



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **FILL - PACK s. r. o.**, se sídlem Jičínská 1542, Lomnice nad Popelkou, zastoupená Mgr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem Ve Vinicích 553, Mělník, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 11. 2014, č. j. 30145/14/5200-11432-706478, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 5. 2016, č. j. 31 Af 6/2015 - 45,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 5. 2016, č. j. 31 Af 6/2015 - 45, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 18. 11. 2014, č. j. 30145/14/5200-11432-706478, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 24.456 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce Mgr. Alexandra Klimeše, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení a relevantní skutkové okolnosti vyplývající ze správního spisu

[1] Předmětem činnosti žalobce (stěžovatele) v kontrolovaných zdaňovacích obdobích 2007 a 2008 byla výroba speciálních obalů především pro elektronický a automobilový průmysl.

[2] Finanční úřad v Jičíně (dále jen „správce daně“) daně zahájil u stěžovatele dne 25. 10. 2010 daňovou kontrolu v rozsahu daně z příjmů právnických osob za rok 2007 a 2008 a daně z přidané hodnoty za období leden až prosinec 2008. Správce daně na základě výsledků daňové kontroly dospěl k závěru, že stěžovatel v příznacích k dani z příjmů právnických osob za výše uvedená zdaňovací období mimo jiné neoprávněně uplatnil odpočet nákladů na realizaci

projektů výzkumu a vývoje od základu daně dle ustanovení § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a to ve výši 831.840 Kč za rok 2007 a ve výši 483.630 Kč za rok 2008.

[3] Správce daně přezkoumal projekty výzkumu a vývoje, za které stěžovatel odpočet uplatnil. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že cílem projektu v roce 2007 byl „*Vývoj komplexních obalů kategorie V.I.C.O., které zvýší ochranu přepravovaných dílů pro automobilový průmysl. Vývoj směřuje ke posílení pozice na trhu v ČR, SR, Polsku a Rumunsku*“. Ze Zprávy o výsledcích vývoje 2007 vyplývá, že výsledkem výzkumu a vývoje v tomto roce byl skládací stohovací box, dvoupatrový cp rastr, speciální box a speciální rastr.

[4] V roce 2008 byl projektem výzkumu a vývoje u stěžovatele „*Vývoj skládacích přepravních obalů komplexního balení*“. Dle dokumentu „*Vyhlášení projektu VaV*“ bylo cíli projektu: „*V segmentu komplexního balení vyvinout průmyslové obaly, které budou splňovat požadavky na minimální prostor při zpětné dopravě. Do vývoje těchto obalů zahrnout produktové řady: 1. CP rast – dosažení vyššího počtu ohybů rastrů pro vyšší životnost výrobků. Původní životnost rastrů 200 – 300 ohybů. Cíl: dosáhnout 500 – 750 ohybů. 2. CP box – vývoj skládaných obalů pro úsporu přepravního místa. Ohybový prvek řeší složení komplexního obalu při zpáteční cestě. Cíl: vývoj technického řešení skládání obalů. Dosáhnout životnosti cca 500 ohybů. 3. šitá vložka – při vyjímání a opětovném vkládání šitých vložek do závěsů, vyvinout obaly se skládacími prvky pro snížení místa potřebného pro zpětnou přepravu.*“ Jako ocenitelné prvky novosti jsou ve Vyhlášení projektu uvedeny: „*Rast s počtem možných ohybů 500 – 750, skládací přepravní obal s počtem složení 500, skládací šitá vložka. Bod „Vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty“ obsahuje: Dosažení počtu požadovaných skladů, opatření k dosažení - pololetní vyhodnocování výsledků formou zápisu, - možná absence vhodných CP materiálů. Ve Zprávě o výsledcích vývoje za rok 2008 jsou jako výsledek uvedeny: nový systém skládání jednodílného korpusu CP boxu s víkem, nový systém skládání korpusu CP boxu s víkem a dnem, vývoj rastru s vyšší životností a vyšším počtem složení a vedlejší produkt vývoje: nový systém konstrukce CP boxu.*“

[5] Správce daně konstatoval, že stěžovatel neprokázal, že náklady na materiál byly ve zdaňovacím období 2007 a 2008 prokazatelně vynaloženy. Předložené výdejky neobsahovaly některé formální náležitosti; nadto samotné výdejky prokazují pouze to, že materiál byl vydán ze skladu, nikoli, že byl zpracován. Stěžovatel neprokázal vedení konkrétních evidencí dokládajících spotřebu materiálu, ačkoli při realizaci projektů výzkumu a vývoje vznikly nepoužitelné a použitelné výrobky, části výrobků apod., čímž nebylo prokázáno, že se jedná o náklady vynaložené v souvislosti s odpočtem nákladů na výzkum a vývoj.

[6] Správci daně dále vznikly pochybnosti o tom, zda zadání projektu výzkumu a vývoje pro rok 2007 splňuje požadavky § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, protože cíle projektu stěžovatel uvedl pouze obecně. Teprve následně v průběhu roku 2007 doplnil, čeho se vlastně projekt konkrétně týkal. V předložených materiálech nadto není dostatečně prokazatelně doložena přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty.

[7] Ve zdaňovacím období roku 2008 bylo jedním z cílů projektu dosáhnout životnosti 500 - 750 ohybů CP rastru. To bylo řešeno záměnou použitého materiálu, tudíž tento cíl nelze považovat za projekt výzkumu a vývoje ve smyslu zákona o daních z příjmů. V tomto případě se jedná maximálně o technické zdokonalení již existujícího výrobku použitím vhodnějšího materiálu a není zde proto patrný prvek novosti. Základním kritériem odlišení výzkumu a vývoje od ostatních (příbuzných) činností je přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné a technické nejistoty.

[8] Správce daně dodatečnými platebními výměry ze dne 4. 11. 2011, č. j. 111835/11/238912603235 a č. j. 111846/11/238912603235 (dále též „dodatečné platební

výměry⁶⁾ stěžovateli dodatečně vyměřil z důvodu neoprávněného odpočtu od základu daně při realizaci projektů výzkumu a vývoje dle ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, daň z příjmů právnických osob za rok 2007 ve výši 831.840 Kč s penále ve výši 166.368 Kč a za rok 2008 ve výši 483.630 Kč s penále ve výši 96.726 Kč.

[9] Dodatečné platební výměry stěžovatel napadl rozsáhlým odvoláním, z něhož je ve vztahu k nyní projednávané kasační stížnosti nezbytné zmínit následující námitky. Stěžovatel uvedl, že inventury nespotřebovaného materiálu na středisku 800 (výzkum a vývoj) neprovádí proto, že žádný nespotřebovaný materiál zde nezůstává. Stěžovatel účtuje o nákladech spotřebovaných v rámci výzkumu a vývoje formou komplexních nákladů příštích období, přičemž v daném zdaňovacím období dochází k aktivaci veškerých těchto nákladů do výnosů a jejich následnému rozpouštění do nákladů v následujících čtyřech zdaňovacích obdobích. Vzhledem ke skutečnosti, že veškerý výdej materiálu na středisko výzkumu a vývoje je pečlivě plánován v souladu s předpokládanými činnostmi, je zřejmé, že nejpozději do konce posledního zdaňovacího období jsou tyto náklady spotřebovány. V běžné praxi je takto vydaný materiál spotřebován nejpozději v následujícím zdaňovacím období. Správce daně možná pouze nepochopil systém účtování o komplexních nákladech příštích období. Pokud by tomu tak nebylo a na straně správce daně nadále přetrvávaly pochybnosti, navrhl stěžovatel provést výslech svědka – vedoucího oddělení výzkumu a vývoje, pana P. P.

[10] Evidenci vzorků stěžovatel správci daně předložil, nejedná se však o inventurní seznamy, neboť vzorky jsou prodávány či bezplatně předávány obchodním zástupcům. Stěžovatel však nevidí věcnou souvislost mezi evidencí vzorků a uznatelností odečitatelné položky na výzkum a vývoj – z podstaty věci není možné oprávněnost uplatnění této odečitatelné položky vázat na prodej vzorků. Stěžovatel má za to, že řádně prokázal spotřebu materiálu, konkrétně formou komplexních nákladů příštích období, přičemž správce daně pouze nesprávně zhodnotil předložené důkazní prostředky.

[11] Správce daně svévolně reklasifikoval cíle projektu a konstatoval, že cíli jsou výsledky výzkumu a vývoje. Správce daně je povinen pracovat s cílem, který na počátku projektu stanovil daňový subjekt. Konstatování správce daně, že stěžovatel neprokázal existenci ocenitelného prvku novosti a výzkumné nebo technické nejistoty je zcela účelové. Stěžovatel je prokázal již v průběhu daňové kontroly (v odpovědích na výzvy správce daně). Konkrétně se pak v rámci výzkumu a vývoje v roce 2008 musel stěžovatel vypořádat s prvkem technické nejistoty spočívajícím v tom, zda bude možné u CP rastru vůbec dosáhnout životnosti 500 – 750 ohybů, přičemž skutečnost, že se tak stalo, je bezpochyby ocenitelným prvkem novosti, neboť do té doby na trhu nebyl obdobný produkt. Holé konstatování správce daně, že toho bylo dosaženo pouze záměnou materiálu, vyplývá z neznalosti v oblasti výroby obalů, neboť ne vždy může být takových vlastností dosaženo pouze záměnou materiálu. V tomto konkrétním případě se stěžovatel domnívá, že správce daně nemůže mít natolik dostatečné technické znalosti, aby byl schopen posoudit, zda byl či nikoli prokázán ocenitelný prvek novosti.

[12] Co se týče dat na technických výkresech vztahujících se k výzkumu a vývoji, stěžovatel vysvětlil, že se jedná o technickou dokumentaci předávanou obchodním zástupcům v době po ukončení projektu. V případě přetrvávajících pochybností navrhl stěžovatel výslech svědků P. P. a D. M., kteří zpracovávali dokumentaci uvedených případů.

[13] Odvolání proti dodatečným platebním výměrům zamítlo Finanční ředitelství v Hradci Králové rozhodnutími ze dne 26. 6. 2012, č. j. 3895/12-1200-60200 a č. j. 3897/12-1200-602006. Krajský soud v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“) rozsudky ze dne 24. 9. 2013,

č. j. 31 Af 78/2012 – 43 a č. j. 31 Af 79/2012 – 43 rozhodnutí odvolacího orgánu pro porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení.

[14] Nový odvolací orgán (žalovaný) o podaných odvoláních rozhodl jedním rozhodnutím ze dne 18. 11. 2014, č. j. 30145/14/5200-11432-706478 tak, že dodatečné platební výměry změnil v části týkající se bankovního spojení, jinak je nechal beze změny.

[15] Žalovaný nepovažuje provedení svědecké výpovědi pana P. P. za relevantní pro danou věc. Tato výpověď měla dle stěžovatele vysvětlit zvolený systém účtování; žalovaný však systém účtování formou komplexních nákladů příštích období prováděný na středisku výzkumu a vývoje chápe a nerozporuje jeho použití. Dle žalovaného je z obsahu projektu výzkumu a vývoje v roce 2007 patrné, že neobsahuje konkrétní cíle řešení, který by byly dle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů vyhodnotitelné po jeho ukončení. Obecnou vlastností všech obalů je, že zvyšují ochranu přepravovaných dílů, takže není zcela zřejmé, co konkrétního v této věci mělo být cílem projektu. Posílení pozice na trhu nelze rovněž považovat za naplnění definice výzkumu a vývoje.

[16] Pro účely odpočtu od základu daně dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů nelze uznat činnosti týkající se rutinní úpravy již vyvinutých řešení podle požadavků konkrétních zákazníků, vyhotovení ukázkových modelů, vyhotovení dalších kusů vzorků, předvýrobní přípravu či zhotovení vzorků pro marketing. Stěžovatelem předložená konstrukční dokumentace vztahující se k projektu výzkumu a vývoje v roce 2007 neprokazuje, že se jednalo o individuální a ojedinělá řešení, která by bylo možno označit za funkční vzorek či prototyp. Na činnost stěžovatele, která je ohniskem sporu při posouzení, zda se jedná o činnost naplňující znaky výzkumu a vývoje, je nutné dle žalovaného nahlížet ve smyslu bodu 4. písm. j) pokynu Ministerstva financí D-288 k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „pokyn D-288“), tedy jako na činnost předvýrobní přípravy či inovativního charakteru. Stěžovatel ve své odpovědi (ze dne 20. 1. 2011) na výzvu správce daně uvedl výčet prvků novosti, obecných prvků novosti a technické nejistoty a konstatoval, že se jimi v roce 2007 a 2008 zabýval. Žalovaný konstatoval, že z tohoto výčtu nelze usuzovat, zda se skutečně jednalo o činnosti zahrnující prvek novosti nebo zda se naopak jednalo o činnosti inovativního charakteru, jelikož je výčet pouze obecný, bez návaznosti na konkrétní výrobky zhotovené na středisku výzkumu a vývoje. Z uvedených prvků novosti a technické nejistoty nevyplynula žádná nová funkce vyvíjených modelů a dle žalovaného se jedná o pouhé zdokonalení dosavadních charakteristik výrobků. Cílem obou projektů nebylo vyvinout nový typ obalů či pozvednout existující výrobky na takovou úroveň, že získaly nové vlastnosti či byly schopny vykonávat další podstatné činnosti, které dříve vykonávat nemohly. Žalovaný neshledal žádný rozdíl mezi konstrukcí a výrobou obalových materiálů v rámci projektů výzkumu a vývoje u stěžovatele a konstrukcí a výrobou ostatních obalových materiálů.

[17] Požadavek na výslechy svědků o vyhotovování výkresů technické dokumentace z doby řešení projektu výzkumu a vývoje v případě přetrvávajících pochybností správce daně nepovažoval žalovaný za adekvátní, neboť nerozporuje tvrzení stěžovatele, že se jedná o technickou dokumentaci, která byla předávána obchodním zástupcům v době po ukončení projektu.

[18] Názor stěžovatele vztahující se k daňovému období roku 2008, že správce daně není kompetentní danou věc posoudit z důvodu nedostačujících technických znalostí, představuje subjektivní názor stěžovatele. Správce daně má možnost, nikoli povinnost ustanovit znalce k prokazování skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. Skutečnost, že správce daně nemá technické vzdělání, v žádném případě neznamená, že není schopen danou věc fundovaně posoudit z hlediska zákona o daních z příjmů, zákona o podpoře výzkumu

a vývoje a pokynu D-288, a to v souladu s kompetencemi, které mu byly platnými předpisy svěřeny.

[19] Žalovaný nezpochybňuje, že určité prvky novosti v rámci projektu výzkumu a vývoje v roce 2008 existovaly, avšak pouze v rovině inovací, nikoli v rovině výzkumu a vývoje. Zvýšení počtu ohybů u CP rastru nepředstavuje takové zlepšení výrobku, kterým by existující výrobek získal nové vlastnosti či byl schopen vykonávat další podstatné činnosti, které dříve vykonávat nemohl.

II. Řízení před krajským soudem

[20] Proti rozhodnutím žalovaného podal stěžovatel žalobu, v níž (soud vyzdvihuje námitky relevantní pro posouzení kasační stížnosti) namítal, že definice cílů projektu výzkumu a vývoje stanovených stěžovatelem neobsahuje žádnou vadu, neboť stávající obalové materiály zajišťují ochranu přepravovaných dílů a ty nově vyvinuté ji mají posunout na vyšší úroveň. Obaly tak ochranu dílů zajišťují, nikoli automaticky zvyšují, jak uvedl žalovaný ve svém rozhodnutí. Vývoj obalových materiálů poskytujících vyšší stupeň ochrany, popř. obsahující jiné konstrukční řešení přinášející zlepšení funkčnosti a životnosti je v souladu s obecnými předpoklady pro uplatnění odpočtu dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů.

[21] Stěžovatel v rámci daňové kontroly předložil výdejky materiálu, které správce daně neshledal jako dostatečný důkaz prokazující spotřebu materiálu v rámci testování. Stěžovatel navrhl provést výslech svědka, který by mimo jiné mohl správci daně sdělit, jak docházelo k výdejům materiálu k testování. Výslech svědků byl jedinou zbývajícím alternativou, jak předmětné výdeje materiálu dokázat; správce daně je však odmítl pro nadbytečnost. Stěžovatel navrženým výsledkem necítil na objasnění systému účtování správci daně, jak v odůvodnění svého rozhodnutí uvádí žalovaný, ale na prokázání skutečnosti, že k výdejům docházelo. Stěžovatel chtěl výsledkem také prokázat, že předložené rozpracované technické výkresy pocházely z doby řešení projektu a že na nich stěžovatel skutečně v době řešení projektu pracoval. Stěžovatel se cítí být zkrácen na svých právech, neboť nedostal možnost v rámci daňového řízení skutečnosti prokázat všemi dostupnými prostředky.

[22] Dle názoru stěžovatele se v rámci napadených projektů výzkumu a vývoje nejednalo o rutinní úpravy již vyvinutých řešení, předvýrobní přípravu či marketing. Správce daně nemůže disponovat dostatečnými technickými znalostmi k tomu, aby byl sto vůbec tuto skutečnost rozporovat. V tomto případě měl nechat zpracovat nezávislý znalecký posudek.

[23] Krajský soud se ztotožnil s vypořádáním věci žalovaným a zamítl žalobu stěžovatele jako nedůvodnou. Přisvědčil žalovanému, že předložený projekt výzkumu a vývoje neobsahoval konkrétní cíle řešení, které by byly po jeho ukončení vyhodnotitelné. Stěžovatelem předložená dokumentace nemohla prokázat, že se jednalo o individuální a ojedinělá řešení, která by bylo možno označit za funkční vzorek. Stěžovatelem vykonávané činnosti nelze označit za výzkum a vývoj dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Ze skutkových okolností nevyplývá, že by cílem projektu bylo vyvinutí nového typu obalu nebo že by nové výrobky získaly nové vlastnosti. Krajský soud nepřisvědčil ani názoru stěžovatele, že správce daně není kompetentní danou věc posoudit z důvodu nedostačujících technických znalostí. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád v § 95 stanoví možnost, nikoli povinnost správce daně ustanovit znalce. V případě stěžovatele nebylo znalecké posouzení nezbytné provést. Žalovaný dostatečně vysvětlil, proč neshledává v rámci projektu výzkumu a vývoje prvky novosti a proč jde pouze o inovaci.

[24] K námitce neprovedení výsledků krajský soud uvádí, že výsledkem pana P. P. chtěl žalobce prokázat zvolený systém účtování. Ten však správce daně ani žalovaný nerozporovali, ve shodě s nimi lze proto takový výsledek považovat za nadbytečný. Rovněž nelze považovat za důvodný návrh výsledku svědka, který se měl týkat vyhotovení výkresů technické dokumentace z doby řešení projektu výzkumu a vývoje. Stěžovatel v žalobě uvedl, že cílem navrženého výsledku bylo prokázat, že k výdejům materiálu pro účely testování fyzicky docházelo. Krajský soud se ztotožnil se žalovaným, že se jedná o technickou dokumentaci předávanou obchodním zástupcům v době po ukončení projektu, tuto otázku správce daně nerozporoval. Žalovaný tak dostatečně zdůvodnil, proč důkaz ve formě svědeckých výpovědí nebyl proveden. Tento postup nemůže být vyvrácen ani argumentem stěžovatele, že by uvedený svědek sdělil, jak docházelo k výdejům materiálu k testování a že k těmto skutečně docházelo. Tato skutečnost totiž musela být dle krajského soudu dostatečně zřejmá z písemných účetních podkladů a takové důkazy nelze nahrazovat výpověďmi svědků.

III. Shrnutí argumentů obsažených v kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[25] Stěžovatel brojí proti rozsudku krajského soudu včas podanou kasační stížností, v níž uplatňuje důvody, které formálně podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[26] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu a žalovaného, že předložený projekt neobsahoval konkrétní cíle řešení, které by byly po jeho ukončení vyhodnotitelné, a že stěžovatelem předložená dokumentace nemohla prokázat, že se jednalo o individuální a ojedinělá řešení, která by bylo možno označit za funkční vzorek. Stěžovatel namítá, že v průběhu daňového řízení prokazoval, že v rámci projektu výzkumu a vývoje vyvinul „Nový systém konstrukce CP boxu“, přičemž sám správce daně ve Zprávě o daňové kontrole uvedl cíle, které stěžovatel na počátku projektu výzkumu a vývoje stanovil, tj. „Vývoj skládacích přepravních obalů“ a cíl „vyvinout průmyslové obaly, které budou splňovat požadavky na minimální prostor při zpětné dopravě“. Nešlo tedy jen o vylepšení stávajících obalů (pouhou inovaci), ale o přepravní obaly, které měly nové vlastnosti, mnohonásobně by šetřily místo při zpětné přepravě a bylo by možno používat je opakovaně a dlouhodobě. Stěžovatel uvedl v projektové dokumentaci nazvané „Vývoj komplexních obalů pro ukládání a přepravu dílů pro automobilový a elektronický průmysl“ jako cíl projektu „vývoj komplexních obalů kategorie V.I.C.O., které zvýší ochranu přepravovaných dílů pro automobilový a elektronický průmysl“. Stěžovatel prokázal existenci ocenitelného prvku novosti a existenci výzkumné nebo technické nejistoty u CP rastru (dosažení 500 – 750 ohybů), přičemž obdobný produkt do té doby na trhu nebyl. Stěžovatel musel v rámci výzkumu a vývoje testováním nalézt vhodný materiál pro předmětné obaly, protože mu nebyl předem znám. Tvrzení správce daně a žalovaného, že jde o pouhé vylepšení stávajícího obalu, není podloženo řádným zhodnocením důkazních prostředků a není doloženo např. existencí obdobných obalů na trhu. Správce daně a žalovaný nesprávně posoudili splnění zákonných podmínek projektu výzkumu a vývoje, neboť řádně nevyhodnotili důkazní prostředky a krajský soud měl pro vady řízení napadené rozhodnutí žalovaného zrušit.

[27] V kasační stížnosti stěžovatel dále namítá, že výsledkem pana P. P. nemínil prokázat správnost způsobu účtování o komplexních nákladech příštích období, jak uvedl v rozsudku krajský soud. Mělo jím být prokázáno, že se vydaný materiál v rámci výzkumu a vývoje spotřeboval nejpozději v následujícím zdaňovacím období, což správce daně zpochybňoval. Šlo tedy o odstranění přetrvávajících pochybností o době spotřeby vydaného materiálu a nikoli o prokazování správnosti zvoleného systému účtování. Krajský soud se tedy nezabýval podstatou námítky stěžovatele a jeho odůvodnění je tak irelevantní, což vede k nepřezkoumatelnosti pro

nedostatek důvodů. Jestliže správce daně i žalovaný odmítli provést navržený výslech svědka s nesprávným odůvodněním, šlo o odepření zákonného práva stěžovatele na provedení navrhovaného důkazu [§ 86 odst. 2 písm. b) daňového řádu] a současně o porušení § 92 odst. 2 daňového řádu (povinnost správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejdříve).

[28] Dle stěžovatele není správný ani závěr krajského soudu, že skutečnost, jak k výdejům materiálu k testování docházelo, musela být dostatečně zřejmá z písemných účetních podkladů a takové důkazy nelze nahrazovat výpověďmi svědků, které navrhoval stěžovatel. Tento závěr je v rozporu s § 93 odst. 1 daňového řádu, podle něž lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem.

[29] Stěžovatel závěrem kasační stížnosti shrnuje, že jeho projekt „Vývoj komplexních obalů pro ukládání a přepravu dílů pro automobilový a elektronický průmysl“ splňoval zákonné podmínky pro jeho posouzení jako projektu výzkumu a vývoje a že správce daně i žalovaný postupovali účelově, pokud neumožnili některé dílčí výhrady objasnit navrženými důkazními prostředky, tj. výslechy svědků. Stěžovatel navrhuje, aby kasační soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu.

[30] Žalovaný se v soudem stanovené lhůtě ke kasační stížnosti nevyjádřil.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[31] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval posouzením formálních náležitostí kasační stížnosti, přičemž konstatoval, že se jedná o včasnou kasační stížnost, podanou osobou řádně zastoupenou, která míří proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů a neshledal přitom vady, ke kterým musí přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Stěžejní kasační námitku představuje otázka, zda na projekty označené stěžovatelem za projekty výzkumu a vývoje lze aplikovat ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů a zda tedy byl stěžovatel oprávněn náklady na tyto projekty odečíst od základu daně.

[32] Zákon o daních z příjmů v první větě výše citovaného ustanovení stanoví, že *[o]d základu daně lze odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje.* Pro splnění podmínek na uplatnění odpočtu nákladů při realizaci projektů výzkumu a vývoje od základu daně je dle citovaného ustanovení zapotřebí kumulativní splnění dvou podmínek. Za prvé se musí jednat o projekty výzkumu a vývoje; za druhé tyto projekty musí mít 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.

[33] Definici výzkumu a vývoje zákon o daních z příjmů neobsahuje. V souladu s právním názorem krajského soudu a se zásadou jednotnosti právního řádu je zapotřebí hledat takovou definici jinde (tento postup obecně aproboval Nejvyšší správní soud např. v rozsudcích ze dne

6. 8. 2013, č. j. 8 As 63/2012 – 37, a ze dne 28. 7. 2011, č. j. 8 Afs 13/2011 – 81). Vymezení pojmu výzkumu a vývoje je obsaženo pouze v § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu a vývoje) ve znění účinném pro projednávanou věc. Toto ustanovení popisuje výzkum jako systematickou tvůrčí práci rozšiřující poznání, včetně poznání člověka, kultury nebo společnosti, metodami umožňujícími potvrzení, doplnění či vyvrácení získaných poznatků, prováděnou jako základní výzkum, kterým jsou experimentální nebo teoretické práce prováděné s cílem získat znalosti o základech či podstatě pozorovaných jevů, vysvětlení jejich příčin a možných dopadů při využití získaných poznatků; aplikovaným výzkumem jsou experimentální nebo teoretické práce prováděné s cílem získání nových poznatků zaměřených na budoucí využití v praxi; ta část aplikovaného výzkumu, jehož výsledky se prostřednictvím vývoje využívají v nových výrobcích, technologiích a službách, které jsou určeny k podnikání podle zvláštního právního předpisu, se označuje jako průmyslový výzkum. Vývoj dle citované právní úpravy představuje systematické tvůrčí využití poznatků výzkumu nebo jiných námětů k produkci nových nebo zlepšených materiálů, výrobků nebo zařízení anebo k zavedení nových či zlepšených technologií, systémů a služeb, včetně pořízení a ověření prototypů, poloprovozních nebo předváděcích zařízení.

[34] Ministerstvo financí vydalo k provedení ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů pokyn D-288, který slouží k zajištění jednotného postupu při uplatňování předmětného ustanovení tím, že správcům daně poskytuje návod na posuzování uplatněných odpočtů nákladů od základu daně za projekty výzkumu a vývoje. Pokyn D-288 mimo jiné stanoví podobu projektů výzkumu a vývoje, definici výzkumu a vývoje pro účely zákona o daních z příjmů, činnosti, které lze zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje pro účely odpočtu od základu daně z příjmů a které nikoli, a další podrobnosti. Zmíněný pokyn je interní normativní instrukcí, která pro správce daně představuje pokyn nadřízeného orgánu vůči orgánu služebně podřízenému. Nejedná se tedy o obecně závazný předpis, kterým by krajský soud při svém rozhodování byl vázán. Závazný je primárně pro správce daně, který je povinen se jím řídit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 9. 2012, č. j. 2 Afs 55/2012 – 24). Pokyn D-288 tak lze na posouzení věci použít jako výkladové vodítko v mezích, v nichž je souladný se zákonem o daních z příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 8 Afs 3/2005 – 59).

[35] Potud mezi účastníky řízení panuje shoda. Jádrem sporu tkví v tom, zda správcem daně zpochybněné projekty stěžovatele lze zahrnout pod pojmy výzkumu a vývoje dle ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel svou činnost v rámci projektů považuje za výzkum a vývoj. Vyvinul „nový systém konstrukce CP boxu“, přičemž nešlo jen o vylepšení stávajících obalů, ale o přepravní obaly s novými vlastnostmi (úspora místa při dopravě, opakovanost používání, delší životnost). Žalovaný (a shodně s ním též krajský soud) naopak zastává názor, že stěžovatel činnosti během projektů výzkumu a vývoje vykonával v rámci podnikatelské činnosti a nelze je podřadit pod činnosti výzkumu a vývoje, neboť vykazují znaky předvýrobní přípravy či inovativního charakteru ve smyslu bodu 4. písm. j) pokynu D-288. Cílem obou projektů nebylo vyvinout nový typ obalů či pozvednout existující výrobky na takovou úroveň, že získaly nové vlastnosti či byly schopny vykonávat další podstatné činnosti, které dříve vykonávat nemohly. Žalovaný neshledal žádný rozdíl mezi konstrukcí a výrobou obalových materiálů v rámci projektů výzkumu a vývoje a konstrukcí a výrobou ostatních obalových materiálů.

[36] Nejprve je třeba podotknout, že finální zhodnocení, zda projekty stěžovatele lze považovat za projekty výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, náleží správním orgánům. Jedná se o otázku právní. Povinností správních orgánů však v takovém

případě bylo náležitě zjištěno veškeré skutkové okolnosti a náležitě posouzeny veškeré aspekty zpochybněných projektů stěžovatele. Stěžovatel od počátku nesouhlasil s právním hodnocením předmětných projektů. Jak vyplývá ze správního spisu, v daňovém řízení předložil značné množství důkazů, jimiž zpochybňoval výše uvedené závěry správce daně. Jednalo se o listiny s technickými daty (tabulky, výkresy, dokumentace). Stěžovatel k výzvám správce daně předložil vyjádření, ve kterých se snažil prokázat, že obaly, které v rámci dotčených projektů vyvíjel, nesly ocenitelné prvky novosti a technické nejistoty. Ve vyjádření k výzvě ze dne 20. 1. 2011 tvrdil téměř dvacet konkrétních prvků novosti (ve smyslu bodu 2. pokynu D-288), šest obecných prvků novosti a dvacet technických nejistot, které musel řešit. K otázce novosti se vyslovil též ve vyjádření ze dne 30. 5. 2011. Jednalo se převážně o technický popis jednotlivých aspektů projektů, včetně projektové dokumentace.

[37] Nejvyšší správní soud konstatuje, že správce daně a žalovaný však tyto důkazy nehodnotili dostatečně. V rozhodnutí o odvolání (s. 28) žalovaný uzavřel, že z výčtu prvků novosti a technické nejistoty nelze usuzovat, zda se skutečně jednalo o činnosti zahrnující prvek novosti nebo zda se naopak jednalo o činnosti inovačního charakteru, jelikož výčet je pouze obecný, bez návaznosti na konkrétní výrobky zhotovené na středisku výzkumu a vývoje. Z uvedených prvků novosti a technické nejistoty nevyplývá žádná nová funkce vyvíjených modelů a dle odvolacího orgánu se jedná o pouhé zdokonalení dosavadních charakteristik výrobků. Toto konstatování žalovaného však nemá dle soudu oporu ve spisu. Stěžovatel naopak ke zmíněným výčtům prvků novosti a technické nejistoty přiložil dokumentaci popisující jednotlivé výrobky (nové typy obalů) vyvinuté na středisku výzkumu a vývoje, k nimž se evidentně vztahovala tvrzení obsažená ve vyjádřeních stěžovatele. Nadto kasačnímu soudu není zřejmé, z čeho žalovaný usuzuje na to, že výzkumem a vývojem lze rozumět toliko vyvinutí nové funkce modelů a nikoli zdokonalení dosavadních charakteristik určitého výrobku. Tento názor není souladný s § 2 odst. 1 zákona o podpoře výzkumu a vývoje, který pojem výzkumu a vývoje vymezuje. Pod pojem vývoje totiž zmíněný zákon (ve znění účinném pro projednávanou věc) mimo jiné zahrnuje též systematické tvůrčí využití poznatků výzkumu k produkci zlepšených materiálů a výrobků. Vychází-li žalovaný při posuzování otázky, zda se v případě stěžovatele jedná o činnost naplňující znaky výzkumu a vývoje, musí primárně pracovat právě s definicí výzkumu a vývoje obsažené v § 2 odst. 1 cit. zákona. Jak již soud zmínil výše, pokyn D-288 je zde pak možno použít jako podpůrné výkladové vodítko, ovšem vždy tak, aby výklad provedený podle tohoto pokynu byl v souladu se zákonem.

[38] Obdobně není přezkoumatelné pro věc zásadní tvrzení žalovaného (s. 28 rozhodnutí), že cílem obou projektů nebylo vyvinout nový typ obalů či pozvednout existující výrobky na takovou úroveň, že získaly nové vlastnosti či byly schopny vykonávat další podstatné činnosti, které dříve vykonávat nemohly (zde si žalovaný navíc protičeří, neboť má za výzkum a vývoj i takovou činnost, která spočívá ve vybavení výrobků novými vlastnostmi či funkcemi, srov. bod [38] tohoto rozsudku). Žalovaný neshledává žádný rozdíl mezi konstrukcí a výrobou obalových materiálů v rámci projektů výzkumu a vývoje a konstrukcí a výrobou ostatních obalových materiálů. Ze správního spisu však vůbec nevyplývá, jakým způsobem k tomuto závěru došel, jaké konstrukce nových a „ostatních“ obalových materiálů porovnával a jakým způsobem.

[39] Ze spisu není patrné, že by správce daně či žalovaný srovnávali stěžovatelem nově vyvinuté obaly s jinými obalovými materiály, případně s jakými konkrétně. Oporu ve spisech nenajde ani tvrzení žalovaného, že vyvinuté výrobky neměly nové vlastnosti, ačkoli stěžovatel konstantně tvrdí, že CP rastr s 500 – 750 ohyby dosud na trhu nebyl a že nalezení vhodného materiálu použitého na předmětné obaly bylo výsledkem testování v rámci výzkumu a vývoje, protože tento vhodný materiál nebyl předem znám. Úvahy žalovaného (i krajského soudu) stran prvků novosti a technické nejistoty se tak odehrávají pouze v rovině prostého tvrzení žalovaného

(nejde o výsledek výzkumu a vývoje, neboť vyvinuté obaly se nijak neliší od ostatních obalů), které ovšem nenajdou žádnou oporu ve spise, ačkoli právě tato úvaha je pro posouzení celé věci (nároku na odpočet od základu daně dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů) zásadní.

[40] Tvrzení stěžovatele, že u výrobků vyvinutých v rámci projektů byl přítomen ocenitelný prvek novosti, že byly řešeny technické nejistoty, že životnosti 500 – 750 ohybů u CP rastru bylo dosaženo změnou použitého materiálu, což je výsledkem náročného testování (srov. vyjádření stěžovatele ze dne 30. 5. 2011, s. 3) a dalších technických otázek, nelze bez odborného posouzení předkládaných údajů vyvrátit. Správní orgány a krajský soud však svoji argumentaci založily na závěru, že odborné prověření technických údajů o jednotlivých projektech nebylo nutné, s čímž se Nejvyšší správní soud neztotožnil. Již ze samotné argumentace správních orgánů a krajského soudu, tak jak byla shrnuta výše, vyplývá, že potřebnými technickými znalostmi nedisponovaly, neboť se ke konkrétním tvrzením stěžovatele týkajícím se prvků novosti, technické nejistoty, technologických postupů při vývoji nových obalů atd. vyjadřovaly v obecné rovině, aniž by vyvrátily tvrzení, která se stěžovatel snažil předloženými vyjádřeními a dokumentací prokázat.

[41] Nejvyšší správní soud tímto nikterak nepředjímá, zda projekty stěžovatele skutečně lze či nelze vyhodnotit jako projekty výzkumu a vývoje dle ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů ve spojení s ustanovení § 2 odst. 1 zákona o podpoře výzkumu a vývoje. K řádnému právnímu posouzení v projednávané věci však bylo nutno přihlídnout ke všem (i technickým) aspektům namítaných projektů. Stěžovatel od počátku považuje tyto projekty za ty, při nichž dochází k vývoji nových obalů s novými charakteristikami. Tyto své závěry opíral o nezanedbatelné množství důkazních prostředků technického charakteru, které správní orgány nemohly s ohledem na výše uvedené odmítnout pouze s odkazem na to, že stěžovatelem vyvinuté výrobky se nijak (nebo nepatrně) neodlišují od již existujících jiných obalů. Naopak správní orgány měly podrobit přezkumu, zda namítané skutečnosti a navržené důkazy tyto jejich závěry nezpochybňují.

[42] Správní orgány se tedy měly technickými aspekty projektů stěžovatele zabývat, což však vyžaduje technické znalosti. Není sporu o tom, že úřední osoby v projednávaném případě technickými znalostmi nedisponovaly. Správní orgány ani krajský soud toto nezpochybnilo, ale dovodily, že technické znalosti ani odbornost úředních osob nejsou pro posouzení věci nezbytné. Krajský soud odkázal též na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014 – 119 (publ. pod č. 3273/2015 Sb.), podle nějž správce daně zpravidla nedisponuje dostatečnými technickými znalostmi k posouzení důkazních prostředků technické povahy navržených za účelem prokázání přítomnosti ocenitelného prvku novosti a technické nejistoty u přezkoumávaných projektů výzkumu a vývoje. Jsou-li tyto důkazy pro věc relevantní, je povinen ustanovit znalce dle § 95 odst. 1 daňového řádu. Podle krajského soudu ale taková situace v projednávané věci nenastala, správce daně disponoval dostatečnými znalostmi k posouzení všech stěžovatelem předložených důkazů a povinnost ustanovit znalce tak nevyvstala.

[43] Nejvyšší správní soud má však vzhledem ke všemu shora uvedenému za zjevné, že v daném případě stěžovatel učinil tvrzení a předložil důkazy, které měly ryze technickou povahu a měly vést k prokázání prvků novosti a technické nejistoty. Jak konstatoval soud již v posledně uvedeném rozsudku je zřejmé, že správce daně je při posuzování splnění podmínek ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů ve velmi obtížné situaci. Toho si bylo ostatně vědomo i Ministerstvo financí, které k provedení tohoto ustanovení vydalo samostatný metodický pokyn. Znalecký posudek však správnímu orgánu umožní komplexně zjistit a posoudit veškeré skutkové okolnosti spočívající v charakteru projektů stěžovatele, včetně jejich technické

stránky (přítomnost technické nejistoty a ocenitelného prvku novosti). Pouze na základě všech těchto skutečností ve spojení s již použitými a správcem daně zjištěnými skutečnostmi lze dospět ke správnému závěru o tom, zda stěžovatel oprávněně uplatnil odpočet nákladů na projekty výzkumu a vývoje od základu daně dle ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Bez dostatečného porozumění technickým aspektům projektů stěžovatele totiž správní orgány nemohly spolehlivě vyvrátit závěr stěžovatele o tom, že jeho projekty splňovaly podmínky pro podřazení pod pojem výzkumu a vývoje.

[44] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud shledal první kasační námitku stěžovatele důvodnou. Správní orgány v projednávané věci pochybily, neboť se nedostatečně zabývaly předkládanými a navrhanými důkazy zpochybňujícími jejich závěr, že činnosti vykonávané v rámci projektů výzkumu a vývoje v letech 2007 a 2008 neodpovídají pojmu výzkumu a vývoje vymezenému v zákoně, ale že jde o pouhé inovace, neboť zde chyběl ocenitelný prvek novosti a technické nejistoty. Žalovaný se obsahem předkládaných důkazů podrobněji nezabýval s tím, že je zjevné, že v daném případě šlo toliko o inovace, nikoli o výzkum a vývoj, ačkoli pro takové posouzení nedisponoval dostatečnými technickými znalostmi. V tomto směru pochybil i krajský soud, pokud závěry žalovaného plně převzal, případně se sám vyjadřoval k ryze technickým otázkám, a rozhodnutí žalovaného pro tuto vadu nezrušil.

[45] Co se týče námitek neprovedení výslechů svědků, lze přisvědčit stěžovateli, že v podaném odvolání (a žalobě) navrhoval výslech pana P. P. v části týkající se skutečné spotřeby materiálu vydaného do střediska 800 (výzkum a vývoj). Byť je tento návrh zařazen ihned za úvahou ohledně nepochopení systému účtování stěžovatele ze strany správce daně, z kontextu je zjevné, že tento návrh směřoval právě k vyjasnění nejasnosti stran spotřeby materiálu při testování. Krajský soud k tomu uvedl, že postup žalovaného nemůže být vyvrácen argumentem stěžovatele, že by uvedený svědek sdělil, jak docházelo k výdejům materiálu k testování a že k nim skutečně docházelo, neboť tato skutečnost musela být dostatečně zřejmá z písemných účetních dokladů a takové důkazy nelze nahrazovat výpověďmi svědků. V nyní souzené věci je však zjevné, že správci daně tato skutečnost z písemných účetních dokladů zjevná nebyla a právě proto byl navrhován výslech pana P. P.; ostatně sám správce daně stěžovatele vyzýval, aby skutečnosti týkající se výdeje materiálu k testování dále prokázal (srov. Výzva správce daně ze dne 6. 12. 2010, bod 4 a násl., Výzva správce daně ze dne 1. 4. 2011, bod 3).

[46] Z podaného odvolání taktéž jasně plyne, že stěžovatel navrhoval vyslechnout pana P. P. a D. M. za účelem objasnění toho, kdy vznikla projektová dokumentace, která byla po ukončení projektu výzkumu a vývoje prezentována obchodním zástupcům. Ze Zprávy o daňové kontrole totiž bylo zjevné, že správce daně zpochybňuje skutečnost, že předložená projektová dokumentace byla vytvořena v rámci rozporovaných projektů. Naproti tomu žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že navržené výslechy svědků jsou nadbytečné, neboť skutečnost, že projektová dokumentace byla po ukončení projektu prezentována obchodním zástupcům, není sporná. I zde lze proto stěžovateli přisvědčit, že se argumentace žalovaného i krajského soudu k neprovedení této svědecké výpovědi míjí s podstatou důkazního návrhu.

[47] I tyto kasační námitky jsou důvodné. Žalovaný bude tedy v novém řízení muset též ujasnit, k čemu směřovaly důkazní návrhy stěžovatele a řádně se s nimi vypořádat.

V. Závěr a náklady řízení

[48] Nejvyšší správní soud dospěl v posuzovaném případě k závěru, že krajský soud zatížil svůj rozsudek vadou podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., pro kterou soud v souladu s ustanovením § 110 odst. 1 s. ř. s., větou první před středníkem, napadený rozsudek zrušil. Současně kasační soud ze stejných důvodů shledal, že již v řízení před krajským soudem byly splněny podmínky dle ustanovení § 110 odst. 2 s. ř. s. a zrušil proto též rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[49] V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, je povinen v souladu s ním provést náležité zjištění skutkového stavu, zabývat se všemi hledisky předmětných projektů stěžovatele včetně těch technických, a důkazními návrhy stěžovatele. Vzhledem k tomu, že projekty stěžovatele je třeba hodnotit i z technického hlediska, přičemž správce daně nedisponuje nezbytnou odborností, bude na místě ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně dle ustanovení § 95 odst. 1 daňového řádu.

[50] V případě, kdy Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 – 98).

[51] Při rozhodování o náhradě nákladů řízení vychází soudní řád správní z úspěchu ve věci. Ten přísluší stěžovateli, neboť napadené rozhodnutí žalovaného bylo Nejvyšším správním soudem zrušeno. Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatel měl ve věci úspěch, a proto mu zdejší soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny jednak částkou 8.000 Kč za soudní poplatky (3.000 Kč za žalobu a 5.000 Kč za kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu). Dále jsou náklady řízení tvořeny částkou 16.456 Kč.

[52] Zástupce stěžovatele před krajským soudem, kterým byla daňová poradenská kancelář ARIADNA, s. r. o., se sídlem Bořivojova 21, Praha 3 v řízení o žalobě učinil celkem dva úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v účinném znění (dále jen „advokátní tarif“)], a jedno písemné podání ve věci samé (žaloba) ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu. V řízení před Nejvyšším správním soudem učinil zástupce stěžovatele, Mgr. Alexandr Klimeš, advokát, celkem dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, podání kasační stížnosti). Celkově tedy zástupci stěžovatele učinili čtyři úkony právní služby. Za každý z nich jim náleží mimosmluvní odměna ve výši 3.100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o částku 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Částka za jeden úkon právní služby tak činí 3.400 Kč, za čtyři úkony náleží zástupcům stěžovatele náhrada ve výši 13.600 Kč. Oba zástupci žalobce jsou plátcí daně z přidané hodnoty, celková částka náhrady se proto zvyšuje o 21% sazby daně z přidané hodnoty, odpovídající částce 2.856 Kč, na částku 16.456 Kč.

[53] Celková výše náhrady nákladů řízení před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem včetně zaplacených soudních poplatků tedy činí 24.456 Kč. Tuto částku je žalovaný

povinen zaplatit stěžovateli k rukám jeho právního zástupce Mgr. Alexandra Klimeše, advokáta se sídlem Ve Vinicích 553, Mělník, ve lhůtě 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. září 2016

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu