



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců Mgr. Ondřeje Bartoše a Mgr. et Mgr. Jaroslava Vávry ve věci

žalobce: **ATEK s. r. o.**, IČ 26004968
se sídlem Svitavská 1599/66, Předměstí, 571 01 Moravská Třebová
zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským,
advokátem Specialis s. r. o., advokátní kancelář
se sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 4. 2021, č. j. 14330/21/5200-11433-710862

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 4. 2021, č. j. 14330/21/5200-11433-710862, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 7 114 Kč k rukám zástupce žalobce do 30 dnů od právní moci rozsudku.

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

1. Žalobce se domáhal přezkumu shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Pardubický kraj č. j. 956366/17/2806-50522-603917 ze dne 27. 4. 2017, vydaný na základě provedené daňové kontroly na daň z příjmů právnických osob podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) za zdaňovací období roku 2012.

II.

Shrnutí žalobní argumentace

2. Žalobce tvrdil, že je společností, která se v rámci své podnikatelské činnosti specializuje na výrobu a vývoj plastových a pryžových výrobků a montáže komplikovaných celků pro automobilový průmysl. Realizuje i činnosti na poli průmyslového výzkumu a vývoje. Správce daně dne 8. 4. 2015 zahájil u žalobce daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012. Správce daně dospěl ke zjištění, že žalobce neprokázal oprávněnost uplatněných nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 ZDP, které správce daně rozporoval, aniž by provedl důkazy navrhované žalobcem. Dále správce daně neuznal žalobci nárok na odpočet nákladů na průmyslový výzkum a vývoj v rámci projektů na vývoj plastových dílů BMW a Škoda a IAC – ZZG a Abdeckung ZZG, krytka a madlo dveří ve smyslu § 34 odst. 4 ZDP. Správce daně na základě daňové kontroly doměřil žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 27. 4. 2017, č. j. 956366/17/2806-50522-603917, daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 1 645 780 Kč a předeepsal penále ve výši 329 156 Kč.
3. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání a správní žalobu. Rozsudkem zdejšího krajského soudu ze dne 21. 11. 2019, sp. zn. 52 Af 52/2018, bylo rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2018, č. j. 43206/18/5200-11435-712486, zrušeno a věc byla vrácena k novému řízení. Žalovaný částečně doplnil dokazování a rozhodl tak, že uznal částku ve výši 1 258 500 Kč zaplacenou jako náhradu za zapůjčené univerzální přepravní obaly a částku ve výši 331 560 Kč za použití EPP boxů jako daňově účinné náklady kontrolovaného zdaňovacího období. Ostatní kontrolní zjištění vedoucí k doměření daně potvrdil.
4. Žalobce považoval nadále rozhodnutí žalovaného a potažmo i rozhodnutí správce daně za nesprávná a nezákonná a tvrdil, že žalovaný měl napadený dodatečný platební výměr zcela zrušit. Žalobce uplatnil zbývající žalobní body shodně jako ve věci sp. zn. 52 Af 52/2018.
5. Předně žalobce tvrdil, že v daňovém řízení prokázal, že došlo k přijetí zdanitelného plnění od dodavatele HWT s.r.o. v podobě oprav podlah, oprav nátěrů ocelové konstrukce haly žalobce a vyvážení jeřábové dráhy, pročež náklady vynaložené na tyto práce je nutno považovat za daňově účinný náklad ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Žalovaný tuto dodávku ve výši 934 000 Kč neoprávněně vyloučil z daňově účinných výdajů a neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) d. ř.

6. Další žalobní bod vznesl žalobce v otázce služeb poskytovaných dodavatelem PKKZ a. s. Žalobce dle svého tvrzení prokázal, že výdaj ve výši 1 380 000 Kč za služby od tohoto dodavatele představuje daňově účinný náklad. Správce daně a žalovaný neunesli své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. Správce daně neprokázal konkrétní skutečnosti, které založily jeho pochybnosti o tom, kdo, kdy, kde a v jakém rozsahu služby poskytl a jakým způsobem byla stanovena cena za ně. Pochybnosti vystavěné na nedoložení důkazních prostředků žalobcem před tím, než byla správcem daně vydána výzva k prokázání skutečností, nemohou obstát. Žalobce nebyl povinen před vydáním výzvy k prokázání skutečností dokládat důkazy nad rámec předloženého účetnictví. Daňové orgány neunesly své důkazní břemeno a nedošlo k „aktivování“ důkazní povinnosti žalobce. I přesto žalobce v daňovém řízení listinami a výpověďmi svědků prokázal, že došlo k realizaci předmětných služeb. Žalovaný pravdivost výpovědí svědků nijak nezpochybnil. Žalovaný rovněž nezpochybnil, že dodavatel obdržené finanční prostředky od žalobce obdržel a učinil je základem své daňové povinnosti. Listinami a svědky bylo prokázáno, že došlo k přijetí zdanitelného plnění od tohoto dodavatele.
7. Další žalobní bod byl vznesen v otázce spotřeby pěnového přířezu (miralonu). Žalobce namítal nezákonnost napadeného rozhodnutí z důvodu, že nebyly dány důvody pro vyloučení výdaje ve výši 931 830 Kč za nákup pěnového přířezu (tzv. miralon) od společnosti Implicite Trade s.r.o. Správce daně zde opět neunesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. a nedošlo tak ke vzniku povinnosti žalobce prokazovat nákup miralonu od dodavatele Implicite Trade s. r. o. Miralon je obalový materiál, který je v činnosti žalobce hojně užíván, dodávky se běžně uskutečňovaly několikrát do týdne. Žalovaný pochybil, kdy vyloučil z daňově účinných nákladů výdaj ve výši 931 830 Kč za nákup miralonu, ačkoli se jedná o výdaj, který musel zcela logicky nastat.
8. Další žalobní body se týkaly otázek projektů výzkumu a vývoje. Žalobce namítal nesprávné posouzení otázky, co je možno považovat za zahájení řešení projektu výzkumu a vývoje. Závěry žalovaného, že projekty výzkumu a vývoje nebyly schváleny před jejich řešením, jsou dle žalobce nesprávné. Žalovaný skutkově a časově neukotvil zahájení řešení projektu výzkumu a vývoje. Další námitky se týkaly nesprávného posouzení absence technické nejistoty z důvodu existujícího smluvního vztahu a vztahu vlastní činnosti zaměstnanců žalobce a činnosti subdodavatelů. V souvislosti s těmito otázkami žalobce namítal, že napadené rozhodnutí je nezákonné z důvodu, že byly dány důvody pro ustanovení znalce ve smyslu § 95 odst. 1 d. ř. pro posouzení dokumentace změnová řízení dokumentující průběh řešení obou projektů výzkumu a vývoje a odstraňování technické nejistoty. Některé znalecké posudky žalobce sám v daňovém řízení předložil, žalovaný je však jejich závěry, že žalobce odstraňoval technickou nejistotu a jeho činnost obsahovala ocenitelný prvek novosti, dostatečně nezohlednil.

III.

Shrnutí vyjádření žalovaného

9. Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že žalobní námitky de facto korespondují s námitkami již obsaženými v odvolání žalobce; žalovaný se tedy s odvolacími námitkami v plném rozsahu vypořádal již v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí, ve kterém podal dostatečné zdůvodnění svého závěru. Žalovaný tak i nadále setrval na svém právním názoru a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí.

10. K otázce plnění od společností HWT a PKKZ a výdajů na nákup miralonu odkázal na závěry, jež v souvislosti s plněními přijatými společností HWT a PKKZ vyslovil ve zrušujícím rozsudku ve věci sp. zn. 52 Af 52/2018 krajský soud, který aproboval závěry žalovaného, přičemž setrval i nadále na názoru, že žalobce neprokázal, že se jedná o „daňově účinné“ výdaje (náklady) dle § 24 odst. 1 ZDP. Co se týče nesouhlasu žalobce s hodnocením svědeckých výpovědí, žalovaný zdůraznil, že zástupce žalobce byl svědeckým výpovědím přítomen a měl možnost klást těmto svědkům otázky podle § 96 odst. 5 d. ř., přičemž žádné výhrady proti obsahu protokolů nevznsl. Za účelovou označil argumentaci ohledně hodnocení výpovědí svědků o jeřábových drahách. Nepřisvědčil ani námitkám žalobce, jimiž brojí proti závěrům ohledně výdajů na nákup miralonu. Požadavek na evidenci jeho spotřeby není nerealistický, neboť sám žalobce předložil tzv. balící předpisy, z nichž vyplývá, jak má být výrobek zabalen a kolik miralonu má být použito, tudíž by měl být přinejmenším rámcově schopen dopředu určit, kolik obalového materiálu bude potřeba. Závěr žalovaného, že žalobce neprokázal, že miralon od společnosti Implicite Trade s.r.o. byl spotřebován ve zdaňovacím období roku 2012, a že se jedná o výdaj (náklad) dle § 24 odst. 1 ZDP, který časově a věcně souvisí s tímto zdaňovacím obdobím, nezměnily ani výpovědi svědků M., M. a K., které byly provedeny s ohledem na pokyn krajského soudu, a jejichž výpovědi žalovaný rekapituloval.
11. K otázce zahájení projektů výzkumu a vývoje před jejich schválením odkázal žalovaný na závěry zrušujícího rozsudku krajského soudu ve věci sp. zn. 52 Af 52/2018. Žalovaný zdůraznil, že odčitatelnou položku na podporu výzkumu a vývoje lze odečíst od základu daně jen za splnění všech podmínek taxativně vyjmenovaných v § 34 odst. 4 až 8 ZDP. Právo uplatnit odpočet je „beneficiem“, když je daňovému subjektu (i žalobci) poskytnuta možnost uplatnit „identické“ náklady, vynaložené při realizaci výzkumu a vývoje, v základu daně podruhé. Je tak jen na něm, zda tohoto práva využije; pokud tak učiní, musí splnit všechny podmínky stanovené ZDP. Žalovaný odkázal na související judikaturu, a to i zdejšího soudu; zmínil zvýšené nároky na prokázání oprávněnosti odpočtu na výzkum a vývoj a upozornil na zákonný požadavek na prospektivnost projektu výzkumu a vývoje. Žalovaný přisvědčil žalobci v tom, že základním kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních příbuzných činností je přítomnost „ocenitelného prvku novosti“ a „odstraňování výzkumné či technické nejistoty“. Sporoval však otázku, zda za zahájení řešení projektů lze považovat činnosti, které samy o sobě činnostmi výzkumu a vývoje nejsou, jak tvrdil žalobce. Žalovaný tvrdil, že analytické práce, studie proveditelnosti, odhad ceny a doby dodání, a utvoření představy o časové náročnosti, již takové kroky, které souvisí (a musí souviset) s konkretizací záměru projektu výzkumu a vývoje. Žalovaný tak setrval na názoru, že žalobce již před schválením projektů (s plánovaným termínem zahájení 18. 4. 2011) provedl činnosti, které s činnostmi výzkumu a vývoje úzce souvisely. Na tomto závěru ničeho nezměnily ani výpovědi svědků Š., J. a H., jež byly provedeny s ohledem na závěr zdejšího soudu ve zrušujícím rozsudku. Tomuto závěru svědčí i smlouva o vývoji uzavřená s BMW či okolnosti týkající se spolupráce se společností EVO GmbH, popřípadě předložená emailová dokumentace. Určitá část technické nejistoty musela být vyřešena již před schválením a zahájením projektů, nebyla tak splněna podmínka prospektivnosti projektů. Dle žalovaného nelze akceptovat, aby se žalobce rozhodl uplatnit odpočet ze základu daně k projektu výzkumu a vývoje, který byl již před svým schválením fakticky částečně vyřešen.

12. Žalovaný se dále vyjadřoval k „subdodavatelskému“ provádění deklarovaných činností výzkumu a vývoje. Žalobce vyjádřil přesvědčení, že žalobce předloženými dokumenty nedoložil ani neupřesnil, jakým způsobem probíhaly jednotlivé kroky v rámci deklarovaných projektů výzkumu a vývoje, a zejména jakou konkrétní činností se zabývali jeho jednotliví pracovníci. Není zřejmé, co žalobce prostřednictvím zaměstnanců vyvíjel, neboť činnosti související s výrobou forem, či jejich odzkoušením a výrobou funkčních vzorků, byly uskutečňovány „dodavatelsky“ dle zadání koncového zákazníka. Žalobce nedoložil, v čem je v rámci činnosti zaměstnanců žalobce spatřována činnost odpovídající definici výzkumu a vývoje a neunesl tak důkazní břemeno.
13. K otázce znaleckého zkoumání žalovaný uvedl, že v případě žalobce nebyla splněna formální podmínka pro možnost uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj podle § 34 odst. 5 ZDP „zahájení projektů před jejich schválením“, což vedlo k vyloučení celého nároku na odpočet na výzkum a vývoj. Žalovaný konstatoval, že rozhodoval právě na základě absence „formálních“ podmínek, a právě tato skutečnost je nosným důvodem (*ratio decidendi*) napadeného rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že formální požadavky splněny nebyly, nebylo třeba zabývat se otázkami splnění požadavků věcných, neboť od nesplnění formálních požadavků nelze odhlédnout a zkoumání splnění věcné stránky by bylo nadbytečné. Nutnost ustanovení znalce podle § 95 odst. 1 daňového řádu nevyvstala.

IV.

Posouzení věci krajským soudem

14. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“) žalobou napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání, neboť podmínky pro takový postup byly splněny (§ 51 s. ř. s.).
15. Žaloba je důvodná.
16. Podle § 24 odst. 1 ZDP platí, že výdaje (náklady) vynaložené poplatníkem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
17. Správce daně postupuje v daňovém řízení podle základních zásad správy daní, dle § 5 až § 9 d. ř. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (zásada volného hodnocení důkazů vyjádřená v § 8 d. ř.). Dle § 1 odst. 3 d. ř. základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování a dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování podané daňovým subjektem.
18. Rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně je zakotveno v § 92 d. ř. Podle § 92 odst. 3 d. ř. daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 d. ř.). Podle § 92

odst. 5 písm. c) d. ř. správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

19. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Zároveň nemá povinnost doložit, že údaje o určitém případě jsou v předložených formálních dokladech zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 - 68, ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 - 35, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016 - 36). Platí pak i zásada, že každý daňový subjekt, který vstupuje do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a *zajišťovat si potřebné podklady pro případ, hodlal-li by uplatnit daňové výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013 - 37). Platí také, že není povinností správce daně poučovat daňový subjekt o tom, jakými konkrétními důkazními prostředky má prokazovat svá tvrzení, popř. skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 4. 2018, č. j. 1 Afs 456/2017 - 39, bod 19, a ze dne 25. 4. 2018, č. j. 2 Afs 345/2017 - 35, bod 53).

Zdanitelné plnění od dodavatelů HWT s. r. o., PKKZ a. s. a Implicite Trade s. r. o.

20. Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže výše uvedené skutečnosti, nelze dovozovat, že tyto skutečnosti naopak musí prokázat správce daně, a pokud tak neučiní, nelze dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007 - 84). Tedy nesplní-li daňový subjekt svou zákonnou povinnost v řízení před orgánem finanční správy, nemůže být taková skutečnost přičítána k tíži tohoto orgánu. Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS). Je tedy na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 55/2017 - 33, bod 29). Současně není povinností správce daně, aby opakovaně vyzýval daňový subjekt k prokázání totožných skutečností, k jejichž

prokázání je povinen již ze zákona a k jejichž prokázání byl správcem daně řádně vyzván, zvláště když již první výzva byla perfektní. Správce ani není povinen vyzývat daňový subjekt k předložení dalších důkazních prostředků, pokud důkazní prostředky již daňovým subjektem předložené neshledá způsobilými k prokázání ve výzvě vymezených skutečností (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2004, č. j. 2 Afs 10/2004-71).

21. Je tedy zřejmé, že důkazní břemeno k prokázání splnění zákonných podmínek pro uplatnění nákladů při stanovení základu daně z příjmů nese daňový subjekt. Ten musí nejen prokázat, že skutečně došlo k transakci, v jejímž rámci byl daný výdaj vynaložen, ale také že (i) se tak stalo za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, (ii) v tvrzeném rozsahu a (iii) za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006 – 64, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 – 73, ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 – 108, a ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 75/2012 – 46, z novější judikatury srov. především rozsudek ze dne 18. 7. 2019, č. j. 3 Afs 270/2017 – 31, bod 25). Jinak řečeno daňový subjekt, který výdaj zanesl do účetnictví a následně daňového priznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, a ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007 – 60, ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 306/2018 – 40, bod 16). Výdaje musí být prokázány způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 6. 2015, č. j. 5 Afs 162/2014 – 27, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2018, č. j. 10 Afs 381/2017 – 46, bod 18). Současně platí, že daňový subjekt je povinen prokázat vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě, nikoli toliko abstraktní vydání peněz, neboť jeho povinností je prokázat uskutečnění výdaje a jeho souvislost se zdanitelnými příjmy. Prokázání abstraktního vydání peněz by nepostačovalo k prokázání souvislosti výdaje se zdanitelnými příjmy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011 – 68). Není tedy sice zcela rozhodující, zda deklarované plnění poskytl právě subjekt uvedený jako dodavatel na účetním dokladu, přesto však není možné na určení konkrétního poskytovatele plnění rezignovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 235/2015 – 72, bod 20, ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016 – 35, bod 22, ze dne 27. 7. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017 – 31, bod 26, ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017 – 34, bod 26). Proto za situace, kdy jsou údaje na předloženém dokladu zpochybněny do té míry, že není prokázáno, kdo skutečně dotčené plnění poskytl (a tedy komu byla částka, kterou daňový subjekt uplatňuje jako daňově účinný náklad, uhrazena), daňový subjekt sice může náklad dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatnit, musí ovšem upřesnit, jakým jiným způsobem transakce proběhla, tedy kdo byl pravým dodavatelem (srov. shodně rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017 – 31, bod 32, ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017 – 34, bod 32, ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018 – 52, bod 19). Je však nutno si uvědomit, jak zdůraznil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem,

tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické a přesvědčivé vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu. Jestliže i dodatečně poskytnuté důkazy v sobě zahrnují další rozpory, je zřejmé, že nejsou s to zhojit předchozí nedostatky. Jinými slovy správce daně má v popsaném případě právo požadovat po daňovém subjektu kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností (shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2018, č. j. 4 Afs 1/2018 – 48, bod 39).

22. Pokud žalobce sporoval oprávněnost vyloučení nákladů na opravy dodavatelem HWT s.r.o. ve výši 934 000 Kč do nákladů ovlivňujících základ daně, pak ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, o co správce daně opřel své pochybnosti o tom, zda předmět plnění skutečně nastal (nepředložení bankovního výpisu, nesrovnalosti v identifikaci jeřábu, neúplná evidence v soupisu prací). Došlo tak k přenesení důkazního břemene na žalobce. Žalobce vyhověl výzvě správce daně a poskytl mu vyžádané informace (mimo jiné vysvětlil, že jiný jeřáb se specifikací 25 t – 15,30 m ve výrobním areálu nemá a na tento jeřáb je uzavřena jediná leasingová smlouva – musí se tedy jednat o shodný jeřáb) a předložil řadu dokladů (mimo jiné požadovaný bankovní výpis). Na str. 13 – 16 zprávy o daňové kontrole pak správce daně vysvětlil, z jakých důvodů učinil závěr, že se žalobci nepodařilo vyvrátit pochybnosti o tom, zda se provedené opravy fakticky uskutečnily: nesrovnalosti v platebních podmínkách – provedení díla mělo předcházet splatnosti zálohy, úhrada zálohy byla započtena na konečné faktuře ze dne 30. 12. 2021, přitom dle bankovního výpisu byla úhrada provedena až 3. 5. 2013. Podstatná jsou dále zjištění správce daně ohledně nepřítomnosti pracovníků dodavatele HWT s.r.o. v práci na konci r. 2012. Pochybnosti správce daně shledává krajský soud oprávněnými, a současně nelze učinit závěr, že by se je žalobci podařilo spolehlivě vyvrátit. Je to tak žalobce, kdo v této otázce své důkazní břemeno neunesl. Ani skutečnost, že dodavatel HWT s.r.o. evidoval objednávku žalobce ze dne 20. 12. 2012, předávací protokol k objednávce ze dne 30. 12. 2012 a soupis prací prosinec 2012 s evidenčním číslem zakázky: ZAK12051 – ATEK a záznamy o stavbě, pochybnosti o faktickém provedení prací nevyvrací.

23. Pokud šlo o neprokázání přijetí zdanitelného plnění od dodavatele PKKZ a.s., pak tuto žalobní námitku krajský soud vyhodnotil stejně jako v řízení, vedeném pod sp. zn. 52 Af 52/2018, jako nedůvodnou a ztotožnil se s argumentací obsaženou v žalovaném rozhodnutí (body 90 až 99 žalovaného rozhodnutí). Poskytovatelem služeb měla být společnost PKKZ, a.s., a to na základě Smlouvy o poskytování poradenských služeb ze dne 15. 12. 2011 (dále jen „Smlouva“). Předsedou představenstva PKKZ a.s. byl od 13. 5. 2009 do 23. 4. 2014 pan M. K., který byl současně jediným jednatelem a společníkem žalobce. Smlouva je za objednatele i poskytovatele služeb podepsána panem M. K. a zpracovatelem analýz měl být bratr pana M. K., pan Ing. Z. K.

Ten jako svědek uvedl, že zpracování dat bylo provedeno na základě směnových hlášení, která byla vyplněna zaměstnanci žalobce a jsou nejpodrobnějším podkladem pro další analýzy. Svědek pan Ing. M. Š. však na otázku správce daně, zda má sám odborné znalosti na vypracování pokladů pro audit a následnou certifikaci ISO/TS, odpověděl kladně. Proto správce daně důvodně uzavřel, že existují důvodné pochybnosti o poradenských službách, když dle vyjádření svědka Ing. K. žalobce sám vytvořil a vlastnil nejdůležitější část celého

procesu, a to směnová hlášení, přičemž pan Ing. M. Š., zaměstnanec žalobce, měl dostatečné znalosti pro jejich vyhodnocení. Žalobce sice předložil správci daně tabulky zhotovené v programu MS Excel jako důkaz o službách uskutečněných na základě smlouvy o poskytování poradenských služeb, ty však obsahují data ze směnových hlášení, nikoliv již údaje o tom, kdo a kdy průběžné analýzy a vyhodnocení na počítači zpracoval. Dále svědek Ing. Z. K. vypověděl, že se snažil navrhovat optimalizace pro další výrobu a připravoval také měsíční výstupy, které měly být použity pro získání certifikace ISO/TS, avšak tato certifikace byla žalobci udělena již na začátku roku 2012. Nadto byl pan Ing. Z. K., který měl vystupovat jako zaměstnanec společnosti PKKZ a.s., od února do června 2012 na mateřské dovolené. Na základě uvedených okolností souhlasí soud se závěrem žalovaného, že jsou prokázány důvodné pochybnosti o pravdivosti uplatněných daňových tvrzení, přičemž v dané věci samotná existence účetních dokladů neprokazuje, že operace, která je jejich předmětem, se uskutečnila (viz např. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018 č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).

24. Pokud jde o spornou otázku uznání nákladů na dodávku pěnového přířezu (tzv. miralonu) od spol. Implicite Trade s. r. o., v rozsudku ve věci sp. zn. 52 Af 52/2018 uznal krajský soud důvodné námitky žalobce, kdy žalovaný neprovedl výsledky svědků K., M. a M., které žalobce navrhl k prokázání použití nakoupeného miralonu ke své činnosti v období listopadu a prosince 2012. Žalovaný bez zákonné opory odmítl provedení důkazu výsledky svědků s tím, že jiný důkaz žalobce nenabídl, tedy dopustil se nezákonné selekce důkazních návrhů. Tím zkrátil žalobce na jeho procesních právech. V novém rozhodnutí žalovaný tento nedostatek napravil a výsledky svědků K., M. a M. k důkazu provedl. Z výpovědí jmenovaných svědků učinil závěr, že svědci Me. a K. shodně vypověděli, že společnost Implicite Trade neznají. Svědek M., který měl předmětné zboží vozit, rovněž neosvědčil spolupráci společnosti M-SYSTÉM se společností Implicite Trade. Svědci M. a K. potvrdili, že předmětné zboží bylo přijato na sklad až v roce 2013 a popřeli možnost, že by mohlo být zboží fyzicky spotřebováno dříve, než bylo naskladněno. Svědci svojí výpovědí nepotvrdili ani možnou zvýšenou spotřebu miralonu v souvislosti s přebalováním materiálu, jak uváděl žalobce v odvolání.
25. Žalobce namítal, že správce daně neunesl své důkazní břemeno; pochybnosti vystavěné na tom, že žalobce „nedoložil důkazní prostředky, že obalový materiál byl skutečně fyzicky dodán, převzat a následně použit při balení konkrétního zboží pro konkrétního zákazníka nebo evidován na skladě pro budoucí využití“, neobstojí. Nedošlo tak k aktivování důkazní povinnosti žalobce. Tuto žalobní námitku neshledává krajský soud důvodnou. Stejný závěr ostatně krajský soud učinil i v předchozím rozsudku ve věci sp. zn. 52 Af 52/2018, když vytkl žalovanému, že neprovedl žalobcem navrhované výsledky svědků. Šlo přitom o svědky, které navrhl žalobce, aby unesl své důkazní břemeno v daňovém řízení. Krajský soud tedy uzavírá, že k přenesení důkazní povinnosti na žalobce došlo z důvodů popsanych na str. 21 zprávy o daňové kontrole. Pokud jde o následné posouzení, zda žalobce své důkazní břemeno unesl, když doložil k realizaci obchodního případu další listinné důkazy, krajský soud se ztotožňuje se závěry správce daně, uvedenými ve zprávě o daňové kontrole, ohledně nevěrohodnosti tvrzení žalobce, že nelze vést přesnou evidenci spotřeby na výrobek a zakázku, neboť nelze předvídat okolnosti přebalování. Toto tvrzení se nejví věrohodným s ohledem na předložené interní

balicí předpisy, z nichž je patrné, že není nemožné odhadnout spotřebu balicího materiálu na výrobek a zakázku a lze odhadovat i případnou ztrátovost. Protože žalobce neprokázal ani přibližnou spotřebu miralonového přířezu na jednotlivé zakázky, nelze správci daně vytýkat, že nepřistoupil k uznání tzv. esenciálních výdajů, čehož se žalobce také domáhal. Správce daně neměl na základě čeho se domnívat, že i v závěru roku 2012 musel žalobce nakoupit miralon jako tzv. esenciální výdaj. Nedůvodná je i námitka zkreslení svědeckých výpovědí vlivem časového odstupu; je zřejmé, že svědci nebyli některé skutečnosti s ohledem na časový odstup schopni popsat, neboť si na ně nepamatovali, avšak rozhodující skutečnosti, na nichž jsou založeny pochybnosti o skutečné realizaci dodávky miralonu, takové zkreslení nevykazují a z výpovědí svědků jednoznačně vyplynuly.

Výzkum a vývoj – otázka zahájení řešení projektu

26. Podle ustanovení § 34 odst. 4 ZDP (ve znění účinném do 31. 12. 2013) lze od základů daně 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 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 pořízené 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.
27. Podle § 34 odst. 5 ZDP (ve znění účinném do 31. 12. 2013), se projektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odst. 4 téhož paragrafu, 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.

28. V rozsudku ve věci sp. zn. 52 Af 52/2018 krajský soud upozornil, že správce daně je povinen nejprve definovat pojem „zahájení řešení projektu výzkumu a vývoje“, a až posléze vyhodnotit skutečnosti svědčící o včasnosti či naopak opožděnosti vyhotovení projektů výzkumu a vývoje (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka Pardubice ze dne 19. 9.2018, č. j. 52 Af 18/2016 – 181 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2018, sp. zn. 5 Afs 209/2017). V souladu s pokynem krajského soudu doplnil žalovaný řízení o výslechy svědků Bc. M. Š. a M. J.; související otázky zjišťoval i v rámci výslechu svědka Ing. Š. H.
29. V napadeném rozhodnutí žalovaný k vymezení tohoto pojmu uvedl, že zahájením řešení projektu dle odvolacího orgánu nejsou jen činnosti, které jsou de facto opravdu výzkumem a vývojem, ale i ty činnosti, které s těmito výzkumno-vývojovými činnostmi úzce souvisí, např. analytické práce, studie proveditelnosti, odhad ceny a doby dodání, tedy utvoření představy o časové i cenové náročnosti. Žalobce s takovým vymezením nesouhlasil. Poukázal na § 34 odst. 5 ZDP, podle něhož platilo, 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. Žalobce poukázal na judikaturní závěr, že základním kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních příbuzných činností je přítomnost ocenitelného prvku novosti a odstraňování výzkumné nebo technické nejistoty. Tvrdil, že neobstojí úvahy žalovaného, že za zahájení řešení projektu výzkumu a vývoje je nutno považovat ty činnosti, které samy o sobě výzkumem a vývojem vůbec nejsou. Není důvod, aby za zahájení řešení projektu výzkumu a vývoje byly považovány činnosti, které neobsahují ocenitelný prvek novosti a při nichž není odstraňována počáteční technická či výzkumná nejistota (analytické práce, odhady ceny výsledného výrobku pro zákazníka apod.). Ve stejném duchu je koncipována i interní metodika GFŘ, podle níž za zahájení řešení projektu výzkumu a vývoje je nutno považovat takové činnosti, v nichž je obsažen ocenitelný prvek novosti a při nichž je vyjasňována výzkumná nebo technická nejistota.
30. Krajský soud považuje tuto argumentaci za opodstatněnou. K tomu, aby bylo možno v konkrétním případě vymežit činnosti, které jsou zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje, je nutné vyhodnotit, zda tyto činnosti obsahují ocenitelný prvek novosti a je při nich vyjasňována výzkumná nebo technická nejistota. S ohledem na skutečnost, že se jedná o otázku technickou, odbornou, nelze předpokládat, že by správce daně disponoval technickými znalostmi dostačujícími k jejímu posouzení; je tedy třeba vycházet z judikaturního závěru, na nějž krajský soud žalovaného upozornil již v předchozím rozsudku ve věci sp. zn. 52 Af 52/2018, podle něhož jsou-li pro posouzení přítomnosti ocenitelného prvku novosti a technické nejistoty relevantní důkazní prostředky technické povahy, je správce daně povinen ustanovit znalce podle § 95 odst. 1 ZDP (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č.j. 10 Afs 24/2014 - 119, publikovaný ve Sbírce NSS pod č. 3273/2015).
31. Správce daně z výpovědí svědků dovodil, že ještě před nominací byly prováděny „různé odborné činnosti“ nezbytné pro zpracování cenové nabídky. Přitom v rozsudku ve věci sp. zn. 52 Af 52/2018 zavázal krajský soud žalovaného právním názorem, že vyjednávání o ceně se zákazníkem nelze považovat za samotnou realizaci projektu výzkumu a vývoje. Je pochopitelné, že pro seriózní vyjednávání o ceně musí žalobce disponovat relevantními podklady, a to i takovými, které mohou být výsledkem

odborných činností. Pokud by v těchto „odborných činnostech“ byl přítomen ocenitelný prvek novosti a prvek odstraňování technické nejistoty, bylo by možno uvažovat o závěru, že projekty výzkumu a vývoje byly zahájeny před jejich schválením. Takové zjištění však správce daně ani žalovaný explicitně neučinili a krajský soud je toho názoru, že jej ani sami učinit nemohli, neboť k tomu nedisponují potřebnými odbornými (technickými) znalostmi. Tuto otázku tak může s jistotou zodpovědět pouze znalec.

Výzkum a vývoj – otázka absence technické nejistoty

32. Žalobní námitky vznesl žalobce k argumentaci žalovaného, že existence smluvního závazku k dodání určitých výrobků vylučuje, že v rámci řešení projektů výzkumu a vývoje byla odstraňována technická nejistota a že řešení obsahuje ocenitelný prvek novosti. Okolnost, že žalobce převzal vůči zákazníkovi závazek, že dokáže dodat určité technické řešení, nelze dle žalobce vykládat tak, že nebude nutné při jeho vývoji odstraňovat technickou nejistotu a řešit otázky s tím spojené. To, zda žalobce byl nucen odstraňovat technickou nejistotu a zda jeho činnost obsahuje ocenitelný prvek novosti, lze posoudit pouze na podkladě vyhodnocení doložené technické dokumentace a ustanovením znalce. Žalovaný však tuto technickou dokumentaci opomenul.
33. Krajský soud shledává také tyto námitky důvodnými. Žalobce skutečně poskytl správci daně odbornou technickou dokumentaci v německém jazyce. Žalobce navrhol, aby byl ustanoven znalec se znalostí německého jazyka tak, aby nebylo listiny nutné odborně překládat, což by bylo neúměrně nákladné. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že správce daně odborný překlad listin nevyžadoval, neboť přihlédl k časové a finanční náročnosti případného překladu. Žalovaný pak konstatuje, že je na daňovém subjektu, aby předložil takové důkazy, které jsou v souladu s daňovým řádem (tedy v tomto případě s překladem do českého jazyka), a není úkolem správce daně překládat předložené dokumenty z cizího jazyka. Krajský soud však shledává, že pokud byly žalobcem předložené dokumenty natolik zásadní, že byly nutné k co nejúplnějšímu zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, měl trvat na jejich předložení v řádné formě (tedy s překladem). Nepožadovat překlad cizojazyčných listin a následně odeprít jejich řádné důkazní zhodnocení z důvodu, že nebyly předloženy přeložené do češtiny, je postup, který není v souladu se zásadami správy daní a zkracuje práva daňového subjektu.
34. Krajský soud uzavírá, že otázka odstraňování technické nejistoty a přítomnosti ocenitelných prvků novosti v rámci řešení projektů výzkumu a vývoje je otázkou, která ve značné míře vyžaduje posouzení technické, odborné stránky projektů. K posouzení této technické stránky je pak třeba vycházet z podkladů odborníků, tj. odborných vyjádření, případně znaleckých posudků. Žalobce doložil v daňovém řízení znalecké posudky Fakulty strojní ČVUT - Ústavem strojírenské technologie zpracované doc. Ing. L. K., Ph.D. a Ing. L. T., Fakulty technologické Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně vypracované doc. Ing. T. S., Ph.D. Uvedení znalci (pod sankcí rizika trestního stíhání pro nepravdivý znalecký posudek) dospěli k závěru, že žalobce realizoval činnosti v oblasti výzkumu a vývoje. Krajský soud si je ovšem vědom toho, že znalecký posudek je jedním z řady důkazů, který podléhá důkaznímu hodnocení správcem daně jak jednotlivě, tak v souhrnu s ostatními důkazy. Přesto, pokud z předložených důkazů vyvstaly správci daně a žalovanému jakékoli pochybnosti, nesrovnalosti či rozpory (popsané v bodech 168 až 174

odůvodnění napadeného rozhodnutí), lze přitakat žalobci, že žalovaný měl se pokusit tyto rozpory odstranit tím, že zpracovatele vyjádření či posudků vyslechne, neboť šlo o nesrovnalosti zásadní, některé z nich se týkaly i odborné stránky věci. Naopak některé vytýkané nedostatky lze považovat za nedostatky spíše formálního charakteru (nejasnosti v podkladech, z nichž zpracovatelé vycházeli – bod 171 odůvodnění napadeného rozhodnutí), které neodůvodňují apriorní odmítnutí věcných závěrů znaleckého posudku. Za nepřipadnou považuje krajský soud i vlastní polemiku žalovaného s odbornými závěry znaleckého posudku předloženého žalobcem (bod 172 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Otázka odstraňování technické nejistoty a přítomnosti ocenitelných prvků novosti v rámci řešení projektů výzkumu a vývoje tak bude vyžadovat komplexní znalecké posouzení, k čemuž mohou být využity závěry doposud předložených posudků, doplněné případně o výsledky znalců. Znalec pak také může zhodnotit, jaký význam pro odstraňování technické nejistoty a přítomnosti ocenitelných prvků novosti měla vlastní činnost zaměstnanců žalobce a tedy účast žalobce na projektu, a zda je to právě vysoce odborná činnost zaměstnanců žalobce, díky níž projekty výzkumu a vývoje obsahují ocenitelný prvek novosti, jak tvrdí žalobce.

V.

Závěr a náklady řízení

35. Lze tedy uzavřít, že část základních žalobních námitek byla důvodná, a proto soud napadené rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1, 4 s. ř. s.).
36. V dalším řízení je žalovaný vázán vysloveným právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Žalovaný především opětovně zhodnotí skutečné zahájení řešení projektů výzkumu a vývoje v této konkrétní věci, přičemž je třeba respektovat vedle relevantní zákonné úpravy rovněž judikaturu Nejvyššího správního soudu, zejména ve vztahu k povinnosti správce daně, viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014 -119, publikovaný ve Sbírce NSS pod č. 3273/2015: „*Správce daně zpravidla nedisponuje dostatečnými technickými znalostmi k posouzení důkazních prostředků technické povahy navržených za účelem prokázání přítomnosti ocenitelného prvku novosti a technické nejistoty u přezkoumávaných projektů výzkumu a vývoje. Jsou-li tyto důkazy pro věc relevantní, je povinen ustanovit znalce dle § 95 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.*“. Dále se – v závislosti na závěru o tom, zda byla či nebyla splněna formální podmínka pro uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj – případně bude zabývat věcným posouzením projektů z hlediska naplnění zákonných znaků pro jejich daňovou uznatelnost.
37. O nákladech řízení rozhodl soud podle zásady úspěchu ve věci (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Žalobce byl ve věci úspěšný, byla mu proto přiznána náhrada nákladů řízení proti žalovanému. Náklady řízení představuje zaplacený soudní poplatek (3 000 Kč) a dále jeden úkon právní služby (podání žaloby) po 3 100 Kč a jeden režijní paušál po 300 Kč (§ 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), vyhl. č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů za poskytování právních služeb – advokátní tarif). Pokud jde o účtované převzetí a přípravu zastoupení, soud přihlédl k tomu, že zástupce žalobce zastupoval žalobce již v řízení před správcem daně a k žalobě připojil generální plnou moc z roku 2017. Nešlo tedy o „*nově převzaté zastoupení vyžadující novou informaci*“, a proto žalobci nenáleží

náhrada odměny a náhrada hotových výdajů advokáta za převzetí a přípravu zastoupení. Ke stejnému závěru opakovaně dospěl i Nejvyšší správní soud (srov. rozsudek ze dne 12. 7. 2017, č. j. 6 As 116/2017 – 53, bod 26: „stejný advokát zastupoval stěžovatelku již ve správním řízení, není proto na místě přiznávat odměnu za převzetí a přípravu právního zastoupení“; shodně viz též rozsudek ze dne 22. 3. 2017, č. j. 6 Afs 3/2017 – 39, bod 33, rozsudek ze dne 25. 1. 2017, č. j. 6 Azs 300/2016 – 28, bod 21, rozsudek ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 – 35, bod 21; srov. též rozsudky ve věcech sp. zn. 6 As 62/2014 a sp. zn. 1 Azs 174/2014, popř. usnesení Ústavního soudu ze dne 15. 8. 2018, sp. zn. I. ÚS 2549/18), přičemž tyto závěry Nejvyššího správního soudu nebyly dosud zákonem předvídaným postupem (§ 17 odst. 1 s. ř. s.) překonány. Mimo to náhrada za tento úkon byla přiznána již předchozím rozsudkem krajského soudu ve věci sp. zn. 52 Af 52/2018. Advokát žalobce je plátcem DPH, náleží mu proto i náhrada za tuto daň (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Celkem tak bylo žalobci proti žalovanému přiznáno na nákladech řízení 7 114 Kč. Platební místo se opírá o § 149 odst. 1 zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu (dále jen „o.s.ř.“) za použití § 64 s. ř. s. Lhůta k peněžitému plnění byla stanovena podle § 160 odst. 1 o. s. ř. za použití § 64 s. ř. s.

Poučení:

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

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

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

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

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

Pardubice 16. 2. 2022

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje L. M.