



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Václava Štencla a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **IMG BOHEMIA s.r.o.**, se sídlem Průmyslová 798, Planá nad Lužicí, zastoupena JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 12. 2020, čj. 45246/20/5200-11434-711926, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 11. 5. 2022, čj. 51 Af 3/2021-156,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 11. 5. 2022, čj. 51 Af 3/2021-156, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a předcházející soudní řízení

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále „*správce daně*“) dodatečnými platebními výměry z 7. 1. 2020, čj. 11266/20/2212-50524-305839, čj. 11340/20/2212-50524-305839 a čj. 11391/20/2212-50524-305839, doměřil žalobkyni za zdaňovací období roků 2013, 2014 a 2015 daň z příjmů právnických osob vyšší o 3 482 320 Kč, 3 398 340 Kč a 3 933 190 Kč a současně žalobkyni uložil povinnost uhradit penále ve výši 696 464 Kč, 679 668 Kč a 679 668 Kč. Správce daně neuznal žalobkyni část odpočtu na výzkum a vývoj z důvodu nesplnění zákonných podmínek, a dále zpochybnil daňovou uznatelnost úrokových nákladů z dluhopisů o nominální hodnotě 1 Kč (dále „*korunové dluhopisy*“) v celkovém objemu 130 000 000 Kč, a to z důvodu zneužití práva.

[2] Žalovaný následně na základě odvolání žalobkyně v záhlaví uvedeným rozhodnutím změnil platební výměry tak, že doměřená daň je vyšší o 3 401 190 Kč, 3 222 210 Kč a

3 760 100 Kč a penále činí 680 238 Kč, 644 442 Kč a 752 020 Kč. Žalovaný oproti správci daně uznal žalobkyni další část odpočtu na výzkum a vývoj.

[3] Rozhodnutí žalovaného žalobkyně napadla žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích. Ten ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl.

[4] Krajský soud shledal, že k ukončení daňové kontroly před vyřízením stížnosti žalobkyně proti postupu správce daně (navazujícímu na podanou námitkou podjatosti) došlo v souladu se zákonem. Námitka podjatosti nesla znaky obstrukce a nevzbuzovala důvodné pochybnosti o nepodjatosti úřední osoby. Úřední osoby proto mohly pokračovat v provádění úkonů. Příslib finanční odměny úředním osobám nevede k automatickému vyslovení jejich podjatosti. Pokud jde o úrokové náklady, krajský soud se ztotožnil se závěry žalovaného, že žalobkyně nezískala žádné volné finanční prostředky a zvýšení její bonity bylo provedeno pouze uměle. Hlavním účelem transakcí tak bylo získání daňového zvýhodnění v rozporu s cílem sledovaným zákonem. Jednání žalobkyně tak bylo zneužitím práva. Ve vztahu projektům výzkumu a vývoje krajský soud dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, že se v případě projektů 903 a 903a jednalo o činnost výzkumně-vývojového charakteru. Pochybnosti správce daně ve své výzvě formuloval výstižně a důkazní břemeno přešlo na žalobkyni. Žalobkyně nepředložila důkazy, které by prokazovaly vývojovou činnost. Pokud vyvstaly pochybnosti ohledně zařazení činnosti pod výzkum a vývoj, měla žalobkyně prokazovat veškeré okolnosti s tím související, a to včetně zásadní spolupráce s dalšími subjekty, aby byla objasněna její činnost v celém projektu. Podrobnější rozebrání souvisejících okolností v napadeném rozhodnutí nelze považovat za nové pochybnosti, na něž by žalobkyně nebyla upozorněna. Její činnost neprojevovala znaky unikátního řešení, přičemž nebylo ani možné rozpoznat vlastní činnost žalobkyně v rámci projektu. Žalobkyni se nepodařilo přesvědčivě prokázat, že realizovala experimentální vývoj, že nepoživovala výrobní zařízení dodavatelsky, ani nedoložila unikátnost vzniklých výrobků. Rozhodnutí žalovaného nemohlo být překvapivé, neboť žalovaný vycházel ze shodného skutkového stavu a nedospěl k odlišným závěrům. Žalobkyně nebyla schopna vymezit konkrétní činnosti, které v projektech učinila a které by následně mohl hodnotit znalec. Toho proto nebylo možné ustanovit. Závěry žalovaného o činnosti žalobkyně jako činnosti inovativního charakteru byly pouhým předjímáním, pro něž neměl žalovaný dostatek odborných znalostí, avšak takové pochybení nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Na závěr krajský soud nepřisvědčil námitkám nepřezkoumatelnosti či nesrozumitelnosti napadeného rozhodnutí.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. V ní předně namítá nezákonnost ukončení daňové kontroly z důvodu vyloučení všech úředních osob z řízení do doby vyřízení námítky podjatosti. To, že stěžovatelka poskytla součinnost k zaslání zprávy o daňové kontrole do datové schránky, na nezákonnosti postupu správce daně nic nemění. Důvodem podjatosti nebyl jen metodický pokyn Generálního finančního ředitelství, ale i dokument na úrovni samotného správce daně. Ve vztahu k úrokovým nákladům z dluhopisů stěžovatelka namítá, že krajský soud nekriticky přebírá názory žalovaného. Tvrdí, že prokázala racionálně ekonomický smysl emise dluhopisů, a poukazuje na tím vyvolanou změnu struktury pasiv a získání volných prostředků. Nedošlo k naplnění subjektivního ani objektivního kritéria zneužití práva. Závěr o naplnění

pokračování

subjektivního kritéria je nesprávný a nezákonný, neboť není ničím podložen. Krajský soud ani neuvádí, s cílem jaké konkrétní právní úpravy (tj. smyslem a účelem daňového právního předpisu) měla být emise dluhopisů v rozporu. Stěžovatelka zároveň rozporuje jednotlivé nestandardní okolnosti, na nichž krajský soud postavil závěr o naplnění objektivního kritéria. Krajský soud podle ní ani neaplikoval institut zneužití práva tak, aby výsledný stav odpovídal stavu, jako by ke zneužití nedošlo. Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud nesprávně posoudil její námitku podjatosti úředních osob s ohledem na příslib finanční odměny dle pokynu Generálního finančního ředitelství. Ten nebyl veřejně znám a vešel ve známost až v souvislosti s rozsudkem NSS z 14. 11. 2019, čj. 1 Afs 363/2018-113. Námitku stěžovatelka vznesla bezprostředně poté, její podání proto není opožděné ani účelové. Úřední osoby se nezabývaly důkazy, které stěžovatelka k projektům výzkumu a vývoje doložila. Postupovaly tedy značně nestandardně.

[6] V dalších námitkách se stěžovatelka zaměřuje na odpočet na výzkum a vývoj. Rozporuje unesení důkazního břemene správcem daně. K přechodu důkazního břemene nedošlo, neboť dané problematice se výzva k prokázání skutečností z 26. 9. 2018 věnuje zcela okrajově. Pochybnosti správce daně nebyly daňově relevantní. Názor krajského soudu, že se daňové orgány nemusely zabývat ocenitelným prvkem novosti proto, že stěžovatelka neprokázala, že realizovala činnost výzkumně-vývojového charakteru, je mylný. Krajský soud se tím točí v kruhu. Není jasné, jak mohl akceptovat závěr, že se jednalo o pouhou inovativní činnost, aniž byla posuzována přítomnost ocenitelného prvku novosti. Stěžovatelka doložila zápisy z provedených zkoušek, které jsou stěžejní. Z úvah krajského soudu není seznatelné, jak tyto důkazy hodnotil. K projektům 903 a 903a stěžovatelka uplatňuje obdobné námitky. Uvádí, že mělo být na soudním znalci, aby posoudil přítomnost ocenitelného prvku novosti a odstraňování technické nejistoty. Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že by k technickým otázkám v daňovém řízení nepředkládala relevantní argumenty a šetřila si je až do fáze soudního přezkumu. Závěry, že se jednalo pouze o nákup zařízení „na klíč“ označuje za nepodložené. V daňovém řízení vysvětlila roli jednotlivých společností, s nimiž spolupracovala. Na výzvu k prokázání skutečností adekvátně reagovala a doložila důkazy, proč se jedná o výzkum a vývoj. Neměla důvod blíže reagovat na nevyřčené pochybnosti o podílu společností alkus GmbH, Promix Solutions GmbH, Meva GmbH a Hymmen Industrieanlagen GmbH. Pochybnosti o jejich činnosti byly podrobně rozvedeny až v rozhodnutí žalovaného. Stěžovatelka měla být proto seznámena se změnou (vyjasněním) názoru postupem podle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Tutéž námitku následně stěžovatelka formuluje jako samostatnou námitku překvapivosti rozhodnutí žalovaného a v závěru kasační stížnosti opět samostatně namítá, že v daňovém řízení měl být ustanoven znalec.

[7] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve pozastavuje nad značným rozsahem kasační stížnosti a kritizuje opakování kasační argumentace. Následně uvádí, že se krajský soud vypořádal se všemi nosnými žalobními námitkami. Daňová kontrola byla ukončena v souladu se zákonem, neboť požadavek na zaslání zprávy o daňové kontrole vznesla stěžovatelka. Údajný nezákonný postup se neprokázal a bylo rozhodnuto o tom, že úřední osoby nejsou vyloučeny. S výsledkem kontrolního zjištění byla stěžovatelka seznámena a obsáhle na něj reagovala. K poznatku o finanční motivaci úředních osob by musely přistoupit další okolnosti. Stěžovatelka však uplatnila pouze obecnou námitku podjatosti. Judikaturou byla odmítnuta automatická podjatost úředních osob správce daně. Co se týče úrokových nákladů z dluhopisů, žalovaný zdůvodňuje, proč stěžovatelka fakticky

nezískala žádné volné finanční prostředky a proč v emisi dluhopisů nespátuje racionálně odůvodněný smysl. V jejím konání lze identifikovat objektivní i subjektivní složky zneužití práva. Nastolením „umělých“ podmínek transakcí byla získána daňová výhoda, kterou by za standardních podmínek nemohla stěžovatelka využít. Nestandardní okolnosti jako celek vykazují neracionální a až absurdní úmyslné jednání v rozporu s účelem a smyslem zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. V propojenosti subjektů spočívá subjektivní kritérium zneužití práva. K tvrzené překvapivosti rozhodnutí žalovaný uvádí, že neprovedl žádné nové důkazní prostředky a nedospěl k odlišnému právnímu názoru, proto nebyly splněny předpoklady pro postup podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Ve vztahu k projektům výzkumu a vývoje setrvává na tom, že správce daně vyjádřil vážné a důvodné pochybnosti ve vztahu ke všem projektům ve výzvě k prokázání skutečností a dále tak činil v průběhu celého daňového řízení. Nemůže být podle něj pochyb o tom, že správce daně unesl své důkazní břemeno. Skutečnosti tvrzené stěžovatelkou k její činnosti v rámci projektů z předložených důkazních prostředků nevyplývají. Úloha samotné stěžovatelky není zřejmá a nebyla doložena. Nelze ověřit, zda náklady zahrnuté do odpočtu na výzkum a vývoj odpovídají vlastní činnosti stěžovatelky a nejednalo se toliko o náklady související s pořízením, instalací a úpravou technologie pro výrobní proces. Ustanovení znalce podle žalovaného nebylo možné s ohledem na nepředložení relevantních důkazních prostředků, které by dokládaly technickou úroveň stěžovatelkou realizovaných činností.

[8] Stěžovatelka se v replice ohrazuje vůči výhradám žalovaného k podobě kasační argumentace a následně reaguje na vyjádření žalovaného. Opakuje především své stěžejní kasační argumenty a k judikatuře citované žalovaným dodává, proč ji považuje za nepřiléhavou.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost je důvodná.

III. 1) *Nepřezkoumatelnost rozsudku*

[11] Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkami směřujícími k nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Teprve dospěje-li Nejvyšší správní soud k závěru, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné, může se zabývat dalšími stížnostními námitkami (rozsudek NSS z 8. 3. 2005, čj. 3 As 6/2004-105, č. 617/2005 Sb. NSS). Podle konstantní judikatury se za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů považuje především takové rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny žalobní námitky; dále rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za nedůvodnou a proč žalobní námitky považoval za liché, mylné či vyvrácené, rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jak byla naplněna zákonná kritéria, případně by nepřezkoumatelnost rozhodnutí byla dána tehdy, pokud by z rozhodnutí nebylo zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč (rozsudky NSS z 28. 8. 2007, čj. 6 Ads 87/2006-36, č. 1389/2007 Sb. NSS, z 23. 6. 2005, čj. 7 As 10/2005-298, č. 1119/2007 Sb. NSS, či z 11. 8. 2004, čj. 5 A 48/2001-47, č. 386/2004 Sb. NSS).

pokračování

[12] Jak již ale také opakovaně Nejvyšší správní soud uvedl, povinnost soudu posoudit všechny námitky neznamena, že musí reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhlé vyvrátit. Jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem uplatněné argumentace (rozsudky NSS z 3. 4. 2014, čj. 7 As 126/2013-19, z 28. 5. 2009, čj. 9 Afs 70/2008-13, nebo z 21. 12. 2011, čj. 4 Ads 58/2011-72). Ústavní soud v této souvislosti konstatoval, že „[n]ení 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“ (nálezn z 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08). Zároveň platí, že pokud žalobce opakuje argumentaci, kterou již uplatnil ve správním řízení, a žalovaný již tuto argumentaci náležitě vypořádal, postačí, pokud krajský soud na přílehlavé pasáže odůvodnění napadeného správního rozhodnutí odkáže s osvojující poznámkou (rozsudek NSS z 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005-130). V takovém případě by totiž bylo přepjatým formalismem požadovat, aby krajský soud opakoval argumentaci správního orgánu, nebo se pouze snažil jinými slovy vyjádřit totéž.

[13] Napadený rozsudek proto nelze považovat za nepřezkoumatelný pouze proto, že krajský soud podle stěžovatelky pouze nekriticky přejímá závěry žalovaného. Taková skutečnost sama o sobě nepřezkoumatelnost nezakládá. Podstatné je, zda je napadený rozsudek založen na uceleném argumentačním systému. Naopak již v tomto ohledu není relevantní, zda tento argumentační systém krajský soud vystavěl zcela originálně, nebo jej převzal od žalovaného.

[14] Nejvyšší správní soud se proto zabýval otázkou, zda je z argumentace krajského soudu skutečně patrná komplexní reakce na stěžejní žalobní body. Stěžovatelka v tomto směru uplatňuje několik kasačních námitek, nicméně je nutno předně zdůraznit, že se zčásti jedná o námitky zcela obecné. Podle stěžovatelky se například krajský soud nevypořádal s podrobnou žalobní argumentací, že v případě emise dluhopisů nedošlo k naplnění podmínek zneužití práva. Dále se podle ní nevypořádal s námitkami, v nichž poukazovala na doložené důkazy o svém postupu při řešení projektu výzkumu a vývoje. K těmto výtkám je nicméně třeba uvést, že jsou natolik obecné, že z nich nelze dovodit, jaký konkrétní žalobní bod či důkaz měl být krajským soudem v rámci jeho hodnocení opomenut.

[15] Za již konkrétnější lze považovat námitky, že se krajský soud nevypořádal s argumentací obsaženou na stranách 30 až 34 žaloby, a s žalobní námitkou, že žalovaný nevysvětlil, natož pak prokázal, tvrzenou nestandardnost jím vyjmenovaných okolností.

[16] První z uvedených námitek je sice opět obecnější, ale zjevně míří k tomu, aby se Nejvyšší správní soud zabýval tím, zda je v napadeném rozsudku obsažena alespoň implicitní odpověď na podstatu argumentace obsažené na stranách 30 až 34 žaloby. Ta se týkala naplnění podmínek pro možné konstatování zneužití práva. Podstatou této námitek (tedy splněním obou stěžovatelkou uváděných podmínek) se krajský soud zabýval na stranách 15 až 25 napadeného rozsudku, z jeho argumentace je patrné, v čem spatřuje splnění obou podmínek. Pokud jde o samotný účel zákonné úpravy, s nímž mělo být jednání stěžovatelky v rozporu, ten krajský soud popsal v bodech 65, 66 a 72 svého rozsudku. Ten proto není v této části nepřezkoumatelný.

[17] K druhé námitce pak Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelka fakticky postrádá toliko výslovnou reakci na její dílčí argument, ačkoliv jí musí být z vyhodnocení uváděných skutkových okolností zřejmé, z jakého důvodu uváděné skutečnosti žalovaný i krajský soud považují za nestandardní. Je nutno vzít v úvahu, že se tato námitka týkala skutkového hodnocení věci, které se vždy odvíjí od všech okolností případu. Při komplexním posuzování skutkového stavu nemusí být vůbec podstatné, jak by byla hodnocena každá dílčí skutková okolnost, pokud by snad nastala izolovaně. Chybí-li takové hodnocení, nemůže to zakládat nepřezkoumatelnost rozhodnutí. V posuzované věci je podstatné, že veškeré okolnosti žalovaný i krajský soud hodnotí jako nestandardní, a to proto, že stěžovatelčiny kroky neodpovídají smyslu a účelu zákona, nejsou ekonomicky racionální, respektive nevedly k získání žádných volných finančních prostředků, ačkoliv to údajně mělo být jejich cílem. Reakce krajského soudu na uvedenou žalobní námitku je tak z rozsudku patrná, a tudíž i přezkoumatelná.

[18] Nejvyšší správní soud však musel bez ohledu na námitky stěžovatelky přihlédnout k nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), a to v klíčových závěrech týkajících se jak emise dluhopisů, tak projektů výzkumu a vývoje. Shledané vady odůvodnění napadeného rozsudku totiž brání posouzení samotných věcných námitek stěžovatelky.

[19] Neuznání úrokových nákladů z korunových dluhopisů daňové orgány založily primárně na závěru, že hlavním účelem emise dluhopisů bylo získání daňového zvýhodnění. Pro vyhodnocení této otázky bylo klíčové posouzení ekonomické racionality uskutečněných operací, jak uvedl Nejvyšší správní soud například v žalovaném citovaném rozsudku z 14. 11. 2019, čj. 6 Afs 376/2018-46, nebo v krajském soudem citovaném rozsudku 17. 12. 2007, čj. 1 Afs 35/2007-108. Poukazovala-li tedy stěžovatelka na to, že její jednání bylo ekonomicky racionální, bylo nutné posoudit, zda jí uváděné ekonomické důvody jsou reálné a podstatné, nebo naopak pouze zástupné či marginální.

[20] Ekonomickou racionalitu emise korunových dluhopisů stěžovatelka dle svých slov spatřovala hned v několika okolnostech, respektive v různých dopadech na její ekonomickou činnost. Část těchto dopadů stěžovatelka prezentovala spíše jako výsledek její komplexní ekonomické strategie, aniž by byla v některých případech patrná bezprostřední vazba na emisi dluhopisů. Ve své žalobní argumentaci však zcela zřetelně poukázala na dva klíčové benefity, které přímo spojovala s emisí dluhopisů. Prvním bylo získání volných finančních prostředků přímo touto operací, druhým pak zvýšení bonity tak, aby jí mohl být poskytnut bankovní úvěr. Zatímco tímto aspektem se krajský soud podrobně zabýval a své závěry řádně zdůvodnil, druhý již zcela pominul. K ekonomické racionalitě emise korunových dluhopisů za účelem zvýšení bonity a získání budoucího bankovního úvěru krajský soud vyslovil jedinou úvahu v bodě 83 rozsudku, která navíc sama o sobě není srozumitelná. Krajský soud totiž poukázal jednak na to, že „*předmětný bankovní úvěr se stal samotným prostředkem pro dosažení daňové výhody*“, jednak na to, že „*žalobce fakticky nezískal žádné finanční prostředky*“. Tyto úvahy se týkaly bankovního úvěru od UniCredit Bank ve výši 4 miliony EUR, který ovšem stěžovatelka získala na základě smlouvy z 21. 3. 2014 a jehož čerpání nebylo daňovými orgány vůbec zpochybňováno. Není tak zřejmé, proč má krajský soud za to, že se úvěrová smlouva uzavřená dne 21. 3. 2014 stala prostředkem pro dosažení daňové výhody z emise korunových dluhopisů, k níž došlo již 18. 12. 2012. Stejně tak není zřejmé, z čeho krajský soud usuzuje, že stěžovatelka z tohoto úvěru žádné finanční

pokračování

prostředky nezískala. Odkazuje-li krajský soud v této souvislosti na body 267 a následující napadeného rozhodnutí, pak je nutno upozornit, že žalovaný zde hodnotil to, že stěžovatelka nezískala nové zdroje financování ze samotné emise dluhopisů, nikoliv to, že by nezískala finanční prostředky z úvěru od UniCredit Bank. Hodnocení ekonomické racionality jednání stěžovatelky je tak nesrozumitelné a nedostatečné. Toto hodnocení je přitom klíčové pro posouzení, zda je hlavním účelem transakce získání daňového zvýhodnění (rozsudek NSS z 31. 5. 2022, čj. 4 Afs 376/2021-60). Není-li přezkoumatelným způsobem vyvrácena obrana stěžovatelky, podle níž bylo její jednání ekonomicky racionální, vede to zároveň k nepřezkoumatelnosti závěru, že hlavním účelem emise korunových dluhopisů bylo získání daňového zvýhodnění.

[21] V části, v níž krajský soud posuzoval oprávněnost uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj, je pak rozsudek vnitřně rozporný. V důsledku toho jsou i v této části závěry krajského soudu nesrozumitelné, a tudíž nepřezkoumatelné (rozsudky NSS z 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS, z 21. 8. 2008, čj. 7 As 28/2008-76, nebo z 10. 2. 2021, čj. 4 Azs 299/2018-29).

[22] V první řadě krajský soud v bodě 95 rozsudku uvádí, že *„k posuzování existence ocenitelného prvku novosti [...] by bylo možné přistoupit teprve tehdy, bylo-li by prokázáno, že žalobce realizoval činnost výzkumně-vývojového charakteru, což však žalobce neprokázal.“* Existence ocenitelného prvku novosti je však jedním z definičních znaků výzkumu a vývoje, jak Nejvyšší správní soud konstantně uvádí (rozsudky z 3. 10. 2018, čj. 1 Afs 96/2018-42, č. 3810/2018 Sb. NSS, z 27. 9. 2016, čj. 1 Afs 174/2016-38, nebo z 24. 11. 2017, čj. 10 Afs 77/2017-53). Toho si ostatně nutně musel být vědom i krajský soud, neboť mimo jiné odkazoval na rozsudek NSS z 25. 6. 2020, čj. 7 Afs 447/2018-55, podle něhož *„při výzkumné činnosti musí být přítomen ocenitelný prvek novosti a vyjasňována technická nejistota“*. Shora citovaná úvaha krajského soudu je tudíž rozporná s uvedenými východisky a fakticky znemožňuje jakoukoliv činnost hodnotit jako výzkum a vývoj, neboť popírá dosud konstantně uváděná kritéria tohoto hodnocení a žádná jiná nenabízí (nevysvětluje, v čem by byla v tomto ohledu projednávaná věc odlišná).

[23] Kromě toho jsou však vnitřně rozporné i následné úvahy krajského soudu týkající se posouzení zákonnosti závěrů žalovaného. V bodě 95 rozsudku krajský soud uvádí: *„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.“* V bodě 120 naproti tomu souhlasí se stěžovatelkou, *„že závěry žalovaného o činnosti žalobce jako činnosti inovativního charakteru byly pouhým předjímáním, pro něž neměl žalovaný dostatek odborných znalostí“*. V jedné části rozsudku tedy závěry o inovativním charakteru činnosti stěžovatelky považuje za věcně správné, v jiné části je považuje za pouhé předjímání. Celkovou nesrozumitelnost úvah krajského soudu v dané části odůvodnění podtrhuje to, že podle bodu 95 napadeného rozsudku mělo být rozhodnutí žalovaného založeno na závěru, že náklady související s projekty 903 a 903a nepředstavují náklady spojené s výzkumem a vývojem, podle jiných částí rozsudku (body 98, 101, 114 či 116) mělo být rozhodnutí žalovaného založeno na závěru, že stěžovatelka neprokázala, jakou činnost v rámci výzkumu a vývoje prováděla právě ona. Krajský soud si tedy ani neujasní, jaký závěr žalovaného přezkoumává. Uvedené závěry totiž vedle sebe nemohou obstát. Pokud žalovaný skutečně vyhodnotil v úplnosti charakter činnosti stěžovatelky jako

inovativní, jak tvrdí krajský soud, pak by nutně musel vědět, jakou konkrétní činnost stěžovatelky hodnotí.

[24] V důsledku popsané nesrozumitelnosti úvah krajského soudu není ani zřejmý jednoznačný postoj krajského soudu k důkazům předloženým stěžovatelkou v daňovém řízení. Mezi nimi byly například i protokoly o zkouškách. Z napadeného rozsudku však není vůbec zřejmé, zda tyto zkoušky krajský soud nepovažuje za a) činnost prokazatelně uskutečněnou stěžovatelkou, nebo b) činnost, která by měla charakter výzkumu a vývoje.

[25] Nedostatek spočívající v tom, že není zřejmé, jaké konkrétní podklady krajský soud hodnotil, je umocněna také argumentací obsaženou v bodech 101 a 112 napadeného rozsudku. Krajský soud zde totiž naznačuje, že se některou částí argumentace stěžovatelky nezabýval, neboť takto podrobně měla argumentovat v rámci daňového řízení. Výslovně pak uvádí, že stěžovatelka nemůže zhojit neunesení důkazního břemene teprve v řízení před soudem. Z daných odstavců však zároveň není zřejmé, jaké argumentace (skutečností, nebo snad dokonce důkazů) se tyto úvahy týkají. Z napadeného rozsudku proto ani nelze seznat, jaký skutkový stav vzal krajský soud za prokázaný, tj. jaké skutečnosti hodnotil, a jaké naopak nehodnotil z důvodu, že nebyly uplatněny v daňovém řízení.

[26] Skutečnost, že si krajský soud neujasní, zda důvodem neuznání odpočtu na výzkum a vývoj bylo neprokázání výzkumně vývojového charakteru, nebo neprokázání, jakou konkrétní činnost stěžovatelka v rámci těchto projektů prováděla, se projevuje i ve vypořádání dalších žalobních námitek. Krajský soud například v bodě 116 napadeného rozsudku uvádí: *„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 zkoumání, pro nedostatek důkazních prostředků dokládajících unikátní a zcela nové řešení.“* Z citovaného textu nelze seznat, zda důvodem pro neustanovení znalce má být podle krajského soudu neprokázání vlastní činnosti stěžovatelky v rámci projektů výzkumu a vývoje, nebo neprokázání, že daný projekt spočíval ve vývoji unikátního a zcela nového řešení.

[27] Nejvyšší správní soud proto s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že napadený rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný, a to jak pro nedostatek důvodů rozhodnutí, tak pro nesrozumitelnost [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Dále se již proto nezabýval částí kasační argumentace, která se týkala samotné podstaty věci (tj. zákonnosti závěrů o zneužití práva v případě emise korunových dluhopisů a o nesplnění zákonných podmínek pro uplatnění nároku na odpočet na výzkum a vývoj).

[28] Nejvyšší správní soud se kromě toho nemohl zabývat ani procesními námitkami, které s výše uvedenými otázkami úzce souvisejí. Například otázka, zda v daňovém řízení měl být ustanoven znalec závisí v prvé řadě na tom, zda důvodem rozhodnutí žalovaného bylo zjištění, že a) činnost stěžovatelky neměla charakter výzkumu a vývoje, nebo b) stěžovatelka neprokázala, jakou konkrétní činnost v rámci výzkumu a vývoje prováděla. Vyjasnění této otázky je zároveň nezbytným předpokladem pro posouzení námitky překvapivosti rozhodnutí žalovaného. Bez toho totiž Nejvyšší správní soud nemůže hodnotit, zda závěr žalovaného koresponduje s pochybnostmi, které byly správcem daně vzneseny v průběhu daňové kontroly.

pokračování

III. 2) Podjatost úředních osob a zákonnost ukončení daňové kontroly

[29] Shora popsaná nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku Nejvyššímu správnímu soudu nicméně nebrání v posouzení důvodnosti námitek podjatosti úředních osob a zákonnosti ukončení daňové kontroly. Zjištěné nedostatky napadeného rozsudku se totiž nedotýkají těchto relativně samostatných a oddělitelných otázek, které krajský soud naopak posoudil přezkoumatelně.

[30] Stěžovatelka uplatnila námitku podjatosti spolu s vyjádřením k doplněnému výsledku kontrolního zjištění v podání z 10. 12. 2019. Konkrétně namítla podjatost V. M., Ing. J. S., Ing. P. F. a Ing. M. J., ředitele správce daně, „*případně i dalších úředních osob, u nichž byly naplněny níže uvedené důvody pro vyloučení pro podjatost*“. Jako důvod podjatosti uvedla existenci dokumentu „*Podmínky pro příslib cílové odměny, příslib cílové odměny*“ vydaný dne 19. 2. 2016 Generálním finančním ředitelstvím a podepsaný Ing. M. J., tehdy jako generálním finančním ředitelem. Podle tohoto dokumentu byla zaměstnancům přislíbena odměna v případě snížení uplatněného odpočtu na podporu výzkumu a vývoje o 2,5 mil. Kč a více. Stěžovatelka ve své námitce podjatosti odkázala na rozsudek NSS čj. 1 Afs 363/2018-113 a poukázala na to, že dle tohoto rozsudku byl identický dokument vydán i na úrovni Finančního úřadu pro Jihočeský kraj dne 20. 4. 2016. Podle stěžovatelky na podjatosti nic nemění skutečnost, že vyplacení odměn bylo pozastaveno, neboť daňová kontrola byla zahájena a vedena za platnosti pokynu, což ovlivnilo objektivitu úředních osob. Doplnila, že podjatost lze případně shledat i u dalších úředních osob, „*u nichž byly naplněny důvody pro vyloučení pro podjatost tím, že se účastnily vydání metodického pokynu ze dne 20. 4. 2016 a jsou i nadále zaměstnanci Finančního úřadu pro Jihočeský kraj*“.

[31] V návaznosti na to správce daně zástupci stěžovatelky e-mailem z 12. 12. 2019 sdělil, že projednáním a podpisem zprávy o daňové kontrole byly pověřeny jiné úřední osoby (A. K. a Ing. M. H.). Zároveň uvedl, v kterou dobu se může stěžovatelka dostavit k projednání, podpisu a převzetí zprávy o daňové kontrole. V následné e-mailové komunikaci stěžovatelka správci daně mimo jiné sdělila, že je připravena poskytnout správci daně součinnost, nicméně postup správce daně je pro ni překvapivý, neboť byla namítána podjatost ředitele správce daně a v takovém případě do doby vyřízení námitek podjatosti nemohou ve věci jednat žádné jemu podřízené osoby. V e-mailu z 17. 12. 2019 pak uvedla následující: „*Pokud tedy správce daně trvá na svém nezákonném postupu a účelové změně úředních osob navzdory nevyřízené námitce 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*“.

[32] Správce daně následně dne 18. 12. 2019 zaslal zprávu o daňové kontrole do datové schránky zástupce stěžovatelky.

[33] Krajský soud v postupu správce daně neshledal nezákonnost. Poukázal na to, že ne každá námitka podjatosti je způsobilá vyvolat odklad postupu ve věci samé. Uplatněná námitka podjatosti jednak měla znaky obstrukce, jednak nevzbuzovala důvodné pochybnosti o nepodjatosti úřední osoby. Odkázal přitom na judikaturu, podle níž příslib finanční odměny úředním osobám nevede k automatickému vyslovení jejich podjatosti. Dosavadní úřední osoby podle něj mohly pokračovat v provádění úkonů.

[34] Stěžovatelka předně namítá nezákonnost ukončení daňové kontroly z důvodu, že zpráva o daňové kontrole jí byla zaslána před vyřízením námítky podjatosti. Zároveň namítá, že podjaté byly ve smyslu § 77 odst. 3 daňového řádu všechny úřední osoby správce daně (tedy i ty později pověřené).

[35] Pokud jde o zákonnost ukončení daňové kontroly, Nejvyšší správní soud předesílá, že argumentace stěžovatelky v kasační stížnosti se v řadě aspektů značně odchyľuje od argumentace užitá v žalobě (včetně doplnění žaloby z 10. 2. 2021). Předně stěžovatelka v žalobě namítala nezákonnost ukončení daňové kontroly primárně z důvodu nevyčkání na rozhodnutí o stížnosti proti postupu správce daně. Nezákonností z důvodu nevyčkání rozhodnutí o námítce podjatosti se žalobní argumentace týkala spíše okrajově. Stěžovatelka především v žalobě neuplatnila žádnou konkrétní argumentaci ve vztahu k nově pověřeným osobám (A. K. a Ing. M. H.). Za žalobní argumentaci přitom nelze považovat pasáže, v nichž stěžovatelka pouze rekapitulovala, jaká podání v daňovém řízení učinila a co bylo jejich obsahem. Snaží-li se stěžovatelka nově až v kasační stížnosti konkrétněji namítat podjatost nově pověřených úředních osob, respektive systémovou podjatost všech pracovníků správce daně z důvodu, že byla namítnuta podjatost ředitele správce daně, pak je nutno upozornit, že se jedná o námítky nové, v žalobě v této podobě neuplatněné, a tudíž nepřijatelné (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[36] Mezi žalobou a kasační stížností však lze nalézt průnik v námítce, že původně pověřené úřední osoby nebyly oprávněny činit před vyřízením námítky podjatosti úkony ve věci. Vedle toho je nutno za přípustnou považovat námítku, která reaguje na argument použitý až krajským soudem, a sice že námítka podjatosti vykazuje znaky obstrukce.

[37] Nejvyšší správní soud předně souhlasí se stěžovatelkou v tom, že uplatněnou námítku podjatosti nebylo možné hodnotit jako obstrukční na základě toho, že byla uplatněna až v samotném závěru daňové kontroly. Za standardních okolností by takto na první pohled pozdní uplatnění námítky podjatosti představovalo významnou indicii pro závěr, že se tímto procesním úkonem daňový subjekt pouze snaží oddálit ukončení daňové kontroly. Vysvětlení stěžovatelky, že o existenci metodického pokynu Generálního finančního ředitelství se dozvěděla až z rozsudku NSS z 14. 11. 2019, čj. 1 Afs 363/2018-113, se ale jeví jako věrohodné. V takovém případě nelze uplatnění námítky zhruba měsíc po vydání uvedeného rozsudku vnímat jako obstrukční.

[38] Důvodnou je také námítka, že původně pověřené úřední osoby (V. M., Ing. J. S. a Ing. P. F.), na které jmenovitě směřovala námítka podjatosti, nebyly do rozhodnutí o této námítce oprávněny činit úkony ve věci.

[39] Podle § 77 odst. 3 daňového řádu smí úřední osoba, o jejíž nepodjatosti jsou důvodné pochybnosti, do doby, než bude rozhodnuto o tom, zda je vyloučena, provést ve věci jen neodkladné úkony. S krajským soudem lze souhlasit v tom, že ne každá námítka podjatosti je způsobilá vyvolat odklad postupu úředních osob ve věci samé. Tyto důsledky může mít pouze námítka podjatosti, z níž jsou patrné důvodné (nikoliv jakékoli) pochybnosti o nepodjatosti úřední osoby (rozsudek NSS z 26. 4. 2023, čj. 4 Afs 208/2022-63).

[40] Nejvyšší správní soud se však již neshoduje s krajským soudem v tom, že by na základě uplatněné námítky podjatosti V. M., Ing. J. S. a Ing. P. F. neexistovaly od počátku

pokračování

žádné důvodné pochybnosti o jejich nepodjatosti. Poukázala-li stěžovatelka na to, že tyto osoby byly finančně motivovány k tomu, aby daňovou kontrolu ukončily s určitým výsledkem, a že se tato motivace promítla do jejich dosavadních kroků, nelze takovou námitku podjatosti zcela bagatelizovat. Pokud by se následně ukázalo, že tyto úřední osoby skutečně prováděly účelové úkony v důsledku jejich finanční motivace, bylo by to důvodem pro jejich vyloučení pro podjatost. Není přitom rozhodné, že následně se tato možnost vyloučila a tyto osoby nebyly shledány podjatými. Do doby, než byla námitka podjatosti posouzena, určité důvodné pochybnosti o podjatosti původně pověřených úředních osob existovaly. Pravidlo obsažené v § 77 odst. 3 tak na ně dopadalo.

[41] Krajský soud proto dospěl k nesprávnému závěru, že původně pověřené úřední osoby mohly přes podanou námitku podjatosti ve věci činit další úkony. Důvody, na nichž krajský soud založil zamítnutí dané žalobní námitky, proto neobstojí. V dalším řízení proto bude na krajském soudu, aby ve světle těchto závěrů posoudil, jaké konkrétní úkony původně pověřené úřední osoby ve věci po podání námitky podjatosti činily a zda se jednalo o úkony neodkladné. Dospěje-li k závěru, že konkrétní úkony byly učiněny v rozporu s § 77 odst. 3 daňového řádu, posoudí jaký to mělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

[42] Pokud jde o samotný způsob ukončení daňové kontroly, tj. zasláním zprávy o daňové kontrole do datové schránky zástupce stěžovatelky, ten odpovídal postupu dle § 88 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020. Nebyly-li nově pověřené úřední osoby vyloučeny z provádění úkonů ve věci (což stěžovatelka konkrétním způsobem v žalobě nezpochybnila), nebylo ani důvodné odepření stěžovatelky dostavit se k projednání zprávy o daňové kontrole. Požádala-li o zaslání zprávy o daňové kontrole do datové schránky, postupoval správce daně v souladu s její žádostí.

[43] Skutečnost, že se krajský soud bude muset v dalším řízení znovu zabývat namítaným porušením § 77 odst. 3 daňového řádu, nebrání Nejvyššímu správnímu soudu v tom, aby posoudil důvodnost kasační námitky, že původně pověřené úřední osoby byly podjaté. Tato námitka se totiž týká především zákonnosti úkonů učiněných těmito osobami před podáním námitky podjatosti, a to výlučně z důvodu podjatosti těchto osob. Případné porušení § 77 odst. 3 daňového řádu se naopak týká pouze zákonnosti úkonů učiněných po podání námitky podjatosti, a to nikoliv z důvodu samotné podjatosti úředních osob, nýbrž z důvodu nevyčkání na rozhodnutí o námitce.

[44] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s věcným posouzením podjatosti původně pověřených úředních osob z důvodu existence metodického pokynu Generálního finančního ředitelství, jak je provedl krajský soud. Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 1 Afs 363/2018-113 podrobil politiku odměňování pracovníků finanční správy výrazné kritice. Mimo jiné uvedl, že „*smyslem a účelem správy daní, a tedy základním „kompasem“ pro činnost těchto orgánů, je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, musí k tomu směřovat veškeré konání úředních osob správce daně bez pokřívování jejich motivace naprosto nepřijatelně stanovenými kritérii odměňování. [...] Motivace úředních osob musí na prvním místě sledovat důsledné dodržování zákona. V daném případě správné, nikoliv co nejvyšší, zjištění a stanovení daně. K tomu disponuje správce daně potřebnými procesními nástroji, mezi jiným též daňovou kontrolou. Důsledná a poctivá kontrola daňových povinností je kýžným ideálem.*“ Nejvyšší správní soud však v tomto rozsudku zároveň dovedl, že pro posouzení namítané podjatosti související právě s finanční motivací

pracovníků provádějících daňovou kontrolu je třeba pečlivě zkoumat časové a věcné aspekty konkrétního případu. V souladu s tím pak Nejvyšší správní soud opakovaně odmítl možnost, že by byly úřední osoby podjaty jen z důvodu existence uvedeného dokumentu (rozsudky NSS z 21. 12. 2022, čj. 10 Afs 277/2021-56, z 28. 4. 2022, čj. 1 Afs 391/2020-47, z 3. 6. 2021, čj. 6 Afs 193/2019-59, nebo z 22. 9. 2020, čj. 10 As 94/2020-36). K uvedené skutečnosti by musely přistoupit také nestandardní okolnosti nasvědčující tomu, že úřední osoby činily ve věci úkony z jiných pohnutek než ve snaze o důsledné dodržování zákona. Za takovou okolnost však nelze považovat jakoukoliv nezákonnost. Indiciemi svědčícími o tom, že úřední osoba činila kroky primárně s cílem získat finanční odměnu, budou spíše účelové postupy, zjevná pochybení či excesy, při nichž například správce daně nerespektuje výslovný text zákona nebo bez racionálního důvodu zcela ignoruje zásadní podklad obsažený ve spise.

[45] Stěžovatelka se sice snaží argumentovat tím, že úřední osoby v dané věci postupovaly nestandardně, nicméně podle názoru Nejvyššího správního soudu spíše poukazuje na pochybení, která běžně pramení z odlišného, avšak nikoliv zjevně nesmyslného, náhledu správce daně na hodnocení skutkového stavu (např. neustanovení znalce, nesprávné hodnocení důkazů). U namítaných nezákonností nic nenasvědčuje jejich souvislosti s finanční motivací úředních osob (ostatně tatáž pochybení stěžovatelka vytýká žalovanému, na jehož úřední osoby se finanční motivace nevztahovala). Z okolností samotného průběhu daňové kontroly a s přihlédnutím k významu uplatňování odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu daně naopak v nyní posuzované věci nelze dovodit, že by požadavky správce daně byly jakkoli neobvyklé, nepřiměřené či dokonce excesivní nebo že by odporovaly účelu daňové kontroly, kterým je správné zjištění a stanovení daně.

[46] Ve vztahu k věcnému posouzení podjatosti původně pověřených úředních osob proto Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou.

IV. Závěr a náklady řízení

[47] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že je kasační stížnost důvodná. Zrušil proto napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud v souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právními závěry uvedenými v tomto rozsudku. Krajský soud tedy především znovu posoudí, zda hlavním cílem emise dluhopisů bylo čerpání daňové výhody, a při tom přihlédně také k argumentaci stěžovatelky, že jedním z ekonomických cílů tohoto kroku byla změna struktury pasiv za účelem získání bankovního úvěru. Při posuzování oprávněnosti uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj si pak krajský soud v první řadě musí ujasnit, na jakém závěru stojí žalobou napadené rozhodnutí. Zákonnost (a tvrzenou překvapivost) tohoto závěru pak přezkoumá v mezích žalobních bodů. Při hodnocení zákonnosti tohoto závěru zohlední také důkazy předložené stěžovatelkou v daňovém řízení a uvede, jaké konkrétní závěry z nich vyvozuje. Při hodnocení překvapivosti závěru žalovaného zohlední také další kroky správce daně, včetně obsahu výsledku kontrolních zjištění a změněného výsledku kontrolních zjištění. Dále krajský soud posoudí, jaké konkrétní úkony činily ve věci po podání námítky podjatosti původně pověřené úřední osoby (V. M., Ing. J. S. a Ing. P. F.) a zda se jednalo o úkony neodkladné. Dospěje-li k závěru, že konkrétní úkony byly učiněny v rozporu s § 77 odst. 3 daňového řádu, posoudí jaký to mělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

pokračování

[48] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne v souladu s § 110 odst. 3 větou první s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 27. června 2024

Milan Podhrázký
předseda senátu