



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 975/40, 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 22. 12. 2020, č. j. 47940/20/5200-11431-712032, 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 zamítl její odvolání a potvrdil dodatečné platební výměry vydané Finančním úřadem pro Olomoucký kraj ze dne 11. 12. 2019, č. j. 2074160/19/3107-50521-801575 a ze dne 24. 1. 2020, č. j. 85092/20/3107-50521-801575, kterými správce daně

doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2015 a 2016 a současně jí uložil povinnost zaplatit penále.

2. Důvodem pro doměření daně bylo neuznání nároku na odpočet daně v podobě nákladů na realizaci projektu výzkumu a vývoje, když žalobkyně podle správních orgánů neprokázala, že projekt označený jako č. 13 byl vytvořen před zahájením jeho řešení (dne 1. 3. 2013). Totožnou věcí se krajský soud zabýval v řízeních vedených pod sp. zn. 65 Af 22/2020 a 65 Af 34/2020 a s ohledem na totožnost věcí nemá důvod se odchýlit od již učiněných závěrů. Správní orgány v nynější věci vycházely z výsledků daňové kontroly za zdaňovací období 2013, v rámci které byla posuzována mj. také prospektivnost projektu, který je předmětem řízení za zdaňovací období 2015 a 2016.
3. Žalobkyně v žalobě předně namítala podjatost úřednic provádějících daňovou kontrolu vztahující se k daňovému období 2013, neboť z jejích výsledků správní orgány vycházely i v nynější věci. Podjatost spatřuje v tom, že kontrola týkající se roku 2013 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 vztahující se k daňovému období 2013 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 projektu VaV. Podle žalobkyně správce daně nesprávně vycházel z metadat projektu předaného mu v elektronické podobě ve formátu „pdf“ (autor, datum vzniku dokumentu a datum jeho úpravy), neboť ty nevypovídají o době vzniku původního dokumentu obsahujícího projekt VaV, ale o jeho převedení do „pdf“ formátu. Žalovaný tyto úvahy sice opustil, ale i tak dospěl k nesprávnému závěru o vzniku projektu. Žalovaný nesprávně konstatoval, že původní soubor obsahující projekt VaV sice má odpovídající datum vzniku, nicméně to lze snadno změnit např. nastavením data a času na počítači. Podle žalobkyně metadata zasláního původního souboru ve formátu „docx“ (autor, datum vzniku a úpravy) jednoznačně prokazují prospektivnost projektu. Projekt byl správci daně předložen také v listinné podobě. Žalobkyni byl předložen znalecký posudek Ing. V. S., MBA. Posudek se sice netýkal projektu č. 13, nicméně pokud znalec prokázal existenci projektů starších, je zjevné, že existoval i projekt č. 13. Totožnost jednotlivých projektů kontrolovaných v rámci kontroly za zdaňovací období 2013 není nijak neobvyklá. O strojích, které měly být vyvíjeny, nebylo známo nic konkrétního, proto také nebylo možné uvést do projektů konkrétnější informace.

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, které byly předmětem kontroly za zdaňovací období 2013, viděli již v letech 2011/2012. J. K. je synem F. K. a byl o činnosti společnosti zasvěcen mnohem dříve, než se stal společníkem. Podle žalobkyně nelze přeceňovat vyjádření Ing. V. o tom, že jednotlivé projekty vyhotovila společnost S. Nikde totiž není zachycena otázka, na kterou odpovídal a ani neuvedl, kde tuto informaci čerpal, o jakém časovém horizontu hovořil apod.
7. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl zamítnutí žaloby a zopakoval svou argumentaci uvedenou v žalobě napadeném rozhodnutí. Tuto argumentaci krajský soud z důvodu stručnosti zrekapituluje 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 S. odborníkem na poradenství v oblasti VaV projektů. Přesto převedla žalobkyní předložený soubor tak, že z něj nebylo patrné, že vznikl před zahájením jeho řešením. Takový odborník by přitom měl dbát formálních náležitostí projektu.

B. Skutečnosti vyplývající ze správního spisu

8. Ze správního spisu krajský soud pro účely posouzení žaloby zjistil, že správce daně vyzval žalobkyni výzvami ze dne 19. 8. 2018, č. j. 1692193/19/3107-50521-801575 (za zdaňovací období 2015) a ze dne 21. 8. 2019, č. j. 1696536/19/3107-50521-801575 (za zdaňovací období 2016) k odstranění pochybností a s ohledem na to, že si žalobkyně nárokovala snížení daňového základu o náklady na projekt označený jako č. 13, který byly již předmětem daňové kontroly vztahující se zdaňovacímu období 2013, při které nebylo prokázáno, že byl vyhotoven před zahájením jeho řešení, odkázal správce daně na zjištění učiněná v tomto řízení. Žalobkyně se k výzvě vyjádřila, avšak podle názoru správce daně nedostatečně.
9. Následně správce daně sepsal úřední záznamy o průběhu a výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 11. 12. 2019, č. j. 2073803/19/3107-60561-801338 (za zdaňovací období 2015) a dne 2. 1. 2020, č. j. 1197/20/3107-60561-801338 (za zdaňovací období 2016), ve kterých konstatoval, že pochybnosti odstranění nebyly. Jednotlivé pochybnosti správce daně byly zejména následující:
 - projekt měl uveden v metadatech jako autora společnost S., datum vytvoření 28. 8. 2014, datum upravení 17. 2. 2016 a byl předložen v elektronické podobě až zástupcem společnosti S., a to přes skutečnost, že později žalobkyně uvedla, že jej měla k dispozici v písemné formě již 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 S., 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 projekt (dokonce jsou formulovány v budoucím čase jako projekt), nebyly předloženy žádné doklady zachycující průběh řešení projektu,

- všechny projekty VaV mají stejnou grafickou úpravu, členění a stylizaci přestože se datují do období 2011-2013 a smlouva se společností S. byla uzavřena až dne 10. 3. 2014, předání šablon F. K. a faktickou spoluprací s žalobkyní neprokázal ani výslech Ing. M. P.,
 - rozporná tvrzení daňového subjektu, když u ústního jednání dne 19. 2. 2018 jednatel žalobkyně Ing. V. uvedl, že jednotlivé 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 předšmluvního jednání,
 - 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 S., která nám poradila, které z těchto strojů mají proky novosti“*,
 - v přílohách účetních závěrek za roky 2011 a 2012 žalobkyně uvedla, že se nezabývá výzkumem a vývojem a nevyňala na něj žádné prostředky.
10. Žalobkyně v reakci na učiněná zjištění správci daně sdělila, že nenavrhuje provedení dalších důkazů a požádala o vydání dodatečných platebních výměrů. Tomuto požadavku správce daně vyhověl a vydal dodatečné platební výměry, jak je popsáno shora. Proti nim brojila žalobkyně odvoláními, která žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl.
11. Žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, že podle jeho názoru metadata souboru sice nevypovídají o tom, že by byl vytvořen až dne 28. 8. 2014, ale zároveň nepotvrzují, že existoval před zahájením jeho řešení (1. 3. 2013). 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 zaslání mj. nyní relevantního projektu správci daně. Dále vyvolává pochybnost změna souboru 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 projekt č. 13 existoval ke dni 28. 8. 2014, ne však před zahájením jeho řešení. Tomu odpovídá tvrzení Ing. V. učiněné při ústním jednání, tedy že projekty vytvořila společnost S. Tvrzení žalobkyně o tom, že F. K. Ing. V. neinformoval o tom, na jakých projektech pracuje a s kým, se nejeví jako věrohodné. Ing.

V. byl totiž uveden jako řešitel hned 5 projektů. Ty sice nejsou relevantní pro zdaňovací období 2015 a 2016, nicméně i tak to svědčí o nevěrohodnosti tvrzení žalobkyně.

12. 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 věděl méně, než zaměstnanci společnosti S.
13. Podle žalovaného lze vnímat jako pochybnost o prospektivnosti projektu i skutečnost, že všech 13 projektů, které byly předmětem daňové kontroly za zdaňovací období 2013, bylo zcela stejných. To nemůže být odůvodněno ani užitím jedné šablony. Postup řešení i způsob kontroly byl totiž u všech různých projektů naprosto totožný.
14. 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. Výslech M. B. odmítl žalovaný s tím, že je daňovou poradkyní a byla prvně žalobkyní zmocněna k podání daňového přiznání za rok 2014. Ze spisového materiálu nevyplývá, že by byla s činností společnosti seznámena již v roce 2013. Svědkyně se tak ani nemohla vyjádřit k okolnostem vzniku projektů. Výslech J. K. odmítl žalovaný s tím, že se jedná o syna F. K. a že první zmínka o něm padla až dne 25. 4. 2019. J. K. je sice od 26. 11. 2013 společníkem žalobkyně, ale nebylo dosud nic zjištěno o tom, že by se podílel na řízení či vůbec činnosti žalobkyně. Projekt č. 13 navíc začal ještě před tím, než se stal společníkem. Skutečnost, že jej žalobkyně označuje, jako nástupce J. K. na tom nic nemění. I kdyby svědek potvrdil existenci projektů, jednalo by se o jediný důkaz ve prospěch žalobkyně, oproti ostatním zjištěným skutečnostem.

C. Posouzení věci krajským soudem

15. 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Krajský soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání podle § 51 s. ř. s.

16. 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 a vývoje, a dále na ty výdaje (náklady), na které již byla i jen zčásti poskytnuta podpora z veřejných zdrojů“.
17. 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“.
18. 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).

19. 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).
20. 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 projekt označený správcem daně jako č. 13 byl skutečně vyhotoven před zahájením jeho řešení.
21. K argumentaci žalobkyně ohledně metadat souborů ve formátu „pdf“ krajský soud uvádí, že z metadat skutečně nelze usuzovat datum vzniku projektu. Datum jeho vytvoření (28. 8. 2014) skutečně mohlo představovat datum převodu souboru ve formátu „docx“ do formátu „pdf“. Nicméně žalovaný netvrdí, že metadata prokazují datum jeho vzniku. Žalovaný totiž k metadatům uvedl jen to, že jednotlivá metadata neprokazují existenci projektu před zahájením jeho řešení a že další pochybnosti vyvolává, že jej musel správci daně zaslat zaměstnanec společnosti S. a nikoliv přímo žalobkyně, když sama v odvolání tvrdila, že jej měla vždy k dispozici před zahájením kontroly. S tím se krajský soud zcela ztotožňuje.
22. Krajský soud se ztotožňuje i s hodnocením žalovaného, že metadata „původního“ souboru ve formátu „docx“ se dají nastavením počítače snadno změnit, protože je nelze považovat za spolehlivý důkaz o tom, že tento soubor byl vytvořen před zahájením řešení projektu. Tato argumentace žalovaného je konzistentní a zcela odpovídá náhledu žalovaného na metadata souboru, kterou zaujal již k souboru předloženému při zahájení daňové kontroly. Nicméně sluší se zdůraznit, že tuto pochybnost je nutné vnímat ve spojení s dalšími zjištěními, které rovněž nasvědčují tomu, že projekt č. 13 nebyl vytvořen před zahájením jeho řešení. Krajský soud souhlasí s žalobkyní v tom, že jí nelze klást k tíži, že „původní“ soubor předložila až po téměř 3 letech po zahájení kontroly týkající se zdaňovacího období 2013, a to z důvodu, že ani sám správce daně neupozornil žalobkyni na to, že jí předložený soubor má neodpovídající metadata. Nelze totiž přehlédnout, že správce daně své pochybnosti o prospektivnosti projektu vyjádřil až při seznámení s kontrolními zjištěními. Nicméně jako pochybnost zpochybňující prospektivnost projektu lze vnímat to, že ačkoliv žalobkyně v odvolání tvrdila, že vše měla k dispozici již před zahájením kontroly, doložila „původní“ soubor 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).
23. Za relevantní nelze označit ani žalobkyní předložený znalecký posudek vypracovaný Ing. V. S., MBA. Uvedený posudek se zabýval jinými projekty. Navíc znalec i ve vztahu k nim dospěl k závěru, 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,

kteřé 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.

24. 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 SmarTech) a žalobkyní, která by se týkala nyní projednávaného projektu. 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 jejich řešení. Ani výpověď svědka Ing. P. neprokázala vyhotovení projektu č. 13 před zahájením jeho řešení.
25. Dále 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 S. 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.
26. 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 projekt řešený v nynější věci měl stejnou šablonu jako ostatní, a to i ty, které začaly dříve. Krajský soud souhlasí s tím, že vyjádření žalobkyně o tom, že Ing. V. nevěděl o projektech, působí nevěrohodně. Pokud byl Ing. V. uveden v projektech jako řešitel, jeví se i s ohledem na to, že se jedná o jednatele společnosti, vysoce nepravděpodobné, že by netušil, že pracuje na projektu, jehož náklady budou uplatněny na snížení daňového základu.
27. Další zjištěné skutečnosti jako naprostá totožnost projektů, jejich obecnost a neprokázání spolupráce se společností S. před uzavřením smlouvy o spolupráci, jen dokreslují ostatní pochybnosti zjištěné správcem daně. Skutečnost, že žalobkyně v přílohách účetních závěrek za roky 2011 a 2012 uvedla, že se nezabývá vývojem a výzkumem a nevynaložila

na něj žádné prostředky, není pro nynější věc podstatné, neboť projekt č. 13 měl začít až dne 1. 3. 2013.

28. K námitkám ohledně neprovedení výsledku navržených svědků krajský soud uvádí, že k návrhu na výsledk M. P. se žalovaný vyjádřil na str. 18 svého rozhodnutí, a to tak, že nezpochybňuje, že se sešel s F. K., to bylo v řízení prokázáno. Jelikož existenci projektů neprokázala ani výpověď Ing. M. P., usoudil žalovaný, že výsledk 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. Také je zde 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 vztahujícího se k zdaňovacímu období 2013), 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.“. Lze tak souhlasit s žalovaným, že výpověď svědka M. P. by byla nadbytečná.
29. Žalovaný podle názoru soudu nepochybil ani tím, když neprovedl výsledk 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 projektu č. 13. Za této situace bylo nadbytečné zabývat se i materiální stránkou projektu (srov. rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 9. 2016, č. j. 22 Af 86/2014-33).
30. Závěrem k této námitce krajský soud uvádí, že se ztotožňuje s žalovaným v tom, že svědkyně M.a B., daňová poradkyně, nemohla prokázat vyhotovení projektu č. 13 před zahájením jeho řešení. Ze spisového materiálu vyplývá, že byla žalobkyní zmocněna k podání daňového přiznání za rok 2014, tedy drahnou dobu po tom, co bylo zahájeno řešení uvedeného projektu.
31. 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. Proto nebylo zřejmé, jak by mohl prokázat existenci projektu č. 13 před zahájením jeho řešení. Kusé konstatování uvedené v návrhu na pokračování v dokazování o tom, že by měl být nástupcem F. K., na tom nemůže nic změnit. Nadto v odvolání sama žalobkyně tvrdila, že F. K. o projektech nikoho neinformoval.
32. Lze tak uzavřít, že žalobkyně v daňovém řízení neprokázala, že byl projekt č. 13 vypracován před zahájením jeho řešení.
33. K námitce týkající se podjatosti úřednic provádějících daňovou kontrolu vztahující se k zdaňovacímu období 2013, z jejíž výsledků vycházely správní orgány i v nyní řešené věci, 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

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

(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.

D. Závěr a náhrada nákladů řízení

34. Vzhledem k výše uvedenému krajský soud podle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl jako nedůvodnou.
35. 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 18. ledna 2022

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu