



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jiříka a soudců Mgr. Heleny Nutilové a JUDr. Michala Hájka, Ph.D., ve věci

žalobce: **IMG BOHEMIA s. r. o.**, IČO: 498 24 732
sídlem Průmyslová 798, 391 02 Planá nad Lužnicí
zastoupen právníkou osobou GT Tax a. s.,
sídlem Pujmanové 1753/10a, 140 00 Praha - Nusle

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 12. 2020, č. j. 45246/20/5200-11434-711926

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 12. 2020, č. j. 45246/20/5200-11434-711926, se **ruší** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen **uhradit** žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši **28 570 Kč**, a to ve lhůtě 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a dosavadní průběh soudního řízení

1. Žalobou doručenou Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) dne 8. 2. 2021 se žalobce domáhá zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), změnil dodatečné platební výměry vydané Finančním úřadem pro Jihočeský kraj jako správním orgánem I. stupně (dále jen „správce daně“). Konkrétně:
 - dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 (dále jen „zdaňovací období 2013“) ze dne 7. 1. 2020, č. j. 11266/20/2212-50524-305839 (dále jen „dodatečný platební výměr 2013“), jímž byla podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též „ZDP“) a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu z moci úřední doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 3 482 320 Kč a současně byla uložena podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 696 464 Kč, změnil tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob je vyšší o 3 401 190 Kč, uložené penále bylo stanoveno v částce 680 238 Kč. Rovněž byla změněna výše poslední známé daně, správcem daně vyčíslená daň v hodnotě 8 657 970 Kč byla nahrazena výší 8 576 840 Kč;
 - změnil dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 (dále jen „zdaňovací období 2014“) ze dne 7. 1. 2020, č. j. 11340/20/2212-50524-305839 (dále jen „dodatečný platební výměr 2014“), jímž byla podle zákona o daních z příjmů a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu z moci úřední doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 3 398 340 Kč a současně byla uložena podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 679 668 Kč tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob je vyšší o 3 222 210 Kč, uložené penále bylo stanoveno v částce 644 442 Kč. Rovněž byla změněna výše poslední známé daně, správcem daně vyčíslená daň v hodnotě 3 476 670 Kč byla nahrazena výší 3 300 540 Kč;
 - změnil dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 (dále jen „zdaňovací období 2015“) ze dne 7. 1. 2020, č. j. 11391/20/2212-50524-305839 (dále jen „dodatečný platební výměr 2015“), jímž byla podle zákona o daních z příjmů a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu z moci úřední doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 3 933 190 Kč a současně byla uložena podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 786 638 Kč tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob je vyšší o 3 760 100 Kč, uložené penále bylo stanoveno v částce 752 020 Kč. Rovněž byla změněna výše poslední známé daně, správcem daně vyčíslená daň v hodnotě 3 953 380 Kč byla nahrazena výší 3 780 290 Kč. Ve zbytku byly dodatečné platební výměry potvrzeny.
2. Za zdaňovací období 2013 až 2015 byla zpochybněna daňová uznatelnost úroků z dluhopisů v částkách 15 816 667 Kč (zaokrouhлено na celé Kč, tj. celkem 47 450 001 Kč) zaúčtovaných na vrub účtu 562 200 z titulu emise dluhopisů o nominální hodnotě 1 Kč v celkovém objemu 130 000 000 Kč (s 10letou splatností a pevnou úrokovou sazbou 12 % p. a., resp. dle Shodu s prvopisem potvrzuje A.Z.

dohodnutého způsobu výpočtu úroků ACT/360 úrokovou sazbou 12,167 % p. a.), jež byly upsány spřízněným subjektem, a to s odkazem na zneužití práva, neboť žalobce neobjasnil ekonomickou racionalitu předmětné emise dluhopisů a souvisejících operací.

3. Daňové orgány rovněž neakceptovaly celou výši nákladů vynaložených na Projekt 903 (období 2013) a 903a (období 2013 - 2015), které žalobce uplatnil jako odpočet na výzkum a vývoj (dále také jako „VaV“) v rámci těchto období. Daňové orgány dospěly k závěru, že žalobce nedoložil a neprokázal, že v rámci projektů realizoval činnost výzkumně-vývojového charakteru.
4. Rozsudkem ze dne 11. 5. 2022, č. j. 51 Af 3/2021-156, zdejší soud žalobu zamítl. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 27. 6. 2024, č. j. 8 Afs 151/2022-135 (dále jako „zrušující rozsudek“), zrušil rozsudek zdejšího soudu a věc vrátil k dalšímu řízení.
5. V rámci zrušeného rozsudku zdejší soud dospěl k závěru, že ukončení daňové kontroly bylo v souladu se zákonem; námitka podjatosti nesla znaky obstrukce a úřední osoby mohly pokračovat v provádění úkonů. Krajský soud se ztotožnil s daňovými orgány, že v případě tzv. korunových dluhopisů bylo hlavním úkolem získání daňového zvýhodnění; žalobce nezískal žádné volné finanční prostředky a zvýšení bonity bylo pouze umělé. Ve vztahu k projektům výzkumu a vývoje rovněž neshledal krajský soud námitky žalobce důvodnými.

Zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu

6. Nejvyšší správní soud ve svém zrušujícím rozsudku dospěl k závěru, že krajský soud nedostatečně a nepřezkoumatelně posoudil, zda žalobcem uváděné ekonomické důvody pro emisi korunových dluhopisů jsou reálné, nikoli pouze zástupné či marginální. Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani se závěry krajského soudu ohledně oprávněnosti uplatnění odpočtu na vědu a výzkum, a to z důvodu vnitřní rozpornosti.
7. V rámci závazného právního názoru Nejvyšší správní soud uvedl, že „[k]rajský soud tedy především znovu posoudí, zda hlavním cílem emise dluhopisů bylo čerpání daňové výhody, a při tom přihlédne také k argumentaci stěžovatelky, že jedním z ekonomických cílů tohoto kroku byla změna struktury pasiv za účelem získání bankovního úvěru. Při posuzování oprávněnosti uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj si pak krajský soud v první řadě musí ujasnit, na jakém závěru stojí žalobou napadené rozhodnutí. Zákonost (a tvrzenou překvapivost) tohoto závěru pak přezkoumá v mezích žalobních bodů. Při hodnocení zákonosti tohoto závěru zohlední také důkazy předložené stěžovatelkou v daňovém řízení a uvede, jaké konkrétní závěry z nich vyvozuje. Při hodnocení překvapivosti závěru žalovaného zohlední také další kroky správce daně, včetně obsahu výsledku kontrolních zjištění a změněného výsledku kontrolních zjištění. Dále krajský soud posoudí, jaké konkrétní úkony činily ve věci po podání námítky podjatosti původně pověřené úřední osoby (...) a zda se jednalo o úkony neodkladné. Dospěje-li k závěru, že konkrétní úkony byly učiněny v rozporu s § 77 odst. 3 daňového řádu, posoudí jaký to mělo vliv na zákonost napadeného rozhodnutí.“

Jiná soudní řízení žalobce v obdobných věcech

8. Rozsudkem ze dne 16. 9. 2024, č. j. 63 Af 7/2023-98, krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 6. 2023, č. j. 18470/23/5200-11434-711926, ve věci doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017. Rozsudkem ze dne 16. 9. 2024, č. j. 63 Af 8/2023-108, krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 6. 2023, č. j.

Shodu s prvopisem potvrzuje A.Z.

18474/23/5200-11434-711926, ve věci týkající se daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou dle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2017. Obdobně jako v nyní řešené věci, i zde se krajský soud zabýval námitkami týkajícími se podjatosti úředních osob a problematiky tzv. korunových dluhopisů.

II. Stručný obsah žaloby

Nezákonnost postupu správce daně při ukončení daňové kontroly

9. Žalobce v průběhu daňové kontroly vznesl dne 10. 12. 2019 námitku podjatosti úředních osob včetně ředitele Finančního úřadu pro Jihočeský kraj z důvodu jejich finanční motivace plynoucí z metodických pokynů o cílových odměnách, jak dle žalobce konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018-113. S odkazem na § 77 odst. 3 daňového řádu žalobce namítá, že úřední osoby byly oprávněny činit pouze neodkladné úkony. Kvůli vznesené námitce pak projednáním a podpisu zprávy o kontrole správce daně pověřil jiné úřední osoby, byť nebyla vyřešena námitka podjatosti ředitele úřadu. Správce daně tak i přes podanou námitku podjatosti pokračoval v řízení. Žalobce shrnuje, že správce daně nezákonně zhodnotil podané vyjádření žalobce k doplněnému výsledku kontrolního zjištění, formuloval stanovisko k němu a ukončil daňovou kontrolu.

Úrokové náklady z dluhopisů

10. Žalobce je emitentem listinných dluhopisů na řad s datem emise 18. 12. 2012, o jmenovité hodnotě jednoho dluhopisu 1 Kč, celková jmenovitá hodnota činí 130 000 000 Kč. Žalovaný neuznal žalobcem uplatněné úrokové náklady z těchto dluhopisů, a to s odkazem na údajné zneužití práva.
11. Žalobce argumentuje racionálním, ekonomickým smyslem a účelem emise – změna formy financování, získání volných finančních prostředků pro rozvoj projektů a ekonomický přínos. Klíčovým důvodem pro emisi dluhopisů byla potřeba změnit strukturu pasiv za účelem získání dlouhodobého bankovního financování od UniCredit Bank, což bylo bankou doporučeno a akceptováno; dluhopisy byly bankou vnímány jako složka vlastního kapitálu.
12. Jak žalobce popisuje, „v průběhu roku 2012 z jednání s bankami vyplynulo, že pro zvýšení bonity žalobce z pohledu rizika finanční instituce bude nutné zvýšení zajištění pro banku, které vedlo ke změně struktury pasiv. Banky nepovažují vysoký podíl prostředků v nerozděleném zisku (tak, jak jej má žalobce) za faktor, který by přispíval k finanční stabilitě společnosti, protože společník může kdykoliv požadovat výplatu podílu na zisku. (...) Z tohoto důvodu v rámci jednání s UniCredit Bank bylo vybráno z možných řešení **snížení podílu nevyplacených zisků minulých let na celkovém financování a emisi a vydání dluhopisů**, jejichž vyplacení bude podřízeno bankovním úvěrům. (...) Změna struktury pasiv a emise dluhopisů vedla k tomu, že i **přes ekonomické potíže byl žalobce považován za bonitního dlužníka, kterému jsou banky i nadále ochotny půjčovat**, a to i dlouhodobé úvěry.“
13. Žalobce uvádí, že emisí dluhopisů získal finanční prostředky (130 mil. Kč) i dlouhodobý úvěr od banky (4 mil. EUR), které investoval do podnikatelských projektů a podpořil jimi provoz a rozvoj, včetně podpory aktivit v Rusku, což generovalo zdanitelné příjmy z prodeje strojů a poskytování služeb.

Shodu s prvopisem potvrzuje A.Z.

Odpočet na výzkum a vývoj

14. V rámci včasného doplnění žaloby ze dne 10. 2. 2021 žalobce zejména vznáší námitky týkající se neuznaných odpočtů na výzkum a vývoj (VaV) ohledně projektů 903 a 903a.

Výzva k prokázání skutečností – neunesení důkazního břemene

15. Žalobce zde na prvním místě namítá nezákonnost rozhodnutí daňových orgánů. Žalobce má za to, že správce daně neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k odpočtům za tyto projekty. Proto nebyl žalobce povinen dokládat další důkazy nad rámec účetnictví. Správce daně tak nenaplnil předpoklady § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.
16. Pouze pokud by správce daně své důkazní břemeno unesl, přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, který musí dalšími důkazy prokázat oprávněnost uplatněného nároku. Správce daně měl přednést takové pochybnosti, v jejichž světle tvrzení daňového subjektu neobstojí. Takové důvodné relevantní pochybnosti však správce daně dle žalobce ve své výzvě k prokázání skutečností ze dne 26. 9. 2018 neuvedl. Okolnostmi uvedenými ve výzvě nejsou tvrzení o daňové účinnosti uplatněných odpočtů vyvráceny ani zpochybněny (srov. rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 1. 2019, č. j. 25 Af 36/2018-46). Správce daně vyzval žalobce k prokázání skutečností ve vztahu ke všem projektům, což odůvodňoval pochybnostmi o tom, zda žalobce vede oddělenou evidenci dle jednotlivých projektů a účetních případů splňujících požadavek přehlednosti a prokazatelnosti oprávněnosti nároku.
17. Z rozhodnutí daňových orgánů však plyne, že důvody pro doměření daně u těchto projektů nespočívají v tom, že žalobce by nevedl oddělenou evidenci v členění na jednotlivé projekty a účetní případy dle požadovaných požadavků. Tyto pochybnosti tak nelze považovat za relevantní ve vztahu k pochybnostem, zda žalobce realizoval činnost v oblasti VaV a pro posouzení přítomnosti ocenitelného prvku novosti a odstraňování technické nejistoty.

Projekt 903

18. Žalobce namítá, že skutkový stav zjištěný daňovými orgány neprokazuje pochybnosti, že by se mělo jednat o pouhé získání, existujícího funkčního celku. Žalobce zařízení vyvíjel, náklady na zařízení ale v odpočtu neuplatňoval.
19. Žalobce namítá, že daňové orgány při posuzování činnosti VaV zcela nesprávně vycházejí pouze z pokynu D-288. S odkazem na § 2 odst. 1 písm. c) zákona o VaV definující pojem „vývoj“. Žalobce uzavírá, že i využití stávajících technologií za účelem dosažení nových řešení obsahujících ocenitelný prvek novosti, respektive odstraňování technické nejistoty, je souladné s definicí VaV v zákoně o podpoře VaV (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2016, sp. zn. 1 Afs 174/2016). Daňové orgány své pochybnosti zakládají pouze na podkladě interní metodiky a nevychází z primárně z definice výzkumu a vývoje v zákoně o VaV
20. Z úvah daňových orgánů není pro žalobce seznatelné, v čem by využití stávajících technologií mělo odporovat vymezené definici zákona. S odkazem na Frasci manuál 2015 žalobce cituje, že i „v případě, že modernizace vybavení vede k další výzkumné a vývojové práci, jako je například zlepšení ve výrobě strojů a nástrojů nebo změny postupu výroby a kontroly kvality nebo vývoj nových metod a standardů, tyto činnosti jsou klasifikovány jako výzkum a vývoj.“

21. Žalobce popisuje, že před zahájením projektu nebylo možné na zařízení Optifoam ani na koextruzní lince Kuhne realizovat výrobu desek požadovaných parametrů. To ani daňové orgány nerozporují. Právě jejich spojením a úpravami, kde byla odstraňována počáteční technická nejistota a jež obsahují ocenitelný prvek novosti, vzniklo unikátní výrobní zařízení, na němž žalobce vyvinul technologii pro výrobu polypropylenových lehčených desek.
22. Žalobce nepovažuje za důvodné ani pochybnosti daňových orgánů týkající se nákladů uplatněných po datu 30. 6. 2013, neboť ze skutkového stavu nelze dovozovat, že projekt by byl ukončen již k tomuto dni a poté by již nebyl řešen. K tomu předložil žalobce jako důkaz zápis ze zkoušky ze dne 13. 9. 2013 a formulář F077/B ze dne 10. 12. 2013 a předání zařízení a technologie do sériové výroby. Projekt byl tedy dokončen k dni 10. 12. 2013.

Projekt 903a

23. Žalobce rozporuje správnost výzvy k prokázání skutečností. Správce daně nemá minimální technické znalosti a zaměňuje mezi odlišnými pojmy „lehčená deska“ a „sendvičová deska“ (sedmivrstvá unikátní deska). Žalobce popisuje, že toto pochybení ve svém odvolání namítal a na nesmyslnost závěrů správce daně poukazoval, rozdíl vysvětloval, žalovaných však na tuto argumentaci nereagoval. Pokud by daňové orgány využily soudního znalce, nemohly by činit takovéto nesmyslné závěry o tom, co všechno žalobce od společnosti Alkus o sendvičových deskách znal. Výrobní zařízení a technologie jsou odlišné. Technologie sendvičové desky z kompozitních materiálů byla unikátní. Společnost Alkus sendvičové desky sama nevyrobila a technologii výroby neměla. Z tohoto důvodu nelze tvrdit, co se měl od této společnosti žalobce dozvědět a dovozovat z toho jakékoli pochybnosti.
24. Rovněž dle žalobce nelze tvrdit, že technologie výroby lehčené desky by měla něco společného s výrobou sendvičové desky. Proto i pochybnosti správce daně založené na jednání se společností Alkus jsou mimoběžné s problematikou sendvičových desek. Dle žalobce je bez opory v dokazování, pravděpodobně s ohledem na absenci technických znalostí daňových orgánů, že technologie výroby lehčené desky se shoduje s technologií výroby sendvičové desky. Důvodem nesprávných závěrů správce daně je nedostatečná odborná erudice úředních osob. Správce daně tak nemohl unést své vlastní důkazní břemeno.
25. Žalobce nesouhlasí ani s pochybnostmi správce daně ohledně spotřebovaného materiálu, osobních a provozních nákladů. Ty nijak neprokazují pochybnosti daňových orgánů o činnosti VaV.
26. Žalobce tak v těchto obou případech shrnuje, že okolnosti zjištěné správcem daně nelze považovat za důvodné pochybnosti, které by zpochybnilly skutkový stav předestřený žalobcem. V rámci obou projektů byly prováděny činnosti v oblasti VaV. Vzhledem k tomu, že správce daně neunesl vlastní důkazní břemeno, nedošlo ani k jeho přenosu na žalobce, neboť jeho účetnictví nebylo relevantním způsobem zpochybněno. Své primární důkazní břemeno žalobce unesl. Neměl povinnost proto ani cokoliv dalšího dokládat.

Vztah VaV a inovativní činnosti, projekty 903 a 903a

27. V rámci této části žaloby se žalobce zabývá tím, že daňové orgány jeho činnost v těchto projektech nehodnotí jako VaV, ale jako pouhou inovativní činnost, aniž by se zabývaly technickou stránkou věci. To je dle žalobce nedostatečné. Podpora výzkumu a vývoje dle

Shodu s prvopisem potvrzuje A.Z.

žalobce zahrnuje i podporu inovací. Inovace a výzkum a vývoj jsou spojené nádoby. To plyne i z bodu 3 písm. e) pokynu D-288. Proto i inovace obsahují ocenitelný prvek novosti, případně o nich musela být odstraňována technická nejistota. To, zda tyto projekty obsahovaly ocenitelný prvek novosti či při jejich řešení musela být odstraňována počáteční technická nejistota, daňové orgány neřešily. Žalobce však vymezil, v čem spočíval ocenitelný prvek novosti a v čem spočívalo odstraňování výchozí nejistoty, například doložil technické a finanční zprávy k projektům za jednotlivé roky. K tomu rovněž doložil i dokumentaci projektu, jež byla vedena. Žalobce odkazuje i na manuál Frascati.

28. Žalobce má za to, že byly splněny formální podmínky projektu a daňové orgány nezkoumaly věcnou stránku projektu. Zdůrazňuje, že k odstraňování takovýchto pochybností nebyl vyzván a důkazní břemeno jej tak nemohl vůbec tížit.
29. Následně žalobce vznáší rozsáhlé námitky týkající se závěrů daňových orgánů u projektu 903 a 903a, které jsou obdobného charakteru. Žalobce se nejprve vymezuje vůči skutečnosti, že správce daně nevyslovil pochybnosti ohledně jeho role v projektu při spolupráci s ostatními subjekty. K tomu obdobně jako v daňovém řízení žalobce popisuje průběh realizace projektu, spolupráci, prováděné činnosti, problematiku vývoje daného produktu. Rovněž poukazuje na nedostatek odbornosti daňových orgánů, zaměňování jednotlivých produktů/pojmů a nelogičnost úvah žalovaného. Namítá vady hodnocení důkazů.
30. S ohledem na žalobcem spatřované odborné nedostatky daňových orgánů je žalobce přesvědčen, že bylo na místě, aby správce daně ustanovil znalce. Žalobce dle svého přesvědčení předložil veškeré podklady a daňové orgány se měly podklady odborného charakteru (týkajících se odstraňování technické nejistoty a prvku novosti) zabývat, což neučinily. Závěry daňových orgánů ohledně inovačního charakteru nejsou důkazně podloženy, daňové orgány se nevypořádávají s odbornými podklady, tyto nebyly co do definice VaV zkoumány.

III. Vyjádření žalovaného

31. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 22. 3. 2021 navrhl zamítnutí žaloby. Současně uvedl, že žalobní námitky korespondují či případně rozvíjejí odvolací námitky, s nimiž se detailně vypořádal v napadeném rozhodnutí, proto na něj v podrobnostech odkazuje.
32. Daňová kontrola byla ukončena v souladu se zákonem, neboť požadavek na zaslání zprávy o daňové kontrole byl vznesen samotným žalobcem. K podjatosti úředních osob uvedl, že nebyly shledány žádné konkrétní důvody, pro které by bylo možné konstatovat jejich možnou podjatost; ostatně ani sám žalobce nevznesl žádné konkrétní skutečnosti nasvědčující podjatosti a setrval pouze v rovině spekulací.
33. Žalovaný zdůraznil, že žalobce emisí dluhopisů nezískal žádné volné finanční prostředky nutné pro provoz a jeho další rozvoj, namísto toho finanční prostředky pouze protékaly skrze žalobce zpět k upisovateli a v konečném důsledku žalobce pouze odčerpával vlastní kapitál. Žalovaný setrval na svém závěru, že vydání korunových dluhopisů v projednávané věci nemělo ekonomický smysl.
34. Ve vztahu k žalobním námitkám týkajícím se odpočtu VaV žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž se shodnými námitkami již podrobně vypořádal. Žalovaný shledal pouze důvody pro změnu rozhodnutí správce daně, což bylo v souladu s principem

Shodu s prvopisem potvrzuje A.Z.

úplné apelace, který se v odvolacím daňovém řízení uplatňuje. Žalobce neprokázal u projektů 903 a 903a realizování činnosti výzkumně-vývojového charakteru. Žalovaný má za to, že závěry správce daně pouze více propracoval, avšak neodchýlil se od nich.

IV. Další podání účastníků

35. **Žalobce na vyjádření žalovaného reagoval dne 28. 5. 2021.** Žalobce se nadále vymezoval proti způsobu ukončení daňové kontroly, které nebylo zhojeno svolením žalobce se zasláním zprávy o daňové kontrole do datové schránky. Absence podpisu úřední osoby na zprávě o daňové kontrole má zcela nepochybně vliv na její použitelnost jako důkazního prostředku. Stejně tak se žalobce vymezil i v otázkách tzv. korunových dluhopisů. Uvedl, že žalovaný nijak neprokázal jím tvrzené zneužití práva, resp. neprokázal naplnění jak objektivní, tak subjektivní stránky zneužití práva.
36. **Žalovaný ve své reakci ze dne 22. 6. 2021** neshledal vady ukončení daňové kontroly, postupu dle § 88 odst. 5 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020. Vadu mající vliv na zákonnost neshledal žalovaný ani v absenci podpisu oprávněné úřední osoby. Žalovaný rovněž setrval i na svých závěrech ohledně zneužití práva.
37. **Žalobce dále v podání ze dne 12. 7. 2021** dále reagoval na vyjádření žalovaného. Žalobce měl za to, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k nárokovanému odpočtu VaV. Vyložené pochybnosti nebyly dle žalobce závažné a důvodné ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a byly rovněž v rámci dokazování rozptýleny. Opětovně poukazoval na překvapivost napadeného rozhodnutí, neboť teprve žalovaný poukázal v napadeném rozhodnutí na pochybnosti daňových orgánů ohledně činnosti žalobce na jednotlivých projektech. Žalobce neměl možnost se k tomu vyjádřit, neboť tyto pochybnosti byly prvně vzneseny až v napadeném rozhodnutí. Žalobce argumentoval ustanovením § 115 odst. 2 daňového řádu, potažmo § 6 odst. 2 téhož zákona a judikaturou související s tímto ustanovením, čímž se snažil prokázat, že daňové orgány postupovaly v rozporu s tímto ustanovením a ustálenou judikaturou. Postupem daňových orgánů došlo k popření dvojinstančnosti daňového řízení založeného na apelačním principu. Žalobce neopomněl zdůraznit, že realizované projekty 903 a 903a byly projekty VaV spadající pod definici § 34 odst. 4 ZDP. V závěru se žalobce opětovně vyjadřoval k podjatosti úředních osob v daňovém řízení, v čemž spatřoval vážnou procesní vadu.

Vyjádření po zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu

38. **Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 5. 8. 2024** setrval na důvodech svého rozhodnutí. Dle žalovaného žalobce v důsledku emise dluhopisů žádné finanční prostředky nezískal. Získání volných prostředků a zvýšení bonity za účelem získání bankovního úvěru nelze dle žalovaného striktně oddělovat, jak patrně činí Nejvyšší správní soud. Žalovaný má za to, že jediným příjmem, který na emisi dluhopisů z prosince 2012 navazuje je až bankovní úvěr od UniCredit Bank získaný v březnu 2014, přičemž zaúčtováním úrokových nákladů do daňově uznatelných nákladů došlo ke snížení základu daně již v roce 2013. „*V situaci, kdy v důsledku „umělé“ vytvořených podmínek určitého příjmu bylo dosaženo (bankovní úvěr byl vskutku získán), je nutné na daný náklad nahlížet jako na náklad vynaložený v rozporu s účelem a smyslem ZDP, neboť „přirazení“ tohoto příjmu se v daném případě stalo opravdu samotným prostředkem pro dosažení daňové výhody.*“ Samotnou emisí žádný dodatečný kapitál žalobce fakticky nezískal.

Shodu s prvopisem potvrzuje A.Z.

39. Co se týče otázky odpočtu na výzkum a vývoj, v případě obou projektů 903 a 903a bylo důvodem neuznání odpočtu konstatování, že žalobce nedoložil a neprokázal, že v rámci projektu realizoval činnost výzkumně vývojového charakteru. Z důkazních prostředků vyplynulo, že činnost žalobce spočívala pouze v získání, zakoupení, nové technologie a nových výrobních zařízeních, jejich úpravy pro výrobní proces a otestování. Nejednalo se o vlastní výzkumné aktivity, jednalo se o výzkum a vývoj realizovaný na klíč a dodavatelsky nikoli vlastními silami; žalobce přitom opak neprokázal. Ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2024, sp. zn. 7 Afs 54/2023, nešlo rozlišit, v čem se projektová činnost žalobce lišila od plnění, ke kterému se zavázali její dodavatel. Tvrdí-li žalobce, že realizoval experimentální vývoj, pořizoval výrobní zařízení vlastní činností, provedl zásadní změny z hlediska funkčnosti, vyvíjel a testoval nové technologie, tak toto nebylo doloženo a prokázáno. Žalobce nedoložil a neprokázal, jaká byla jeho vlastní výzkumná aktivita. V takovém případě žalovaný uzavřel, že šlo o výzkum a vývoj realizovaný dodavatelsky, na klíč. Absentuje zde vlastní činnost, srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2018, sp. zn. 1 Afs 97/2018.
40. Žalovaný má dále zato, že bylo postupováno v souladu s § 77 odst. 3 daňového řádu a pokud k jeho porušení došlo, pak tato vada nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí – srov. bod 28 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2023, sp. zn. 4 Afs 208/2022. Ve výsledku byla vydána rozhodnutí, že dané úřední osoby nejsou vyloučeni.
41. **Žalobce ve svém vyjádření ze dne 28. 8. 2024** setrval na podané žalobě. Žalobce shrnul, že vysvětlil a prokázal ekonomický přínos emise dluhopisů. Bez emise dluhopisů by žalobce úvěr nezískal. Existuje zde tedy přímá a bezprostřední souvislost, s čímž se žalovaný řádně nevypořádal. Žalobce přitom chronologicky vysvětlil, proč byl dlouhodobý úvěr poskytnut až na jaře roku 2014. Ačkoli výsledná smlouva o nákupu zařízení byla uzavřena až v květnu 2014, tato investice byla aktivně řešena již od roku 2011 a potřeba finančních prostředků byla známa již v roce 2012. Bylo však nejprve provést výběrové řízení na dodavatele a úpravu, jednalo se o prototyp, který byl vyroben na míru dle potřeb a požadavků žalobce. Teprve poté mohl žalobce žádat o bankovní úvěr.
42. Dle konstantní judikatury je přítomnost ocenitelného prvku novosti a odstraňování počáteční výzkumné nebo technické nejistoty základním kritériem, jež odlišuje činnost v oblasti VaV od ostatních (inovativních) činností. Rozhodná je zde právě odborná stránka, kde je třeba posoudit zda je přítomen ocenitelný prvek novosti. U každého projektu žalobce specifikoval, v čem spočíval tento prvek novosti a v čem spočívala výchozí technická nejistota. To i doložil. Ocenitelný prvek novosti a odstranění technické nejistoty bylo podrobně specifikováno například v technické a finanční správě doložené v daňovém řízení. Žalovaný vůbec věcně neargumentuje k odborným otázkám, nýbrž argumentuje pouze v obecné rovině. Nevyjádřil-li se žalovaný věcně k technickým otázkám výroby těchto desek pro automobilový průmysl, dokládá to i absenci jeho kompetentnosti k jejich hodnocení bez odborného posouzení znalcem, srov. i závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2024, č. j. 3 Afs 62/2022-105. Ve zrušujícím rozsudku Nevyšší správní soud dovodil, „že jsou nepřípustné souběžné závěry vystavěné na tom, že žalobce neprokázal vlastní činnost při řešení projektů VaV, a zároveň, že byla realizována pouze inovativní činnost žalobce.“ S těmito závěry se žalobce plně ztotožňuje. Rozporné je i žalované rozhodnutí (bod 165 a 169). Není zřejmé, z jakého skutkového stavu žalovaný vychází, zda žalobce svoji činnost doložil, ale

ta nedosahuje kvalit VaV, nebo zda svoji činnost nedoložil. Rozhodnutí žalovaného je proto stejně jako předcházející rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost.

43. „[V] rámci projektu 903 doložil zápisy z provedených zkoušek ze dne 12. až 14. 2. 2013, ze dne 19. 3. 2013, ze dne 19. 2. a 20. 2. 2013, protokoly o zkoušce ze dne 4. 6. až 6. 6. 2013, ze dne 13. 9. 2013. U projektu 903a bylo uskutečněno celkem 74 zkoušek, při kterých se hledalo vhodné nastavení procesu lisování, které by zajistilo pro danou materiálovou kombinaci vynikající soudržnost jednotlivých vrstev. Žalobce doložil průběh projektů 903 a 903a, protokoly o provedených zkouškách u tohoto projektu, zápisy z provedených zkoušek a tabulky s hodnotami naměřenými při vývojových zkouškách. Kromě zápisů ze zkoušek byly rovněž doloženy i další důkazy k předmětným projektům VaV. Není tak možno tyto důkazy upozadit a dovozovat, že žalobce neprokázal vlastní činnost, nebo že se jedná pouze o inovativní činnost. Doložené důkazy vylučují závěry žalovaného a těmito je třeba se po odborné stránce zabývat, kdy je třeba, aby v řízení za tímto účelem byl ustanoven soudní znalec. K tomu však mělo dojít již v daňovém řízení.“
44. Žalobce doplňuje svoji žalobní argumentaci (k bodu 46 až 48 doplnění žaloby) ohledně údajného neunesení důkazního břemene tak, že měl-li prokazovat k výzvě správce daně skutečnosti, měl správce daně jasně formulovat, v čem jeho pochybnosti spočívají. „Chtěl-li žalovaný vést dokazování ohledně toho, jak probíhala spolupráce žalobce se společností Alkus a Promix Solutions, čeho se týkala apod., nic mu nebránilo, aby v souladu s daňovým řádem vydal výzvu k prokázání skutečností a umožnil daňovému subjektu cokoli uvést. Takto však nepostupoval. Na žalobce tak nebylo přeneseno důkazní břemeno v tomto směru a žalobce je tak ani nemohl neunést.“

V. Obsah daňového spisu

45. Do daňového spisu bylo založeno přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013, přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 a přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015. Správce daně zahájil protokolem č. j. 94039/17/2212-60562-303996 dne 16. 2. 2017 daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2013, 2014, 2015 v rozsahu ověření správnosti uplatnění odčitelné položky od základu daně – odpočet na výzkum a vývoj na řádku č. 242 daňového přiznání ve smyslu § 34 odst. 4 a násl. ZDP. Rozšířením daňové kontroly dne 25. 5. 2017 bylo zaměřeno též na ověření všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně.
46. Se změněným a doplněným výsledkem kontrolního zjištění, učiněným vzhledem k novým zjištěním, byl žalobce seznámen dne 20. 11. 2019 s oznámením č. j. 2248597/19/2212-60562-303996, na což žalobce reagoval vyjádřením došlým správci daně dne 11. 12. 2019. Žalobce se vyjádřil a současně vznesl námitku podjatosti úředních osob správce daně z důvodu jejich finanční motivace příslibem výplaty mimořádných odměn. Projednáním a podpisem zprávy o daňové kontrole tak byly v reakci na vznesené námitky podjatosti pověřeny jiné úřední osoby správce daně. To bylo žalobci sděleno prostřednictvím elektronické zprávy, na což žalobce reagoval sdělením, že poskytne potřebnou součinnost, ačkoliv shledává postup správce daně jako překvapivý, neboť by dle jeho názoru nemělo být ve věci rozhodováno

Shodu s prvopisem potvrzuje A.Z.

žádnou osobou podřazenou řediteli správce daně, proti němuž byla namířena námitka podjatosti. Na to správce daně opět reagoval sdělením, že v projednávané věci spatřuje znaky neodkladného úkonu spočívající v riziku propadnutí lhůty pro provedení určitého úkonu. Dne 18. 12. 2019 podal žalobce stížnost proti postupu správce daně, v níž poukazoval nejen na zmíněnou podjatost úředních osob správce daně, ale také na postup správce daně, který přistoupil k projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole navzdory tomu, že byla vznesena námitka podjatosti proti všem úředním osobám správce daně, a nebylo o ní do okamžiku podání stížnosti rozhodnuto.

47. Žalobce sdělil správci, že nesouhlasí s jeho postupem a považuje ho za nezákonný, přesto je ochoten poskytnout součinnost a požádal o zaslání zprávy o daňové kontrole do datové schránky. Následovalo dne 18. 12. 2019 zaslání zprávy o daňové kontrole č. j. 2350790/19/2212-60502-303996, současně s oznámením č. j. 2351594/19/2212-60562-303996, že k zaslání zprávy o daňové kontrole do datové schránky došlo na základě žádosti žalobce.
48. Stížnost žalobce proti postupu správce daně byla vyřízena vyrozuměním ze dne 22. 1. 2020, č. j. 90274/20/2212-00030-304058, konstatováním o její nepřipustnosti, neboť již byla zvolena i uplatněna jiná forma ochrany, a to námitka podjatosti dle § 77 daňového řádu, rovněž byla konstatována bezpředmětnost takové podané stížnosti vzhledem k již ukončenému daňovému řízení. Žalobce dne 3. 3. 2020 uplatnil u žalovaného podání, jímž se dožadoval prošetření způsobu vyřízení jeho stížnosti, tato žádost byla žalovaným zhodnocena vyrozuměním ze dne 29. 5. 2020 jako nedůvodná.
49. O námitce podjatosti úředních osob bylo rozhodnuto správcem daně dne 18. 3. 2020 rozhodnutím č. j. 570311/20/2200-11450-307503, č. j. 570810/20/2200-11450-307503, a č. j. 569905/20/2200-11450-307503, a dále také rozhodoval žalovaný dne 10. 3. 2020 rozhodnutím č. j. 10515/20/5100-41451-712241, o tvrzené podjatosti úřední osoby stojící v čele správce daně, přičemž ve všech případech bylo rozhodnuto tak, že žádná z úředních osob nebyla vyloučena z žádného řízení nebo jiného postupu při správě daní, neboť nebyly splněny důvody ve smyslu § 77 daňového řádu.
50. Na to navázalo vydání dodatečných platebních výměřů, jejichž obsah byl specifikován výše v odstavcích 1 až 3, proti nimž uplatnil žalobce dne 11. 2. 2020 odvolání, přičemž v souvislosti s projekty 176, 173 a 170 žalobce předložil důkazní materiály technického charakteru. O odvolání bylo rozhodnuto shora popsaným specifikovaným napadeným rozhodnutím.

VI. Hodnocení věci krajským soudem

51. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“), jakož i závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu ve zrušujícím rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Krajský soud připomíná, že není jeho povinností detailně odpovídat na každou dílčí uplatněnou námitku, vypořádá-li se s obsahem a smyslem žalobní argumentace.
52. Žaloba je důvodná.

53. Jak zmínil již krajský soud výše, otázkou podjatosti úředních osob a zneužití práva žalobcem při emisi daných dluhopisů se zdejší soud v mezidobí zabýval i v rámci svých jiných rozsudků. Konkrétně pak v rozsudcích ze dne 16. 9. 2024, č. j. 63 Af 7/2023-98 a ze dne 16. 9. 2024, č. j. 63 Af 8/2023-108, jimiž zrušil rozhodnutí žalovaného v těchto obdobných věcech. Kasační stížnost nebyla podána. Jelikož se jedná o téže emisi dluhopisů a téže závěry žalovaného, neshledal krajský soud důvod se od svých dosavadních závěrů odchýlit.

VI.A Námitka podjatosti úředních osob; ukončení daňové kontroly

54. Podle § 77 odst. 1 daňového řádu platí, že *úřední osoba z řízení nebo jiného postupu při správě daní vyloučena, jestliže a) je předmětem řízení nebo jiného postupu právo nebo povinnost její nebo osoby jí blízké, b) se v téže věci na řízení nebo jiném postupu podílela na jiném stupni, nebo c) její poměr k osobě zúčastněné na správě daní nebo k předmětu daně vzbuzuje jiné pochybnosti o její nepodjatosti.*
55. Podle odst. 3 téhož ustanovení dále platí, že *úřední osoba, o jejíž nepodjatosti jsou důvodné pochybnosti, smí do doby, než bude rozhodnuto o tom, zda je vyloučena, provést ve věci jen neodkladné úkony.*
56. Podle odst. 4 téhož ustanovení dále platí, že *o tom, zda je úřední osoba vyloučena, rozhodne úřední osoba stojící v čele správce daně; v případě, že je vyloučena, určí místo ní jinou úřední osobu, která není k vyloučené úřední osobě ve vztahu podřízenosti. Není-li takové nepodjaté úřední osoby, požádá úřední osoba stojící v čele správce daně nejbližší nadřízeného správce daně, aby dožádal jiného správce daně o provedení úkonů, jejichž výkon by příslušel podjaté úřední osobě, pokud nadřízený správce daně tyto úkony neprovede sám.*
57. Tak, jak popsal i Nejvyšší správní soud ve svém zrušujícím rozsudku, je třeba rozlišovat procesní situace, ve kterých je úřední osoba z řízení či jiného postupu při správě daní vyloučena, tedy je pravomocně rozhodnuto o jejím vyloučení z důvodu její podjatosti a situace, ve kterých je uplatněna námitka podjatosti, o níž dosud rozhodnuto není, když v takovém případě může tato úřední osoba činit pouze úkony neodkladné.
58. Nejvyšší správní soud v bodě 38 zrušujícího rozsudku dospěl k závěru, že námitka, že původně pověřené úřední osoby, na které jmenovitě směřovala námitka podjatosti, nebyly do rozhodnutí o této námitce oprávněny činit úkony ve věci, je důvodná. Vznesená námitka podjatosti byla relevantní (bod 40 zrušujícího rozsudku).
59. Úkolem krajského soudu je nyní *„aby ve světle těchto závěrů posoudil, jaké konkrétní úkony původně pověřené úřední osoby ve věci po podání námítky podjatosti činily a zda se jednalo o úkony neodkladné. Dospěje-li k závěru, že konkrétní úkony byly učiněny v rozporu s § 77 odst. 3 daňového řádu, posoudí jaký to mělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.“* (bod 41 zrušujícího rozsudku).
60. Než krajský soud bude postupovat dle uvedeného názoru Nejvyššího správního soudu, shrnuje, že Nejvyšší správní soud následně v bodech 43 a násl. zrušujícího rozsudku dospěl k závěru, že dané úřední osoby nebyly z rozhodování vyloučeny – nebyl dán důvod podjatosti z pohledu otázky tzv. cílových odměn. Na závěry Nejvyššího správního soudu v uvedených bodech krajský soud pro stručnost plně odkazuje.
61. Tak, jak žalobce popisuje i v podané žalobě, dne 10. 12. 2019 předložil správci daně své vyjádření k doplněnému výsledku kontrolního zjištění a rovněž námitku podjatosti daných Shodu s prvopisem potvrzuje A.Z.

úředních osob. Dne 12. 12. 2019 správce daně žalobci sdělil, že zpráva o daňové kontrole je připravena k projednání a podpisu, k čemuž správce daně pověřil jiné úřední osoby. Stížností ze dne 17. 12. 2019 vyjádřil žalobce nesouhlas s postupem správce daně, přičemž v rámci založené e-mailové komunikace uvedl, že pokud správce daně setrvá na svém postupu, pak jej žádá, aby zprávu o daňové kontrole zaslal do datové schránky zástupce žalobce.

62. Ať už se jednalo v tomto případě o úkony neodkladné či nikoli, dospěl krajský soud k závěru, že ani eventuální pochybení správce daně v této konečné fázi daňové kontrole by nemělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, a to s ohledem na to, co správci daně zbývalo učinit.
63. Ještě před podáním námitky podjatosti správce daně ve smyslu § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 správce daně seznámil žalobce s výsledky kontrolního zjištění a stanovil mu lhůtu k vyjádření. Tato lhůta uplynula dne 10. 12. 2019.
64. Žalobce se vyjádřil ve svém podání ze dne 11. 12. 2019 (souhlasil se změnou výsledku kontrolních zjištění; obecně setrval na svých námitkách nedostatečné technické odbornosti správce daně), v jehož rámci rovněž uplatnil námitku podjatosti.
65. Zbývalo proto již pouze daňovou kontrolu ukončit postupem dle § 88 odst. 4 a 5 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020. V tomto případě doručením zprávy do vlastních rukou k žádosti žalobce. Samotné ukončení daňové kontroly poté hodnotil již Nejvyšší správní soud v bodě 42 zrušujícího rozsudku, kde uvedl: *„Pokud jde o samotný způsob ukončení daňové kontroly, tj. zasláním zprávy o daňové kontrole do datové schránky zástupce stěžovatelky, ten odpovídal postupu dle § 88 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020. Nebyly-li nově pověřené úřední osoby vyloučeny z provádění úkonů ve věci (což stěžovatelka konkrétním způsobem v žalobě nezpochybnila), nebylo ani důvodné odepření stěžovatelky dostavit se k projednání zprávy o daňové kontrole. Požádala-li o zaslání zprávy o daňové kontrole do datové schránky, postupoval správce daně v souladu s její žádostí.“*

VI.B Úrokové náklady z dluhopisů; zneužití práva

66. Námitky žalobce v této části shledal krajský soud důvodnými.
67. Hodnocení jednání žalobce jako zneužití práva je klíčovou právní otázkou v projednávané věci. Stěžejní žalobní námitka se týká otázky naplnění subjektivní a objektivní podmínky pro aplikaci institutu zneužití práva. Žalobce před koncem roku 2012 emitoval korunové dluhopisy a následně uplatnil úrokové náklady z těchto dluhopisů plynoucích, tímto došlo ke snížení základu daně a daňové povinnosti ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
68. Krajský soud neshledal důvod se na tomto místě odchýlit od svých dosavadních závěrů v rozsudcích ze dne 16. 9. 2024, č. j. 63 Af 7/2023-98 a ze dne 16. 9. 2024, č. j. 63 Af 8/2023-108. Argumentaci zde obsaženou proto soud přebírá. Tyto rozsudky jsou oběma účastníkům známy.
69. Zneužitím práva se obecně rozumí záměrný výkon subjektivního práva v rozporu s účelem a smyslem pravidel, o která se takový výkon práva formálně opírá. Jde tedy o navození zdání (formální) souladnosti jednání s dotčenými pravidly objektivního práva, kdy toto jednání však sleduje cíl jiný než předvídaný těmito pravidly, takže ve výsledku nejde o jednání *secundum et intra legem*, nýbrž o jednání *in fraudem legis*, kterému nelze poskytnout ochranu. Krajský soud se opakovaně zabýval otázkou zneužití práva spatřovaného v tom, že daňový Shodu s prvopisem potvrzuje A.Z.

subjekt jako daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů neuplatnil náklady skutečně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, neboť vznik takových nákladů byl důsledkem transakce činěné za převažujícím účelem získání daňové výhody (srov. rozsudek ze dne 9. 6. 2021, č. j. 63 Af 1/2020-92, ze dne 23. 6. 2021, č. j. 61 Af 6/2020-87, ze dne 12. 10. 2021, č. j. 63 Af 4/2020-57 či ze dne 26. 9. 2022, č. j. 63 Af 4/2022-131).

70. Co se týče právního základů této problematiky, pro stručnost krajský soud pro stručnost odkazuje na body 51 až 55 již zmiňovaného rozsudku zdejšího soudu ze dne 16. 9. 2024, č. j. 63 Af 7/2023-98.
71. Daňové orgány v nyní projednávaném případě dospěly k závěru, že hlavním účelem emise dluhopisů ze strany žalobce byl zisk daňového zvýhodnění v podobě úrokových nákladů z dluhopisů, žalobce totiž jejich emisí a následným úpisem žádné volné finanční prostředky nezískal, ty totiž pouze protekly přes její bankovní účet zpět k jejich upisovateli – jednateli žalobce. Žalobce s takovým závěrem nesouhlasí a obsáhle zdůvodňuje ekonomickou racionalitu emise a úpisu dluhopisů. Zmiňuje konkrétní podnikatelské záměry, jež měly být prostřednictvím finančních prostředků získaných díky emisi dluhopisů financovány a uvádí také další ekonomické důvody, pro které k této emisi přistoupila. Stěžejní skutečností je pak dle žalobce skutečnost, že díky emisi dluhopisů získal finanční kredibilitu z pohledu bankovních institucí, které jí na základě této emise poskytly bankovní úvěr v hodnotě 4 mil. EUR.
72. Shodně jako daňové orgány, ani krajský soud nezpochybňuje plánované podnikatelské záměry žalobce, jež měly být financovány z volných finančních prostředků získaných prostřednictvím emise dluhopisů (založení lokální výroby v Rusku, navazující financování ruských projektů, nové výrobní portfolio a strategické investice do kontilisu).
73. Pro projednávanou věc naprosto stěžejním posouzení, zda zisk neoprávněné daňové výhody v podobě nákladů z dluhopisových úroků byl převažujícím účelem celé transakce, či zda tímto převažujícím účelem byl zisk finančních prostředků z bankovního úvěru, který byl dle žalobce získán právě díky emisi dluhopisů. V této souvislosti pak je nutno zohlednit, zda z hlediska poskytnutí uvedeného bankovního úvěru má nějakou relevanci daňovými orgány tvrzená skutečnost, že žalobce fakticky finanční prostředky z emise nezískal.
74. Daňové orgány dospěly k závěru, že v případě žalobce nešlo o fiktivní dluhopisy, převod finančních prostředků za účelem úhrady emisního kurzu na bankovní účet žalobkyně skutečně proběhl, tyto finanční prostředky však byly ještě téhož dne převedeny zpět upisovateli, Ing. G., což dle daňových orgánů vede k závěru o tom, že šlo o uměle vytvořenou situaci s jediným cílem - získat daňové zvýhodnění v podobě dluhopisových úroků snižujících základ daně. Daňové orgány uzavřely, že žalobce emisí dluhopisů nezískal žádné disponibilní finanční prostředky. Žalobcem v daňovém řízení opakovaně zmiňované a prokazované skutečnosti, že předmětná emise dluhopisů v daném případě sloužila k odblokování situace s bankami nebyla daňovými orgány akceptována. Žalovaný popsal, že *„[p]řes formální naplnění zákonných ustanovení daňové účinnosti dluhopisových úroků tak z pohledu odvolacího orgánu a realizace běžných obchodních činností byla uměle vytvořena situace (umělé zadlužení odvolatele, plynoucí z nutnosti emise korunových dluhopisů vyvolaných potřebou restrukturalizace pasiv pro dosažení dlouhodobého bankovního financování, resp. zvýšení bonity odvolatele vůči bankám), jejímž hlavním cílem nebylo kapitalizovat emitenta*
- Shodu s prvopisem potvrzuje A.Z.

(odvolatele), nýbrž získat daňové zvýhodnění emitenta (odvolatele) formou dluhopisových úroků snižujících základ daně.“ Daňové orgány vycházely z toho, že nebylo prokázáno, že získání úvěru od UniCredit Bank záviselo na emisi dluhopisů.

75. Krajský soud z obsahu daňového spisu zjistil, že žalobce v průběhu daňového řízení předložil správci daně nabídku vypracovanou spol. UniCredit Bank týkající se emise korunových dluhopisů, jež měla být realizována právě prostřednictvím UniCredit Bank. V rámci této nabídky banka žalobci předestřela možné parametry emise, strukturu, podmínky realizace emise.
76. Dále žalobce předložil čestné prohlášení Ing. J. K., poradce firemních zákazníků ve spol. UniCredit Bank, ze dne 19. 9. 2019, ze kterého vyplývá, že uvedený opakovaně v průběhu roku 2012 jednal s Ing. G. ohledně možnosti poskytnutí dlouhodobého financování. Zmínil, že banka v listopadu roku 2012 nabízela klientům možnost zprostředkování emise dluhopisů. Dále pak uvedl, že jednání s Ing. G. vedla ke společnému závěru o nutnosti restrukturalizace pasiv – snížení vlastního kapitálu a navýšení cizích zdrojů ve formě podřízených dluhopisů, ta byla pro banku akceptovatelná s tím, že splňuje parametry vhodného nástroje pro dlouhodobé zajištění. Ve spolupráci s UniCredit Bank žalobce emitoval dluhopisy s pevným úrokovým výnosem v celkové jmenovité hodnotě 130 mil. Kč. Bylo ujednáno, že emitované dluhopisy budou podřízeny bankovním úvěrům a vyplácené úroky z dluhopisů budou použity k reinvestici do skupiny společností Ing. G. tak, aby *cash-flow* žalobkyně bylo stabilní. Administrátorem i manažerem emise byla spol. UniCredit Bank. Ing. K. dále uvedl, že se dluhopisy pro účely bankovní analýzy chovají jako složka vlastního kapitálu a ovlivňují ukazatel jeho míry. Změna struktury pasiv žalobce, k níž došlo v důsledku emise dluhopisů, byla pro banku dostatečným předpokladem a zárukou pro další poskytování bankovního financování na dlouhodobé bázi. Žalobce tak emisí splnil podmínky pro poskytnutí dlouhodobého úvěru v maximální výši 4 mil. EUR.
77. Předložena byla dále Smlouva o úvěru č. 173/14-120 uzavřená dne 21. 3. 2014 mezi žalobcem a spol. UniCredit Bank, z jejíhož čl. X (Některé povinnosti klienta) bodu 7 plyne závazek žalobce udržovat míru vlastního kapitálu ve výši min. 25 %, kdy tento ukazatel je v případě žalobkyně podílem účetních výkazů mj. vydaných dluhopisů, „*u nichž je výplata jmenovité hodnoty možná až po splacení všech závazků vůči Bance*“.
78. Z uvedeného plyne, že k emisi a úpisu korunových dluhopisů žalobcem došlo na základě opakovaných jednání s bankou, která poskytnutí dlouhodobého úvěru ve výši 4 mil. EUR podmínila restrukturalizací pasiv realizovanou právě prostřednictvím emise dluhopisů, když tyto dluhopisy byly závazně podřízeny bankovnímu úvěru s tím, že výplata jejich jmenovité hodnoty byla podřízena úhradě závazků žalobce vůči bance. Emisí a úpisem dluhopisů žalobce dle banky splnila podmínky pro poskytnutí bankovního úvěru.
79. Krajský soud na základě shora uvedeného dospěl k závěru, že žalobce díky emisi korunových dluhopisů získal bankovní úvěr ve výši 4 mil. EUR, z něhož prokazatelně financoval svou další podnikatelskou činnost (nákup zařízení kontilis). Okolnost, zda finanční prostředky získané úpisem dluhopisů toliko protekly přes bankovní účet žalobce, aniž by fakticky navýšily její finanční dispozice, neměla na poskytnutí úvěru vliv, což ostatně implicitně zmiňuje i žalovaný, který vyjadřuje podiv nad tím, s jakou garancí banka úvěr poskytla, stejně jako se podivuje nad tím, že emisí dluhopisů došlo ke zvýšení bonity odvolatele vůči bankovním institucím (bod 273 napadeného rozhodnutí). Daňové orgány se Shodu s prvopisem potvrzuje A.Z.

ve svých rozhodnutích bankovním úvěrem poskytnutým spol. UniCredit Bank nijak blíže nezabývají, přitom nezpochybnují, že žalobce tyto finanční prostředky získal. Uvádí pouze, že byl součástí uměle vytvořených podmínek emise – „*samotným prostředkem pro dosažení daňové výhody*“, aniž by jakkoli reflektovaly skutečnost, že žalobce tímto způsobem volné finanční prostředky díky emisi dluhopisů skutečně získal, tedy že samotná emise byla prostředkem k zisku volných finančních prostředků.

80. Jak vyplývá ze závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2016, č. j. 9 Afs 73/2015-37, „*[p]okud stěžovatel poukazuje na nutnost hospodárnosti při vynaložení výdaje, je třeba odkázat na dřívější judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které je zásadně na úvaze samotného podnikatelského subjektu, jaký objem výdajů v souvislosti se svojí podnikatelskou činností vynaloží, nicméně tyto výdaje musí podléhat kritériu přiměřenosti, pokud mají být daňově uznatelné. Daňově neuznatelná je pak pouze taková nepřiměřenost výdajů, která evidentně vybočuje z mantinelů ekonomicky racionálního chování (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2007, č. j. 2 Afs 147/2006 - 70, či též rozsudek ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005 – 60, publ. pod č. 718/2005 Sb. NSS). Správci daně s ohledem na výše uvedené nenáleží zásadně posuzovat, zda vynaložení výdaje bylo dostatečně hospodárné, nicméně z hlediska § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nelze uznat výdaje, které jsou ve shora uvedeném smyslu nepřiměřené.*“ V projednávané věci však ze strany daňových orgánů nedospěly k přesvědčivým závěrům, proč výdaje vynaložené žalobcem v souvislosti s emisí dluhopisů byly v porovnání s finančními prostředky získanými bankovním úvěrem nepřiměřené či z jakého důvodu ve svém konečném důsledku (při zohlednění zisku bankovního úvěru) nevedly k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů; proč i za těchto okolností byl převažujícím účelem emise zisk daňového zvýhodnění. Je zcela na žalobci, jakou podnikatelskou strategii zvolí, daňové orgány přitom v nynější věci neprokázaly, že by stěžejním důvodem zvolené strategie, tedy emise dluhopisů za účelem zisku bankovního úvěru, byl zisk daňového zvýhodnění.
81. Již v rozsudku ze dne 7. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108, Nejvyšší správní soud konstatoval, že „*je tedy třeba pečlivě rozlišovat situaci, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, což je legitimní, právem aprobovaný postup, od situace, kdy právě jediným smyslem dané činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění. Ve druhém případě se jedná, jak vyplývá z uvedeného rozsudku, o chování zákonem jen zdánlivě dovolené, která má však ve skutečnosti povahu chování protiprávního, a může za určitých okolností nabytí povahy zneužití veřejného subjektivního práva daňového subjektu, jemuž soudy ve správním soudnictví nemohou poskytovat ochranu.*“
82. V daňovém řízení vedeném ve věci žalobce nebylo dle krajského soudu prokázáno, že by hlavním či převažujícím účelem emise dluhopisů byl zisk daňové výhody v podobě dluhopisových úroků snižujících základ daně a v podobě nulové srážkové daně podrobeného příjmu upisovatele plynoucího z dluhopisových úroků. Žalobce naopak v daňovém řízení předložil takové důkazy, jež vyvracejí závěr daňových orgánů o zneužití práva. Za této situace pak nebyl dán důvod pro doměření související daně z příjmů právnických osob.
83. Byť již shora uvedené vede krajský soud ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, je nutno se vyjádřit i ke zbývajícím problematice odpočtu na výzkum a vývoj.

VI.C Odpočet na výzkum a vývoj (VaV)

84. Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný oproti správci daně akceptoval část žalobcem nárokováných odpočtů na VaV. Zcela však neakceptoval nárok žalobce na odpočet v případě projektu 903: Lehčení pomocí CO₂ v koextruzní technologii (zdaňovací období 2013) a v případě projektu 903a: Sendvičové desky, kontilis (zdaňovací období 2013 až 2015).
85. I zde krajský soud části vznesených námitek přisvědčil.
86. Dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, v rozhodném znění, platí, že *od základu daně lze odečíst odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání.*
87. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu, v rozhodném znění, platí, že *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.* Dle § 95 odst. 5 písm. c) téhož zákona dále platí, že *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.* K rozložení důkazního břemene viz např. shrnující rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2025, č. j. 2 Afs 31/2024-36.
88. Pokyn D-288 Ministerstva financí, dle něhož daňové orgány hodnotí činnost žalobce, ve svém bodě 4 uvádí činnosti, které nelze zahrnout mezi činnosti VaV pro účely odpočtu od základu daně z příjmů. Dle písm. j) se mj. jedná o *činnosti inovačního charakteru, které nezahrnují ocenitelný prvek novosti, zejména výzkum trhu, nastartování výroby využitelné pro všechny průmyslové situace, vybavení nástroji, úprava návrhu pro výrobní proces, získání technologie (hmotné i nehmotné), provozní inženýrství, marketing nových nebo zdokonalených výrobků, výroba ukázkových modelů, provádění zkoušek pro uživatele, průmyslová výroba, předvýrobní příprava, distribuce zboží a služeb a příbuzné technické služby v rámci činností inovačního charakteru.* K aplikaci pokynu viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119.
89. Ohledně samotného přenosu důkazního břemene krajský soud žalobcem namítané vady neshledal. Správce daně vydal výzvu k prokázání skutečností ze dne 26. 9. 2018, č. j. 2015453/18/2212-60562-303996. Tato výzva se ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2013 týkala dluhopisů, částky 3 279 490 Kč uplatněné jako odečitatelné položky na VaV; ke zdaňovacímu období roku 2014 se týkala dluhopisů, částky 2 069 212 Kč uplatněné jako odečitatelné položky na VaV; ke zdaňovacímu období roku se týkala 2015 dluhopisů a částky 4 884 400 Kč jako odečitatelné položky na VaV. Ve vztahu k VaV správce daně v rámci odůvodnění popisuje jednotlivé částky za daná období a projekt, kterých se výzva týká. V případě projektu 903 se jedná o rok 2013, v případě projektu 903a o všechny uvedené roky. V případě obou projektů správce daně formuloval jasné pochybnosti o tom, zda takovéto činnosti je možno podřadit pod VaV, stejně tak projevil konkrétní (zdůvodněné) pochybnosti ohledně uplatnění konkrétních výdajů. Nelze říci, že z důvodu absence odborných znalostí správce daně by bylo možné výzvu hodnotit jako neúčinnou z hlediska přenosu důkazního břemene. Bylo pak na žalobci, aby setrval na svém daňovém tvrzení, nebo aby na výzvu správce daně reagoval. Jakým způsobem správce daně reakci žalobce vyhodnotil, jakým způsobem následně v řízení postupoval, je již jinou věcí.
90. Daňové orgány vyhodnotily činnost žalobce v projektech 903 a 903a jako činnosti inovačního charakteru dle bodu 4 písm. j) pokynu D-288, nikoli výzkumně-vývojového
- Shodu s prvopisem potvrzuje A.Z.

charakteru (viz body 136 či 150 v případě projektu 903 napadeného rozhodnutí; v případě projektu 903a bod 169 napadeného rozhodnutí). Současně žalovaný dospívá k závěru, že dané činnosti byly realizovány dodavatelsky, na klíč, přičemž míra a podoba činnosti žalobce nebyla prokázána, resp. nebylo prokázáno, jaká část realizace projektů náležela výlučně žalobci (u projektu 903 viz bod 147, 149, u projektu 903 viz bod 165, 167 napadeného rozhodnutí). Na těchto závěrech již nemůže nic změnit to, že žalovaný ve svém vyjádření ze dne 5. 8. 2024 již necharakterizoval činnost žalobce jako pouhou inovaci, nýbrž prezentuje své závěry tak, že žalobce nedoložil a neprokázal vlastní činnost výzkumně-vývojového charakteru, když za daného skutkového stavu dospívá k závěru, že výzkum a vývoj byl realizovaný dodavatelsky.

91. Ve zrušujícím rozsudku Nejvyšší správní soud poukázal na vnitřní rozpornost, nepřezkoumatelnost dosavadních závěrů zdejšího soudu. Krajský soud dospěl nyní k závěru, že obdobnou vnitřní rozporností trpí i samotné žalobou napadené rozhodnutí. Jak uvedl Nejvyšší správní soud, závěry, podle nichž uplatněné náklady související s projekty 903 a 903a nepředstavují náklady spojené s výzkumem a vývojem, neboť se jednalo o pouhou inovativní činnost a zároveň závěry, že žalobce neprokázal, jakou činnost prováděl právě on, nemohou obstát vedle sebe. *„Pokud žalovaný skutečně vyhodnotil v úplnosti charakter činnosti stěžovatelky jako inovativní, jak tvrdí krajský soud, pak by nutně musel vědět, jakou konkrétní činnost stěžovatelky hodnotí.“* (bod 23 zrušujícího rozsudku).
92. Aby mohl žalovaný činnost žalobce posoudit jako „inovativní“ (tj. stanovit, že chybí ocnitelný prvek novosti nebo technické nejistoty, a že se jedná o např. předvýrobní přípravu), musel by vědět, co přesně žalobce dělal, co bylo jeho vlastní činností.
93. Je-li současně zdůrazňováno, že rozhodné činnosti byly provedeny dodavatelsky, pak by ale zkoumání, zda se jedná o VaV nebo inovaci, bylo nadbytečné.
94. To, jakým způsobem a jakým směrem bylo ve věci vedeno dokazování v řízení před daňovými orgány musí poté odpovídat i věcným důvodům vydaných rozhodnutí. S ohledem na zjištěný rozpor je pak předčasné, aby se nyní soud zabýval tím, zda dílčí závěry žalovaného byly pro žalobce s ohledem na správce daně sdělené pochybnosti překvapivé.
95. S tím souvisí i otázka případné nutnosti ustanovení znalce, jejíž zodpovězení by bylo v tento okamžik rovněž předčasné. Lze shodně s účastníky pouze uvést, že ustanovit znalce nastává, jde-li o posouzení odborných, technických otázek, k nimž správce daně nemá dostatečné znalosti (srov. Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 24/2014-119, č. 3273/2015 Sb. NSS).

VII. Závěr a náklady řízení

96. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že podaná žaloba je důvodná. Rozhodnutí žalovaného soud zrušil dílem pro nezákonnost [v otázce tzv. korunových dluhopisů; § 78 odst. 1 s. ř. s.], dílem pro vadu řízení spočívající v nesrozumitelnosti – rozpornost v případě hodnocení naplnění předpokladů pro odpočet VaV [§ 76 odst. 1 písm. a s. ř. s.] a vrátil žalovanému k dalšímu řízení [§ 78 odst. 4 s. ř. s.] Vysloveným právním názorem je správním orgán v dalším řízení vázán [§ 78 odst. 5 s. ř. s.].
97. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl dle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na

Shodu s prvopisem potvrzuje A.Z.

náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

98. Pokud jde o procesně úspěšného žalobce, v jeho případě jsou náklady řízení představovány zaplaceným soudním poplatkem ve výši 3 000 Kč (žaloba proti rozhodnutí) a ve výši 5 000 Kč (podání kasační stížnosti); dále odměnou daňového poradce za zastupování v řízení o žalobě ve výši 5 × 3 100 Kč za dva úkony právní služby - převzetí a příprava věci; sepsání žaloby (za součást žaloby považuje soud i její doplnění ze dne 10. 2. 2021, když žalobci nebránilo nic, aby argumentaci uvedl již v žalobě samé); replika (repliku ze dne 28. 5. 2021 a ze dne 12. 7. 2021 hodnotí soud společně jako jeden úkon, neboť se jedná o reakci na jedno vyjádření k žalobě), kasační stížnost, vyjádření po zrušujícím rozsudku NSS; repliku v řízení před NSS nepovažuje soud za účelně vynaložený úkon právní služby, neboť dle rozsudku NSS nepřinesla nic nového (§ 7 bodu 5., § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění do 31. 12. 2024, a paušální náhradou hotových výdajů 5 × 300 Kč dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, tj. 20 570 Kč včetně DPH. Celkové náklady řízení tedy činí 28 570 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen zaplatit žalobci do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho **zástupce, který za tímto účelem žalovanému sdělí příslušné platební údaje.**

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

V Českých Budějovicích 3. září 2025

Mgr. et Mgr. Bc. Petr Jiřík v.r.
předseda senátu