



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudců JUDr. Michala Hájka, Ph.D., a Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jířika ve věci

žalobce: **IMG BOHEMIA s. r. o.**, IČO: 498 24 732
sídlem Průmyslová 798, 391 02 Planá nad Lužnicí
zastoupen právnickou osobou GT Tax a. s.,
sídlem Pujmanové 1753/10a, 140 00 Praha - Nusle

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 12. 2020, č. j. 45246/20/5200-11434-711926

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.
- III. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a obsah žaloby

1. Žalobou doručenou Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) dne 8. 2. 2021 se žalobce domáhá zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“ nebo též „*DR*“) změnil dodatečné platební výměry vydané Finančním úřadem pro Jihočeský kraj jako správním orgánem I. stupně (dále jen „*správce daně*“). Dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 (dále jen „*zdaňovací období 2013*“) ze dne 7. 1. 2020, č. j. 11266/20/2212-50524-305839 (dále jen „*dodatečný platební výměr 2013*“), jímž byla podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též „*ZDP*“) a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu z moci úřední doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 3 482 320 Kč a současně byla uložena podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 696 464 Kč, změnil tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob je vyšší o 3 401 190 Kč, uložené penále bylo stanoveno v částce 680 238 Kč. Rovněž byla změněna výše poslední známé daně, správcem daně vyčíslená daň v hodnotě 8 657 970 Kč byla nahrazena vyšší 8 576 840 Kč.
2. Žalovaný dále změnil dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 (dále jen „*zdaňovací období 2014*“) ze dne 7. 1. 2020, č. j. 11340/20/2212-50524-305839 (dále jen „*dodatečný platební výměr 2014*“), jímž byla podle zákona o daních z příjmů a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu z moci úřední doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 3 398 340 Kč a současně byla uložena podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 679 668 Kč tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob je vyšší o 3 222 210 Kč, uložené penále bylo stanoveno v částce 644 442 Kč. Rovněž byla změněna výše poslední známé daně, správcem daně vyčíslená daň v hodnotě 3 476 670 Kč byla nahrazena vyšší 3 300 540 Kč.
3. Žalovaný taktéž změnil dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 (dále jen „*zdaňovací období 2015*“) ze dne 7. 1. 2020, č. j. 11391/20/2212-50524-305839 (dále jen „*dodatečný platební výměr 2015*“), jímž byla podle zákona o daních z příjmů a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu z moci úřední doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 3 933 190 Kč a současně byla uložena podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 786 638 Kč tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob je vyšší o 3 760 100 Kč, uložené penále bylo stanoveno v částce 752 020 Kč. Rovněž byla změněna výše poslední známé daně, správcem daně vyčíslená daň v hodnotě 3 953 380 Kč byla nahrazena vyšší 3 780 290 Kč. Ve zbytku byly dodatečné platební výměry potvrzeny.
4. Správce daně neuznal některé výdaje vynaložené při realizaci projektů na výzkum a vývoj (dále jen „*VaV*“) z důvodu nesplnění podmínek daných § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. § 34b ZDP, ve znění účinném od 1. 1. 2014. Za zdaňovací období 2013 až 2015 byla správcem daně zpochybněna daňová

uznatelnost úroků z dluhopisů v částkách 15 816 667 Kč (zaokrouhлено na celé Kč, tj. celkem 47 450 001 Kč) zaúčtovaných na vrub účtu 562 200 z titulu emise dluhopisů o nominální hodnotě 1 Kč v celkovém objemu 130 000 000 Kč (s 10letou splatností a pevnou úrokovou sazbou 12 % p. a., resp. dle dohodnutého způsobu výpočtu úroků ACT/360 úrokovou sazbou 12,167 % p. a.), jež byly upsány spřízněným subjektem, a to s odkazem na zneužití práva, neboť žalobce neobjasnil ekonomickou racionalitu předmětné emise dluhopisů a souvisejících operací.

5. Předmětem sporu je otázka, zda emise korunových dluhopisů žalobcem měla ekonomické opodstatnění a nárokový náklad z nich vyplývající je možno uznat jako daňově účinný či zda účelem emise dluhopisů ze strany žalobce bylo získání daňové výhody v podobě nižšího základu daně a tím nižší daňové povinnosti. Rovněž bylo sporné, zda výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektů výzkumu a vývoje (dále jen „VaV“) byly od základů daně odečteny v souladu s § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném do dne 31. 12. 2013, resp. v souladu s ustanovením § 34b ZDP ve znění účinném ode dne 1. 1. 2014 či nikoliv.
6. V první řadě žalobce namítal, že správce daně ukončil daňovou kontrolu v hrubém rozporu s právními předpisy, neboť současně s vyjádřením ke změněnému výsledku kontrolního zjištění uplatnil námitku podjatosti úředních osob správce daně, a proto byly všechny úřední osoby správce daně do doby vyřízení této námítky vyloučeny z řízení. Jako důvod podjatosti v doplnku žaloby obecně formulovanou námitku týkající se finanční motivace úředníků související s doměřením daně z příjmu právnických osob za snížení odpočtu VaV.
7. Dalším žalobním bodem žalobce brojil proti neuznání jím uplatněných úrokových nákladů z dluhopisů s pevným úrokovým výnosem splatným v roce 2022, které emitoval v celkové jmenovité hodnotě 130 000 000 Kč, jmenovité hodnotě jednoho dluhopisu 1 Kč. Daňové orgány k neuznání přistoupily s odkazem na údajné zneužití práva, s čímž žalobce nesouhlasil a zdůrazňoval, že uplatněné úroky z dluhopisů splňovaly hmotněprávní podmínky dle § 24 odst. 1 ZDP. Žalobce se ohradil proti závěru daňových orgánů, že emise IMG dluhopisů postrádala ekonomický smysl, neboť sledoval zcela standardní a racionální účel, jakým je změna formy financování podnikatelských aktivit, získání volných finančních prostředků pro rozvoj konkrétních podnikatelských projektů a rovněž ekonomický přínos.
8. Žalobce popisoval svou nepříznivou finanční situaci, která na něj dolehla především v roce 2009 vlivem hospodářské krize. Žalobce uvedl, že přistoupil k refinancování z 5 bank na 2, čímž došlo k zabezpečení udržitelnosti bankovního financování a prodloužení splatnosti některých úvěrů. Žalobce se v roce 2012 rozhodl pro provedení 2 nových projektů, které po jednání s UniCredit Bank hodlal financovat způsobem spočívajícím ve snížení podílu nevyplacených zisků minulých let na celkovém financování a emisí dluhopisů, jejichž vyplacení bude podřízeno bankovním úvěrům. Emitované dluhopisy byly upsány Ing. M.G. a v důsledku takto provedené emise dluhopisů a změny struktury pasiv byl žalobci poskytnut dlouhodobý účelově určený úvěr v maximální výši 4 000 000 EUR, který použil na plánovanou investici. Žalobce učiněné kroky opírá také o prohlášení poradce firemních zákazníků v UniCredit Bank a smlouvu o úvěru účelově určeného na financování nákupu strojního zařízení na výrobu desek. Za účelem udržení se na trhu, žalobce přistoupil k rizikové investici do Ruska spočívající ve vybudování samostatného podnikatelského subjektu a založení lokální výroby v Rusku, také přistoupil ke zcela novému

podnikatelskému záměru, a to projektu výroby sandwichových desek a zařízení pro jejich lisování – kontilis.

9. Žalobce přistoupil k založení lokální výroby v Rusku, konkrétně založení společnosti OOO TECHPLASTIK, nicméně jako ruská společnost se zahraničním vlastníkem měla ztížené podmínky pro vyjednávání s bankami o poskytování financování. Současně žalobce nemohl získat finanční prostředky od českých bank na rizikové investice do ruského trhu, a tak žalobce formou půjček sesterské společnosti OOO TECHPLASTIK financoval projekt ze svých zdrojů. Žalobce dále použil další dva způsoby nepřímého financování rizikových projektů v Rusku, a to jednak formou krátkodobých půjček od mateřské společnosti IMG MANAGEMENT s. r. o., která financovala dceřiné společnosti v Rusku. Druhým způsobem nepřímého financování rizikových projektů v Rusku bylo poskytování krátkodobých půjček společnosti TECHPLASTIK s. r. o., která byla zakladatelem ruské společnosti OOO TECHPLASTIK.
10. Zcela nový byl podnikatelský záměr spočívajícím ve zmiňovaném založení nového výrobního portfolia (sandwichové desky) a strategické investici do kontilisu (zařízení pro lisování sandwichových desek), musel žalobce pořídit nové zařízení na lisování sandwichových desek. Emise dluhopisů tak žalobci přinesla zajištění ekonomické udržitelnosti a dlouhodobé financování pro další rozvoj podnikatelských aktivit žalobce zejména v Rusku. Další ekonomický přínos emise dluhopisů spočíval v umožnění přímého i nepřímého financování ruské investice, získání vhodného odbytu pro nepotřebný stroj, který prodal do Ruska společnosti OOO TECHPLASTIK, kam ostatně dodal i další zastaralé výrobní technologie a aktiva. Žalobce zpočátku poskytoval společnosti OOO TECHPLASTIK materiál pro výrobu s přírážkou, což postupně sláblo, avšak na místo toho započal pravidelně této společnosti poskytovat poradenství především v oblasti řízení výroby, technologie, administrativy a hospodaření společnosti. V neposlední řadě díky emisi dluhopisů mohl žalobce realizovat nový podnikatelský projekt – vývoj a výrobu sandwichových desek a s tím související investice zařízení na jejich lisování.
11. Žalobce zdůrazňoval, že daňové orgány připustily naplnění důvodů emise dluhopisů, přesto se nepřipustně dopouštěly hodnocení jeho podnikatelské strategie, což je v rozporu s judikaturou NSS. Žalobce uvedl, že daňově neuznatelnými by byly teprve takové náklady, které by byly vynaloženy zcela iracionálně a vybočovaly by z mantinelů racionálního chování, což však nebyl dle něj případ nyní projednávané věci. Žalobce poukazoval na přímou a bezprostřední souvislost mezi emisí dluhopisů a dlouhodobým úvěrem, který by jinak žalobce nezískal a nemohl by tudíž novou investici zafinancovat. Podle žalobce žalovaný zcela opomíjí zmíněnou souvislost mezi vydáním dluhopisů a poskytnutím dlouhodobých úvěrů, při hodnocení důkazních prostředků tedy nepostupuje objektivně a selektuje důkazní prostředky podle toho, zda podporují jeho závěr. Konkrétně bankovní úvěr účelově vázaný na koupi zařízení kontilis z roku 2014 by žalobce nezískal, pokud by bance neposkytl jako záruku emisi dluhopisů. Uvedené podle žalobce potvrzuje, že žalobce nemohl svou podnikatelskou činnost financovat z vlastních zdrojů, jak se domnívá žalovaný.
12. Žalobce objasňoval původ prostředků k upsání a koupi dluhopisů, což shledával za zcela legitimní jednání. Společník žalobce Ing. G. měl vložené prostředky ve společnosti IMG MANAGEMENT s. r. o. mimo základní kapitál v celkové hodnotě 908 mil. Kč,

mohl tedy požádat o vyplacení jím v minulosti vložených finančních prostředků, které využil ke koupi dluhopisů a stabilizaci žalobce jako nejdůležitější společnosti ve skupině IMG. Žalobce neshledal žádný rozpor v právních předpisech, jestliže přistoupil ke snížení dříve vytvořených ostatních kapitálových fondů a výplatě vložených prostředků. Žalobce označil za nezpochybnitelné, že došlo k faktické úhradě dluhopisů, neboť na bankovní účet žalobce byly připsány finanční prostředky, jak s nimi bylo následně naloženo je pro projednávanou věc nerozhodné. Postup s péčí řádného hospodáře a vyloučení provádění umělé transakce dle žalobce prokazuje fakt, že si v roce 2018 vyjednal dlouhodobý účelově poskytnutý úvěr na odkup podřízených dluhopisů v celkové jmenovité hodnotě 130 000 000 Kč, a to ještě před jejich splatností. Žalobce byl přesvědčen, že jednoznačným způsobem vysvětlil, že emise dluhopisů měla racionální ekonomický účel, a to získání dlouhodobého financování a na to navazující získání dodatečných finančních prostředků k udržení provozu a dalšího rozvoje. Žalobce označil tvrzení žalovaného o zneužití práva jako zcela nepřipustné a poukázal na judikaturou konstantně potvrzující výrok, že daňový subjekt má možnost vybrat si z možných alternativ tu ekonomicky nejvýhodnější pro provozování svého podnikání.

13. Daňové orgány neunesly své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání kumulativního splnění podmínek nezbytných pro prokázání zneužití práva. V projednávané věci podle žalobce nebylo prokázáno, že hlavním cílem hospodářské činnosti bylo získání daňového zvýhodnění, což prokazuje opakovaně zmiňovaným racionálním ekonomickým smyslem provedené emise. Rovněž nebyla splněna také druhá podmínka, jejíž kumulativní splnění by bylo nezbytné, mělo-li by být zneužití práva konstatováno, a to prokázat, že daňové zvýhodnění bylo v rozporu s cílem sledovaným právní úpravou. Splnění ani této podmínky však nebylo prokázáno, resp. daňové orgány se jejím splněním ve své podstatě vůbec nezabývaly. Žalobce pouze využil daňových výhod nabízených daňovým zákonem. Emise dluhopisů v této věci představovala cizí kapitál a vedla k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalobce prostřednictvím důkazních prostředků prokázal racionální ekonomický účel emise dluhopisů, jímž bylo získání dlouhodobých úvěrů, na což navazoval požadavek banky změnit strukturu pasiv. Druhým cílem bylo získání dodatečných finančních prostředků k udržení provozu a dalšího rozvoje žalobce. Skutečnost, že k vydání dluhopisů došlo v závěru roku 2012, bylo vyústěním dlouhodobého procesu vyhodnocování různých možností k zajištění financování žalobce. Provádění transakcí mezi spojeným osobami ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP považuje žalobce za zcela běžné. Žalobce podporoval svá tvrzení judikaturou NSS či výroky politiků, a proto byl přesvědčen, že využití financování korunovými dluhopisy nemůže být zpochybňováno či dokonce sankcionováno.
14. Žalobce v závěru žaloby shrnul zásadní tvrzení žalovaného, která již jen ve stručnosti rozporoval poté, co se je pokoušel podrobně objasnit v žalobě. Závěry žalovaného považuje v přímém rozporu s existujícími důkazními prostředky a faktickým stavem a jsou důsledkem nesprávného a nezákonného postupu žalovaného.
15. Krajský soud dne 10. 2. 2021, poslední den lhůty k podání žaloby, obdržel doplnění žaloby, v němž žalobce v první řadě namítal, že dostatečně prokázal, že v případě projektu 903 – Lehčení pomocí CO₂ v koextruzní technologii (dále jen „projekt 903“) a projektu 903a – Sendvičové PP/Al desky na zařízení kontilis (dále jen „projekt 903a“) se jednalo o činnosti výzkumně-vývojového charakteru, a proto mělo být nahlíženo na náklady vynaložené na

tento výzkum a vývoj ve smyslu zákona o daních z příjmů jako na daňově účinné. Žalobce měl za to, že na rozdíl od správce daně a následně žalovaného své důkazní břemeno unesl. Žalobce nemá pochyb, že v případě projektů 903 a 903a se jednalo o činnosti VaV a v souvislosti s nimi uplatňovaný odpočet na VaV byl uplatněn oprávněně. Žalobce požadoval, aby se na využívání stávajících technologií, k čemuž došlo v nyní projednávané věci, pohlíželo ve smyslu § 2 odst. 1 písm. c) zákona o VaV definující pojem vývoj za pomoci eurokonformního výkladu, který dovozuje, že i využití stávajících technologií za účelem dosažení nových řešení obsahujících ocenitelný prvek novosti je v souladu s definicí vědy a výzkumu v zákoně o podpoře vědy a výzkumu. Podle žalobce správce daně vycházel pouze z interní metodiky D-288 bez ohledu na definice výzkumu a vývoje v zákoně o VaV. Žalobce rovněž popisoval úpravy, které musely být na zařízeních provedeny, aby mohla být vyvinuta technologie na výrobu polypropylenových lehčených desek, přičemž úpravy byly prováděny i po 30. 6. 2013, neboť teprve dne 10. 12. 2013 byl projekt dokončen. Z uvedeného důvodu dle žalobce neexistují pochybnosti ohledně nákladů vynakládaných po 30. 6. 2013.

16. Žalobce rozporoval tvrzení správce daně o tom, že činnosti prováděné v souvislosti s projektem 903a nelze zahrnout podle metodiky D-288 do činnosti výzkumu a vývoje, neboť technologie výroby sedmivrstvé sendvičové desky z kompozitních materiálů na bázi polyolefinických polymerů v kombinaci s kovovými fóliemi na zařízení pro kontinuální lisování byla při zahájení projektu unikátní. Žalobce je přesvědčen, že tvrzení správce daně nejsou způsobilá zpochybnit jím předestřený skutkový děj, že v rámci činnosti zmiňovaných projektů se jednalo o činnosti v oblasti VaV obsahující ocenitelný prvek novosti.
17. K polemice mezi pojmy inovativní činnost a výzkumnou a vývojovou činností žalobce uvedl, že se jedná v podstatě o synonyma, jejichž znakem je novost, neměl pochyb o tom, že se v projednávané věci jednalo o činnost VaV. Žalobce odkazoval na příručku Frascati.
18. Žalobce unesl své primární důkazní břemeno spočívající v předložení účetnictví a povinných evidencí, výzvou k prokázání skutečností ve vztahu k projektu 903 byl vyzván, aby popsal činnosti, které lze podřadit pod činnosti spadající do výzkumu a vývoje. Žalobce z toho dovozoval, že nejsou pochybnosti o činnosti samotného žalobce, o tom, zda spadá do problematiky VaV a výdaje na tuto činnost lze uplatnit v rámci odpočtu, ale jedná se o pochybnosti o tom, jak probíhala spolupráce žalobce se společnostmi Alkus a Promix Solutions a jaké činnosti realizoval žalobce, na které však nebyl dotázán, a tak mu nevznikla jakákoli povinnost rozptýlovat o těchto skutečnostech vznesené pochybnosti a předkládat důkazy. Žalobce rozsáhle popisoval, v čem spočívala jeho činnost v oblasti VaV u projektu 903, která byla dle jeho tvrzení bezpochyby prokázána, neboť nebyla jen nepatrná a obsahovala ocenitelný prvek novosti. Prvek novosti žalobce spatřoval ve vytvoření unikátního zařízení, na němž vyvinul unikátní technologii výroby polypropylenových lehčených desek. Žalobce uvedl, že v daňovém řízení předložil takové důkazy, které splňují takový důkazní standard, že ve svém souhrnu poskytují převahu důkazů svědčících pro skutkovou verzi.
19. Také u projektu 903a nebylo podle daňových orgánů prokázáno realizování činnosti výzkumně-vývojového charakteru. I u projektu 903a žalobce namítal, že nebyl daňovými orgány vyzván ke sdělení, jaké činnosti prováděl a jaké prováděly společnosti Alkus, Meva a Hymmen. Předmětem pochybností podle žalobce tak bylo pouze to, zda prováděné činnosti spadají do kategorie VaV. Žalobce je přesvědčen, že v tomto ohledu na něj nebylo

převědno důkazní břemeno, a tak jej ani nenesl, potažmo nemohl neunést. Napadené rozhodnutí bylo dle žalobce překvapivé, neboť bylo vystaveno na argumentačních novotách, k nimž neměl možnost se vyjádřit nebo na ně jakkoli reagovat. Žalobce popisoval svou činnost u projektu 903a, která v letech 2013 – 2015 spočívala ve vývoji prototypu sendvičové desky a modifikace technologie na základě dosažených výsledků lisování. Žalobce opět podrobně popisoval, v čem jeho činnost spočívala, aby prokázal, že činnost VaV probíhala v jeho vlastní režii. Žalobce i v tomto případě konstatoval, že na něj nebylo přeneseno důkazní břemeno a nemohlo tak z jeho strany dojít k jeho neunesení, jak se pokoušely tvrdit daňové orgány. Současně žalobce podotýkal, že napadené rozhodnutí je překvapivé, neboť nebyl seznámen s nově konstruovanými pochybnostmi.

20. Žalobce dále brojil proti postupu žalovaného, který nepřistoupil k ustanovení soudního znalce, jenž by posoudil důkazní prostředky jím navržené za účelem prokázání přítomnosti ocenitelného prvku novosti a technické nejistoty u přezkoumávaných projektů VaV. Podle žalobce se žalovaný vyhýbal ustanovení znalce s odkazem na nepředložení veškerých potřebných důkazních prostředků, s tím žalobce nesouhlasí a dodává, že kdyby tomu tak bylo, poskytl by veškerou součinnost. Podle žalovaného správce daně ani žalovaný nedisponovali potřebnou odbornou erudicí, aby mohly hodnotit splnění podmínek ve smyslu § 34 odst. 4 ZDP, resp. § 2 odst. 1 písm. c) zákona o VaV. V nastalé situaci bylo podle žalobce povinností správce daně postupovat podle § 95 odst. 1 DŘ a vyžádat si odborný znalecký posudek.
21. V neposlední řadě žalobce namítal podjatost úředních osob v daňovém řízení z důvodu prokázané finanční motivace úředním osobám podílejícím se na ověření uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje v rámci daňové kontroly zahájené v období od 29. 2. 2016 do 31. 12. 2018 nebo zahájené před 29. 2. 2016, avšak do tohoto termínu neukončené. Taková finanční motivace způsobuje podjatost úředních osob, což žalobce opíral o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018-113. Vzhledem k tomu, že se i přes námitku podjatosti úřední osoby vznesenou žalobcem a nevyřízenou, tyto osoby podílely na rozhodnutí ve věci, označil žalobce takovou skutečnost za vážnou procesní vadu řízení. Žalobce uvedl, že veškeré rozhodné úkony ze strany správce daně vůči němu byly provedeny v době, kdy úřední osoby byly finančně zainteresovány na výsledku daňové kontroly. Žalobce v souvislosti s tím požadoval provedení výslechu úředních osob podílejících se na doměření daňové povinnosti žalobci, aby bylo zjištěno, zda i jim byla vyplacena odměna. Podle žalobce v důsledku rozhodování podjatými úředními osobami bylo daňové řízení stíženo závažnou procesní vadou a došlo k zásahu do ústavně garantovaného práva na spravedlivý proces.

II. Stručné shrnutí vyjádření žalovaného správního orgánu

22. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl zamítnutí žaloby, současně uvedl, že žalobní námitky korespondují či případně rozvíjejí odvolací námitky, s nimiž se detailně vypořádal v napadeném rozhodnutí, a proto na něj v podrobnostech odkazuje. Žalovaný se v úvodu nejprve vypořádal s námitkou tvrzeného nezákonného ukončení daňové kontroly, kterou rovněž již podrobně vypořádal v napadeném rozhodnutí a shledal, že daňová kontrola byla ukončena v souladu se zákonem, neboť požadavek na zaslání zprávy o daňové kontrole byl vznesen samotným žalobcem. K podjatosti úředních osob uvedl, že nebyly shledány žádné konkrétní důvody, pro které by bylo možné konstatovat možnou podjatost úředních osob správce daně, ostatně ani sám žalobce nevznesl žádné konkrétní skutečnosti podjatosti

nasvědčující a setrval pouze v rovině spekulací. Dále se žalovaný vyjadřoval k ekonomické podstatě uskutečněných transakcí, k nimž uvedl, že mezi účtem žalobce, účtem společnosti IMG MANAGEMENT a sběrným účtem docházelo ke koloběhu finančních prostředků ve výši 130 000 000 Kč, aniž by došlo k ovlivnění výše disponibilních prostředků na dotčených účtech. Žalovaný zdůraznil, že žalobce emisí IMG dluhopisů nezískal žádné volné finanční prostředky nutné pro provoz a další rozvoj žalobce, namísto toho finanční prostředky pouze protékaly skrze žalobce zpět k upisovateli a v konečném důsledku pouze odčerpával vlastní kapitál. Žalovaný setrval na svém závěru, že vydání korunových dluhopisů v projednávané věci bylo nevýhodné a nehospodárné a zcela postrádalo ekonomický smysl a účel. Ve vztahu ke zneužití práva ze strany žalobce žalovaný poukazoval na četnou judikaturu, rovněž potvrdil, že daňovým subjektům rozhodně nemůže být bráněno v uzpůsobování podnikání tak, aby minimalizovaly své daňové povinnosti,

avšak jen do té míry, není-li účelem získání nelegitimní daňové výhody. Žalovaný zopakoval, že k emisí dluhopisů došlo za nastolení umělých podmínek a poukázal na nestandardní okolnosti, které jako celek vykazují neracionální a nelegitimní úmyslné jednání, které bylo v rozporu s účelem a smyslem ZDP. S ohledem na vymezené okolnosti podotkl, že objektivní kritérium zneužití práva bylo splněno. Naplnění subjektivního kritéria zneužití práva představovala podle žalovaného propojenost dotčených subjektů, které o všech transakcích a právních úkonech rozhodovaly. Žalovaný uzavřel, že veškerá předestřená zjištění ve svém souhrnu potvrzují přesvědčení žalovaného, že hlavním cílem žalobce bylo jeho zatížení úrokovými náklady, což představovalo zneužití práva.

23. Ve vztahu k žalobním námitkám týkajícím se odpočtu VaV žalovaný odkazoval na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž se shodnými námitkami již podrobně vypořádal. Ohledně namítaného neunesení důkazního břemene ze strany správce daně žalovaný uvedl, že důkazní břemeno bezpochyby unesl a v důsledku označení a prokázání existence konkrétních skutečností zpochybnil, resp. prokázal, že se obchodní transakce nemohly uskutečnit tak, jak byly žalobcem tvrzeny. Ve vztahu k tvrzené překvapivosti napadeného rozhodnutí žalovaný podotkl, že neprovedl žádné nové důkazní prostředky, pouze hodnotil již posuzované důkazní prostředky, avšak nedospěl k odlišnému právnímu názoru. Žalovaný shledal pouze důvody pro modifikaci přezkoumávaného rozhodnutí, což bylo v souladu s principem úplné apelace, který se v odvolacím daňovém řízení uplatňoval. Žalovaný shodně se správcem daně konstatoval, že žalobce neprokázal u projektů 903 a 903a realizování činnosti výzkumně-vývojového charakteru a závěry správce daně pouze více propracoval, avšak neodchýlil se od nich. Opětovně se rovněž vyjádřil tak k jednotlivým projektům a konstatoval, že nebyla zřejmá úloha žalobce u projektu 903, ani nebylo dle něj prokázáno, že činnost vykonávaná v rámci projektu byla výzkumná či vývojová a nejednalo se pouze o činnost inovativního charakteru a náklady vykázané z titulu projektu 903a byly v odpočtu na VaV zahrnuty oprávněně.
24. Žalovaný souhlasil s žalobcem v tom, že ustanovení znalce by bylo namístě v případě posuzování věcné stránky projektu VaV, avšak žalobce nepředložil relevantní důkazní prostředky o svém podílu zapojení se do prací na VaV, a tak nebylo ustanovení znalce na místě. Uvedené opírá o judikaturu správních soudů.

III. Obsah daňového spisu

25. Do daňového spisu bylo založeno přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013, přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 a přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015. Správce daně zahájil protokolem č. j. 94039/17/2212-60562-303996 dne 16. 2. 2017 daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2013, 2014, 2015 v rozsahu ověření správnosti uplatnění odčitatelné položky od základu daně – odpočet na výzkum a vývoj na řádku č. 242 daňového přiznání ve smyslu § 34 odst. 4 a násl. ZDP. Rozšířením daňové kontroly dne 25. 5. 2017 bylo zaměřeno též na ověření všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. Výsledkem daňové kontroly podle zprávy o daňové kontrole č. j. 2313918/19/2212-60562-303996 bylo, že správce daně neuznal výdaje (náklady) vynaložené při realizaci 8 projektů VaV uplatněné na řádku č. 242 daňových přiznání, resp. vykázané v tabulce F Přílohy č. 1 II. oddílu daňových přiznání, konkrétně za zdaňovací období 2013 ve výši 2 510 752 Kč z titulu násl. projektů VaV – projekt 176, projekt 902, 901, projekt 903, projekt 903a; za zdaňovací období 2014 neuznal náklady ve výši 2 069 212 Kč za projekt 903a a projekt 171, za zdaňovací období 2015 nebyly správcem daně uznány náklady ve výši 4 884 400 Kč z titulu projektů 903a, 171, 173 a 170. Podle správce daně nebyly splněny podmínky dané ustanovením § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, potažmo § 34b zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2014. Správce daně zpochybnil za zdaňovací období 2013 až 2015 daňovou uznatelnost úroků z dluhopisů v částkách 15 816 667 Kč, a to s odkazem na zneužití práva, neboť žalobce neobjasnil ekonomickou racionalitu předmětné emise dluhopisů v roce 2012 a souvisejících operací. Žalobce se seznámil s výsledky kontrolního zjištění k probíhající daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2013, 2014 a 2015 dne 17. 7. 2019, na což reagoval podáním ze dne 20. 8. 2019, podáním ze dne 6. 9. 2019 a podáním ze dne 30. 9. 2019. Žalobce souhlasil se závěry správce daně v části týkající se odpočtu VaV o neakceptaci mezd výrobního personálu a nákladů na opravy a údržbu strojů, že je nelze charakterizovat jako náklady průkazně vynaložené na projekty VaV. Ve zbytku se žalobce s výsledky kontrolního zjištění neztotožnil, současně navrhoval provedení svědeckého výpovědi zaměstnance žalobce ve vztahu k projektu 901. Správce daně přistoupil skrze výzvy k poskytnutí informací adresovaných bankovním ústavům k prověřování finančních toků vztahujících se k posuzované emisi dluhopisů a výplatě úrokových nákladů. K provedení navrhované svědecké výpovědi správce daně nepřistoupil a náklady vykázané v souvislosti s projektem 901 za zdaňovací období 2013, vyjma mezd výrobních zaměstnanců a nákladů na opravy a údržbu strojů, v odpočtu na VaV akceptoval.
26. Se změněným a doplněným výsledkem kontrolního zjištění učiněným vzhledem k novým zjištěním byl žalobce seznámen dne 20. 11. 2019 s oznámením č. j. 2248597/19/2212-60562-303996, na což žalobce reagoval vyjádřením došlým správci daně dne 11. 12. 2019. Žalobce uvedl, že se změnou výsledku kontrolního zjištění u odčitatelné položky za zdaňovací období 2013 u projektu VaV 901 souhlasí, naproti tomu se stanovisky správce daně v dalších záležitostech žalobce nesouhlasil a současně vznesl námitku podjatosti úředních osob správce daně z důvodu jejich finanční motivace příslibem výplaty mimořádných odměn. Projednáním a podpisem zprávy o daňové kontrole tak byly v reakci na vznesené námitky podjatosti pověřeny úřední osoby správce daně, konkr. kontrolního oddělení II. – územní pracoviště Finančního úřadu pro Jihočeský kraj. Uvedené bylo žalobci sděleno prostřednictvím elektronické zprávy, na což žalobce reagoval sdělením, že poskytne

potřebnou součinnost, ačkoliv shledává postup správce daně jako překvapivý, neboť by dle jeho názoru nemělo být ve věci rozhodováno žádnou osobou podřazenou řediteli správce daně, proti němuž byla namířena námitka podjatosti. Na to správce daně opět reagoval sdělením, že v projednávané věci spatřuje znaky neodkladného úkonu spočívající v riziku propadnutí lhůty pro provedení určitého úkonu. Dne 18. 12. 2019 podal žalobce stížnost proti postupu správce daně, v níž poukazoval nejen na zmíněnou podjatost úředních osob správce daně, ale také na postup správce daně, který přistoupil k projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole navzdory tomu, že byla vznesena námitka podjatosti proti všem úředním osobám správce daně, a nebylo o ní do okamžiku podání stížnosti rozhodnuto.

27. Žalobce sdělil správci daně elektronickou poštou, že nesouhlasí s jeho postupem a považuje ho za nezákonný, přesto je ochoten poskytnout součinnost a požádal o zaslání zprávy o daňové kontrole do datové schránky. Následovalo dne 18. 12. 2019 zaslání zprávy o daňové kontrole č. j. 2350790/19/2212-60502-303996 současně s oznámením č. j. 2351594/19/2212-60562-303996, že k zaslání zprávy o daňové kontrole do datové schránky došlo na základě žádosti žalobce.
28. Stížnost žalobce proti postupu správce daně byla vyřízena vyrozuměním ze dne 22. 1. 2020, č. j. 90274/20/2212-00030-304058 konstatováním o její nepřijatelnosti, neboť již byla zvolena i uplatněna jiná forma ochrany, a to námitka podjatosti dle § 77 DŘ, rovněž byla konstatována bezpředmětnost takové podané stížnosti vzhledem k již ukončenému daňovému řízení. Žalobce dne 3. 3. 2020 uplatnil u žalovaného podání, jímž se dožadoval prošetření způsobu vyřízení jeho stížnosti, tato žádost byla žalovaným zhodnocena vyrozuměním ze dne 29. 5. 2020 jako nedůvodná.
29. O námitce podjatosti úředních osob bylo rozhodnuto správcem daně dne 18. 3. 2020 rozhodnutím č. j. 570311/20/2200-11450-307503, č. j. 570810/20/2200-11450-307503 a č. j. 569905/20/2200-11450-307503 a dále také rozhodoval žalovaný dne 10. 3. 2020 rozhodnutím č. j. 10515/20/5100-41451-712241 o tvrzené podjatosti úřední osoby stojící v čele správce daně, přičemž ve všech případech bylo rozhodnuto tak, že žádná z úředních osob nebyla vyloučena z žádného řízení nebo jiného postupu při správě daní, neboť nebyly splněny důvody ve smyslu § 77 daňového řádu.
30. Na to navázalo vydání dodatečných platebních výměrů, jejichž obsah byl specifikován výše v odstavcích 1 až 3, proti nimž uplatnil žalobce dne 11. 2. 2020 odvolání, přičemž v souvislosti s projekty 176, 173 a 170 žalobce předložil důkazní materiály technického charakteru. O odvolání bylo rozhodnuto shora popsáním specifikovaným napadeným rozhodnutím.

IV. Replika žalobce a duplika žalovaného

31. Krajský soud obdržel dne 28. 5. 2021 repliku žalobce, v níž setrvale brojil proti již namítnému nezákonnému ukončení daňové kontroly, které nebylo zhojeno svolením žalobce se zasláním zprávy o daňové kontrole do datové schránky. Dále žalobce zdůrazňoval, že absence podpisu úřední osoby na zprávě o daňové kontrole má zcela nepochybně vliv na její použitelnost jako důkazního prostředku. Podle žalobce žalovaný za celé řízení neprokázal v jeho postupu rozpor s cílem sledovaným právní úpravou, nepředložil žádné argumenty podložené právními předpisy, které by nasvědčovaly zneužití

práva. Žalobce zdůraznil, že emise dluhopisů znamenala změnu formy či transformaci existujícího závazku z prostého závazku vůči mateřské společnosti na závazek z upsaných dluhopisů. Důvodem nebyl vznik jistiny dluhu, z níž by následně hradil úroky. Rovněž uvedl, že zvolený dlouhodobý závazek by po dobu jeho neuhrazení generoval úrokové náklady, které by i bez emise dluhopisů snižovaly základ daně, ať už by měl formu jakéhokoli finančního úvěrového nástroje. Žalobce konstatoval, že žalovaný neprokázal objektivní prvek zneužití práva spočívající v daňové uznatelnosti úrokových nákladů, aniž by byl naplněn účel a smysl ZDP. Žalobce v replice shrnoval již vyřčené v žalobě či jejím doplnění, čímž reagoval na vyjádření žalovaného. Uvedl, že žalovaný nijak neprokázal jím tvrzené zneužití práva, resp. neprokázal naplnění jak objektivní, tak subjektivní stránky zneužití práva. Naopak jako prokazatelné považoval, že nebyly vytvořeny žádné umělé transakce a emise dluhopisů měla prokazatelně racionální ekonomický smysl a důvod.

32. Dne 12. 7. 2021 obdržel soud další reakci žalobce na vyjádření žalovaného, v němž reagoval na žalovaným užitou judikaturu, kterou zpravidla považoval za nepřipadnou a zdůrazňoval,

že ze strany daňových orgánů došlo k neunesení důkazního břemene. Opětovně poukazoval na překvapivost napadeného rozhodnutí, neboť teprve žalovaný poukázal v napadeném rozhodnutí na pochybnosti daňových orgánů ohledně činnosti žalobce na jednotlivých projektech. Žalobce neměl možnost se k tomu vyjádřit, neboť tyto pochybnosti byly prvně vzneseny až v napadeném rozhodnutí. Žalobce argumentoval ustanovením § 115 odst. 2 daňového řádu, potažmo § 6 odst. 2 téhož zákona a judikaturou související s tímto ustanovením, čímž se pokoušel prokázat, že daňové orgány postupovaly v rozporu s tímto ustanovením a ustálenou judikaturou. Postupem daňových orgánů došlo k popření dvojinstančnosti daňového řízení založeného na apelačním principu. Žalobce neopomněl zdůraznit, že realizované projekty 903 a 903a byly projekty VaV spadající pod definici § 34 odst. 4 ZDP. V případě projektu 903 vzniklo zcela unikátní výrobní zařízení, na němž žalobce vyvinul unikátní technologii výroby polypropylenových lehčených desek. V případě projektu 903a byla vyvinuta speciální technologie výroby umožňující unikátní sendvičové desky produkovat. Ve vztahu k projektu 903a žalobce předložil protokoly o provedených zkouškách, zápisy z provedených zkoušek a tabulky s hodnotami naměřenými při vývojových zkouškách, což prokazovalo, že se jedná o činnosti v oblasti VaV. Žalobce setrval na svém názoru, že projekty 903 a 903a jsou projekty VaV, neboť splňují podmínky přítomnosti ocenitelného prvku novosti a odstraňování technické nejistoty. Na podporu těchto tvrzení žalobce předkládal nezbytné dokumenty,

kterým však daňové orgány pro nedostatečnou odbornou erudovanost v posuzované věci neporozuměly. Podle žalobce bylo za takové situace povinností daňových orgánů vyžádat si odborný znalecký posudek ve smyslu § 95 odst. 1 DŘ. V závěru se žalobce opětovně vyjadřoval k podjatosti úředních osob v daňovém řízení, v čemž spatřoval vážnou procesní vadu.

V. Právní názor soudu

33. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“).
34. Žaloba není důvodná.

35. Úvodem krajský soud předesílá, že s ohledem na rozsah žaloby a jejího včasného doplnku, ale především na způsob opakující se formulace žalobních bodů není povinností soudu detailně odpovědět na každou žalobcem uplatněnou námitku. Vzhledem k rozsahu podání žalobce (žaloba 38 stran, doplnění žaloby 40 stran a dvě repliky na celkem 21 stranách) krajský soud poukazuje na usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, nebo usnesení ze dne 7. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 515/09, která připouštějí možnost soudu reagovat komplexním a uceleným názorem na množství přednesených námitek, aniž by soud musel vypořádat zvlášť každou jednotlivou žalobní argumentaci. Ústavní soud konstatoval,

že: „(...) není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; obdobně rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 – 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 – 30, bod 41). Úkolem krajského soudu tudíž je vypořádání se s obsahem a smyslem žalobní argumentace.

36. Soud považuje za potřebné zmínit některé základní pojmy, které jsou v projednávané věci zásadní. Dluhopisem obecně rozumíme cenný papír, s nímž je spojeno právo na splacení určité dlužné částky odpovídající jeho jmenovité hodnotě jeho emitentem (§ 2 odst. 1 zákona č. 190/2004 Sb., o dluhopisech). Pojem „*korunový dluhopis*“ představuje zažitou spíše mediální zkratku používanou pro označení dluhopisů s nominální hodnotou jedna koruna. Korunové dluhopisy byly emitovány zpravidla v období od 1. 8. 2012 do 31. 12. 2012 v takové jmenovité hodnotě, aby při aplikaci § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2012 a čl. IV bodu 2 přechodných ustanovení zákona č. 192/2012 Sb. bylo zdanění úrokového příjmu 15 % srážkovou daní rovno 0 Kč (základ daně byl stanovován za každý jednotlivý dluhopis a zaokrouhloval se na celé koruny dolů). Účelem emise korunových dluhopisů mělo být zajištění financování emitenta, který následně mohl uplatnit úrokový náklad, kterým snížil základ příjmové daně. Zákonem stanovená možnost emise dluhopisů tak představuje jakousi pobídku k financování podnikání získáním finančních prostředků dluhem z cizích zdrojů. Na straně upisovatele pak úpis dluhopisů představuje daňovou optimalizaci v podobě absence daně z úrokového příjmu.

A) Nezákonné ukončení daňové kontroly, nezákonný postup a rozhodnutí prvostupňového správce daně

37. V prvé řadě žalobce brojil proti nezákonnému ukončení daňové kontroly, nezákonnému postupu a rozhodnutí správce daně, ale i proti nezákonnosti a nesprávnosti napadeného rozhodnutí. Nezákonné ukončení daňové kontroly mělo být způsobeno postupem správce daně v reakci na podání námítka podjatosti úředních osob správce daně, u nichž byly dle žalobce splněny podmínky pro jejich vyloučení. Jak bude rozvedeno níže, poté co byly pověřeny jiné úřední osoby projednáním a podpisem zprávy o daňové kontrole, o čemž byl žalobce informován, byl to sám žalobce, který navzdory svému nesouhlasu s postupem správce daně uvedl, „*pokud tedy trváte na svém nezákonném postupu a účelové změně úředních osob navzdory nevyřízené námítce podjatosti, která směřovala i na ředitele Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, žádáme správce daně, aby zprávu o daňové kontrole zaslal do datové schránky zástupce daňového subjektu*“ . (pozn. podtrženo soudem)

38. V projednávané věci byla zpráva o daňové kontrole v reakci na žádost žalobce doručena do datové schránky jeho zástupce dne 18. 12. 2019. V takovém postupu není shledán žádný důvod, který by mohl být vyhodnocen jako nezákonný způsob ukončení daňové kontroly. Žalobce stížností brojil proti postupu správce daně a poukazoval nejen na podjatost úředních osob správce daně, ale také na postup správce daně, který přistoupil k projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole za situace, že byla vznesena námitka podjatosti proti všem úředním osobám správce daní, a nebylo o ní do okamžiku podání stížnosti rozhodnuto.
39. Jestliže se žalobce domnívá, že měla být nejprve rozhodnuta jeho stížnost vznesená v téže písemnosti, v níž žádal o zaslání zprávy o DK, má krajský soud za to, že správce daně nebyl povinen, se nejprve vypořádat se zmíněnou stížností a teprve posléze doručit zprávu o DK. Uvedené vyplývá z § 261 odst. 4 daňového řádu, podle kterého má správce daně na vyřízení stížnosti 60 dnů ode dne podání. Správce daně v této lhůtě stanovené zákonem o stížnosti skutečně rozhodl. Neexistuje žádný důvod podepřený zákonnou dikcí ukládající povinnost, že by k vyřízení stížnosti mělo dojít před uplynutím lhůty k podání odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Není ani nijak významná výhrada žalobce, že ačkoliv byla jeho stížnost vyřízena již dne 22. 1. 2020, k doručení vyrozumění do jeho datové schránky došlo až po uplynutí dalších 23 dnů, neboť navzdory tomu, byla 60denní lhůta k vyřízení stížnosti dodržena.
40. Podle komentářové literatury pouze v případě stížnosti proti excesům ze strany správce daně při daňové kontrole, musí dojít k jejímu vyřízení nejpozději do ukončení daňové kontroly, v ostatních případech nic nebrání tomu, aby byla stížnost vyřízena až po doručení zprávy o daňové kontrole. [MATYÁŠOVÁ, Lenka. *Daňový řád: s komentářem a judikaturou: podle stavu k 1. 8. 2015*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2015. Komentátor. ISBN 978-80-7502-081-9.] Z uvedeného krajský soud dovozuje nezávadnost postupu správce daně, který ukončil daňovou kontrolu před vyřízením podané stížnosti, která nesměřovala proti nevhodnému chování úředních osob za situace, že žalobce zaslání zprávy o daňové kontrole zmínil. S ohledem na vše shora uvedené má krajský soud za to, že nedošlo k porušení zákonných předpisů.

B) Podjatost úředních osob v daňovém řízení

41. Ve vztahu k námitce podjatosti úředních osob krajský soud podotýká, že neshledává nezákonnost v postupu správce daně, který žalobci doručil zprávu o daňové kontrole před rozhodnutím o její důvodnosti. Žalobce adresoval správci daně námitku podjatosti spolu s vyjádřením k doplněnému výsledku kontrolního zjištění dne 11. 12. 2019 jednak vůči jmenovitým úředním osobám zaměstnaným u správce daně na územním pracovišti v Táboře, ale i proti dalším úředním osobám zaměstnaným u správce daně, u nichž byly splněny podmínky podjatosti, a také proti řediteli správce daně, který tehdy jako generální ředitel Generálního finančního ředitelství podepsal inkriminovaný dokument (*Podmínky pro příslib cílové odměny, příslib cílové odměny* vydaný dne 19. 2. 2016 Generálním finančním ředitelstvím, identický dokument vydán i na úrovni Finančního úřadu pro Jihočeský kraj), pro který samotná námitka podjatosti vznikla. Z toho důvodu pověřil správce daně projednáním a podpisem zprávy o daňové kontrole jiné úřední osoby, o čemž žalobce vyrozuměl. Žalobce na to sdělil, že v souvislosti se vznesením námitky podjatosti ředitele správce daně předpokládal

automatické vyloučení z projednávání dalších úředních osob jemu podřízených, a proto byl přesvědčen, že i nadále ve věci rozhodují vyloučené úřední osoby.

42. Vzhledem k rozsáhlosti podané žaloby a opakování a prolínání žalobních bodů, nepovažuje krajský soud za účelné podrobně se vypořádávat s žalobními body, které se shodují s odvolacími důvody a byly již podrobně vypořádány žalovaným v napadeném rozhodnutí,

a to za předpokladu, že se soud s argumentací daňového orgánu v plném rozsahu ztotožňuje. Tak tomu je jak v případě námitky žalobce brojící proti vyřízení jeho stížnosti ze dne 17. 12. 2019, tak v případě podané námitky podjatosti. V odstavcích 94 až 104 napadeného rozhodnutí žalovaný důkladně a zcela komplexním způsobem žalobci vysvětloval smysl stížnosti podané dle § 261 DŘ. Krajský soud souhlasí, že stížnost má využití zejména v případech, není-li jiného prostředku ochrany, který by bylo možné aplikovat. Žalobce podanou stížností pouze shrnoval námitky, které již uplatnil v námitce podjatosti. Krajský soud je rovněž přesvědčen, že nevyřízení stížnosti nebránilo v ukončení daňové kontroly zasláním zprávy o daňové kontrole žalobci proto, že žalobce výslovně požádal o její zaslání, poté co byl opakovaně seznámen s výsledky kontrolního zjištění. Opírá-li žalobce námitku podjatosti a podanou stížnost o metodický Pokyn GFŘ – Podmínky pro příslib cílové odměny z 19. 2. 2016 mohl a měl takovou námitku uplatňovat v průběhu celého daňového řízení. Pokud tak učinil až dne 10. 12. 2019 po opakovaném seznámení s výsledky daňové kontroly, jeví se takový postup účelový a na tomto závěru nemůže nic změnit ani žalobcův odkaz na rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 363/2018, publ. 22. 11. 2019, o který námitku podjatosti opřel. Argumentaci žalovaného opřenou o rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 24. 6. 2015, č. j. 52 Af 7/2015-107 shledává soud za přílehlavou, i když nejsou všechny okolnosti případu shodné, avšak v aplikaci na projednávanou věc některých závěrů užitých soudem nic nebrání. Krajský soud odkazuje též na právní větu vyslovenou v této věci: *„Ve stížnosti podle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, nelze uplatňovat námitky, které je možno uplatnit v opravných či v jiných nápravných (např. námitka podle § 159 daňového řádu nebo podnět podle § 38 daňového řádu) prostředcích (typicky lze ve stížnosti namítat nevhodné chování úředních osob, nikoli existenci rozličných vad řízení a nezákonnosti). Pokud jsou přesto takové námitky ve stížnosti uplatněny, není správce daně povinen se jimi zabývat. Stížnost není nástrojem určeným pro prodlužování daňového řízení a stížnostní orgán není kvazi odvolacím orgánem. Odporovalo by zásadě rychlosti a hospodárnosti řízení, aby každá námitka daňového subjektu byla posuzována duplicitně – při vyřizování stížnosti a následně znovu při rozhodování o odvolání daňového subjektu.“*

43. Současně je třeba zmínit, že uplatněná námitka podjatosti musí dosahovat takových kvalit, aby vyvstaly důvodné pochybnosti o nepodjatosti úředních osob, ne každá námitka podjatosti, tak bude způsobila vyvolat odklad postupu ve věci samé. *„Jsou-li o nepodjatosti konkrétní úřední osoby důvodné pochybnosti, smí tato osoba do doby rozhodnutí o podjatosti a jejím případném vyloučení z řízení či jiného postupu provádět pouze neodkladné úkony. V této souvislosti je třeba upozornit, že uvedené důsledky mají pouze důvodné (nikoli jakékoli) pochybnosti o nepodjatosti úřední osoby (na rozdíl např. od [správního řádu](#) - srov. § 14 odst. 3 citovaného zákona). Podávání bezdůvodných námitek podjatosti úřední osoby by tak nemělo sloužit jako prostředek k prodlužování řízení či jiného postupu ze strany osoby zúčastněné na správě daní, resp. nejčastěji daňového subjektu (zpravidla za účelem uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření či dodatečné vyměření daně).“* [Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer

Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9] (pozn. zvýrazněno soudem)

44. Krajský soud za popsané situace spatřuje v uplatněných námitkách podjatosti znaky obstrukce, a proto je citace z komentovaného znění aplikovatelná. Námitka podjatosti opřena o zjevnou finanční motivaci úředních osob v případě doměření daně při daňové kontrole zaměřené na oblast výzkumu a vývoje již byla opakovaně řešena správními soudy, které jednotně ve zmíněných případech konstatovaly, že vlivem zmíněného dokumentu o odměňování nedošlo k podjatosti všech úředních osob. (viz rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 7. 1. 2021, č. j. 52 Af 35/2020-87, rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 9. 12. 2020, č. j. 52 Af 40/2019-104, rozsudek téhož soudu ze dne 29. 1. 2020, č. j. 52 Af 38/2019-83, rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 6. 2020 a č. j. 29 Af 56/2018-89, potvrzený rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 11. 2020, č. j. 1 Afs 270/2020-26. Krajský soud, shodně jako správní soudy v odkazovaných rozsudcích, byl srozuměn s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018 – 113, který je hojně užíván v obdobných řízeních, nicméně nebyly v postupu a závěrech daňových orgánů shledány v předmětné věci pochybení, a tak nelze ani uvažovat o podjatosti úředních osob. Daňové orgány, resp. úřední osoby, nevyužívaly žádných nezákonných postupů či jakkoli netradičních postupů, u nichž by byly pochyby o respektování smyslu a účelu zákona, a vedly by k účelovému doměření daně. *„Pokud by správní soudy zastaly názor, že zmíněným příslibem finanční odměny se staly všechny úřední osoby automaticky podjatými, aniž by k tomu přistoupily nějaké další nestandardní okolnosti v řízení, tak takový závěr by vedl absurdnímu dopadu, tedy že od roku 2016 by všechna daňová řízení musela být prohlášena za nezákonná. Tento názor však krajský soud nezastává.“* (rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 7. 1. 2021, č. j. 52 Af 35/2020-87)
45. Ze shora zmíněných důvodů nebyla namísto aplikace § 77 odst. 3 DŘ, správce daně mohl nadále pokračovat ve vedení daňového řízení, přestože nebyla dosud vyřízena námitka podjatosti, neboť nevzbuzovala důvodné pochybnosti o nepodjatosti úřední osoby. V postupu správce daně, který patrně z procesní opatrnosti pověřil provedením zbývajících úkonů jiné úřední osoby, než ty jmenovitě označené v námitce podjatosti, neshledává krajský soud porušení zákona či jeho obcházení. Vzhledem ke konkrétně neodůvodněné námitce podjatosti úředních osob, mohly dosavadní úřední osoby i nadále pokračovat v provádění úkonů v rámci daňového řízení. K porušení zákona nedošlo, jestliže jmenovitě označená jako podjatá úřední osoba vyřizovala oznámení doručované žalobci, neboť, jak bylo již konstatováno, mohla za nastalých okolností i nadále pokračovat v řízení.
46. Krajský soud zmíněných rozsudků využije k citaci učiněných závěrů vyslovených ve vztahu k podjatosti úředních osob vlivem dokumentu o odměňování. Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích v rozsudku ze dne 9. 12. 2020, č. j. 52 Af 40/2019-104 uvedl: *„Nejvyšší správní soud ve zmíněném rozsudku nad rámec samotného přezkumu kritizuje samotný dokument Generálního finančního ředitelství ze dne 19. 2. 2016 a připomíná základní principy správy daní, nicméně Nejvyšší správní soud se nijak nezabýval obecnou automatickou podjatostí úředních osob při správě daní v závislosti na zmíněném dokumentu Generálního finančního ředitelství. Lze se jistě ztotožnit s názorem žalobkyně, že v*

případě, že by byla námitka podjatosti úředních osob důvodná, a tyto by tak byly z řízení vyloučeny, znamenalo by to vážnou procesní vadu řízení. Je však třeba dodat, že k tomuto obecnému poznatku a závěru NSS by musely přistoupit další kvalifikační okolnosti, v jejichž důsledku by námitka žalobkyně mohla být důvodná. V nyní projednávaném případě však žalobkyně svou obecnou námitku nedoplňuje o žádné konkrétní okolnosti, pro které by bylo možné konstatovat možnou podjatost úředních osob. Žalobkyně především odkazuje na již zmíněný dokument Generálního finančního ředitelství. Tento dokument však dle krajského soudu sám o sobě nezpůsobuje automaticky podjatost úředních osob. (...) V možném maximálně rozšířeném výkladu předmětných závěrů rozsudku 1. senátu NSS ve věci KV2 Audio International, jak se snaží navodit žalobkyně, může krajský soud spatřovat snad jistou nepatrnou míru nedostatečného zhodnocení všech okolností a důsledků obecně vyslovených závěrů ze strany kasačního soudu při možné aplikaci rozhodných závěrů pro další případy, které nemohou být bez dalšího zobecněny. Soud rozumí přesvědčení NSS o tom, že postup finanční správy nebyl vhodně zvolený (motivace sama o sobě by však zcela potlačena být neměla) a přinejmenším „nabrává“ oprávněným úvahám u kontrolou dotčených daňových subjektů. Krajský soud má rovněž za to, že dokument GFŘ má sám o sobě v zásadě velmi negativní vyznění pro daňovou správu. Nicméně NSS vyslovil v jím posuzované věci premisu A, možný následek B, avšak nemohl již z důvodu nutnosti zobecnovat pro všechny případy do budoucna vyslovit konkrétní podmínky C, při jejichž naplnění po premise A nutně následuje následek B. Ad absurdum by námitka žalobkyně, pokud by jí bylo přisvědčeno v jí předkládaném rozsahu, musela znamenat ukončení všech daňových řízení týkajících se odpočtů na vědu a výzkum za období platnosti zmíněného dokumentu Generálního finančního ředitelství. Takový stav jistě nebyl Nejvyšším správním soudem v rámci citovaného rozhodnutí zamýšlen. Soud taktéž připomíná, že žalované OFŘ dotčeným dokumentem motivováno nebylo. Žalovaný v rámci odvolání části námitek žalobkyně vyhověl. Z toho však soud nedovozuje podjatost osob jednajících za správce daně.“ (pozn. podtrženo soudem)

47. Shodně se vyjádřil také Krajský soud v Brně, který nevyhověl žalobní námitce tvrdící, že ve věci rozhodovaly podjaté úřední osoby, protože na ně dopadal dokument GFŘ o odměňování. „Pokud jde o žalobcem namítanou podjatost úředních osob správce daně, resp. žalovaného z důvodu Generálním finančním ředitelstvím nastavené politiky odměňování v daném období (od 29. 2. 2016), krajský soud se neztotožňuje s žalobcovou interpretací závěrů Nejvyššího správního soudu v citovaném rozsudku č. j. 1 Afs 363/2018-113, dle níž by měla být podjatost úředních osob finanční správy z tohoto důvodu dovozována jaksi en bloc automaticky. Takový závěr z rozsudku Nejvyššího správního soudu nevyplývá, tím spíše, že ani v daném případě Nejvyšší správní soud takové kasační námitce stěžovatelky nevyhověl.“
48. Rozsudek Krajského soudu v Brně potvrdil Nejvyšší správní soud rozsudkem č. j. 1 Afs 270/2020-26, v němž potvrdil závěry krajských soudů, že závěry NSS vyslovené v rozsudku ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018 – 113, nezaložily podjatost úředních osob en bloc automaticky, jak se může domnívat žalobce. „Závěrem Nejvyšší správní soud pouze ve stručnosti doplňuje, že s námitkou ohledně podjatosti úředních osob v návaznosti na motivační způsob odměňování zakotvený v dokumentu nazvaném „Podmínky pro příslib cílové odměny“ se již náležitě vypořádal krajský soud v bodech 31 - 32 napadeného rozsudku. Krajský soud zohlednil i závěry vyplývající z rozsudku ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018 – 113, avšak dospěl k závěru, že v posuzované věci nic nenasvědčuje tomu, že by dotčené úřední osoby jednaly z jiných pobitek než ve snaze o důsledné dodržování zákona o daních z příjmů. S tímto hodnocením se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Za nedůvodnou považuje soud i výtku,

že správce daně postupoval formalisticky, jelikož stěžovatele nevyzval, aby případné vzniklé nejasnosti vysvětlil. Z obsahu správního spisu je totiž patrné, že správce daně stěžovatele v rámci postupu k odstranění pochybností opakovaně vyzýval k doložení dalších podkladů. Stěžovatel však nepředložil žádné důkazy, které by pochybnosti správce daně rozptýlily, a neučinil tak ani později, dokonce ani v průběhu ústního jednání před krajským soudem. Stěžovatel měl tedy nejednu možnost prokázat, že závěry žalovaného jsou chybné. Jeho argumentace však zůstala pouze v rovině tvrzení, aniž by byl schopen předložit jakékoli relevantní důkazy.“

49. Žalobce trval na zohlednění konkrétních okolností případu, a to zejména, že v nyní projednávané věci došlo k zahájení daňového řízení až po příslibu finanční odměny úředním osobám. Nicméně ani tato argumentace není důvodná. V případě řešeném v rozsudku č. j. 52 Af 35/2020-87 byla zahájena daňová kontrola po vydání příslibu finanční odměny úředním osobám, a přesto to nevedlo k automatickému vyslovení podjatosti úředních osob. Podstatné je, že v jednání úředních osob nebyly shledány žádné nestandardnosti, ohýbání právních předpisů, podezřelé úkony či znaky např. účelovosti. Za situace, kdy postup správce daně nevykazoval žádných pochybení, není důvod pochybovat o jejich nepodjatosti. Žalobce ostatně ani proti postupu pracovníků správce daně jiné konkrétní námitky nevznesl.
50. S ohledem na vyslovené závěry a citace z rozsudků správních soudů má zdejší soud za to, že správce daně v rámci svého postupu po podání námítky podjatosti nepochybil, námitka žalobce spočívající v nezákonném postupu správce daně a nezákonném ukončení daňové kontroly, tak byla nedůvodná. Pro projednávanou věc je nevýznamné, jak žalobce vnímal postup daňových orgánů, podstatné je, že poskytl součinnost a výslovně požádal o zaslání zprávy o daňové kontrole do datové schránky žalobce. Za takové situace správci daně nic nebránilo v uskutečněném postupu a zaslání zprávy o daňové kontrole do datové schránky žalobce.
51. Žalobce dále namítal, že zpráva o daňové kontrole není podepsána úřední osobou, v tom lze s žalobcem souhlasit, neboť na zprávě o DK založené do správního spisu skutečně absentuje podpis úřední osoby. Ačkoliv se jedná o nesplnění náležitostí kladených na zprávu o DK § 88a odst. 1 daňového řádu, tak není takové pochybení způsobilé vyvolat nezákonnost celého daňového řízení. Uvedené potvrzuje také komentář [LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2021. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-838-2]: „Poslední zákonnou náležitostí je podpis zprávy o daňové kontrole úřední osobou, jak vyplývá z odstavce 1. Pochybení v tomto ale bude nutno považovat za ryze formální.“

C) Úrokové náklady z dluhopisů

52. Dalším žalobním bodem žalobce brojil proti závěrům správce daně, který mu doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013, 2014 a 2015 v souvislosti s neuznáním žalobcem uplatněných úrokových nákladů z dluhopisů s odkazem na údajné zneužití práva. Žalobce nesouhlasil s tvrzením žalovaného, že emise IMG dluhopisů postrádala ekonomický smysl.
53. Žalobce namítal, že závěry žalovaného si navzájem odporují, nebyla zohledněna vysvětlení žalobce a postrádá také přezkoumatelné správní úvahy. Krajský soud se s těmito tvrzeními nemůže ztotožnit, žalobce je ani více nekonkretizoval, takže není zřejmé, z čeho vzájemné rozpory dovozuje. Závěry žalovaného soud považuje za přezkoumatelné, neboť jsou vždy

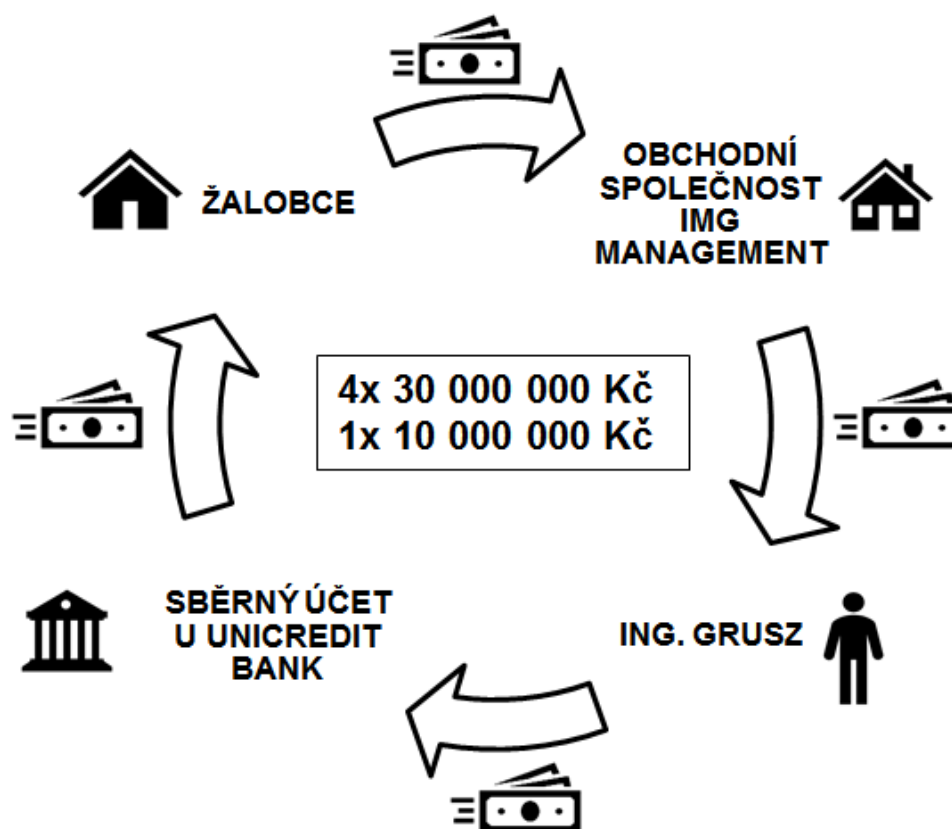
podrobně rozpracovány, podloženy důkazy a zjištěným skutkovým stavem, který nebyl žalobcem relevantně zpochybněn.

54. Jako jeden z důvodů emise dluhopisů žalobce uváděl změnu formy financování jeho podnikatelských aktivit. Žalobce zmínil, že se v důsledku hospodářské krize nastalé v roce 2008 dostal následující rok do nepříznivé finanční situace, přičemž až do roku 2012 nebyl schopen vyprodukovat dostatek volných finančních prostředků na splátku úvěru. Za takového stavu byl žalobce bankami považován za rizikového dlužníka a mohly mu tak být navýšeny pouze krátkodobé zdroje, což vedlo ke zvyšování tlaku na řízení likvidity. Žalobce vysvětloval, že ochota bank zvyšovat svá rizika bez dostatečného zajištění byla velmi nízká, a tak se pokoušel zajistit refinancování úvěrů tak, aby snížil počet bank, které mu úvěry poskytly, a to z celkem o 5 bank na pouhé dvě banky, což se mu podařilo provést a dále již měl úvěr pouze u bank Raiffeisenbank a UniCredit Bank.
55. Žalobce podrobně a obsáhle popisoval vývoj v jeho záležitostech týkajících se získání krátkodobých a dlouhodobých úvěrů, což mělo za následek jeho nepříznivou finanční situaci. Žalobce si chtěl udržet pozici na domácím trhu a vybudovat lokální ruský trh, a tak musel získat prostředky na financování investic pro další rozvoj. V roce 2012 se žalobce rozhodl pro zvýšení své bonity, což zajistil snížením podílu nevyplacených zisků z minulých let na celkovém financování a emisi dluhopisů, jejichž vyplacení bude podřízeno bankovním úvěrům. Uvedené mělo za následek, že dne 18. 12. 2012 byly dluhopisy emitovány a současně upsány panem Ing. M. G. V důsledku změny formy financování žalobce získal nový dlouhodobý účelově určený úvěr na zakoupení zařízení kontilis od banky UniCredit Bank. Také od banky Raiffeisenbank získal v důsledku provedených změn financování dlouhodobý úvěr na extruzní linku. Dluhopisy žalobce z hlediska banky představovaly dlouhodobé pasivum, které má banka na rozdíl od nerozděleného zisku plně pod kontrolou, přičemž vyplácené úroky byly použity na splátky pohledávek žalobce.
56. Krajský soud jakkoli nezpochybnuje, ostatně stejně jako daňové orgány, že se žalobce skutečně transakcemi pokoušel překlenout nestabilní a rizikové podnikatelské období, neztratit pozici na domácím trhu a vybudovat lokální ruský trh, neshledal podle získaných informací, že žalobce svou podnikatelskou činnost financoval z vlastních prostředků a neexistují žádné podklady nasvědčující tomu, že by žalobce získával finanční prostředky z IMG dluhopisů. Krajský soud konstatuje, že žalovaný přesvědčivým a důkladným způsobem popsal koloběh finančních prostředků a je z něj evidentní, kdo byl jediným upisovatelem dluhopisů (Ing. G.) – jednatel žalobce, který byl i jednatelem a společníkem společnosti IMB Management s. r. o. mateřské společnosti žalobce, obchodní podíl 99,8 %, kdy jednalo se o neveřejnou emisi dluhopisů u ekonomicky a personálně spojených osob. Krajský soud v tomto ohledu odkazuje např. na odůvodnění napadeného rozhodnutí a další pasáže tohoto rozsudku, v němž bude podrobněji rozebrána finanční situace žalobce. Zatímco žalobce v žalobní argumentaci obsáhle vysvětloval nerozporované okolnosti jeho podnikání, zejména nepříznivou finanční situaci, opomenul se věnovat emisi dluhopisů, z nichž dle jeho tvrzení měl získat finanční prostředky k udržení provozu a dalšího jeho rozvoje. Závěr žalovaného předestřenou argumentaci nezpochybnil. Žalovaný se s odvolacími námitkami vypořádal řádně, jeho závěry nepředstavují obecné proklamace, naopak představují konkrétní a přezkoumatelné úvahy. Pokud má žalobcem zvolená podnikatelská strategie dopad do daňových povinností žalobce, je povinností správce daně takový postup z hlediska daňové uznatelnosti hodnotit. Podnikatelské riziko

je věcí soukromoprávní, nicméně tuto argumentaci nelze akceptovat v souvislosti s nedodržením veřejnoprávních předpisů v souvislosti se správným stanovením daňové povinnosti. Pokud žalobce tvrdil, že žalovaný nepostupoval objektivně a důkazní prostředky selektoval, neuvedl, o které se jednalo.

57. Žalobce ospravedlňoval emisi dluhopisů tím, že potřeboval získat finanční prostředky pro rozvoj podnikatelských projektů, a to konkrétní založení lokální výroby v Rusku a vznik nového výrobního portfolia představující sandwichové desky a strategickou investici do kontilisu, což je zařízení pro lisování sandwichových desek. Žalobce v dubnu 2011 založil v Ruské federaci společnost OOO TECHPLASTIK, jejímž cílem byla výroba plastových výrobků a jejich dodávka na ruský trh. Žalobce uvedl, že musel formou půjček financovat rizikové projekty v Rusku, jednotlivé půjčky žalobce v žalobě specifikoval.
58. Dále žalobce poskytoval krátkodobé půjčky mateřské společnosti IMG MANAGEMENT, prostřednictvím které docházelo k nepřímému financování rizikových projektů v Rusku, a také byly poskytovány krátkodobé půjčky společnosti TECHPLASTIK s. r. o., jež byla zakladatelem společnosti OOO TECHPLASTIK v Rusku. Žalobce popisoval postup při vývoji nového typu vícevrstevných desek, v rámci kterého byly uzavřeny další smlouvy, a to např. smlouva s UniCredit Bank o dlouhodobém účelově určeném úvěru v maximální výši 4 000 000 EUR a řada dalších smluv souvisejících s investicemi na pořízení kontilisu či dalších zařízení souvisejících s investicemi do projektů žalobce. Byla to právě emise dluhopisů, která dle žalobce zajistila ekonomickou udržitelnost, jejímž cílem bylo získání dlouhodobého financování pro zmíněné podnikatelské projekty (lokální výroba v Rusku, nová výroba sandwichových desek).
59. Ekonomický přínos emise dluhopisů spočíval dle žalobce zejména v tom, že umožnil překlenutí nestabilního a rizikového podnikatelského období žalobce, a tím byla zajištěna udržitelnost podnikání žalobce. Další ekonomická výhodnost spočívala v úrocích z půjček poskytnutých do Ruska a umožnění získat výhodný odbyt pro nepotřebné stroje, které získaly uplatnění v nově založené výrobě v Rusku. Žalobce dodal zastaralou výrobní technologii a nástroje pro výrobu do Ruska, konkrétně společnosti OOO TECHPLASTIK. Žalobce rovněž dodával do Ruska společnosti OOO TECHPLASTIK materiál pro výrobu a poskytoval jí pravidelné služby podpory. Závěrem žalobce podotkl, že emise dluhopisů umožnila realizaci nového podnikatelského projektu, a to vývoj a výrobu sandwichových desek.
60. Krajský soud s ohledem na shora namítané přistupuje k posouzení ekonomického přínosu emise dluhopisů, přičemž nikterak nezpochybňuje snahy avizované žalobcem, které se mu podařilo zrealizovat. Nicméně daňové orgány správně poukázaly na koloběh finančních prostředků právě ve výši 130 000 000 Kč, což byla celková nominální hodnota emitovaných korunových IMG dluhopisů, učiněný v jediný den (19. 12. 2012), který však neměl za následek žádný nárůst disponibilních finančních prostředků žalobce, které by mohl využít pro shora specifikované podnikatelské projekty (založení lokální výroby v Rusku a s tím související rizikové projekty, a realizaci nové výroby sandwichových desek a investici do pořízení zařízení kontilis) či překlenutí nepříznivé finanční situace. Z předložených účetních výkazů za rok 2012 a dalších kontrolovaných období nebylo prokázáno, že by na účet žalobce byly poukázány finanční prostředky odpovídající kupní ceně dluhopisů. Na tento nesoulad v předložených účetních dokladech a tvrzeních žalobce nijak nereagoval a omezil se na obsáhlý výčet postupů při realizaci podnikatelských

záměrů, což ale nebylo z hlediska posuzované věci nijak významné. Krajský soud použije obrázek, který byl součástí vyjádření k žalobě a který výstižně dokumentuje tok finančních prostředků nabytých z emise dluhopisů.



Koloběh finančních prostředků v celkové výši 130 000 000 Kč

Zdroj: vyjádření žalovaného ze dne 22. 3. 2021, č. j. 10031/21/5100-41455-712198

61. Jediným upisovatelem emitovaných IMG dluhopisů se stal Ing. M. G. (dále jen „Ing. G.“), který podle zjištění soudu i daňových orgánů byl a i nadále je jednatel společnosti IMG BOHEMIA s. r. o. (žalobce). Ve společnosti IMG MANAGEMENT s. r. o. (dále též „mateřská společnost“), která měla být společností mateřskou, byl a i nadále je Ing. G. rovněž jednatelem a současně i společníkem této mateřské společnosti, přičemž v kontrolovaném období disponoval obchodním podílem ve výši 99,8 %. Mateřská společnost současně byla a je jediným společníkem žalobce, resp. disponuje obchodním podílem ve výši 100 %. Z předložených podkladů bylo zjištěno, že emise dluhopisů byla neveřejná a jejich jediným upisovatelem, potažmo vlastníkem, se stal Ing. G., což nebylo žádným z účastníků řízení rozporováno. Ing. G. tak zjevně a ve významném postavení figuruje ve všech subjektech zapojených do přelévání finančních prostředků nastalých náhle po upsání IMG dluhopisů právě Ing. G.. Vzhledem ke specifikovanému propojení Ing. G. dospěl krajský soud, shodně jako daňové orgány, k závěru, že se jedná o osobu spojenou, přičemž dne 19. 12. 2012 proběhly opakované finanční transakce a v každé z nich byly zapojeny bankovní účty Ing. G., žalobce a mateřské společnosti, přičemž v obou společnost zastává Ing. G. významné postavení.
62. Popis koloběhu finančních prostředků je uveden ve vyjádření k žalobě, je výstižný a soud neshledal důvod se od něho jakkoli odchylovat. „Z Obrázku 1 je zřejmé, že Ing. G. nejprve

Shodu s prvopisem potvrzuje J.M.

převodl 30 000 000 Kč, resp. 10 000 000 Kč, na sběrný účet vedený u UniCredit Bank. Ze sběrného účtu vedeného u UniCredit Bank byla shodná částka převedena na bankovní účet žalobce. Z bankovního účtu žalobce byla totožná částka převedena na bankovní účet obchodní společnosti IMG BOHEMIA, přičemž tatáž částka následně „protekla“ zpět na bankovní účet Ing. G. (srov. např. bod [232] napadeného rozhodnutí). Žalobce tedy emisí IMG dluhopisů nezískal žádné volné finanční prostředky nutné pro provoz a další rozvoj žalobce. Finanční prostředky toliko pouze a jen „protekly“ skrze bankovní účet žalobce zpět k upisovateli, tj. Ing. G.. Rovněž tak zvýšení bonity žalobce vůči bance bylo realizováno toliko pouze uměle (účetně), kdy v konečném důsledku došlo pouze k odčerpání vlastního kapitálu žalobce v celkové výši 147,3 mil. Kč, neboť částku ve výši 130 mil. Kč žalobce emisí IMG dluhopisů fakticky nezískal. Žalobce tedy toliko odčerpával svůj vlastní kapitál, aby vzápětí navýšil své cizí zdroje s úmyslem využít je na „další rozvoj žalobce“, ovšem za nákladový úrok představující částku 15 816 667 Kč, přičemž za předmětná zdaňovací období se jednalo o celkovou částku 47 450 001 Kč. Výsledkem tedy byla skutečnost, že emisí IMG dluhopisů nedošlo u žalobce k navýšení volných finančních prostředků na „další rozvoj žalobce“ (srov. např. body [239] a [240] napadeného rozhodnutí). Takovéto chování zcela jistě nelze označit za racionální, ba naopak svědčí o účelovém a úmyslném zadlužení žalobce, jehož hlavním cílem nebylo kapitalizovat žalobce, nýbrž získat daňového zvýhodnění formou dluhopisových úroků snižující základ daně.“

63. Žalobce formálně postupoval v souladu se zákonem o daních z příjmů, byla ověřena právní existence IMG dluhopisů, rovněž byla potvrzena úhrada emisního kurzu, což je zřejmé i z obrázku výše. Emise dluhopisů proběhla v souladu s přechodným ustanovením čl. IV bodu 2 zákona č. 192/2012 Sb., nicméně sporné v projednávané věci zůstalo, zda proběhnuvší emise dluhopisů měla ekonomické ratio, či zda se nejednalo o pouhou uměle navozenou situaci s cílem získat daňové zvýhodnění. Emise a úpis korunových dluhopisů a bližší okolnosti s touto činností spojené však vedou k jednoznačnému závěru o umělém navození situace, jehož jediným účelem bylo získání daňové výhody. Zcela zásadní pro posouzení naplnění kritérií zneužití práva je skutečnost, že emise dluhopisů byla neveřejná a jediným upisovatelem všech emitovaných korunových dluhopisů se stal Ing. G., který je zjevně spojenou osobou. Ekonomická opodstatněnost posuzovaných finančních transakcí byla za nastalé situace s ohledem na shora zmiňované skutečnosti týkající se přelévání finančních prostředků přes bankovní účty žalobce a mateřské společnosti zpět na účet upisovatele a rovněž spojené osoby Ing. G. významně oslabena. Ing. G. s ohledem na jeho zapojení ve všech figurujících subjektech mohl vždy rozhodovat o všech otázkách týkajících se financování, snižování základního kapitálu, emise dluhopisů, půjčkách, apod.
64. V souvislosti s podstatou dluhopisového financování krajský soud zmiňuje, že důvodem volby takového financování zpravidla bývá získání finančních prostředků „zvenčí“, nicméně o to žalobce neusiloval, když neumožnil upsání dluhopisů nikomu mimo jedinou, spojenou osobu. V projednávané věci žalobce neusiloval o zajištění externího zdroje financování, neboť získané finanční prostředky za odkup IMG dluhopisů byly obratem vráceny stejné osobě, která za ně dluhopisy upsala. Ve snaze naplnit smysl upisování dluhopisů a získání externího zdroje financování, by žalobce musel dluhopisy nabídnout nezávislým osobám zvenčí, nemajícím zvláštní vztah k žalobci, to se však nestalo. Žalovaný nepojal žádné podezření o nenaplnění veškerých hmotněprávních podmínek stanovených zákonem o daních z příjmů (§ 24 odst. 1 ZDP) pro uplatnění daňového výdaje, resp. po formální stránce nebylo žalobci co vytknout. Nicméně pochybnosti vyvstaly nad otázkou, zda proběhla emise dluhopisů měla nějaké ekonomické ratio, či se

jednalo o uměle vytvořenou situaci umožňující žalobci získat výhodu v podobě nižšího základu daně a nižší daňové povinnosti a jednateli žalobce (ve svém důsledku společníkovi žalobce) jako vlastníkovi dluhopisů realizovat nezdaněné příjmy z úroků dluhopisů.

65. Podle § 24 odst. 1 ZDP výdaje (náklady) vynaložené 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. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.
66. K cíli a účelu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se ve své judikatuře několikrát vyjádřil Ústavní soud, který např. v nálezu ze dne 2. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 438/2001, vyslovil, „že výklad zákona je třeba provádět i v kontextu různých společenských zájmů, je nutno v něm hledat cíl, proč takový zákon a v takovém znění společnost přijala. Jestliže zákon o daních z příjmů umožňuje odečíst si od získaných příjmů z podnikání výdaje, tedy dovoluje zdanit pouze tu část finančního zisku, která výdaj na zajištění příjmu bere na zřetel, činí tak zjevně proto, aby podpořil podnikání, aby docházelo k obnovování techniky, hmotného investičního majetku a dosahovalo se rozvoje podnikání.“ Stejně tak ovšem Ústavní soud uvedl, že správce daně musí mít k dispozici nástroje, které mu umožní zamezit spekulativnímu snižování základu daně. Toto pravidlo formuloval Ústavní soud např. v nálezu ze dne 23. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 67/2000, kdy konstatoval, „že podle ústavních zásad ukládání daní a jejich správy finančními orgány je v souladu s Ústavou takové zdanění příjmů, které vychází z nákladů skutečně vynaložených na jejich dosažení. Finanční orgány musí mít právo neuznat výdaje uplatněné daňovým subjektem, které s jeho podnikatelskou činností nesouvisejí nebo jsou nepřiměřené. Bez této kontroly by daňové subjekty mohly uplatňovat jakékoli výdaje.“ Obecným účelem § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je tedy podpora rozvoje podnikání. Konkrétním účelem možnosti uplatňování úroků z úvěrových finančních nástrojů do daňově uznatelných nákladů je pak pobídka k financování podnikání získáním finančních prostředků dluhem z cizích zdrojů.
67. Krajský soud v souvislosti s ekonomickou opodstatněností jednotlivých provedených kroků v rámci učiněných transakcí uzavírá, že, jak bylo již zmíněno, hlavním cílem žalobce bylo získat daňové zvýhodnění formou dluhopisových úroků snižujících základ daně. Soud považuje ze shromážděných podkladů za nepochybné, že se mu nedostalo žádných finančních prostředků pro cíle, které vymezil v žalobě, jakými mělo být získání úspor a překlenutí nepříznivého podnikatelského období, udržet se na domácím trhu a vybudovat lokální ruský trh, neboť finančních prostředků na zmiňované projekty a další směřování se mu emisí dluhopisů nedostalo. Tyto finanční prostředky se po jednodenních finančních přesunech vrátily zpět upisovateli dluhopisů, a to Ing. G.. Žalovaný dále konstatoval umělé zvýšení bonity žalobce vůči bankovním institucím, které spočívalo v konečném důsledku pouze v odčerpání vlastního kapitálu žalobce v celkové výši 147 300 000 Kč, neboť částku 130 000 000 Kč žalobce emisí IMG dluhopisů fakticky nezískal.
68. Žalobce sám i v žalobě poukazoval na řadu pohledávek, které eviduje vůči společníkovi (mateřská společnost IMG MANAGEMENT) a dalším spojeným osobám (OOO TECHPLASTIK a TECHPLASTIK). Krajský soud přebírá závěry žalovaného

vyslovené v napadeném rozhodnutí, neboť žalovaný pregnantně poukázal na manipulaci s poskytnutými půjčkami a zápůjčkami před i po emisi IMG dluhopisů. „V případě půjček a zápůjček společnosti IMG MANAGEMENT pak onen problém s plněním tzv. dluhové služby (čili negenerování volných finančních prostředků) odvolatel neřešil požadavkem na jejich splacení, nýbrž opakovaně prodlužoval dobu jejich splatností (až do 31. 12. 2016 dle posledního dodatku). Po emisi IMG dluhopisů pak odvolatel poskytoval další půjčky a zápůjčky, aniž by získal adekvátní protiplnění (viz tvrzení odvolatele o krytí investic, resp. půjček a zápůjček do Ruska prostředky z emise IMG dluhopisů). Díky uměle nastavené konstrukci vyvolané emisí IMG dluhopisů pak odvolatel v podstatě splácí půjčky poskytnuté IMG MANAGEMENT sám sobě, čili ze svých finančních prostředků (jimi vyplacenými úrokovými náklady, viz výše body [225] a [226]).“

69. Krajský soud má za to, že navzdory obsáhlému popisování některých jednotlivých kroků žalobce, nebyla prokázána ekonomická opodstatněnost emise dluhopisů. Žalobce se dovolává existence ekonomického ratic v uskutečněných úkonech, avšak celou teorii žalobce významným způsobem oslabuje zjištěna skutečnost o propojenosti jednotlivých subjektů zapojených do obchodních transakcí. S žalobcem lze souhlasit v tom, že záleželo čistě na něm, jakou podnikatelskou strategii zvolí, avšak rozhodné jsou důvody, které podnikatele, v tomto případě žalobce, vedou k volbě způsobu financování, což konstatoval též NSS v rozsudku ze dne 27. 10. 2015, č. j. 2 Afs 64/2015-75. „Soud ani daňová správa na žádném místě nezpochybňují tvrzení stěžovatele, že závisí čistě na podnikatelském rozhodnutí daňového subjektu, zda pro něj bude výhodnější financovat svou činnost z vlastních či cizích zdrojů. V posuzované věci není rozhodný způsob, jakým došlo k financování celé restrukturalizace, nýbrž důvody a okolnosti, za kterých byla tato uskutečněna.“ (pozn. podtrženo soudem) Dále v rozsudku NSS konstatuje: „Nezpochybňuje ani možnost nákupu majoritních podílů v určité společnosti s následnou fúzí sloučením. Za zcela klíčové však považuje, aby takové jednání mělo i jasný (jiný než daňový) ekonomický racionálně odůvodněný smysl. Naplnění tohoto kritéria se stěžovateli prokázat nepodařilo.“ (pozn. podtrženo soudem) Také žalobci se nepodařila v nyní projednávané věci prokázat ekonomická racionalita zvoleného financování.

D) Zneužití práva

70. Žalobce dále brojil proti tvrzenému zneužití práva v důsledku využití emise korunových dluhopisů, neboť dle jeho názoru neexistovaly žádné okolnosti tomu nasvědčující. Žalobce nejprve rozvíjel charakteristiku zneužití práva, jak je formulována českou a evropskou judikaturou, a teprve následně přistoupil k cílené argumentaci ve vztahu k projednávané věci. Podle žalobce nebylo prokázáno, že hlavním cílem hospodářské činnosti by bylo dosažení daňového zvýhodnění. Také další judikaturou dovozená podmínka pro konstatování zneužití práva, a to poskytnutí daňového zvýhodnění v rozporu s cíli sledovanými právní úpravou, nebyla splněna. Krajský soud se ke zneužití práva vyjádří nejprve v obecné rovině a poukáže na aktuální judikaturu, kterou na věc bude aplikovat.
71. Zákaz zneužití práva byl historicky ve své podstatě nepsaným obecným principem právním, který se normativně projevuje rovněž v právu veřejném. Teprve s účinností od 27. 3. 2019 byla zásada zákazu zneužití práva zakotvena výslovně v daňovém řádu (viz novela č. 80/2019 Sb.). Níže citovaná judikatura se tak zcela zřetelně promítla i v aktuální dikci § 8 odst. 4 daňového řádu, dle něhož platí, že při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.

72. V projednávané věci byl žalobce emitentem korunových dluhopisů, který následně uplatnil úrokové náklady, čímž se mu snížil základ daně a daňová povinnost ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. K cíli a účelu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se ve své judikatuře několikrát vyjádřil Ústavní soud, který dovodil, že obecným účelem tohoto zákonného ustanovení je podpora rozvoje podnikání (obnovování techniky, hmotného investičního majetku, rozvoj podnikání). Na druhé straně však správce daně musí mít k dispozici nástroje, které mu umožní zamezit spekulativnímu snižování základu daně. (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 2. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 438/2001 a ze dne 23. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 67/2000).
73. V oblasti daňového práva je to ovšem především rozhodovací činnost soudů, která při posuzování jednotlivých případů dospěla k vymezení pojmu zneužití práva. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004-48, publ. pod č. 869/2006 Sb. NSS, definoval zneužití práva jako situaci, *„kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady lex specialis derogat legi generali vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním (viz. Knapp, V.: Teorie práva. C. H. Beck, Praha, 1995, s. 184-185). Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu. Právo je jedním ze společenských normativních systémů; je tedy nerozlučně spjato s existencí společnosti, kterou svým regulativním působením významně ovlivňuje. (...) V tomto svém regulativním působení musí právo předkládat svým adresátům racionální vzorce chování, tedy takové vzorce, které slouží k rozumnému uspořádání společenských vztahů. To je příkaz nejen pro zákonodárce, ale i pro adresáty právních norem a orgány, které tyto právní normy autoritativně interpretují a aplikují; smyslu práva jako takového odpovídá pouze takový výklad textu právního předpisu, který takové uspořádání vztahů ve společnosti respektuje. Výklad, který by - při existenci několika různých interpretačních alternativ - racionalitu uspořádání společnosti pomíjel, nelze považovat za správný a závěr, k němuž dospívá, potom důsledně vzato nelze považovat ani za existující právo, a to z toho důvodu, že se přičí základnímu smyslu práva. Ostatně odedávna platí, že znát zákony neznamena znát jenom jejich text, ale především pochopit jejich smysl a působení; obdobné platí o právu samém. Při existenci několika interpretačních alternativ tedy takové chování, které není v souladu s požadavkem rozumného uspořádání společenských vztahů, je chováním protiprávním; takové chování může mít zároveň povahu zneužití subjektivního práva.“*
74. Na tyto závěry Nejvyšší správní soud navázal např. v rozsudku ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 - 108, dle něhož *„[t]ímto prizmatem Nejvyšší správní soud pohlíží též na ta ustanovení zákona o daních z příjmů, jež vymezují daňově relevantní příjmy a výdaje daňového subjektu. Jestliže tedy ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů stanoví, že předmětem daně z příjmů právnických osob jsou příjmy z veškeré jejich činnosti a z nakládání s veškerým jejich majetkem, má tím na mysli takovou činnost a takové nakládání s majetkem, které sleduje racionální účel, které tedy není samoúčelné, resp. jehož jediným smyslem není právě snížení daňové povinnosti cestou obcházení daňových zákonů. Je tedy třeba pečlivě rozlišovat situace, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, což je legitimní, právem*

aprobovaný postup, od situace, kdy právě jediným smyslem dané činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění. Ve druhém případě se jedná, jak vyplývá z uvedeného rozsudku, o chování zákonem jen zdánlivě dovolené, která má však ve skutečnosti povahu chování protiprávního, a může za určitých okolností nabýt povahy zneužití veřejného subjektivního práva daňového subjektu,

jemuž soudy ve správním soudnictví nemohou poskytovat ochranu. Tento obecný princip, formulovaný ve zmíněném rozsudku Nejvyššího správního soudu, jenž úspěšně prošel testem ústavnosti (usnesení Ústavního soudu ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. III. ÚS 374/06), má své vyjádření i v zákoně o daních z příjmů, a to mimo jiné v ust. § 23 odst. 10 tohoto zákona, podle něhož se pro zjištění základu daně vychází, až na zákonem stanovené výjimky, z účetnictví vedeného podle účetních předpisů, pokud ovšem nedochází ke krácení daně jiným způsobem. Je tedy třeba rozlišovat rovinu formální, zachycenou právě v účetnictví, od roviny faktické, v níž je třeba sledovat mimo jiné pravý smysl a účel aktivit, k nimž se váží příjmy a výdaje daňového subjektu“ (důraz doplněn).

75. K výkladu zásady zákazu zneužívání práva významně přispěl i Soudní dvůr EU. V daňové oblasti nelze nezmínit rozsudek ve věci Halifax ze dne 21. 2. 2006, C-255/02. S odkazem na svoji předcházející judikaturu (rozsudky ze dne 11. 10. 1977, Cremer, 125/76, Recueil, s. 1593, bod 21; ze dne 3. 3. 1993, General Milk Products, C-8/92, Recueil, s. I-779, bod 21, a Emsland-Stärke, ze dne 14. 12. 2000, C-110/99, Recueil, s. I-11569, bod 51). Soudní dvůr EU uvedl, že použití právní úpravy Společenství nemůže jít tak daleko, aby zahrnovalo zneužívající praktiky hospodářských subjektů, tedy plnění, jež nejsou uskutečněna v rámci obvyklých obchodních podmínek, nýbrž pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené právem Společenství. Znaky zneužití práva v oblasti daňového práva předtím výstižně vyjádřil ve stanovisku k věci Halifax generální advokát, jehož právní závěry Soudní dvůr EU fakticky přejal do svého rozhodnutí. „S odkazem na rozsudek ve věci Emsland Stärke uvedl (viz bod 67 stanoviska), že při posuzování zneužití práva je třeba stanovit, zda existuje kombinace objektivní okolnosti (i přes formální splnění podmínek stanovených dle pravidel Společenství, nebylo dosaženo účelu těchto pravidel) a subjektivního prvku (cílem je získání výhody ze stanovených pravidel umělým vytvořením podmínek pro její získání). Jak uvedl generální advokát, není to úmysl, co je určující pro posouzení zneužití. Záleží především na tom, zda činnost objektivně nemá žádné jiné vysvětlení než zajistit daňové zvýhodnění (bod 70). Za předpokladu, že se zjistí, že tyto objektivní okolnosti existují, musí být přijat závěr, že osoba, která se dovolává doslovného znění ustanovení práva Společenství, aby uplatnila právo, které je v protikladu ke svým účelům, si nezaslouží takové právo mít (bod 71).“ (citováno z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010 – 68, podtržení doplněno).

76. Z uvedené rozhodovací praxe tedy mimo jiné vyplývá, že ke zneužití práva dochází v případě splnění dvou kumulativních podmínek. První podmínkou je, že ze všech objektivních okolností případu musí vyplývat, že **hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění**. Druhá nezbytná podmínka zneužití práva spočívá v tom, že získání daňového zvýhodnění by přes naplnění formálních požadavků platných právních předpisů bylo **v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními**. „Hlavním účelem transakce ve smyslu rozhodnutí ve věci C-255/02 Halifax je takový její účel, který ve srovnání s případnými jinými dalšími jejími účely je natolik neporovnatelně významnější, že tyto ostatní účely ve své podstatě zastíňuje a zásadně

marginalizuje, takže od nich lze při zkoumání hospodářského smyslu dotyčné transakce odhlédnout. Je na soudu (resp. správním orgánu), aby prokázal, že tímto hlavním účelem je získání daňového zvýhodnění. Dle citované judikatury je nutné zkoumat skutečný obsah a význam dotčených plnění. Lze přitom vzít v úvahu čistě umělý charakter těchto plnění, jakož i právní, hospodářské nebo personální vztahy mezi subjekty účastnícími se plánu na snížení daňové zátěže. (obdobně rozhodnutí ESD ve věci C-94/05 - Emsland-Stärke).“ (citováno z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014 - 47, podržení doplněno).

77. V intencích shora vyložených závěrů tuzemské judikatury i judikatury Soudního dvora, která je na projednávanou věc rovnocenně aplikovatelná, krajský soud přistoupil k posouzení otázky, zda daňové orgány dostatečně prokázaly naplnění znaků zneužití práva. Dospěl přitom k závěru, že důkazní břemeno v tomto ohledu unesly. V první řadě se krajský soud zaměřil na posouzení splnění objektivní složky v testu zneužití práva. Krajský soud je názoru, že emise IMG dluhopisů proběhla za uměle nastolených podmínek, které neměly žádný ekonomicky racionální smysl, a tak nebylo možné dovodit žádný jiný hlavní účel, než získání daňového zvýhodnění. Žalovaný specifikoval jako nestandardní okolnosti ohledně provedené emise dluhopisů následující činnosti:

- a) vydání IMG dluhopisů v závěru roku 2012 prostřednictvím neveřejné emise a absence nabídky externím zájemcům,
- b) upsání IMG dluhopisů jednatelem žalobce, tj. transakce mezi spojenými osobami ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 ZDP (emitent a vlastník jsou spojené osoby),
- c) neprokázání racionálního důvodu emise IMG dluhopisů v hodnotě 1 Kč při celkové emisi ve výši 130 000 000 Kč, kdy upisovatelem byla pouze jedna spojená osoba,
- d) upsání a emise IMG dluhopisů proběhlo v jeden jediný den, a sice dne 18. 12. 2012 (tj. předem dohodnutá transakce),
- e) „úbrada“ IMG dluhopisů z převážné části z finančních prostředků poskytnutých žalobcem z titulu snížení vlastního kapitálu,
- f) odčerpání vlastního kapitálu žalobce (vyplaceno obchodní společnosti IMG MANAGEMENT, resp. Ing. G.), potažmo poskytování půjček a zápůjček obchodním společností IMG MANAGEMENT, TECHPLASTIK a OOO bez adekvátního protiplnění z titulu emise IMG dluhopisů,
- g) finanční prostředky ve své podstatě „proteklely“ přes bankovní účet žalobce, aniž by to jakkoli ovlivnilo výši disponibilních prostředků žalobce,
- h) změna struktury financování žalobce, resp. zvýšení jeho bonity, realizováno toliko uměle (účetně) a nikoliv reálně – emise IMG dluhopisů nepřinesla žádné nové zdroje financování,
- i) konkrétní žalobcovy podnikatelské projekty financovány z vlastních prostředků, nikoliv emisí IMG dluhopisů,
- j) emitent má právo na předčasný odkup IMG dluhopisů před datem jejich splatnosti,
- k) existence pohledávek vůči obchodním společnostem IMG MANAGEMENT, TECHPLASTIK a OOO před emisí IMG dluhopisů, prodlužování jejich splatnosti namísto požadavku jejich splacení a získání volných peněžních prostředků,
- l) poskytování dalších půjček a zápůjček i po emisi IMG dluhopisů,
- m) pohledávky vůči obchodní společnosti IMG MANAGEMENT umořovány z žalobcem vyplacených úrokových nákladů (žalobce de facto splácí sám sobě) a

n) transformace závazku vůči spojené osobě (tj. obchodní společnosti IMG MANAGEMENT, resp. Ing. G.) na IMG dluhopisy, které vlastní tatáž spojená osoba.

78. Krajský soud sice souhlasí s žalobcem v tom, že nelze v jednotlivých vyjmenovaných okolnostech spatřovat porušení zákona, avšak při pohledu na tyto okolnosti jako na celek, již nelze dovodit, že by takové jednání žalobce bylo v souladu se smyslem a účelem zákona o daních z příjmů. Za situace, že žalobce emisí dluhopisů nezískal žádné disponibilní finanční prostředky, nelze jinak než konstatovat neopodstatněnost takového postupu, resp. nedosažení účelu a smyslu užitého institutu.
79. Žalobce se vyjadřoval ke každé jednotlivé „*nestandardní*“ okolnosti zvlášť a pokoušel se vysvětlit důvody každého takového kroku. Krajský soud opětovně podotýká, že izolované posuzování jednotlivých okolností má zdánlivě své opodstatnění, avšak při zohlednění všech těchto okolností ve svém souhrnu, lze dospět již jen k jedinému závěru, a to zneužití práva.
80. Ve vztahu k subjektivnímu kritériu zneužití práva krajský soud uvádí, že k jeho naplnění přispěla skutečnost, že se ve věci podle všeho jednalo o uměle vytvořenou transakci právě z důvodu propojenosti osob, která umožňovala provedené transakce a kroky směřující k nezdanění příjmů Ing. G. za současného uplatnění daňové účinnosti plynoucích úrokových nákladů v základu daně žalobce. Krajský soud přisvědčuje argumentaci daňových orgánů, která je podložena fakticky provedenými úkony žalobcem či spojenou osobou prokazující postup v rozporu s účelem zákona o daních z příjmů, a to získání daňové výhody zatížením žalobce úrokovými náklady. Krajský soud argumentaci k námitce zneužití práva uzavírá odkazem na rozsudek NSS ze dne 2. 2. 2012, č. j. 5 Afs 58/2011-85, v němž Nejvyšší správní soud v souladu s judikaturou SDEU dospěl k závěru, že „(...) o zneužití práva se jedná tehdy, pokud ze všech objektivních okolností vyplývá, že hlavním účelem jednání a zároveň i výsledkem je - i přes formální dodržení podmínek vyplývajících příslušných právních předpisů - získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným danou právní úpravou. (...) Také v rozsudku ze dne 14. 12. 2000 ve věci, C-110/99, Emsland-Starke se Soudní dvůr zabýval doktrínou zneužití práva, přitom uvedl, že „se jedná o právní zásadu uznávanou v mnoho právních oblastech práva Společenství, podle níž zůstanou nezohledněny ty transakce, které by skupina osob povinných k dani provedla bez hospodářského odůvodnění, nýbrž pouze za účelem vytvoření umělé situace, která umožňuje odpočet daně.“ Krajský soud má za to, že žalovaný i prvostupňový správce daně podrobně a jednoznačným způsobem prokázali splnění obou podmínek nezbytných pro aplikaci institutu zneužití práva. Daňové orgány a nyní i soud nespátřují v „*pouhém*“ využití možných výhod zneužití práva, jak se pokouší navodit dojem žalobce, avšak v účelovém jednání daňových subjektů umožňujícím vytvoření umělé situace s propojením osob a následným využitím daňových výhod, jako tomu bylo v nyní projednávané věci, již zneužití práva spatřovat lze. Žalobce argumentoval rozsudkem Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 86/2015-43, který potvrzoval, že daňový subjekt může činit kroky v rámci své daňové optimalizace tak, aby výsledná daňová povinnost pro něj znamenala co nejmenší finanční zátěž, ovšem za předpokladu, že postupuje v souladu se zákonem. Krajský soud tento závěr nezpochybňuje, nicméně v odstavcích výše již bylo popsáno, že navzdory formálnímu postupu žalobce v souladu se zákonem bylo spatřováno v jeho jednání s ohledem na okolnosti případu zneužití práva. Ostatně citovaný rozsudek Krajského soudu v Ostravě se netýkal problematiky korunových dluhopisů jako v nyní projednávané věci, což je

v otázce posuzování zneužití práva zásadní. Existuje četná judikatura správních soudů i Nejvyššího správního soudu, na níž ostatně bylo odkazováno v odstavcích výše, v níž byla otázka zneužití práva projudikována a v kontextu judikatorních závěrů krajský soud naznal, že i v nyní projednávané věci jednání žalobce vykazuje znaky zneužití práva.

81. Je nespornou skutečností, že volba externího financování podnikání je zcela na podnikatelském subjektu, který zvolí pro sebe nejvýhodnější variantu, a to právě i z hlediska daňového, ovšem za předpokladu dodržení vymezených mantinelů, při jejichž překročení se může v konkrétním případě na základě konkrétních skutkových okolností jednat o zneužití práva tak jako v případě transakce, kterou žalobce provedl v roce 2012. Daňové orgány hodnotily zákonnost postupu žalobce v souvislosti s emisí korunových dluhopisů, přičemž nehodnotily výhodnost ekonomického rozhodnutí žalobce, ale dodržení zákonných ustanovení a zda nedošlo ke zneužití práva, k čemuž jim bezpochyby oprávnění náleželo. Zapojení korunových dluhopisů jako zdroje pro dlouhodobé flexibilní financování žalobce, nebylo obecně nikterak zpochybněno, zpochybněna byla transakce ve svém celku, neboť žalobce žádné reálné cizí finanční prostředky fakticky nezískal.
82. S citací žalobce z rozsudku NSS ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014-47, z něhož ostatně již bylo citováno výše v odstavci 76 tohoto rozsudku, se krajský soud ztotožňuje a nijak nerozporuje mj., že *„daňové subjekty mohou v rámci své hospodářské činnosti daňovou zátěž optimalizovat a z možností daných zákonem využít tu nejvýhodnější, aniž by jim tato volba mohla jít k tíži.“* Nicméně žalobce patrně záměrně opomněl navázat následující odstavce v tomto rozsudku, v němž Nejvyšší správní soud dále konstatoval: *„Obdobně se vyjádřil i Nejvyšší správní soud, když uvedl, že „neexistuje žádná povinnost podnikat takovým způsobem, aby se zvýšil daňový příjem státu. Základní zásadou je vybrat si co nejméně zdanitelný způsob provozování podnikání, aby se minimalizovaly náklady. Na druhé straně taková svoboda existuje pouze v rozsahu legálních možností stanovených režimem DPH. Normativní cíl zákazu zneužití v rámci systému DPH je přesně tím, který definuje oblast volby, již společná pravidla DPH nabízejí plátcům daně“ (rozsudek ze dne 26. 1. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010 - 73). Hranice volby je v tomto ohledu dle uvedené judikatury definována právě korektivem zneužití práva, stěžovatel tuto hranici překročil a legitimního očekávání v tomto smyslu se tudíž nemůže dovolávat.“ (pozn. podtrženo soudem)* Opakovaně bylo již konstatováno, že právě v jednání žalobce bylo shledáno zneužití práva.
83. Tvrzení žalobce, že vlivem emise korunových dluhopisů získal nové zdroje, a to konkrétně úvěr od UniCredit Bank ve výši 4 miliony EUR, shledává krajský soud jako zavádějící a v rozporu s myšlenkou získání nových finančních zdrojů. Ke zvýšení bonity žalobce z pohledu bankovních institucí došlo v důsledku zaúčtování úrokových nákladů, což vedlo ke snížení jeho základu daně. V důsledku zvýšení bonity byl žalobci poskytnut od UniCredit Bank zmiňovaný bankovní úvěr, nicméně navzdory splnění § 24 odst. 1 ZDP po formální stránce, k faktickému získání finančních prostředků v důsledku emise IMG dluhopisů nedošlo, neboť předmětný bankovní úvěr se stal samotným prostředkem pro dosažení daňové výhody. Podrobný rozbor závěru, že žalobce fakticky nezískal žádné finanční prostředky na rozdíl od tvrzení žalobce, je rozebrán v napadeném rozhodnutí v odstavcích 269 a následujících. Krajský soud považuje úvahy žalovaného v napadeném rozhodnutí za podložené a korespondující se smyslem a účelem zákona. *„Za situace, kdy v důsledku takto uměle vytvořených podmínek určitého příjmu bylo dosaženo (bankovní úvěr byl získán), je třeba na předmětný náklad nablížet jako na náklad vynaložený v rozporu s účelem a*

smyslem zákona o daních z příjmů, jelikož „přirazení“ tohoto příjmu (čili získání bankovního úvěru v důsledku emise IMG dluhopisů, tj. změny ve struktuře financování odvolatele) se v daném případě stalo samotným prostředkem pro dosažení daňové výhody.“

84. V souvislosti se 130 miliony EUR odpovídajících kupní ceně dluhopisů krajský soud podotýká, že přelévání tohoto finančního obnosu bylo popsáno výše v odstavci 62 tohoto rozsudku, z čehož je zjevné, že ani tyto finanční prostředky neznamenal pro žalobce nový zdroj financí. Správce daně u banky ověřil, že žádné volné finanční prostředky z titulu IMG dluhopisů získány nebyly (body 231-232 napadeného rozhodnutí).
85. Krajský soud k námitce zneužití práva závěrem konstatuje, že má ve shodě s daňovými orgány za prokázané kumulativní naplnění objektivního i subjektivního kritéria zneužití práva. Objektivní kritérium sledující smysl a účel dotčené právní úpravy je naplněno tehdy, kdy přezkoumávaná činnost daňového subjektu postrádá ekonomický smysl a jejím účelem je toliko daňové zvýhodnění, což bylo v nyní projednávané věci prokázáno. Co se týče subjektivního kritéria spočívajícího v umělém vytvoření podmínek za účelem zisku daňové výhody, krajský soud musí i v tomto případě konstatovat jeho naplnění, a to z důvodu propojenosti osob, samotné „nastavení“ prováděných transakcí i jejich provedení bylo uskutečněno týmiž propojenými osobami. I tato konstatace byla podrobně vypořádána v odstavcích výše.

E) Neunesení důkazního břemene

86. Žalobce dále v doplnění žaloby namítal neunesení důkazního břemene ze strany správce daně, potažmo žalovaného, ve vztahu k odpočtu na VaV u projektů 903 a 903a, a proto nebyl povinen dokládat další důkazy nad rámec předložené daňové evidence. Žalobce opakovaně poukazyval na § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle kterého 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. S ohledem na toto ustanovení žalobce dovozoval, že již neměl povinnost předkládat další důkazy. V souvislosti s domnělou představou žalobce, že se již zcela zprostil důkazního břemene, tím že předložil daňovou evidenci, krajský soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66: *„Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Daňový subjekt podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. [...] Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012 – 65, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností*

existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit. rozsudek čj. 2 Afš 24/2007 – 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afš 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS čj. 1 Afš 39/2010 – 124, či čj. 2 Afš 24/2007 – 119).“

87. Neunesení důkazního břemene ze strany žalobce spočívalo v neprokázání a nedoložení, že se v případě projektů 903 a 903a jednalo o činnost výzkumně-vývojového charakteru. Krajský soud nesouhlasí s žalobcem, že správce daně, resp. žalovaný, nepřenesli důkazní břemeno zpět na žalobce, když vznesli pochybnosti o naplnění materiální podstaty VaV, a tím nebylo prokázáno splnění zákonných podmínek pro uplatnění odčitatelné položky. Krajský soud je přesvědčen, že pochybnosti daňových orgánů byly formulovány výstižně a detailně. Pochybnosti, které daňové orgány ve vztahu k projektům žalobce naznaly, byly bezpochyby způsobivé zpochybnit věrohodnost tvrzení žalobce. Samotná výzva správce daně k prokázání skutečností ze dne 26. 9. 2018 dosahovala 25 stran, což svědčí minimálně o jistém rozvinutí jednotlivých pochybností a přesné specifikaci toho, co by žalobce měl ještě prokázat, aby nedošlo k navýšení základu daně pro výpočet daně z příjmů. Správce daně zdůvodnil každou vznesenou pochybnost a soud má za to, že pochybnosti formulované ve zmiňované výzvě jednoznačně odpovídaly parametrům stanoveným Krajským soudem v Ostravě v rozsudku ze dne 28. 1. 2019, č. j. 25 Af 36/2018-46 pro pochybnosti způsobivé v podstatných rysech narušit daňovým subjektem předložený skutkový děj, jakého se pokoušel dovolat žalobce.
88. Žalobce na výzvu reagoval žádostí o prodloužení lhůty, čili hned po obdržení výzvy nerozporoval přenesení důkazního břemene a relevantně na ni reagoval. Žalobce namítal, že pochybnost správce daně v případě projektu 903 uvádějící, že popsané činnosti u tohoto projektu spadají do výzkumu a vývoje, nebyla dostatečně prokázána a nebyla podložena zjištěným skutkovým stavem. Krajský soud na to reaguje zopakováním jednoznačného a již zmiňovaného závěru NSS, že správce daně nemusí prokázat, že daňový subjekt nějaké údaje v účetnictví, potažmo v projednávané věci se jednalo o zahrnutí prováděné činnosti do VaV, zaznamenal v rozporu se skutečností, avšak postačí vzbuzení vážných a důvodných pochybností. Argumentace žalobce založená na prosazování tvrzení, že jím prováděné činnosti měly být posuzovány jako činnosti VaV neměla v rámci vypořádání této námítky smysl. Tímto způsobem mohl žalobce reagovat na výzvu k prokázání skutečností ze dne 26. 9. 2018, avšak v souvislosti s žalobní námítkou, jakou je zpochybňována způsobilost správcem daně vznesených pochybností, to bylo bezpředmětné.
89. Kromě toho správce daně ve výzvě zpochybnil rovněž náklady vykázané po 30. 6. 2013, žalobce se v žalobě pokoušel rozptýlit i tuto pochybnost, aniž by se pokusil zdůvodnit svou námítku neunesení důkazního břemene správcem daně a jeho nepřenesení na daňový subjekt.
90. Žalobce argumentoval rovněž ve vztahu k pochybnostem vzneseným správcem daně ve výzvě ze dne 26. 9. 2018 k projektu 903a, nicméně námítky i v tomto případě objasňovaly

skutečnosti, jejichž vysvětlení se domáhal správce daně právě výzvou k prokázání skutečností ze dne 26. 9. 2018. Proto krajský soud opakuje, že pochybnosti vznesené ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 26. 9. 2018 splňovaly parametry judikaturou dovozené (např. v rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 1. 2019, č. j. 25 Af 36/2018-46) a byly způsobilé zpochybnit tvrzení žalobce a v souvislosti s tím i přenést důkazní břemeno zpět na žalobce. Pokud se žalobce domníval, že závěry správce daně nebyly správné a v rozporu s odbornými poznatky, měl dostatek možností tvrzení správce daně vyvrátit s podporou odborných znalostí v rámci daňového řízení. Žalobce měl dostatek příležitostí v rámci daňového řízení prokázat, že činnosti jím prováděné v rámci projektů 903 a 903a mají být podřazeny do výzkumu a vývoje, a to již např. výzvou k odstranění pochybností ze dne 26. 9. 2018, rovněž ve zprávě o daňové kontrole správce daně projevil pochybnosti nad činnostmi prováděnými v rámci zmíněných projektů a jejich hodnocení jako činností spadajících pod výzkum a vývoj.

91. Žalobce dále namítal, že daňové orgány nehodnotily projekty 903 a 903a jako projekty VaV, nýbrž jako pouhé inovativní činnosti, aniž by zohlednily technickou stránku věci. Žalobce se pokoušel navodit dojem, že inovace je synonymem novosti, přičemž taková inovace požívá podpory jako ze strany zákona o daních z příjmů tak zákona o VaV.
92. Krajský soud připomíná, že pro uplatnění odpočtu ve smyslu § 34 odst. 4 ZDP, ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. ve znění účinném ode dne 1. 1. 2014 ve smyslu § 34b ZDP, umožňujícího 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. 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 základní identifikační údaje o poplatníkovi v § 34 odst. 5 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2013 specifikované.
93. V předmětné věci se dle žalobce mělo jednat o činnost vykonávající inovaci obsahující prvek novosti a jako takový byly s to být od počátku předmětem přímé podpory ze strany *zákona č. 130/2002 Sb.*, o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů inovacemi (dále jen „*zákon o VaV*“), tak nepřímé daňové podpory ze strany ZDP.
94. *Podle § 2 odst. 1 písm. c) zákona o VaV* platí, že pod pojmem inovace se rozumí zavedení nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb do praxe a rozlišují se inovace postupů, kterými se rozumí realizace nového nebo podstatně zdokonaleného způsobu výroby nebo poskytování služeb, včetně významných změn techniky, zařízení nebo programového vybavení, a organizačními inovacemi se rozumí realizace nového způsobu organizace obchodních praktik podniků, pracovišť nebo vnějších vztahů.
95. Krajský soud ve vztahu k posuzování existence ocenitelného prvku novosti ve vztahu k projektům 903 a 903a a možnosti odpočtu na VaV z titulu zmíněných dokumentů konstatuje, že k němu by bylo možné přistoupit teprve tehdy, bylo-li by prokázáno, že žalobce realizoval činnost výzkumně-vývojového charakteru, což však žalobce neprokázal.

Daňové orgány vyhodnotily činnosti žalobce spojené s projektem 903 a 903a jako činnosti inovačního charakteru, nikoli výzkumně-vývojového charakteru a krajský soud shledává tyto závěry za správné. Žalovaný v napadeném rozhodnutí velice podrobně analyzoval posuzovanou situaci a vyhodnocoval postavení žalobce v rámci projektu 903 a 903a, a to konkrétně v odstavcích 135 až 170.

96. Krajský soud v souvislosti s prokazováním novosti a řazení činnosti pod výzkum a vývoj odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2020, č. j. 7 Afs 447/2018 – 55: *„Základním předpokladem pro úspěšné uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj dle § 34 odst. 4 věty první zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013 je v případě experimentálního vývoje ve smyslu § 2 odst. 1 písm. c) zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací, doložení vývojové činnosti. Daňový poplatník musí doložit, že dosáhl závěrů (výsledků, poznatků, znalostí), které jsou oproti stávající úrovni poznatků a dovedností v daném oboru pro něj nové a dosud nevyužívané. Bez náležité dokumentace nese daňový subjekt riziko, že se při budoucím dokazování v daňovém řízení octne v důkazní nouzi ohledně skutečné novosti svého řešení. (...) Proto, aby mohla být určitá činnost podřazena pod pojem vývoj ve smyslu § 34 odst. 4 ZDP, tak nepostačuje prostá či rutinní aplikace existujícího nového či zdokonaleného řešení, ale je nezbytné takové nové či zdokonalené řešení rovněž vytvářet. Úkolem poplatníka uplatňujícího předmětnou odčitatelnou položku je pak doložit, že k tomuto tvůrčímu (kreativnímu) procesu došlo, neboť právě tento proces odlišuje z právního hlediska vývoj od inovace. Jako nejvhodnější prostředek k prokázání tvůrčí činnosti se přitom jeví vedení náležité dokumentace zachycující podrobně proces tvorby návrhu nového či zdokonaleného řešení. Nelze totiž odhlédnout od toho, že k utváření nových či zdokonalených řešení dochází uplatňováním stávajících poznatků, které vyústí v nově stvořené řešení. Bez náležité dokumentace nese daňový subjekt riziko, že se při budoucím dokazování v daňovém řízení octne v důkazní nouzi ohledně skutečné novosti svého řešení, která pro něj bude mít nepříznivé daňové dopady.“* (pozn. podtrženo soudem) Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku vystihl úkol daňového subjektu, (dopadá i na žalobce), chce-li uplatňovat nárok na odpočet na VaV. Tuto povinnost však žalobce nesplnil, neboť se mu potřebné nepodařilo prokázat a nutno podotknout, že neprojevil ani většího úsilí, aby prokázal, že jeho počínání v projektech 903 a 903a vykazovalo znaky novosti. Žalobce nepředložil důkazy, které by prokazovaly vývojovou činnost, přičemž bez těchto vstupních skutečností nemohly daňové orgány, potažmo soud, hodnotit splnění podmínek v § 34 odst. 4 ZDP ve znění účinném do dne 31. 12. 2013 (resp. § 34b ZDP, ve znění účinném ode dne 1. 1. 2014). Žalobce rezignoval na předložení dokumentace vývojového procesu, testování či jiných k vyhodnocení procesů, nedoložil dostatek technických údajů nezbytných pro to, aby daňové orgány mohly přistoupit k vyhodnocení existence prvku novosti a mohly ustanovit znalce pro posuzování technických parametrů.

F) PROJEKT 903 – Lehčení pomocí CO₂ v koextruzní technologii

97. V případě projektu 903 týkajícího se *„Lehčení pomocí CO₂ v koextruzní technologii“* krajský soud ve shodě s žalovaným konstatuje, že na základě podkladů, které jsou k dispozici, nelze dospět k závěru tvrzenému žalobcem, že v projektu 903 vyvíjel novou výrobní technologii pro výrobu nového materiálu, a tak vykonával činnost v rámci výzkumu a vývoje. Z vyjádření Ing. M. F. či hodnocení Antonína Kuchyňky vyplývá, že žalobce testoval nové výrobní zařízení, které si pořídil od dodavatele a uvedl jej do výrobního provozu, avšak nebylo

nijak žalobcem doloženo, rovněž to nevyplývá ani z obsahu spisu, že by žalobce zařízení a výrobní technologii sám navrhl nebo se na návrhu podílel a posléze zrealizoval. Naopak z podkladů lze dospět k závěru vyslovenému daňovými orgány, že nelze z ničeho dovodit, že by činnost žalobce v rámci projektu 903 bylo možné charakterizovat jako experimentální vývoj. Zásadní roli v tomto projektu však podle dostupných podkladů sehrála spolupráce se společnostmi alkus a Promix Solutions, neboť předmětné zařízení bylo žalobci dodáno společností Promix Solutions, a to včetně úprav, přičemž bylo přímo Ing. F. konstatováno, že k této dodávce došlo „na klíč“. Rovněž společnost alkus se významně podílela na realizaci projektu 903, neboť právě společnost alkus měla žalobce seznámit s výrobou fyzikálně lehčených desek. K pochybnostem o zapojení žalobce do vývoje nové výrobní technologie pro výrobu nového materiálu ve vztahu k projektu 903 soud v plném rozsahu odkazuje na napadené rozhodnutí (odstavce 135 až 170), v němž žalovaný důkladně popsal veškeré pochybnosti, nesrovnalosti a nedostatky v žalobcem předložených materiálech, které svědčily tomu, že žalobce nevyvíjel činnost VaV a ani se sám nepokusil relevantním způsobem rozptýlit vyvstálé pochybnosti daňových orgánů o tom, že jeho činnost má pouze inovativní charakter.

98. Ačkoliv ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 26. 9. 2018 nebyly výslovně specifikovány pochybnosti ohledně spolupráce žalobce se společnostmi alkus a Promix Solutions, nijak to nezpochybňuje vyslovené závěry, neboť žalobce byl upozorněn na vyvstálé pochybnosti ohledně zařazení sporné činnosti pod VaV, které však nerozptýlil. Žalobce byl vyzván k objasnění popsaných prováděných činností, avšak žalobce na to adekvátně nereagoval. Vlastní nedostatečnou aktivitu nemůže klást k tíži daňovým orgánům. Podle názoru soudu nebylo konstatování žalobce, že nebylo jeho povinností vysvětlovat spolupráci se společnostmi alkus a Promix Solutions, vhodně zvolené a neodůvodnilo postavení žalobce v rámci realizace předmětného projektu. Pochybnosti ohledně činnosti žalobce se zásadně týkaly spolupráce se zmiňovanými společnostmi, a tak pokud vyvstaly pochybnosti ohledně jejich zařazení pod VaV, měl žalobce prokazovat veškeré okolnosti s tím související, a to včetně zmíněné zásadní spolupráce, aby byla objasněna jeho činnost v celém projektu. V napadeném rozhodnutí byly podrobně rozebrány veškeré zjištěné skutečnosti a okolnosti činnosti žalobce i rozpracovány zjištěné pochybnosti, včetně diskutované spolupráce a míry zapojení, to však nelze považovat za nové pochybnosti, na něž nebyl žalobce upozorněn, neboť k objasnění jeho činnosti v projektu vyzván byl.
99. Podle názoru zdejšího soudu správce daně upozornil žalobce dostatečně podrobně a v souladu se zákonným postupem na pochybnosti, které zjistil, žalobce měl dostatek času na ně adekvátně reagovat. K náležitostem výzvy k odstranění pochybností se soud více vyjadřuje v odstavcích 111 až 115.
100. Krajský soud je přesvědčen, že k otázce rozložení důkazního břemene se již dostatečně vyjádřil v odstavcích 86 a násl. tohoto rozsudku. Žalobce neposkytl v rámci daňového řízení dostatek podkladů prokazujících, že jím prováděné činnosti byly podřaditelné pod výzkum a vývoj. Daňové orgány v tomto ohledu netížilo důkazní břemeno, nebyly povinny prokázat důvodnost jejich pochybností, to bylo již úkolem žalobce jako daňového subjektu, který tím, že je nevyvrátil a nepotvrdil svá tvrzení, zapříčinil vyslovené závěry.

101. K obsáhlé argumentaci žalobce, kterou se snažil prokázat, že jím realizovaná činnost v rámci projektu 903 byla činností řadící se pod výzkum a vývoj, neboť vykazovala ocenitelný znak novosti, krajský soud konstatuje, že takto podrobně měl argumentovat v rámci daňového řízení, aby se s těmito tvrzeními mohly vypořádat daňové orgány. Krajský soud má za to, že správce daně a žalovaný správně vyhodnotili, že činnost žalobce neprojevovala znaky unikátního řešení, přičemž nebylo ani možné rozpoznat vlastní činnost žalobce v rámci projektu. Z podkladů, které měly k dispozici z tvrzení žalobce, a předložených důkazů dospěly daňové orgány k jedinému možnému závěru, který s ohledem na zjištěný skutkový stav mohly vyslovit. Krajský soud má závěry žalovaného za přesvědčivé a podložené podklady založenými do daňového spisu. Daňové orgány ani nyní soud rozhodně neusilují o degradaci činnosti žalobce v rámci projektu 903, jak tvrdil žalobce, ale vyhodnocují kroky, které žalobce učinil, přičemž z vyjádření Ing. F. nevyplývá, že by činnost žalobce bylo možné charakterizovat jako výzkumně-vývojovou. Žalobce se nemůže snažit zhojit neunesení důkazního břemene teprve v řízení před soudem, neboť jej tížilo již v daňovém řízení. Z toho důvodu nelze požadovat, aby se soud zabýval odbornými technickými parametry projektu 903. Žalobce měl dostatek možností prokázat svá tvrzení v rámci daňového řízení. Skutečnost, že tak neučinil, nemůže být nyní v řízení před soudem zhojena.
102. Žalobce se zcela zavádějícím způsobem pokoušel navodit dojem, že po něm bylo požadováno prokazování negativních skutečností, k tomu však v rámci daňového řízení nedošlo. Žalovaný ze smlouvy uzavřené mezi žalobcem a společností alkus dovodil, *„že fyzikálně lehčené desky byly v produktovém portfoliu společnosti alkus. Ze Smlouvy alkus vyplývá, že cílem dlouhodobé spolupráce mezi odvolatelem a společností alkus byl vývoj a zřízení nové průmyslové výrobní linky s cílem vyrábět levněji a s vyšší energetickou efektivitou a další vývoj v oblasti plastové kompozitní linky pro nové výrobky, nové oblasti využití a nové segmenty trhu. Ve Smlouvě alkus je taktéž popsán výchozí stav obou společností, v němž jsou specifikovány produkty, trhy, výrobní zařízení a výrobní procesy a dále nové vývoje procesů a receptur. Výrobní procesy u společnosti alkus zahrnují chemické pění, pění s mikrosférami (patentováno) a fyzikální pění s CO₂ a butanem (vs. výrobní proces u odvolatele: chemické pění v jednotlivé extruzi a koextruzi). Ze Smlouvy alkus se rovněž podává, že k vybavení koextruzního zařízení systémem Optifoam pro pokusy ohledně fyzikálního pění došlo z podnětu společnosti alkus, nikoliv z podnětu odvolatele, jak tvrdí v odvolání.“*
- Na tato zjištění daňových orgánů však žalobce nedokázal reagovat a objasnit situaci v souvislosti s lehčenými deskami údajně zcela nově vytvořenými v rámci projektu 903.
103. Po žalobci nebylo požadováno prokázat, že společnost alkus nedisponuje zařízením a technologií pro výrobu lehčených desek, nýbrž aby prokázal, že je to právě on, kdo vyvíjel činnost výzkumně-vývojového charakteru a že po věcné stránce musel být u projektu 903 přítomen ocenitelný prvek novosti a vyjasňovat technické či výzkumné nejistoty. Uvedené se mu však prokázat nepodařilo, což umocnilo pochybnosti daňových orgánů a způsobilo nastalý výsledek daňového řízení. V důsledku tohoto postupu však nebyl žalobce stížen negativní důkazní povinností. Žalovaný nestavěl své závěry o výkonu činnosti žalobce mající inovativní charakter na tom, že žalobce spolupracoval s jinými subjekty, či na tom že jím dosažené řešení si žalobce nenechal chránit patentem či průmyslovým vzorem. Těmito skutečnostmi žalovaný pouze dokresloval zjištěné informace, přičemž spolupráce s jinými subjekty nebyla žalobci vytýkána či jinak vnímána negativně, žalobce v tomto

směru dezinterpretovat vyjádření žalovaného, který polemizoval nad rozdělením činností v rámci projektu 903, což bylo již vypořádáno výše.

G) PROJEKT 903a – Sendvičové PP/Al desky na zařízení kontilis

104. Shodný problém jako v případě projektu 903, je i podstatou další námitky. Žalovaný má za to, že žalobce neprokázal a nedoložil v případě projektu 903a, že realizoval činnost výzkumně-vývojového charakteru a potvrdil proto správcem daně vyloučený odpočet na VaV za posuzovaná zdaňovací období. Žalobce v souvislosti i s projektem 903a namítal, že výzva k prokázání skutečností nebyla vzhledem k vysloveným závěrům řádně formulovaná, neboť jí nebyl vyzýván k prokázání toho, jaké činnosti byly prováděny jím a jaké dalšími spolupracujícími společnostmi, ale předmětem pochybností bylo to, zda popsané činnosti lze charakterizovat jako výzkum a vývoj dle § 34 odst. 4 ZDP. Krajský soud konstatuje, že ačkoliv výzva výslovně neobsahovala pochybnosti nad poměrem a náplní činností spolupracujících společností a činnostmi žalobce, tak ale vytykala, že u popsaných činností žalobce není zřejmé, zda souvisí s cílem projektu 903a a podle popisu činností vykonávaných žalobcem nebylo možné konstatovat jejich charakter jako výzkumně-vývojový. Takovou specifikaci považuje krajský soud za dostačující pro to, aby žalobce přesvědčivě a jednoznačně konkretizoval prováděné činnosti tak, aby prokázal jejich výzkumně-vývojovou charakteristiku, to však neučinil. Žalovaný v napadeném rozhodnutí předeštl svou argumentaci a výčet nesrovnalostí v činnosti žalobce v rámci projektu 903a. Žalobci se nepodařilo přesvědčivě prokázat, že realizoval experimentální vývoj, že nepořizoval výrobní zařízení dodavatelsky, ani nedoložil unikátnost vzniklých výrobků. Krajský soud odkazuje v plném rozsahu na odůvodnění napadeného rozhodnutí v odstavcích 152 až 170, v nichž žalovaný podrobně rozepsal veškeré zjištěné pochybnosti, které se žalobci v rámci daňového řízení nepodařilo odstranit, a zásadní důvody pro vyslovený závěr.
105. Krajský soud je přesvědčen, že výzva k prokázání skutečností ze dne 26. 9. 2018, byla dostatečně konkrétní a odůvodněná a poskytovala žalobci dostatečný návod na to, aby prokázal, že v rámci projektů 903 a 903a vykonával výzkumně-vývojovou činnost, pokud tak skutečně činil. Žalobce popisoval své počínání, avšak to nebylo s to prokázat realizaci VaV. Žalovaný pouze poukazoval na všechny zjištěné skutečnosti a pochybnosti nasvědčující tomu, že ve zmíněných projektech žalobce neprováděl VaV. Žalobce pochybnosti nerozptýlil a svá tvrzení neprokázal.
106. Také v případě projektu 903a žalobce opětovně namítal nepřenesení důkazního břemene a nedostatečné prokázání skutečností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, na jejichž základě by k přenosu důkazního břemene mohlo dojít. Krajský soud shodně jako v případě projektu 903 konstatuje, že výzva k prokázání pochybností dostatečným způsobem vyjádřila pochybnosti a vybídla žalobce k objasnění prováděných činností, aby bylo možné posoudit, zda mají charakter VaV. Jestliže vyvstaly pochybnosti ze strany správce daně, byl žalobce zcela pochopitelně povinen prokazovat v daňovém řízení veškeré okolnosti a významné skutečnosti mající vliv na prokázání výzkumně-vývojového charakteru jím realizovaných činností. Podle názoru krajského soudu správce daně předmětnou výzvou splnil svou povinnost sdělit jasným a srozumitelným způsobem zjištěné pochybnosti.

107. Krajský soud v souvislosti s námitkou nedostatečné konkrétnosti výzvy k odstranění pochybností užitá ve vztahu k projektům 903 a 903a uvádí, že si je vědom požadavku „konkrétnosti“ kladenému na výzvy k odstranění pochybnosti přímo daňovým řádem v § 89 odst. 1, nicméně má i s ohledem na četnou judikaturu NSS zabývající se výkladem takové konkrétnosti již dostatek informací pro závěr, že užitá výzva byla dostatečně konkrétní.
108. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102 konstatoval. *„Ve výzvě správce daně podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, musí být uvedeny konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Výzva odkazující pouze na příslušný řádek takového přiznání či hlášení nebo takové písemnosti tomuto požadavku zpravidla neodpovídá.“* Ačkoliv tato právní věta vznikla před účinností daňového řádu, jsou závěry z ní stále plně aplikovatelné, což potvrdil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 76/2015-58. Krajský soud dále odkazuje na rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2020, č. j. 3 Afs 19/2018 – 47, v němž byla rozebrána problematika konkrétnosti pochybností: *„Rozšířený senát v citovaném usnesení zdůraznil, že existence konkrétních pochybností je nezbytnou podmínkou pro zahájení vytykácího řízení. Pouze ty subjekty, ve vztahu k nimž existuje pochybnost o jejich daňových tvrzeních, mohou být povinny nést případné negativní následky nesplnění povinnosti podat řádné vysvětlení a vyjádření a doložit požadované skutečnosti. Existence pochybností přitom musí být opřena o skutkové důvody, tj. o důvody objektivně existující a nespočívající pouze v úsudku a vůli příslušných pracovníků správce daně. Jen tak lze přezkoumat, zda správce daně skutečně pochybnost o tvrzeních daňového subjektu měl, anebo zda požadoval vysvětlení a prokazování tvrzených skutečností pouze na základě zákonem nedovoleného náhodného výběru či dokonce na základě libovůle. Pochybnost nemusí být jistotou, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá, ale musí existovat důvodné podezření, tzn. podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně nebo na jeho analýzách opřených o skutkové důvody. V každém případě musí jít o poznatky či analýzy mající skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a opírající se o logickou a racionální úvahu. Nepostačí proto, vyzve-li správce daně daňový subjekt k vysvětlení údaje na určitém řádku či řádcích daňového přiznání. Taková výzva postrádá uvedení konkrétních skutkových důvodů, na nichž jsou pochybnosti založeny.“*
109. Krajský soud považuje za vhodné citovat také z dalšího rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 3. 2014, č. j. 7 Afs 123/2013 – 56, jenž se věnoval obsahu výzev k odstranění pochybností a jejich konkrétnosti. *„Konkrétně šlo o pochybnosti (vnitřní pochyby správce) o správnosti vykazovaných údajů v souvislosti s velkým nárůstem přijatých i uskutečněných zdanitelných plnění uváděných stěžovatelkou ve svých daňových přiznáních. Takto vytyčené pochybnosti jsou dostatečné nejen z hlediska dikce uvedeného ustanovení zákona o správě daní a poplatků, ale i judikatury, na kterou krajský soud přílehavě poukázal (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, dostupné na www.nssoud.cz). Je tomu tak proto, že mají dostatečnou skutkovou oporu, a to právě v údajích uváděných samotnou stěžovatelkou. Je pak současně i z logiky věci vyloučeno, aby tyto - prvotní výzvy - mohly obsahovat další sofistikované výhrady, jak nyní dovozuje stěžovatelka. Správce daně po podání daňového přiznání na tu kterou daň zpravidla disponuje*

pouze a jen údaji, které jsou mu poskytnuty právě daňovým subjektem v jeho přiznání. Jen výjimečně mohou mít pochybnosti správce daně jiný původ (v předcházejícím místním šetření, kontrole, apod.). Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že pokud správce daně opřel své pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání o kvantitativní navýšení přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění stěžovatelkou v tom kterém posuzovaném zdaňovacím období (skutkové důvody), vyhovují tyto pochybnosti požadavkům zákona o správě daní a poplatků.“ (pozn. podtrženo soudem) Krajský soud uzavírá, že i v nyní projednávané věci výzva k odstranění pochybností byla dostatečně konkrétní, správce daně zakládal své pochybnosti na skutečnostech, které v dané chvíli měl k dispozici. Žalobce mohl na výzvu reagovat takovým způsobem, jímž by popsal činnosti, které ve věci realizuje, a prokázal jejich výzkumně-vývojový charakter.

110. V neposlední řadě je vhodné zmínit závěr Nejvyššího správního soudu z rozsudku ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 38/2011 – 117, jímž je poskytována podpora prvotním výzvám a jejich způsobilosti dostatečně informovat daňový subjekt o pochybnostech správce daně. *„Nepřípustně formálním shledává Nejvyšší správní soud přístup, který by vedl ve všech případech ke zrušení rozhodnutí, pokud pochybnosti správce daně nejsou popsány v maximální míře již v okamžiku zahájení vytykácího řízení, aniž by soud zohledňoval, zda a jak daňový subjekt následně reagoval a jakým způsobem se dále vyvíjelo vytykácí řízení. Jde o opačný protipól nesprávného přístupu žalovaného, který redukuje dopad usnesení rozšířeného senátu na případy, kdy správce daně odkazoval na příslušný řádek daňového přiznání s tvrzením, že v této věci na konkrétní řádek odkazováno nebylo, a proto se usnesení rozšířeného senátu na tento případ nevztahuje. Dopad rozhodnutí rozšířeného senátu byl nepochybně širší a je třeba skrze toto rozhodnutí poměřovat všechny výzvy, jimiž je zahajováno vytykácí řízení i ve vztahu k následným úkonům ve vytykáčím řízení. Nejvyšší správní soud proto neshledal žádných odlišností a důvodů, pro které by měl postupovat odlišně než ve stěžovateli známých rozsudcích ze dne 30. 9. 2010, čj. 9 Afs 46/2010 - 227 a ze dne 30. 9. 2009, čj. 8 Afs 65/2008 - 93. Rovněž tehdy soud přihlédl k tomu, že smyslem požadavků kladených na obsah výzvy je to, aby daňovému subjektu byly sděleny pochybnosti způsobem umožňujícím mu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků.“*
111. Krajský soud k polemice nad konkrétností výzvy k odstranění pochybností ze dne 26. 9. 2018 uzavírá, že předmětná výzva byla dostatečně konkrétní pro to, aby žalobce byl schopen na ni adekvátně reagovat a prokázat, že vyvíjel v předmětných projektech činnost výzkumně-vývojového charakteru. Žalobce setrvale namítal, že mu nebyla poskytnuta jednoznačná informace o tom, co má prokazovat, s tím však soud nesouhlasí a tuto námitku shledává nedůvodnou. Ustálená soudní praxe citovaná v odstavcích výše potvrdila jistou míru konkrétnosti výzev, které mohou čerpat pouze z těch informací, které mají v dané chvíli k dispozici. V nyní projednávané věci správce daně neodkázal výzvou pouze na konkrétní řádky daňového přiznání, které by vyvolaly pochybnosti, ale uložil žalobci povinnost k jejich prokázání. Správce daně dostatečně rozvinul své pochybnosti, vycházel ze skutkových zjištění, které měl v daný okamžik k dispozici, a zákonem předpokládaným způsobem přenesl důkazní břemeno zpět na žalobce. Pro přenos důkazního břemene zpět na žalobce, stačilo, že správce daně prokázal existenci vážných a důvodných pochyb, což v projednávané věci bylo splněno. Námitky o nedostatečné konkrétnosti výzvy a s tím související tvrzení o nepřenesení důkazního břemene, hodnotí soud jako zcela nedůvodné. Nad rámec krajský soud podotýká, že úkolem správce daně nebylo rozklíčovat, jakou činnost realizoval žalobce a jaké činnosti naopak vykonávaly další společnosti, to měl

prokazovat žalobce v reakci na výzvu, aby bylo zřejmé, kdo výzkumně-vývojovou činnost prováděl. Krajský soud uzavírá, že žalobce přenesené důkazní břemeno neunesl.

112. Žalobce se v žalobě opakovaně vracel k tvrzení, že na něj nebylo přeneseno důkazní břemeno, krajský soud se s touto námitkou vypořádává komplexně na tomto místě, přičemž tato argumentace bude použitelná pro všechny dílčí námitky žalobce ohledně nepřenesení důkazního břemene. Žalobce se patrně domníval, že teprve podrobně vypracované odůvodnění napadeného rozhodnutí mohlo způsobit přenesení důkazního břemene, v důsledku důkladného popisu zjištěných nesrovnalostí a pochybností o činnosti žalobce, to však byl mylný závěr. Správce daně přenesl důkazní břemeno na žalobce již výzvou k odstranění pochybností, která byla soudem shledána jako dostatečně podrobná a konkrétní. Skutečnost, že se žalobci nepodařilo pochybnosti daňových orgánů vyvrátit v rámci daňového řízení a teprve v řízení před soudem se pokouší veškeré pochybnosti podrobně objasnit, již nemohou zhojit nastalé neunesení důkazního břemene v rámci daňového řízení.

H) Překvapivost rozhodnutí

113. Rovněž je třeba označit za nedůvodnou také další žalobní námitku, jíž žalobce namítal překvapivost rozhodnutí. Žalovaný své závěry v napadeném rozhodnutí pouze podrobněji propracoval a vyprecizoval, jak sám ve vyjádření uvedl, s čímž se krajský soud zcela ztotožňuje. Rovněž nelze konstatovat, že by žalovaný vycházel z nových důkazů, resp. jiných skutkových zjištěních, napadené rozhodnutí má oporu pouze v obsahu daňového spisu, z něhož vycházel též správce daně, přičemž žalovaný zachoval shodný právní názor, k jakému dospěl správce daně, a tak nebylo zapotřebí uplatňovat § 115 odst. 2 větu druhou daňového řádu. Žalovaný neznemožnil žalobci seznámit se před vydáním napadeného rozhodnutí se zjištěnými skutečnostmi a reagovat na ně. V projednávané věci nenastaly žádné nové skutečnosti ani žalovaný nedospěl k odlišnému právnímu názoru oproti správci daně, což je zjevné z jejich závěrů, pouze došlo k podrobnějšímu rozpracování již vysloveného (body 135 – 170 napadeného rozhodnutí). Krajský soud jen pro úplnost dodává, že nesrovnalosti ohledně činností prováděných žalobcem a jejich možnosti podřazení pod VaV zmínil správce daně již ve zprávě o daňové kontrole. Rozhodnutí proto nemohlo být překvapivé, neboť žalovaný vycházel ze shodného skutkového stavu, nedospěl k odlišným závěrům a nezbavil tudíž žalobce možnosti se k takovému závěru vyjádřit. Soud poznamenává, že rozhodnutí žalovaného, kterým došlo ke změně dodatečných platebních výměrů, nebylo k tíži žalobce.
114. Žalobní argumentace, jíž se žalobce pokoušel dovodit nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, zpochybnit závěry žalovanému a navodit dojem, že by dle daňových orgánů nemohl s kýmkoli spolupracovat, aby mohla být jeho činnost řazena pod VaV, byla nepravdivá a navozující zcela smyšlený pohled na situaci. Žalovaný nijak nebrojil proti spolupráci žalobce s dalšími společnostmi, nedovozoval v důsledku toho vyloučení projektu 903 a 903a z VaV. Pouze v napadeném rozhodnutí konstatoval, že díky úzké spolupráci žalobce s dalšími společnostmi, včetně společnosti Meva, nebylo možné rozpoznat činnost žalobce od činností vykonávaných dalšími společnostmi a následně dovodit, zda došlo konkrétně ze strany žalobce k realizaci výzkumně-vývojové činnosti. Obdobně lze hodnotit spolupráci se společností Alkus, u níž rovněž nebylo reálně možné rozpoznat, jaké činnosti byly vykonávány žalobcem a jaké společností Alkus, a kdo tudíž měl realizovat výzkumně-vývojovou činnost. Krajský

soud zdůrazňuje, že ze strany daňových orgánů nebylo žalobci vytýkáno, resp. mu kladeno k tíži, že spolupracoval s dalšími společnostmi, problémové tyto spolupráce činilo to, že žalobce nebyl schopen specifikovat účast svou a spolupracujících subjektů na jednotlivých projektech.

115. Žalobce dále namítal, že daňové orgány nehodnotily důkazy v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, avšak omezil se pouze na zcela stručné tvrzení, že důkazy nebyly posouzeny ve vzájemných souvislostech, aniž by toto tvrzení bylo více zdůvodněno. Krajský soud má za to, že daňové orgány hodnotily veškeré důkazy jednotlivě i ve vzájemných souvislostech, jak ukládá § 8 odst. 1 DŘ, přičemž nemá důvod o tom pochybovat, nebyly vzneseny žádné skutečnosti takový závěr vyvracející.

CH) Ustanovení soudního znalce

116. Další žalobní námitkou je namítána nezbytnost ustanovit soudního znalce pro posouzení existence prvku novosti a prvku technické či výzkumné nejistoty, s tímto závěrem se ztotožňuje nejen soud, ale i daňové orgány. Nicméně potřeba ustanovit znalce pro posouzení zmíněných prvků nastává teprve tehdy, pokud daňový subjekt prokázal, že realizoval konkrétní činnosti, které je zapotřebí posoudit právě z hlediska jejich technické povahy a existence ocenitelného prvku novosti a rovněž byla-li takovou činností odstraňována technická nejistota. Krajský soud se ztotožňuje s žalovaným v hodnocení, že žalobce nebyl schopen vymezit konkrétní činnosti, které v předmětných projektech učinil, a jež by následně mohl ustanovený znalec hodnotit z hlediska přítomnosti prvku novosti a prvku technické a výzkumné nejistoty. Nelze než souhlasit s žalovaným, že v důsledku nedoložení a neprokázání vlastní činnosti žalobce v rámci realizace projektů 903 a 903a nebylo možné ustanovit znalce, neboť nebyla specifikována konkrétní činnost žalobce, která by mohla být předmětem znaleckého posouzení, pro nedostatek důkazních prostředků dokládajících unikátní a zcela nové řešení.
117. Žalobce nesouhlasí s postupem daňových orgánů zastávajících názor, že situace v projednávané věci nedospěla do takové fáze, aby bylo zapotřebí ustanovovat znalce, a odkazoval na rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 29 Af 68/2018-90. Odkazovaný rozsudek však není na věc přílehlavý, neboť se jednalo o odlišnou situaci. V tam řešené věci bylo sporné, zda jsou daňové orgány oprávněny posuzovat relevantnost a dostatečnost předložených důkazů. S tímto závěrem krajský soud souhlasí, nicméně, jak bylo již konstatováno v napadeném rozhodnutí, v projednávané věci k ustanovení znalce ze strany daňových orgánů nedošlo proto, že „(...) *za daného stavu spisového materiálu, resp. doposud ne/předložených důkazních prostředků k Projektu 903a nebylo ani možné příslušného znalce v oboru ve smyslu ustanovení § 95 odst. 1 daňového řádu ustanovit, resp. zadat znalecký úkol (absence důkazních prostředků dokládající odvolatelem tvrzené jím realizované významné konstrukční úpravy, změny v technologii vedoucí k tvorbě zcela nového a unikátního řešení, vývoji nové technologie výroby – nedoložena a neprokázána vlastní činností odvolatele při realizaci Projektu 903a). V souvislosti s projektem 903 odkazuje „na absenci důkazních prostředků dokládající tvrzenou technickou úroveň jím realizovaných činností v rámci Projektu 903.“ (pozn. podtrženo soudem)*
118. Krajský soud souhlasí s tím, že dospěla-li by nyní projednávaná věc do fáze posuzování prvků novosti a prvku technické a výzkumné nejistoty, bylo by ustanovení znalce nezbytné, avšak taková fáze ve věci nenastala, neboť žalobci se v rámci daňového řízení nepodařilo specifikovat, jaké činnosti v projektech realizoval. Není účelné ustanovovat

znalce za situace, není-li postaveno najisto, jakými činnostmi se má zabývat. Posoudit projekty jako celek z hlediska existence posuzovaných prvků nebylo zapotřebí, protože to není rozhodné pro posouzení nároku na odpočet VaV uplatněného žalobcem.

119. Krajský soud upozorňuje, že žalovaným ve vyjádření k žalobě odkazovaný rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 62 Af 96/2017 pochopitelně není skutkově zcela shodný s projednávanou věcí, nicméně závěr převzatý žalovaným je v projednávané věci aplikovatelný. V tomto převzatém závěru bylo konstatováno: „(...) *daňové řízení tedy nedospělo do fáze, kdy by bylo třeba ustanovit znalce, neboť k předložení klíčových důkazních prostředků týkajících se prvku novosti a vyjasnění výzkumu a vývoje činností žalobce nedošlo.*“ Nutno však podotknout, že ani žalovaný ani soud nenahlíží na odkazovaný rozsudek jako na jakési dogma a hodnotí projednávanou věc s ohledem na všechny jednotlivé a konkrétní okolnosti.
120. S žalobcem lze souhlasit v tom, že závěry žalovaného o činnosti žalobce jako činnosti inovativního charakteru byly pouhým předjímáním, pro něž neměl žalovaný dostatek odborných znalostí, avšak takové pochybení nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Ve zbytku shledává soud závěry žalovaného za přezkoumatelné, v souladu s právními předpisy a řádně odůvodněné. Jak bylo již zmíněno v odstavcích výše, žalovaný nemohl znalci vymezit činnost, která má být přezkoumána, neboť ta nebyla v důsledku neunesení důkazního břemene ze strany žalobce dosud vymezena.
121. Žalovaný u některých dalších projektů konstatoval, že žalobce v odvolacím řízení definoval prvek novosti i nejistoty a předložil příslušné důkazní materiály, a proto v těchto případech nerozporoval realizaci činnosti výzkumně-vývojového charakteru. Nicméně to nebylo možné v případě projektů 903 a 903a.

I) Nepřezkoumatelnost a nesrozumitelnost napadeného rozhodnutí

122. Ve vztahu k opakovaně namítané nepřezkoumatelnosti či nesrozumitelnosti napadeného rozhodnutí, nedostatku důkazů pro závěry vyslovené daňovými orgány, krajský soud souhrnně konstatuje jejich nedůvodnost. Správce daně i žalovaný velice podrobně, přehledně i srozumitelně odůvodňovali své závěry, poukazovali na skutkové okolnosti projednávané věci a propojovali je s příležitostí judikaturou. Pro vyslovené závěry měly daňové orgány dostatek důkazů. Žalobce nebyl schopen svými, třebaže velice obsáhlými, podáními, objasnit ekonomický smysl provedených transakcí a celkový postup. Naproti tomu v argumentaci žalobce lze spatřovat snahu zahrnout soud technickými a odbornými podrobnostmi, které nebyly pro posouzení věci nijak významné, namísto aby věcně reagoval na podstatu věci.
123. Krajský soud v souvislosti s četnými odkazy na právní názory žalovaného odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47: „Pokud jde o tvrzení, že městský soud pouze převzal závěry žalovaného správního orgánu, aniž se náležitě vypořádal s žalobními výhradami, k této otázce bylo již v minulosti Nejvyšším správním soudem opakovaně judikováno, že *„[j]e-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům,* je *přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.*“ (rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS). V souladu

se zásadou hospodárnosti a ekonomie řízení není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, ale přezkoumat dříve učiněné závěry správních orgánů; panuje-li mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí shoda, není důvodu, proč by na něj nemohlo být v rozsudku v podrobnostech odkázáno. Z pohledu standardu soudního přezkumu je v nyní posuzované věci podstatné, že se městský soud zabýval všemi stěžovatelem uplatněnými žalobními body a vypořádal se se všemi jeho argumentačními pozicemi. Jeho závěry jsou přitom logické a přezkoumatelné, na čemž nic nemění ani fakt, že v převážné části jen aproboval právní názor vyslovený již daňovými orgány. (pozn. důraz doplněn soudem)

VI. Závěr, náklady řízení

124. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
125. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené v řízení před soudem. Krajský soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se žalovanému náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává 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). Případně-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.

České Budějovice 11. května 2022

JUDr. Marie Trnková v.r.

Shodu s prvopisem potvrzuje J.M.

předsedkyně senátu