



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Michala Jantoše a soudkyň Mgr. Barbory Berkové a JUDr. Markéty Fialové ve věci

žalobkyně: **P. s. r. o., IČO X**
sídlem L. 351, H. IV – D., X H.
zastoupená advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 4. 2020, č. j. 14120/20/5200-11433-712486

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně ve zdaňovacím období 2013 uplatnila k základu daně ve výši 11 408 767 Kč odčitatelné položky týkající se nákladů na výzkum a vývoj (dále „VaV“) podle § 34 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále „ZDP“) vynaložených při realizaci projektů *Konferenční vozidlo* a *Prodejní stánek* ve výši 5 897 182 Kč.
2. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále „správce daně“) ale po provedené daňové kontrole dospěl k závěru, že žalobkyní doložená dokumentace k projektům se neliší od dokumentace

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

používané jí při její běžné výrobě a že neprokázala, že by výsledkem obou jmenovaných projektů VaV byly nové poznatky a dovednosti pro vývoj nových nebo podstatně zdokonalených výrobků či postupů, tj. že by fakticky realizovala VaV, tedy uskutečňovala činnosti spojené s VaV splňující parametry § 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), dále „ZVV“. Uplatněné odčitatelné položky proto správce daně neuznal a dodatečným platebním výměrem ze dne 15. 2. 2019, č. j. 275100/19/3102-50524-804545 doměřil žalobkyni daň ve výši 1 145 320 Kč a stanovil povinnost zaplatit penále ve výši 229 064 Kč. Na doměřené dani se drobnou částkou podílelo i vyloučení některých položek z daňově uznatelných nákladů, avšak těch se netýkalo odvolání a netýká se jich ani žaloba.

3. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a dodatečný platební výměr potvrdil.
4. Krajský soud rozsudkem ze dne 27. 6. 2023, č. j. 65 Af 36/2020-98, žalobou napadené rozhodnutí zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, neboť přisvědčil žalobkyni, že žalovaný nesprávně posoudil procesní vadu, jíž se správce daně dopustil tím, že neprovedl žalobkyní požadovaný výslech znalce – České vysoké učení technické v Praze, fakulta strojní, který byl ve věci ustanoven a který dne 27. 11. 2017 vypracoval posudek č. 39/VaV-ZP/2017 (dále „posudek Č.“). Tento rozsudek však ke kasační stížnosti žalovaného zrušil Nejvyšší správní soud (dále „NSS“) rozsudkem ze dne 14. 10. 2024, č. j. 7 Afs 216/2023-54 (dále „Kasační rozsudek“), a vrátil krajskému soudu věc k dalšímu řízení s pokynem, nechť tento posoudí, zda jím důvodně vytknutá vada mohla mít s ohledem na okolnosti případu vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

II. Stanoviska účastníků

Žaloba

5. Žalobkyně požadovala, aby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil. Rozsáhlou žalobu rozčlenila do tří okruhů námitek, jejichž podstatu soud stručně shrnuje takto:
 - (i) Napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost spočívající ve vnitřně rozporném závěru žalovaného o tom, jak konkrétně měl správce daně unést důkazní břemeno o existenci důvodných pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a dále pro nedostatek důvodů spočívající v nevyořádní odvolacích námitek uplatněných žalobkyní proti jednotlivým výzvám správce daně.
 - (ii) Napadené rozhodnutí je nezákonné pro nesprávné právní posouzení otázky unesení důkazního břemene správcem daně o existenci důvodných pochybností a současně neunesení důkazního břemene žalobkyní k prokázání oprávněnosti uplatnění odčitatelných položek. Žalovaný dle žalobkyně aproboval nesprávné postupy a závěry správce daně, který formuloval své pochybnosti předčasně bez předchozího řádného hodnocení důkazních prostředků, jež pro nedostatek odborných znalostí ostatně ani hodnotit nemohl, a teprve následně se je snažil obhájit. Závěr správce daně o totožnosti dokumentace k projektům VaV s běžnou dokumentací nemá oporu ve spise, chybí přezkoumatelná úvaha o hodnocení důkazních prostředků, svými požadavky na předložení konkrétních důkazních prostředků překročil správce daně předmět dokazování a porušil právo žalobkyně prokazovat svá tvrzení jakýmkoli prostředky, opomenul hodnotit Technickou a finanční zprávu, vedl daňovou kontrolu zmatečným

způsobem, zaměřoval důkazní prostředky a podklady pro znalecké zkoumání, k jejichž poskytnutí nebyla žalobkyně znalcem vyzvána, a bez dalšího převzal závěry znalce jako svá skutková zjištění, aniž posudek podrobil hodnocení a reflektoval námitky žalobkyně proti jeho kvalitě i kompetentnosti zpracovatele.

- (iii) Napadené rozhodnutí je nezákonné z důvodu nesprávného závěru žalovaného o tom, že řízení netrpělo procesními vadami s vlivem na zákonnost v podobě vadného postupu správce daně při ustanovování znalce, zadávání znaleckého posudku, jeho hodnocení a nezákonného doplňování znaleckého posudku namísto výsledku znalce.

Vyjádření žalovaného

6. Žalovaný požadoval zamítnutí žaloby, poukázal na shodu žalobních námitek s námitkami odvolacími a odkázal na příslušné pasáže napadeného rozhodnutí, v nichž se s nimi vypořádal. Napadené rozhodnutí nemůže být podle žalovaného nepřezkoumatelné již s ohledem na skutečnost, že žalobkyně proti závěrům žalovaného obsírně brojí a polemizuje s nimi. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, proč má žalovaný za to, že žalobkyně neprokázala provádění činností VaV, a žalovaný dostal judikturním požadavkům na rozsah reakce na odvolací námitky. Dále žalovaný akcentoval výhodnost možnosti uplatnění odčitelných položek na VaV pro daňový subjekt, jež s sebou ale nese povinnost prokázat splnění všech zákonných podmínek daňovým subjektem. V případě prokazování činností VaV je dle žalovaného nezbytné trvat na tom, aby bylo z předložených důkazních prostředků seznatelné, jak byly stávající poznatky nebo dovednosti systematicky aplikovány a testovány za účelem tvorby návrhu nového nebo podstatně zdokonaleného výrobku (postupu či služby). Jen na podkladě takových důkazních prostředků může správce daně ověřit (v případě potřeby za účasti znalce), zda poplatník prováděl skutečnou VaV činnost, a nikoliv pouze běžnou výrobu na základě specifikací a požadavků svých zákazníků, či rutinní (odborně předvídatelnou) integraci systému. Úkolem poplatníka uplatňujícího odčitelnou položku na VaV je doložit, že k tomuto tvůrčímu procesu došlo, neboť právě tento proces odlišuje z právního hlediska vývoj od inovace (viz např. rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2020, č. j. 7 Afs 447/2018-55). Žalobkyně přitom sama v žalobě připouští, že vznikl jen inovovaný výrobek Prodejní stánek. Správce daně dle žalovaného důkazní břemeno o existenci důvodných pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu unesl, a to prostřednictvím podrobně odůvodněných výzev adresovaných žalobkyni. Důvodné dle žalovaného nejsou ani námitky proti posudku Č. Žalobkyně dle žalovaného nebrojí proti věcné správnosti závěrů znalce, nýbrž jen konstruuje procesní pochybení. Jak žalovaný konstatoval v napadeném rozhodnutí, nepředložení požadovaných důkazních prostředků k realizaci VaV činnosti nelze nahradit výsledkem znalce nebo jmenováním znalce jiného.

Repliky žalobkyně

7. V replice ze dne 29. 10. 2020 žalobkyně vytkla žalovanému, že ve vyjádření k žalobě na jí konkrétně formulované námitky ve vztahu k nepřezkoumatelnosti nereagoval, a dále znovu zopakovala své žalobní námitky a setrvala na jejich důvodnosti.
8. Dále žalobkyně k podání ze dne 24. 3. 2021 doložila nový znalecký posudek č. 61/300/FS-IP, který na její žádost zpracovala V. š. b. – T. u. O. dne 11. 3. 2021 k projektu Konferenční vozidlo (dále „posudek VŠB“), a navrhla jej jako důkaz k prokázání svého tvrzení, že u všech posuzovaných projektů fakticky realizovala VaV činnost.

Jednání soudu

9. Při jednání soudu setrvali účastníci na svých stanoviscích.

Vyjádření žalobkyně ke Kasačnímu rozsudku

10. Na Kasační rozsudek žalobkyně reagovala podáním ze dne 5. 11. 2024, v němž zdůraznila, že v daňovém řízení předložila značné množství důkazů převážně technického rázu, jež ve svém souhrnu prokazují, že realizovala činnost na poli VaV, také u všech projektů konkrétně specifikovala, v čem spočívá ocenitelný prvek novosti a odstranění technické nejistoty, přičemž doložené technické zprávy nepředstavovaly pouhé konstatování stavu, neboť byly podloženy důkazy a výsledky vývojové činnosti. Ustanovení znalce nelze podle žalobkyně považovat za nadbytečný úkon, neboť byl tento ustanoven za účelem posouzení odborných otázek spojených s VaV, a rovněž se nejednalo o situaci, kdy by správce daně mohl bez dalšího dovodit, že doložené důkazní prostředky nejsou způsobilé pro posouzení, zda projekty VaV obsahují ocenitelný prvek novosti a odstraňování technické nejistoty, a znalce neustanovit, jelikož správce daně nedisponuje odborností znalce a v případech, kdy je mu doložena řada důkazů technické povahy, nemůže sám vyhodnotit, zda doložené podklady jsou způsobilé pro znalecké dokazování. Podle žalobkyně je třeba odlišovat situaci, kdy daňový subjekt nedoloží důkazní prostředky žádné, nebo zjevně nedostatečné, od situace, kdy důkazní prostředky k prokázání ocenitelného prvku novosti a odstranění technické nejistoty dokládá. Hranice mezi tím, zda doložené důkazy již dostačují pro znalecké zkoumání, může být v praxi velmi tenká, přičemž právě i v takových hraničních případech je namístě, aby se k důkazům vyjádřil znalec, který sezná-li, že doložené důkazy nejsou dostatečné, toto vysvětlil a byl konfrontován s otázkami daňového subjektu. V opačném případě by správci daně stačilo k jakýmkoli důkazním prostředkům zahlásit „málo“, čímž by se mohl ustanovení znalce vyhnout. Nemá-li podle žalobkyně žalovaný dostatečné technické znalosti k posouzení přítomnosti ocenitelného prvku novosti a technické nejistoty u přezkoumávaných projektů, sotva může hodnotit dostatečnost žalobcem předložených důkazů k prokázání přítomnosti prvku ocenitelné novosti a odstraňování počáteční technické nejistoty. Technický laik může sotva hodnotit, zda za tímto účelem jsou doložené důkazní prostředky dostatečné či nedostatečné, není-li to zcela zjevné.
11. V posuzované věci podle žalobkyně zaujaly daňové orgány závěr o údajně nedostatečných důkazech pro posouzení odborných otázek VaV až na podkladě znaleckého posudku, bez něž by nebyly schopny předmětný závěr vyslovit, přičemž žalobkyně předložila řadu konkrétních námitek způsobilých zpochybnit správnost, úplnost a přezkoumatelnost závěrů znalce. Za obzvlášť závažnou označila žalobkyně skutečnost, že znalec Ing. K. výsledky předmětných projektů vůbec neviděl, zatímco zpracovatel posudku V. si model Konferenčního vozidla osobně prohlédl a dospěl k závěru, že žalobkyně realizovala experimentální vývoj, v jehož průběhu byla nucena hledat pro něj nová technická řešení, a že v dosaženém technickém řešení lze spatřovat ocenitelné prvky novosti. Vada v podobě nevyslechnutí znalce Ing. K. tak měla podle žalobkyně podstatný vliv na zákonnost rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. a představuje podstatný zásah do jejich práv znamenající mj. porušení ústavně garantovaného práva na spravedlivý proces.

III. Posouzení věci krajským soudem

12. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s. ř. s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání, přičemž vycházel ze

skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

Přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí

13. Otázku přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí hodnotí krajský soud zcela shodně jako v původním rozsudku a doslovně přejímá v něm uvedené vypořádání.
14. Napadené rozhodnutí je podle žalobkyně předně nesrozumitelné pro vnitřně rozporný závěr žalovaného o tom, kdy a jak konkrétně měl správce daně unést důkazní břemeno o existenci důvodných pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť v bodech 50, 57 a 58 napadeného rozhodnutí odůvodňuje tento závěr vždy jinak, takže není zřejmé, kterou ze čtyř výzev adresovaných žalobkyni měl konečně správce daně své důkazní břemeno unést, či zda se tak stalo až ustanovením znalce nebo vyhotovením posudku. Nepřezkoumatelné a vnitřně rozporné závěry měl žalovaný podle žalobkyně vtělit zejména do bodu 59 napadeného rozhodnutí, který dle jejího tvrzení obsahuje kromě vadného a nepodloženého úsudku o důkazní nouzi žalobkyně také nepochopitelnou a nepřezkoumatelnou argumentaci vyplývající údajně ze dvou rozsudků Krajského soudu v Brně, které ale nebyly ke dni vydání napadeného rozhodnutí veřejně přístupné.
15. Krajský soud k této námitce uvádí, že správce daně vede s daňovým subjektem v průběhu daňové kontroly dialog, a to jak prostřednictvím písemných výzev k prokázání skutečností relevantních pro správné stanovení daně, tak případně při ústních jednáních. Obsah výzev správce daně a míra podrobnosti jejich zdůvodnění se vyvíjí v závislosti na tom, jak na ně daňový subjekt reaguje. V posuzované věci lze tento dialog podrobně popsat správce daně ve zprávě o daňové kontrole. Jeho průběh lze shrnout tak, že správce daně od počátku sděloval žalobkyni, že nepovažuje za prokázanou oprávněnost uplatnění odčitatelných položek na VaV v tom smyslu, že jí předkládané dokumenty neprokazují skutečné provádění výzkumné a vývojové činnosti, nepopisují ocenitelný prvek novosti touto činností dosažený či vyjasnění technické nejistoty, a dále ani to, že náklady vynaložené na VaV byly vynaloženy v přímé souvislosti s řešením uvedených projektů, na což žalobkyně reagovala tím, že jí není zřejmé, v čem konkrétně jsou jí předložené důkazní prostředky nedostatečné. Správce daně se tudíž snažil odůvodnění svých požadavků precizovat, což činil jak v písemných výzvách, tak při ústních jednáních.
16. Krajský soud má však shodně s žalovaným za to, že nejpozději ve třetí výzvě, tj. výzvě ze dne 2. 6. 2017, správce daně dostatečně konkrétně vysvětlil žalobkyni, proč a v čem považuje jí dosud předložené důkazní prostředky za nedostatečné a vysvětlil odkazem na § 2 odst. 1 písm. a) a ž c) ZVV, jak je třeba vykládat pojmy „ocenitelný prvek novosti“ a „vyjasnění technické nejistoty“. Bylo tak zcela jednoznačné, že správci daně schází popis procesu vedoucího k dosažení nových poznatků, výsledků či znalostí, resp. odstraňování technické nejistoty, a jednoznačná identifikace s tímto procesem spojených nákladů. Správce daně žalobkyni vytýkal, že ačkoli mu předložila řadu listin vztahujících se ke Konferenčnímu vozidlu a Prodejnímu stánku, nenalezl v nich právě popis uvedených procesů. Ačkoli žalobkyně byla podrobně vyzvána a při následném jednání dne 8. 9. 2017 i k tomu, nechť sama vysvětlí, které pasáže v jí předkládaných listinách mají předmětný proces dokládat, žalobkyně nadále nedůvodně setrvala na tom, že výzvě nerozumí, vše potřebné již předložila a vysvětlení k jí předkládaným listinám odmítla poskytnout. Odkazy na závěry znaleckého posouzení v odst. 58 a 59 napadeného rozhodnutí přitom žalovaný netvrdil, že teprve

na základě posouzení znalce bylo možné považovat pochybnosti správce daně za odůvodněné, a tudíž tyto odkazy nezpůsobují nesrozumitelnost napadeného rozhodnutí.

17. Dále dle žalobkyně trpí napadené rozhodnutí nedostatkem důvodů, neboť se žalovaný nevypořádal se stěžejními odvolacími námitkami směřujícími proti jednotlivým výzvám správce daně a závěru, že jejich prostřednictvím své důkazní břemeno unesl.
18. K této námitce soud uvádí, že nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí nemůže způsobit absence reakce žalovaného na každou odvolací námitku. Podstatné je, že výtky k jednotlivým výzvám správce daně měly vést ke zpochybnění závěru o unesení důkazního břemene správce daně o existenci důvodných pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, přičemž s podstatou této námitky se žalovaný v odst. 45 až 66 napadeného rozhodnutí vypořádal, viz níže.

Důkazní břemeno

19. Napadené rozhodnutí je dle žalobkyně nezákonné právě pro nesprávné posouzení otázky unesení důkazního břemene. Správce daně dle žalobkyně důkazní břemeno o existenci důvodných pochybností neunesl, zatímco ona své důkazní břemeno o prokázání oprávněnosti uplatnění odčitatelných položek ano.
20. Krajský soud i v tomto ohledu zcela setrvává na svých závěrech, uvedených ve zrušeném rozsudku. Předně se soud neztotožňuje s žalobkyní v tom, že správce daně formuloval své pochybnosti, aniž předtím řádně hodnotil důkazní prostředky, přičemž tyto ani hodnotit nemohl, neboť k tomu neměl odborné znalosti. Správce daně jednotlivé důkazní prostředky předložené žalobkyní již postupně ve výzvách a následně v kontrolním zjištění svému hodnocení podrobil. K otázce, zda žalobkyně předložila či nepředložila důkazní prostředky svědčící o procesu VaV a hodnocení, zda tyto důkazy jsou či nejsou jen běžnou dokumentací výrobní činnosti, v níž právě chybí popis činností spojených s VaV, není potřeba odborných znalostí. Těch bylo třeba právě až k vyhodnocení toho, zda činnost v těchto dokumentech popsána, je činností VaV, k čemuž správce daně znalece ustanovil.
21. Důvodná není ani námitka žalobkyně, že požadavek, aby žalobkyně uvedla, jak vznikaly nové vlastnosti či nová technická řešení, jde již nad rámec zákona. V této souvislosti odkazuje krajský soud na rozsudek ze dne 25. 6. 2020, č. j. 7 Afs 447/2018-55, v němž NSS uvedl, že aby mohla být určitá činnost podřazena pod pojem vývoj ve smyslu § 34 odst. 4 ZDP, nestačí prostá či rutinní aplikace existujícího nového či zdokonaleného řešení, nýbrž je nezbytné takové nové či zdokonalené řešení vytvářet. Úkolem poplatníka je pak podle NSS doložit, že k tomuto tvůrčímu (kreativnímu) procesu došlo. Vývojová činnost tak musí vést k dosažení závěrů (výsledků, poznatků, znalostí), kterou jsou oproti stávající úrovni poznatků a dovedností v oboru pro daného poplatníka nové a dosud nevyužívané. Dále NSS dodal, že důraz při měření novosti je kladen právě na proces vytváření těchto závěrů (výsledků, poznatků, znalostí), nikoliv na existenci samotných nových nebo podstatně zlepšených výrobků, jež jsou výsledkem jejich aplikace v případě úspěchu vývojové činnosti. Popis vzniku nových vlastností a nových technických řešení byl tak správcem daně zcela oprávněně požadován. S tímto závěrem se krajský soud zcela ztotožňuje.
22. Technické a finanční zprávy správce daně hodnotil, přičemž již v první výzvě odkazoval na jejich obecnost a absenci popisu konkrétních činností VaV.
23. Správce daně rovněž neporušil právo žalobkyně prokazovat svá tvrzení jakýmkoli prostředky, konkrétní důkazní prostředky začal správce daně po žalobkyni požadovat právě

až poté, co neustále označovala jeho výzvy za málo konkrétní. Správci daně tudíž nelze vytýkat, že se pokoušel žalobkyni podrobněji instruovat.

24. Krajský soud rovněž nesdílí pohled žalobkyně na rozlišení důkazních prostředků, které je povinna předkládat k výzvě správce daně, od důkazů, které slouží jako podklad pro znalce. Jakkoli nic nebrání znalci vyžádat si od daňového subjektu další podklady nad rámec toho, co již předložil správci daně, nezprošťuje tato skutečnost daňový subjekt povinnosti předkládat důkazy k prokázání svých tvrzení dle § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu právě správci daně.
25. Správce daně tedy podle krajského soudu důkazní břemeno o existenci důvodných pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu unesl, a to prostřednictvím podrobně odůvodněných výzev adresovaných žalobkyni (viz níže).

Ustanovení znalce a znalecký posudek

26. Poslední okruh žalobních námitek se týkal znaleckého posudku, který včetně následného doplnku vyhotovil správcem daně ustanovený znalecký ústav, Č.. Podle žalobkyně měl být tento posudek z podkladů vyloučen a nestalo-li se tak, je třeba konstatovat nezákonnost rozhodnutí. I v tomto případě tvoří žalobní bod řada dílčích námitek, jež se v části překrývají s námitkami vypořádanými již výše.
27. Shodně jako ve zrušeném rozsudku krajský soud uvádí, že nepovažuje za opodstatněné veškeré námitky směřující proti procesu ustanovení znalce, proti podobě položených otázek ani proti spoléhání se znalce na obsah jemu předloženého daňového spisu stran schopnosti žalobkyně předkládat další důkazy, a v tomto ohledu bezesbytku odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí, v němž se žalovaný se všemi těmito námitkami dostatečně a věcně správně vypořádal.
28. Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že žalobkyně v odvolání namítala, že postup správce daně nemá oporu v daňovém řádu, přičemž nad rámec výše uvedených námitek, které soud nepovažuje za důvodné, vyjádřila i námitky způsobilé zpochybnit správnost, úplnost a přezkoumatelnost posudku Č. (zejm. absenci osobního prohlédnutí výsledků předmětných projektů VaV či nepřezkoumatelnost posudku Č. zejména z důvodu učinění konkrétních závěrů přes tvrzenou absenci podkladů), načež se podle § 95 odst. 4 daňového řádu dožadovala provedení výslechu znalce k vysvětlení obsahu posudku a dostatečnosti podkladů. Správce daně však požadavku žalobkyně nevyhověl, uložil znaleckému ústavu pouze posudek písemně doplnit, přičemž jej požádal o reakci toliko na některé z četných výtek, které žalobkyně vůči posudku Č. ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění ze dne 6. 4. 2018 uplatnila. Po doplnění posudku pak správce daně i žalovaný odmítli provedení výslechu znalce de facto především s poukazem na to, že případný výslech by stejně nebyl pro žalobkyni dostatečný, a že znalec by neodpověděl jinak než v doplnění posudku. A právě v tomto postupu žalovaného shledal krajský soud vadu řízení, pro níž žalobou napadené rozhodnutí zrušil.
29. NSS však, jak již krajský soud uvedl výše, jeho rozsudek zrušil, jakkoli přisvědčil závěru o existenci popsané procesní vady. Připomněl totiž, že podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. soud zruší napadené rozhodnutí pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem pouze tehdy, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, přičemž vytkl krajskému soudu, že posouzení této podmínky se v rozsudku nevěnoval a uložil mu, aby v dalším řízení vyjasnil především otázku, zda daňové orgány správně vyhodnotily

žalobkyní předloženou dokumentaci, tedy zda žalobkyně doložila potřebné důkazní prostředky týkající se prvku novosti a vyjasnění VaV její činnosti.

30. To však již krajský soud, jak ostatně NSS v odst. 24 Kasačního rozsudku uvedl, ve zrušeném rozsudku učinil, neboť aproboval závěr daňových orgánů o absenci důkazních prostředků, kterými by žalobkyně ve vztahu k oběma projektům VaV prokazovala samotný tvůrčí proces, a konstatoval, že si tuto otázku mohl správce daně posoudit sám. A na tomto závěru krajský soud setrvává.
31. Žalovaný podle krajského soudu výstižně a správně v bodech 49 a 52 napadeného rozhodnutí (které citoval i NSS v Kasačním rozsudku) uvedl, že z žalobkyní 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“, že znění Technických zpráv a ani ostatní předložené dokumenty neprokazují vynaložení výdajů uskutečněných v rámci činnosti VaV, neboť „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“, 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“ a „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“, 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“.
32. Tvrzení žalobkyně, že závěr o nedostatečnosti doložené dokumentace, resp. její nezpůsobilost prokázat u předmětných projektů činnosti žalobkyně na poli VaV, učinil správce daně až na podkladě posudku Č., bez něž by nebyl schopen předmětný závěr vyslovit, vyvrací obsah správního spisu. Správce daně zaslal žalobkyni postupně čtyři výzvy k prokázání skutečností, v nichž konkrétně a srozumitelně formuloval své pochybnosti o prokázání oprávněného uplatnění předmětných odčitatelných položek na VaV, přičemž již v prvních třech výzvách, jež předcházely zpracování posudku Č., správce daně opakovaně žalobkyni sděloval, že v jí předložených listinách nenachází popis VaV činnosti a hodnocení jejích výsledků, a proto ji vyzýval k tomu, aby konkrétními důkazními prostředky prokázala, že projekty VaV obsahují ocenitelný – tedy významný a podstatný prvek novosti, a že přinášejí vyjasnění technické nejistoty.
33. Již v první výzvě ze dne 2. 12. 2016 správce daně shrnul, jaké dokumenty dosud žalobkyně k jednotlivým projektům předložila, načež uvedl, že z těchto důkazních prostředků nevyplývá, že by se vztahovaly na řešení VaV, a proto ji vyzval, aby předložila konkrétní projektové dokumentace určené k řešení konkrétních ocenitelných prvků novosti u předmětných projektů. Také již v této výzvě správce daně žalobkyni sdělil, že v jí předložených Technických a finančních zprávách za roky 2013 a 2014 k uvedeným projektům nenalezl skutečné hodnocení výsledků VaV, nýbrž jen údaje o tom, kdy byl ten který projekt zahájen, kdy proběhla analýza řešení, kde získával řešitelský tým potřebné informace, kdy byl navržen návrh technického řešení a kdy byl projekt ukončen, a proto ji vyzval i k předložení komplexního a konkrétního hodnocení výsledků VaV. Žalobkyně

však na tuto výzvu reagovala tak, že považuje jí předložené důkazní prostředky za dostačující a že z hlediska společnosti se jednalo o unikátní projekty obsahující i vysokou míru technického rizika – nejistoty, aniž však poukázala na konkrétní pasáže těchto dokumentů, jež by měly tuto technickou nejistotu a způsob jejího vyjasnění popisovat, tj. aniž vysvětlila, jak konkrétně jí předložené dokumenty VaV činnost dokládají.

34. V druhé výzvě ze dne 13. 3. 2017 správce daně znovu žalobkyni vysvětlil, že jí předložené doklady (formuláře kontrolních protokolů pro výstupní kontrolu s označením funkčnost základních dílů vyráběných vozidel a 5 ks reklamačních protokolů a protokolů o technických prohlídkách) nelze považovat za prokázání testování a zkoušek ocenitelných prvků novosti a vyjasnění technické nejistoty u jednotlivých projektů a že stejně tak nelze za hodnocení výsledků VaV považovat sdělení žalobkyně v technických zprávách o tom, že probíhaly schůzky vývojového týmu, ani předložené rozhodnutí o schválení technické způsobilosti vyvíjených výrobků. Dále správce daně ve výzvě uvedl, že žalobkyně dosud neprokázala uskutečnění projektů VaV, které by měly podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části související s realizací projektu VaV v souladu s § 34 odst. 4 ZDP pro rok 2013 a § 34b odst. 1 písm. a) ZDP pro rok 2014, přičemž upozornil žalobkyni na to, že nestačí jen uvést, že uplatnila odčitatelnou položku oprávněně bez prokázání uskutečnění činností souvisejících s realizací VaV. V reakci na nařčení žalobkyně, že požadavky správce daně překračují zákon, odkázal správce daně na § 34 odst. 4 ZDP pro rok 2013 odkazující na § 2 odst. 1 ZVV, a dále na znění § 34c ZDP pro rok 2014, z nichž dovodil požadavek, aby poplatník před zahájením řešení projektu vymezil svou činnost ve VaV ve smyslu v zákoně definovaných pojmů, přičemž z žalobkyní předložené dokumentace podle správce daně není patrná ani přítomnost ocenitelného prvku novosti, ani vyjasnění technické nejistoty ve smyslu existence rizika, že nedojde ke splnění cílů. Proto správce daně žalobkyni opětovně vyzval, aby prokázala, že výsledkem jejich projektů VaV jsou nové poznatky a dovednosti pro vývoj výrobků a postupů, a aby doložila konkrétní výstupy přínosů projektů na VaV. Žalobkyně ale požadavkům výzvy nevyhověla, označila ji za nesrozumitelnou, dožadovala se výkladu ve výzvě použitých pojmů a požadovala, aby si správce daně nechal doposud předložené důkazní prostředky posoudit znalcem.
35. Ve třetí výzvě ze dne 2. 6. 2017 správce daně uvedl, že v druhé výzvě podrobně popsal všechny doposud žalobkyní předložené důkazy a kriticky je vyhodnotil jako důkazy, z nichž provádění činností souvisejících s VaV nevyplývá, přičemž znovu tato hodnocení listin zopakoval. K žalobkyní vyslovené nedůvěře ve schopnost správce daně posoudit jí předložené důkazní prostředky, správce daně zdůraznil, že žalobkyně dosud v jím požadovaném rozsahu dokumentaci nepředložila, dále vyslovil podiv nad tím, že pojmy „ocenitelný prvek novosti“ a „vyjasnění technické nejistoty“ použil již v první výzvě, aniž žalobkyně poukazovala na jejich neurčitost, přičemž následně tyto pojmy s odkazem na § 2 odst. 1 písm. a) až c) ZVV vysvětlil. Potřetí proto žalobkyni vyzval k doložení konkrétních činností spojených s VaV a k předložení konkrétních projektových dokumentací, ze kterých by bylo patrné konkrétní technické řešení vztahující se k VaV na jednotlivé projekty. Žalobkyně pak na uvedenou výzvu reagovala znovu tak, že jsou dle ní dosud předložené důkazní prostředky dostatečné, a že absenci technických znalostí správce daně může odstranit znalec.

36. Dále z obsahu správního spisu soud zjistil, že se po reakci žalobkyně na třetí výzvu uskutečnilo u správce daně dne 8. 9. 2017 jednání (zmíněné již výše), v jehož průběhu se správce daně zeptal žalobkyně, v čem konkrétně jí předložené a již opakovaně hodnocené dokumenty prokazují ocenitelné prvky novosti a vyjasnění technické nejistoty, a jak tyto prokazují, že výsledkem jejich projektů VaV jsou nové poznatky a dovednosti pro vývoj nových nebo podstatně zdokonalených výrobků či postupů, na což žalobkyně odpověděla, že otázku existence VaV si musí správce daně posoudit sám a že k tomuto posouzení již disponuje technickými podklady. Dále žalobkyně uvedla, že problém s posouzením těchto podkladů zřejmě tkví v nedostatku technických znalostí na straně správce daně. Správce daně nato znovu zopakoval svůj závěr o nezpůsobilosti dosud předložených dokumentů prokázat uskutečnění činností spojených s VaV a sdělil žalobkyni, že se podle něj předložené důkazní prostředky neliší od dokumentace používané při běžné výrobě žalobkyně a že z předložených dokumentů není zřejmé, co vypovídají o odlišnostech v oblasti VaV oproti běžnému původnímu stavu. Rovněž vyslovil, že pokud žalobkyně uskutečňovala deklarovaný VaV, musí disponovat podklady, z nichž by vyplynulo, jak vznikly např. nové vlastnosti či nová technická řešení výrobku. Žalobkyně se následně správce daně zcela konkrétně dotázala, zda lze u autobusu IRISBUS model CROSSWAY za ocenitelný prvek novosti považovat elektroinstalaci umožňující zapojení spotřebičů o příkonu 11 kW a zda jde z pohledu správce daně o věc jednoduchou a samozřejmou, či problematickou, ale lehce zvládnutelnou, či velice náročnou ne-li nemožnou, to vše s ohledem na technické možnosti a limity motoru uvedeného autobusu. Správce daně však žalobkyni na jí položenou otázku neodpověděl, resp. v reakci na ni žalobkyni opětovně připomněl, že se nachází ve fázi hodnocení předložených důkazních prostředků, přičemž žalobkyni dosud předložené důkazy neprokazují uskutečnění činností spojených s VaV, a současně žalobkyni vyzval k vysvětlení, z jakých předložených dokladů vyplývá, že se u elektroinstalace autobusu IRISBUS model CROSSWAY jedná o VaV. Žalobkyně v odpovědi přirovnala VaV k cestě z bodu A (původní podoba autobusu od výrobce) do bodu B (autobus po všech zásazích a úpravách žalobkyně) a uvedla, že VaV, resp. ocenitelný prvek novosti je obsažen právě v konečném produktu žalobkyně. Nakonec žalobkyně odkázala správce daně na již dříve doložený návod k obsluze a údržbě, který podle jejích tvrzení obsahuje celou řadu technických prvků autobusu, které technickou nejistotu a prvek novosti dokládají, přičemž dodala, že díky předloženým výsledkům testování a technické kontroly je prokázáno, že tyto technické prvky existují a jsou funkční a jako celek způsobilé k provozu na pozemních komunikacích.
37. Teprve následně správce daně znaleckým rozhodnutím ze dne 19. 10. 2017 ustanovil znalecký ústav (ČVUT), jemuž uložil, aby u výrobků, jichž se týkaly předmětné projekty žalobkyně (mj. Konferenční vozidlo a Prodejní stánek) identifikoval veškeré nové poznatky, dovednosti, odlišnosti a řešení v nich deklarované ve smyslu jedinečných výsledků a zlepšení původního stavu, které významně přesahuje běžnou úroveň stavu původního, a aby dále uvedl, zda v Technických a finančních zprávách k jednotlivým projektům uváděný ocenitelný prvek novosti a vyjasnění technické nejistoty znamenal získání nových poznatků pro vývoj nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, zda existovala (a v čem případně spočívala) na začátku projektu technická nebo technologická nejistota a ve které etapě byla vyjasněna. Znalecký ústav požadovaný posudek vyhotovil a v reakci na výtky žalobkyně a doplnění dalších podkladů pak vyhotovil i 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, a což žalobkyně reagovala tak, že požadavky správce daně jsou nad rámec zákona, a že dosud doložené podklady pro prokázání činnosti s VaV jsou dostačující.

38. Z výše uvedeného podrobného shrnutí průběhu daňové kontroly je tak podle krajského soudu zcela zřejmé, že správce daně již předtím, než k ustanovení znalce přistoupil, opakovaně sám vyslovil závěr, že žalobkyně vůbec nepředložila důkazní prostředky svědčící o procesu VaV, neboť v jí předložených dokumentech chybí jakýkoli popis činností s VaV spojených. Posudek Č. a jeho doplněk sice správnost závěru správce daně o důkazní nedostatečnosti žalobkyni předložených podkladů ve vztahu k VaV potvrdily, nelze však tvrdit, jak činí žalobkyně, že správce daně, resp. žalovaný byli s to své závěry vyslovit teprve na základě posudku Č. Správce daně podle krajského soudu zcela srozumitelně a velmi podrobně ve výzvách a následně i ve výsledku kontrolního zjištění hodnotil jednotlivé důkazní prostředky předložené žalobkyní a unesl důkazní břemeno ohledně této nedostatečnosti.
39. Jak již soud uzavřel výše v odst. 16 při posuzování přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, nejpozději ve třetí výzvě 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“, tedy 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. Krajský soud se s textem předmětných zpráv, jakož i návodů k obsluze a s fotodokumentací, kterou žalobkyně argumentovala, seznámil, přičemž stejně jako správce daně a žalovaný v nich nenalezl popis vzniku nových vlastností či nových technických řešení, tj. popis kreativní činnosti žalobkyně, již by bylo možné nazvat činností VaV ve smyslu výše uvedených závěrů rozsudku NSS ze dne 25. 6. 2020, č. j. 7 Afs 447/2018-55.
40. Krajský soud rovněž servává na svém závěru, že k posouzení přítomnosti popisu činností VaV v dokumentaci projektu, tj. k posouzení splnění de facto formální stránky projektu, není třeba odborných znalostí, a že těch by bylo třeba až k posouzení toho, zda činnost popsána v příslušných dokumentech je či není činností VaV. Jak uvedl NSS v Kasačním rozsudku, tento závěr vyplývá i z aktuální judikatury – viz např. odst. 41 rozsudku NSS ze dne 19. 4. 2024, č. j. 3 Afs 62/2022-111, či odst. 33 rozsudku NSS 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“.
41. Krajský soud považuje za vhodné na tomto místě připomenout, že úprava odčitatelných položek na podporu VaV představuje beneficium umožňující daňovému subjektu si podruhé uplatnit výdaje, o které si již jednou snížil základ daně, což jej zvýhodňuje oproti jiným subjektům na trhu a poskytuje mu tak konkurenční výhodu. Tato skutečnost pak již sama o sobě odůvodňuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání oprávněnosti odpočtu výdajů vynaložených na VaV (viz odst. 21 a násl. rozsudku NSS ze dne 9. 10. 2023, č. j. 1 Afs 89/2023-69 a judikatura tam uvedená), kdy jednou z povinností takového daňového subjektu je vypracování a předložení formalizovaného projektu VaV, jehož

konkrétní povinné náležitosti stanoví ZDP, přičemž nesplnění i jen jedné z formálních náležitostí projektu má za následek nemožnost uplatnit takový odpočet (viz bod 45 rozsudku NSS ze dne 21. 7. 2022, č. j. 8 Afs 170/2020-49, č. 4379/2022 Sb. NSS, a tam citovaná judikatura) a na řádnosti této dokumentace je nezbytné trvat i s ohledem na to, aby bylo zabráněno spekulativnímu a účelovému uplatňování odpočtů (viz rozsudek NSS ze dne 4. 8. 2023, č. j. 10 Afs 12/2021-75).

42. Jestliže bylo podle § 34 odst. 5 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2013, povinností daňového subjektu vymezit předem, tj. před zahájením řešení projektu VaV, v písemném dokumentu svou činnost ve VaV, tížilo jej ohledně splnění této náležitosti projektu VaV důkazní břemeno, a tudíž vyžadoval správce daně po žalobkyni oprávněně, aby mu dokumenty obsahující vymezení této činnosti předložila. Žalobkyně sice tvrdila, že tak již učinila, avšak správce daně v předložených dokumentech splnění této náležitosti nenalezl, a proto oprávněně vyzval žalobkyni, nechť takové dokumenty předloží, což tato nesplnila a servala na svém obecném odkazu na dokumentaci již předloženou, aniž se však alespoň pokusila (a možnost k tomu měla nejen písemně, ale i na ústním jednání), zvýraznit konkrétní pasáže či věty obsažené v jí přeložené dokumentaci, které by měly podle jejího názoru zákonný požadavek splňovat. Naopak, žalobkyně projevila naprostou neochotu se správcem daně efektivně spolupracovat a pouze se jej snažila přesvědčit o tom, že je jeho povinností chybějící náležitost, kterou sama zjevně vůbec nedokázala srozumitelně označit a pojmenovat, v dokumentaci nalézt. Taková interpretace povinnosti tvrzení a důkazní je však mylná. Žalobkyni tížila povinnost konkrétně tvrdit a prokázat splnění všech formálních podmínek pro nárok na předmětný druh odčitatelné položky, kterou nesplnila. Je přitom až pozoruhodné, že žalobkyně nedokázala, a to ani zpětně, popsat činnost VaV, kterou vyvíjela, ani její výsledky. Za zcela ilustrativní skutečnost svědčící o mylném výkladu svých povinností považuje krajský soud výše uvedený průběh jednání u správce daně ze dne 8. 9. 2017, kde poukazovala pouze na odlišnost původní podoby výrobku a jeho podoby po provedených úpravách, přestože byla správcem daně pobízena k tomu, nechť doloží podklady, z nichž by vyplynulo, jak nové vlastnosti či nová technická řešení výrobku vznikaly, tj. nechť popíše a doloží samotnou tvůrčí činnost, k jejíž podpoře předmětný daňový „bonus“ slouží. Správce daně podle krajského soudu rovněž zcela správně žalobkyni u tohoto jednání upozornil na to, že věc nesprávně uchopuje, táže-li se jej, zda lze u autobusu IRISBUS model CROSSWAY za ocenitelný prvek novosti považovat elektroinstalaci umožňující zapojení spotřebičů o příkonu 11 kW, namísto toho, aby sama tvrdila a prokázala, že z jí doložené dokumentace vyplývá, že se o nový prvek jedná a (zejména), že tato dokumentace obsahuje popis VaV činnosti, kterou musela žalobkyně vyvinout, aby elektroinstalace předmětného autobusu tuto novou vlastnost získala. Jak totiž uvedl NSS v již výše uvedeném rozsudku ze dne 25. 6. 2020, č. j. 7 Afs 447/2018-55, je úkolem poplatníka doložit, že došlo k tvůrčímu (kreativnímu) procesu, s tím, že důraz při měření novosti je kladen právě na proces vytváření poznatků, a nikoliv na existenci samotných nových nebo podstatně zlepšených výrobků, jež jsou výsledkem jejich aplikace v případě úspěchu vývojové činnosti. Teprve pokud by žalobkyní doložená dokumentace obsahovala údaje o tom, že vývojovým cílem žalobkyně byla úprava elektroinstalace konkrétního modelu autobusu tak, aby umožnila zapojení spotřebičů o příkonu 11 kW, a dále popis samotné vývojové činnosti žalobkyně směřující k dosažení vytýčeného cíle a hodnocení jejích závěrů, bylo by namíste ustanovit znalce k posouzení, zda byly výsledkem (takto popsané) činnosti žalobkyně nové poznatky a dovednosti pro vývoj nových nebo podstatně zdokonalených výrobků či postupů, zda tedy lze hovořit o prvku novosti, popř. zda zde

existoval stav technické nejistoty a zda jej žalobkyně překonala činností, již lze nazvat výzkumnou či vývojovou.

43. Do posledně popsané fáze však podle krajského soudu posuzovaná věc nedospěla. O tom, zda dokumentace tvořící ve svém souhrnu projekt VaV obsahuje zákonné náležitosti, tj. zda obsahuje popis skutečností, které obsahovat má, je správce daně schopen si učinit úsudek sám, neboť se nejedná o otázku odbornou. Krajský soud proto uzavírá, že správce daně v posuzované věci ustanovil znalce předčasně a nadbytečně, zřejmě tzv. z „procesní opatrnosti“, resp. ve snaze vyhnout se případné procesní vadě spočívající v opomenutí důkazu. Paradoxně se však správce daně dopustil vady v následném procesu. Tato vada však podle krajského soudu nemohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Jak totiž uvedl v Kasačním rozsudku NSS, nedospělo-li 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.
44. Lze tak podle krajského soudu stručně uzavřít, že podstatného porušení ustanovení o řízení (§ 95 odst. 4 daňového řádu) se žalovaný dopustil při provádění v dané fázi řízení nadbytečného důkazu, a tudíž tato vada nemohla ovlivnit zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

Posudek VŠB

45. Jak již soud uvedl výše, k podání ze dne 24. 3. 2021 doložila žalobkyně posudek VŠB zpracovaný až po vydání napadeného rozhodnutí.
46. V rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 4 Afs 142/2014-22, však NSS uvedl, že *„závěry správce daně učiněné v daňovém řízení proto musejí nutně vycházet z toho, zda daňový subjekt své důkazní břemeno v průběhu daňového řízení unesl, či nikoliv. Pokud daňový subjekt tuto svoji povinnost nesplní, nemůže již rozhodnutí finančního orgánu z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhopvat provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení. Řízení před soudem totiž nemůže a ani nemá nabrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví, která je založena na přezkumu správních rozhodnutí. Neprovedení důkazu soudem na základě úvahy učiněné podle § 52 odst. 1 s. ř. s. proto může být odůvodněno též tím, že jej mohl a měl navrhnout žalobce již v daňovém řízení, neboť tento důkaz měl sloužit zjevně k prokázání skutečností, o kterých byl daňový subjekt ze strany finančních orgánů dostatečně informován.“*
47. Předmětný znalecký posudek ale navrhla žalobkyně k prokázání těch skutečností, které měla prokázat v daňovém řízení a k jejichž prokázání byla správcem daně opakovaně vyzývána, a tudíž je třeba tento v souladu s uvedeným judikaturním závěrem odmítnout. Žalobkyně přitom neuvedla žádné důvody, které by jí objektivně bránily předložit tento posudek již v rámci daňové kontroly nebo odvolacího řízení.

IV. Závěr a náklady řízení

48. Jelikož neshledal krajský soud žalobní body důvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

49. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nemá, neboť plně procesně úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu spisu v tomto soudním řízení žádné náklady přesahující jeho obvyklou úřední činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **nelze** podat kasační stížnost. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu či je-li namítáno nesprávné řešení otázky, která dosud nebyla Nejvyšším správním soudem řešena – v tom případě je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozsudku k Nejvyššímu správnímu soudu.

Olomouc 20. prosince 2024

JUDr. Michal Jantoš v. r.
předseda senátu