



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Lenky Krupičkové a soudců Davida Hipšera a Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **PARAGAN s. r. o.**, se sídlem Lipnická 351, Hranice, zastoupená JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 27. 6. 2023, č. j. 65 Af 36/2020-98,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 27. 6. 2023, č. j. 65 Af 36/2020-98, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Žalobkyně, společnost zabývající se převážně výrobou přepravníků aut, nástaveb, přepravníků na koně a výrobou přívěsů, si uplatnila ve zdaňovacím období 2013 odčitatelnou položku na výzkum a vývoj (dále též „VaV“) podle § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve výši 5 897 182 Kč, a to u nákladů, které vynaložila při realizaci projektů označených „*Konferenční vozidlo*“ a „*Prodejní stánek*“.

[2] Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále též „správce daně“) zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu zaměřenou mimo jiné na VaV. V jejím rámci ustanovil rozhodnutím ze dne 19. 10. 2017 znalecký ústav České vysoké učení technické v Praze, fakulta strojní (dále též „znalec“) k posouzení technických parametrů projektů dle dokumentace předložené žalobkyní. Znalec v posudku a jeho doplnění konstatoval, že předložená dokumentace je nedostačující k jednoznačnému posouzení všech prvků novosti a způsobu vyjasnění technických či technologických nejistot v projektech, neboť v předané dokumentaci chybí příslušné podklady nebo jsou v rozporu s popisem projektu. Správce daně uzavřel daňovou kontrolu s tím, že žalobkyně neprokázala, že by výsledkem projektů VaV byly nové

poznatky a dovednosti pro vývoj nových nebo podstatně zdokonalených výrobků či postupů ve smyslu § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací). Uplatněnou odčitatelnou položku proto správce daně neuznal a dodatečným platebním výměrem ze dne 15. 2. 2019 žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob o částku 1 145 320 Kč vyšší a stanovil jí povinnost zaplatit penále ve výši 229 064 Kč.

[3] Žalovaný rozhodnutím ze dne 15. 4. 2020, č. j. 14120/20/5200-11433-712486, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr.

II.

[4] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou, kterou shledal Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci (dále též „krajský soud“) důvodnou a rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud neshledal rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným pro jeho vnitřní rozpornost či nedostatek důvodů. Nepřisvědčil ani námitkám, v nichž žalobkyně správci daně vytykala, že účinně nezpochybnil předloženou dokumentaci a že v tomto ohledu vznášel požadavky nad rámec zákona a upíral žalobkyni právo prokazovat svá tvrzení jakýmikoliv prostředky. Dle krajského soudu nebylo potřeba odborných znalostí pro posouzení, zda žalobkyně předložila důkazní prostředky svědčící o procesu VaV a hodnocení, zda předložené důkazy jsou jen běžnou dokumentací výrobní činnosti, v níž právě chybí popis činností spojených s VaV. Těch by bylo třeba teprve k hodnocení toho, zda je činnost popisovaná v dokumentech činností VaV. K tomu správce daně ustanovil znalce. Důvodnými krajský soud neshledal ani námitky proti ustanovení znalce, podobě položených otázek a proti spoléhání se znalce na obsah jemu předloženého daňového spisu stran schopnosti žalobkyně předkládat další důkazy. Za pravdu však dal žalobkyni v tom, že žalovaný nesprávně posoudil procesní vadu v podobě neprovedení výslechu znalce, jehož se žalobkyně dožadovala. Podle krajského soudu žalobkyně vyjádřila konkrétní námitky způsobilé zpochybnit správnost, úplnost a přezkoumatelnost znaleckého posudku. Její požadavek na provedení výslechu znalce tak nebylo možné odmítnout s odůvodněním, že by znalec svou výpovědí neobjasnil zkoumanou problematiku více než v posudku a jeho doplnění, a že by provedení výslechu žalobkyni pravděpodobně stejně neuspokojilo. K tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2013, č. j. 7 Afs 86/2013-21. Uzavřel, že za situace, kdy žalobkyně uplatnila proti postupu a závěrům znalce řadu konkrétních výtek a domáhala se možnosti předmětného znalce s těmito výtkami konfrontovat, měli správci daně její žádosti vyhovět. Nahrazení výslechu znalce žádostí o doplnění jeho posudku nebylo zákonné. Krajský soud proto zavázal žalovaného, aby provedl výslech znalce a umožnil žalobkyni klást znalci otázky.

III.

[5] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). V ní úvodem připomněl obecná východiska týkající se odpočtu na VaV. Poté se vymežil proti odkazu krajského soudu na rozsudek č. j. 7 Afs 86/2013-21

pokračování

pro diametrálně odlišné skutkové okolnosti obou věcí. Ty spatřoval v tom, že v tehdejší věci správce daně znalecký posudek dílem zpochybnil, výhrady k obsahu znaleckého posudku přetrvávaly a důkazní břemeno lpělo výlučně na správci daně. Dále stěžovatel namítl, že pravidlem je písemné podávání znaleckých posudků. Výslech znalce se koná zpravidla tehdy, jsou-li pochybnosti o správnosti posudku, posudek je nejasný, nebo byl předložen oponentní posudek. To v posuzovaném řízení nenastalo. Žalobkyně sice předložila oponentní znalecký posudek v řízení před krajským soudem, avšak ani z něj není patrné, co předcházelo zhotovení Konferenčního vozidla a jaké problémy při řešení VaV nastaly, jak byly řešeny, zda existovala technická nejistota a kdy a v jaké fázi řešení vznikl ocenitelný prvek novosti. Dle stěžovatele § 95 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, dává správci daně možnost vyslechnout znalce, nikoliv povinnost tak učinit. Návrhem na provedení tohoto důkazu není správce daně vázán. Má provést jen takové důkazy, které jsou potřebné pro to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejdůkladněji. V posuzované věci byl znalecký posudek přesvědčivý a nevyžadoval další vysvětlení, nebyl tak důvod znalce vyslechnout. I krajský soud již ostatně dříve dovodil možnost písemného doplnění znaleckého posudku místo výslechu znalce. Žalobkyně se dožadovala výslechu znalce za účelem objasnění jeho postupu, posouzení jeho kompetentnosti a odstranění vad posudku. Ani krajský soud přitom námitkám žalobkyně směřujícím proti procesním vadám nepřisvědčil. Je proto nesrozumitelný navazující závěr, že znalec měl být vyslechnut s ohledem na výtky žalobkyně proti jeho postupu a závěrům. Považoval-li krajský soud za konkrétní výtky tvrzení, které žalobkyně vznesla ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, těmito se stěžovatel zabýval ve svém rozhodnutí. Neshledal je důvodnými, protože správce daně znalce požádal o vyjádření se k námitkám žalobkyně a dodatečně doloženým podkladům s tím, zda tyto mají vliv na skutečnosti uvedené ve znaleckém posudku.

[6] Není pak pravdou, že se stěžovatel omezil pouze na nesouhlas s požadavkem žalobkyně na provedení výslechu znalce. Jeho nesouhlas se opíral o závěr, že znalec se k námitkám žalobkyně vyjádřil v doplnění znaleckého posudku, a jeho závěry jsou tak jednoznačné a podložené. Neplynou z něj žádné závěry, z nichž by bylo možné v případě projektů žalobkyně usuzovat na činnost VaV. Za absenci podkladů přitom plně zodpovídala žalobkyně, která znalce požadované podklady nedoložila. Pasivitu při překládání důkazních prostředků však nelze nahradit výslechem znalce či účelovými tvrzeními o jeho nekompetentnosti a nepravdivosti posudku. Za logický pak považuje stěžovatel svůj závěr, že by znalec výpovědí neobjasnil problematiku více než v posudku a jeho doplnění. Žalobkyně se totiž provedení výslechu znalce domáhala za účelem odstranění tvrzených „vad“ znaleckého posudku, nikoli za účelem objasnění podstaty zkoumané problematiky. Znalec se pak k výtkám žalobkyně zevrubně vyjádřil v doplnění znaleckého posudku. Je tedy zřejmé, že ani při výslechu by neodpovídal jinak. Stěžovatel tedy předeštl řadu důvodů, proč by byl navržený výslech znalce nadbytečný. Žalobkyně navíc zpochybňovala znalecký posudek toliko obecně, svůj nesouhlas blíže nerozvedla ani nepodložila. Nebylo lze proto dospět k jinému závěru než, že žalobkyně neprokázala provádění VaV. Navíc, i kdyby byly závěry krajského soudu správné, měl zvážit, zda jím vytknutá vada dosáhla takové intenzity, aby odůvodňovala zrušení rozhodnutí stěžovatele. Z uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV.

[7] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve namítla, že v projednávaném případě odpadl předmět řízení, jelikož nosným důvodem zrušení rozhodnutí žalovaného bylo neprovedení výsledku znalce, a ten správce daně již v mezidobí provedl. Proto dává žalobkyně na zvážení, zda není namístě odmítnutí kasační stížnosti, obdobně jako v případech, kdy je vedeno soudní řízení a v mezidobí je vytčená vada zhojena v přezkumném řízení. Dále zdůrazňuje, že zrušujícím důvodem byla závažná procesní chyba. Výslech znalce byl podle ní zcela namístě i s ohledem na to, že podle znaleckého posudku předloženého krajskému soudu realizovala při řešení posuzovaného projektu VaV experimentální vývoj a s tím související hledání nových technických řešení. Znalec přitom provedl i místní šetření, které stěžovatelem ustanovený znalec neprovedl. Tím spíše bylo nezbytné provést výslech znalce, aby vysvětlil, jak celé posouzení prováděl, když výsledek posuzovaného projektu ani neviděl. Žalobkyně pokládá závěry rozsudku č. j. 7 Afs 86/2013-21 za přenositelné na její věc. Skutkové odlišnosti nejsou v případě hodnocení procesního postupu podstatné a daňový řád nijak nerozlišuje mezi tím, zda je objednatelem znaleckého posudku správce daně či daňový subjekt a kdo jej zpochybňuje. Nerozhodná je také otázka, koho tíží důkazní břemeno. Navíc řada rozsudků kasačního soudu, které žalobkyně cituje, potvrzuje, že je-li znalecký posudek rozporován, má být vždy proveden výslech znalce. Požádal-li správce daně namísto toho o doplnění znaleckého posudku, došlo k obcházení zákona a k zásahu do práva žalobkyně osobně se účastnit výsledku znalce a klást mu otázky. Nadto se žalobkyně dozvěděla o obsahu doplňku znaleckého posudku poprvé až ve zprávě o daňové kontrole, a nemohla se k němu tedy v rámci daňové kontroly vyjádřit ani zpětně. Došlo tak k zásahu do jejího práva na dvojinstančnost řízení. Dle žalobkyně nelze nahrazovat výslech znalce písemnou formou komunikace, přičemž jeho podmínkou není existence dvou konkurujících znaleckých posudků. Dává-li § 95 odst. 4 daňového řádu správci daně možnost vyslechnout znalce, nikoliv povinnost tak učinit, je nutno interpretovat slovo *může* jako *musí*, ledaže existují racionální a legitimní důvody, proč tak neučinit. Ty nenastaly. Stěžovatel zcela přehlíží, že podstatou požadavku na výslech znalce nebylo více objasnit zkoumanou problematiku, ale objasnit postup znalce a podrobit jej bezprostředně otázkám žalobkyně, aby mohlo být posouzeno, zda se podařilo rozptýlit konkrétně formulované pochybnosti o kompetentnosti znalce a správnosti, úplnosti a přezkoumatelnosti znaleckého posudku. Žalobkyně dále shrnuje výhrady, které vznesla proti znaleckému posudku, k údajně chybějícím podkladům pro jeho vypracování a vyjadřuje se k přenosu důkazního břemene. Dodává, že stěžovatel nemůže presumovat obsah výpovědi znalce a postoj žalobkyně k tomuto důkazu. Z uvedených důvodů navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[8] Stěžovatel v replice k vyjádření žalobkyně nejprve označil za zcela lichou argumentaci o odpadnutí předmětu řízení. Dále zopakoval, že žalobkyně nevznesla proti kompetentnosti a kvalitě znalce důvodné námitky, protože postačovalo písemné doplnění posudku namísto výsledku. Zde se znalec k námitkám žalobkyně řádně vyjádřil. Nebylo tak co odstraňovat a krajským soudem vytknutá vada řízení neohrozila zákonnost rozhodnutí stěžovatele. Stěžovatel dále poukázal na své nové rozhodnutí ve věci ze dne 7. 6. 2024 a na hodnocení výsledku znalce, při kterém potvrdil či zpřesnil informace, které uvedl v samotném posudku. Upozornil na to, že žalobkyně konkrétně neuvedla, jaké otázky by znalci položila a otázky položené při výsledku se téměř výhradně týkaly „nepředání podkladů znalci“ či byly hypotetické. Provedený výslech tak potvrdil neúčelnost zrušení

pokračování

rozhodnutí stěžovatele. Irelevantní z hlediska předmětu kasační stížnost je rovněž posudek, který žalobkyně předložila krajskému soudu. Stěžovatel je tak i nadále přesvědčen, že neprovedení navrženého výslechu znalce nemělo vliv na zákonnost jeho rozhodnutí a trvá na navrženém petitu.

V.

[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 přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost je důvodná.

[11] Před samotným projednáním věci Nejvyšší správní soud uvádí, že provedení výslechu znalce v souladu se zrušujícím rozsudkem krajského soudu ani vydání nového rozhodnutí o odvolání nezpůsobilo odpadnutí předmětu kasačního řízení. Podle závěru rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vyjádřeného v usnesení ze dne 27. 2. 2024, č. j. 8 Azs 172/2020-66, je totiž „[p]ředmětem řízení o kasační stížnosti proti konečnému rozhodnutí krajského soudu je toto rozhodnutí. Dokud napadené rozhodnutí krajského soudu existuje, nelze kasační stížnost odmítnout pro odpadnutí předmětu řízení podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s.“ V podrobnostech odkazuje Nejvyšší správní soud na citované usnesení. Při aplikaci tam uvedených závěrů na projednávanou věc, je nezbytné konstatovat, že předmět řízení postupem správních orgánů neodpadl, a není tak důvod odmítnout kasační stížnost podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[12] Nejvyšší správní soud rovněž s poukazem na § 109 odst. 5 s. ř. s., dle něž [k]e skutečností, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud nepřiblíží, nemůže brát v potaz výslech znalce provedený dne 3. 11. 2023 na základě zrušujícího rozsudku krajského soudu, ani navazující nové rozhodnutí stěžovatele ze dne 7. 6. 2024.

[13] Nejvyšší správní soud neshledal ani namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Stěžovatel krajskému soudu v tomto ohledu konkrétně vytýká vnitřní rozpornost rozhodnutí, neboť krajský soud na jedné straně nepřisvědčil „procesním“ námitkám žalobkyně vůči znaleckému posudku, avšak zároveň konstatoval, že by relevantní být mohly, a proto měl být proveden výslech znalce.

[14] Podle ustálené judikatury je pouze přezkoumatelné rozhodnutí způsobilé být předmětem dalšího hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností a vad řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Azs 47/2009-71). Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je přitom dána především tehdy, opřel-li soud (či správní orgán) rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudky ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007-58, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 2 Afs 203/2016-51). Takovou vadou však napadený rozsudek netrpí. Důvody, které

krajský soud vedly ke zrušení rozhodnutí stěžovatele, jsou z odůvodnění rozsudku jednoznačně seznatelné. Krajský soud vylíčil konkrétní skutkové okolnosti, o něž své rozhodnutí opřel, uvedl úvahy, kterými se řídil při posouzení důvodnosti žaloby, a popsal závěry, ke kterým na základě těchto úvah dospěl (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44). S těmi ostatně stěžovatel polemizuje. V obecnosti lze proto konstatovat, že rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný.

[15] Co se týče namítané vnitřní rozpornosti napadeného rozsudku, je pravdou, že krajský soud nepřisvědčil některým námitkám souvisejícím se znaleckým posudkem. Konkrétně těm, které se týkaly procesu ustanovení znalce, podoby položených otázek a spoléhání se znalce na obsah jemu předloženého daňového spisu stran schopnosti žalobkyně předkládat další důkazy. Jednoznačně však v bodě 23 napadeného rozsudku konstatoval, že žalobkyně krom uvedených námitek vyjádřila také (další) konkrétní výhrady způsobilé dle krajského soudu zpochybnit správnost, úplnost a přezkoumatelnost znaleckého posudku. Z kontextu zjevně vyplývá, že množina těchto námitek je širší než množina námitek, které krajský soud označil za nedůvodné. Nejvyšší správní soud pak ověřil, že uvedené koresponduje s obsahem správního spisu, kdy žalobkyně již ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 6. 4. 2018 namítala rovněž například absenci osobního prohlédnutí výsledků předmětných projektů výzkumu a vývoje či nepřezkoumatelnost znaleckého posudku zejména z důvodu učinění konkrétních závěrů přes tvrzenou absenci podkladů. Dále je v daném podání zmíněna například absence popisu metod znaleckého posouzení a tvrzena vnitřní rozpornost a nesrozumitelnost ve vztahu ke konkrétním bodům znaleckého posudku. Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že uvedená námitka nepřezkoumatelnosti není důvodná.

[16] Jak vyplývá z výše uvedené rekapitulace, krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele pro vadu řízení spočívající v tom, že správní orgány i přes návrh žalobkyně neprovedly výslech znalce, který vypracoval znalecký posudek ze dne 27. 11. 2017, č. 39/VaV-ZP/2017. Nejvyšší správní soud se proto nejprve zabýval správností tohoto závěru krajského soudu, tedy zda řízení před správními orgány bylo zatíženo uvedenou vadou.

[17] Východiska pro zodpovězení dané otázky byla nastíněna již v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 7. 2010, č. j. 7 Afs 50/2010-60, který se zabýval situací, kdy měl správce daně k dispozici dva rovnocenné, ale co do závěrů odlišné znalecké posudky. Dle něj lze případné rozpory a nesrovnalosti znaleckých posudků odstranit v první řadě výsledkem znalce. Podrobněji se pak nadnesenou otázkou zabýval Nejvyšší správní soud v „přílehavějším“ rozsudku ze dne 31. 10. 2013, č. j. 7 Afs 86/2013-21, z něž zejména při posuzování věci vycházel krajský soud. Nejvyšší správní soud dospěl v uvedeném rozsudku k závěru, že: *„K hodnocení znaleckých posudků je proto třeba vždy přistupovat uvážlivě a v případě pochybností je třeba tyto vždy vyvrátit či potvrdit výpovědí znalce (§ 95 odst. 4 daňového řádu), případně dále postupovat, jak již bylo uvedeno i krajským soudem. V žádném případě však již nelze akceptovat postup správce daně, nyní obhajovaný stěžovatelem, že postačí, pokud správce daně komunikoval se znalcem prostřednictvím stěžovatelky v listinné formě způsobem zpochybňujících či doplňujících závěry té které strany (správce daně či znalce). Obhajoba takového postupu nemá nejen oporu v zákoně (srov. § 95 odst. 4 daňového řádu), ale současně i obchází práva žalobkyně, včetně práva na spravedlivý proces. Takovým postupem je žalobkyně zkrácena na svém právu klást znalci otázky, jak výslovně předpokládá i daňový řád, o který se*

pokračování

nyšní opírá i stěžovatel. Ponechat stranou nelze ani důkazní sílu protokolu o výpovědi znalce.“ Na uvedená východiska navázal Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 8. 8. 2023, č. j. 2 Afs 167/2022-52, ze dne 8. 6. 2023, č. j. 10 Afs 272/2021-85, ze dne 10. 11. 2022, č. j. 9 Afs 37/2022-37 či ze dne 27. 10. 2022, č. j. 5 Afs 141/2021-37. V rozsudku ze dne 11. 2. 2014, č. j. 2 Afs 67/2012-40, se Nejvyšší správní soud zabýval potřebou iniciativy při rozporování znaleckého posudku, když uvedl: „*Dále je třeba upozornit, že ač znalecký posudek jako důkazní prostředek není nadřazen důkazním prostředkům jiným (to platí také o důkazech z nich vyplývajících), pouhý nesouhlas účastníka řízení s jeho závěry není sám o sobě důvodem pro jeho znevěrohodnění a nikterak nevyvrací znalecké závěry. Pokud byl stěžovatel přesvědčen o nesprávnosti znaleckého posudku (...) měl ze své iniciativy oslovit jiného znalce a zadat mu stejně znějící znalecký úkol, nebo navrhnout správci daně výslech znalce.“*

[18] Z citované judikatury vyplývá, že pokud znalecký posudek netrpí zásadními formálními či kvalitativními nedostatky a daňový subjekt (či správce daně) jeho závěry konkrétně a kvalifikovaně zpochybňuje, tj. předkládá námitky, které jsou způsobilé zpochybnit správnost, úplnost nebo přezkoumatelnost znaleckého posudku, je třeba případné pochybnosti vždy vyvrátit či potvrdit právě výpovědí znalce. V opačném případě zatíží správce daně řízení procesní vadou. S ohledem na zásadu bezprostřednosti zásadně nelze v případě konkrétních a kvalifikovaných pochybností o obsahu znaleckého posudku nahradit výpověď znalce například právě žádostí o doplnění znaleckého posudku, jelikož takto dochází ke krácení práv daňového subjektu.

[19] V posuzované věci žalobkyně namítala již ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 6. 4. 2018 nejen vady ustanovení znalce a předložených otázek, ale zpochybňovala konkrétně i některé závěry samotného znaleckého posudku a předložila další důkazní prostředky. Své výtky pak opakovala i v dalších podáních a dožadovala se výsledku znalce k vysvětlení obsahu posudku a dostatečnosti podkladů. Například vznesla pochybnosti o možnosti učinit konkrétní znalecké závěry bez komparace stavu technických vědomostí a znalostí žalobkyně před a po realizaci projektů VaV a při absenci osobní prohlídky výsledků projektů. Dále se vyjadřovala ke konstatování znalce o rozporu v návodu k obsluze a údržbě prodejního stánku v bodě 5.1 znaleckého posudku vycházející podle žalobkyně z nesprávné interpretace podkladu v podobě rozhodnutí Ministerstva dopravy ze dne 23. 10. 2012, či k jeho závěru v bodě 5.2.3 o dosažení snížení hmotnosti, kde podle žalobkyně nezohlednil dostatečně výkresovou dokumentaci. Také mu vytýkala nemožnost zjistit, jaké metody znaleckého posouzení byly použity a neoznačení podle něj běžně používaných postupů a technických řešení, se kterými srovnával konstrukci daných výrobků v bodech 7.1 a 7.2. V reakci na uvedené podání správce daně požádal znalce o doplnění znaleckého posudku, přičemž v této žádosti citoval pouze některé z výše uvedených výtek žalobkyně a předložil znalci doplněné důkazní prostředky. Požádal tedy znalce o vyjádření toliko k vybraným námitkám žalobkyně a novým podkladům. Po doplnění znaleckého posudku pak správci daně odmítli provedení výsledku znalce *de facto* především s poukazem na to, že případný výslech by stejně nebyl pro žalobkyni dostatečný, a že znalec by neodpověděl jinak, než odpověděl v doplnění znaleckého posudku. Za této situace krajský soud skutečně nepochybil, pokud konstatoval, že bylo povinností správců daně postupovat podle § 95 odst. 4 daňového řádu a provést výslech znalce a umožnit žalobkyni klást mu otázky. Nelze totiž předjímat, co konkrétně případný znalecký výslech

přinese a už vůbec ne jakou procesní strategii daňový subjekt následně zvolí. Nejvyšší správní soud tak souhlasí s krajským soudem, že v daňovém řízení došlo k vytýkané vadě.

[20] Na druhou stranu je však třeba dát za pravdu stěžovateli, že tato skutečnost automaticky nezakládá důvod ke zrušení jeho rozhodnutí. V souladu s § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. soud zruší napadené rozhodnutí pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, *mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé*.

[21] V projednávaném případě přitom stojí rozhodnutí správců daně především na závěru o nedostatečnosti žalobkyní předložených podkladů pro posouzení, zda se skutečně jedná o VaV. Jak uvedl stěžovatel například v bodě 49 svého rozhodnutí: „*Odvolací orgán potvrzuje názor správce daně, že z odvolatelem předložených dokumentů není zřejmé v čem se v oblasti VaV odlišují, resp. mají odlišovat od dokumentace běžně vznikající při výrobě (byť i zakázkové), neboť není zřejmé a nevyplývá z nich, jak vznikají nové vlastnosti či nová technická řešení charakterizovaná v Projektech VaV. Podle názoru odvolacího orgánu je nesporně nutné doložit ke konstatování uvedeným v Technických zprávách takové důkazní prostředky, které nejsou pouhým konstatováním stavu, a které by svědčily např. o nových vlastnostech, které budou popsány v souvislosti s deklarovanými činnostmi, což jednoznačně zaznělo v I. až IV. Výzvě. Odvolací orgán konstatuje, že znění Technických zpráv a ani ostatní předložené dokumenty neprokazují vynaložení výdajů uskutečněných v rámci činnosti VaV.*“ Obdobně viz bod 52, v němž stěžovatel konstatuje: „*Odvolací orgán odkazuje na III. Výzvu, na projednání VKZ a na samotnou zprávu o DK, kde správce daně uvedl, že předložené formuláře kontrolních protokolů pro výstupní kontrolu s označením funkčnosti základních dílů vyráběných vozidel, protokoly o technických prohlídkách a 5 kusů reklamačních protokolů nelze považovat za řádné doložení prokázání testování a zkoušek ve věci realizace projektu VaV. Jako hodnocení samotných konkrétních výsledků VaV nelze taktéž považovat jen sdělení odvolatele uvedená v Technických zprávách, že probíhaly schůzky vývojového týmu a předložení rozhodnutí Městského úřadu v Hranicích o schválení technické způsobilosti vyvíjených výrobků.*“ Konečně pak v bodě 65 svého rozhodnutí stěžovatel uvedl, že: „*Odvolací orgán má, na rozdíl od odvolatele, za to, že všechny odvolatelem předložené důkazní prostředky byly správci daně vysvětleny kompetentním a nezávislým znalcem, a proto i na základě znaleckého posudku mohl správce daně konstatovat nedostatečnost předložených dokumentů ze strany odvolatele. O to více je argumentace správce daně vyztužena*“.

[22] Uvedeným závěrům odpovídá rovněž obsah spisového materiálu, respektive z něj plynoucí průběh řízení. Správce daně zaslal žalobkyni postupně čtyři výzvy k prokázání skutečností, jelikož měl pochybnosti o prokázání oprávněného uplatnění předmětných odčitatelných položek na VaV. Na první výzvu žalobkyně reagovala bez doložení podkladů tak, že považuje předložené důkazní prostředky pro prokázání odčitatelné položky za dostačující. Druhou výzvu označila žalobkyně za nesrozumitelnou a požádala, aby si správce daně nechal doposud předložené důkazní prostředky posoudit znalcem. Ve třetí výzvě správce daně vyzval žalobkyni k doložení konkrétních činností spojených s výzkumem a vývojem a k předložení konkrétních projektových dokumentací, ze kterých by bylo patrné konkrétní technické řešení vztahující se k VaV na jednotlivé projekty. Žalobkyně na uvedenou výzvu reagovala tak, že jsou dle ní dosud předložené důkazní prostředky dostatečné, a že absenci technických znalostí správce daně může odstranit znalec. Následně správce daně ustanovil znalce, který vyhotovil znalecký posudek, a v reakci na výtky

pokračování

žalobkyně a doplnění dalších podkladů rovněž jeho dodatek. V rámci přípravy dodatku znaleckého posudku zaslal znalecký ústav žalobkyni žádost o doplnění konkrétních technických podkladů vztahujících se k projektům VaV. Ta však předmětnou žádost označila za procesně chybnou a znaleckému ústavu požadované podklady nedoložila. Správce daně následně zaslal žalobkyni další výzvu, ve které ji vyzval k předložení důkazních prostředků vymezených znalcem v jeho žádosti. Žalobkyně na to reagovala tak, že požadavky správce daně jsou nad rámec zákona, a že dosud doložené podklady pro prokázání činnosti s výzkumem a vývojem jsou dostačující. Z uvedeného popisu průběhu daňového řízení tak poměrně zřetelně vyplývá, že daňové orgány nepovažovaly za dostatečné důkazní prostředky, které žalobkyně předložila k prokázání procesu VaV.

[23] Krajský soud přitom v napadeném rozsudku v bodě 16 vyslovil, že k „otázce, zda žalobkyně předložila či nepředložila důkazní prostředky svědčící o procesu VaV a hodnocení, zda tyto důkazy jsou či nejsou běžnou dokumentací výrobní činnosti, v níž právě chybí popis činností spojených s VaV, není potřeba odborných znalostí.“ Zároveň konstatoval, že právě takovému hodnocení správce daně postupně ve výzvách a následně i ve výsledku kontrolního zjištění podrobil jednotlivé důkazní prostředky předložené žalobkyní, a unesl důkazní břemeno ohledně této nedostatečnosti. Žalobkyni naopak vytkl, že ani po třetí výzvě, v níž nejpozději správce daně dostatečně konkrétně žalobkyni vysvětlil, proč a v čem považuje jí dosud předložené důkazní prostředky za nedostatečné a vysvětlil, jak vykládat pojmy „ocenitelný prvek novosti“ a „vyjasnění technické nejistoty“, nedůvodně setrvala na tom, že výzvám nerozumí, vše potřebné již předložila a vysvětlení k jí předkládaným listinám odmítla poskytnout. Krajský soud tedy dospěl k závěru, že správce daně řádně formuloval ve výzvách své pochybnosti k předloženým důkazním prostředkům, které vyhodnotil jako obecné a zcela nedostatečné ve stěžejní otázce spočívající v popisu procesu vedoucího k dosažení nových poznatků, výsledků či znalostí, respektive odstraňování technické nejistoty, který dle správce daně v technických a finančních zprávách absentoval. Zároveň shledal odůvodněným požadavek na doložení vzniku nových vlastností či nových technických řešení i s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2020, č. j. 7 Afs 447/2018-55.

[24] Z napadeného rozsudku tak plyne, že krajský soud zjevně aproboval závěr daňových orgánů o absenci důkazních prostředků, kterými by žalobkyně ve vztahu k oběma projektům VaV prokazovala samotný tvůrčí proces. A jak sám krajský soud konstatoval, tuto otázku si mohl správce daně posoudit sám. Za takové situace je ovšem nezbytné přisvědčit stěžovateli, že bylo namístě, aby se krajský soud dále zabýval tím, zda vytykaná procesní vada spočívající v neprovedení výslechu znalce vůbec mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí stěžovatele. Podle krajského soudu je totiž znalce potřeba až k posouzení toho, zda činnost popsaná v příslušných dokumentech je či není činností VaV [k tomu viz aktuální judikatura, například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2024, č. j. 3 Afs 62/2022-111, či ze dne 9. 10. 2023, č. j. 1 Afs 89/2023-69, podle něhož znalecké posudky mohou „brát svou roli (...) při hodnocení materiální stránky projektu. Nemohou však zpravidla sloužit k odstranění ‚formálních‘ vad projektu“]. Daňové orgány však uzavřely, že dokumenty, které předložila žalobkyně, takový popis činností spojených s VaV neobsahují. Jak plyne z výše uvedeného, k tomuto závěru byly podle krajského soudu oprávněny, přičemž krajský soud tento jejich závěr neoznačil za nesprávný. Ze znění napadeného rozsudku lze naopak dovodit, že jejich závěr považuje krajský soud za správný. Nejvyššímu

správním soudu tak není zřejmé, jak mohlo mít vytýkané procesní pochybení v podobě neprovedení výslechu znalce za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, jestliže daňové orgány podle krajského soudu k posouzení dostatečnosti podkladů co do popisu činností svědčících o procesu VaV znalec ani nepotřebovaly. Navíc samotný znalec ve svém posudku konstatoval zejména to, že předložená dokumentace nedostačuje k jednoznačnému posouzení všech prvků novosti a způsobu vyjasnění technických či technologických nejistot v projektech, neboť v ní chybí příslušné podklady nebo jsou v rozporu s popisem projektu. *De facto* tedy potvrdil závěr správce daně o nezpůsobilosti doložených podkladů pro posouzení činnosti spočívající ve VaV.

[25] Jelikož se krajský soud nezabýval tím, zda vytknutá vada mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, a bylo tak skutečně namístě rozhodnutí stěžovatele zrušit, nezbylo Nejvyššímu správnímu soudu, než napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušit a vrátit věc krajskému soudu k dalšímu řízení, ve kterém je vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Krajský soud proto v dalším řízení vyjasní především otázku, zda daňové orgány správně vyhodnotily žalobkyní předloženou dokumentaci, tedy zda žalobkyně doložila potřebné důkazní prostředky týkající se prvku novosti a vyjasnění výzkumu a vývoje její činnosti. Pokud totiž daňové řízení objektivně nedospělo do fáze, v níž by bylo nezbytné ustanovit znalce k posouzení odborných otázek, a tento byl přesto ustanoven, nelze považovat za vadu s vlivem na zákonnost vydaného rozhodnutí, že znalec nebyl vyslechnut, a žalobkyně jej tedy nemohla konfrontovat se svými výtkami, respektive že se k nim znalec nemohl blíže vyjádřit a objasnit, jakým způsobem a proč dospěl ke svým závěrům a tyto podrobněji vysvětlit.

[26] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. října 2024

Lenka Krupičková
předsedkyně senátu