoru jedná o projekční a konstrukční práce, výpočty a návrhy technologií sloužících k vývoji nebo inovaci výrobků nebo výrobních procesů. Vývoj podle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o podpoře výzkumu představuje systematické tvůrčí využití poznatků výzkumu nebo jiných námětů k produkci nových nebo zlepšených materiálů, výrobků nebo zařízení anebo k zavedení nových či zlepšených technologií, systémů a služeb, včetně pořízení a ověření prototypů, poloprovozních nebo předváděcích zařízení.

[27] Podle posledního odstavce bodu 2. pokynu D-288 je základním kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních příbuzných činností přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty. Pojmy ocenitelný prvek novosti a vyjasnění technické nejistoty nejsou právním řádem nikterak blíže specifikovány. Jedná se o neurčité právní pojmy. Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 4. 2014, čj. 8 As 37/2011 – 154, konstatoval, že „neurčité právní pojmy zahrnují jevy nebo skutečnosti, které nelze zcela přesně právně definovat. Jejich obsah, rozsah a aplikace se může v závislosti na konkrétních okolnostech měnit. Zákonodárce tímto způsobem vytváří

příslušným orgánům prostor k tomu, aby zhodnotily, zda konkrétní situace pod neurčitý právní pojem spadá, či nikoliv.“ Posouzení toho, jestli se na určitý konkrétní případ vztahuje neurčitý právní pojem, je výsledkem uvážení správního orgánu zaměřujícího se na konkrétní skutkovou podstatu a její vyhodnocení. Interpretace neurčitého právního pojmu se tak může *ad hoc* měnit. Výklad neurčitého právního pojmu včetně jeho aplikace na skutkový stav zjištěný správním orgánem je pak v souladu s ustanovením § 75 s. ř. s. plně přezkoumatelný.

[28] Krajský soud se ztotožnil se správními orgány, které ve vztahu k projektům stěžovatele interpretovaly pojem ocenitelného prvku novosti tak, že musí jít o takové zlepšení formy či nástroje, v jehož rámci tyto získají nové podstatné vlastnosti, jsou schopny vykonávat další podstatné činnosti, které dříve vykonávat nemohly. V tomto smyslu ocenitelný prvek novosti podle správce daně u předmětných projektů absentoval, neboť stěžovatel formy a nástroje vyráběl podle již známých technologií a zavedených postupů na základě specifikace zákazníka a u výrobků nedošlo k podstatnému vylepšení nebo změně vlastností. Krajský soud souhlasil též se závěrem správce daně, dle něhož technická nejistota nebyla u projektů stěžovatele dána, neboť byl zákazníkům schopen garantovat výrobu poptávané formy či nástroje a tyto navíc ve 100 % případů vyrobil. Projekty stěžovatele podle krajského soudu, stejně jako podle správce daně, vykazovaly znaky předvýrobní přípravy či inovačního charakteru ve smyslu bodu 4. písm. j) pokynu D-288.

[29] Nejprve je třeba podotknout, že finální zhodnocení, zda projekty stěžovatele lze považovat za projekty výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, náleží správním orgánům. Jedná se o otázku právní. Povinností správních orgánů však v takovém případě bylo náležitě zjistit veškeré skutkové okolnosti a náležitě posoudit veškeré aspekty zpochybněných projektů stěžovatele. Stěžovatel od počátku nesouhlasil s právním hodnocením předmětných projektů. Jak vyplývá ze správního spisu, v daňovém řízení předložil značné množství důkazů, jimiž zpochybňoval výše uvedené závěry správce daně. Jednalo se o listiny s technickými daty (tabulky, výkresy, dokumentace), vyjádření odborných osob. Stěžovatel též navrhoval výslech několika svědků i provedení znaleckých posudků. Snažil se jimi prokázat, že formy a nástroje zadané jeho zákazníky skutečně vyvíjel a nikoli pouze vyráběl na základě jejich specifikací a požadavků. U každého konkrétního projektu stěžovatel v daňovém řízení předložil tvrzení, v čem spočívá vyjasnění technické nejistoty, i na to, co u každého projektu představuje ocenitelný prvek novosti ve smyslu bodu 2. pokynu D-288, ke každému tvrzení předložil důkazy. Jednalo se převážně o technická data, o technický popis jednotlivých aspektů projektů, včetně výkresů. Stěžovatel poukazoval i na modifikace, které musely být u jednotlivých projektů provedeny, aby bylo možné formu či nástroj vůbec vyrobit.

[30] Správní orgány však tyto důkazy nehodnotily, označily jejich hodnocení za nadbytečné. Žalovaný i krajský soud považovaly v tomto směru za zásadní skutečnost, že stěžovatel všechny projekty zdárně dokončil, z toho dovodili, že v činnosti stěžovatele nebyla dána technická nejistota. Za další rozhodující důvod pro neprovedení předložených důkazů a pro závěr o absenci ocenitelného prvku novosti považovali žalovaný i krajský soud to, že projekty byly realizovány za použití stávajících technologií. Nejvyšší správní soud považuje uvedené aspekty předmětných projektů pro konečné právní zhodnocení

pokračování

projektů stěžovatele nesporně za důležité. Na rozdíl od žalovaného a krajského soudu však souhlasí se stěžovatelem v tom, že k jejich hodnocení jsou nutné odborné znalosti přesahující možnosti posouzení krajským soudem i správcem daně.

[31] Řádné hodnocení projektů stěžovatele ve smyslu jejich podřazení pod ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů nelze provést bez odborného hodnocení stěžovatelem předkládanými a namítanými technickými hledisky předmětných projektů. Pouze skutečnost, že stěžovatel dokázal ve všech případech požadované zakázky vyrobit, nevylučuje, že stěžovatel v rámci jejich realizace musel vyjasňovat technickou nejistotu. Tvzení stěžovatele, že od počátku nemuselo být řešení těchto projektů zcela zřejmé a vyžadovalo ze strany stěžovatele mimo jiného inovaci výrobních postupů či několikeré modifikace projektů, nelze bez odborného posouzení jím předkládaných údajů vyvrátit. Stejně tak je nutno v obecné rovině přisvědčit tvrzení, že ocenitelný prvek novosti může být přítomen i v případě použití známých a již dříve používaných technologií, jak ostatně stěžovatel poměrně zdařile ilustroval na příkladu zrcadla pro Herschelův kosmický dalekohled. Správní orgány a krajský soud však svoji argumentaci založili na závěru, že odborné prověření technických údajů o jednotlivých projektech nebylo nutné, s čímž se Nejvyšší správní soud neztotožnil.

[32] Nejvyšší správní soud tímto nikterak nepředjímá, zda projekty stěžovatele skutečně lze či nelze vyhodnotit jako projekty výzkumu a vývoje dle ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů ve spojení s ustanovení § 2 odst. 1 zákona o podpoře výzkumu. K řádnému právnímu posouzení v projednávané věci však bylo nutno přihlídnout ke všem (i technickým) aspektům namítaných projektů. Stěžovatel od počátku považuje tyto projekty za ty, při nichž dochází k vývoji nových, dosud nevyráběných forem a nástrojů. Dále uvedl, že při jejich realizaci dochází k projekčním a konstrukčním pracím, složitým výpočtům a návrhům technologií sloužících k vývoji nebo inovaci finálních výrobků nebo výrobních procesů jeho zákazníků. Tyto své závěry opíral o nezanedbatelné množství důkazních prostředků technického charakteru, které správní orgány nemohly s ohledem na výše uvedené odmítnout pouze s odkazem na své již dříve učiněné závěry ohledně obchodního modelu stěžovatele (garance vyrobitelnosti formy či nástroje), úspěšnosti předmětných projektů a použitých známých technologií. Naopak správní orgány měly podrobit přezkumu, zda namítané skutečnosti a navržené důkazy tyto jejich závěry nezpochybňují.

[33] Správní orgány se tedy měly technickými aspekty projektů stěžovatele, což však vyžaduje technické znalosti. Není sporu o tom, že úřední osoby v projednávaném případě technickými znalostmi nedisponovaly. Správní orgány toto nezpochybnilo, ale dovodily, že technické znalosti, ani odbornost úředních osob, nejsou pro posouzení věci nezbytné. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro právě projednávanou věc (dále jen „daňový řád“) tyto situace upravuje ve ustanovení § 95 odst. 1 písm. a), podle kterého závisí-li rozhodnutí na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá, může správce daně ustanovit znalce k prokázání skutečností pro správné zjištění a stanovení daně. Odborná literatura k tomuto ustanovení uvádí, že zákon sice používá pojem „může“, nicméně jsou-li splněny zde uvedené podmínky, k ustanovení znalce dojít zřejmě musí (srov. Baxa, J.; Dráb O.; Kaniová, K.; Lavický, P.; Shillerová, A.;

Šimek, K; Žiškova, M. *Daňový řád. Komentář*. I. díl. Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, s. 543). Znalecký posudek by v projednávané věci umožnil správním orgánům komplexně zjistit a posoudit veškeré skutkové okolnosti spočívající v charakteru projektů stěžovatele, včetně jejich technické stránky (přítomnost technické nejistoty a ocenitelného prvku novosti). Pouze na základě všech těchto skutečností ve spojení s již použitými a správcem daně zjištěnými skutečnostmi lze dospět ke správnému závěru o tom, zda stěžovatel oprávněně uplatnil odpočet nákladů na projekty výzkumu a vývoje od základu daně dle ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Bez dostatečného porozumění technických aspektů projektů stěžovatele totiž správní orgány nemohly spolehlivě vyvrátit závěr stěžovatele o tom, že jeho projekty splňovaly podmínky výzkumu a vývoje.

[34] Je zřejmé, že správce daně je při posuzování splnění podmínek ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů ve velmi obtížné situaci. Toho si bylo ostatně vědomo i Ministerstvo financí, které k provedení tohoto ustanovení vydalo samostatný metodický pokyn. Nejvyšší správní soud výše vysloveným závěrem nepředjímá, že ve všech sporech týkajících se posouzení projektů výzkumu a vývoje je bez výjimky nezbytné provést znalecké posouzení. Předkládá-li však daňový subjekt tvrzení, která nelze bez odborného posouzení označit za zcela irelevantní, není možno jejich hodnocení odmítat. Nejvyšší správní soud si je vědom náročnosti takového postupu pro správce daně, nicméně tato potřeba je dána záměrem zákonodárce podpořit daňovým zvýhodněním výzkum a vývoj. Pokud je tato možnost daňovým subjektům zákonem o daních z příjmu nabídnuta, nelze ji v praxi neumožnit z důvodu, že posouzení splnění podmínek je složité a nákladné.

[35] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud shledal námitku stěžovatele důvodnou. Správní orgány v projednávané věci pochybily, pokud se odmítly zabývat stěžovatelem předkládanými a navrhovanými důkazy zpochybňujícími jejich závěr ohledně absence ocenitelného prvku novosti a technické nejistoty u jednotlivých zpochybněných projektů stěžovatele. Pro jejich náležité zhodnocení bylo nutno vyhodnotit mimo již zjištěných skutečností i technické údaje, k jejichž řádnému prokázání a posouzení bylo v posuzovaném případě nezbytné ustanovení znalce dle § 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu. V tomto směru pochybil i krajský soud, pokud závěry žalovaného plně převzal, případně se sám vyjadřoval k ryze technickým otázkám, a rozhodnutí žalovaného pro tuto vadu nezrušil.

[36] Posouzení ostatních kasačních námitek je závislé na finálním řešení otázky, zda předmětné projekty stěžovatele lze charakterizovat jako projekty výzkumu a vývoje a zda by stěžovatel ve smyslu výše uvedeného oprávněně uplatnit odpočet nákladů na ně od základu daně. Nejvyšší správní soud se proto zbývajících námitkami nemohl zabývat, neboť závisí na posouzení, které zatím v řízení nebylo učiněno (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006 – 74).

VI. Závěr a náklady řízení

[37] Nejvyšší správní soud dospěl v posuzovaném případě k závěru, že krajský soud zatížil svůj rozsudek vadou spočívající v nesprávném posouzení právní otázky, pro kterou Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 110 odst. 1 s. ř. s., větou první před

pokračování

středníkem, napadený rozsudek zrušil. Současně zdejší soud ze stejných důvodů shledal, že již v řízení před krajským soudem byly splněny podmínky dle ustanovení § 110 odst. 2 s. ř. s. a zrušil proto rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 21. 12. 2012, čj. 7860/12-1200-605353, a ze dne 21. 12. 2012, čj. 7859/12-1200-605353, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[38] V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, je povinen v souladu s ním provést náležité zjištění skutkového stavu, zabývat se všemi hledisky předmětných projektů stěžovatele včetně těch technických, a důkazními návrhy stěžovatele. Vzhledem k tomu, že projekty stěžovatele je třeba hodnotit i z technického hlediska, přičemž správce daně nedisponuje nezbytnou odborností, bude na místě ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně dle ustanovení § 95 odst. 1 daňového řádu.

[39] V případě, kdy Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, čj. 1 As 61/2008 – 98).

[40] Při rozhodování o náhradě nákladů řízení vychází soudní řád správní z celkového úspěchu ve věci. Ten přísluší žalobci, neboť obě napadená rozhodnutí správního orgánu druhého stupně byla Nejvyšším správním soudem zrušena. Žalovaný ve věci celkový úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto mu zdejší soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny jednak částkou 8 000 Kč za soudní poplatky (3 000 Kč za žalobu a 5 000 Kč za kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu). Dále jsou náklady řízení tvořeny částkou 32 912 Kč.

[41] Zástupce žalobce před krajským soudem v řízení o žalobě učinil celkem tři úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v účinném znění (dále jen „advokátní tarif“)], a dvě písemná podání ve věci samé (1 x žaloba + 1x replika k vyjádření žalovaného) ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu. V řízení před Nejvyšším správním soudem učinil zástupce celkem pět podání, která lze považovat za úkony právní služby dle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu. Jedná se o kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu ze dne 22. 1. 2014, čj. 52 Af 30/2013 – 105, dvě repliky k vyjádření žalovaného (ze dne 28. 5. 2014 a ze dne 23. 3. 2015), podání ze dne 3. 11. 2014 obsahující věcnou argumentaci s odkazem na článek z Hospodářských novin ze dne 30. 10. 2014 týkající se odpočitatelných položek od základu daně dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, a podání ze dne 21. 5. 2015 přinášející nové skutečnosti a argumenty k posouzení otázky uplatnění odpočtu nákladů na náhrady mezd zaměstnanců za dovolenou od základu daně. Nejvyšší správní soud neuznal za úkony právní služby podání zástupce žalobce ze dne 2. 7. 2014, ze dne 23. 12. 2014, ze

dne 21. 1. 2015 a ze dne 10. 2. 2015, neboť tato podání se po obsahové stránce argumentačně překrývají s námitkami uplatněnými již v kasační stížnosti a do řízení věcně nic nového nepřinesla (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2012, čj. 2 Afs 38/2012 – 25). Celkově tedy zástupce žalobce učinil osm úkonů právní služby. Za každé z nich mu náleží mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o částku 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Částka za jeden úkon právní služby tak činí 3 400 Kč, za osm úkonů náleží zástupci žalobce náhrada ve výši 27 200 Kč. Zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, celková částka náhrady se proto zvyšuje o 21% sazby daně z přidané hodnoty, odpovídající částce 5 712 Kč, na částku 32 912 Kč.

[42] Celková výše náhrady nákladů řízení před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem včetně zaplacených soudních poplatků tedy činí 40 912 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen zaplatit žalobci k rukám jeho právního zástupce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta se sídlem Sádky 1605/2, Prostějov, ve lhůtě 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. června 2015

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu