



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hlušíka, Ph.D., ve věci

žalobce: **BENEKOVterm s.r.o.**
sídlem Masarykova 402, 793 12 Horní Benešov
zastoupený advokátem Mgr. Pavlem Říhou
sídlem Poděbradova 2738/16, 702 00 Ostrava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2021 č. j. 3373/21/5200-11433-712953, ve věci daně z příjmů právnických osob

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 2. 2. 2021 č. j. 3373/21/5200-11433-712953 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám advokáta Mgr. Pavla Říhy, sídlem Poděbradova 2738/16, 702 00 Ostrava.

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2021 č. j. 3373/21/5200-11433-712953, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 5. 2. 2020 č. j. 409601/20/3205-50522-800486, jímž byla žalobci doměřena z moci úřední daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 vyšší o částku 448 210 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále.
2. V podané žalobě žalobce nejprve přiblížil průběh dosavadního řízení tak, že dne 20. 2. 2017 správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období r. 2013 v rozsahu kontroly položky odčitatelné od základu daně podle ust. § 34 odst. 4 – 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“), tj. odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Žalobce v rámci kontroly předložil správci daně „PROJEKT VÝZKUMU A VÝVOJE 13-01 Výzkum a vývoj navýšení parametrů kotlů na tuhá paliva“ s dobou řešení projektu od data zahájení 1. 1. 2013 do data ukončení projektu 30. 6. 2014 s vymezením cíle projektu, který spočíval v navýšení provozních parametrů kotlů na tuhá paliva. Dále žalobce předložil projekt výzkumu a vývoje s názvem „PROJEKT VÝZKUMU A VÝVOJE 13-02 Výzkum a vývoj nízkovýkonné řady kotlů na tuhá paliva“ s dobou řešení projektu od data zahájení 1. 1. 2013 do data ukončení projektu 31. 12. 2014 s vymezením cíle projektu, který spočíval ve vývoji nízkovýkonných kotlů na tuhá paliva (dále jen „Projekt 1“ a „Projekt 2“).
3. V rámci ústních jednání ve dnech 20. 2. a 23. 8. 2017, 25. 7. 2018 a 7. 6. 2019 správce daně požadoval podání bližších a podrobnějších informací a doložení souvisejících podkladů, dokumentací a evidencí. Žalobce reagoval podáními ze dnů 6. 3. 2017, 21. 3. 2017, 11. 10. 2017, 3. 9. 2018 a 28. 6. 2019. Správce daně výzvou ze dne 7. 10. 2019 vyzval žalobce k podrobnějšímu prokázání tvrzených skutečností, na což žalobce reagoval podáním ze dne 22. 11. 2019. Správce daně nezměnil své závěry ohledně výsledků kontrolního zjištění a vydal Zprávu o daňové kontrole (dále jen „ZDK“) s následným dodatečným platebním výměrem, jímž žalobci doměřil DPPO ve výši 448 210 Kč s odůvodněním, že žalobce neprokázal splnění podmínek dle § 34 odst. 4 – 6 ZDP, čímž došlo k neoprávněnému snížení základu daně o částku 2 358 462 Kč.
4. Podle závěrů ZDK žalobce neprokázal zejména průběh řešení Projektů 1 a 2 (konkrétně věcnou pracovní náplň řešitelů) – kdo, v jakém čase, jakou konkrétní činnost a v jakém produktu vykonával, tj. neprokázal realizaci výzkumu a vývoje ve vazbě na konkrétní výdaje podle § 34 odst. 4 ZDP. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, o němž bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného, které má žalobce za nepřezkoumatelné a nezákonné, neboť se nevypořádalo s argumenty uvedenými žalobcem v odvolání, je zatíženo vnitřní rozporností a pouze přebírá závěry správce daně, aniž by reflektovalo skutečnosti uvedené žalobcem v odvolání.
5. Dále žalobce nastínil tyto žalobní body:
 - 1) *K delaraci výzkumné a vývojové činnosti:*

Správní orgány obou stupňů se v rámci hodnocení důkazů dopustily svévole při hodnocení důkazů a nedokázaly se řádně vypořádat se všemi důkazními prostředky. Správce daně dle ZDK odmítl uznat veškeré náklady, které žalobce vykázal jako vynaložené na Projekty, takže jinými slovy absurdně konstatoval, že žalobce oba Projekty uskutečnil bez vynaložení jakýchkoliv nákladů, což je v rozporu se

zásadami řádné správy daní. Správce daně žalobci vytkl, že předložené podklady nejsou dostatečné k prokázání výzkumné a vývojové činnosti (dále jen „V a V činnost“) v souvislosti s Projekty. Správce daně na opakované předkládání podkladů žalobcem reagoval pouze tak, že se jedná o podklady nedostatečné, ačkoliv měl dle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“) povinnost vyzvat daňový subjekt k odstranění pochybností způsobem dostatečně konkrétním. Dle napadeného rozhodnutí z oddělené evidence osobních nákladů, doložených pracovních výkazů, či popisu náplně práce pracovní činnosti sice vyplývá, jakou konkrétní činnost jednotliví zaměstnanci měli vykonávat, a to s přihlédnutím k na sebe navazujícím fázím řešení Projektů, které byly specifikovány jak v jednotlivých Projektech, tak i ve Status reportech a Ukončovacích reportech, ale nedokládají, resp. nelze z nich ověřit konkrétní věcnou náplň v r. 2013, tzn. který konkrétní zaměstnanec a ve kterém časovém období (min. měsíci) prováděl činnosti stěžejní pro řešení V a V.

Žalobce považuje toto tvrzení za protimluv, jelikož žalovaný nejprve tvrdí, že z předložených dokladů vyplývají konkrétní skutečnosti a následně uzavírá, že není zřejmé, který konkrétní zaměstnanec, ve kterém časovém období vykonával činnost v rámci V a V. Zároveň žalovaný konstatoval, že důkazy předložené žalobcem jsou po formální stránce akceptovatelné. Důvodem, pro který žalovaný neuznal důkazy jako dostačující, má být skutečnost, že je potřeba, aby takto evidované náklady byly přiřaditelné dílčím, v reportech popsaným činnostem, odpovídajícím nejen pracovnímu zařazení zaměstnanců zapojených na řešení Projektů, ale také období odpovídajícímu realizaci jednotlivých fází řešení obou Projektů.

Požadavek správce daně na doložení detailnější evidence přesahuje rámec běžné praxe vykazování odpracovaného času na jakýchkoliv projektech, nejen na projektech V a V pro účely daňového odpočtu. Žalobce předložil výkazy práce a další požadavek správce daně na evidenci odpracovaného času v tak detailní míře, jaká byla požadována, představuje extenzivní výklad zákona, neboť přesahuje zákonné požadavky dle ZDP.

Správce daně neposoudil žalobcem předložené důkazy v souladu s § 8 daňového řádu, neboť v takovém případě by dospěl k závěru, že žalobce naplnil formální požadavky a prokázal výše uvedené skutečnosti. Žalobce odkázal na své podání ze dne 22. 10. 2019 a na odvolání. Žalobce dále zdůraznil chronologický sled pracovních činností v závislosti na Projektech, popsaný ve Status reportech a Ukončovacích reportech a uvedl, že faktický rozsah V a V vyplývá z měsíčních pracovních výkazů jednotlivých zaměstnanců. Charakter pracovní činnosti pak plyne z náplně konkrétního zařazení jednotlivých pracovníků. Žalobce již v odvolání uvedl, že pracovníci jmenovaných profesí se účastnili obou Projektů V a V v r. 2013 po celou dobu jejich trvání. Žalobce uvedl také důvody vykazání činnosti V a V v prvním čtvrtletí r. 2013 u zaměstnanců dělnických profesí. Žalovaný nic z toho v napadeném rozhodnutí nechal v úvahu. Žalobce má za to, že pokud by žalovaný posoudil všechny důkazy jednotlivě i v jejich vzájemných souvislostech, pak by dospěl k závěru, že je z nich patrna vazba na konkrétní výdaje a oprávněnost a správnost vynaložených nákladů na V a V činnost.

2) *K prototypům kotlů:*

Správní orgány obou stupňů vytkly žalobci, že nepředložil kalkulaci nákladů na výrobu prototypů, ze které by bylo možno dovodit, jaký konkrétní materiál byl k výrobě každého jednotlivého typu kotle nezbytný. Bez toho nelze osvědčit, že žalobcem vykázaný materiál v rámci odčitatelné položky na V a V je materiálem spotřebovaným v souvislosti s výrobou prototypů při řešení Projektů.

K uvedenému se žalobce vyjádřil již v odvolání, ovšem bez následné reakce žalovaného v napadeném rozhodnutí. Žalobce uvedl mj., že absence kalkulace nákladů na výrobu prototypu neznámá, že spotřebovaný materiál nebyl na výrobu prototypu určen. Souběžně s vývojem prototypu kotle C26 probíhaly přípravné práce na V a V ostatních prototypů, jejichž realizace odvisela od úspěchu prototypu kotle C26. Proto byly položky potřebné pro práci na všech prototypy vyskladňovány průběžně. Žalobce popsal, že prototypy byly postupně sestaveny, testovány a v závislosti na zjištěných nedostatcích konstrukčně dílčím způsobem upravovány. V průběhu tohoto procesu došlo k odpisům vyskladněného materiálu (dále nepoužitelného v důsledku deformací, sváření, přetížení, nutnosti náhrady na rozměrově upravený kus atp.), což je u každého takového prototypu zcela běžné, a je s tím při vyskladňování kalkulováno. Po odstranění nedostatků byly prototypy otestovány a podrobeny certifikačnímu řízení. Některé komponenty byly využitelné při sestavování více typů kotlů, a proto nebyly ve skladové evidenci zaneseny pod názvy odkazujícími ke konkrétním typům kotlů, což bylo zřejmě důvodem, proč správce daně dospěl k mylnému závěru, že druhová skladba vyskladněného materiálu nekorespondovala s druhovou skladbou komponentů potřebných pro sestavení jednotlivých prototypů.

K výtce správce daně ohledně počtu vyskladňovaných komponentů stejného nebo obdobného typu v rámci jedné výdejky žalobce podotkl, že pro účely testování je často zapotřebí použít několika kusů komponentů (např. předmětem zátěžových testů je ověření limitů životnosti či funkčnosti dílů, nosnosti, odolnosti vůči žáru, prasknutí, elektrickému přepětí, testují se okolnosti, při nichž může nastat zadrhnutí motoru atd.), u nichž může dojít a často dochází k rychlému opotřebování, znehodnocení či úplnému zničení s nutností náhrady dalším kusem. To je důvodem vyskladňování většího množství položek za účelem vývoje prototypu, než by bylo zapotřebí pro sestavení plně funkčního kotle a rovněž jedním z důvodů, proč není možné na výrobu prototypu předem sestavovat výrobní kalkulaci. K výtce žalovaného, že není jasné, z jakého důvodu v r. 2013 v rámci řešení projektu V a V musela být analyzována norma ČSN EN 303-5:213, když žalobcem byl již v r. 2012 vyroben kotel, ač jiného typu, který parametry 4. třídy splňoval, takže lze dovodit, že před výrobou tohoto kotle R100 již obsah výše zmíněné normy žalobcem analyzován byl, žalobce namítl již v odvolání, že dřívější modely kotlů C25, C50 a C100 splňovaly starší emisní standardy, ale nedosahovaly parametry 4. třídy dle ČSN EN 303-5:213. Prvním kotlem, který je splňoval, byl skutečně kotel R100, avšak jednalo se o kotel peletový, nikoliv o kotel na uhlí, takže know-how získané s dosažením 4. třídy u tohoto kotle nebylo při vývoji kotlů v rámci nových Projektů využitelné.

Na základě uvedeného má žalobce za to, že doložil a prokázal, jak materiálovou skladbu ve vztahu k jednotlivým prototypům, tak charakter, rozsah a věcnou i časovou souvislost vykonávaných V a V činností s obsahem obou Projektů.

3) *K průběhu daňové kontroly:*

Žalobce namítl nezákonnosti proběhnuvší daňové kontroly.

a) Dle sdělení správce daně ze dne 27. 11. 2019 se měl dne 15. 11. 2019 dostavit ke svědeckému výslechu Ing. R. S. Z důvodu „systémového pochybení“, jak tvrdí žalovaný, nedošlo k vyrozumění žalobce o konání svědecké výpovědi tohoto svědka. Poté, co správce daně zjistil své pochybení, provedl výslech Ing. S. pouze ve formě podání vysvětlení podle § 79 daňového řádu, čímž žalobci fakticky odejmul možnost využít jeho zákonného práva být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky. Tento postup nejen, že poškodil žalobce v jeho zákonných právech v rámci daňové kontroly, ale také založil pochybení správce daně, potažmo žalovaného, jenž v napadeném rozhodnutí odkazuje na vysvětlení Ing. S., ačkoliv § 79 odst. 3 daňového řádu stanoví, že podané vysvětlení nelze použít jako důkazní prostředek. Žalovaný však v napadeném rozhodnutí vysvětlení Ing. S. podrobil svému hodnocení a vyvodil z něj závěry.

b) Dne 18. 12. 2019 byl žalobci doručen úřední záznam správce daně ve věci seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolních zjištění spolu s rozhodnutím o stanovení lhůty podle § 88 odst. 3 daňového řádu k využití práva na podání vyjádření výsledku kontrolních zjištění a navržení jeho doplnění, a to v rozsahu 8 dnů ode dne doručení. Lhůta stanovená správcem daně pro vyjádření by uplynula dne 27. 12. 2019. Správce daně tedy stanovil žalobci pro vyjádření lhůtu v nejkratším možném termínu a zároveň tak, že do lhůty 8 dnů připadaly pouze čtyři pracovní dny pro zpracování vyjádření, které spadaly do období Vánoc a konce roku. Podle žalobce nelze mít za to, že nesprávnost postupu správce daně byla zhojena rozhodnutím o prodloužení lhůty, kdy poslední den prodloužené lhůty připadl na 7. 1. 2019. Lhůta byla formálně prodloužena o 12 dnů, ale poskytovala fakticky pouze 10 pracovních dnů, které byly vklíněny mezi vánoční svátky a konec roku, kdy ve zbylých pracovních dnech většina pracujících čerpala dovolenou. Žalobce v důsledku tohoto postupu správce daně neměl dostatek času na podrobné prostudování a vyjádření se k rozsáhlému materiálu a neměl možnost navrhnout nová doplnění. Žalobce tak byl zásadním způsobem zkrácen na svých právech.

c) Průběh daňové kontroly je ovládán daňovým řádem a tedy i zásadami daňového řízení dle §§ 5 – 9 daňového řádu. Správce daně je podle zásady legální licence a procesní rovnosti povinen postupovat objektivně a nestranně. Žalobce má důvod se domnívat, že správce daně takto v rámci daňové kontroly nepostupoval. Žalobci bylo mimo protokol při výslechu svědka dne 30. 10. 2019 v budově správce daně ve Šternberku naznačeno Ing. Ž., že je na něj vyvíjen tlak od nadřízených osob ve vztahu ke kontrole společnosti žalobce v rozsahu uplatnění odpočtu na podporu V a V dle § 34 odst. 4 – 6 daňového řádu. Žalobce s touto skutečností konfrontoval žalovaného prostřednictvím žádosti o informace v režimu zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, v platném znění, na kterou žalovaný reagoval tak, že žádná taková skutečnost nenastala. Žalobce má důvodné pochyby a domnívá, že tato skutečnost mohla mít vliv na závěry učiněné správcem daně

v dodatečném platebním výměru a ZDK, potažmo i na závěry žalovaného v napadeném rozhodnutí. Tato obava je umocněna zároveň tvrzením zaměstnanců správce daně Ing. Ž. a Ing. P. na vstupních jednáních na začátku daňové kontroly, že považují žalobce za firmu zcela prokazatelně realizující vývojové aktivity a nemají pochyb, že tyto u žalobce dlouhodobě probíhají. Následně však správce daně neuznal žádné náklady evidované v rámci odpočitatelných položek na V a V.

6. Žalovaný ve vyjádření uvedl:

K žalobnímu bodu 1): Není pravdou, že žalovaný odmítl uznat veškeré náklady na V a V, když totožné náklady uznal podle § 24 odst. 1 ZDP, neboť splňovaly daňovou uznatelnost podle tohoto ustanovení, ovšem pro beneficium v podobě odpočtů na V a V spočívající fakticky v duplicitním uplatnění totožných nákladů podle § 34 ZDP zákonodárce stanovil speciální podmínky, jejichž splnění se žalobci nepodařilo prokázat. Žalovaný zdůraznil, že nelze klást rovnítko mezi skutečností, že žalobce neprokázal splnění podmínek podle § 34 ZDP a skutečností, že žalobce uskutečnil Projekty bez vynaložení jakýchkoliv nákladů, jak se žalobce mylně domnívá. Žalovaný odmítl, že by správce daně dostatečně nespécifikoval své pochybnosti a v podrobnostech odkázal na výzvu k prokázání skutečností ze dne 7. 10. 2019, ve které byly pochybnosti kvalifikovaně vyjádřeny. Správce daně tak unesl své důkazní břemeno stran prokázání důvodnosti pochyb o tvrzení žalobce a důkazní břemeno bylo ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu přeneseno zpět na žalobce. Správce daně nepostupoval podle § 89 daňového řádu, jak nesprávně uvedl žalobce, ale podle § 92 odst. 4 daňového řádu. Podle žalovaného důkazní prostředky předložené žalobcem nedokládají, který konkrétní zaměstnanec a ve kterém časovém období prováděl činnosti stěžejní pro řešení V a V a nelze z nich ověřit konkrétní věcnou náplň činnosti v r. 2013. Pro uplatnění nákladů ve formě odpočtu na V a V podle § 34 ZDP zákonodárce stanovil speciální podmínky, které musí být splněny kumulativně. Jejich splnění sebou nese zvýšenou administrativní zátěž, která tkví v zajištění průkazné dokumentace. Tyto podmínky stanovil zákonodárce proto, aby daňový subjekt mohl využít výhodu ve formě uplatnění totožných nákladů de facto podruhé. Pokud si žalobce takové důkazní prostředky neopatrnil, jde to k jeho tíži. Důkazní nouzi žalobce nelze zaměňovat za extenzivně vykládaný rozsah požadavků správce daně.

Žalovaný dále uvedl, že ověřením spisového materiálu nebyly nalezeny úkolové listy a zaměňuje-li je žalobce za výkazy práce, pak tyto ve formě, v jaké je žalobce doložil, nebyly průkazné, neboť poskytovaly zcela obecné informace a nebylo z nich možné prověřit, jakou konkrétní činnost a ve kterých dnech konkrétní osoba vykonávala a jaké byly odpovídající výstupy tak, aby bylo zcela zřejmé a průkazné, že se fakticky jednalo o činnost věcně odpovídající tvrzené vývojové činnosti a jejímu deklarovanému rozsahu. Při uplatnění odčitatelné položky byl žalobce povinen uplatněné osobní náklady na pracovníky mít přesně rozepsány a evidovány, což neměl. Pokud žalobce nedokázal prokázat konkrétní činnost konkrétních pracovníků v jednotlivých dnech ve vazbě na činnost dle Projektů V a V, stěží mohl prokázat konkrétní činnosti zaměstnanců dělnických profesí. Žalovaný při hodnocení skutečností nacházejících se ve spisovém materiálu postupoval v souladu s § 8 daňového řádu. Žalovaný učinil obecný odkaz na judikaturu Nejvyššího správního soudu – dále jen „NSS“ a Ústavního soudu vztahující se k otázce hodnocení důkazů a vypořádání odvolacích důvodů (blíže str. 6-7 vyjádření).

K žalobnímu bodu 2): K prototypům kotlů a nákladům na výrobu žalovaný poukázal na body 85 a následující napadeného rozhodnutí. Podle žalovaného nepředložil-li žalobce kalkulaci nákladů na výrobu prototypů, ze které by bylo možné dovodit, jaký konkrétní materiál byl ve výrobě každého jednotlivého prototypu nezbytný, nelze mít za prokázané, že materiál, který žalobce vykázal v rámci odčitatelné položky na V a V, je materiálem, který byl spotřebován v souvislosti s výrobou prototypu při řešení Projektů V a V. V případě kotle R100 žalovaný odkázal na bod 99 napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že již před r. 2013 byl žalobcem vyvinut kotel, který splňoval parametry 4. třídy normy ČSN EN 303-5:2013, a proto nebylo zřejmé, z jakého důvodu v r. 2013 musela být tato norma znovu analyzována, když v r. 2012 byl žalobcem vyroben kotel, ač jiného typu, který parametry 4. třídy této normy splňoval. Lze tudíž dovodit, že před výrobou kotle R100 byl již obsah výše zmíněné normy žalobcem analyzován. Podle žalovaného se žalobci nepodařilo prokázat, že zahrnul do rozpočtu ty materiálové výdaje, které vynaložil v souvislosti s řešením Projektů V a V.

K žalobnímu bodu 3): Žalovaný připustil pochybení správce daně v souvislosti s podáním vysvětlení Ing. R. S., když nevyrozuměl žalobce o záměru provést svědecký výslech této osoby. Toto pochybení si správce daně uvědomil až v den a na místě konání výpovědi (viz sdělení ze dne 27. 11. 2019 č. j. 3991146/19/3205-60561-800764). Proto správce daně přistoupil pouze k formě vysvětlení podle § 79 daňového řádu. Žalovaný má za to, že tato vada neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť z podaného vysvětlení se podávají údaje informativního charakteru, které v žádném případě nebyly žalobci kladeny k tíži. Naopak Ing. S. ve prospěch žalobce obecně potvrdil, že byla realizována V a V činnost. Předmětné vysvětlení spolu s dalšími provedenými důkazy pouze dokreslovalo zjištěné a prokázané skutečnosti, přičemž poskytnutí vysvětlení správce daně nevyužil samo o sobě jako důkazní prostředek. Podané vysvětlení pouze doplnilo řádně zjištěný skutkový stav. Žalovaný v napadeném rozhodnutí na vysvětlení Ing. R. S. odkázal a zrekapituloval je, což však není pro závěry žalovaného stěžejní, když na tomto vysvětlení nebyly založeny. I kdyby žalovaný vynechal vysvětlení Ing. R.S. a toto by pro úplnost nezrekapituloval, nemělo by to vliv na učiněné závěry, neboť ostatními řádně provedenými důkazními prostředky byl skutkový stav dostatečně zjištěn.

Pokud jde o poskytnutou lhůtu k vyjádření se k výsledkům kontrolních zjištění, žalovaný uvedl, že byla žalobci následně prodloužena o dalších 12 dnů, což žalovaný považuje za adekvátní a přiměřené. Případné hypotetické pochybení správce daně ve stanovení délky lhůty by nebylo vadou, která by mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí, neboť nastalá koncentrace nebrání uplatnění skutkových námitek v následném odvolacím řízení, které je ovládáno apelačním principem (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS sp. zn. 8 Afs 15/2007 nebo rozsudek NSS sp. zn. 6 Afs 323/2018). Žalobce i po ukončení daňové kontroly měl možnost se proti skutkovým zjištěním účinně hájit a prokázat vlastní tvrzení, což také učinil. Žalovaný odmítl, že došlo ke zkrácení žalobcových práv.

Podle žalovaného nebyly shledány žádné konkrétní důvody, pro které by bylo možné konstatovat neobjektivnost správce daně. Ze spisového materiálu nevyplývají žádné

skutečnosti, které by naznačovaly, že by byl na úřední osoby vyvíjen tlak nadřízených osob, jak tvrdí žalobce. Tato námitka je nedůvodná a jeví se jako spekulativní. V podrobnostech žalovaný odkázal na vyrozumění o výsledku šetření ze dne 3. 1. 2020 č. j. 2777/20/3202-60050-85221.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

7. Krajský soud přezkumul napadené rozhodnutí, jakož i správní řízení, které jeho vydání předcházelo, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, jaký zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí a byl vázán obsahem žalobních tvrzení (§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění - dále jen „s. ř. s.“).
8. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že u žalobce byla dne 20. 2. 2017 zahájena daňová kontrola DPPO za zdaňovací období 2013 ve vymezeném rozsahu uplatněného odpočtu na podporu VaV podle § 34 odst. 4- 6 ZDP, v jejímž průběhu vznikly správci daně pochybnosti o oprávněnosti a správnosti položky odčitatelné od základu daně, pro které byl žalobce výzvou ze dne 7. 10. 2019 vyzván k prokázání tvrzených skutečností. Žalobce na výzvu reagoval podáním ze dne 22. 11. 2019. Dále správce daně provedl výslech zaměstnanců žalobce, kteří se měli podílet na realizaci tvrzené VaV činnosti. Protokoly o výslechu svědků K., S., S., P., M. a S. jsou součástí správních spisů. Předvolaný svědek Ing. R. S. se z výslechu omluvil a byl opakovaně předvolán na den 31. 10. 2019. Z důvodů pochybení správce daně nebyl žalobce o tomto výslechu svědka informován. Výslech svědka proto nebyl proveden a předvolaná osoba, která se dostavila, podala pouze vysvětlení zaznamenané v protokolu o ústním jednání ze dne 15. 11. 2019. Výsledky kontrolního zjištění správce daně shrnul v úředním záznamu ze dne 17. 12. 2019, který spolu s rozhodnutím o stanovení lhůty k vyjádření adresoval žalobci dne 17. 12. 2019. Písemnosti byly žalobci doručeny dne 18. 12. 2019, takže poslední den stanovené lhůty připadl na 27. 12. 2019. Žalobce požádal o prodloužení lhůty do 17. 1. 2020, na což správce daně reagoval prodloužením lhůty o 12 dnů. Žalobce se ke kontrolnímu zjištění vyjádřil podáním ze dne 3. 1. 2020. Jelikož na základě vyjádření žalobce nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, správce daně přistoupil k projednání ZDK. V rámci kontrolního zjištění správce daně shrnul, že žalobce v rozhodném období realizoval dva projekty VaV, a sice Projekt č. 13-01 VaV navýšení parametrů kotlů na tuhá paliva a Projekt č. 13-02 VaV nízkovýkonové řady kotlů na tuhá paliva. Podle vlastního vyjádření měl žalobce s VaV činností zkušenosti z minulosti, disponoval kvalifikovaným personálem, výzkumným oddělením, technickým zařízením i zkušební místností pro testování kotlů do 50 kW. Ve vztahu k označeným Projektům VaV byla provedena analýza stavu poznání řešených problematik včetně přínosů z projektů plynoucích, které byly žádoucí pro naplnění požadavků vyhlášených dotačních titulů a pro získání konkurenční výhody pro pozici na trhu. Zadání projektů řešil ředitel obchodního úseku na základě předchozí rešerše trhu a legislativy. Součástí Projektů byl i rozpočet a následně zvlášť evidované vynaložené náklady. Kromě Projektů VaV předložil žalobce Statusy reportů úkolu vztahující se k oběma Projektům a Ukončovací reporty opět k oběma Projektům. V průběhu daňové kontroly žalobce dále doplnil v elektronické podobě účetní sestavy: Deník 2013 a deník 2013 VaV a další účetní doklady. Správce daně v ZDK konstatoval (str. 9), že žalobcem předložené projekty VaV odpovídaly rámcově stanoveným požadavkům Projektů VaV, korespondujícím s legislativní úpravou, zakotvenou v § 34

odst. 5 ZDP. Získané informace však správce daně shledal ne zcela kompletní, a proto provedl v sídle žalobce ústní jednání (protokol ze dne 23. 8. 2017), jehož předmětem bylo bližší objasnění praktické činnosti při realizaci projektů VaV v běžném provozu. V dalším řízení žalobce předložil mj. kopie výkazů práce jednotlivých vykázaných spoluřešitelů Projektů a oddělenou evidenci osobních i materiálových nákladů. Správce daně požadoval objasnění bližších skutečností stran projektové dokumentace k Projektu 2. Žalobce v reakci odkázal na již dříve doložené podklady, zejména na Status report a Ukončovací report a předložil grafické návrhy a záznamy o pohybu souvisejících skladových zásob. Správce daně předložené podklady shledal ve vztahu k oběma Projektům za nedostačující. Žalobce v reakci na výzvu správce daně ze dne 7. 10. 2019 setrval v odkazech na již dříve předložené podklady. Správce daně přistoupil k výzvě Strojírenskému zkušebnímu ústavu, s. p. k poskytnutí bližších informací týkajících se předmětu, rozsahu a podmínek certifikace, prováděné v rámci realizace Projektu 1. Vyzvaná třetí osoba informace správci daně nesdělila z důvodu omezení dle existující právní úpravy.

Správce daně následně ve vztahu k Projektu 1 VaV vyhodnotil, že tento projektový úkol měl být ke dni 31. 12. 2013 ve stavu rozpracovanosti a neúplného dokončení. Žalobce v podkladu Status reportu rámcově popsal postup řešení Projektu, prováděné činnosti a postupy, které i přes částečně dosažené cíle ve formě získání certifikátu nebyly ke konci daného zdaňovacího období plně dokončeny, takže nebylo možné dosud ověřit, která z pověřených osob, v jakém časovém rozpětí, konkrétně jakou činnost z hlediska jejího pracovního zařazení a pracovní náplně na daném projektu vykonala tak, aby bylo jednoznačné, že se jednalo charakterem o výkon VaV činnosti v odpovídajícím rozsahu. Ačkoliv správce daně požadoval doložit veškeré podklady dokládající charakter vykonávané činnosti jednotlivých pracovníků i časové rozpětí pracovního výkonu a výstupy odpovídající vykonávané činnosti v chronologickém sledu realizace VaV, žalobce doložil toliko výkazy práce jednotlivých dotčených osob, oddělené evidence osobních a materiálových nákladů a stran konkrétních výstupů z hlediska věcné podstaty ve sledu jednotlivých uváděných činností odkázal na Status reportu (str. 12 ZDK). Podle správce daně tak nebylo možno prověřit, jakou konkrétní činnost, ve kterých dnech konkrétní osoby vykonaly a jaké byly tomu odpovídající výstupy, aby bylo zcela zřejmé a průkazné, že se fakticky jednalo o činnost věcně odpovídající tvrzené VaV činnosti a jejímu deklarovanému rozsahu. Správce daně dále uvedl, že nemá za spornou realizaci VaV činnosti završené vydáním příslušného certifikátu, nýbrž faktický věcný rozsah deklarované činnosti, který není z doposud doložených podkladů a dokumentů jednoznačně průkazný a ověřitelný.

K Projektu 2 VaV správce daně dospěl k obdobným závěrům (ZDK str. 19), tj. že i když žalobce doložil výkazy práce jednotlivých pracovníků a v nich uvedený časový fond ve formě odpracovaných hodin na označených projektech, z těchto údajů nelze jakkoliv prověřit, jakou konkrétní činnost a ve kterých dnech tyto osoby vykonaly a jaké tomu byly odpovídající výstupy. Správce daně setrval na závěru, že žalobce v průběhu daňové kontroly řádně nedoložil a neprokázal oprávněnost a správnost výše uplatněné odčitatelné položky na činnost VaV za zdaňovací období 2013. Následně vydal správce daně dodatečný platební výměr, proti němuž podal žalobce odvolání, o němž bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.

9. Podle ust. § 34 odst. 4 ZDP, od základů daně lze odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje. Pokud vynaložené výdaje (náklady) souvisejí s realizací projektů výzkumu a vývoje pouze zčásti, je možné od základů daně odečíst pouze tuto jejich část. Výdaje (náklady), která lze odečíst od základu daně, musí být výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka. Tento odpočet nelze uplatnit na služby, licenční poplatky (§ 19 odst. 7) a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob s výjimkou výdajů (nákladů) vynaložených za účelem certifikace výsledků výzkumu a vývoje, a dále na ty výdaje (náklady), na které již byla i jen zčásti poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.
10. Otázkou odčitelnosti položek na VaV ze základu daně ve smyslu ust. § 34 odst. 4 ZDP se správní soudy zabývaly v obsáhlé judikatuře, a to z různých úhlů pohledu.
11. Na úvod dané problematiky lze zmínit rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2020 č. j. 7 Afs 447/2018-55, v němž NSS dospěl k závěru, že základním předpokladem pro úspěšné uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj dle § 34 odst. 4 věty první ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2013 je v případě experimentálního vývoje ve smyslu § 2 odst. 1 písm. c) zák. 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 ocitne v důkazní nouzi ohledně skutečné novosti svého řešení.
12. V odůvodnění tohoto rozsudku NSS dále uvedl, že základním předpokladem pro úspěšné uplatnění odčitatelné položky na VaV je doložení této činnosti. Daňové subjekty jsou svobodné v tom, jakým způsobem budou určitou skutečnost prokazovat. V případě prokazování vývojové činnosti je nicméně třeba trvat na tom, aby bylo z předložených důkazních prostředků seznatelné, jak byly stávající poznatky nebo dovednosti systematicky aplikovány a testovány za účelem tvorby návrhu nového či podstatně zdokonaleného výrobku (postupu nebo služby). Pouze na podkladě takových důkazních prostředků totiž může správce daně ověřit (v případě potřeby za účasti znalce), zda poplatník prováděl skutečnou vývojovou činnost a nikoli pouze běžnou výrobu na základě specifikací a požadavků svých zákazníků či rutinní (odborně předvídanou) integraci systému. Doklady o provádění vývojové činnosti jsou základním vstupem pro skutkové závěry a následné právní hodnocení, zda byly splněny podmínky § 34 odst. 4 ZDP.
13. V prvním žalobním bodě žalobce namítl svévoli správních orgánů obou stupňů spočívající v tom, že odmítly uznat veškeré náklady, které žalobce vykázal jako náklady vynaložené na Projekty 1 a 2, ačkoliv současně uznaly, že žalobce vykonával VaV činnost a uznaly také oddělenou evidenci osobních a materiálových nákladů. Žalobci

však vytkly nedostatečnou propojenost předložených podkladů, tj. který konkrétní zaměstnanec a ve kterém časovém období (min. měsíci) prováděl činnost stěžejní pro řešení VaV. Žalobce má za to, že takový požadavek jde nad rámec běžné praxe vykazování odpracovaného času na jakýchkoliv projektech a nad rámec zákonné úpravy. Dále žalobce namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, neboť se žalovaný náležitě nevypořádal s odvolacími námitkami.

14. Obsahem správních spisů má soud za prokázané, že žalobce v odvolání (str. 3 - 6) odkázal na jím předloženou oddělenou evidenci osobních nákladů a pracovních výkazů, v nichž je uveden počet hodin odpracovaných jednotlivým pracovníkem na jednotlivých projektech v každém jednotlivém měsíci, přičemž detailnější záznamy daňový subjekt není povinen evidovat a ani tak nečinil. Odkázal rovněž na své podání ze dne 22. 11. 2019, v němž předložil správci daně pracovní zařazení a pracovní náplně zaměstnanců v průběhu celého zdaňovacího období, což v odvolání na str. 5 zrekapituloval. Žalovaný se s touto částí odvolání vypořádal v bodech 79 - 84 napadeného rozhodnutí, kde odkázal na obsah ZDK, s nímž se ztotožnil. Připustil, že pracovní listy obsahují podíl času stráveného na VaV, nicméně není zřejmé, jakou činnost pracovník prováděl a na základě čeho byl podíl stanoven. Nelze tak ověřit náplň práce, tj. zda odpovídá práci na projektech VaV (bod 81 napadeného rozhodnutí). Žalovaný zdůraznil absenci úkolových listů, z nichž by byla návaznost patrná.
15. K náplni pracovní činnosti a řešení projektu VaV se žalovaný vyjádřil v bodě 54 napadeného rozhodnutí, kde uvedl: *z oddělené evidence osobních nákladů, doložených pracovních výkazů (odpracovaný počet hodin měsíčně VaV dle pracovníků) či popisu náplně pracovní činnosti sice vyplývá, jakou konkrétní činnost jednotliví zaměstnanci měli vykonávat, a to s přihlédnutím k na sebe navazujícím fázím řešení projektu VaV, které byly specifikovány jak v jednotlivých projektech VaV, tak i ve Status reportech a Ukončovacích reportech, ale nedokládají, resp. nelze z nich ověřit konkrétní věcná náplň v r. 2013, tzn. který konkrétní zaměstnanec a ve kterém časovém období (min. měsíci) prováděl činnosti stěžejní pro řešení VaV, a to mj. rozbor normy ČSN EN 303-5:213, výpočty a konstrukční návrhy jednotlivých částí kotlů, které byly předmětem VaV, vývoje řídicí jednotky a sestavení prototypů a jejich následné testování.*
16. Na podporu své argumentace poukázal žalovaný na rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 447/2018, bod 23. Tento judikát je krajským soudem zmiňován v rámci úvodu do právní problematiky odčitatelných položek dle § 34 odst. 4 ZDP již v bodě 11. tohoto rozsudku, ovšem není podle mínění soudu přílehlavým v otázce formálních náležitostí předložených podkladů. Je sice pravdou, že NSS se v označeném rozsudku zabýval uplatněním odčitatelné položky na VaV dle § 34 odst. 4 ZDP, ovšem z pohledu doložení vývojové činnosti, tedy z pohledu doložení vývojového prvku v činnosti daňového subjektu, tj. dosažení závěrů (výsledků, poznatků, znalostí), které jsou oproti stávající úrovni poznatků a dovedností v daném oboru pro něj nové a dosud nepoužívané. Taková otázka však v nyní souzené věci nebyla předmětem sporu, když správní orgány obou stupňů nezpochybnily, že se žalobce v kontrolovaném zdaňovacím období zabýval VaV činností, ani nezpochybnily, že vyráběl prototypy výrobků (ostatně tato skutečnost je doložena v případě Projektu1 také provedenou certifikací vývojového produktu). Žalovaný za zásadní nedostatek označil neprokázání souvislosti vynaložených výdajů s činností VaV, tj. jejich nedostatečnou propojenost. V tomto směru lze mít za částečně přílehlavý rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 429/2018, na nějž žalovaný odkázal v bodě 59 napadeného rozhodnutí, ovšem po skutkové stránce se

nejedná o případ srovnatelný, neboť v této odkazované věci byly nesrovnalosti v dokladech předložených daňovým subjektem oproti nyní souzené věci mnohem rozsáhlejší, daňový subjekt mj. v oddělené evidenci vykazoval i některé činnosti související s běžnou podnikatelskou činností.

17. Žalovaný odkázal na judikaturu NSS související s naplněním formálních náležitostí projektu a vedení oddělené evidence také v bodě 30 napadeného rozhodnutí. Krajský soud má za to, že odkazované rozsudky sp. zn. 6 Afs 60/2014 a sp. zn. 8 Afs 72/2018 nejsou pro nyní posuzovanou věc přílehlivé, neboť se zabývají důkazní nouzí daňového subjektu co do existence projektu VaV, jakožto základního a uceleného dokumentu a prokázáním přínosu činnosti označované jako VaV z pohledu novosti. V rozsudku ze dne 12. 1. 2017 sp. zn. 9 Afs 144/2016 se NSS zabýval významem oddělené evidence výdajů vynaložených na realizaci projektů VaV, kdy uvedl, že ZDP v § 34 odst. 4 stanovuje, že výdaje vynaložené při realizaci projektů VaV musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka. Smysl oddělené evidence NSS spatřuje ve vytvoření úplného soupisu všech výdajů (nákladů) vynaložených daňovým subjektem při realizaci projektu výzkumu a vývoje, přičemž již ze samotné evidence musí být dostatečně patrna návaznost na konkrétní výdaj (náklad) vynaložený při realizaci projektu výzkumu a vývoje. Identifikace jednotlivých výdajů (nákladů) v oddělené evidenci musí být natolik jednoznačná, aby nemohly vzniknout pochybnosti, který z jednotlivě vynaložených výdajů (nákladů) je do evidence zahrnut, tj. na základě evidence musí být možno jednoznačně oddělit jednotlivé výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektu výzkumu a vývoje od ostatních výdajů (nákladů) daňového subjektu, které s projektem výzkumu a vývoje nesouvisí. Identifikace výdajů (nákladů) v oddělené evidenci musí být takového charakteru, aby na jejím základě bylo možno propojit jednotlivé účetní doklady s evidovanými výdaji (náklady) (bod 47 označeného rozsudku NSS).
18. Obsahem správních spisů má krajský soud za prokázané, že žalobce předložil podklady vymezené v bodech 32 a 33 napadeného rozhodnutí, jimiž oprávněnost odčitatelných položek prokazoval. Správní orgány obou stupňů, jak již bylo shora uvedeno, uznaly výkon činnosti VaV a rovněž oddělenou evidenci nákladů na tuto činnost. Žalovaný v bodě 54 napadeného rozhodnutí výslovně uvedl, že z doložených dokladů vyplývá, jakou konkrétní činnost jednotliví zaměstnanci měli vykonávat s přihlédnutím k na sebe navazujícím fázím řešení projektu VaV specifikovaným v jednotlivých Projektech i v předložených reportech. Požadavek daňových orgánů však byl doložit, který konkrétní zaměstnanec, a ve kterém časovém období prováděl činnosti stěžejní pro řešení VaV, tj. konkrétní úkony každého zaměstnance dle Projektů v každém kalendářním měsíci.
19. Lze přisvědčit žalobci, že z ust. § 34 odst. 4 ZDP nevyplývá rozsah vedení evidence vztahující se k činnosti VaV, pouze to, že má být oddělená od ostatních výdajů. Bližší výklad přinesla až judikatura (již citovaný rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 144/2016). V této souvislosti je nutno také připomenout, že právní úprava obsahující podrobná pravidla k evidování činností dle § 34 odst. 4 ZDP, tj. ustanovení § 34a až § 34e ZDP nebyla v rozhodném zdaňovacím období platná. Žalobce v podaném odvolání namítal neúměrný rozsah požadavků správce daně na unesení důkazního břemene žalobcem a také poměrně obsáhle a detailně s odkazem na konkrétní pasáže ZDK rozporoval závěry správce daně, poukazoval na konkrétní důkazní prostředky, které v řízení

předložil a tvrdil, že jejich porovnáním a vzájemným vyhodnocením lze prokázat propojenost činností V aV a konkrétních pracovníků v návaznosti na jednotlivé fáze řešení Projektů. Žalobce také podal konkrétní vysvětlení k některým sporným bodům, např. uvedl důvody vykazání činnosti dělnických profesí již v 1. čtvrtletí 2013.

20. Žalovaný v napadeném rozhodnutí tuto část odvolání vypořádal v bodech 79 až 84 pouhým ztotožněním se se závěry ZDK, aniž se konkrétními výhradami žalobce proti nim jakkoliv zabýval a argumentaci žalobce nijak nerefletoval. Odkaz na ZDK a ztotožnění se se závěry správce daně však nelze považovat za řádné a přezkoumatelné vypořádání konkrétních odvolacích námitek. Tímto postupem žalovaný porušil ust. § 114 odst. 2 věty první daňového řádu, podle kterého odvolací orgán přezkoumá napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. V odůvodnění rozhodnutí o odvolání pak musí být vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí (ust. § 116 odst. 2 daňového řádu). Povinnost odvolacího orgánu vypořádat se v odůvodnění rozhodnutí se všemi námikami odvolatele je předpokladem přezkoumatelnosti rozhodnutí o odvolání. Má-li být odvolatel přesvědčen o správnosti rozhodnutí o odvolání, musí mít možnost z něj zjistit, že se odvolací orgán zabýval všemi jeho námitkami, a jaké závěry o nich učinil. Proto i za situace, kdy námitky odvolatele nejsou podle odvolacího orgánu pro věc podstatné, důkazy, které navrhuje, nemohou podle něho přinést do skutkových zjištění nic nového či se např. odvolatel mýlí v názoru na právní posouzení věci, musí odvolací orgán v odůvodnění rozhodnutí i na tyto odvolatelovy důvody reagovat a uvést k nim své argumenty. Pokud by odvolací orgán některé z odvolatelových důvodů v odůvodnění pominul, bylo by odvolací rozhodnutí v této části nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (viz Josef Baxa a kol., Daňový řád. Komentář., Wolters Kluwer, Praha, 2011 – dále jen „komentářová literatura“) Jelikož v souzené věci žalovaný jako odvolací orgán nepřezkoumal rozhodnutí správce daně v rozsahu požadovaném v odvolání a nevypořádal se s odvolací argumentací žalobce, zatížil tak napadené rozhodnutí procesní vadou nepřezkoumatelnosti.
21. V druhém žalobním bodě žalobce namítl nesprávné vyhodnocení podkladů, které se vztahovaly k materiálové kalkulaci nákladů na výrobu prototypů kotlů. Žalobce opětovně poukázal na odvolání, v němž proti závěrům správce daně brojil v podstatě shodně jako v následně podané žalobě, kdy vysvětlil specifika vyskladňování materiálu v rámci činnosti VaV a výroby prototypů (str. 11-12 odvolání). Žalovaný se s touto odvolací námitkou vypořádal v bodech 85 – 93 napadeného rozhodnutí, aniž by však na odvolací argumentaci žalobce opět jakkoliv reagoval. Žalovaný ve svém odůvodnění především opakovaně odkázal na ZDK a závěry správce daně zde učiněné. Žalobce v podaném odvolání podal také podrobné vysvětlení, z jakého důvodu došlo k opětovné analýze normy ČSN EN 303-5:213 a uvedl konkrétní příčiny nevyužitelnosti předchozí analýzy této ČSN (zcela jiný typ kotle - kotel průmyslový peletový a nikoliv kotel na uhlí pro domácnosti). Žalovaný v napadeném rozhodnutí i v této otázce bez dalšího setrval na argumentaci správce daně v ZDK (bod 99 napadeného rozhodnutí). Krajskému soudu proto nezbylo, než dospět ke shodnému závěru jako v předchozím žalobním bodě o zásadní procesní vadě napadeného rozhodnutí (porušení ust. § 114 odst. 2 a § 116 odst. 2 daňového řádu žalovaným)způsobující jeho nepřezkoumatelnost.

22. V třetím žalobním bodě žalobce namítl procesní pochybení správce daně v průběhu daňové kontroly. Námitku vztahující se k procesnímu postupu správních orgánů obou stupňů v souvislosti s výsledkem Ing. R. S. shledal krajský soud důvodnou. Jak žalovaný sám přiznal, správce daně se dopustil procesního pochybení, když neinformoval žalobce o záměru provést výslech svědka. Toto pochybení však nebylo neodstranitelné, neboť svědek mohl být předvolán k výslechu za přítomnosti žalobce v jiném termínu. Nelze přitom odhlédnout od významu postavení Ing. S. ve vztahu k oběma kontrolovaným Projektům VaV, kdy ve vztahu k prvnímu z nich byl v postavení řešitele projektu a ve vztahu k druhému byl zástupcem manažera projektu. Jednalo se tedy o osobu, jejíž svědecký výslech mohl mít nezanedbatelnou důkazní hodnotu, k čemuž mohl přispět také žalobce realizací svého práva klást svědkovi otázky, zvláště v situaci, kdy měl žalobce unést důkazní břemeno. Je přitom nutno zdůraznit, že nejen podle zákonné úpravy (§ 93 daňového řádu), ale také ve smyslu judikatury správních soudů (srov. např. již výše citovaný rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 477/2018) může daňový subjekt prokazovat podstatné skutečnosti jakýmkoliv důkazními prostředky. V případě svědecké výpovědi však jde o důkazní prostředek, který nelze provést bez součinnosti správce daně, jehož původním úmyslem navíc bylo tento důkaz provést.
23. Poskytnutí vyjádření Ing. S. dle § 79 daňového řádu je samozřejmě procesním úkonem zákonným, ovšem jeho využití správními orgány v řízení je velmi omezené. Daňový řád výslovně vylučuje možnost použít podané vysvětlení jako důkazní prostředek (§ 79 odst. 3 daňového řádu). Tím zabraňuje situaci, aby touto cestou docházelo k obcházení procesu dokazování a krácení práv daňových subjektů. Z komentářové literatury vyplývá, že podaná vysvětlení mohou být pomůckou, přikročí-li správce daně k vyměření daně podle pomůcek. Má-li podané vysvětlení obstát jako důkaz, je třeba jej provést formou svědecké výpovědi (srov. komentářová literatura k § 79 daňového řádu). Obsahem ZDK má krajský soud za prokázané, že správce daně vyhodnotil obsah podaného vysvětlení Ing. S. na str. 28 a 29 ZDK způsobem, jako by se o svědeckou výpověď jednalo. Žalovaný pak v napadeném rozhodnutí vysvětlení Ing. S. zrekapituloval v bodě 52 a následně jeho obsah vyhodnocoval ve vzájemné souvislosti s dalšími důkazy (viz body 53, 100, 101 napadeného rozhodnutí). Tím ovšem žalovaný porušil ust. § 79 odst. 3 daňového řádu. Dle judikatury správních soudů, pokud bylo sdělení třetí osoby získáno v rámci podání vysvětlení a nešlo o svědeckou výpověď, ke které by byl žalobce správcem daně předvolán, k obsahu takového sdělení nelze v rámci hodnocení provedených důkazů vůbec přihlížet. Pokud tak správce daně učinil a žalovaný převzal hodnocení důkazů, představuje takový postup podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem (srov. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci ze dne 21. 8. 2015 č. j. 59 Af 176/2014-57). V posuzované věci krajský soud neshledal žádné skutkové ani právní důvody, pro které by se měl od těchto závěrů odchýlit. Krajský soud proto třetí žalobní bod shledal v této části odůvodněným.
24. Žalobní tvrzení týkající se nedostatečnosti délky lhůty stanovené žalobci správcem daně pro vyjádření k výsledkům kontrolních zjištění neshledal krajský soud důvodným. Prvotně stanovená lhůta byla k žádosti žalobce správcem daně prodloužena o 12 dnů, což soud shledal přiměřeným, a to i s ohledem na skutečnost, že částečně spadala do období vánočních svátků a konce kalendářního roku. Žalobce navíc netvrdil, jak konkrétně jej poskytnutá lhůta zkrátila na jeho právech, neuvedl, zda chtěl ve vyjádření

se k výsledkům kontrolních zjištění uplatnit další skutková tvrzení nebo navrhnout konkrétní důkazy a proč tak nemohl učinit. Jeho tvrzení o zkrácení procesních práv je vedeno toliko v obecné rovině, takže jeho důvodnost lze přezkoumat rovněž toliko obecně. Soud se ztotožnil s žalovaným v názoru, že žalobci zůstal prostor k doplnění důkazních návrhů, případně skutkových zjištění v odvolání i v průběhu odvolacího řízení.

25. Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku poukazující na zájem nadřízených úředních osob na výsledku daňové kontroly u žalobce. Toto žalobní tvrzení představuje nepodloženou, tedy hypotetickou myšlenkovou konstrukci žalobce. Skutečnost, že se daňová kontrola nevyvíjela podle žalobcových představ, sama o sobě nepředstavuje její nezákonnost. V požadavcích úředních osob na doplnění důkazních prostředků rovněž nelze bez dalšího shledat jejich podjatost vůči žalobci.
26. Na základě shora uvedené argumentace krajský soud napadené rozhodnutí zrušil pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí a pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (ust. § 76 odst. 1 písm. a) a písm. c) s. ř. s.). Současně krajský soud věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu vysloveným v tomto zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
27. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalobci vznikly v tomto řízení náklady zaplacením soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a dále v souvislosti s právním zastoupením, a to za 2 úkony právní služby po 3 100 Kč a 2x režijní paušál po 300 Kč (§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1999 Sb., advokátního tarifu, v platném znění). Náklady právního zastoupení byly v souladu s ust. § 57 odst. 2 s. ř. s. zvýšeny o daň, kterou je zástupce žalobce povinen odvést podle zvláštního právního předpisu. Náklady právního zastoupení tak činí 8 228 Kč. Celková částka důvodně vynaložených nákladů žalobce v soudním řízení činí 11 228 Kč.
28. Soud uložil žalovanému zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení podle ust. § 64 s. ř. s. ve spojení s § 149 odst. 1 zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“) k rukám advokáta, který žalobce v řízení zastupoval. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř. týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (§ 54 odst. 5 o. s. ř., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení:

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

Nesplní-li povinný, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 10. listopadu 2022

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu