



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. Daniela Spratka, 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 19 456 Kč, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám advokáta Mgr. Pavla Říhy, sídlem Poděbradova 2738/16, 702 00 Ostrava.

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje P.S.

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 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 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 (dále jen „V a V“). 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“ nebo také „Projekty“).
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 V a V 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 deklaráci V a V 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 1 a 2 a žalobci vytkl, že předložené podklady nejsou dostatečné k prokázání V a V činnosti. Správce daně na opakované předkládání podkladů žalobcem reagoval pouze tak, že se jedná o podklady nedostatečné. 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 obou Projektech, tak ve Status reportech a Ukončovacích reportech, ale 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.

Zároveň žalovaný konstatoval, že důkazy předložené žalobcem jsou po formální stránce akceptovatelné. Důvodem, pro který je žalovaný neuznal za 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. To, aby žalobce předložil výkazy práce a 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 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále je „daňový řád“), 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 a zdůraznil chronologický sled pracovních činností popsaný v závislosti na Projektech, 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 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 neznamena, 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 prototypch 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 nejenže 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 se, 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 odčitatelných 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 odkázal na

výzvu k prokázání skutečností ze dne 7. 10. 2019, ve které byly kvalifikovaně vyjádřeny jeho pochybnosti, čímž unesl své důkazní břemeno, a to bylo ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu přeneseno zpět na žalobce. 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 proto, aby daňový subjekt mohl využít výhodu ve formě uplatnění totožných nákladů de facto podruhé. Pokud si žalobce takové důkazní prostředky neopatřil, 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. Žalovaný při hodnocení skutečností nacházejících se ve spisovém materiálu postupoval v souladu s § 8 daňového řádu. Žalovaný dále 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 při 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). 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. S. odkázal a zrekapituloval je, což však není pro závěry žalovaného stěžejní, když na tomto vysvětlení nebyly založeny. I kdyby žalovaný vynechal vysvětlení Ing. S. a toto 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 prokazovat 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.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

7. Krajský soud ve věci již jednou rozhodl, a to rozsudkem ze dne 10. 11. 2022 č. j. 22 Af 14/2021-42, který byl zrušen rozsudkem NSS ze dne 6. 2. 2024 č. j. 4 Afs 46/2023-39 (dále jen „kasační rozsudek“). Věc byla současně vrácena se závazným právním názorem krajskému soudu k dalšímu řízení.
8. V dalším řízení krajský soud přezkoumal 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.“). Současně byl krajský soud vázán závazným právním názorem vysloveným NSS v kasačním rozsudku.
9. 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 V a V 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 V a V činnosti. Protokoly o výslechu

svědků K., S., P., M. a S. jsou součástí správních spisů. Předvolaný svědek Ing. R. S. se z výsledku omluvil a byl opakovaně předvolán na den 31. 10. 2019. Z důvodů pochybení správce daně nebyl žalobce o tomto výsledku 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 V a V, a sice Projekt č. 13-01 V a V navýšení parametrů kotlů na tuhá paliva a Projekt č. 13-02 V a V nízkovýkonové řady kotlů na tuhá paliva. Podle vlastního vyjádření měl žalobce s V a V 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 byla provedena analýza stavu poznání řešených problematik včetně přínosů z projektů plynoucích, součástí Projektů byl i rozpočet a následně zvláště evidované vynaložené náklady. Kromě Projektů V a V předložil žalobce Statusy reportů úkolů 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 V a V a další účetní doklady. Správce daně v ZDK konstatoval (str. 9), že žalobcem předložené projekty V a V odpovídaly rámcově stanoveným požadavkům Projektů V a V, 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 V a V 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. Žalobce v reakci odkázal na již dříve doložené podklady, zejména na Status reporty a Ukončovací reporty 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 V a V 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 V a V 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 V a V, 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 report (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 V a V činnosti a jejímu deklarovanému rozsahu. Správce daně dále uvedl, že nemá za spornou realizaci V a V činnosti završenou vydáním příslušného certifikátu, nýbrž faktický věcný rozsah deklarované činnosti, který není z doposud doložených podkladů a dokumentů jednoznačně průkazný a ověřitelný.

K Projektu 2 V a V 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 V a V za zdaňovací období 2013. Následně vydal správce daně dodatečný platební výměr, proti němuž podal žalobce odvolání, o němž bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.

10. V dalším řízení se žalobce podáním ze dne 9. 4. 2024 vyjádřil ke kasačnímu rozsudku, kdy setrval na své dosavadní žalobní argumentaci a vyjádřil svůj názor na žalovaným v napadeném rozhodnutí odkazovanou judikaturu.
11. Krajský soud se v dalším řízení (po kasačním rozsudku) primárně zabýval procesními námitkami, které žalobce vyjádřil v žalobním bodě 3).
12. Krajský soud již v předcházejícím (zrušeném) rozsudku dospěl k závěru, že využil-li správce daně, resp. žalovaný obsah vysvětlení Ing. S. získaného podle ustanovení § 79 odst. 3 daňového řádu jako by se jednalo o svědeckou výpověď, postupoval v rozporu se zákonnou úpravou, jakož i judikaturou správních soudů. Tento názor krajského soudu potvrdil také NSS v kasačním rozsudku (odst. 32 a následující). NSS však neshledal, že nelegitimní postup správce daně nepřiměřeně zkrátil procesní práva žalobce, a proto uzavřel, že nesprávný postup orgánů finanční správy v tomto případě nepředstavuje podstatné porušení řízení před správním orgánem, jež by mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. (odst. 41 kasačního rozsudku). Tímto právním názorem kasačního soudu je krajský soud vázán, a proto předmětné žalobní tvrzení neshledal důvodným ve smyslu dopadu vadného postupu správních orgánů na právní sféru žalobce.

13. Dále žalobce namítl jako procesní pochybení skutečnost, že mu nebyla poskytnuta dostatečná lhůta pro vyjádření se k výsledkům kontrolních zjištění. Krajský soud setrvává na svých závěrech vyslovených již v předcházejícím (zrušeném) rozsudku, které rekapituluje: 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. Žalobcovo tvrzení o zkrácení procesních práv je vedeno toliko v obecné rovině, takže jeho důvodnost lze přezkoumat rovněž toliko obecně. Soud se ztotožnil s žalovaným také v názoru, že žalobci zůstal prostor k doplnění důkazních návrhů, případně skutkových zjištění v odvolání i v průběhu odvolacího řízení.
14. Krajský soud shodně jako v předcházejícím (zrušeném) rozsudku shledal nedůvodnou také námitku poukazující na zájem nadřízených úředních osob o výsledek 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 a nenastoluje pochybnosti o podjatosti úředních osob. V požadavcích úředních osob na doplnění důkazních prostředků rovněž nelze bez dalšího shledat jejich pojatost vůči žalobci.
15. Třetí žalobní tvrzení tak krajský soud důvodným neshledal.
16. Dále se krajský soud, vázán závěry kasačního rozsudku, věnoval sporné otázce, zda žalobce dostatečně prokázal oprávněnost uplatněného odpočtu na podporu V a V.
17. 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.
18. Otázkou odčitelnosti položek na V a V ze základu daně ve smyslu ust. § 34 odst. 4 ZDP se správní soudy zabývaly v obsáhlé judikatuře.
19. Lze odkázat na rozsudek NSS ze dne 12. 1. 2017č. j. 9 Afs 144/2016, v němž NSS přiblížil, že „*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).“

20. Obsahem správních spisů má krajský soud za prokázané, že žalobce v průběhu daňové kontroly předložil jako důkazní prostředky Projekty 1 a 2, Status reporty úkolů 1 a 2, Ukončovací reporty 1 a 2, oddělenou evidenci mzdových a materiálových nákladů a související účetní doklady. Správcem daně byly provedeny výslechy svědků (body 32-33 napadeného rozhodnutí).
21. Podle žalovaného žalobce primárně unesl své důkazní břemeno (body 31 a 62 napadeného rozhodnutí), ovšem nebylo bezvadně prokázáno, že odčitatelná položka byla uplatněna oprávněně a ve správné výši (bod 63 napadeného rozhodnutí).
22. Žalovaný v napadeném rozhodnutí v rámci vymezení právního základu případu poukázal na Pokyn D-288 (bod 29 napadeného rozhodnutí), který uvádí, že základním kritériem pro odlišení V a V od ostatních činností je přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty. Aby bylo možné vyhodnotit, zda poplatník věcné podmínky kladené na projekty V a V naplnil ve smyslu § 34 odst. 4 ZDP, tj. realizoval výzkumně vývojovou činnost, musí předložit relevantní důkazní prostředky včetně těch technického rázu zachycujících průběh této V a V činnosti a zároveň vymezení stavu před realizací projektu a po jeho skončení (výstup této činnosti). K tomu žalovaný poukázal také na odpovídající judikaturu NSS (blíže bod 29 napadeného rozhodnutí) a poukázal na nutnost vedení oddělené evidence výdajů na V a V, která musí být přehledná a průkazná nejen formálně, ale výdaj musí mít jednoznačnou vazbu na V a V činnost.
23. Následně žalovaný v bodě 31 a následujících napadeného rozhodnutí shledal nekompletnost informací a podkladů stran deklarace V a V činnosti předložených žalobcem, když má za to, že u osob podílejících se na V a V byly vykázány práce ve všech kalendářních měsících bez ohledu na pracovní zařazení jednotlivých osob a tomu odpovídající pracovní činnosti, respektive bez ohledu na logicky věcný a časový harmonogram V a V činnosti. Z výkazů práce jednotlivých pracovníků a v nich uvedeného časového fondu ve formě odpracovaného alikvotního podílu na označených projektech nelze prověřit, jakou konkrétní činnost a ve kterých dnech osoby vykonávaly a jaké byly tomu odpovídající výstupy tak, aby bylo zcela zřejmé a průkazné, že se fakticky jednalo o činnost věcně odpovídající tvrzené V a V činnosti a jejímu deklarovanému rozsahu (bod 36 napadeného rozhodnutí). Dále žalovaný vytkl žalobci nedostatky v případě evidence materiálových nákladů na prototypy C 16, C 26 a C 51 u Projektu 1.
24. V bodě 54 napadeného rozhodnutí žalovaný připustil, že z oddělené evidence osobních nákladů, doložených pracovních výkazů (odpracovaný počet hodin měsíčně na V a V dle pracovníků) či popisu náplně pracovní činnosti sice vyplývá, jakou konkrétní činnost

jednotliví zaměstnanci měli vykonávat, a to s přihlédnutím na na sebe navazující fáze řešení projektů V a V, které byly specifikovány jak v obou Projektech, tak i ve Status reportech a Ukončovacích reportech, ale nedokládají, respektive nelze z nich ověřit konkrétní věcnou náplň v roce 2013, to znamená, který konkrétní zaměstnanec a v kterém časovém období (min. měsíci) prováděl činnosti stěžejní pro řešení V a V, a to mimo jiné rozbor normy ČSN EN 303-5:2013, výpočty a konstrukční návrhy jednotlivých částí kotlů, které byly předmětem V a V, vývoje řídicí jednotky a sestavení prototypů a jejich následné testování (bod 54 napadeného rozhodnutí).

25. V bodech 56 a 57 napadeného rozhodnutí žalovaný na podporu své argumentace, že nestačí pouze prokázat, že se „nějaká aktivita ve V a V odehrála“ a náleží k ní „nějaký“ náklad, ale je nutné předložit bezvadné důkazní prostředky, které jednoznačně zdokumentují průběh realizace V a V, poukázal na rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 447/2018, bod 23, z něhož plyne, že 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. Následně žalovaný uzavřel, že žalobce nebyl s to prokázat, jakou činnost, v jakém čase a rozsahu jeho pracovníci na dvou projektech V a V konali. V této souvislosti poukázal také na rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 429/2018. Podle žalovaného žalobce neprokázal správnost výše vykázaného odpočtu ve smyslu ustanovení § 34 odst. 4 ZDP (bod 60 napadeného rozhodnutí).
26. Krajský soud má za to, že žalovaného argumentace odkazovaným rozsudkem NSS sp. zn. 7 Afs 447/2018, bod 23, jakož i citovanou částí Pokynu D-288 je zcela nepřiléhavá k posuzování vypovídací hodnoty žalobcem předložené dokumentace za účelem prokázání vynaložených výdajů v oddělené evidenci. NSS se sice v tomto rozsudku zabýval uplatněním odčitatelné položky na V a V dle § 34 odst. 4 ZDP, ovšem z pohledu doložení vývojové činnosti, tj. 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. Ze stejného úhlu pohledu nahlíží na § 34 odst. 4 ZDP také odkazovaná část Pokynu D-288. Taková otázka však v nyní souzené věci nebyla předmětem sporu, když správní orgány obou stupňů nezpochybnily, že se žalobce v kontrolovaném zdaňovacím období zabýval V a V činností, ani nezpochybnily, že vyráběl prototypy výrobků (ostatně tato skutečnost je v případě Projektu 1 doložena také provedenou certifikací vývojového produktu), čemuž odpovídají závěry žalovaného v bodech 31 a 62 napadeného rozhodnutí (viz odst. 20 tohoto rozsudku).
27. Podstatou sporu v nyní souzené věci je, zda žalobce prokázal opodstatněnost nároku na odpočet V a V, tj. zda z pohledu § 34 odst. 4 ZDP dostatečně prokázal mzdové a materiálové výdaje vynaložené v souvislosti s V a V činností.
28. Obsahem správních spisů má krajský soud za prokázané, že pokud jde o zaměstnance podílející se na činnosti V a V, předložil žalobce správci daně podklad označený „Definice vývojového týmu“ pro rok 2013 obsahující jmenný seznam 16 osob tvořících vývojový tým, včetně vymezení pracovního zařazení, vzdělání, délky praxe v oboru a data zahájení pracovního poměru u žalobce. Pracovní náplň jednotlivých členů týmu byla žalobcem

popsána na str. 3-4 podání doručeného správci daně dne 22. 11. 2019, označeného „Reakce na výzvu správce daně k prokázání skutečností“. Dále žalobce předložil mzdové listy všech členů vývojového týmu za r. 2013 a také jejich „výkazy práce-výzkum a vývoj“ za sledované období, obsahující u každého zaměstnance počet odpracovaných hodin na činnosti V a V, a to odděleně na Projektu 1 a na Projektu 2 v každém kalendářním měsíci r. 2013, podepsaný zaměstnancem a schválený manažerem, z nichž je zřejmé, že činnost V a V byla evidována odděleně od běžné činnosti, jak ukládá § 34 odst. 4 ZDP, a také odděleně pokud jde o čas odpracovaný na každém z Projektů. Žalobce dále předložil jako přílohu č. 5 svého podání ze dne 22. 11. 2019 vyčíslení mzdových nákladů na jednotlivé členy vývojového týmu s přesným uvedením odpracovaných hodin na obou Projektech za každý kalendářní měsíc roku 2013. Počet zde uvedených odpracovaných hodin na každém z Projektů je totožný s obsahem výkazů práce.

29. Někteří členové výzkumného týmu byli také správcem daně vyslechnuti jako svědci. Všichni shodně potvrdili, že vykazovali odpracované hodiny na činnostech V a V samostatně a odděleně od běžné pracovní činnosti, pokud nešlo o vývojové pracovníky (svědci P., S.). Svědci také potvrdili své pracovní zařazení ve vývojovém týmu, byť někteří neměli vědomost o tom, že jsou součástí týmu V a V (pracovníci dělnických profesí), nicméně i ti výslovně uvedli, že rozlišovali úkoly, na nichž pracovali pro V a V, od běžné pracovní činnosti, neboť je prováděli podle výkresů, které k běžnému výkonu práce nepotřebovali (např. svědek S., odpověď na otázky 1 a 9). Svědci detailně popsali jimi vykonávanou činnost (např. svědek S.-v odpovědích na otázky 11, 16, 32,33 svědek S.-odpovědi na otázky 1, 9). Svědci své pracovní činnosti v rámci V a V potvrdili i navzájem, když k dotazům správce daně specifikovali, jakou pracovní činnost vykonávali další pracovníci týmu, např. svědek M.-odpovědi na otázky 70-83, nebo svědek S.-odpovědi na otázky 73-85. Záznamy denních prací do úkolových listů potvrdili svědci S., S. a S., kteří také shodně uvedli, že úkolové listy odevzdávali paní P. na účtárnu. Lze proto důvodně předpokládat, že úkolové listy tvořily podklad pro vypracování mzdových listů a vyúčtování mzdových nákladů na činnost V a V.
30. Lze souhlasit s žalovaným, jenž se po žalobci marně domáhal předložení úkolových listů, které žalobce nebyl schopen předložit, že jejich obsah by mohl představovat detailnější a propracovanější způsob evidence činnosti jednotlivých zaměstnanců podílejících se na V a V činnosti. To však neznamená, že evidence předložená žalobcem nemá svou vypovídací hodnotu. Evidence obsahuje od běžné pracovní náplně odděleně vedený počet hodin odpracovaných na V a V činnosti v každém kalendářním měsíci r. 2013 u každého člena vývojového týmu. Odděleně je veden také počet hodin odpracovaných na Projektu 1 a na Projektu 2. Údaje jednotlivých evidencí navzájem korespondují. Vyslechnutí členové vývojového týmu ve svých svědeckých výpovědích popsali, jaké práce v průběhu r. 2013 na V a V činnosti provedli, jejich výpovědi jsou obsahově propojené, v zásadních informacích si neodporují. Průběh prací byl žalobcem doložen také v podání ze dne 31. 8. 2018 označeném „Reakce na protokol o ústním jednání“ (protokol č. j. 2851023/18/3205-60561-800764- *pozn. soudu*) obrázky a fotografiemi zachycujícími jednotlivé komponenty vyvíjeného kotle, testování procesu hoření, jakož i protokoly o provedeném měření. Obdobné důkazy obsahuje také podání žalobce ze dne 28. 6. 2019 označené „Reakce na protokol o ústním jednání“ (protokol č. j. 2585158/19/3205-60561-800764-*pozn. soudu*). Údaje získané evidencí odpracovaných hodin, svědeckými výpověďmi, fotodokumentací

lze propojit s údaji ve Status reportech ke dni 31. 12. 2013 vyhotovených k oběma Projektům. Ve Status reportech je popsán chronologický postup činností a průběh prací na projektech, jakož i aktuální rozpracovanost projektových úkolů ke konci roku 2013.

31. Podle názoru krajského soudu, ačkoliv si lze představit detailnější evidenci činnosti zaměstnanců na úkolu V a V a model vyžadovaný žalovaným, tj. aby bylo doloženo, *který konkrétní zaměstnanec a v kterém časovém období (min. měsíci) prováděl činnosti stěžejní pro řešení V a V* (bod 54 napadeného rozhodnutí), by mohl být optimální variantou, neznamená to, že evidence předložená žalobcem nemá dostatečnou vypovídací hodnotu. Soudu také uniká význam žalovaným užitého sousloví „*činnosti stěžejní pro řešení V a V*“ (bod 54 napadeného rozhodnutí), když má za to, že práce na Projektech V a V je komplexní provázanou činností všech zúčastněných profesí, přičemž také činnosti, které nejsou „*stěžejní*“, jsou pro dosažení výsledku nezbytné.
32. Pokud žalovaný v souvislosti s činnostmi stěžejními pro řešení V a V (bod 54 napadeného rozhodnutí) požadoval prokázat, který konkrétní zaměstnanec prováděl rozbor normy ČSN EN 303-5:2013, pak tato otázka je zodpovězena svědeckou výpovědí svědka S. (odpověď na otázku 32, 33). Potřebnost tohoto rozboru v rámci Projektů vysvětlil žalobce velmi podrobně na str. 13 svého odvolání (mimo jiné zdůraznil odlišnost dříve vyvíjeného kotle spočívající v tom, že šlo o kotel peletový, kdežto ve sledovaném období vyvíjel kotle na tuhá paliva). Žalovaný se k vysvětlení žalobce v napadeném rozhodnutí nevyjádřil, žádným způsobem je však také nezpochybnil. Krajský soud považuje vysvětlení žalobce za racionální, logické, a proto akceptovatelné. Zdůrazňuje přitom, že ne všechny pochybnosti lze rozptýlit předložením konkrétního důkazního prostředku, což je právě tento případ. Soud má dále za to, že odpovědi na otázky, kteří pracovníci vývojového týmu prováděli další činnosti vymezené žalovaným v bodě 54 napadeného rozhodnutí vyplývají rovněž z provedených svědeckých výpovědí (zejm. svědka S.) a z profesního určení jednotlivých členů týmu, přičemž lze mít za racionálně opodstatněný předpoklad, že ve výsledku se jednalo o činnost celého vývojového týmu.
33. Krajský soud na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že podkladům předloženým žalobcem nelze upřít průkaznost a dostatečnou vypovídací hodnotu, ani vzájemnou propojenost. Pakliže lze jednotlivé důkazy propojit tak, že tvoří ucelený důkazní řetězec, je třeba dospět k závěru, že žalobce své důkazní břemeno ohledně vynaložených mzdových nákladů na činnosti V a V unesl. Tento závěr má soud také za souladný s citovaným rozsudkem NSS sp. zn. 9 Afs 144/2016 (odst. 19 tohoto rozsudku), neboť žalobcem předložené důkazní prostředky stran prokázání mzdových výdajů na V a V splnily cíl § 34 odst. 4 ZDP, tj. dostatečně identifikované oddělení výdajů na činnost V a V od ostatních výdajů daňového subjektu, které s Projekty nesouvisí.
34. Další okruh dokazování se váže k výdajům materiálovým. Žalobce z důvodu administrativní náročnosti neuplatnil materiálové náklady vztahující se k Projektu 2. Dle obsahu správních spisů předložil žalobce v průběhu řízení k vykázaným materiálovým nákladům týkajícím se Projektu 1 skladové výdejky z období měsíců duben-srpen 2013. Na výdejkách ze dnů 10. 4. a 15. 4. 2013 je v poznámce uvedeno „prototyp C16, C26, C51“, což je označení prototypů vyvíjených kotlů dle Projektu 1. Na výdejkách ze dnů 17. 5., 28.

6. a 24. 8. 2013 je obdobná poznámka „C16, C26, C51 Tělesa“. Materiálové náklady na Projekt 1 tedy byly evidovány odděleně od běžné činnosti žalobce a je také identifikována jejich souvislost s Projektem 1. Údaje o vyskladnění materiálu časově odpovídají postupu prací dle Status reportu k Projektu 1, v němž jsou mj. na str. 4 poměrně obsáhle popsány jednak činnosti, které probíhaly v prvním čtvrtletí roku 2013 (konstrukční návrhy, materiálové návrhy), k nimž nebyl výrobní materiál potřebný, jednak technické a vývojové problémy, které realizaci projektového úkolu provázely po sestavení prototypu.
35. Krajský soud uzavírá, že i pokud jde o materiálové náklady, lze si představit detailnější evidenci, nicméně ta, která byla žalobcem předložena, z pohledu požadavků § 34 odst. 4 ZDP i rozsudku NSS sp. zn. 9 Afs 144/2016 ob stojí.
36. NSS v kasačním rozsudku zavázal krajský soud také k posouzení přiléhavosti judikátů odkazovaných žalovaným v napadeném rozhodnutí.
37. K mimoběžnosti rozsudku sp. zn. 7 Afs 447/2018 (bod 29 a 57 napadeného rozhodnutí) se krajský soud již vyjádřil v odst. 26. tohoto rozsudku. Také závěry rozsudků sp. zn. 6 Afs 60/2014 a sp. zn. 8 Afs 72/2018 (bod 30 napadeného rozhodnutí) na souzenou věc nedopadají, neboť se zabývají důkazní nouzí daňového subjektu co do existence projektu V a V jakožto základního a uceleného dokumentu a prokázáním přínosu činnosti označované jako V a V z pohledu novosti, což není případ žalobce. Za souladný lze označit rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 144/2016, co se týče vyslovených závěrů (blíže odst. 19 tohoto rozsudku), byť je skutkově poněkud odlišný, když v odkazované věci daňový subjekt do vyúčtování nákladů na V a V zahrnul také náklady z období po realizaci projektu a mzdové náklady byly určeny stabilním procentuálním podílem pro celé období realizace projektu. Rozsudek 1 Afs 429/2018 (bod 59 napadeného rozhodnutí), jakkoliv se jeho citace jeví přiléhavou, se týká skutkově velmi odlišné situace, kdy správce daně zjistil, že nebyla vedena dostatečně průkazná oddělená evidence nákladů V a V a že do vyúčtování nákladů V a V byly zahrnuty konkrétní činnosti představující svým charakterem běžnou podnikatelskou činnost, což v případě žalobce nenastalo. Lze tedy uzavřít, že žalovaným odkazovaná judikatura povětšinou nepodporuje jeho závěry.
38. Krajský soud na základě výše uvedeného shledal žalobu důvodnou, a proto v souladu s ust. § 78 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem vysloveným soudem ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku nejsou přípustné opravné prostředky. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu nebo uplatňuje-li stěžovatel stížní body, které napadají závěry o otázkách, k nimž se Nejvyšší správní soud v předcházejícím zrušovacím rozsudku dosud nevyjadřoval – v tom případě je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

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

Ostrava 27. června 2024

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu