



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců Mgr. Jiřího Gottwalda a JUDr. Michala Jantoše ve věci

žalobkyně: **K. C. s. r. o., IČO X**
sídlem G. Š. 965/40, X P.
zastoupená advokátkou JUDr. Irenou Tšponovou
sídlem Pivovarská 89/1, 750 02 Přerov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 2. 2020, č. j. 6356/20/5200-11431-712032,
ve věci daně z příjmů právnických osob

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

A. Vymezení věci, žaloba a vyjádření žalovaného

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení shora specifikovaného rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil dodatečný platební výměr vydaný Finančním úřadem pro Olomoucký kraj ze dne 18. 9. 2018, č. j. 1779829/18/3107-50521-801575, kterým uvedený správce daně doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických

osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 2 660 570 Kč a současně jí uložil povinnost zaplatit penále ve výši 532 114 Kč.

2. Důvodem pro doměření daně bylo neuznání nároku na odpočet daně v podobě nákladů na realizaci projektů výzkumu a vývoje, když žalobkyně podle správních orgánů neprokázala, že jednotlivé projekty byly vytvořeny před zahájením jejich řešení a dále že oddělená evidence mzdových nákladů byla u všech projektů nevěrohodná.
3. Žalobkyně v žalobě předně namítala podjatost úřednic provádějících daňovou kontrolu. Tu spatřuje v tom, že kontrola byla u žalobkyně zahájena dne 24. 2. 2016, tj. v době, kdy již byly Generálním finančním ředitelstvím (dne 19. 2. 2016) vypsány odměny pro úředníky za to, že naleznou takové skutečnosti, na základě kterých bude snížen odpočet od základu daně ve výši alespoň 2,5 mil. Kč. V této souvislosti byly kontrolujícím úřednicím vyplaceny odměny ve výši 10 000 Kč. Průběh daňové kontroly byl podle žalobkyně rovněž nestandardní. Ta byla totiž v prvních 2 letech zaměřena na materiální stránku projektů VaV, teprve poté začaly úřednice zpochybňovat formální stránku projektů. Žalobkyně v této souvislosti poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018, ve kterém NSS zkritizoval postup finanční správy spočívající v odměnách za zpochybnění odpočtů od základů daně. V dané věci sice kasační stížnost zamítl, avšak jen proto, že veškeré rozhodné kroky byly učiněny správcem daně před vypsáním motivačních odměn. V tomto případě však veškeré rozhodné kroky proběhly až poté, co byly odměny pro úředníky vypsány. Podle názoru žalobkyně úřednice vykonávající kontrolu byly hmotně zainteresované na výsledku kontroly a byly vyloučeny z projednávání věci podle § 77 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).
4. Další námitka žalobkyně spočívala v tom, že unesla své důkazní břemeno ohledně prokázání prospektivnosti projektů VaV. Podle žalobkyně správce daně nesprávně vycházel z metadat jednotlivých projektů předaných mu v elektronické podobě ve formátu „pdf“ (autor, datum vzniku dokumentu a datum jeho úpravy), neboť ty nevypovídají o době vzniku původních dokumentů obsahujících projekty VaV, ale o jejich převedení do „pdf“ formátu. Žalovaný tyto úvahy sice opustil, ale i tak dospěl k nesprávnému závěru o vzniku projektů. Žalovaný nesprávně konstatoval, že původní soubory obsahující projekty VaV sice mají odpovídající datum vzniku, nicméně to lze snadno změnit např. nastavením data a času na počítači. Podle žalobkyně metadata zaslaných původních souborů ve formátu „docx“ (autor, datum vzniku a úpravy) jednoznačně prokazují prospektivnost projektů. Časová prodleva v jejich předložení byla způsobena tím, že správce daně začal až po 2 letech zpochybňovat původně předložené soubory. Projekty byly správci daně předloženy také v listinné podobě, přičemž jejich pravost prokázal znalecký posudek Ing. V. S., MBA.
5. Podle žalobkyně žalovaný tendenčně vyhodnotil výpověď svědka Ing. M. P. Žalovaný totiž uvedl, že svědek sice vypověděl, že šablonu při jednání žalobkyni předal, nicméně podle žalovaného nesdělil žádné ověřitelné informace. Žalovaný tak požaduje, aby svědek předložil další důkaz prokazující jeho výpověď, což je nepřípustné.
6. Podle žalobkyně jsou nepodložené tvrzení znaleckého posudku vypracovaného na zadání správce daně o tom, zda výzkum a vývoj prováděla skutečně žalobkyně. Znalec totiž nikdy v provozovně žalobkyně nebyl a neví o ní nic. Žalobkyně navrhla za tímto účelem výslech několika svědků, to však žalovaný nepřijatelně odmítl. Totéž platí o svědcích, kteří měli

potvrdit, že podepsané projekty viděli již v letech 2011/2012. Žalovaný též nesprávně usoudil, že písemné prohlášení není důkazem.

7. Žalobkyně dále namítala nesprávnost závěrů týkajících se oddělené evidence.
8. Žalobkyně se za účelem demonstrace selektivního postupu žalovaného dále vyjádřila k některým úvahám žalovaného. Takto žalobkyně např. uvedla, že harmonogramy prací vést nemusela, neboť jí to nepřikazuje žádný právní předpis. Přesto je správci daně předložila. Žalobkyně nesouhlasila s argumentem žalovaného, že již v roce 2012 vykazovala náklady na projekty z roku 2013. S ohledem na jejich výši se jednalo o náklady na administrativní činnost – příprava obchodní nabídky a obchodní jednání. S klientem je totiž vždy nutné řešit konkrétnější představu o vyvíjeném přístroji. Delší předmluvní jednání jsou v tomto oboru běžná. Podle žalobkyně není nic špatného na tom, že konstruktér dostane nápad a vytvoří svůj počín již za měsíc. Rozhodně se ale nejedná o hotový přístroj. Technologické tápání, na které poukázal žalovaný je podle názoru žalobkyně indicií svědčící v její prospěch. Stejně tak to, že se pracovník uvedený v projektu nepodílel na výzkumu a vývoji stroje. Skutečnost, že bylo v projektu uvedeno jen jedno jméno, není porušením zákona. Vždy se jednalo o osobu, která měla výzkum a vývoj zajišťovat.
9. Závěrem žalobkyně namítala, že v průběhu celého daňového řízení nebylo doručování zmocněnci žalobkyně, nýbrž přímo žalobkyni do její datové schránky. Zejména dodatečný platební výměr a zpráva o daňové kontrole nebyly doručeny zmocněnkyni Zdence Konečné, nýbrž přímo žalobkyni. Plnou moc pro tuto osobu vypověděla žalobkyně až v listopadu 2019. Ještě před tím sice zaslala správci daně požadavek na to, aby doručoval do datové schránky žalobkyně, nicméně ustanovení § 41 odst. 1 daňového řádu je kogentní a nelze se od něj odchýlit. Doručení platebních výměrů ani zprávy o daňové kontrole žalobkyni proto nemohlo vyvolat žádné právní účinky.
10. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl zamítnutí žaloby a zopakoval svou argumentaci uvedenou v žalobě napadeném rozhodnutí. Tuto argumentaci krajský soud z důvodu stručnosti zkapituluje v rámci části týkající se obsahu správního spisu. Nad rámec uvedeného k námitce týkající se podjatosti úředních osob odkázal žalovaný na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 29. 1. 2020, č. j. 52 Af 38/2019-83, který podobnou situaci jako nastala nyní, nevyhodnotil z hlediska podjatosti jako protiprávní. Žalovaný rovněž poukázal na to, že dle žalobkyně je společnost SmarTech odborníkem na poradenství v oblasti VaV projektů. Přesto převedla žalobkyní předložené soubory tak, že z nich nebylo patrné, že vznikly před řešením projektu VaV. Takový odborník by přitom měl dbát formálních náležitostí projektu.

B. Skutečnosti vyplývající ze správního spisu

11. Ze správního spisu krajský soud pro účely posouzení žaloby zjistil, že u žalobkyně byla dne 24. 2. 2016 zahájena daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013. Předmětem kontroly bylo celkem 13 projektů. Jejich názvy, počátek a konec řešení uvedl správce daně ve zprávě o daňové kontrole na str. 10. Z důvodu stručnosti na ni krajský soud odkazuje. Správce daně pojal pochybnosti o prospektivnosti projektů, které odůvodnil zejména na základě těchto zjištění:
 - projekty zaslané ve formátu „pdf“, RNDr. D. byly dle jejich vlastností vytvořeny a upraveny dne 28. 8. 2014, jejich autorem je společnost S.; současně projekty

předložené správci daně při zahájení kontroly taktéž ve formátu „pdf“ měly uvedeny v metadatech jako autora společnost S., datum vytvoření 28. 8. 2014, datum upravení 17. 2. 2016, totéž platí o všech ostatních souborech předložených správci daně při zahájení kontroly,

- stejný autor je uveden i v metadatech závěrečných zpráv, které prokazatelně vypracovávala společnost S., v závěru zpráv je vždy uvedeno, že to byla společnost SmarTech, která identifikovala projekty splňující zákonné podmínky, samotné závěrečné zprávy jsou velmi obecné, neobsahují konkrétní provedené postupy ani stav řešení projektů na konci kontrolovaných období, zprávy obsahují totožné formulace jako projekty (dokonce jsou formulovány v budoucím čase jako projekty), nebyly předloženy žádné doklady zachycující průběh řešení projektů,
- všechny projekty VaV mají stejnou grafickou úpravu, členění a stylizaci přestože se datují do období 2011-2013, podpis nebyl na žádném dokumentu, ve všech projektech je v části *„Způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků“* u všech projektů uveden jednotný, obecný postup řešení, žalobkyně nepředložila žádné doklady prokazující průběh řešení projektů ani zápisy z porad,
- smlouva o poskytnutí spolupráce byla uzavřena mezi žalobkyní a společností S. až 10. 3. 2014; podle ní se zavázala společnost S. poskytnout žalobkyni služby spočívající v identifikaci nových uplatnitelných projektů; ve smlouvě je stanovena doba poskytování služeb pro hospodářské roky 2013-2016,
- rozporná tvrzení daňového subjektu, když u ústního jednání dne 19. 2. 2018 jednatel žalobkyně Ing. V. uvedl, že projekty zpracovala společnost S., která žalobkyni asistovala již v roce 2013. Vzápětí bylo dne 20. 2. 2018 správci daně zasláno podání, ve kterém žalobkyně tvrdila, že projekty zpracovala ona s asistencí společnosti S., která žalobkyni poskytovala bezplatné konzultace a metodickou podporu v rámci předsmluvního jednání; žádné důkazy prokazující spolupráci společnosti S. a žalobkyně před 10. 3. 2014 nebyly předloženy, nadto společnost S. byla zapsána do obchodního rejstříku až dne 21. 2. 2012 a žalobkyně nárokuje snížení daňového základu za projekty, které měly začít v letech 2011 a 2012,
- jednatel žalobkyně Ing. V. při ústním jednání dne 12. 3. 2018 nebyl schopen konkrétně uvést, kdo projekty zpracoval, k postupu výběru projektů uvedl: *„My jsme měli nějaké stroje, které vyrábíme a s těmi jsme seznámili firmu SmarTech, která nám poradila, které z těchto strojů mají prvky novosti“*, dále uvedl, že předsmluvní jednání se společností S. byla zahájena v roce 2013, v té době jednali s více společnostmi, které poskytovaly poradenské služby,
- v účetnictví žalobkyně není žádný záznam o výdajích vůči společnosti S. za rok 2013, výdaj se objevil až v roce 2014, v přílohách účetních závěrek za roky 2011 a 2012 žalobkyně uvedla, že se nezabývá výzkumem a vývojem a nevynaložila na něj žádné prostředky,
- RNDr. D., který je zaměstnancem společnosti S. a současně vystupoval, jako zmocněnec žalobkyně v daňovém řízení při ústním jednání uvedl k jednotlivým projektům pouze obecné informace vyplývající ze závěrečných zpráv,

- ze znaleckého posudku zpracovaného znaleckým ústavem Vysokou školou báňskou – Technickou univerzitou Ostrava, Fakultou strojní vyplývá, že znalec sice potvrdil prvky novosti u všech projektů, ale zároveň vyjádřil pochybnosti nad tím, zda výzkum skutečně probíhal v ČR a nikoliv v mateřské společnosti žalobkyně (Německo); znalec dále uvedl, že při vývoji strojů, které byly vyvíjeny v jednotlivých projektech, vždy dochází k mnohým experimentům, pomocí kterých se ověřují navržené hypotézy, realizovatelnost, funkčnost a provozuschopnost CAD řešení, pořizují se popisy experimentů prototypů, záznamy z měření, průběhu a výsledků experimentů a návrh dalších postupů, nic z toho však nebylo předloženo; znalec rovněž vyjádřil pochybnost u projektu označeného správcem daně jako č. 1, a to že znalci byl předložen výkres rovnicích stanic, který nesl stejné datum jako sestava kompletní rovnicí linky, v obou případech se jednalo o datum 5. 2. 2013, přitom projekt započal 3. 1. 2013, v rámci textové části všech sestav rovnicích stanic je uvedeno „*poslední změna od M. A. 17. 9. 2012, v 13:3.*“.
- 12. Na základě zprávy o daňové kontrole vydal správce daně shora specifikovaný platební výměr, vůči kterému žalobkyně brojila odvoláním, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl.
- 13. Žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, že podle jeho názoru metadata souborů předložených žalobkyní a RNDr. D. sice nevypovídají o tom, že by byly soubory vytvořeny až dne 28. 8. 2014, ale zároveň nepotvrzují, že existovaly před zahájením jednotlivých projektů. Nicméně pochybnost budí skutečnost, že ačkoliv žalobkyně tvrdila, že v době zahájení kontroly měla všechny doklady týkající se nároku na odpočet k dispozici, přesto žádala společnost S. o jejich zaslání správci daně. Dále vyvolává pochybnost změna souborů provedená dne 17. 2. 2016, tedy jen pár dní poté, co byl žalobkyni oznámen záměr zahájit daňovou kontrolu. Znalecký posudek Ing. V. S., MBA podle žalovaného nevyvrátil, ale ani nepotvrdil, že listiny znalci předložené byly podepsány skutečně v den, který je na nich uveden. Žalovaný zdůraznil, že sám znalec konstatoval, že mu nebyl předložen žádný srovnávací materiál ze stejné doby. Bez toho nebylo možné určit stáří podpisů. K předloženým původním souborům ve formátu „docx“ žalovaný uvedl, že jejich metadata (datum vytvoření obsahu, datum uložení a tisku) odpovídá datům uvedených v jednotlivých projektech, nicméně tato data lze snadno měnit např. nastavením data a času na počítači. Navíc byly předloženy až s odstupem 3 let od zahájení kontroly. Celkově tak je podle názoru žalovaného jisté, že jednotlivé projekty existovaly ke dni 17. 2. 2016 a 28. 8. 2014, ne však před zahájením řešení jednotlivých projektů. Tomu odpovídá tvrzení Ing. V. učiněné při ústním jednání, tedy že projekty vytvořila společnost S.
- 14. K výsledku Ing. M. P. žalovaný uvedl, že tento sice vypověděl, že před založením společnosti S. probíhala neformální spolupráce s žalobkyní (započala v letech 2010/2011), a to formou schůzek, ke kterým však nemá záznamy. V rámci této spolupráce svědek doporučil žalobkyni užívat vytvořenou šablonu. Svědek uvedl, že vycházel z interních podkladů žalobkyně, ale nedokázal uvést, o jaké podklady se jednalo. Nebylo tedy prokázáno, že by taková spolupráce skutečně probíhala a zda se skutečně týkala představení projektů. To nepotvrdily ani listiny zaslané svědkem. Z nich vyplynula e-mailová komunikace mezi žalobkyní a společností S. ohledně základu daně za rok 2011 a ohledně uzavření smlouvy o spolupráci. Nejstarší zpráva je ze dne 21. 5. 2012. Faktickou spolupráci před uzavřením smlouvy neprokazuje ani pozvánka na seminář ani výpis

z archivní evidence obchodních jednání. Nebylo tak prokázáno, že by byly v rámci neformální spolupráce probírány konkrétní projekty, navíc s řešením některých z nich bylo započato již v roce 2011 a i ty jsou vytvořeny v totožné šabloně jako ostatní. Vytvoření jednotlivých projektů před započítáním jejich řešení neprokazuje ani samotné předání šablony, nadto ani to nebylo prokázáno. Podle žalovaného nebyla ani spolupráce mezi žalobkyní a společností S. nutná, a to s odkazem na vyjádření žalobkyně, která uvedla, že by bylo smutné, kdyby prvky novosti nedokázal rozeznat F. K., kdyby o technické stránce vědě méně, než zaměstnanci společnosti S.

15. Výslech svědka M. P. (pozn. soudu: otce Ing. M. P.) žalovaný odmítl s tím, že nezpochybňuje, že se sešel se zástupci žalobkyně. To ostatně vyplývá i z e-mailové komunikace. Předmětem těchto jednání však bylo zjišťování základu daně a nabízení spolupráce. O projektech VaV vypovídal již Ing. P. a ani on existenci projektů nepotvrdil. Výslech M. P., u něhož lze důvodně předpokládat, že tvrzené skutečnosti rovněž nebude schopen potvrdit, by byl nadbytečný. Podle žalovaného existoval ucelený soubor důkazů, které vytvářely ve svém souhrnu hodnověrný obraz reality.
16. Výslech M. B. odmítl žalovaný s tím, že je daňovou poradkyní a mohla by nanejvýš prokázat záměr odečíst od základu daně náklady na projekty VaV, nikoliv splnění zákonných podmínek. Výslech J. K. odmítl s tím, že se jedná o syna F. K., navíc nepadla v řízení jediná zmínka o jeho zainteresovanosti do podnikatelských aktivit žalobkyně. Výslech svědka RNDr. D. odmítl žalovaný s tím, že žalovaný jej navrhl vyslechnout za účelem prokázání existence projektů v dubnu 2014, kdy začala spolupráce se společností S., nicméně to nemělo význam, jelikož měla žalobkyně prokázat existenci projektů před započítáním jejich řešení. Navíc výslech zástupce společnosti S. byl již proveden. K čestným prohlášením M. P., pana B. a RNDr. D. žalovaný uvedl, že tato nemají své místo v daňovém řízení, jelikož nejsou důkazním prostředkem.

C. Posouzení věci krajským soudem

17. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Krajský soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání podle § 51s.ř.s.
18. Podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů platilo, že *„od základů 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. Pokud vynaložené výdaje (náklady) souvisejí s realizací projektů výzkumu a vývoje^{73a)} pouze zčásti, je možné od základů daně odečíst pouze tuto jejich část. Výdaje (náklady), které lze odečíst od základu daně, musí být výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka. Tento odpočet nelze uplatnit na služby, licenční poplatky (§ 19 odst. 7) a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořizené od jiných osob s výjimkou výdajů (nákladů) vynaložených za účelem certifikace výsledků výzkumu*

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

a vývoje, a dále na ty výdaje (náklady), na které již byla i jen zčásti poskytnuta podpora z veřejných zdrojů“.

19. Odst. 5 téhož ustanovení stanovil, že „projektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odstavce 4, se 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“.
20. Pro tuto věc je dále podstatné rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, které jednak vyplývá ze zákona a jednak se jím opakovaně zabýval NSS ve své judikatuře. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je pak na správci daně, aby prokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Správce daně přitom není povinen prokázat, že doklady předložené daňovým subjektem jsou nepravdivé, k unesení jeho důkazního břemene postačí, když prokáže vážné a důvodné pochybnosti o jejich pravdivosti, věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti. 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, reagující na pochyby o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS).
21. Pro úplnost je také vhodné připomenout, že správce daně by měl své pochybnosti vyjádřit zásadně ve výzvě učiněné na základě § 92 odst. 4 daňového řádu, nicméně není bez dalšího nezákonné, pokud je správce daně sdělí daňovému subjektu jinak (např. při ústním jednání), pokud má daňový subjekt možnost na sdělené pochybnosti reagovat a předkládat další důkazy k prokázání svých tvrzení (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32).
22. Z výše citovaného ustanovení § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů vyplývá, že projekt výzkumu a vývoje musí být vyhotoven před zahájením řešení projektu a musí obsahovat náležitosti stanovené citovaným ustanovením. Podle názoru krajského soudu jsou pochybnosti vyjádřené žalovaným relevantní a ve svém souhrnu představují vážné a důvodné pochybnosti o tom, zdali projekty označené správcem daně jako č. 1 - 13 byly skutečně vyhotoveny před zahájením řešení jednotlivých projektů.

23. K argumentaci žalobkyně ohledně metadat souborů ve formátu „pdf“ krajský soud uvádí, že z metadat těchto souborů skutečně nelze usuzovat datum vzniku jednotlivých projektů. Datum jejich vytvoření (28. 8. 2014) skutečně mohlo představovat datum převodu souborů ve formátu „docx“ do formátu „pdf“. Nicméně žalovaný netvrdí, že metadata prokazují datum vzniku jednotlivých projektů. Žalovaný totiž k metadatům uvedl jen to, že jednotlivá metadata neprokazují existenci projektů před zahájením jejich řešení a že další pochybnosti vyvolává, že je musel správci daně zaslat zaměstnanec společnosti SmarTech a nikoliv přímo žalobkyně, když sama v odvolání tvrdila, že je měla vždy k dispozici před zahájením kontroly. S tím se krajský soud zcela ztotožňuje.
24. Krajský soud se ztotožňuje i s hodnocením žalovaného, že metadata „původních“ souborů ve formátu „docx“ se dají nastavením počítače snadno změnit, protože je nelze považovat za spolehlivý důkaz o tom, že tyto soubory byly vytvořeny vždy před zahájením řešení jednotlivých projektů. Tato argumentace žalovaného je konzistentní a zcela odpovídá náhledu žalovaného na metadata souborů, kterou zaujal již k souborům předloženým při zahájení daňové kontroly. Nicméně sluší se zdůraznit, že tuto pochybnost je nutné vnímat ve spojení s dalšími zjištěními, které rovněž nasvědčují tomu, že jednotlivé projekty nebyly vytvořeny před zahájením jejich řešení. Krajský soud souhlasí s žalobkyní v tom, že jí nelze klást k tíži, že „původní“ soubory předložila až po téměř 3 letech po zahájení kontroly, a to z důvodu, že ani sám správce daně neupozornil žalobkyni na to, že jí předložené soubory mají neodpovídající metadata. Nelze totiž přehlédnout, že správce daně své pochybnosti o prospektivnosti projektů vyjádřil až při seznámení s kontrolními zjištěními. Nicméně jako pochybnost zpochybňující prospektivnost projektů lze vnímat to, že ačkoliv žalobkyně v odvolání tvrdila, že vše měla k dispozici již před zahájením kontroly, doložila „původní“ soubory až 12. 12. 2018, tj. téměř 6 měsíců poté, co byla konfrontována se zjištěními správce daně v rámci seznámení s výsledky kontrolního zjištění (7. 6. 2018).
25. Datum vzniku jednotlivých projektů, předložených žalobkyní v průběhu daňového řízení v listinné podobě, neprokázal ani žalobkyní předložený znalecký posudek vypracovaný Ing. V. S., MBA. Žalobkyně sice částečně v žalobě cituje závěry znaleckého posudku, avšak pohříchu již opomenula uvést další část závěrů znalce, ve kterých znalec uvedl, že „s ohledem na krátký časový interval předmětných listin z let 2011, resp. 2012, není kvalifikované určení stáří podpisů těchto listin bez srovnávacího materiálu prakticky uskutečnitelné. Nelze vyloučit, že uvedené listiny byly vytisknuty a podepsány v datech na těchto listinách uvedených“. Z citovaných pasáží a zbylé části závěru znaleckého posudku jednoznačně vyplývá, že znalec sice nevyloučil, že předložené listiny (projekty, které měly být podepsány dne 20. 5. 2011 a 5. 1. 2012) skutečně byly v tyto dny podepsány, ale tuto skutečnost ani nepotvrdil. Znalci totiž nebyl žalobkyní poskytnut žádný srovnávací materiál, na základě kterého by znalec mohl spolehlivě posoudit stáří podpisu. Žalovaný nepochybil ani při hodnocení tohoto důkazního prostředku.
26. Krajský soud se nemůže ztotožnit ani s námitkou, že žalovaný tendenčně hodnotil výpověď svědka Ing. M. P. Tento svědek skutečně popsal domnělou spolupráci mezi ním a žalobkyní jen velmi obecně, o čemž svědčí i skutečnost, že si nedokázal vzpomenout na žádný interní dokument žalobkyně, ze kterého hodnotil prvky novosti. To sice s ohledem na fakt, že svědek byl vyslechnut cca 7 let poté, co měla spolupráce s žalobkyní začít, není nijak neobvyklé, leč jak krajský soud uvedl výše, důkazní břemeno tížilo žalobkyni. Pokud si svědek nedokázal vzpomenout na konkrétní skutečnosti, které by zvýšily věrohodnost

jeho výpovědi, pak musí tato skutečnost jít k tíži žalobkyně. Tvrzení žalovaného o tom, že svědek nepředložil žádné důkazy podporující jeho tvrzení nelze vnímat tak, že by snad svědek musel prokazovat svá tvrzení, ale spíše tak, že nebylo spolehlivě zjištěno v řízení nic, co by tvrzení svědka podporovalo. To pak má vliv na věrohodnost výpovědi svědka, navíc velmi obecné. Jak správně poukázal žalovaný, ani svědkem zaslané emaily neprokázaly faktickou spolupráci mezi svědkem (jakožto „předchůdcem“ společnosti S.) a žalobkyní, která by se týkala nyní projednávaných projektů. Předmětem emailů bylo zjišťování daňového základu žalobkyně a proces uzavírání smlouvy o spolupráci. Navíc nejstarší email je datován dnem 21. 5. 2012, tedy v době, kdy již byla založena společnost S. Nadto trefně žalovaný v rozhodnutí uvedl, že ani samotné předání šablony pro vytvoření jednotlivých projektů by nebylo přímým důkazem toho, že tyto byly skutečně vytvořeny před zahájením řešení jednotlivých projektů. Ani výpověď svědka Ing. P. neprokázala vyhotovení jednotlivých projektů před započítáním jejich řešení.

27. Ačkoliv se k tomu žádná konkrétní žalobní námitka výslovně nevztahovala, musí krajský soud poukázat i na nekonzistentnost tvrzení samotného daňového subjektu. Jeho jednatel Ing. V. u jednání dne 19. 2. 2018 uvedl, že jednotlivé projekty zpracovávala společnost SmarTech a podepsal je druhý jednatel žalobkyně F. K. Dále uvedl, že společnost S. žalobkyni asistovala s vedením projektů již v roce 2013. V podání ze dne 20. 2. 2018 pak jednatel žalobkyně F. K. uvedl, že projekty zpracovávala žalobkyně a společnost S. jí poskytovala konzultace a metodickou podporu. U jednání dne 12. 3. 2018 jednatel Ing. V. uvedl, že projekty vypracovávala žalobkyně s metodickou podporou společnosti S. Dále uvedl, že v průběhu roku 2013 byly zahájeny předsmluvní jednání se společností S., avšak v té době jednala žalobkyně s více společnostmi a nakonec vybrala S.
28. Z uvedeného vyplývá, že žalobkyně jednak podávala nekonzistentní tvrzení o tom, kdo vlastně projekty vypracovával, a také popisovala spolupráci se S., ale až od roku 2013, přičemž hned u 5 projektů začalo jejich řešení před rokem 2013 a měly přitom stejnou šablonu jako ostatní.
29. Další zjištěné skutečnosti jako naprostá totožnost projektů, jejich obecnost, neuvedení výzkumu a vývoje v účetní závěrce, datum vzniku společnosti S. a neprokázání spolupráce před jejím vznikem a v neposlední řadě také pochybnosti vyslovené ve znaleckém posudku, zejména o tom, zda s řešením projektu č. 1 bylo opravu započato až v lednu 2013 (viz výše), jen dokreslují ostatní pochybnosti zjištěné správcem daně.
30. K námitkám ohledně neprovedení výsledku navržených svědků a nevypořádání se s čestnými prohlášeními krajský soud uvádí, že podle ustálené judikatury NSS je použití čestného prohlášení jako důkazu v daňovém řízení vyloučeno (srov. rozsudky NSS ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 77/2005-43, č. 1049/2007 Sb. NSS, ze dne 24. 1. 2011, č. j. 7 Afs 45/2009-104 nebo ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 35/2017-34). Uvedené závěry se vztahují zejména k čestnému prohlášení samotného daňového subjektu, které není ve vztahu k jeho daňové povinnosti ničím jiným, než prostým tvrzením. Daňový řád ukládá správci daně co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, přičemž není vázán jen návrhy daňových subjektů. Pokud daňový subjekt předloží čestné prohlášení jiné osoby, je na uvážení správce daně, zda k obsahu čestného prohlášení, které není možné použít jako důkaz, pokládá za potřebné vyslechnout jako svědka osobu, která čestné prohlášení učinila (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2015, č. j. 4 Afs 123/2015-53). Předložené čestné prohlášení tedy nelze zcela pominout.

31. V nyní projednávané věci žalobkyně předložila čestné prohlášení RNDr. L. D., zaměstnance žalobkyně pana V. B. a M. P. (otce Ing. M. P.). Krajský soud uvádí, že žalovaný správně uvedl, že čestná prohlášení nemohou sloužit jako důkaz. Současně se však žalovaný vyjádřil k tomu, proč není namístě dotyčné vyslechnout jako svědky. K výsledku RNDr. D. žalovaný uvedl (str. 20 napadeného rozhodnutí), že svědek měl podle návrhu žalobkyně prokázat existenci projektů v dubnu 2014, to ale s ohledem na data zahájení řešení jednotlivých projektů, není významné. S tímto se krajský soud naprosto ztotožňuje, neboť existence projektů musí být podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů prokázána před zahájením řešení jednotlivých projektů. Prokázání existence projektů k dubnu 2014 nemá valného významu, neboť všechny projekty byly zahájeny již dříve (srov. str. 10 zprávy o daňové kontrole).
32. K návrhu na výslech M. P. se žalovaný vyjádřil na str. 13 svého rozhodnutí, a to tak, že nepochybně, že se sešel s F. K., to bylo v řízení prokázáno. Jelikož existenci projektů neprokázala ani výpověď Ing. M. P., usoudil žalovaný, že výslech M. P. by zjevně nepřispěl k vyjasnění věci. Poukázal také na to, že disponuje uceleným souborům důkazů, které ve svém souhrnu vytvářejí věrohodný obraz reality, přičemž navrhovaný důkaz by je nebyl schopen vyvrátit. Krajský soud se s hodnocením žalovaného ztotožňuje. Nad rámec toho ještě uvádí, že M. P. ve svém prohlášení uvedl, že v roce 2010/2011 předal šablony panu F. K. Zde je ale nutné poukázat na to, že svědek Ing. M. P. ve své výpovědi uvedl, že tyto šablony předal F. K. právě on. Navíc jak uvedl správně žalovaný, předání šablon samo o sobě neprokazuje vytvoření projektů. Je zde ale i další rozpor vyplývající ze spisového materiálu. Ve své výpovědi Ing. M. P. uvedl, že jeho schůzce s F. K. v období 2010/2011 nebyl nikdo jiný přítomen a rovněž uvedl, že jeho otec M. P. „převzal firmu K.“ po kolegyni Ž., která odešla na mateřskou v roce 2012. Totéž pak uvedl v e-mailu ze dne 10. 12. 2018 (založen na č. l. 63 správního spisu), ve kterém je uvedeno, že M. P. (tj. jeho otec) „tu firmu převzal po kolegyních a od září/října 2012 řešil spolupráci s K. o.“. M. P. však ve svém prohlášení uvedl, že se prvně sešel s F. K. již někdy v letech 2010/2011. Lze tak souhlasit s žalovaným, že výpověď svědka M. P. by byla nadbytečná.
33. K možnosti výslechu V. B. se sice žalovaný přímo nevyjádřil, ale tato vada nemá vliv na zákonnost rozhodnutí. V. B. totiž ve svém čestném prohlášení uvedl na pravou míru informaci, kterou podal správci daně při místním šetření. Na jeho vyjádření učiněném v průběhu místního šetření však závěry správních orgánů nestojí (totéž tvrdí žalovaný v odst. 48 svého rozhodnutí), proto nemělo význam provést jeho svědeckou výpověď.
34. Dále krajský soud uvádí, že fyzické osoby, které mají vypovídat o okolnostech týkajících se právnické osoby nastalých v době, kdy byla jejím statutárním orgánem nebo členem tohoto orgánu, nelze v daňovém řízení vyslechnout jako svědka (srov. např. rozsudky NSS ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017-23, či ze dne 24. 5. 2018, č. j. 3 Afs 45/2017-23). Proto nemohly správní orgány vyslechnout jako svědky F. K. a Ing. J. V., jednatele žalobkyně.
35. Žalovaný podle názoru soudu nepochybil ani tím, když neprovedl výslech zaměstnanců žalobkyně, kteří měli prokázat faktické provádění výzkumu na území ČR. Tato otázka totiž pro posouzení věci nebyla podstatná. Správní orgány totiž dospěly k závěru, že nebyla prokázána prospektivnost jednotlivých projektů. Za této situace bylo nadbytečné zabývat se i materiální stránkou projektů (srov. rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 9. 2016, č. j. 22 Af 86/2014-33).

36. Závěrem k této námitce krajský soud uvádí, že se ztotožňuje s žalovaným v tom, že svědkyně M. B., daňová poradkyně, nemohla prokázat vyhotovení projektů před zahájením jejich řešení. Stejně tak se krajský soud ztotožňuje s tím, že v celém řízení nepadla jediná zmínka o tom, jakým způsobem se měl J. K. (syn F. K.) účastnit na činnosti žalobkyně. Navíc v odvolání sama žalobkyně tvrdila, že F. K. o vyhotovení projektů nikoho neinformoval. Proto nebylo zřejmé, jak by mohl prokázat existenci jednotlivých projektů před zahájením jejich řešení.
37. Lze tak uzavřít, že žalobkyně v daňovém řízení neprokázala, že byly jednotlivé projekty vypracovány před zahájením jejich řešení. Z tohoto důvodu nemá žádný význam zabývat se námitkami směřujícími vůči hodnocení oddělené evidence.
38. K námitce týkající se podjatosti úřednic provádějících daňovou kontrolu krajský soud uvádí, že z prosté existence žalobkyní popsaného mechanismu odměn, který vskutku nebyl nastaven vhodně, nelze usoudit na podjatost všech úředních osob v jakémkoliv daňovém řízení. Takový závěr z rozsudku NSS 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018 rozhodně nevyplývá, což ostatně potvrzuje i navazující judikatura NSS (srov. např. rozsudek ze dne 9. 9. 2021, č. j. 7 Afs 411/2019-54). Krajskému soudu nepřijde nikterak neobvyklý ani žalobkyní popsaný průběh daňové kontroly, při které se úřednice provádějící kontrolu zaměřili předně na posouzení prvků novosti v jednotlivých projektech a teprve po vypracování znaleckého posudku, který upozornil na některé formální nedostatky (časová souslednost projektu označeného č. 1, nepředložení podrobných výpočtů apod.), se úřednice zaměřili na formální stránku projektů. Úřednice provádějící kontrolu tak zjevně reagovaly na dosavadní zjištění v průběhu kontroly. Ani žalobkyní popsaný způsob provádění kontroly tedy nemůže být indicií vypovídající o možné podjatosti úředních osob.
39. Jako důvodnou nevyhodnotil krajský soud ani námitku vadného doručování. Z předloženého spisového materiálu vyplývá, že žalobkyně udělila dne 1. 9. 2015 generální plnou moc paní Z. K. Dne 15. 2. 2016 zaslala žalobkyně správci daně podání, ve kterém jej požádala, aby veškeré písemnosti byly doručovány do datové schránky žalobkyně. Následně žalobkyně dne 31. 1. 2017 udělila plnou moc RNDr. L. D., avšak jen jednání se správcem daně ve věci výzvy k prokázání skutečností č. j. 74182/17/3107-60561-705802. Dne 7. 6. 2018 udělila žalobkyně plnou moc opět RNDr. D., tentokrát k zastupování při kontrole daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2013. V říjnu 2018 udělila žalobkyně plnou moc paní J. S. k zastupování žalobkyně při výsleších svědků konaných v souvislosti s prováděnou kontrolou za zdaňovací období roku 2013 a současně k přihrání odborných konzultantů. Tato plná moc byla posléze rozšířena ve stejném rozsahu i na odvolací řízení. Dne 6. 11. 2019 vypověděla plnou moc paní Z. K. Dne 20. 11. 2019 udělila žalobkyně plnou moc společnosti S. k zastupování v daňovém řízení na daň z příjmů za období 2013, 2014, 2015 a 2016.
40. Podle § 28 odst. 4 daňového řádu platí, že *„zvolí-li si zmocnitel nového zmocněnce, platí, že okamžikem uplatnění nové plné moci u správce daně vypověděl plnou moc dosavadnímu zmocněnci v rozsahu, ve kterém byla udělena plná moc novému zmocněnci“*. Podle § 41 odst. 1 daňového řádu platí, že *„má-li osoba, které je písemnost doručována, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, a to v rozsahu jeho oprávnění k zastupování“*.
41. Krajský soud se ztotožňuje s tím, že správní orgány nedoručovaly písemnosti v řízení řádně. Podle názoru krajského soudu generální plná moc udělená Z. K. *ex lege*

podle § 28 odst. 4 daňového řádu zanikla ve vztahu k daňové kontrole týkající se zdaňovacího období roku 2013 tím, že žalobkyně zmocnila dne 7. 6. 2018 RNDr. D. k zastupování „*v kontrole daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2013*“. Tato plná moc byla udělena pro celou kontrolu týkající se uvedeného zdaňovacího období a nebyla omezena jen na některé úkony. Správce daně byl proto od 7. 6. 2018 povinen doručovat jemu, a to až do 20. 11. 2019, kdy žalobce udělil plnou moc společnosti S. k zastupování v daňovém řízení na daň z příjmů za období 2013, 2014, 2015 a 2016. Generální plná moc udělená Z. K. již v řízení nehrála žádnou roli. Žalobkyně má tedy pravdu v tom, že správní orgány nedoručovaly v řízení řádně jejímu zástupci. Nicméně je nutné poznamenat, že na tom má s ohledem na enormní počet plných mocí nepochybně svůj podíl i sama žalobkyně, která se sama mylí v tom, komu vlastně mělo být doručováno. I žalobkyně se tak nechala zmást množstvím plných mocí.

42. Nicméně nelze přehlédnout, že sama žalobkyně těsně před zahájením daňové kontroly požádala správce daně, aby jí doručoval veškeré písemnosti do její datové schránky. Se všemi písemnostmi se žalobkyně prokazatelně seznámila, na všechny reagovala a mohla tak uplatnit svá práva. Krajský soud musí připomenout, že podle ustálené judikatury NSS je při výkladu norem týkajících se doručování nutné vycházet z doktríny tzv. materiálního doručení založené na zkoumání základního smyslu doručování, kterým je, aby se účastníci řízení seznámili s písemnostmi správního orgánu a aby měli možnost uplatnit svá práva a oprávněné zájmy (viz např. rozsudky ze dne 29. 6. 2011, č. j. 8 As 31/2011-88, ze dne 25. 8. 2011, č. j. 7 As 53/2011-77, ze dne 30. 11. 2016, č. j. 3 As 26/2016-45, ze dne 16. 12. 2010, č. j. 1 As 90/2010-95 nebo ze dne 15. 8. 2019, č. j. 7 Afs 17/2019-52). Materiální stránka doručení byla nepochybně v nyní řešené věci při doručování všech písemností naplněna. Námitka žalobkyně tak působí i s ohledem na její žádost spíše účelovým dojmem.

D. Závěr a náhrada nákladů řízení

43. Vzhledem k výše uvedenému krajský soud podle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl jako nedůvodnou.
44. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně v řízení úspěšná nebyla a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014-47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Olomouc 14. prosince 2021

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu