



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **FILL - PACK s.r.o.**, IČ 25933981, se sídlem Jičínská 1542, Lomnice nad Popelkou, zast. ARIADNA, s.r.o., daňovým poradcem, se sídlem Bořivojova 21, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 10. 2017, č. j. 46348/17/5200-11435-710862, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 4. 5. 2020, č. j. 31 Af 2/2018 - 82,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4.114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám daňového poradce ARIADNA, s.r.o.

Odůvodnění:

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Dodatečnými platebními výměry Finančního úřadu v Jičíně (dále jen „správce daně“) ze dne 4. 11. 2011, č. j. 111835/11/238912603235 a č. j. 111846/11/238912603235, byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za roky 2007 a 2008 ve výši 831.840 Kč a 483.630 Kč a současně jí byla stanovena povinnost uhradit penále ve výši 166.368 Kč a 96.726 Kč. Důvodem pro doměření daní byla skutečnost, že správce daně neuznal některé z žalobkyní uplatněných výdajů na výzkum a vývoj jako oprávněné.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 10. 2017, č. j. 46348/17/5200-11435-710862, podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

(dále jen „daňový řád“), změnil dodatečné platební výměry v části popisující identifikaci platby dlužných daní a v ostatním je ponechal beze změny.

[3] Tomuto rozhodnutí žalovaného předcházelo několik jeho rozhodnutí o odvolání vydaných v posuzované věci, která však byla správními soudy opakovaně rušena. Naposledy tak učinil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016 - 38, což odůvodnil tím, že *„správní orgány pochybily, neboť se nedostatečně zabývaly předkládanými a navrhanými důkazy zpochybňujícími jejich závěr, že činnosti vykonávané v rámci projektů výzkumu a vývoje v letech 2007 a 2008 neodpovídají pojmu výzkumu a vývoje vymezenému v zákoně, ale že jde o pouhé inovace, neboť zde chyběl ocenitelný prvek novosti a technické nejistoty. Žalovaný se obsahem předkládaných důkazů podrobněji nezabýval s tím, že je zjevné, že v daném případě šlo toliko o inovace, nikoli o výzkum a vývoj, ačkoli pro takové posouzení nedisponoval dostatečnými technickými znalostmi“*.

[4] Také naposledy vydané rozhodnutí o odvolání Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 4. 5. 2020, č. j. 31 Af 2/2018 - 82, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[5] V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že žalovaný ve svém úkonu nazvaném „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ žalobkyni poučil v rozporu s příslušnou zákonnou úpravou, když uvedl, že stanovenou patnáctidenní lhůtu k vyjádření nelze s odkazem na § 36 odst. 5 daňového řádu prodloužit. Následně žalovaný nezákonně zastavil řízení o prodloužení lhůty k tomuto vyjádření, když tento svůj postup odůvodnil pouze tím, že se ze strany žalobkyně jedná o zjevně právně nepřipustné podání. Žalobkyně přitom žádala o prodloužení lhůty k vyjádření zejména proto, že si chtěla nechat vyhotovit oponentní znalecký posudek k posudku opatřenému žalovaným. Žalobkyně svoji žádost o prodloužení lhůty k vyjádření zdůvodnila tím, že jí oslovený soudní znalec by se mohl vzhledem k zaneprázdněnosti předmětnou věcí zabývat až přibližně dva týdny po uplynutí lhůty k vyjádření stanovené žalovaným. Tím, že žalovaný požadavku žalobkyně nevyhověl, způsobil, že oponentní posudek, který si žalobkyně nechala vyhotovit, mohl být podkladem až pro žalobu podanou proti rozhodnutí žalovaného. Takový důkazní prostředek ovšem podle krajského soudu, vzhledem k nastalým okolnostem, sám o sobě vyžaduje, aby byl součástí důkazního řízení probíhajícího před finančními orgány.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[7] V doplnění kasační stížnosti, které bylo učiněno v měsíční lhůtě stanovené ve výzvě soudu, stěžovatel namítl, že údajná procesní vada spočívající v nesprávném neumožnění prodloužení lhůty pro vyjádření ke zjištěným skutečnostem a důkazům, které je prokazují, a pro případné navržení dalších důkazních prostředků v odvolacím řízení nemohla mít vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Pro uznání výdajů na výzkum a vývoj je

pokračování

totiž nutné kumulativně splnit několik podmínek. Kromě podmínky přítomnosti ocenitelného prvku novosti, jejíž naplnění bylo předmětem znaleckého zkoumání, zákon rovněž vyžaduje vedení oddělené evidence výdajů vynaložených na projekt výzkumu a vývoje. Žalobkyně však nesplnila ani jednu z těchto podmínek. Skutečnost, že žalobkyně neměla možnost efektivně zpochybnit závěry znaleckého posudku, tak nemůže mít žádný vliv na zákonnost rozhodnutí o odvolání, neboť tento posudek se nijak netýkal naplnění podmínky odděleného účetnictví. Žalobkyně přitom ve své žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření nijak nerozporovala nesplnění této podmínky. Vzhledem k tomu, že bylo v daňovém řízení prokázáno nesplnění alespoň jedné zákonné podmínky nutné pro uznání odpočtu na výzkum a vývoj, má stěžovatel za to, že jeho postup nemůže být důvodem pro zrušení jeho rozhodnutí i v případě, že by byl nesprávný.

[8] Stěžovatel původně odmítl i samotný závěr krajského soudu o tom, že výklad zcela odmítající možnost prodloužení lhůty pro vyjádření ke zjištěným skutečnostem a důkazům, které je prokazují, a pro případné navržení dalších důkazních prostředků v odvolacím řízení je nesprávný. Ve druhém doplnění kasační stížnosti však s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80-2019 - 126, uznal, že tato jeho argumentace již neobstojí a dále zdůraznil jen výše uvedenou kasační námitku.

[9] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhla její zamítnutí, neboť se ztotožnila se závěry krajského soudu. K námitkám stěžovatele uvedla, že žádala o prodloužení lhůty k vyjádření, aby se mohla vyslovit ke všem zjištěným skutečnostem, nikoliv jen ke znaleckému posudku. Očekávala přitom, že její žádosti bude v souladu se zákonem vyhověno a nepovažovala za nutné se samostatně vyjadřovat ke skutečnostem týkajícím se vedení odděleného účetnictví. Postupem žalovaného spočívajícím v nevyhovění její žádosti o prodloužení lhůty pro vyjádření ke zjištěným skutečnostem a důkazům, které je prokazují, a pro případné navržení dalších důkazních prostředků v odvolacím řízení jí tak bylo znemožněno vyjádřit se ke zjištěným odvolacího orgánu a navrhnout další relevantní důkazy.

III. Posouzení kasační stížnosti

[11] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Stěžovatel v kasační stížnosti označil důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d), nicméně z jejího obsahu je zřejmé, že ji podal pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, který je uveden v písmenu a) tohoto ustanovení.

[12] Stěžovatel napadl závěr krajského soudu týkající se možnosti prodloužení lhůty pro vyjádření ke zjištěným skutečnostem a důkazům, které je prokazují, a pro případné navržení dalších důkazních prostředků v odvolacím řízení. Jak však správně uvedl ve svém druhém doplnění kasační stížnosti, o této otázce Nejvyšší správní soud již rozhodl

v rozsudku ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019 - 126, v němž dospěl k závěru, že žádost daňového subjektu o prodloužení lhůty pro takové vyjádření není podáním zjevně právně nepřipustným ve smyslu § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, a proto mu lze vyhovět za podmínek uvedených v § 36 daňového řádu, neboť nejde o lhůtu, se kterou zákon spojuje zánik práva ve smyslu odstavce pátého téhož ustanovení. Jelikož stěžovatel tento závěr dále nezpochybňuje a Nejvyšší správní soud nemá žádný důvod se od něj v posuzované věci odchýlit, lze vycházet z toho, že žádost žalobkyně o prodloužení lhůty k vyjádření ve smyslu § 115 odst. 2 věty první daňového řádu byla přípustná.

[13] Podle další kasační námitky ob stojí žalobou napadené rozhodnutí i přes neprodloužení lhůty pro vyjádření ke zjištěným skutečnostem a důkazům, které je prokazují, a pro případné navržení dalších důkazních prostředků v odvolacím řízení. Stěžovatel konkrétně tvrdil, že žalobkyně žádala o prodloužení lhůty k tomuto vyjádření, aby mohla předložit oponentní znalecký posudek. Ten se však nevztahoval k otázce odděleného vedení evidence výdajů, přičemž nevedení této evidence je samo o sobě důvodem pro nepřiznání daňového odpočtu. K této otázce se však žalobkyně vůbec nevyjádřila, přestože jí v tom podle stěžovatele nic nebránilo.

[14] Podle § 115 odst. 2 věty první daňového řádu, *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků*. Podle § 115 odst. 3 věty před středníkem daňového řádu *lhůta podle odstavce 2 nesmí být delší 15 dnů*. Podle § 115 odst. 4 daňového řádu *po uplynutí lhůty podle odstavce 2 odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřihlíží*.

[15] Smyslem ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu je v mezích zásady hospodárnosti poskytnout nezbytné minimum procesních práv daňovému subjektu i v odvolacím řízení. Daňový subjekt by proto měl mít možnost se seznámit s celým daňovým spisem, analyzovat dopad učiněných zjištění na jeho situaci, následně se vyjádřit ke všem relevantním skutečnostem a navrhnout doplnění dokazování. V ojedinělých případech přitom může nastat situace, kdy bude patnáctidenní lhůta zcela nedostatečná k řádnému uplatnění práv daňového subjektu. V takovém případě mu poskytuje daňový řád možnost žádat o její prodloužení. Z žádného jeho ustanovení přitom nevyplývá, že daňový subjekt je povinen vyjádřit se v původně stanovené lhůtě alespoň k těm skutečnostem, které nevyžadují její prodloužení. Naopak, takový závěr by byl v rozporu se smyslem institutu seznámení se zjištěnými skutečnostmi a možností vyjádření k nim tak, jak jsou zakotveny v daňovém řádu. Povinnost odvolacího finančního orgánu seznámit daňový subjekt s kompletními zjištěními a důkazy v jeden okamžik spojená s právem daňového subjektu se k těmto skutečnostem vyjádřit totiž nepochybně implikuje jeho možnost se vůči nim vymezit uceleně a najednou.

[16] Nejvyšší správní soud tak s ohledem na výše uvedené nemůže přisvědčit názoru stěžovatele, že neprodloužení lhůty pro vyjádření ke zjištěným skutečnostem a důkazům, které je prokazují, a pro případné navržení dalších důkazních prostředků nemělo žádný

pokračování

vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, neboť žádost žalobkyně o provedení tohoto úkonu v odvolacím řízení se nevztahovala ke všem aspektům posouzení oprávněnosti jí uplatněné odpočitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje. Žalobkyně totiž sice požádala o prodloužení lhůty k vyjádření jen za účelem předložení oponentního znaleckého posudku, který nemohl být z objektivních důvodů vypracován ve stanovené patnáctidenní lhůtě, nicméně tato skutečnost jí nikterak nebránila se v případě vyhovění této žádosti vyjádřit rovněž k otázce vedení oddělené evidence nákladů vynaložených v souvislosti s realizací projektu výzkumu a vývoje a k dalším skutečnostem rozhodným pro uznání tohoto daňového výdaje. Není přitom žádných pochybností o tom, že by žalobkyně takto postupovala, což ostatně potvrdila i ve vyjádření ke kasační stížnosti. S ohledem na tuto skutečnost a již krajským soudem zdůrazněnou nezbytnost posouzení oponentního znaleckého posudku během daňového řízení je zřejmé, že v důsledku neprodloužení lhůty k vyjádření ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před odvolacím finančním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Krajský soud tedy nepochybil, když takový závěr učinil, rozhodnutí stěžovatele zrušil pro vady řízení a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV. Závěr a náklady řízení

[17] S ohledem na uvedené skutečnosti posoudil krajský soud uvedenou právní otázku správně, a důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tak nebyl naplněn. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[18] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že žalobkyně má vůči stěžovateli právo na náhradu nákladů řízení, které důvodně vynaložila, neboť měla ve věci plný úspěch (§ 60 odst. 1 věta první za použití § 120 s. ř. s.).

[19] Důvodně vynaložené náklady žalobkyně v řízení o kasační stížnosti tvoří odměna za zastupování daňovým poradcem, která byla určena podle § 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“), a to za jeden úkon právní služby ve výši 3.100 Kč (vyjádření ke kasační stížnosti). Náhrada hotových výdajů (režijní paušál) činí podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu 300 Kč za tento úkon právní služby. Zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, odměna a náhrada hotových výdajů se tudíž o tuto daň ve výši 714 Kč zvyšují. Celkové důvodně vynaložené náklady žalobkyně v řízení o kasační stížnosti tak činí 4.114 Kč. Proto Nejvyšší správní soud uložil procesně neúspěšnému stěžovateli povinnost zaplatit tuto částku úspěšné žalobkyni na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, a to k rukám jejího zástupce. Ke splnění této povinnosti stanovil Nejvyšší správní soud přiměřenou lhůtu třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. ledna 2021

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu