



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Naděždy Řehákové a soudkyň JUDr. Ivanky Havlíkové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové ve věci

žalobkyně: **ELEKTROTECHNIKA, a. s.**, IČO 25727206  
sídlem Kolbenova 936/5e, 190 00 Praha 9 – Vysočany  
zastoupená advokátem Mgr. Michalem Hrnčířem  
sídlem Karolinská 661/4, 186 00 Praha 8 – Karlín

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČO 72080043  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno – město

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 10. 2022, č. j. 36044/22/5200-11434-713159,

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

**I. Předmět řízení**

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala přezkoumání rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví tohoto rozsudku, jímž byla zamítnuta její odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2013 ze dne 13. 9. 2021 č. j. 7357652/21/2009-52525-109105 a proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2014 ze dne 16. 8. 2021 č. j.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

6833318/21/2009-52525-109105, kterými byla doměřena daň z příjmů právnických osob, a to v prvním případě vyšší o částku 6 178 990 Kč a bylo stanoveno penále v částce 1 235 798 Kč, ve druhém případě daň vyšší o částku 8 727 460 Kč a bylo stanoveno penále v částce 1 745 492 Kč. Dodatečné platební výměry byly vydány Finančním úřadem pro hl. m. Prahu (dále jen „*správce daně*“).

2. Dodatečnými platebními výměry byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob (dále jen „*DPPO*“) na základě daňových kontrol za obě zdaňovací období, na jejichž základě a po výzvách správce daně k prokázání rozhodných skutečností dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně za zdaňovací období roku 2013 v šesti případech záúčtovaných nákladů neprokázala jejich vynaložení k dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, v jednom případě neprokázala oprávněnost snížení výnosů v souvislosti se zakázkou Elektrárna Tušimice a v jednom případě neprokázala oprávněnost nároku na odpočet nákladů na podporu výzkumu a vývoje z důvodu nesplnění podmínek v ustanovení § 34 odst. 4 až 8 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*zákon o daních z příjmů*“), jako další odčitatelné položky od základu daně. Za zdaňovací období roku 2014 pak žalobkyně neměla v sedmi případech účtovaných nákladů prokázat, že byly fakticky vynaloženy k dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
3. Daňové kontroly byly ukončeny dne 2. 8. 2021, před ukončením daňových kontrol byla žalobkyně seznámena s výsledky kontrolního zjištění za každé zdaňovací období, k nimž se vyjádřila ve stanovené prodloužené lhůtě a zaslala správci daně listinné doklady. Z důvodu neodstranění pochybností a neprokázání rozhodných skutečností byly vydány dodatečné platební výměry, proti kterým podala žalobkyně odvolání.

## II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

4. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí vypořádával s odvolacími námitkami žalobkyně proti závěrům správce daně, že žalobkyně za rok 2013 neprokázala, že:
  - 1) **náklady na služby dle mandátní smlouvy od dodavatele ČKD Group, a. s.**, (dále také jen „*ČKD Group*“), na základě které mělo docházet k poskytování služeb v oblasti obchodních záležitostí spočívajících v zajištění propagace a osvětové činnosti ve výši 3 198 000 Kč byly skutečně realizovány, resp. neprokázala skutečný obsah a rozsah deklarovaných služeb, tedy to, že náklady byly vynaloženy v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů,
  - 2) **náklady na obchodní zastoupení od dodavatele ČKD Kompresory, a. s.**, (dále také jen „*ČKD Kompresory*“) v celkové výši 338 893,52 Kč byly skutečně vynaloženy a sloužily tak k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů,
  - 3) **náklady na obchodní zastoupení od dodavatele ČKD Praha DIZ, a. s.**, (dále také jen „*ČKD Praha DIZ*“) v celkové výši 234 116,11 Kč byly skutečně vynaloženy a sloužily tak k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů,
  - 4) **náklady na ostatní služby od dodavatele Investment Consulting Limited, Ltd., s. r. o.**, (dále také jen „*ICL*“), které vznikly na základě příkazní smlouvy, v celkové výši 8 715 600 Kč, byly fakticky vynaloženy k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, resp. daňový subjekt neprokázal jejich objem, obsah ani rozsah,

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

- 5) **náklady na služby od dodavatele Kolbenka, a. s.**, (dále také jen „*Kolbenka*“) v celkové výši 6 324 000 Kč byly fakticky vynaloženy k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, resp. daňový subjekt neprokázal jejich objem, obsah ani rozsah,
- 6) **náklady vzniklé v souvislosti s instalací tlumivky TLV a tlumivky dekompoziční v projektu zakázky PE10366** v celkové výši 1 644 000 Kč byly fakticky vynaloženy k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů,
- 8) **snížení výnosů v souvislosti se zakázkou PE20299 – Elektrárna Tušimice**, resp. ve spojitosti s reklamačním řízením, v celkové výši 658 060,05 Kč bylo oprávněné, neprokázal tedy, že snížení výnosů z účtu nedokončené výroby nemělo být předmětem daně v souvislosti s § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
- 9) **oprávněnost nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje** v částce 11 160 521 Kč, resp. nesplnění podmínek v ust. § 34 odst. 4 až 8 zákona o daních z příjmů v souvislosti s řešením předmětného projektu výzkumu a vývoje jako odčitatelné položky od základu daně.
5. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí dále vypořádával s odvolacími námitkami žalobkyně proti závěrům správce daně, že žalobkyně za rok 2014 neprokázala, že:
- 1) **náklady na služby dle Mandátní smlouvy od dodavatele ČKD Group**, na základě které mělo docházet k poskytování služeb v oblasti obchodních záležitostí spočívajících v zajištění propagace a osvětové činnosti ve výši 3 198 000 Kč byly skutečně realizovány, resp. neprokázala skutečný obsah a rozsah deklarovaných služeb, tedy to, že náklady byly vynaloženy v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů,
- 2) **náklady na obchodní zastoupení od dodavatele ČKD Praha DIZ** v celkové výši 288 000 Kč byly skutečně vynaloženy a sloužily tak k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů,
- 3) **náklady na ostatní služby od dodavatele Investment Consulting**, které vznikly na základě příkazní smlouvy v celkové výši 12 000 000 Kč, byly fakticky vynaloženy k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, resp. daňový subjekt neprokázal jejich objem, obsah ani rozsah,
- 4) **náklady na ostatní služby od dodavatele ČKD Praha Holding, a. s.**, (dále také jen „*ČKD Praha Holding*“), které vznikly na základě příkazní smlouvy z titulu poskytování poradenství a spolupráce na sporu ve výši 2 100 000 Kč, byly fakticky vynaloženy k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, resp. daňový subjekt neprokázal jejich objem, obsah ani rozsah,
- 5) **náklady na ostatní služby od dodavatele Realtors, s. r. o.**, (dále také jen „*Realtors*“) v celkové výši 2 680 000 Kč z titulu vyhledávání investičních aktivit a obdobních služeb byly fakticky vynaloženy k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, resp. neprokázala jejich objem, obsah ani rozsah,
- 6) **náklady na ostatní služby od dodavatele SPC Consult, s. r. o.**, (dále také jen „*SPC Consult*“) v celkové výši 5 360 000 Kč z titulu vyhledávání investičních aktivit a obdobních služeb byly fakticky vynaloženy k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, resp. daňový subjekt neprokázal jejich objem, obsah ani rozsah,

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

7) **náklady zaúčtované na zakázku PE10477** v celkové výši 19 982 867,05 Kč byly fakticky vynaloženy k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

6. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nejprve vymezil právní základ uvedených případů dle procesních ustanovení daňového řízení, která kladou nároky na daňový subjekt o prokázání skutečností, na základě nichž lze oprávněně vykázat náklady jako daňově účinné a jejich deklaraci jako souladnou se skutečným stavem. Vysvětlil důkazní břemeno, které nese správce daně z hlediska pochybností vyvracejících daňové tvrzení daňového subjektu a dále důkazní břemeno daňového subjektu s tím, že prokazuje-li daňový subjekt výdaje ve značné výši jako tomu bylo v tomto případě, pak prokazování pomocí účetních dokladů musí odpovídat faktickému přijetí zdanitelných plnění. Žalovaný pojednal o tom, že výdaje náklady musí být poplatníkem prokázány způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, a to jak přesvědčivým tvrzením, tak i řádnými věrohodnými důkazy o tom, že výdaje byly skutečně vynaloženy. Žalovaný zmínil také koncept esenciálních výdajů minimálně nutných k vynaložení pro dosažení zdanitelných příjmů a uvedl podmínky, které vyslovila judikatura Nejvyššího správního soudu k tomu, aby mohly být v případě daňových tvrzení uznány esenciální náklady. Žalovaný rovněž s odkazem na četnou judikaturu Nejvyššího správního soudu pojednal o speciální otázce odečtu, resp. odčitatelné položky od základu daně, která se týká výzkumu a vývoje a je obsažena v § 34 odst. 4-8 zákona o daních z příjmů, a to jako o specifické akceptaci odpočtu na výzkum a vývoj s tím, že daňový subjekt pro uznání této odčitatelné položky je povinen předložit relevantní důkazní prostředky včetně těch, které jsou technického rázu a zachycují průběh výzkumu a vývojové činnosti a zároveň vymezení stavu před realizací projektu a po jeho skončení, to znamená vstup i výstup této činnosti.
7. Žalovaný dále v napadeném rozhodnutí uvedl a vyhodnotil, že v rámci odvolacího řízení dodatečně provedl výsledky některých svědků, které správce daně neprovedl v rámci daňové kontroly a uvedl možnosti a důvody výsledků těchto svědků (výslech Ing. S. V., J. M., Ing. B. S.) a zdůvodnil, proč nebyl proveden výslech pana V. S. Konstatoval, že žalobkyní namítané pochybení správce daně bylo v rámci odvolacího řízení odstraněno, svědecké výpovědi byly realizovány a žalobkyně byla seznámena s názorem žalovaného na provedené svědecké výpovědi, k čemuž byl žalobci poskytnut prostor k vyjádření.
8. Žalovaný dále obhajoval oprávněnost výzvy správce daně k prokázání skutečností uvedených žalobkyní v daňových přiznáních a v rámci daňové kontroly a vyložil význam faktického vynaložení konkrétního nákladu oproti pouze formálně vykázanému účetnímu případu. V této souvislosti poukázal na jednání, které se konalo u žalobkyně dne 27. 2. 2019, kdy správce daně převzal kopie účetních dokladů a ze strany žalobkyně bylo přislíbeno, že správci daně zašle dodatečně další písemnosti. Žalovaný se dále zabýval obsahem čestných prohlášení paní Ing. K. Š. a Ing. T. S., které žalobkyně předložila k prokázání svých tvrzení a k jeho odvolacím námitkám vysvětloval náležitosti Zprávy o daňové kontrole (dále také jen „Zpráva o DK“) a její přezkoumatelnost.
9. Po vypořádání obecných námitek vztahujících se ke všem jednotlivým obchodním případům se žalovaný zabýval jednotlivými náklady na služby ve vztahu k uvedeným dodavatelům:
10. **A) Náklady na služby od dodavatele ČKD GROUP v roce 2013 a 2014 na základě mandátní smlouvy ze dne 29. 7. 2010**

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

Z důvodu pochybností správce daně vyplývajících z obecné formulace předmětu smlouvy a dalších okolností o spojení dodavatele se žalobkyní jako sesterské obchodní organizace a na základě velkého množství důkazních prostředků, zejména písemností, které vypracovala sama žalobkyně, žalovaný zhodnotil, že žádný z důkazních prostředků žalobkyně neprokázal, že služby spočívající toliko v manažerském řízení byly předmětem fakturace na základě právě mandátní smlouvy a neprokazují faktické přijetí služeb dle této smlouvy, a to jaké konkrétní služby kdy, kde a kým byly poskytnuty, protože rozhodné skutečnosti nepotvrdil ani výslech Ing. S. V. v rámci odvolacího řízení, ani její čestné prohlášení, neboť svědkyně využila svého práva nevypovídat a v čestném prohlášení popsala tolika spolupráce mezi dceřinými podniky, nikoli sesterskými a dále, že na základě celé řady okolností provázejících uzavření mandátní smlouvy vnitřních poměrů žalobkyně a způsobu jejího manažerského řízení dospěl k závěru, že pochybnosti správce daně nebyly odstraněny. Dle žalovaného žalobkyní předložené listinné důkazy a e-maily s návrhy nabídek od dodavatele potvrzovaly toliko komunikaci a interakci mezi podniky ve skupině, nicméně neprokazovaly poskytování služeb, propagace a osvětové činnosti podle mandátní smlouvy, ani rozsah poskytovaných služeb, ani v jaké výši by měla sesterská společnost žalobci fakturovat za poskytování služeb manažerského řízení. Neshledal tak, že by fakturace služeb dle mandátní smlouvy byly podmínkou manažerského řízení a možné komunikace mezi podniky ve skupině.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

11. **B) Náklady na obchodní zastoupení od dodavatele ČKD Kompresory v roce 2013 a náklady na obchodní zastoupení od dodavatele ČKD Praha DIZ v období roků 2013 a 2014**

Žalovaný posuzoval, zda žalobkyně prokázala náklady na ostatní služby obchodního zastoupení v Rusku + Ukrajině od dodavatele ČKD Kompresory jako osoby spojené dle § 23 odst. 7 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů, kdy se jednalo o sesterskou společnost a správci daně vznikly pochybnosti o faktickém vynaložení nákladů z titulu obchodního zastoupení v Moskvě, protože žalobkyní předložené důkazní prostředky správci daně, tj. vyslání zaměstnance žalobkyně na služební cestu do Moskvy, nebylo možné považovat za důkaz o rozsahu obchodního zastoupení žalobkyně v Rusku. Dokazování tak bylo doplněno výslechy svědků Ing. B. S. a Ing. J. M. správcem daně před postoupením odvolání odvolacímu orgánu a žalovaný hodnotil svědecké výpovědi v kontextu kontrolního zjištění i výslechu svědků před postoupením odvolání. Dle žalovaného uvedení svědkové však neposkytnou správci daně konkrétní informace o plnění mezi žalobkyní a jejím dodavatelem ČKD Kompresory, či dokonce dodavatelem ČKD Praha DIZ, neboť svědek Ing. B. S. se právě vyjadřoval toliko k financování zastoupení, které prováděla jiná sesterská organizace ČKD Praha DIZ. Dle žalovaného stejně tak neprůkazně vypovídal svědek Ing. J. M., a to toliko ke skutečnostem, které se týkaly let 2008 a 2009, k roku 2013 se nevyjádřil, neboť nevěděl, jak probíhala komunikace mezi žalobkyní a společností ČKD Kompresory, ve které působil jen do května 2013. Dle žalovaného i výpovědi nebyly konkrétní a neměly potenciál odstranit pochybnosti správce daně o rozsahu a obsahu služeb poskytovaných ze strany ČKD Kompresory. Stejně tak průkaznost rozhodných skutečností neprokázal ani článek na str. 6-7 magazínu ČKD GROUP – časopis zaměstnanců ČKD GROUP č. 4/2008, který nedokumentoval faktické poskytnutí služeb právě žalobkyni v roce 2013, resp. v roce 2014. Dle žalovaného v uvedeném směru nebyla průkazná ani e-mailová komunikace k roku 2013, která měla potvrzovat, že obchodní zastoupení v Rusku má vykonávat na místo ČKD Kompresory společnost ČKD Praha DIZ. Stejně tak i cestovní příkazy dvou zaměstnanců v termínu od června do prosince 2013 a následně ani vzorová e-mailová komunikace týkající se výsledku jednání ohledně moskevského metra. Žalovaný zhodnotil, že žalobkyně nedoložila existenci jakýchkoliv vyhledávaných ani vyhledaných kontaktů, ani dalších služeb, které mu měla ČKD Praha DIZ a. s. poskytnout. Neprokázala tedy, že by přijala ve zdaňovacím období 2013 či 2014 jakékoliv služby od společností ČKD Kompresory a ČKD Praha DIZ.

12. Předmětem dokazování byla také otázka, zda náklady za služby od dodavatele ČKD Praha DIZ byly prokázány jako daňově uznatelné v období od května roku 2013 jako od pokračovatele společnosti ČKD Kompresory. V tomto případě žalovaný obdobně zhodnotil, že rozsah žalobkyní tvrzené služby nebyl prokázán, neboť spolupráce fungovala na obdobných principech jako v případě ČKD Kompresory. Prokázala pouze, že se zaměstnanci účastnili služební cesty do Moskvy, nikoliv souvislost s ČKD Praha DIZ. Žalovaný zhodnotil, a to i na základě doložené e-mailové komunikace, že nebylo zpochybněno, že spolu jednotlivé podniky ve skupině navzájem komunikovaly ohledně zakázek v Rusku, nicméně tato komunikace neprokazuje skutečný obsah a rozsah služeb, které měla společnost ČKD Praha DIZ poskytovat žalobkyni. Nadto žalovaný vzal do úvahy, že ani z obchodního rejstříku nevyplývá obchodní činnost dodavatele žalobkyně a stejně tak ve výroční zprávě ČKD Praha DIZ se nikde nehovoří o tom, že by tato společnost zajišťovala pro daňový subjekt obchodní aktivity v Rusku nebo na Ukrajině. Naopak z výroční zprávy žalobkyně za rok 2013 vyplývá skutečnost, že vznikla dceřiná společnost ČKD ELEKTROPROM v Jekatěrinburgu využitelná k významnému navýšení obchodních

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

aktivit v oblasti Ruské federace a SNS a získání tak nových zakázek. Žalovaný tak setrval na závěru, že žádný ze žalobkyní předložených důkazních prostředků neprokázal vyhledávací činnosti společnosti ČKD Praha DIZ související se získáváním nových zákazníků pro žalobkyni, a tedy ani v tomto případě daňovou uznatelnost žalobkyní tvrzených nákladů.

**13. C) Náklady na ostatní služby od dodavatele ICL v roce 2013 a 2014**

Žalovaný v souladu se správcem daně v tomto případě neshledal za daňově uznatelné výdaje žalobkyně výdaje v celkové výši 8 715 600 Kč za rok 2013 a 12 000 000 Kč za rok 2014, a to z titulu mandátní smlouvy uzavřené se společností ICL. Z důvodu jen obecně a široce uvedeného předmětu mandátní smlouvy ze dne 19. 12. 2007, kterým bylo vnitropodnikové ekonomické finanční a podnikatelské poradenství, přičemž odměna za tyto služby byla stanovena ve smlouvě paušálně 120 000 Kč za měsíc a dále zvyšována smluvními dodatky, vznikly správci daně pochybnosti, zda žalobkyní deklarované služby byly fakticky poskytnuty, neboť tyto doklady a přijaté faktury neprokazovaly provedení konkrétních činností ze strany mandatáře. Nadto za rok 2014 pochybnosti správce daně podpořila předložená příkazní smlouva ze dne 2. 1. 2014, dle které je příkazcem společnost ICL a příkazníkem žalobkyně na stejně obecné poradenství včetně paušální odměny. Žalobkyně ve svém podání k výzvě správce daně uvedla rozsáhlý výčet činností, které nemohla vykonávat samostatně a k tomu předložila zplnomocnění, jímž prokazovala, že byla zastupována při poskytování těchto služeb JUDr. K. na základě smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a tímto advokátem. Z předloženého účetnictví pak vyplynulo, že právní služby fakturovala žalobkyni také jiná osoba - JUDr. H. a tyto faktury byly také zahrnuty do ověřovaných nákladů. Z vnitropodnikové organizační struktury žalobkyně a dále z předložených příruček ISŘ 7 nevyplývala spolupráce žalobkyně v daných věcech s dalšími subjekty. Dle kontrolních zjištění žalobkyně nepředložila a neměla přehled, jaké konkrétní činnosti a v jakém rozsahu jí byly ze strany společnosti ICL poskytovány v jednotlivých měsících. Evidenci nevedla ani společnost ICL přičemž žalobkyně žádné informace o skutečném rozsahu a obsahu přijatých služeb od tohoto dodavatele správci daně ani žalovanému nesdělila, jakožto nedoložila žádné relevantní důkazní prostředky o tom, že by jí společnost ICL fakticky uváděné služby poskytovala, resp., že touto společností byly opravdu poskytovány veškeré činnosti, které žalobkyně tvrdí.

**14. D) Náklady na služby od dodavatele Kolbenka za rok 2013 a náklady na ostatní služby od společností Realtors a SPC Consult v r. 2014**

Na základě smlouvy o ekonomickém poradenství ze dne 22. 12. 2012 v celkové výši 6 324 000 Kč. Byl při kontrole byl prověřován předmět této smlouvy, kterým byl závazek společnosti Kolbenka pro žalobkyni sledovat možnost a podmínky investičních aktivit v rámci eurozóny i třetích zemí v oblasti dodávek elektrotechnického zařízení a vyvíjet další činnosti, na kterých se obě smluvní strany dohodnou. Dodavateli za tyto služby náležela paušální odměna. Protože ze samotného doložení smlouvy a faktur nebylo prokázáno provedení konkrétních činností a společnost Kolbenka neměla v roce 2013 žádné zaměstnance, správce daně na základě pochybností vyzval žalobkyni k prokázání rozhodných skutečností. Žalobkyně k výzvě správce daně vysvětlovala, že díky smlouvě se společností Kolbenka došlo ke zprostředkování nových kontaktů a zajištění udržení stávajících zákazníků a získání zakázky v celkové hodnotě 189 000 000 Kč na projektech VOLGOCEMMAŠ, INSO i v rámci ČKD GROUP, což z části odkazovalo na projekt zjištěný v rámci kontrolního zjištění od sesterské společnosti ČKD Praha DIZ. Dle žalovaného ani v tomto případě žalobkyně nepředložila důkazní prostředky, které by

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

prokázaly, že společnost Kolbenka fakticky poskytla žalobci jím tvrzené služby. Stejně tak zhodnotil jako neprokázané poskytnutí služeb od společností Realtors a SPC Consult v r. 2014, jako pokračovatelů v poskytování obdobných služeb dle smluv o zajištění některých činností, po zániku společnosti Kolbenka když tyto společnosti na výzvu správce daně nadto nereagovaly.

**15. E) Náklady vzniklé v souvislosti s instalací tlumivky TLV a tlumivky dekompoziční v projektu zakázky PE10366 v r. 2013**

Jednalo se o zakázku pro společnost INCO Engineering, s. r. o. (dále také jen „INCO“), která se týkala pohonu těžního stroje a filtrokompenzačního zařízení, přičemž byla zahájena v roce 2010 a pokračovala až do roku 2019. V roce 2013 vznikly žalobkyni náklady v souvislosti s instalací tlumivky TLV, která chybou technického řešení nebyla zahrnuta v projektu, ale musela být nainstalována pro zkušební provoz, protože tento náklad byl nadlimitní, nebyl součástí rozpočtu ani součástí smlouvy, byl nesen žalobkyní, aby o celou zakázku v budoucnu nepřišla. Správce daně proto vyzval žalobkyni k prokázání vynaložených nákladů souvisejících s předmětnou zakázkou, k níž byla žalobkyní předložena toliko smlouva o dílo ze dne 12. 6. 2013, která zavazovala společnost INCO poskytnutím technické pomoci žalobkyni. Současně k výzvě správce daně na společnost INCO tato společnost neposkytla správci daně předmětnou smlouvu, na kterou odkazovala žalobkyně, uzavřenou mezi žalobkyní jakožto zhotovitelem a společností INCO jakožto objednatelem, kdy předmětem této smlouvy byla dodávka zařízení dle technické specifikace uvedené v příloze smlouvy o dílo. Žalobkyně na toto došetření věci reagovala tak, že smlouva o dílo předložená společností INCO s případem žalobkyně nesouvisí a navrhla zajistit svědeckou výpověď pana Ing. V., který měl být obeznámen s uváděním technického zařízení do provozu a mohl tak rozptýlit pochybnosti správce daně. Správce daně provedl výslech tohoto svědka, avšak z kontrolních zjištění vyplynulo, že tento svědek se sice vyjadřoval k předmětné zakázce, ale jednalo se pouze o jeho domněnky a předpoklady. Sám u jednání nebyl, o zakázce sice věděl a její existenci potvrdil, avšak nedisponoval znalostmi týkajícími se nákladů na instalaci tlumivek. Neměl povědomost o tom, zda opravdu byly či nebyly součástí původního projektu tlumivky a zda žalobkyně tak nesla náklady s následnou instalací tlumivek tak, jak tvrdí.

**16. F) Snížení výnosů v souvislosti se zakázkou PE20299 – Elektrárna Tušimice, resp. ve spojitosti s reklamačním řízením ve zdaňovacím období roku 2013**

Správce daně neuznal snížení výnosů o částku 658 060,40 Kč v souvislosti s reklamačním řízením u zakázky PE20299, když byly dány pochybnosti správce o věcné a časové souvislosti se zdaňovacím obdobím roku 2013 dle § 18 zákona o daních z příjmu. Celá reklamační záležitost započala v roce 2012 a dokonce tohoto roku nebylo rozhodnuto, zda náklady na výrobu dílů ponese žalobkyně nebo zákazník. Dle žalobkyně pak celá výměna proběhla v lednu 2013 a byla uznána jako reklamační s tím, že náklady související s výměnou náhradního dílu (usměrňovače) ponese žalobkyně. Náklady na reklamaci činily 6 433 Kč a představovaly účetně snížení výnosů prostřednictvím účtu nedokončené výroby, což správce daně posoudil jako časově nesouvisející se zdaňovacím obdobím roku 2013. Žalovaný poukázal na údaje ze zprávy o kontrole, kde správce daně posuzoval záznamy žalobkyně tak, že důkazní prostředky sice potvrdily tvrzení žalobkyně o výměně oleje v dubnu 2012, tak výši nákladů spojených s reklamací, nicméně žalobkyně nedoložila, že se v průběhu roku 2012 projevil řešení reklamační výměnou oleje jako nefunkční. Žalobkyně při daňové kontrole nedoložila potvrzení reklamační od odběratele ani žádný jiný důkazní prostředek, který by potvrdil,

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

zda byl náhradní díl zakoupen, kam byl namontován a kdy byl spotřebován. Žalobkyně tak dle správce daně neprokázala faktické ukončení reklamačního řízení a oprávněnost snížení výnosů v souvislosti s vyskladněním nedokončené výroby.

17. Žalovaný k tomu při vypořádání odvolací námitky žalobkyně ověřil, že žalobkyně, ač byla vyzvána k prokázání jí tvrzených skutečností, nepředložila žádný konkrétní důkazní prostředek, který by prokázal faktické vedení reklamačního řízení k užití předmětného náhradního dílu, neprokázal faktické použití náhradního dílu u zákazníka a neprokázal faktické ukončení reklamačního řízení ve zdaňovacím období roku 2013.

#### 18. G) Náklady na výzkum a vývoj

Pochybnosti vznikly ohledně odpočtu výdajů dle § 34 odst. 4 až 8 zákona o daních z příjmů ve výši 11 160 521 Kč, což představovaly výdaje na materiál a na zaměstnance. Výdaje se týkaly projektu výzkumu a vývoje (dále také jen „Projekt“ a „VaV“) schváleného žalobkyní dne 31. 12. 2011, jehož cílem byl vývoj synchronního pohonu jakožto prvního představitele nového provedení pohonů pro důlní vertikální dopravu s minimalizovanými vlivy na napájecí síť, konkrétně dle specifikace zákazníka. Dle Projektu VaV byl projekt zahájen 2. 1. 2012 a měl být ukončen 30. 4. 2014. Projekt VaV obsahoval výčet 14 etap s uvedením informace, že kontroly výsledků se mají provádět po jednotlivých etapách. Z tohoto dokumentu však nevyplývalo, kdy žalobkyně plánovala uskutečnit jednotlivé etapy projektu. Technická a finanční zpráva k projektu VaV se dle kontrolních zjištění (v podrobnostech zpráva o daňové kontrole za ZO 2013 na str. 47) zabývá tím, že v roce 2013 probíhaly práce na ověřování zpřesňování softwaru celého pohonu se zaměřením na jeho úpravu pro konkrétní aplikaci v daných geologických podmínkách těžebního procesu a další uvedené práce, které spadají do plánovacích etap 9–12 a byly v roce 2013 doplněny dílčím zpracováním výsledků a vyhodnocení softwarové výbavy z hlediska nutnosti úprav pro praktické nasazení.

19. V souvislosti s projektem VaV správci daně vznikly pochybnosti, zda částka 11 160 521 Kč byla uplatněna oprávněně v souladu s § 34 odst. 4 až 8 zákona o daních z příjmů, zda náklady na výrobu prototypu zařízení byly vynaloženy s prvořadým cílem ověření navrhovaného řešení, když žalobkyně správci daně nepředložila důkazní prostředky o provedeném testování jednotlivých etap projektu (tj. jaké charakteristiky byly testovány, kdo testování prováděl a jaké byly jeho výsledky), dále i pochybnosti o tom, jaké konkrétní činnosti, v jakých časech pracovníci činnosti prováděli. K výzvam správce daně žalobkyně zaslala velké množství příloh, nicméně uvedla, na každou zkoušku či změny v protokolu software nebo změny v projektu není vyhotovován písemný dokument. Uvedla, že průběžné výsledky se komunikují ústně, neboť je to efektivnější. Zkoušky zpravidla probíhaly na principu, zda daná věc funguje či ne a v případě že ne, tak se zjišťovalo proč. K tomu zaslala fotodokumentaci o umístění jednotlivých částí projektu až do vytvoření finální podoby celého řešení projektu a popis postupu prací při projektu a vysvětlila, že se o pracích vedou jen obecné popisy a program, ve kterém jsou navrhovány všechny projekty, nemá archivační funkci v čase, ale zaměřením pouze na výsledek a uložený dokument. Data celé společnosti se sice zálohují na měsíční bázi, ale pouze na max. 6 měsíců zpětně.
20. Žalovaný dále vyšel ze zjištění, kterými byly popis pracovních náplní jednotlivých zaměstnanců, kteří se na projektu VaV podíleli, pracovní smlouvy, předávací protokoly a smlouva o dílo PE10399 ze dne 30. 12. 2010 uzavřená mezi odvolatelem a INCO, na základě které měla žalobkyně dodat společnosti INCO pohon střídavý 2200 kW pro akci Palašerskij

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

Gok. Ručně je zde však opraveno, že v roce 2011 nastala změna a má být dodán pohon střídavý 1800 kW. Termín plnění je zde stanoven na 31. 12. 2012. Dále je k této smlouvě sepsáno 5 dodatků, které mj. upravují termín plnění. Obsahem podání byly také faktury, kterými docházelo k průběžné fakturaci předmětu plnění. Správce daně zaslal žalobkyni další výzvu k prokázání skutečností, ve které požadoval předložit kompletní dokumentaci včetně příloh, která je nedílnou součástí Smlouvy o dílo PE10399 a dodatků č. 1 až 5 k této smlouvě a požadoval prokázat, že v souvislosti s řešením projektu PE30040 se jednalo o experimentální vývoj a zejména výchozí stav před započítím vývojových prací, aktuální stav v předmětné oblasti před započítím projektu, který měl být předmětem výzkumu a vývoje, když žalobkyně nedoložila správci daně průběžnou dokumentaci vývojového procesu. Žalobkyně zaslala správci daně kompletní doplnění smluvní dokumentace ke Smlouvě o dílo PE10399. Ze zasláných dokumentů souvisejících se Smlouvou o dílo PE10399 bylo zjištěno, že dne 30. 12. 2010 byla podepsána smlouva na dodání pohonu s výkonem 2200kW a ke změně na výkon 1800kW došlo nejpozději podepsáním dodatku č. 1 ze dne 22. 12. 2011. Nicméně žalobkyně správci daně nepředložila důkazní prostředky o provedeném testování jednotlivých etap projektu (jaké cílové charakteristiky byly testovány a s jakými výsledky). Nadto vzhledem k informaci, že v průběhu řešení projektu probíhala pouze ústní a telefonická komunikace nebylo prokázáno provedení prací na projektu VaV dle jednotlivých etap projektů. Ačkoliv správce daně nezpochybnil faktickou existenci software ani se nevyjadřoval k jeho tvrzené unikátnosti, nebylo prokázáno, že software je výsledkem vývojového procesu, který měl být dokumentován dle jednotlivých etap projektu PE30400. Nebyly doloženy obsah, výsledky a postupy jednotlivých etap projektu VaV. Pokud si sama žalobkyně stanovila způsob kontroly postupů řešení projektu a způsob hodnocení dosažených výsledků, pak o těchto skutečnostech dle žalovaného musí existovat důkazní prostředky. Správce daně dále poukázal na skutečnost, že dle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů byla žalobkyně povinna předložit projekt VaV, na jehož realizaci je uplatňován odpočet, ve kterém před zahájením řešení projektu vymezí svoji činnost ve VaV, která musí obsahovat určité náležitosti, včetně označení oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení. Nicméně ze žalobkyní předložené kompletní dokumentace ke Smlouvě o dílo PE10399 vyplynulo, že 1. fáze projektu (zpřesňování zadávání, úprava smlouvy dle požadavků zákazníka) probíhaly před schválením projektu, tj. před 31. 12. 2011. Z toho dle žalovaného plyne, že předložený projekt VaV není prospektivním dokumentem, když byl schválen až po zahájení vývojových činností, které měly být předmětem VaV. Nadto ze žalobkyní předloženého čestného prohlášení vyplynulo, že dodavatelem synchronního těžního motoru, který byl předmětem VaV je ČKD Nové Energo, a. s., (dále také jen „ČKD Nové Energo“) nikoliv žalobkyně. I když žalobkyně měla provádět vývoj frekvenčních měničů – části zařízení, nedoložila dokumentaci vývojového procesu, ani dokumentaci testování průběhu vývoje části zařízení a neunesla tak důkazní břemeno ve vztahu k prokázání, že k ověření navrhovaného řešení potřebovala zhotovit prototyp zařízení, stejně tak jako neprokázala, že činnosti v roce 2013 byly spojeny s odstraňováním technické nejistoty a že činnosti související s řešením cílů projektu byly prováděny až po schválení projektu. Žalovaný však považoval za prokázané tvrzení žalobkyně o výchozím stavu řešení Projektu VaV uvedené v cílech projektu PE30040 a že na uplatněné náklady nebyly ani z části čerpány prostředky z veřejných zdrojů.

21. Ke kontrolním zjištěním žalobkyně popisovala započítí projektu v r. 2012, jak probíhaly etapy 1–7 a etapy 8–14 a etapy další až do r. 2016. Z posledně předložené dokumentace „Zápisy z jednání ZK PE10399 ze dne 16. 1. a 8. 8. 2013“ žalovaný zjistil, že existovala

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

zakázková komise, jejímž úkolem bylo sledovat plán průběhu zakázky. De žalovaného však zápis nedokládá průběh vývojového procesu.

22. Žalovaný k odvolacím námitkám žalobkyně o *neprovedení výsledku svědků*, které navrhovala, uvedl, že výslech by byl nadbytečný, když realizaci zkoušek žalobkyně prokázala již jinými prostředky. Stran dokazování záznamů průběhu vývoje pak dle žalovaného nemá svědecká výpověď nahrazovat chybějící fyzické „hmatatelné“ důkazy (kompletní dokumentaci vývojového procesu a provedení testování), resp. vlastně splnění formálních náležitostí projektu výzkumu a vývoje. Takovým způsobem by žalobkyně neměla přenášet důkazní břemeno na jiné osoby. Požadavek správce daně na doložení procesu vývoje průběžnou dokumentací nelze podle žalovaného nazývat přepjatým formalismem, jak jej označila žalobkyně. Správce daně se tímto už ve Zprávě o daňové kontrole ze dne 2. 8. 2021 zabýval, neprovedení výsledku odůvodnil, procesní právo žalobkyně na řádné zjištění skutkového stavu tedy nebylo porušeno.
23. Z důvodu absence důkazního materiálu dokládajícího realizaci experimentálního vývoje nebylo podle žalovaného nutné ani ustanovit znalce v oboru, jak žalobkyně rovněž navrhovala. K tomu odkázal žalovaný na rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 12. 6. 2019, č. j. 31 Af 82/2017-226, ze dne 12. 3. 2020, č. j. 62 Af 96/2017-43 a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2020, č. j. 7 Afs 447/2018-55, z nichž explicitně vyplývá, že pokud daňový subjekt nepředloží veškeré důkazní prostředky včetně právě těch technického (odborného) rázu, správce daně není povinen ani znalce do daňového řízení přizvat.
24. I pokud jde o žalobkyní namítané *svévolné hodnocení důkazů*, žalovaný nesouhlasil a odkázal na strany 45 až 72 a 101 až 118 Zprávy o daňové kontrole, kde správce daně podrobně popsal všechny skutečnosti, informace a získané důkazní prostředky ve vztahu k odpočtu na výzkum a vývoj, včetně uvedení, na základě jakých skutečností nebyly odstraněny pochybnosti správce daně. Žalovaný znovu zdůraznil, že stěžejním chybějícím důkazním prostředkem je prospektivní projekt výzkumu a vývoje, bez kterého se žalobkyně ocitá v důkazní nouzi. Ani tento požadavek nelze podle žalovaného označit za přepjatý formalismus, a to i podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2017 č. j. 9 Afs 144/2016-51.
25. Žalobkyně nesouhlasila se závěrem správce daně, že *nedoložila prospektivní projekt výzkumu a vývoje*. K tomu žalovaný shrnul, že ze shromážděných podkladů je zjevné, že se žalobkyně musela zabývat skutečnostmi týkajícími se výzkumu a vývoje již před schválením Projektů, tj. před datem 22. 12. 2011. Žalobkyně namítala, že správce daně nerefletoval, že projekt výzkumu a vývoje nelze zahájit bez přípravy; žalovaný upozornil, že sama žalobkyně ale zahrнула tyto přípravy do fází projektu jako jednu z jeho etap. Jelikož tyto započaly před schválením Projektů, nelze jej označit za prospektivní dokument schválený před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje ve smyslu zákona o dani z příjmu. Ke snahám žalobkyně prokázat průběh výzkumu a vývoje jinými způsoby žalovaný citoval mimo jiné následující pasáž z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2022, č. j. 1 Afs 5/2021: „*Formální náležitosti tedy nejsou pouze doplňkem, jehož nesplnění by bylo možné zhojit předložením jiných podkladů (...)*“. Žalovaný tedy uzavřel tuto námitku s tím, že je zjevné, že žalobkyní předložený Projekt neobsahuje žádné bližší informace týkající se jednotlivých etap projektu, jejich plánované realizace, hodnocení apod. Nejen tedy, že žalobkyně neprokázala schválení Projektů před zahájením první etapy výzkumu a vývoje, neprokázal toto především kvůli

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

obecným formulacím v jím definovaném Projektu, který nenaplnňuje dikci zákona a nelze jej tedy považovat za prospektivní dokument.

26. Žalobkyně v odvolání namítala, že *správce daně není kvalifikován hodnotit technickou stránku výzkumu a vývoje*. S tím žalovaný souhlasil, zdůraznil však, že odpočet výdajů nebyl uznán už pro nesplnění formálních náležitostí, které jsou orgány finanční správy kompetentní hodnotit. Žalobkyně navíc ani nedoložila takovou technickou dokumentaci, která by vedla k tomu, že by bylo nutné ustanovit znalce v oboru; tento postup aprobují rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 12. 6. 2019, č. j. 31 Af 82/2017-226, ze dne 12. 3. 2020, č. j. 62 Af 96/2017-43, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2020, č. j. 7 Afs 447/2018-55. Správce daně ani žalovaný se tedy věcnou stránkou, zahrnující technickou stránku projektu, ani nezabývali.
27. Žalobkyně v odvolání rovněž mířila do *vyhodnocení svědecké výpovědi* Ing. V. Správce daně měl podle ní stavět svou argumentaci na obecných konstatováních tohoto svědka. Žalovaný zopakoval výklad správce daně, že svědek v rámci své výpovědi jasně uvedl, že se zakázka začala řešit přibližně v letech 2009–2010, kdy se vyhotovovaly návrhy, v roce 2011 byla dodána dokumentace, v roce 2012 podepsána smlouva a v roce 2014 dodáno rozmontované zařízení. Tyto závěry navíc správce daně nezaložil toliko na svědecké výpovědi, ale i na poskytnuté smluvní dokumentaci včetně technické specifikace, která byla součástí Smlouvy PE10399. Stran námitek žalobkyně, že se žalovaný svědka neptal na poskytnutou dokumentaci, žalovaný zdůraznil, že mu tuto otázku mohla položit sama žalobkyně. Žalovaný je názoru, že správce daně své závěry odůvodnil přezkoumatelně a v souladu se zákonem, s konkrétním uvedením, jaké skutečnosti má za prokázané a jaké nikoliv.
28. K výtkám týkajícím se *způsobu hodnocení dokumentu* „Zkoušky střídače IGBT7level“ ze dne 29. 8. 2013 žalovaný uvedl, že se ztotožňuje se závěry správce daně. Podle žalovaného je z dokumentu zjevné, kdo jej vypracoval a kdo jej kdy schválil, dále však pouze uvádí, jaké zkoušky *mají být provedeny*. Chybí v něm však údaje o průběhu a výsledcích těchto zkoušek, tudíž *jejich faktické provedení neprokazuje*. Žalovaný uvedl, že tento závěr z dokumentu jasně vyplývá a nemohlo dojít k účelovému či nezákonnému hodnocení důkazního prostředku, proto shledal námitku nedůvodnou. Obdobně k protokolům o zkouškách měničů z prosince 2013 a ledna 2014 žalovaný sdělil, že podle nich zjevně došlo k nějakým zkouškám, není však možné zjistit, k jaké etapě projektu výzkumu a vývoje se vztahovaly. Pokud žalobkyně namítala obecnost argumentace správce daně, žalovaný upozornil, že byla zapříčiněna právě obecností, nekonkrétností a nedostatečností informací v žalobkyní předloženém Projektu. Žalobkyně měla v Projektu vymezit způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu tak, aby bylo zřejmé, kdo, kdy a jak bude kontrolu provádět, jaké budou o kontrole pořízeny záznamy, což však neučinil. I kdyby však záznamy o *proběhlých* kontrolách byly průkazné, nemohly by nahradit chybějící *prospektivní*, dopřednou dokumentaci.
29. Žalobkyně rovněž správci daně vyčetla, že *vytrhl z kontextu článek* z Magazínu ČKD 1/2013 a fragmenty vět z dokumentu „4-UT-64453A – Frekvencni menic INVERT 7L.pdf“, aby zpochybnil žalobcova tvrzení. Žalovaný k tomu upozornil, že správce daně tyto dokumenty dával do kontextu s přehledem zaměstnanci odpracovaných hodin na projektu výzkumu a vývoje. Z výkazu Ing. D. totiž vyplývá, že *se podílel na vývoji* softwaru pro zařízení, které je předmětem výzkumu a vývoje, *i po jeho* – z článku vyplývající – *vystavení na veletrhu* v Brně. Z toho plynoucí pochybnost o oprávněnosti odpočtů žalovaný se správcem daně sdílí a nelze podle něj správci daně vyčítat, že necitoval ve Zprávě o DK celý obsah dokumentů, ale zaměřil se pouze na relevantní skutečnosti.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

30. Co se týče *dokazování odstraňování nejistoty i po schválení Projektu*, tedy po datu 30. 11. 2012, žalobkyně namítala, že předmětem výzkumu a vývoje nebyl pouze software, ale sestavení celého měniče. K tomu žalovaný toliko zopakoval po správci daní, že žalobkyně neprokázala, že by docházelo po uzavření Dodatku č. 3 Smlouvy PE10399 ke změně parametrů zařízení, nedoložil ani reálný průběh jednotlivých etap projektu a potažmo tedy ani to, že by v zúčtovacím období. Žalovaný opakovaně zdůrazňoval, že i z důvodu, že odpočet nákladů na výzkum a vývoj představuje „dvojitý“ uplatnění totožných nákladů, je kladen větší důraz na splnění řady náležitostí.
31. Žalovaný se tedy ztotožnil se závěrem správce daně, že odpočet žalobkyní tvrzených nákladů na výzkum a vývoj byl *neoprávněný*, když žalobkyně neprokázala, že jí předložený Projekt je prospektivním dokumentem, který by byl schválen před zahájením výzkumu a vývoje, ani nedoložil reálný průběh vývojového procesu, ani neprokázal, že odstraňoval technickou nejistotu po datu 30. 11. 2012.

32. **H) Náklady na ostatní služby od dodavatele ČKD Praha Holding v r. 2014**

Žalovaný v souladu se správcem daně v tomto případě neshledal za daňově uznatelné výdaje žalobkyně za ostatní služby, poradenství ICL, INVEST TREND, PC CONSULT, ČKD dle příkazní smlouvy od dodavatele ČKD Praha Holding ze dne 13. 1. 2014. Předmětem smlouvy bylo poradenství a spolupráce při vedení sporu žalobkyně se společností Poldi, s. r. o. (dále také jen „Poldi“), ve věci vymáhání nájemného za pronajaté zařízení FKZ a VNR.

33. Pochybnosti vznikly v souvislosti s tímto plněním k tomu, zda došlo ke skutečnému plnění ze strany ČKD Praha Holding, když ČKD Praha Holding je pro žalobkyni osobou spojenou dle § 23 odst. 7 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů a z účetnictví vyplynulo, že za právní služby vystavila fakturu společnost ŘANDA HAVEL LEGAL advokátní kancelář, s. r. o., nikoliv ČKD Holding. Podstatou příkazní smlouvy měla být osobní angažovanost zástupců ČKD Praha Holding, avšak ze žalobkyní předložené emailové komunikace vyplynulo, že kauzu Poldi řešil koncem dubna 2014 předseda představenstva žalobkyně a taktéž Advokátní kancelář JUDr. Tomáš Holub a následně i společnost ŘANDA HAVEL LEGAL advokátní kancelář, s. r. o. Ani z notářského zápisu nevyplývala skutečnost, že by se na řešení dané kauzy podílela ČKD Praha Holding. Žalovaný shodně se správcem daně zhodnotili, že žalobkyně neprokázala faktické přijetí jí deklarovaných služeb. Nedoložila zde žádné důkazní prostředky, které by potvrzovaly, že jí byly skutečně touto společností poskytnuty poradenské služby v rozsahu tvrzených nákladů, neprokázala tedy, že by tvrzené náklady byly vynaloženy v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Zasláná emailová komunikace potvrdila, že ve vztahu ke společnosti Poldi jednal, v r. 2014 Ing. D., ze společnosti žalobkyně, který o tomto sporu informoval představenstvo ČKD Group. Žalobkyní předložené důkazní prostředky prokazují, že spor vedla sama žalobkyně, na což vynakládala náklady na právní zastoupení. Žalobkyně neměla povinnost prokázat nejen faktické přijetí služeb, ale také v jakém rozsahu a obsahu jí byly tyto služby poskytnuty. K prokázání těchto skutečností však v průběhu daňového řízení nedošlo. Odvolatel neposkytl správci daně ani vysvětlení toho, co měla „osobní angažovanost zástupců ČKD Praha Holding“, v případně ochrany dobrého jména skupiny ČKD konkrétně představovat.

34. **I) Náklady záúčtované na zakázku PE10477 v r. 2014**

Pochybnosti vznikly ohledně částky 19 982 867,06 Kč, když z předloženého účetnictví vyplynulo, že k této zakázce byly přiřazeny náklady týkající se zakázky PE10366 VolgaKalij, PE10399 Malý Palašer – Usolijiskij Kalijnyj Kombinat a PE10400 Velký Palašer – Usolijiskij

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

Kalijnyj Kombinat. Tyto náklady se týkaly zajištění technické pomoci, která souvisela s uvedením jednotlivých zařízení do provozu, společností INCO engineering, s. r. o., v Rusku.

35. Žalobkyně správci daně poskytla Smlouvu o dílo č. PE10477. Uvedla, že služby technické pomoci poskytnuté společností INCO byly chybně zaúčtovány na zakázku PE10477. Následně se vyjádřila k samostatným zakázkám PE10366, PE10399 a PE10400, ke kterým se měly zde řešené, chybně přiřazené, náklady vztahovat. Přitom uvedla komplikovanost zakázek, které vedly k nutnosti využití služeb technické pomoci od společnosti INCO. Předmětné zakázky měli na starosti tehdejší jednatelé INCO, nicméně ti již zemřeli. Avšak současně jednal s INCO Ing. V., byl blízkým spolupracujícím jednoho ze zemřelých jednatelů, kteří měli zde řešené zakázky na starosti. Proto považovala za vhodné zajistit jeho svědeckou výpověď.
36. Tento svědek vypovídal k zakázce PE10477 a k technické pomoci u zakázek PE10366/1, PE10399/1 a PE10400/1. Ke smlouvě o dílo PE10477 včetně dodatků pouze uvedl, že předpokládá, že se týkala rekonstrukce stejnosměrného pohonu Chlebovice, kdy byla zakázka ukončena, nevěděl, ale dodal, že tyto akce trvaly obvykle méně než 12 měsíců. Správce daně následně předložil Ing. V. faktury, kterými byla vyfakturována technická pomoc dle smluv o dílo PE10366/1, PE10399/1 a PE10400/1 a Smlouvy o dílo PE10366/1, PE10399/1 a PE10400/1, které se týkaly technické pomoci, kterou INCO poskytovalo odvolateli. K tomu svědek uvedl, že poskytování této technické pomoci rozhodně nebyla běžná záležitost. Domnívá se, že tyto smlouvy měly kompenzovat vícenáklady a problémy, které způsobila žalobkyně u zakázek Volgakalij a EVROCHIM UKK. Nadto uvedl, že technická pomoc byla vyfakturována o rok a půl později od podepsání smlouvy, neboť technická pomoc stále probíhala, a to v řádů měsíců, skoro let, ale podotkl, že u toho nebyl.
37. Žalovaný zhodnotil, že ani rozsáhlá e-mailová komunikaci neprokázala, že částky zpochybněné správcem daně se vztahovaly k uvedeným zakázkám a byly nesprávně zaúčtovány na zakázku PE10477. Tyto emaily neprokázaly daňovou uznatelnost zde řešených nákladů, kde předmětem fakturace je technická pomoc k zakázkám PE10366/1, PE10399/1 a PE10400/1, neboť žalobkyně neprokázala skutečný rozsah a obsah těchto fakturovaných prací ani kalkulaci ceny uvedené na fakturách ve vazbě na rozsah a obsah prováděných prací.
38. K výsledku Ing. V. shrnul, že se svědek sice vyjadřoval k předmětným zakázkám, ale jednalo se o jeho domněnky a předpoklady, neboť jak sám svědek uvedl, jednání se neúčastnil.
39. Žalovaný zhodnotil, že žalobkyně neprokázala zaúčtované náklady na zakázku PE10477 ve výši 19 982 867,06 Kč. Přičemž dodal, že zpochybněná zůstává celá částka, neboť bylo nezbytné prokázat, že položky zahrnuté ve zpochybněné částce byly fakticky poskytnuty, a to v deklarovaném rozsahu a obsahu, ať již ve vztahu k zakázce PE10477 či k jiným, žalobkyní tvrzeným zakázkám.
40. V závěru svého rozhodnutí žalovaný zdůvodnil, proč nebyly dány důvody a podmínky, aby ve věci žalobkyně a jejich nákladů byl aplikován koncept esenciálních výdajů.
41. Odvolací orgán tak v návaznosti na výše uvedené shrnuje a doplňuje, že na nyní posuzovaný případ nelze aplikovat koncept esenciálních výdajů, neboť nebyly splněny základní podmínky pro jejich případné stanovení a zohlednění, a to faktická existence plnění, naplnění podmínek pro změnu metody stanovení daně, jakož i nezbytná nutnost vylučovaných nákladů pro realizaci a dosažení zdanitelných příjmů.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

42. Z uvedených důvodů žalovaný rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí.

### III. Žaloba

43. Žalobkyně v podané žalobě se nejprve v následujících bodech obecně vymezila své procesní a věcné námitky proti posouzení věci žalovaným, přičemž tyto námitky pak konkretizovala v další části žaloby vždy ve vztahu ke konkrétním plněním od jednotlivých dodavatelů při zachování členění v napadeném rozhodnutí.
44. Vymezení námitek:
- a. Žalovaný nesprávně interpretoval předložené důkazy, v rozporu s ust. § 8 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“ nebo „*DŘ*“) a aplikující ustálenou judikaturou, když je hodnotil neúplně, bez ohledu na kontext případu, nikoli ve vzájemné souvislosti a bez ohledu na účel jejich předložení.
  - b. Napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť se žalovaný opakovaně a bez řádného odůvodnění nevypořádal se všemi navrženými důkazy.
  - c. Správce daně a posléze žalovaný neunesli důkazní břemeno dle ust. § 92 odst. 5 písm. c) DŘ a neprokázali skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazů uplatněných žalobkyní.
  - d. Správce daně a žalovaný v rozporu s čl. 38 odst. 2 usnesení č. 2/1993 Sb. Listina základních práv a svobod neumožnil žalobci vyjádřit se k důkazům zajištěným v rámci úřední činnosti.
  - e. Správce daně a žalovaný postupovali v rozporu s § 5 DŘ, když v rámci řízení o daňové kontrole a navazujícího odvolacího řízení nepostupovali v souladu se zákony a nerespektovali jejich aplikaci dle ustálené judikatury a dále pak nešetřili práva a právem chráněné zájmy žalobkyně.
  - f. Správce daně a žalovaný postupovali v rozporu s ustanovením § 34 odst. 4 až 8 zákona o daních z příjmů a při jeho aplikaci na skutkový stav, a to v návaznosti na ustanovení § 5 odst. 1 a 3 DŘ, § 6 odst. 3 a 4, DŘ, § 92 DŘ, § 93 odst. 1 DŘ a § 95 odst. 1 DŘ.
  - g. Řízení o daňové kontrole bylo stíženo závažnou vadou spočívající v účasti podjatých úředních osob.
45. Žalobkyně následně jednotlivé žalobní důvody blíže rozvedla v další části žaloby, vždy s ohledem na jednotlivá kontrolní zjištění.
46. **Ad A) Ve vztahu k plnění od ČKD Group** žalobkyně namítala, že kromě mandátní smlouvy uzavřené se společností ČKD Group ohledně propagace a osvětové činnosti předložila v rámci daňové kontroly celou řadu důkazních prostředků a v odvolání rozsáhle pojednala o souvislostech mezi těmito důkazy a uplatněním nároku na odedet daňových nákladů. V žalobě poukázala na jednotlivé e-maily vedení dodavatele společnosti ČKD Group ve spojení s dalšími zprávami dle žalobkyně prokazují, že skutečně docházelo k vykonávání propagační a osvětové činnosti a rozsah těchto činností byl značně široký. Upozornila na to, že tyto důkazní prostředky bylo nutné hodnotit ve vzájemném souhrnu, k čemuž nedošlo a bylo účelově odkázáno na rozsudek Nejvyššího správního soudu, kterým se žalovaný snažil odůvodnit, proč se jednotlivými důkazními prostředky nezabýval a byť podle tohoto rozsudku není nutné hodnotit každou jednotlivou listinu, je důležitá úvaha, která správce daně vedla k dodatečnému vyměření daně a tato úvaha musí být srozumitelná a odůvodněná.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

Žalobkyně pak s odkazem na zápisy z řídicího výboru představenstva žalobkyně v souvislosti s příručkou integrovaného systému dokládala, že z těchto zápisů je zřejmý jasný obraz o předmětu a rozsahu činností poskytovaných společnostmi ČKD Group žalobkyni v rámci sjednaných schůzek, a poukázala na velký rozsah poskytovaných služeb, propagace a osvěty a širokou oblast této činnosti, která neumožňuje upřesnění a mandátní smlouvy uzavřené se společnostmi ČKD Group. Žalovaný se však souhrnem vysvětlení a důkazu nezabýval z hlediska účelu jejich předložení. Správce daně pochybil, pokud nepřihlížel ke všemu, co vyšlo najevo při správě daní a dostatečně nedbal na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejdříve. Z doložené komunikace mezi žalobkyní a zástupci společnosti ČKD Group vyplývá rozšíření předmětu smlouvy o manažerské řízení a související činnosti, což žalobkyně dokládá odkazem na e-mail pan H. ze dne 2. 8. 2013 a čestné prohlášení Ing. V. a žalovaný tak nerefletoval důkazy prokazující rozšíření předmětu smlouvy uzavřené se společnostmi ČKD Group. Bylo tak bezpečně prokázáno, že skutečně docházelo k poskytování služeb propagace a osvěty a nad to i manažerského řízení, přičemž platné právo rozšíření smluvních ujednání nikterak nevylučuje. Žalovaný tak množství navržených důkazů nehodnotil vůbec či zcela nedostatečně a pokud ano, zcela mimo kontext jejich předložení.

47. **Ad B) K nezákonnému posouzení výdajů od dodavatele ČKD Kompresory a ČKD Praha DIZ** žalobkyně opět poukázala na předložení velkého množství důkazů v rámci daňové kontroly a jako klíčové pro prokázání předmětu a rozsahu plnění uvedla svědecké výpovědi pana B. S., Ing. J. M., e-maily pana V. H. ze dne 5. 8. 2013 a pana V. S. ze dne 26. 9. 2013, vyúčtování služební cesty pana D., pana K. a pana N. k podniknutým služebním cestám do Ruska a e-mail pana B. S., jehož přílohou bylo uvedení celkové částky nákladů zastoupení pro rok 2014 rozdělených mezi společnostmi ČKD Praha DIZ a ČKD Energy a žalobkyni. Dále i potvrzení nástupce ČKD DIZ v pozici zastupujícího skupiny ČKD, tedy i žalobkyni. Byť žalovaný nepochybně skutečnost, že mezi žalobkyní a dodavatelem probíhala obchodní spolupráce při obchodních jednáních žalobkyně v Moskvě, přesto žalovaný uzavřel, že nebyl prokázán obsah plnění poskytovaných těmito společnostmi, ačkoliv žalobkyně v rámci daňové kontroly i v odvolacím řízení vysvětlovala a pojednala o podrobnostech předmětu a rozsahu plnění. Dodavatelé žalobkyně poskytovali obchodní zastoupení celé skupině ČKD a nikoli pouze žalobkyni. Žalobkyně z uvedeného obchodního zastoupení těžila, neboť v rámci sjednaných zakázek vystupovala jako subdodavatel. Prokázání celého rozsahu zastoupení tak nebylo pro žalobkyni z principu možné, neboť množství komunikace související s celkovým obchodním zastoupením byla vedena na úrovni skupiny ČKD a nikoli se žalobkyní. V souvislosti s tímto tvrzením žalobkyně poukazovala na rozhodovací praxi Ústavního soudu, který ve své judikatuře zdůraznil, že jde na úkor základních práv účastníků vyžadování nadměrného důkazního standardu. Žalobkyně odkázala v tomto směru i na judikaturu Městského soudu v Praze pod sp. zn. 8 Af 5/2015. Žalobkyně rovněž odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která vyloučila, že by si podnikatel musel opatřovat nespécifikované důkazní prostředky pro účely možného daňového řízení v budoucnu. Žalobkyně pak poukázala na mnohé rozpory v hodnocení důkazů žalovaným, poukazům na svědeckou výpověď Ing. S. v napadeném rozhodnutí oproti rozhodnutí, jímž bylo rozhodováno o dani z přidané hodnoty, kdy žalovaný důkaz svědeckou výpovědí Ing. S. hodnotil odlišně. Žalobkyně nakonec uzavřela, že klíčovou osobou poskytující činnosti pro společnost ČKD Kompresory a ČKD Praha DIZ byl pan V. S., který v rozhodující míře obchodní zastoupení vykonával a komunikoval za tímto účelem se zástupci žalobkyně i s klienty z Ruska.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

48. Žalobkyně uzavřela, že se jí tak podařilo prokázat poskytování obchodního zastoupení, které s ohledem na zakázky v hodnotě desítek miliónů korun vykazovaly potenciál získat novou zakázku, která by jeho náklady plně saturovala. Tento aspekt obchodního zastoupení žalovaný neoprávněně nezohlednil (Poznámka soudu: žalobkyně v této pasáži tvrzení odkazuje na předložené důkazy z hlediska odpočtu daně z přidané hodnoty dle zákona 235/2004 Sb.).
49. **Ad C) K nezákonnému posouzení nákladů na plnění od společnosti ICL** žalobkyně uvedla množství dílčích plnění, která byla společností ICL poskytována. Stěžejním předmětem plnění potom bylo daňové poradenství prostřednictvím JUDr. P. K., advokáta. Žalobkyně namítala, že za účelem prokázání spojitosti mezi činností JUDr. K. a předmětem smluv uzavřených se společností ICL předložila e-mailovou korespondenci JUDr. K. a zprávu jednatele společnosti ICL prokazující, že JUDr. K. poskytoval služby spočívající v právním zastoupení v daňových procesech žalobkyně jako klientovi společnosti ICL. Dle jejího názoru uvedené důkazy jednoznačně potvrzují spojitost mezi činností JUDr. K. a předmětem smluv uzavřených se společností ICL žalobkyní. Správce daně ani žalovaný v rámci odvolacího řízení nereflektovali řádně obsah uvedeného e-mailu, ačkoliv vztah založený mandátní smlouvou a příkazní smlouvou nevylučuje provádění předmětu smluv třetí osobou. Závěry žalovaného jsou postaveny toliko na spekulaci ohledně osoby zmocněnce, když stejně by ze strany ICL muselo dojít ke zmocnění jmenovaného advokáta podle smluv, které měl uzavřeny se společností ICL. Z hlediska rozsahu činností poskytovaných společností ICL prostřednictvím JUDr. K. žalobkyně upozornila na to, že služby ICL prostřednictvím tohoto advokáta zahrnovaly i zastupování v rámci daňové kontroly a žalovanému musí být s jeho úřední činností zřejmé, že takové zastupování je časově náročné. K tomuto argumentu žalobkyně odkázala na spis vedený k daňové kontrole žalobkyně za rok 2011 zahrnující veškerá podání učiněná JUDr. K. Žalobkyně s ohledem na výši nákladů pak poznamenala, že lze důvodně předpokládat, že cena za poskytnutí služeb tímto advokátem nezahrnovala pouze daňové poradenství, ale řadu doprovodných služeb, které s poskytováním daňového poradenství souvisí. Rozsah těchto nákladů je však upraven v rámci závazkových vztahů a mezi JUDr. K. a společností ICL a žalobkyně nemá povinnost jej prokazovat. I v tomto případě má žalobkyně za to, že žalovaný nehodnotil důkazy řádně v souladu s ustanovením § 8 odst. 1 daňového řádu a žalobkyní předložené důkazy prokázali daňovou uznatelnost nákladů.
50. **Ad D) K nezákonnosti posouzení plnění od společností Kolbenka, SPC Consult a Realtors** žalobkyně uvedla, že tyto společnosti poskytovaly žalobkyni služby na základě Smlouvy o ekonomickém poradenství ze dne 22. 12. 2012 a smluv o zajištění některých činností ze dne 2. 1. 2014 a ze dne 29. 8. 2014 (dále jen „smlouvy o monitoringu“), kdy tyto dodavatelé vykonávaly pro žalobkyni činnost spočívající ve sledování možností a podmínek investičních aktivit a sledování dlouhodobých investičních záměrů nejen na území ČR a eurozóny, ale i na území třetích zemí. Žalobkyně upozornila, že toto plnění nejprve v plném rozsahu poskytovala společnost Kolbenka a po ukončení spolupráce s touto společností pak společnost SPC Consult a následně i společnost REALTORS. Žalobkyně namítala, že již při daňové kontrole a v odvolacím řízení vysvětlila, že plnění dle smluv o monitoringu přinesla daňovému subjektu informace o schopnostech a saturaci trhu, přičemž i následně orientace na konkrétní klienty v rámci eurozóny a především na blízkém východě a zároveň společnost pomohla zajistit kontakty pro zapojení žalobkyně do projektů INCO a LUCOIL s celkovou hodnotou zakázky ve výši 73 miliónů Kč. Žalobkyně vylovila, že investiční příležitost a sledovaný parametr se může objevit i po velice dlouhé době, kdy ke konečnému

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

zhodnocení provedené práce může dojít až v řádu let. Žalobkyně proto trvala na závěru, že náklady naplnění dle smluv o monitoringu byly vynaloženy důvodně. Dovolávala se závěrů Městského soudu v Praze, který ve skutkově obdobném případě nepřetržité připravenosti poskytovatele služeb poskytovat péči prokázat vztah určité platby k určité individualizované a přesně konkretizované péči poskytnuté na žádost klienta. V souvislosti s tím poukázala na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-174/00 ze dne 21. 3. 2002, který se týkal nároku na odpočet daně na vstupu v případě zdanitelného plnění spočívajícího už v připravenosti dodavatelů takové služby poskytnout. I v tomto případě žalobkyně namítala, že došlo k porušení zásad hodnocení důkazů dle § 8 daňového řádu.

51. **Ad E) K nezákonnosti posouzení nákladů na instalaci tlumivky v rámci zakázky PE10366-VOLGAKLIJ** žalobkyně namítala, že při dodávce pohonu těžního stroje a filtrokompenzačního zařízení od společnosti INCO došlo k opomenutí zahrnutí dodání a instalace tlumivky do projektu dle smlouvy o dílo PE10366. Tlumivky byly dodatečně objednány a následně došlo i k jejich instalaci. K tomu žalobkyně poskytla e-mailovou korespondenci i výkresy, které prokazovali, že v rámci technické přípravy nebylo s tlumivkami chybně počítáno a nebyly v rámci projektu do dokumentace zakresleny. Svědecká výpověď Ing. I. V. pak jasně potvrdila, že tlumivky měly být součástí dodávky celku, jelikož by zařízení bez tlumivek nebylo provozuschopné. Tento svědek i dále potvrdil, že společnost INCO hradila jako odběratel celek zakázky díla, tj. že nebylo třeba hradit tlumivky zvlášť. Potvrdil, že společnost INCO trvala na tom, aby žalobkyně problémy na vlastní náklady odstranila. Dodání tlumivek tvoří náklad za materiál v souvislosti, kdy žalobkyně v roli dodavatele zařízení vynaložila náklad na instalaci tlumivek. K hodnocení svědecké výpovědi Ing. V. pak žalobkyně namítala, že správce daně bral v potaz skutečnosti toliko svědčící v neprospěch žalobkyně a akcentoval jen ty pasáže výslechů, kde si svědek nebyl zcela jist odpovědí. I v tomto případě došlo ze strany správce daně k řadě chyb při interpretaci důkazů i jejich provedení a žalovaný porušil zásady hodnocení důkazů dle § 8 daňového řádu.
52. **Ad F) K neuznání nákladů v rámci zakázky PE20299 – reklamace Elektrárna Tušimice** žalobkyně namítala, že náklady související s reklamací zařízení, které žalobkyně dodávala Elektrárně Tušimice doložila jak relevantními důkazy, tak doprovodným vysvětlením textu jejich vzniku a předložení. Předložila výdejku, v níž je uvedeno, že celá záležitost ohledně reklamace byla řešena telefonicky, přičemž datum vyskladnění je 9. 1. 2013, tedy v den konečného vyřešení reklamace. Žalobkyně namítala, že žalovaný v tomto případě nehodnotil důkazy v souladu s ustanovením § 8 odst. 1 daňového řádu a jeho závěry neodpovídají judikaturou uznaným nárokům na logické a racionální hodnocení.
53. **Ad G) K nezákonnosti posouzení nákladů na výzkum a vývoj** žalobkyně rozsáhle brojila proti napadenému rozhodnutí z následujících hledisek.

*K prospektivnosti Projektu výzkumu a vývoje*

Žalobkyně zopakovala své přesvědčení, že Projekt výzkumu a vývoje schválený dne 31. 12. 2011 je *prospektivním dokumentem*. Přípravy, které proběhly před jeho schválením, totiž nepovažuje za součást výzkumu a vývoje, nelze je zahrnovat do etap projektu. Podle žalobkyně šlo toliko o specifikaci *výchozích parametrů* dodávaného zařízení, obecnou volbu měniče na bázi součástek IGBT a pouze požadavky na jeho výkon, rozměr a hmotnost, avšak nebylo v té době ještě specifikováno, jak bude uvedené zařízení pracovat a jakým způsobem budou jednotlivé součástky zakomponovány do velkého celku, což mělo být teprve následně

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

součástí výzkumu a vývoje. Do té doby podle ní panovala ohledně těchto otázek *technická nejistota*, žalobkyně ještě neznala topologii měniče, který bude užit; tuto nejistotu odstraňoval až později. Nelze proto vyvozovat, že v době podpisu smlouvy (dne 30. 12. 2010) měla žalobkyně jednoznačné řešení, jakým způsobem své smluvní závazky naplní.

54. Žalobkyně tvrdí, že až po zahájení (schválení) Projektu posuzoval(a), kterou z existujících topologií měniče použije, a to z hlediska technicko-ekonomického, řešení autorských práv i z hlediska marketingového a prospektivního. Tím žalobkyně došla k řešení měniče s topologií „Flying Capacitors Multilevel Inverter“, které je dle jeho slov i nyní celosvětově unikátní. Žalovaný i správce daně zakládali své závěry o neprospektivnosti projektu na obsahu obchodní dokumentace, ta však byla uzavírána na základě *základních, nikoliv specifických* technických znalostí, a zaměřovali projekt výzkumu a vývoje s celou zakázkou PE10399. Následkem toho měl správce daně považovat za důkazy neprospektivnosti projektu některé nabídky (D, F, G a H), které se však ani netýkaly části zakázky, která byla předmětem výzkumu a vývoje. Žalobkyně znovu zdůraznila, že orgány finanční správy nedisponují dostatečnou technickou odborností k posouzení skutečného obsahu předložených dokumentů a technického řešení. Vysvětlit jim ho žalobkyně chtěla při *osobním setkání, které však správce daně zamítnul*, což žalobkyně označila za protiprávní nezohlednění důkazního návrhu. Stejně tak žalobkyně označila za procesní pochybení skutečnost, že k posouzení těchto technických otázek *správce daně nepřizval znalce* v oboru k přezkumu ve smyslu § 95 odst. 1 daňového řádu.
55. Žalobkyně uvedla, že její zaměstnanci hledali návrh řešení až po podpisu Dodatku č. 3 ke Smlouvě PE10399 dne 30. 11. 2012. Prototyp byl tedy konstruován až ve zdaňovacím období roku 2013, což žalobkyně prokázala výdejkami materiálu, časovými záznamy o práci zaměstnanců na vývoji softwaru a doklady o zkouškách prototypu. K závěru správce daně, že zaměstnanci žalobkyně zahájili výzkum a vývoj již dříve, když prověřovali, zamýšleli se a navrhovali řešení technických specifikací, žalobkyně postrádá odkaz na relevantní právní předpisy. Podle žalobkyně je logické a nezbytné, že před zahájením vývoje musela tyto úkony podstoupit, a závěr, že již pouhé zamyšlení se nad technickým řešením je porušením prospektivnosti, označila za zcela absurdní. I prověření možných řešení bylo podle žalobkyně nezbytné k závěru, že jí známá řešení k naplnění cílů nepostačují. Poukaz žalovaného na skutečnost, že i bez ohledu na otázku prospektivnosti projektu by nebylo možné žalobkyni odečít přiznat pro nesplnění dalších formálních náležitostí, považuje žalobkyně za rozporný s dřívějšími závěry, když v bodech 352 a 411 napadeného rozhodnutí žalovaný neuváděl, že by byl projekt sám o sobě vadný, ale pouze to, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno. Žalobkyně rovněž vyjádřila názor, že judikatura citovaná žalovaným není pro její případ přílehlavá.
56. *K nedoložení důkazních prostředků o průběhu vývoje a testování*
57. Žalobkyně je na rozdíl od správce daně i žalovaného přesvědčena, že doložila dostatek důkazních prostředků o průběhu vývojového procesu a provedeném testování, a to zejména ve svém podání ze dne 16. 4. 2021, podrobně jsou tyto skutečnosti popsány v Technické zprávě ALMA CG.
58. Žalobkyně také upozornila, že si žalovaný sám rozporuje. Citovala rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016-20, podle kterého v případě absence prospektivního dokumentu projektu výzkumu a vývoje krajský soud nemusel věcně přezkoumávat závěry orgánů finanční správy v tom směru, zda projekt skutečně odpovídá

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

materiální definici výzkumu a vývoje podle § 2 zákona o podpoře výzkumu. Přitom se ale drtivá většina správního řízení věnovala problematice prokazování průběhu jednotlivých etap projektu. Proto žalobkyně klade otázku, proč se tomuto žalovaný tak zdlouhavě věnoval, pokud se shodl se správcem daně, že Projekt nebyl prospektivním dokumentem.

59. Žalobkyně chtěla žalovaným tvrzenou důkazní nouzi vyřešit návrhem výsledku svědků, který však žalovaný označil za nadbytečný. Žalobkyně se domnívá, že tím žalovaný porušil ustanovení § 92, § 93 odst. 1, § 95 odst. 1 a tedy i § 5 odst. 1 a 3, § 6 odst. 3 a 4 a § 8 daňového řádu. Závěry, které žalovaný vyvodil z jediného provedeného výsledku Ing. V., jsou pak v neprospěch žalobkyně. Žalobkyně namítla, že i po výsledku tohoto svědka zůstává otázkou, zda pro uzavření smlouvy v roce 2012 byla použita dokumentace z roku 2011. Žalobkyně totiž prokázala (plyne to z Dodatku č. 3 ke Smlouvě PE10399), že v roce 2012 šlo o technicky i konstrukčně zcela jiné zařízení. Žalobkyni tedy nebylo umožněno unést důkazní břemeno ohledně skutečností, které byly komunikovány pouze ústně, když výsledek svědků je v takovém případě jediným možným důkazem. Žalobkyně uvedla, že si není vědoma, že by jí zákon ukládal povinnost vést o vývojovém procesu záznamy *písemné*, a i v projektu výslovně uvedla, že „*výsledky výzkumu jsou vyhodnocovány na pravidelných schůzkách vývojového týmu*“. Požadavek žalovaného na to, aby každá skutečnost týkající se plnění projektu byla písemně prokázána, nevyplývá z žádné zákonné normy. Ve věci rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018-52, stěžovatelka dokládala projekt postupně, proto nejde o judikaturu přílehlavou na věc žalobkyně. Žalovaný i správce daně opakovaně uváděli, že dokumentace byla vedena jen ústně, přestože to platilo pouze pro software, jinak žalobkyně předkládala v rámci daňového řízení i schémata, technickou dokumentaci a zprávy, které průběh vývojového procesu dokládaly. Pokud žalovaný považoval dokumentaci některých etap projektu za důkazně nedostatečnou, měl se zabývat úvahou, zda není nárok na odečet nižší, namísto toho, aby jej neuznal zcela.

60. *K neprokázání úprav řešení po 30. 11. 2012*

Žalobkyně dále upozornila, že žalovaný v napadeném rozhodnutí uváděl, že se správce daně vůbec nezabýval věcnou stránkou projektu, ani neprověřoval naplnění definice výzkumu a vývoje ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o podpoře výzkumu a vývoje. Na to navázala žalobkyně otázkou, jak je možné posuzovat technologickou novost něčeho, co není po odborné stránce vůbec posouzeno, resp. žádat prokázání technické novosti něčeho, co po technické stránce odmítá správní úřad posuzovat. Úřední osoby podle žalobkyně ani nedisponovaly dostatečnými technickými znalostmi, což správní orgány ani nezpochybnily, ale dovodily, že jich není potřeba.

61. Z Technické zprávy ALMA CG navíc žalovaný využil jen některé části, aby argumentoval v neprospěch žalobkyně, a nezohlednil například tuto část, která podle žalobkyně prokazuje ocenitelné prvky novosti: „*Ocenitelným prvkem novosti byla nábrada dosud používaných stejnosměrných pohonů za synchronní střídavé pohony. Jednalo se o principiální inovaci v oblasti vertikální důlní dopravy. Tato změna je důsledkem požadavků zákazníků, kteří tento systém zavádějí u nově otevřených dolů a těžebních pracovišť, která se zřizují v nalezištích surovin. Dalším ocenitelným prvkem novosti je principiálně nová topologie výkonových obvodů vícebladinových měničů jak ve funkci usměrňovače, tak i ve funkci střídače s pulsně šířkovou modulací na bázi součástek IGBT, dále procesorového regulátoru s hradlovým polem a konečně řídicích algoritmů měničů pro řízení pohonu s pulsně šířkovou modulací. Komplexním prvkem novosti je celý nový princip použití střídavého synchronního pohonu pro důlní dopravu, kde musí*

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

*být řešena celá řada provozních režimů s řízeným přetížením v definovaných i nedefinovaných režimech.“*

62. Žalobkyně se ohradila proti tvrzení žalovaného, že žalobkyně svá tvrzení o realizaci experimentálního vývoje nedoložila žádnými důkazními materiály technické povahy. Žalobkyně doložila řadu důkazů technické povahy a např. ve svém odvolání výslovně upozornila na potřebu ustavení „*znalce v oboru polovodičů a elektrotechniky, aby mohl kvalifikovaně posoudit, zda došlo k řešení technické nejistoty*“. Tento důkazní návrh nebyl zohledněn a na to bylo žalobkyni kladeno k tíži, že technologickou novost neprokázala, čímž došlo k porušení § 95 odst. 1 daňového řádu. V tomto ustanovení zákona se sice uvádí, že správce daně znalce ustanovit *může*, žalobkyně však z komentáře k zákonu dovodila, že za splnění podmínek v ustanovení uvedených správce daně znalce ustanovit *musí*.
63. Žalobkyni dále není zřejmé, z jakého právního základu správní orgány rozdělují prokazování technické nejistoty u vyvíjeného zařízení v průběhu vývoje. Podle žalobkyně z předpisů neplyne povinnost daňového subjektu prokazovat v průběhu vývojového procesu existenci prvku technické nejistoty a „vyjasnění technické nejistoty“ označila žalobkyně za neurčitý právní pojem. Žalobkyně nesouhlasí, že by zde měla být prokazována technická nejistota nejen v době přijetí Projektu, ale pak následně i v době jeho plnění, např. ve vztahu ke každé jeho etapě, jak žalovaný uvedl v odst. 406 a 407 napadeného rozhodnutí. I kdyby však tuto povinnost žalobkyně měla, je přesvědčena, že stav technické nejistoty v průběhu projektu prokazuje dokument „*PO10399-rev.1 Technická specifikace*“.
64. Stran nutnosti přihlédnutí ke všem (i technickým) aspektům namítaných projektů a nutnosti ustanovení znalce k jejich posouzení, se žalobkyně odkázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119, a ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016-38, kdy v obou případech stěžovatelé předkládali dokumentaci samotného vývojového procesu, provedených testování i modifikací a správní orgány dle soudu pochybily, pokud se odmítly zabývat těmito předkládanými technickými údaji, k jejichž řádnému prokázání a posouzení bylo nezbytné ustanovení znalce.
65. Žalobkyně k neuznanému odečtu výdajů na výzkum a vývoj shrnula, že má za to, že v daňovém řízení předložila Projekt, který byl plně v souladu s požadavky tehdy platného a účinného znění zákona o daních z příjmů, předložila způsobilé důkazy k prokázání průběhu řešení projektu, jeho vyhodnocování i kontrole, a zejména naplnění jeho cílů. Pokud by soud dospěl k závěru, že žalobkyní předložené důkazy nebyly dostatečné, pak žalobkyně tvrdí, že jí postupem žalovaného nebylo umožněno rozhodné skutečnosti prokázat, a to v důsledku neprovedení navržených svědeckých a účastnických výpovědí a znaleckých posudků. Žalobkyně proto považuje napadené rozhodnutí a řízení, které jeho vydání předcházelo, za nezákonné zejména pro rozpor s ustanoveními § 92, § 93 odst. 1, § 95 odst. 1 a tedy i § 5 odst. 1 a 3, § 6 odst. 3 a 4 a § 8 daňového řádu.
66. **Ad H) K nezákonnosti posouzení nákladů na služby od ČKD Praha Holding** žalobkyně uvedla, že služby poskytované společností ČKD Praha Holding spočívaly v koordinaci a řízení sporu se společností Poldi. Spor vyplýval ze zakázky, při které bylo společnosti Poldi dodáno na zakázku vyrobené zařízení. Uvedené zařízení bylo žalobkyní řádně zhotoveno a dodáno, avšak společnost Poldi odmítla zaplatit kupní cenu. Došlo k vyjednání vrácení dodaného zařízení zpětným odkupem. Vrácení zařízení však bylo nevýhodné, neboť byla omezená možnost jeho dalšího prodeje a omezená možnost pronájmu zařízení (ke kterému nakonec také došlo) Náklady související s řešením uvedeného sporu nesla žalobkyně.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

67. Vzhledem k neuspokojivým výsledkům řešení uvedeného sporu došlo k delegaci koordinace sporu a souvisejícímu zajišťování minimalizace ztrát na společnost ČKD Praha Holding, která jako vlastníček licence (ochranné známky ČKD) měla zajistit ochranu jména žalobkyně i celé skupiny ČKD. Uvedenou činnost společnost ČKD Praha Holding zajišťovala na základě Příkazní smlouvy ze dne 13. 1. 2014. Skutečnost, že docházelo k poskytování plnění dle uvedené smlouvy prokazuje i zápis z mimořádného jednání řídicího výboru, představenstva ČKD Elektrotechnika, a. s., konaného dne 19. 11. 2013, kde byly řešeny mj. právní aspekty sporu se společností Poldi.
68. Žalobkyně poznamenala., že společnost ČKD Praha Holding dále zajišťovala nájem zařízení, uzavírání nájemních smluv však bylo nadále v gesci statutárního orgánu žalobkyně.
69. Závažnost situace byla finančnímu úřadu doložena vytykáčím dopisem od řídicího výboru vůči předsedovi představenstva žalobkyně Ing. D. roku 2013. Kromě shora uvedených důkazů předložila žalobkyně řadu dalších důkazů, které ve svém souhrnu jednoznačně potvrzují nejenom předmět poskytnutých služeb ale rovněž i jeho rozsah. Žalobkyně uvedla, že při daňové kontrole opakovaně vysvětlovala, jaká byla pozice společnosti ČKD Praha Holding v uváděné kauze a jaký byl vztah ke společnosti ŘANDA HAVEL LEGAL advokátní kancelář s.r.o. Žalobkyně poznamenala, že nikdy netvrdila, že by náklady na služby shora uvedené advokátní kanceláře byly zahrnuty do nákladu dle příkazní smlouvy uzavřené se společností ČKD Praha Holding, přesto toto správce daně i žalovaný náklady k této smlouvě přiřazovali a dospěli i k věcné a textové dezinterpretaci a nesrovnalosti.
70. Žalobkyně s ohledem na shora uvedené shrnula že Správce daně a žalovaný dospěli na základě provedených důkazů k nesprávnému skutkovému zjištění. Žalovaný důkazy hodnotil bez ohledu na vzájemnou souvislost a hrubě je dezinterpretoval.
71. **Ad I) K zakázce PE 10477** žalobkyně uvedla, že rozhodnutí žalovaného spočívalo na závěru, že nebyly odstraněny pochybnosti týkající se nákladů zaúčtovaných na zakázku PE10477. V rámci řízení o daňové kontrole a navazujícího odvolacího řízení však bylo žalobkyní obsírně a jasně vysvětleno, že zaúčtované náklady byly k zakázce PE10477 přiřazeny nedopatřením a že se vztahovaly ke zcela jiným zakázkám. V rámci svých podání pak vysvětlila a podložila množstvím důkazů, že těmito zakázkami byla zakázka PE10366 – Volgakalij, zakázka PE 10399 – Malý Palašer – Usolijskij Kalijnyj Kombinat a zakázka PE10400 – Velký Palašer – Usolijskij Kalijnyj Kombinat a poskytla předmětné smlouvy PE10399/1, PE10366/1 a PE10400/1 včetně faktur vystavených společností INCO. Žalovaný uvedené důkazy a vysvětlení nijak nerefletoval.
72. Žalobkyně má v tomto směru za to, že se správce daně a žalovaný dopustili množství závažných procesních pochybení, když poskytnuté důkazy hodnotili nikoli ve vzájemné souvislosti, množství důkazů dezinterpretovali, a především dospěli na základě důkazů k nesprávným skutkovým závěrům.
73. Kromě uvedených pochybení však došlo k zásadnímu procesnímu pochybení v rámci řízení o daňové kontrole, kdy správce daně neumožnil žalobci vyjádřit se k důkazu, který Správce daně získal z vlastní úřední činnosti. Jednalo se o Smlouvu o dílo PE10477, kterou do řízení poskytla společnost INCO na základě výzvy Finančního úřadu.
74. Žalobkyně na tomto místě upozornila na to, že po získání důkazů vlastní činností měl být zákonem a aplikující judikaturou předpokládán postup takový, že měl Správce daně žalobkyni vyzvat k vyjádření se k takto získaným důkazům. Tento postup je potvrzován

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

odbornou literaturou i ustálenou judikaturou, které žalobkyně citovala. Žalobkyně namítala, že byla v rámci řízení o daňové kontrole závažným způsobem zkrácena na svých procesních právech, když Správce daně z vlastní činnosti zajistil důkaz, který zahrnul do hodnocení v rámci prvostupňových rozhodnutí, avšak nevyzval žalobkyni k vyjádření.

#### 75. Námitka podjatosti

Žalobkyně do podané žaloby vkomponovala námitku podjatosti s odkazem na tuto zásadní procesní vadu, která mohla mít podstatný význam pro rozhodnutí ve věci samé. Uvedla, že při přípravě této správní žaloby zjistila, že v době, kdy byla v předmětné věci zahájena daňová kontrola, byl v platnosti služební předpis č. 5/2015 generálního ředitele Generálního finančního ředitelství, kterým se stanoví odměňování státních zaměstnanců v orgánech Finanční správy České republiky, o podmínkách udílení cílových odměn úředním osobám správce daně, jakož i Podmínky pro příslib cílové odměny ze dne 19. 2. 2016, které rovněž vydalo Generální finanční ředitelství a které se vztahovalo na řízení zahájená v období od 29. 2. 2016 do 31. 12. 2018. Z obsahu těchto řídicích aktů se podává, že zaměstnanci finanční správy byli v uvedeném období přímo finančně motivováni na dosažení snížení uplatněného odpočtu daně z titulu výzkumu a vývoje. Podmínky pro přiznání cílové odměny příslušným úředním osobám byly vázané na to, zda bude finančním úřadem dosaženo vydání rozhodnutí prvního stupně, příp. i pravomocného rozhodnutí v odvolacím řízení.

76. 162. Uvedená situace zakládala v době, kdy výše zmíněné řídicí akty byly v platnosti, poměr úředních osob, které se podílely na daňové kontrole, jakož i na následném daňovém řízení, k věci. Předmětné procesní úkony v daňovém řízení přitom z podstatné části proběhly právě v době, kdy byly uvedené interní předpisy v účinnosti. Citovala z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 363/2018-113 s tím, že Nejvyšší správní soud shledal nepřijatelnost služebních předpisů, které finančně motivují činnost orgánů finanční správy k vybrání daní a kdy „*Poměrem k věci*“ *ve smyslu příslušného ustanovení správního řádu o vyloučení pracovníka správního orgánu z projednávání a rozhodování věci bude zpravidla (skutečný nebo potenciální) osobní zájem takového pracovníka na vydání rozhodnutí o určitém obsahu.*“
77. Žalobkyně dovodila, že již z tohoto dřívějšího rozhodnutí je zřejmé, že v případech, kdy existuje přímá vazba mezi vydáním rozhodnutí o určitém obsahu a materiálním prospěchem pracovníka správního orgánu, se jedná vždy pojmově o střet zájmů, neboť soukromý zájem těchto úředních osob může převládnout nad zájmem postupovat za účelem objektivního zjištění stavu věci a vydání zákonného rozhodnutí založeného na takto zjištěném skutkovém základě. Zcela nerozhodné přitom je, zda a do jaké míry byla úřední osoba touto materiální incentivou při svém rozhodování ve skutečnosti ovlivněna. Podstatná je pouze potencialita, že její procesní postup mohl být touto skutečností významně ovlivněn.
78. 167. Příslušné úřední osoby podílející se na procesních úkonech Finančního úřadu tedy byly podjaté ve smyslu ustanovení § 77 odst. 1 písm. c) daňového řádu, neboť jejich poměr k předmětu daně vzbuzoval pochybnosti o jejich nepodjatosti. Tyto úřední osoby byly z řízení vyloučeny a jejich povinností dle § 77 odst. 2, věty druhé daňového řádu bylo oznámit vedoucí úřední osobě výše uvedené pochybnosti. Povinností vedoucí úřední osoby pak bylo o vyloučení těchto úředních osob rozhodnout. K tomuto však nedošlo. Namítala, že skutečnost, že na vydání prvostupňových rozhodnutí se podílely úřední osoby, které zjevně měly poměr k předmětu řízení, založila podstatnou vadu řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

#### IV. Vyjádření žalovaného

79. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě předně odkázal na vyčerpávající odůvodnění napadeného rozhodnutí, a to k jednotlivým odvolacím námitkám žalobkyně, a to jak po stránce skutkové, tak i právní. Ve svém vyjádření pak k jednotlivým nákladům a plněním od dodavatelů žalobkyně zopakoval svoji argumentaci k tomu, jak proběhlo dokazování u každého jednotlivého případu a co vedlo žalovaného k posouzení, že ze strany žalobkyně nebyla prokázána faktická plnění, která vyplývala ze smluv faktur či z vysvětlení žalobkyně, konkrétně, že nebyl seznán jejich konkrétní obsah a rozsah a žalobkyně toto nedoplnila ani v odvolacím řízení.
80. **Ve vztahu k nákladům na služby od ČKD GROUP** setrval žalovaný na názoru, že řada důkazních prostředků, které vyjmenoval, má pouze obecný charakter. Žalobkyně náklady tvrzené nepropojila s konkrétními činnostmi ani v rámci daňové kontroly neprokázal, jakým způsobem byla kalkulována cena, kterou zahrnovala na měsíční bázi do daňově uznatelných nákladů a důkazní prostředky prokazovaly toliko interakci mezi podniky ve skupině ČKD GROUP, kterou manažersky řídila společnost ČKD GROUP a že v rámci této skupiny probíhala komunikace.
81. **Ve vztahu k nákladům na služby od ČKD Kompresory a ČKD Praha DIZ** na obchodní zastoupení v Moskvě nebyl žalobkyní prokázán rozsah tvrzených služeb od obou dodavatelských společností a jejich konkrétní náplň na to svědci, kteří k věci vypovídali, rovněž neposkytli konkrétní informace o plnění mezi žalobkyní a oběma společnostmi, neboť buď časově či věcně nebyly s plněními obeznámeni. Byly také zjištěny skutečnosti, které zpochybňovaly plnění z důvodu vzniku dceřiné společnosti ČKD Elektro prom., která měla rovněž zajišťovat významná navýšení obchodních aktivit v Rusku a získání nových zakázek a předložené důkazní prostředky neprokazovali vyhledávací činnost v společnosti v Rusku pro žalobkyni.
82. **K nákladům na služby od ICL** žalovaný poukázal na to, že žalobkyně neměla přehled, jaké konkrétní činnosti a v jakém rozsahu mu byly ze strany této dodavatelské společnosti poskytovány v jednotlivých měsících, přičemž tuto evidenci nepředložila správci daně ani společnost ICL a nebyly doloženy žádné důkazní prostředky, které by prokázaly, že ICL fakticky tvrzené služby poskytovala. Žalovaný uvedl, že nezpochybňoval spolupráci žalobkyně s JUDr. K. ani jeho možnou spolupráci s ICL ale setrval na tom, že při širokém objemu činností, který žalobkyně deklarovala nebylo vymezeno, které činnosti poskytovala společnost přímo ICL, přičemž žalobkyně svou obhajobu zaměřovala pouze na prokázání spojitosti mezi ICL a JUDr. K.
83. **K nákladům na služby od společnosti Kolbenka, SPC Consult a Realtors** žalovaný služby v oblasti poradenství investičních aktivit a záměrů v rámci Eurozóny a třetích zemí podle uzavřených smluv a vystavených faktur nebyly prokázány v tom směru, o jaké konkrétní služby se jednalo, jak konkrétně společnosti vykonávaly služby uvedené ve smlouvách o zajištění některých činností a jaké informace o schopnostech a saturaci trhu tyto služby přinesly žalobkyni včetně orientace na určité klienty.
84. **K nákladům na instalaci tlumivky v rámci zakázky PE10366-VOGAKALIJ** nebyly dle žalovaného prokázány v rámci zakázky pro společnost INCO, která se týkala pohonu těžního stroje a filtrokompenzačního zařízení a žalobkyně nepředložila žádné důkazní prostředky ani vysvětlení, které by prokazovaly vztah nákladů k zakázce pro společnost INCO a k výnosům, když náklad nebyl součástí rozpočtu ani součástí smlouvy o dodávce.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

85. **Náklady vynaložené k zakázce PE20299, tj. náklady na reklamaci zařízení pro Elektrárnu Tušimice** nebyly dle žalovaného věcně a časově prokázány ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2013. Z předložených důkazních prostředků nevyplýval důvod snížení výnosů a nebylo ani doloženo, že by se jednalo o uznanou reklamaci související se zdaňovacím obdobím roku 2013.
86. **K nákladům na výzkum a vývoj** žalovaný uvedl, že setrvává na svém závěru uvedeném v napadeném rozhodnutí, tedy že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání oprávněnosti odečtu nákladů, jelikož předložený projekt není prospektivním dokumentem, neodstranil pochybnosti správce daně, že náklady byly vynaloženy s prvořadým cílem ověření navrhovaného řešení, a nedoložil a neprokázal, že i po 30. 11. 2012 odstraňoval technickou nejistotu spojenou s řešeným cílem projektu.
87. Žalovaný znovu upozornil, že žalobkyně k Dodatku č. 3 ke Smlouvě PE10399 ze dne 30. 11. 2012 přiložila technickou dokumentaci, která byla vytvořena již dne 30. 12. 2010, což podle žalovaného společně se skutečností, že Dodatek č. 1 byl podepsán dne 22. 12. 2011, prokazuje, že vývojové činnosti byly prováděny již před datem schválení Projektu a ten je proto neprospektivním dokumentem. Žalovaný také připomenul, že jednotlivé etapy projektu si definovala sama žalobkyně včetně první etapy, kterou vymezila jako „*zpřesňování zadání, úprava smlouvy dle požadavků zákazníka*“, a která podle žalovaného zjevně probíhala již před schválení Projektu.
88. Pokud jde o *neustanovení znalce v oboru*, žalovaný zopakoval, že žalobkyně nedoložila takovou technickou dokumentaci, která by vedla k této potřebě, což opět opírá o judikaturu (rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 12. 6. 2019, č. j. 31 Af 82/2017-226, a ze dne 12. 3. 2020, č. j. 62 Af 96/2017-43, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2020, č. j. 7 Afs 447/2018-55).
89. *K dokazování průběhu vývojového procesu*, žalovaný uznal, že žalobkyně předložila předávací protokoly o zkouškách měničů a pohonu z prosince 2013 a ledna 2014 a další dokumenty, ze kterých však není zřejmé, k jaké etapě projektu se vztahují, ani jaké charakteristiky měly být testovány. Žalovaný nerozporuje, že tyto dokumenty dokládají, že došlo k nějakým zkouškám. Žalobkyně si měla sama vymezit způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu.
90. Žalovaný se vyjádřil i k námitce žalobkyně, že *měl provést výslech navrhovaných svědků*. Znovu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018-52, podle kterého svědeckými výpověďmi nelze nahrazovat splnění formálních náležitostí Projektu výzkumu a vývoje a zopakoval, že žalobkyně nemůže na svědky přenášet své důkazní břemeno, když nepředložil vlastní důkazní prostředky. V čestném prohlášení navrhovaného svědka Ing. K. žalovaný neshledal žádné nové skutečnosti, které by nebyly již známy, respektive nemůže samo o sobě vést k prokázání průběhu vývojového procesu a provedení testování.
91. Stran odstraňování technické nejistoty i po 30. 11. 2012 žalovaný uvádí, že ze žalobkyní odkazované Technické zprávy ALMA CG plyne, že v roce 2013 probíhaly práce na ověřování a zpřesňování softwaru celého pohonu se zaměřením na jeho úpravu pro konkrétní aplikaci v daných podmínkách a další práce spadající do plánovaných etap 9 až 12. Žalovaný ale stále postrádal důkazní prostředky o provedení testování jednotlivých etap projektu.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

92. **Ohledně nákladů na služby od společnosti ČKD Praha Holding** žalobkyně předloženými důkazními prostředky prokazovala vedení sporu se společností POLDI ohledně kupní ceny zařízení, jehož řešením měla zprostředkovávat společnost ČKD Praha Holding, ačkoli bylo prokázáno předloženými důkazními prostředky, že spor vedla sama žalobkyně a na to vynakládala náklady na právní zastoupení. Pochybnosti správce daně vniklé toliko na znění příkazní smlouvy a propojení společnosti ČKD Praha Holding s osobou žalobkyně tak nebyly odstraněny.
93. **K nákladům žalobkyně ohledně zakázky PE10477** žalovaný upozornil, že v tomto případě bylo třeba prokázat fakticky poskytnuté služby od společností INCO při řešení několika zakázek, kde žalobkyně působila jako subdodavatel, přičemž žalobkyně nepředložila důkazní prostředky, které by prokázaly, jaké služby jí byly v rámci technické pomoci společností INCO Engineering s. r. o. poskytnuty, jejich fakticitu, rozsah a obsah. Žalovaný tedy shrnul, že v uvedených případech se nepodařilo prokázat uznatelnost řešených nákladů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby soud podanou žalobu zamítl.

#### V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

94. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) v mezích žalobou uplatněných bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Učinil tak bez jednání, neboť k tomuto postupu byly dány podmínky ust. § 51 s. ř. s., neboť účastníci řízení k výzvě soudu nevyjádřili nesouhlas s takovým postupem soudu ve smyslu § 51 s. ř. s.
95. Žaloba není důvodná.
96. Městský soud z úvodu žalobních bodů, jakož i z jejich rozvedení v žalobě k jednotlivým případům nákladů a plnění od dodavatelů seznal, že žaloba je postavená jednak na tvrzení o vadách daňového řízení (nepřezkoumatelnost, neumožnění vyjádřit se k důkazům zajištěním v rámci úřední činnosti, podjatosti úředních osob) a jednak na nesprávném věcném posouzení předložených důkazů v rozporu se skutkovým stavem (ad čl. IV., bod 12, odst. a. – g. žaloby).
97. Soud se přednostně vypořádal s námitkou nepřezkoumatelnosti, neboť pouze u přezkoumatelného rozhodnutí může posoudit jeho zákonnost.
98. **K tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí (ad čl. IV odst. 12 a. žaloby)** soud uvádí.
99. Povahu nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správních orgánů, resp. i soudů, vymezila bohatá a ustálená judikatura správních soudů, zejména Nejvyššího správního soudu (NSS). Podle této judikatury jsou nepřezkoumatelná taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. například rozsudky ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003-52, ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, či ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS atd.).
100. Ustálená judikatura správních soudů v tomto ohledu dospěla k závěru, že zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám správních

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat. Rozhodnutí správního orgánu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže není zřejmé, které skutečnosti vzal správní orgán za podklad svého rozhodnutí, proč považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl či jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů však musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74). Na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů nelze klást nepřiměřeně vysoké požadavky. Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se například správní orgán podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, bod 28).

101. Městský soud považuje napadené rozhodnutí za přezkoumatelné, neboť se v něm žalovaný dostatečně vypořádal jak s kontrolními zjištěními u jednotlivých případů, tak s předloženými důkazy a vysvětleními žalobkyně, a to jak v řízení před správcem daně, tak i podrobně s odvolacími námitkami a argumenty žalobkyně v odvolacím řízení. Po předestření skutkového stavu a právního posouzení každého jednotlivého případu uplatňovaných nákladů se následně, ve zvláštních navazujících pasážích svého rozhodnutí obsáhle vypořádal s jednotlivými odvolacími námitkami právě na bázi skutkových zjištění a v právním posouzení podle pravidel dokazování v daňovém řízení. Vyhodnotil relevantní rozhodné skutečnosti, které z dokazování vyplynuly a měly vliv na posouzení daňové(ne)uznatelnosti nákladů. Tento, velmi konkrétní a důkazně podložený postup není nesrozumitelný, nedostatečný, či logicky rozporný. Nevykazuje tak znaky nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí.
102. **Další tvrzení o neumožnění žalobkyni vyjádřit se k důkazům zajištěným v rámci úřední činnosti, tvrzení o nešetření práv a právem chráněných zájmů žalobkyně a o postupu v rozporu s aplikací ustálené judikatury (ad čl. IV odst. 12 d. a e. žaloby)** souvisí se zásadními a stěžejními žalobními námitkami, které prostupují všemi posuzovanými případy a kterými jsou námitky nesprávného hodnocení důkazů a neunesení důkazního břemene správcem daně (ad a. a c.) a soud je vypořádává níže.
103. K námitkám provedení dokazování a jeho vyhodnocení soud připomíná zásady dokazování v daňovém řízení, ostatně tak, jak je správně žalovaný předestřel již na str. 9-13 napadeného rozhodnutí v rámci právního základu případů, a to jak dle právních předpisů, tak i dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu k pravidlům nesení důkazního břemene, k významu výpovědi svědků a hmotněprávní úpravě uznání výdajů jako nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 1 a jako odčitatelné položky dle § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů.
104. Soud přezkoumá napadené rozhodnutí k námitce neunesení důkazního břemene správcem daně a nesprávné interpretace důkazů předložených žalobkyní vedl směrem k posouzení, zda správce daně unesl své důkazní břemeno a zda skutkový stav, který je, pokud jde o to, jaké důkazní prostředky byly provedeny, mezi účastníky řízení nesporný, byl podroben

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

náležitému hodnocení důkazů a právnímu posouzení v souladu se zákonem a četnou judikaturou soudů.

105. Žalobkyně v podané žalobě ani žalovaný ve svém vyjádření totiž nezpochybňují, jakými důkazními prostředky byl skutkový stav prokazován žalobkyní a zjišťován žalovaným, ani to, co bylo obsahem provedených důkazů. I v podkladech daňového řízení, projednaných se žalobkyní v rámci daňové kontroly má oporu tvrzení žalobkyně, že v jednotlivých obchodních případech své náklady prokazovala daňovými doklady, smlouvami (včetně dodatků) a dalšími listinnými důkazními prostředky, které vztahovala k předmětu plnění od jednotlivých dodavatelů. Spor vznikl o to, zda tyto důkazní prostředky vyvrátily pochybnosti správce daně a dále nejen to, zda žalobkyně deklarované částky výdajů vynaložila, ale zda je vynaložila za účelem dosažení, zajištění a udržení svých příjmů právě v deklarovaném rozsahu odpovídajícím a příslušným jí přijatým službám. Uvedené značí, že bylo na žalobkyni prokázat efektivitu služeb poskytnutých jednotlivými dodavateli právě jen pro činnost a příjmy žalobkyně. To především proto, že na jedné straně byla žalobkyně v postavení paralelní společnosti s autonomní výrobní činností vůči dalším společnostem ve skupině ČKD, na druhé straně řada zjištění i důkazů svědčila o provázanosti a součinnosti v podnikatelské činnosti se sesterskými společnostmi v oblastech organizace, propagace, zastoupení a manažerského řízení mezi nimi (např. Zpráva o daňové kontrole pro rok 2013 a str. 10 a str. 17 (vztahy žalobkyně a ČKD Group, a.s.), obdobně Zpráva o daňové kontrole pro rok 2014, zjištění o vztazích řízení, ovládnutí a podílení se na prospěchu společností skupiny ČKD). Tyto okolnosti, ač obchodně jistě přijatelné, z hlediska daňových účinků kladly na žalobkyni, která nesla důkazní břemeno prokázání přijetí služeb a jejich ceny toliko v prospěch jejich příjmů, vyšší požadavky.
106. Podle zákona o dani z příjmů a dle stávající správní judikatury je k uplatnění výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů jako odčitatelné položky od základu daně nutno splnit podmínky jak hmotněprávní, tak formální povahy. Hmotněprávní podmínky jsou splněny, pokud daňový subjekt, který má příjmy z podnikání, doloží, že údaje z jeho účetnictví, které svědčí o určitém obchodním případě, odpovídají skutečnosti, tj. pro daný případ, že žalobkyně přijala jí tvrzené služby, sama výlučně tyto služby hradila v cenách, které odpovídaly jejich obsahu a rozsahu a tyto náklady věcně souvisely se zdaňovacím obdobím a snahou udržet a dosahovat příjmů z její činnosti. V tom nesla své důkazní břemeno. Jen není-li pochyb o tom, že jsou splněny jak hmotněprávní, tak formální podmínky nároku na odečet výdajů a snížení základu daně, nelze tento nárok odepřít. Jinak je tomu v případě, pokud formálně předložené doklady nejsou dostatečně průkazné, neboť se vyskytly okolnosti, které nasvědčují tomu, že účetní údaje a listinné důkazy nemohou či nemusejí odpovídat skutečnosti. Správci daně tak někdy může, ale někdy nemusí postačovat jen vystavená faktura a další účetní doklady, ale zohledňuje i další poznatky a okolnosti, které plnění provázejí, což může vést k dokazování potřebném pro posouzení nákladů daňového subjektu jako nákladů daňově uznatelných. To správce daně i žalovaný v dané věci činili.
107. Soud u každého z posuzovaných obchodních případů jak z výsledků daňové kontroly zaznamenaných ve zprávách o daňových kontrolách jako podkladů pro rozhodnutí soustřeďujících výsledky kontrolních zjištění a jejich (zde několikeré projednání se žalobkyní) shledal, že u každého případu nákladů výchozí skutečnost, a sice pochybnosti správce daně o tom, že žalobkyně měla náklady na služby a výrobky tak, jak deklarovala, byla opodstatněná.
108. **K nákladům ad A) na plnění od společnosti ČKD Group, a.s.**

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

U posuzovaných plnění služeb od dodavatele, jímž byla společnost ČKD Group, a.s. založila pochybnosti správce daně obecná formulace mandátní smlouvy, jejím předmětem bylo zajišťování osvětové činnosti a propagace se stanovením paušální měsíční odměny, s postupnými dodatky o zvyšování odměny dodavatele K tomu přistoupilo znění faktur, které odkazovaly jen na mandátní smlouvu a neuváděly ani rámcovou náplň služeb poskytovaných měsíčně za paušální odměnu, nadto za cenu, jejíž kalkulace z předložených dokladů nevyplývá. Kromě uvedeného k pochybnostem správce daně, resp. k nezbytnosti prověřovat výdaje dle mandátní smlouvy vedla i pozice dodavatele a náplň jeho činnosti, kterou ostatně sama žalobkyně výslovně uvedla v zásadním podání – reakci ze dne 1. 7. 2019 na výzvu správce daně, kdy uvedla manažerskou činnost dodavatele pro ostatní výrobní podniky ve skupině ČKD, včetně žalobkyně. Touto pozicí a dalšími důkazními prostředky o činnosti dodavatele – tiskovinami, propagačními materiály, zajišťováním webových stránek pro žalobkyni i ostatní podniky ve skupině... atd a rovněž e- mailovou komunikací, vnitropodnikovými zápisy z jednání řídicího výboru, které ostatně uvádí i v podané žalobě, žalobkyně obhajovala přijetí služeb od ČKD Group, a.s., aniž by v daňovém řízení doložila konkrétní náplň poskytnutých služeb alespoň rámcově v konkrétních měsících či dokonce obdobích r. 2013 a 2014, aby věrohodnost výše nákladů podle paušální měsíční odměny a jejího zvýšení smluvními dodatky logicky obhájila. Správce daně a potažmo žalovaný proto zcela opodstatněně a podrobně z předložených důkazů vyvodili, že jejich obsah sice prokazuje komunikaci, kooperaci a činnosti ČKD Group, a.s. pro podniky ve skupině ČKD, přičemž žalobkyně neprokázala, jaké konkrétní služby, kdy a kde jí byly poskytnuty, dle náhledu soudu především, zda šlo o určitý rozsah služeb výlučně či určitým podílem, a jakým, pro příjmy žalobkyně. Uvedené není bez významu, neboť nebyl-li ve vztahu k žalobkyni jako k propojené osobě prokázán charakter a konkrétní předmět a rozsah plnění dle mandátní smlouvy či dokonce případné faktické rozšíření smlouvy na služby manažerského řízení nad rámec této mandátní smlouvy, když faktury na faktické rozšíření předmětu plnění neodkazují, nedošlo ze strany žalobkyně k vyvrácení pochybností správce daně. Nebylo totiž možné dojít k úvaze, v jakém poměru „ostatních služeb, propagace“ či dokonce „manažerského řízení“ byly v rámci skupiny společností ČKD dodavatelem poskytnuty služby právě žalobkyni. Nebylo doloženo, zda šlo či nešlo případně o přeúčtované náklady na každou z řízených společností, a případně v jakém podílu, a proto nebylo možné žalobkyni uplatňované výdaje považovat za přesvědčivou výši výdajů bez dalšího a bylo nezbytné je prokázat jednotlivě.

109. Žalobkyně v řízení neunesla své důkazní břemeno ani návrhem na výslech svědkyně Ing. S. V. (finanční ředitelka ČKD Group, a.s. v kontrolovaných letech) a jejím čestným prohlášením, kterýžto návrh nejprve nebyl úspěšný z důvodu neochoty svědkyně vypovídat, posléze z důvodu netrvání žalobkyně na jejím výsledku a v konečné fázi při přeci jen provedeném výsledku výpověď jmenované i její čestné prohlášení nepřineslo žádné konkrétní poznatky o tom, jaké služby a v jakém rozsahu byly žalobkyni na základě mandátní smlouvy poskytnuty.
110. Pokud žalobkyně v žalobě příkladmo poukazovala na některé e-mailové zprávy, pak ani z těchto zpráv nelze dovodit uskutečnění konkrétní osvětové a propagační činnosti v určité náplni, místě a čase, neboť akce a činnosti, které tyto emailové zprávy zmiňují, byly buď projednávány ve stadiu přípravy (bod 17 a. a b. žaloby) nebo se týkaly propagace skupiny z hlediska jednotného marketingu s tím, že se na zásadní části relevantních zakázek podílí více společností ze skupiny ČKD (bod 17 c. žaloby).

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

111. Zápisy řídicího výboru představenstva žalobkyně citované v žalobě v bodu 23. b. žaloby nedávají ani v souhrnu s ostatními důkazy „jasný obraz o předmětu a rozsahu činnosti“ poskytovaných ČKD Group, a.s. pro žalobkyni, jak žalobkyně tvrdí v žalobě. Ve smyslu zákonem a judikaturou požadované průkaznosti pro daňové účely jsou tyto zápisy vágní a nezmiňují realizaci konkrétní marketingové akce, pouze jejich aktualizaci či *přípravu na schůzkách*. Dle samotné žalobkyně mají dokládat organizovanou a soustavnou činnost, která souvisí s činností ČKD Group, a.s. a týkaly se vnitřní i vnější propagace skupiny ČKD (tím pádem i žalobkyně). Zápisy jsou zjevně pořízeny žalobkyní. Nelze tak přisvědčit žalobkyni v tom, že tyto důkazy včetně příruček integrovaného systému řízení podávají v souhrnu s ostatními důkazy jasný obraz o předmětu a rozsahu činnosti poskytovaných ČKD Group a.s. žalobkyni, zvláště jestliže žalobkyně poukazuje na to, že jde o tak širokou oblast činností, že jakékoliv upřesňování smlouvy by dodavatele limitovalo ve způsobech jejího provádění.
112. Posledně uvedené v žalobě tak svědčí o nepochopení toho, co je nezbytné prokázat pro účely daňových odečtů. Právě prokázané limity hodnoty plnění ve smyslu určitosti a rozsahu poskytovaných služeb, pokud jsou prokázány, jsou způsobilé být uznány jako náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pouhá vysvětlování a dokládání souvislostí mezi činnostmi společností ve skupině ČKD, jejich organizovanost, řízení, záměry, plány, příprava akcí apod. (tvrzený kontext případu) a dovolávání se obecného náhledu na význam a účel těchto činností a jejich prospěchu pro skupinu, nejsou rozhodnými skutečnostmi, které by v souhrnu důkazů, které jediné tyto obecné skutečnosti nesou, zakládaly důkazní hodnotu předmětu a rozsahu poskytovaného plnění pro účely daňově uznatelných nákladů žalobkyně.
113. Soud jen dodává, že i v případě plnění za paušální měsíční odměnu, nota bene právě v případě plnění za paušální odměnu by měl být daňový subjekt (zde žalobkyně) schopen tvrdit a prokázat konkrétní okolnosti smluvního vztahu, včetně podmínek a kalkulace ceny a následně konkrétní obsah a výstupy těchto služeb, evidovaných oběma stranami smlouvy.
114. Žalobkyni tedy nelze přisvědčit v tom, že se žalovaný dopustil nesprávné interpretace předložených důkazů bez ohledu na kontext případu a účel jejich předložení a že správce daně i žalovaný neunesli důkazní břemeno prokázání pochybností o důkazech žalobkyně dle § 95 odst. 5 daňového řádu. Žalovaný posuzoval důkazní prostředky právě v kontextu pozice dodavatele a plnění pro skupinu ČKD a s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu obsáhle vyložil pravidla dokazování v daňovém řízení, povinnost daňového subjektu a povinnost správce daně. Ze zpráv o daňové kontrole a dalších podkladů je zřejmé, že v duchu těchto pravidel pak správce daně i žalovaný vedli dokazování a vyhodnotili žalobkyní předložené důkazy.
115. Námitky nesprávného vyhodnocení důkazů a současně i námitka nerespektování zákona a ustálené judikatury správních soudů a nešetření práva žalobkyně nemá v tomto případě své místo a nejsou důvodné.
116. **K Ad B) náklady na obchodní zastoupení společnostmi ČKD Kompresory a ČKD Praha DIZ v r. 2013 a 2014**

Obdobné pochybnosti správce daně byly založeny na propojenosti žalobkyně s dodavateli ČKD Kompresory, a.s. a ČKD Praha DIZ, a.s. jako osob spojených dle § 23 odst. 7 písm. a) bod 2 a b) bod 2. (sesterská a dceřinná společnost). Pochybnosti byly umocněny i nedostatkem konkrétních důkazních prostředků o provedení obchodního zastoupení a vedly správce daně i žalovaného ke stejnému hodnocení o nesouladu vynaložených nákladů

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

s požadavkem dle § 24 odst.1 zákona o daních z příjmů. Ze zpráv o daňových kontrolách a z podkladů řízení vyplývá, že žalobkyně obchodní zastoupení dokládala toliko cestovními příkazy svých zaměstnanců a prokázání nákladů v této věci stavěla na výsledcích svědků, kteří měli zajišťovat obchodní zastoupení v Rusku s potencionálními zákazníky (schůzky, nabídky, servis). Soud shledal, že z provedených výsledků svědků Ing. B. S. (zaměstnanec společnosti ČKD Group) ze dne 13. 10. 2021 a Ing. J. M. (dřívější ředitel zastoupení ČKD Group, a.s.) ze dne 13. 10. 2021 vyplynulo to, co vedlo k pochybnostem správce, a sice propojenost společností ve skupině ČKD, a to i v oblasti obchodního zastupování pro získání zakázek společností ve skupině (viz právě žalobkynin poukazované odpovědi na otázky č. 7 a 10 výsledku svědka Ing. S.). Podstatným pro neuznání účtovaných nákladů zastoupení bylo zjištění z výpovědi svědků, že tito se sice vyjadřovali k financování nákladů zastoupení podle klíče, který určoval ředitel ČKD Group a.s., avšak svědci neuvedli a nepotvrdili žádnou konkrétní smlouvu a fakturaci, které by dokumentovaly věcně i časově určitý obsah a rozsah zastoupení a podíl uvedených dodavatelů na těchto obchodních službách, vyjma toho, že ČKD Kompresory a.s. měla zastupovat zájmy skupiny do května 2013 a ČKD DIZ, a.s. od tohoto data do konce r. 2014. Z výpovědi svědků tak žalovaný k činnosti obchodního zastoupení oprávněně dovodil toliko spolupráci mezi podniky ve skupině a převzetí fakturace společností ČKD DIZ, a.s. v r. 2013 i pro rok 2014, nicméně nebyl prokázán skutečný obsah a rozsah služeb poskytovaných oběma dodavateli jak časově, tak věcně, např. s odkazem na zprávy o výsledcích služebních cest, úspěšnosti či neúspěšnosti zastoupení v případě konkrétních zakázek či záměrů, případně alespoň rámcově příklady vyhledaných či vyhledávaných kontaktů pro výrobní podniky ve skupině. Výpověď svědků a předložení článku magazínu ČKD Group, a. s. žalobkynin se navíc týkaly především znalostí svědků a skutečností převážně z let 2008–2013. Dle náhledu soudu závěr správce daně i žalovaného, že žalobkyně předloženými a navrženými důkazy nevyvrátila pochybnosti správce daně je tak opodstatněný.

117. Z uvedených důvodů nelze vejít na žalobní námitky, že výpovědi svědků bezpečně prokazují předmět a rozsah plnění, když žalobkyně vzápětí z těchto výsledků vyvozovala jen obecnou náplň obchodního zastoupení, a sice služební cesty, hledání obchodních příležitostí, vytváření zázemí pro zákazníky, servis pro cestující zaměstnance, a to bez odkazu na konkrétní zprávy o výsledcích jednání, doklady o zajištění zázemí a servisu pro pracovníky ani na konkrétní dohodu o podílech na obchodní zastoupení. Žalobkyně tak obhajovala svou reakci ze dne 1. 7. 2019 na výzvu správce daně, která již byla vyhodnocena v daňovém řízení, s tím, že v této reakci rozsáhle pojednala o předmětu a rozsahu zastoupení, nicméně toto pojednání se vztahovalo k fungování skupiny ČKD. Pokud v žalobě namítala, že z předmětného obchodního zastoupení těžila, neměl žalovaný ani soud podmínky pro to, aby toto tvrzení ověřili, právě pro nekonkrétnost důkazů o jednáních a vyhledávání konkrétních zakázek pro autonomní výrobní portfolio žalobkyně, a to v příčinné souvislosti s realizací obchodního zastoupení v letech 2013 a 2014. Žalobkyně se následně snažila zvrátit závěr žalovaného o neunesení jejího důkazního břemene k prokázání konkrétních služeb obchodního zastoupení poukazem na neoprávněné vyžadování nadměrného důkazního standardu žalovaným, a to v důsledku její nesprávné domněnky, že pro prokázání uplatnění nákladů jako daňově uznatelných ve vztahu k příjmové stránce daného zdanitelného období postačuje vysvětlení a vůbec kontext fungování skupiny ČKD v letech minulých i kontrolovaných, tedy samotný fakt, že obchodní zastoupení bylo pro účely skupiny poskytováno (i žalobkyni) a předmět a rozsah obchodního zastoupení tak byl vzhledem k „jeho okolnostem a povaze“ prokázán dostatečně určitě. S takovým náhledem soud nemůže

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

souhlasit jako s důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí, které i v tomto případě nákladů sledovalo určitý skutkový stav, respektovalo rozložení důkazního břemene a vyhodnotilo kontrolní zjištění a žalobkyní předložené důkazy v duchu hmotněprávní i procesní úpravy dané zákonem o dani z příjmů a daňovým řádem.

118. Námitky nesprávného vyhodnocení důkazů a současně i námitka nerespektování zákona a ustálené judikatury správních soudů a nešetření práva žalobkyně nemají ani v tomto případě své místo a nejsou důvodné.

#### 119. C) Náklady na ostatní služby od dodavatele ICL v r. 2013 a v r. 2014

Opakující se pochybnosti vyvěrající z propojení společností ve skupině a také významně jen z velmi obecně a široce uvedeného předmětu mandátní smlouvy ze dne 19. 12. 2007 a příkazní smlouvy ze dne 2. 1. 2014, bez upřesnění předmětu fakturace na vystavených fakturách, vedly správce daně k pochybnostem o faktickém konkrétním plnění ze strany mandatáře, kterým měla být společnost ICL, s.r.o. Správce daně i potažmo žalovaný v napadeném rozhodnutí přesvědčivě odůvodnili pochybnosti o tom, kdo obecně sjednané služby nejen právního, ale i širokého vnitropodnikového finančního a ekonomického poradenství dle předmětu mandátní smlouvy zajišťoval v rozsahu odpovídajícím uplatněným nákladům ve výši 8 715 600 Kč v r. 2013 a 12 000 000 Kč v r. 2014. Bylo jedinečně zjištěno a je nesporné, že žalobkyně byla při odebrání některých právních služeb daňového poradenství zastupována advokátem JUDr. K., který měl poskytovat služby i společnosti ICL, s.r.o., tedy věc se jevila jako poskytování služeb jmenovaným advokátem jako zprostředkovatelem služeb sjednaných se společností ICL, s.r.o. Náklady na poradenské služby od této osoby v deklarovaném rozsahu však narušovalo zjištění z účetnictví žalobkyně, že právní služby také fakturoval žalobkyni jiný advokát. Přitom žalobkyně žádným důkazním prostředkem nedoložila, v jakém rozsahu daňového poradenství přijala služby od JUDr. K., případně od dodavatele ICL, s.r.o. a další služby v rozsahu, který žalobkyně k výzvě správce daně prezentovala jako široký výčet činností společnosti ICL, s.r.o. a ve vztahu k r. 2014 jen obecně zdůvodňovala navýšení odměny za poradenství z důvodu ekonomického zdraví a upevnění smluvních záležitostí. Správce daně tedy ani žalovaný tak nemohli rozklíčovat rozsah a předmět nákladů na služby JUDr. K. a rozsah a předmět nákladů ICL, s.r.o. Soud přitom ze zpráv o daňových kontrolách za uvedené roky 2013 a 2014 ani z podání žalobkyně k tomuto obchodnímu případu k výzvě správce daně ani z příloh neseznal, že by žalobkyně vedla evidenci daňových služeb a dalších služeb společnosti ICL, s.r.o. pro žalobkyni, aby bylo možné tyto náklady zahrnout do paušální odměny dle sjednaných smluv za veškeré činnosti, které žalobkyně tvrdila ve svém vyjádření ze dne 1. 7. 2019 k výzvě správce daně.

120. Žalobkyně pak v podané žalobě odkazem na důkaz charakteru e-mailu z r. 2016 a s poukazem na rozsah spisu ohledně daňové kontroly za rok 2011 (zřejmě aktivity jmenovaného advokáta) obhájuje v tomto případě uplatněné náklady toliko spojitostí JUDr. K. s předmětem smluv uzavřených žalobkyní se společností ICL, s.r.o., s tím, že lze důvodně předpokládat, že cena za služby tohoto advokáta nezahrnovala jen daňové poradenství, ale i řadu doprovodných služeb a rozsah nákladů je upraven v závazkových vztazích s ICL, s.r.o.

121. K tomu nelze než podotknout to, co již bylo výše vyloženo, a sice že náklady určitého zdaňovacího období nelze prokazovat povšechně stálou situací a chodem již zaběhlých smluvních vztahů, nýbrž skutečným obsahem a rozsahem poskytnutých služeb a účelem výdajů za tyto služby, ve věcné souvztažnosti se zdanitelnými příjmy.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

122. Soud tak přisvědčil tomu, že provedené dokazování, zejména nedostatek důkazních prostředků k prokázání rozsahu plnění od dodavatele ICL, s.r.o., případně i od JUDr. K. dle předložených faktur a smluv nespovídalo o oprávněnosti zahrnutí uvedených částek do daňově uznatelných nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
123. Ani v tomto případě námitka nesprávného vyhodnocení důkazů a současně i námitka nerespektování zákona a ustálené judikatury správních soudů a nešetření práva žalobkyně neobstojí a nejsou důvodné.
124. **D) Náklady na služby od dodavatele Kolbenka, SPC Consult a Realtors za roky 2013 a 2014**
- Náklady v těchto případech byly zpochybněny správcem daně z důvodu obecné formulace předmětu služeb dle Smlouvy o ekonomickém poradenství ze dne 22.12. 12 (dodavatel Kolbenka, a.s.), Smlouvy o zajištění některých činností ze dne 29. 8. 2014 a faktur 9-12/2014 (dodavatel REALTORS, s.r.o.) a Smlouvy o zajištění některých činností ze dne 2. 1. 2014 (SPC Consult, s.r.o.)
125. Uvedené případy nákladů na sjednaná plnění, týkající se poradenství v oblasti sledování investičních aktivit na evropském trhu a ve třetích zemích, byly žalobkyní obhajovány tvrzením, o přínosu informací o schopnostech a saturaci trhu a orientace na klienty, avšak bez důkazních prostředků k přijetí faktických služeb od dodavatele Kolbenka, a.s. a jejich pokračovatelů v monitoringu příležitostí - společností SPC CONSULT, s.r.o. a REALTORS, s.r.o. nad rámec důkazních prostředků, které v průběhu daňových kontrol prokazovaly aktivitu dalších společností skupiny ( ČKD DIZ, INCO). Kromě toho ze Zprávy o daňové kontrole za rok 2013 (str. 32 vyplývá), že společnost Kolbenka, a.s. neměla v r. 2013 žádné zaměstnance, a bylo tedy pochybné, kdo ze skupiny ČKD zajišťoval služby tohoto dodavatele a v jakém konkrétním obsahu a rozsahu, paralelně vedle aktivit společností ČKD v oblasti obchodního zastupování, zaměřeného rovněž na vyhledávání příležitostí, konkrétně ve vztahu k žalobkyní získané zakázce na projektech Volgocemmaš, INCO v rámci ČKD Group ( viz kontrolní zjištění a odpověď žalobkyně na výzvu správce daně). Společnost REALTORS, s.r.o. na výzvu správce daně ohledně vystavených faktur pro žalobkyni nereagovala, žalobkyně pouze tvrdila a nedoložila, že tato společnost zajistila kontakty žalobkyni do projektů LUKOIL a INCO, aniž by žalobkyně kromě smluv a faktur doložila důkazní prostředky o faktickém přijetí služeb a jejich konkrétním rozsahu. Uvedené stejně platí pro dodavatele SPC CONSULT, s.r.o. u něhož došlo ke shodnému vystavení faktur za 9-12/2014 a REALTORS, s.r.o., když tyto společnosti na výzvu správce daně k ověření plnění ani nereagovaly.
126. Žalobkyně v podané žalobě obhajovala vynaložené náklady tvrzením o předmětu plnění a pokračování předmětu plnění od dodavatele Kolbenka, a.s. společnostmi SPC CONSULT, s.r.o. a REALTORS, s.r.o. a vysvětleními již při daňové kontrole a v odvolacím řízení, že výnos z uvedených smluv (svou podstatou smluv o monitoringu) přichází až časem a na příkladech projektů INVO a LUKOLIL dojde ke značnému zhodnocení nákladů na monitoring. S odkazem na judikaturu Městského soudu v Praze v podobném případě namítala, že lze uznat zdanitelné plnění již v připravenosti takovou službu poskytnout.
127. Při pomnutí toho, že citovaný rozsudek Městského soudu se týkal nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu, je třeba vidět, že ve věci žalobkyně nešlo o náklady jen na připravenost dodavatelů monitorovat světové trhy. Jejich úkolem bylo přímo shromažďovat informace a orientovat se na konkrétní klienty v rámci eurozóny i trhu třetích zemí, přičemž mělo dojít k získání konkrétní zakázky. Žalobkyně takové služby nekonkretizovala a

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

nedoložila výstupní údaje. Oproti citovanému rozsudku již Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku, týkajícím se nároku právě žalobkyně na odpočet DPH za zdaňovací období měsíců r. 2011, na adresu žalobkyně vyložil, že i v případě paušálních odměn za připravenost dodavatelů plnění poskytnout, nelze rezignovat na povinnost daňového subjektu tvrdit a prokázat alespoň některými okolnostmi, že dodavatel byl připraven tyto služby plnit a konkrétními vstupy a výstupy, že tyto služby plnil.

128. Námitky nesprávného vyhodnocení důkazů a současně i námitka nerespektování zákona a ustálené judikatury správních soudů a nešetření práva žalobkyně neobstojí a nejsou důvodné.

**129.E) K nákladům na instalaci tlumivky v rámci zakázky PE 10366 - VOLGAKALIJ v r. 2013**

130. Náklady měly být vynaloženy v rámci Smlouvy o dílo č. PE 10366 ze dne 18.12. 2009 poté, kdy toto bylo upřesněno (po předložení jiné smlouvy) jako důvod k provedení díla pro INCO engineering, s.r.o. o dodávce technického zařízení v etapách probíhajících od r. 2010 do r. 2013. V souvislosti s dodáním tohoto díla měly vzniknout dodatečné náklady, a to dodatečnou instalací tlumivek v r. 2013 z důvodu jejich původního nezahrnutí do projektu a dodávky díla. Odběratel INCO engineering, s.r.o. byl objednavatelem tohoto těžebního zařízení a k výzvě správce daně ke smlouvě předložil fakturu za 1. etapu provozu zařízení vystavenou žalobkyní dne 30.12.2014 a celní faktury o jeho dodání zákazníkovi do Ruska z prosince 2010. Pochybnosti vznikly jednak ohledně nákladů žalobkyně na instalaci tlumivky zpočátku nevyjasnění skutečnosti, k jaké smlouvě s odběratelem se náklady vztahují, posléze ve vztahu k příjmům a výnosům z dodání tohoto zařízení v r. 2013, ale i o tom, zda byl náklad vynaložen, když ze spisu ani nevyplývají žádné doklady o objednání, nákupu procesu dodatečné instalace tlumivky ani reklamace v r. 2013, což neosvětlil ani výslech svědka Ing. V. Z protokolu o jeho výpovědi ze dne 29.6.2021 vyplývá, že neměl vědomosti o samostatné instalaci tlumivek, ačkoliv šlo o situaci, kdy by vzhledem k jeho pracovní pozici (obchodně ekonomického ředitele divize) měla být tato situace spojená s nefunkčností zařízení dodávaného odběratelem žalobkyně do zahraničí Ruska (zřejmě v r. 2010) známa. Nadto za situace, kdy žalobkyně dle zprávy o daňové kontrole uvedla, že šlo o dodávku celkově unikátního zařízení vyráběného na míru.

131. Žalobkyně v podané žalobě k obhajobě uvedených nákladů přitom uvedla, že v rámci zhotovování díla byl nedostatek tlumivek zjištěn a doobjednán, aniž by zmínila, kdy a u jakého dodavatele se tak stalo, jak to bylo zaúčtováno a její námitky tak zůstaly v rovině tvrzení, že šlo o chybu a tlumivky měly být součástí celku, jelikož zařízení by nebylo provozuschopné. Dle náhledu soudu, pokud šlo o významný efekt a podstatu činnosti technického zařízení, neobstojí námitky žalobkyně o jejím zatěžování nadměrným důkazním standardem a podsouvání správci daně, že důkazní rozsah nastavil v neprospěch žalobkyně. Jak vyplývá z vyjádření žalobkyně k výsledkům kontrolního zjištění, které žalovaný zmínil i v napadeném rozhodnutí, byla to právě žalobkyně, která navrhla svědeckou výpověď Ing. V.

132. Námitky nesprávného vyhodnocení důkazů a nerespektování zákona a ustálené judikatury správních soudů a nešetření práva žalobkyně neobstojí a nejsou důvodné.

**133.F) Ke snížení výnosů v souvislosti se zakázkou PE20299 – Elektrárna Tušimice za r. 2013**

Snížení výnosů a jejich nezahrnutí do předmětu daně vzbudilo pochybnosti správce daně z důvodu reklamačního řízení ve zdaňovacím období roku 2013 daně souviselo s reklamační zakázkou povahy, která nevytváří výnosy (§ 18 zákon o daních z příjmů). Nárok na snížení

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

výnosů nebyl prokázán konkrétními záznamy o úspěšnosti reklamace v r. 2013, když z důkazních prostředků, které správce daně ve spojení s vyjádřením žalobkyně prověřoval, vyplynulo řešení závady vysokonapěťového dílu, resp. předmětu reklamace v r. 2012 s výměnou oleje, přičemž nebylo zřejmé z jakých důvodů měla proběhnout reklamace i v r. 2013. Správce daně zpochybnil následnou disfunkci předmětného dílu (usměrňovače i v r. 2013) proto, že žalobkyně nedoložila žádné důkazní prostředky o uznané reklamaci související se zdaňovacím obdobím r. 2013. Žalovaný pak vyšel z důkazů daňové kontroly v souvislosti s vyjádřením žalobkyně tak, jak je popsáno ve Zprávě o daňové kontrole za r. 2013 i v napadeném rozhodnutí, z čehož pro soud nevyplývaly údaje o existenci reklamace a jejího ukončení v r. 2013, když žalobkyně nedoložila žádné průkazné důkazní prostředky o reklamaci dílu v r. 2013 ve vztahu k výnosům a ani případně doprovodné důkazy ohledně průběhu reklamace, např. provedení prací a záznamů o výměně (nápravě) dílu.

134. Toliko tvrzení žalobkyně, že reklamace proběhla v r. 2013 s poukazem na výdejku ke dni 9.1.2013 a blíže neodůvodněné zaúčtování neprokazují souvislost snížení výnosů za rok 2013. Námitky nevyvracejí pochybnosti správce daně, neprokazují rozhodný stav z hlediska uznání snížení výnosů za dané zdaňovací období, proto nemohly být důvodem pro shledání nezákonnosti napadeného rozhodnutí i v této části možné úlevy na dani.

135. **G) K odpočtu nákladů na podporu výzkumu a vývoje v r. 2013** soud vyšel ze správního spisu, z něhož vyplynuly následující rozhodné skutečnosti.

Žalobkyně za zdaňovací období roku 2013 uplatnila odečet výdajů podle § 34 odst. 4 až 8 zákona o daních z příjmů ve výši 11 160 521 Kč. Částka se týkala zakázky č. „PE30040 – pohon střídaný 1,8 MW pro TS 4K4016, klecová jáma“. Žalobkyně doložila projekt výzkumu a vývoje schválený dne 31. 12. 2011 (dále jen „Projekt“) a Technickou a finanční zprávu k projektům výzkumu a vývoje 2013 zpracovanou společností ALMA Consulting Group Česká republika, s. r. o. (dále jen „Technická zpráva ALMA CG“), na níž chybí datum zpracování.

136. Projekt byl zahájen dne 2. 1. 2012 a měl být ukončen dne 30. 4. 2014, v zdaňovacím období roku 2013 měly činit výdaje na mzdy 900 000 Kč a výdaje na materiál 4 500 000 Kč. Obsahoval výčet 14 etap, v roce 2013 měly probíhat práce na ověřování zpřesňování softwaru celého pohonu se zaměřením na jeho úpravu pro konkrétní aplikaci v daných geologických podmínkách těžebního procesu a další uvedené práce, které spadají do plánovacích etap 9–12 a byly v roce 2013 doplněny dílčím zpracováním výsledků a vyhodnocení softwarové výbavy z hlediska nutnosti úprav pro praktické nasazení. Na postupné výzvy správce daně žalobkyně doložila následující dokumenty týkající se projektu PE30040: oddělenou evidenci výdajů, výdejky materiálu, mzdové listy a pracovní listky, pracovní smlouvy, výkresy a dokumentace, dokument o zkoušce motoru, užívaný software (nepodařil se správci daně otevřít), zápisy z jednání zakázkové komise, datované nabídky a na ně navazující Smlouvu o dílo PE10399 (dále jen „Smlouva PE10399“) s ruským zákazníkem včetně kompletní dokumentace a dodatků a fotografie Součástkového bloku a polovodičové součástky.

137. Komunikace i podle žalobkyně probíhala pouze ústně a telefonicky, emaily se nedochovaly; u doložených protokolů o zkouškách měničů v ruském jazyce nelze identifikovat, ke kterým etapám se mají vztahovat. Žalobkyně sice v odvolání uvedla, že i když tento projekt realizovala ve více letech, uplatnila si odečet na výzkum a vývoj pouze v roce 2013, nicméně zde uplatněné výdaje představují téměř veškeré výdaje, které měly být dle projektu na tento

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

účel vynaloženy. Z předloženého Projektu plyne, že výzkum a vývoj byl realizován v ohraničených projektech s dokumentační podporou a výsledky měly být vyhodnocovány na pravidelných schůzích vývojového týmu. Z čestného prohlášení ČKD Nové Energo a ČKD Elektrotechnika k projektu dodávek pro Kovdorskij (Palašerskij) GOK, ze dne 20. 12. 2011 vyplývá, že není dodavatelkou motoru ona, ale společnost ČKD Nové Energo, a. s. („ČKD N. E.“). Podle téhož prohlášení měla žalobkyně pouze vyvíjet frekvenční měniče pro tento motor.

138. Žalobkyně ohledně termínů v daňovém řízení přiznala chybnou změnu data v technických specifikacích, které byly součástí Dodatku č. 3 ke Smlouvě PE10399, z data dynamického na pevné datum 30. 10. 2010, přestože byly specifikace vytvořeny až 16. 4. 2012 a 15. 5. 2013. To žalobkyně doložila printscreeny, ze kterých je patrné, kdo a kdy dokument naposledy uložil. K tvrzení o časovém rozložení etap navrhla žalobkyně provést výslech 4 svědků, správce daně vyslechl jednoho správce daně vyslechl jednoho z nich, Ing. V., a následně v odvolacím řízení proběhly výslechy J. M. a Ing. B. S.
139. Neuznání odečtu nákladů na výzkum a vývoj je založeno na následujících důvodech.
- a) předložený Projekt PE30040 není prospektivním dokumentem, když byl schválen až po zahájení vývojových činností, které měly být realizovány až v rámci řešení tohoto projektu; Projekt PE30040 tak není dokumentem ve smyslu § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů;
  - b) žalobkyně neodstranila pochybnosti správce daně o tom, zda náklady na výrobu prototypu zařízení byly vynaloženy s prvořadým cílem ověření navrženého řešení, když žalobkyně nedoložila důkazní prostředky o průběhu vývojového procesu a o provedeném testování podle jednotlivých etap projektu, když sama žalobkyně uvedla, že touto dokumentací nedisponuje;
  - c) nedoložila a neprokázala, že v souvislosti s řešením projektu PE30040, po datu posledních úprav smluvní dokumentace, tedy po 30. 11. 2012, v souvislosti s konstrukcí prototypu zařízení dodávaného zákazníkovi, odstraňovala technickou nejistotu spojenou s řešeným cílem projektu, když neprokázala, že by po uvedeném datu docházelo k úpravám navrhovaného řešení.
140. Soud při přezkumu uvedených důvodů vycházel z následující právní úpravy a rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu.
141. Podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů lze od základu daně odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo obdobím, 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 základu daně odečíst pouze tuto jejich část. Výdaje (náklady), které 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 odečet 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

142. Podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů se projektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odečet podle odstavce 4, rozumí písemný dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji a který obsahuje zejména základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou obchodní firma nebo název poplatníka, jeho sídlo a identifikační číslo, bylo-li přiděleno, popřípadě jméno a příjmení poplatníka, je-li poplatník fyzickou osobou, místo jeho trvalého pobytu a místo podnikání, dobu řešení projektu (datum zahájení a datum ukončení řešení projektu), cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnitelné po jeho ukončení, předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, datum, místo, jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení; oprávněnou osobou se rozumí poplatník, je-li fyzickou osobou, nebo osoba vykonávající funkci statutárního orgánu poplatníka anebo osoba, která je členem statutárního orgánu poplatníka.
143. K posouzení předloženého Projektu jako neperspektivního dokumentu soud uvádí, že se náležitostmi takového dokumentu zabýval již Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 12. 2024, č. j. 1 Afs 174/2016-38 s následujícím výkladem: *„Lpění na splnění formálních podmínek odečtu se v první řadě týká písemného projektu výzkumu a vývoje, který není dokumentem samoúčelným, ale slouží jako základní a ucelený dokument, jímž daňový subjekt prokazuje nárok na uplatnění odečtu od základu daně. Projekt výzkumu a vývoje musí být vypracován formálně bezchybně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018-52, bod 19). Pokud poplatník na základě předložených důkazních prostředků neprokáže, že projekt obsahoval všechny zákonné náležitosti, jedná se o nedostatek, který bez dalšího znamená, že správce daně uplatněný odečet vyloučí ze základu daně v plné výši. Správce daně v této situaci již dále není povinen zabývat se věcnou náplní činností ve výzkumu a vývoji, neposuzuje prvek novosti ani technickou nejistotu (...) Důraz na splnění formálních náležitostí stanovených zákonem o daních z příjmů pro odečet na podporu výzkumu a vývoje přitom není samoúčelný či formalistický.“*
144. Městský soud považuje za stěžejní, že ze správního spisu lze dovodit, že předložený Projekt ze dne 31. 12. 2011 nemohl být prospektivním dokumentem, jak požaduje ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Jak upozornili správce daně i žalovaný, sama žalobkyně zahrnuje do jedné z etap projektu výzkumu a vývoje i úpravy smlouvy, ke kterým zjevně docházelo již podpisem Dodatku č. 1 dne 22. 12. 2011, bez ohledu na to, jak byl obsah dodatku specifický ve srovnání s obsahem Dodatku č. 3 ze dne 30. 11. 2012 – již tehdy šlo bez pochyby o úpravu smlouvy. Žalobkyně sice v žalobě uvedla, že tyto přípravy do etap projektu nespádají, soud ale musí konstatovat, že to zcela jednoznačně vyplývá z vlastního znění Projektu, jak si ho naformulovala sama žalobkyně.
145. Prokazování odečtu výdajů na výzkum a vývoj podléhá přísným formálním pravidlům.
146. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018-52: *„Nejvyšší správní soud předesílá, že jak již uvedl krajský soud, odečet na podporu výzkumu a vývoje představuje výjimku ze základního daňového principu, podle něž platí, že jeden výdaj lze v základu daně uplatnit u téhož poplatníka pouze jednou. O výdaje (náklady) uplatněné v rámci odečtu na výzkum a vývoj si totiž poplatník již jednou snížil základ daně a výdaje uplatňuje podruhé. Jedná se tak de facto o daňový bonus. To jej zvýhodňuje i oproti jiným subjektům na*

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

*trhu a poskytuje mu tak konkurenční výhodu. Tato skutečnost již sama o sobě implikuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti. Jde-li tudíž o nadstandardní benefit, musí daňový subjekt vycházet z toho, že po něm může být požadováno prokázání splnění i všech nadstandardních povinností s tímto benefitem spojených. Není tak úkolem správce daně a správních soudů, aby sami aktivně a teprve dodatečně propojovali jinak nesouvisející dokumenty, a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu. Bezchybné formální náležitosti, resp. existence kvalitně zpracovaného projektu ještě před zahájením jeho realizace, jsou základní podmínkou pro bezproblémové uplatnění odečtu (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2015, č. II. ÚS 3565/14). Stěžovatelka tedy nesmí opomenout, že výdaje uplatněné v rámci odečtu na výzkum a vývoj je určité dobrodiní ve formě bonusu či dotace a je nutné pod tímto úhlem pohledu nyní posuzovanou věc přezkoumávat.“*

147. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016-51: „Zákonné vymezení toho, co konkrétně má projekt výzkumu a vývoje obsahovat, nelze jednoduše přejít a prověřením, zda stěžovatelčiny projekty výzkumu a vývoje dostaly zákonným požadavkům na obsah, označit za přepjatý formalismus. (...) Dodát lze, že např. náležitost projektu v podobě vymezení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků by mohla být využita při zkoumání, zda stěžovatelka prokázala, zda má nárok na odečet. Pokud by stěžovatelka v projektu výzkumu a vývoje vymezila způsob kontroly a hodnocení, mohly by finanční orgány zkoumat, zda tato kontrola a vyhodnocení proběhly, a pokud by skutečně proběhly, bylo by možno zkoumat, zda případné záznamy o výsledcích kontroly lze užít při doložení nároku na odečet.“
148. Soud rozumí, že žalobkyni takovéto hodnocení může připadat přísné, nicméně i ve světle povahy odečtu nákladů na výzkum a vývoj, kdy jde de facto o další daňový bonus či dotaci (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018-52) je formální náročnost pro jeho uznání na místě. Tento náhled již mnohokrát aproboval Nejvyšší správní soud s tím, že prověřování, zda daňový subjekt naplnil zákonné požadavky, nelze označit za přepjatý formalismus (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016-51). Tím se finanční orgány v dané věci řídily.
149. Žalobkyně dále nedoložila dokumentaci vývojového procesu vývojového procesu, ani dokumentaci testování podle jednotlivých etap projektu a jejich průběžné vyhodnocování. Uvedené nelze považovat za nepřiměřený formalismus, neboť právě lpění na formální dokumentaci je prostředkem, dle kterého lze ověřit povahu nákladů, k níž se vztahuje bonus dalšího odečtu pro účely snížení daně. Již výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016-51, vyzdvihl nezbytnost stanovení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků a záznamů o nich, aby je bylo možné užít při doložení nároku na odečet. Sama žalobkyně uvedla, že touto dokumentací nedisponuje, že veškerá komunikace probíhala ústně a telefonicky, emaily se nedochovaly.
150. Jelikož žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve vztahu k vývojovému procesu ani k testování, neunesla tak ani důkazní břemeno k prokázání, že činnosti v roce 2013 byly spojeny s odstraňováním technické nejistoty.
151. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá i to, že v případě nesplnění formálních náležitostí pro uznání odečtu nákladů na výzkum a vývoj nemají orgány finanční správy povinnost se zabývat věcnými (vč. technických) aspekty projektu, potažmo přizvat znalce v oboru k posouzení takových aspektů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

ze dne 18. 12. 2024, č. j. 1 Afs 174/2016-38). Nicméně skutečnost, že správce daně žalobkyni vytkl i nedostatky prokazování průběhu vývoje a testování, potažmo odstraňování technické nejistoty v roce 2013, svědčí o tom, že se i tímto aspektem zabýval, a i toto hodnocení mělo vliv na neuznání předmětných nákladů na výzkum a vývoj.

152. Z uvedených důvodů soud přisvědčuje žalovanému, že nepřizvání znalce a současně ani neprovedení výslechu svědků, které žalobkyně navrhla, nezpůsobuje vady řízení ani nezákonnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný toto rozhodnutí odůvodnil v bodech 105 až 111 napadeného rozhodnutí tak, že náklady na služby, které měli navrhovaní svědci prokázat, již žalobkyně prokázala již jinými předloženými důkazními prostředky, nebo žalobkyně neuvedla, jaké skutečnosti by jejich výpovědi měly objasnit, nebo byly navrhovaní svědci nekontaktní či nedostatečně identifikovaní. Ve zbytku žalovaný žalobkyni vyhověl a v rámci odvolacího řízení zajistil svědecké výpovědi tří dalších osob. Soud s touto argumentací žalovaného s ohledem na zásadu volného hodnocení důkazů (srov. § 8 odst. 1 daňového řádu) souzní a neshledal v odůvodnění (ne)provedení výslechu svědků žádnou účelovou selektivitu, jak nekonkrétně namítala žalobkyně. Jak plyne z již citované judikatury, nedostatek ve formálních náležitostech – tedy nepředložení projektu, který by byl prospektivním dokumentem – nelze zhojit jinými důkazními prostředky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2024, č. j. 1 Afs 174/2016-38) a výslechy svědků nelze nahradit ani dokumentaci jednotlivých etap vývoje. Bylo by tudíž neúčelné, aby správce daně či žalovaný obstarávali takové svědecké výpovědi, které by měly vést k objasnění skutečností, které buď byly zjištěny jinými prostředky, nebo nemohly na vyhodnocení oprávněnosti odečtu ničeho změnit, jakož ani přizvání znalce v oboru nebo osobní schůzka. Žalobkyně si svou námitkou, že skutečnosti, které byly komunikovány pouze ústně, jinak než svědeckými výpověďmi prokázat ani nelze, de facto sama odpověděla a přiznala, že je v důkazní nouzi, když dle ustálené judikatury nelze formální nedostatky projektu jinými důkazními prostředky zhojit. Soud pouze uvádí, že žalovaný své závěry postavil na náležitě provedeném dokazování.

153. Soud tedy nevěšel na námitky žalobkyně a ztotožnil se se závěrem správce daně i žalovaného, že odečet výdajů na výzkum a vývoj podle § 34 odst. 4 až 8 zákona o daních z příjmů ve výši 11 160 521 Kč uplatnila žalobkyně neoprávněně, a to předně již z důvodu hlavního formálního nedostatku spočívajícího v tom, že žalobkyní předložený Projekt výzkumu a vývoje nebyl dokumentem prospektivním, jak požaduje ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, a protože žalobkyně neprokázala ani průběh jednotlivých etap projektu a testování, pak nebyly podmínky pro to, aby žalovaný, potažmo soud, ověřili, že žalobkyně i po datu 30. 11. 2012 odstraňovala technickou nejistotu spojenou s řešeným cílem projektu.

#### 154. H) K nezákonnosti posouzení nákladů na služby od ČKD HOLDING, a.s. za r. 2014

K uvedeným nákladům soud z podkladů rozhodnutí neshledal žádné skutečnosti, které by svědčily o konkrétním rozsahu služeb právě společnosti ČKD HOLDING, a.s. v souvislosti s řešením sporu žalobkyně se společností POLDI, když faktura vystavená na základě Příkazní smlouvy ze dne 13. 1. 2014 uzavřené mezi žalobkyní a ČKD HOLDING, a.s. byla zaúčtována s údaji odkazujícími na jiné subjekty a odpověď žalobkyně ani ověřování v rámci daňové kontroly nepřineslo konkrétní zjištění o výlučné angažovanosti ČKD HOLDING ve sporu (viz str. 23 – 27 Zprávy o daňové kontrole za r. 2014). Nebyly předloženy žádné důkazní prostředky o tom, že by tato společnost zajišťovala předmět smlouvy, tj. široké zastoupení, poradenství, soudní a jiná jednání dle čl. 2 příkazní smlouvy. Žalovaný vyšel z podrobných kontrolních zjištění vyplývajících z důkazů předložených žalobkyní (notářský

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

zápis), tak i z účetnictví, z něhož zjistil zaúčtování poskytování služeb právních i od jiné obchodní korporace „ŘANDA, HAVEL, LEGAL, jejíž fakturaci s údaji v účetnictví 4/2014 si žalobkyně rovněž uplatnila do nákladů. Žalobkyně předložené důkazní prostředky proto přesvědčivě nevyvrátily pochybnosti správce daně o tom, zda náklady byly vynaloženy toliko na služby ČKD HOLDING, a.s. a zejména, na jaké konkrétní služby dle předmětu příkazní smlouvy a v jakém rozsahu. Kromě uvedeného nebylo v této věci bez významu, že jde o společnost spojenou ve struktuře skupiny ČKD.

155. Žalobkyně v podané žalobě poukazovala toliko na zápis z mimořádného jednání řídicího výboru představenstva žalobkyně ze dne 19. 11. 2013, které mělo řešit „aspekty“ sporu a mělo dokládat plnění z Příkazní smlouvy uzavřené až 13. 1. 2014, tedy pravděpodobně mohlo jít jen o určitý předpoklad plnění do budoucna. Tento zápis ani ve spojení s namítaným vytýkacím dopisem a vysvětlováním žalobkyně nebyly důkazně vypovídající o konkrétním plnění a rozsahu plnění dle Příkazní smlouvy.
156. Námitka žalobkyně nesprávného vyhodnocení důkazů a současně i námitka nerespektování zákona a ustálené judikatury správních soudů a nešetření práva žalobkyně neobstojí a nejsou důvodné.

#### 157. I) K zakázce PE 10477 za r. 2014

V konečné řadě nákladů soud neshledal skutkové ani právní pochybení v hodnocení nákladů v souvislosti se zaúčtováním nákladu k zakázce PE10477, když od počátku nebylo chybou v účtování zřejmé, k jakým zakázkám se náklady vztahují, nicméně byly uplatněny, a pro jejich daňovou uznatelnost bylo nezbytné jejich vynaložení žalobkyní prokázat. Náklady se měly týkat služeb technické pomoci ve 3 zakázkách, které se nepodařilo osvětlit ani z příloh zaslaných žalobkyní a které se měly týkat dodávek do zahraničí, v té souvislosti s přerозdělení nákladů do dílčích zakázek. Ze zprávy o daňové kontrole za rok 2014 (str. 66–68) nevyplývá, že by žalobkyně doložila přesvědčivé doklady, které by prokazovaly konkrétní údaje o rozsahu a obsahu technické pomoci či provedených pracích. Doložené doklady – smlouva o dílo, faktury a e-maily mezi Ing. V. a dalšími osobami ani jeho výslech ze dne 29. 6. 2021 jako svědka neprokázaly konkrétní náplň poskytované technické pomoci, prováděných prací a zejména jejich rozsahu. Z důvodu účetního přerозdělování nákladů ve vztahu k uvedeným zakázkám, chaotičnosti účtování a nepřehlednosti plnění od dodavatele, kterým n měla být společnost INCO, engineering, s.r.o. nadto ve spojitosti s obchody, jichž se týkaly i některé již výše posuzované náklady, nebyly vyvráceny pochybnosti správce daně a výsledky dokazování nepřinesly přesvědčivé důkazy o předmětu, objemu a rozsahu fakturované technické pomoci.

158. K uvedenému případu žalobkyně poukazovala toliko na množství důkazů k zakázkám v zahraničí, které již byly při daňové kontrole vzaty v úvahu a byly součástí vyhodnocení důkazů a namítala neseznámení se smlouvou, kterou na výzvu správce daně poskytla společnost INCO. S touto námitkou se soud vypořádává níže k čl. IV. odst. 12 d. žaloby.
159. Námitka nesprávného vyhodnocení důkazů, ve vztahu k rozložení důkazního břemene a současně i námitka nerespektování zákona a ustálené judikatury správních soudů a nešetření práva žalobkyně neobstojí a nejsou důvodné.
160. Námitka neumožnění žalobkyni vyjádřit se k důkazům zjištěným v rámci úřední činnosti (námitka ad čl. IV, odst. 12 d. žaloby)

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

161. Jde o obecné tvrzení, které nemá oporu ve správním spise. Naopak oporu ve správním spise od počátku daňové kontroly má skutečnost, že žalobkyně se k pochybnostem správce daně od počátku daňové kontroly vyjadřovala k jeho výzvám k prokázání nákladů v odpovědích, zejména ze dne 1. 7. 2019, ze dne 2. 7. 2019, ze dne 2.11. 2020 a v podáních dalších a ve vyjádřeních k výsledkům kontrolních zjištění (např. ze dne 16.4.2021 a ze dne 20.4.2021), což dokládala listinnými důkazy. Žalobkyni byly zaslány zprávy o daňových kontrolách za oba kontrolované roky. Žalobkyně měla prostor vyjadřovat se rovněž k doplnění dokazování v odvolacím řízení dne 15. 8. 2022 a její zástupkyně se účastnila výpovědi svědků. Po celou dobu řízení žalobkyně uváděla své argumenty a předkládala důkazy, které vzaly finanční orgány v potaz a hodnotily je ve vzájemné souvislosti se svými zjištěními. Na své odpovědi žalobkyně odkazuje i v podané žalobě. Žalobkyně ke své námitce v žalobě neuvedla k jakým konkrétním důkazům jí finanční orgány neumožnili se vyjádřit, s výjimkou námítky uplatněné ve vztahu k nákladům na zakázku PE1047 (viz ad I), kdy se jednalo o smlouvu o dílo PE10477, kterou do řízení poskytla společnost INCO, s.r.o. Uvedený jedině namítaný příklad je nedůvodný, neboť žalobkyně se k tomuto důkazu vyjadřovala v rámci seznámení s výsledky kontrolního zjištění za rok 2014, kdy upřesňovala přiřazení zakázek právě v souvislosti s chybami v přiřazení nákladů k zakázce PE1047. Nado zástupkyně žalobkyně se účastnila výsledku Ing. I. V. dne 29.6.2021, při němž se svědek právě k zakázce PE1047 vyjadřoval a žalobkyně tedy měla možnost nejen se k důkazu uvedenou smlouvou vyjádřit, ale využít i možnosti otázek na svědka, což zástupkyně žalobkyně dle záznamu v protokole nevyužila.

162. Námitka není důvodná.

### 163. Námitka podjatosti (ad čl. IV., odst. 12 g. žaloby)

164. Soud vyhodnotil námitku podjatosti úředních osob jako nedůvodnou, a to i proto, že institut vyloučení úřední osoby podle § 77 daňového řádu poskytuje ochranu účastníků řízení probíhajícího před správcem daně. Žalobkyně však tuto námitku v daňovém řízení (ani v jeho odvolací části) nevznesla, učinila tak až v rámci správní žaloby, a ani tam navíc neuvedla žádné skutečnosti svědčící o podjatosti konkrétních úředních osob správce daně ve smyslu § 77 daňového řádu. Nejvyšší správní soud v samotnou žalobkyní zmiňovaném rozsudku č. j. 1 Afs 363/2018-113 nicméně dovodil, že pro posouzení namítané podjatosti související právě s finanční motivací pracovníků provádějících daňovou kontrolu je třeba „pečlivě zkoumat časové a věcné aspekty konkrétního případu (...) Přislíb cílové odměny, ani finanční motivace nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí bez dalšího. (...) Postup podjaté osoby je navíc nutno poměřit s tím, jak by postupovala osoba nepodjatá; byl-li by výsledek stejný, nejde o nezákonnost.“ Obdobně se Nejvyšší správní soud vyjádřil i ve svém jiném rozsudku ze dne 28. 4. 2022, č. j. 1 Afs 391/2020-47: „Nelze se však ztotožnit ani s názorem stěžovatelky, že již samotná existence politiky odměňování má za následek nezákonnost druhé daňové kontroly. Je totiž nutné dále zkoumat i věcné aspekty daného případu.“

165. Soud zde ale nemohl posuzovat žádná konkrétní tvrzení ohledně věcných aspektů týkajících se namítané podjatosti konkrétních úředních osob. Ve věci žalobkyně, stejně jako ve věci posuzované v rozsudku č. j. 1 Afs 363/2018-113, navíc odpočet výdajů na výzkum a vývoj nebyl uznán pro absenci formálních náležitostí projektu (prospektivního dokumentu), k čemuž Nejvyšší správní soud upozornil, že v této fázi hodnocení projektu je subjektivní přístup, resp. podjatost úředních osob správce prakticky vyloučena (bod 58 rozsudku č. j. 1 Afs 363/2018-113).

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

166. Soudu tedy zbylo posuzovat časové aspekty případu žalobkyně. Zmiňovaná politika odměňování plynoucí ze služebního předpisu byla účinná od 19. 2. 2016 do 31. 12. 2018, přičemž správce daně zahájil daňovou kontrolu u žalobkyně dne 25. 10. 2018 a Zprávu o daňové kontrole vydal až dne 2. 8. 2021. Případná motivace pracovníků, jak ji nastiňuje žalobkyně, proto mohla mít vliv na postup pracovníků správce daně v jen zanedbatelné části průběhu daňové kontroly a v navazujících řízeních už žádný. Jelikož ale tento vliv žalobkyně nikterak nespécifikovala, soud uzavírá, že z obsahu správního spisu a nekonkrétních tvrzení žalobkyně s přihlédnutím k relevantní judikatuře neshledal, že by v daňovém řízení vyvstaly pochybnosti o podjatosti úředních osob správce daně, pro které by měly být tyto osoby vyloučeny podle ustanovení § 77 daňového řádu, a které by snad měly působit nezákonnost kteréhokoli ze zde přezkoumávaných rozhodnutí. Systémová podjatost, tak, jak ji absolutně chápe žalobkyně, by tedy musela způsobovat nezákonnost ve všech případech rozhodnutí finančních orgánů v neprospěch daňových subjektů, a to i přes skutečnost, že by v té které daňové věci finanční orgány opřely své závěry o náležité dokazování a vedení daňového řízení.

167. Námitka podjatosti není důvodná.

## VI. Závěr

168. Na základě všech shora uvedených důvodů Městský soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí bylo vydáno na základě dostatečně zjištěného skutkového stavu a náležitého právního posouzení po poskytnutí širokého prostoru k uplatnění procesních práv a obhajoby žalobkyně. Žalovaný neopomněl své závěry doplnit i posouzením a závěrečným odůvodněním, proč nebylo možné aplikovat na případy žalobkyně koncept esenciálních výdajů pro nesplnění žalovaným vyložených a judikaturou správních soudů uznaných kumulativních podmínek pro takové zohlednění.

169. Důvod neuznání nákladů žalobkyně jako nákladů na zajištění, dosažení a udržení příjmů včetně nezohlednění snížení výnosů v jednom z posuzovaných případů nelze vnímat tak, že by žalobkyně nevynakládala na dosažení svých příjmů náklady, spíše, pokud jde o jí uplatněné náklady v tomto řízení, nebyla dostatečně obezřetná v doložení jejich průkaznosti. V podmínkách struktury a provázanosti sesterských a dceřiných společností je potřebné dbát na dostatečné doložení vlastních daňových poměrů.

170. Z uvedených důvodů soud podanou žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

171. Výrok o nákladech řízení je dán ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady v řízení nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly.

## Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje,

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud.

Praha 30. prosince 2024

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.  
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.