



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce: X
sídlem X
zastoupen advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, Prostějov

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 3. 2019, č. j.X,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. 3. 2019, č. j. X, se pro vady řízení zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci k rukám jeho zástupce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta, na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se včas podanou žalobou domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 10. 2017, č. j. X. Prvostupňovým rozhodnutím správce daně žalobci na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 doměřil daň ve výši 802 940 Kč a uložil k úhradě penále ve výši 160 588 Kč.

2. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že na základě daňové kontroly týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 správce daně žalobci neuznal odpočet výdajů vynaložených při realizaci projektu výzkumu a vývoje ve výši 4 225 221 Kč, které žalobce vynaložil v souvislosti s řešením projektů označených Technologie stříkání adhezního prostředku (dále jen „projekt V01“), Zařízení pro nanášení dvoukomponentního lepidla Teromix 6700 (dále jen „projekt V02“), Technologie rozprašování lepidla (dále jen „projekt V03“) a Technologie slepování dílů kabrioletu (dále jen „projekt V04“), neboť shledal u všech čtyř projektů, že žalobce neprokázal splnění formálních požadavků § 34c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), především neprokázal splnění podmínky vymezení činnosti a schválení projektů před zahájením jejich řešení.

3. Žalovaný v návaznosti na správní judikaturu popsal způsob rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a také relevantní právní úpravu ve znění účinném pro projednávanou věc. Připomněl, že právo uplatnit odpočet je beneficiem, neboť je tímto poplatníkům poskytnuta možnost uplatnit identické náklady vynaložené při realizaci výzkumu a vývoje v základu daně podruhé. Proto je nezbytné, aby žalobce předložil bezvadné důkazní prostředky k prokázání jím tvrzených skutečností. Konstatoval, že hlavním důvodem pro neuznání odpočtu na podporu výzkumu a vývoje bylo nesplnění formálních podmínek, když shledal, že projekty V01 až V04 byly schváleny až po zahájení jejich řešení. Existovaly-li důvodné pochybnosti o splnění formální podmínky, nebylo nutné, aby správce daně prověřoval naplnění věcné podmínky kladené na projekt výzkumu a vývoje, tj. přítomnost prvku novosti a vyjasňování výzkumné či technické nejistoty, ač tak správce daně částečně učinil a dovodil jejich absenci. Pokud žalobce tvrdil, že projekty V01 až V04 řešily technickou nejistotu a obsahovaly ocenitelné prvky novosti, pak je měl přesně vymezit a specifikovat, v čem se vyvíjená zařízení významně lišila od jeho dosavadní produkce. Žalovaný se ztotožnil se správcem daně, že činnosti prováděné žalobcem v rámci projektů V01 až V04 vykazovaly znaky inovačního charakteru v podobě předvýrobní přípravy nebo předvýrobního vývoje, nikoliv však znaky výzkumu a vývoje ve smyslu pokynu Ministerstva financí D-288 k jednotnému postupu při uplatňování § 34 odst. 4 a 5 ZDK (dále jen „pokyn D-288“), a tzv. Frascati manuálu. Srovnáním nabídek odběratelům žalobce, na něž navazovaly projekty V01 až V04, s Technickou a finanční zprávou k projektům výzkumu a vývoje 2014 žalovaný dospěl k závěru, že se u těchto nabídek odběratelům zjevně nejednalo o obecný teoretický návrh, u kterého si žalobce nemohl být jistý, zda dosáhne splnění požadovaných parametrů. Nabídkám předcházela jednání o parametrech zařízení, nabídky obsahovaly vedle ceny i návrh technického řešení

a žalobce již v uvedených nabídkách, ale také podpisem smlouvy o dílo (předcházející projektu V01) či podpisem objednávek (předcházejících všem čtyřem projektům) garantoval dodání zařízení se smluvními parametry a následně toto zařízení dodal za předem dohodnutou cenu.

4. Z nabídky žalobce ze dne 24. 9. 2013 pro společnost X předcházející projektu V01 vyplynulo, že se žalobce řešením konkrétní problematiky vztahující se

k projektu V01 zabýval ještě před sepsáním samotné nabídky. V uvedené nabídce byl obsažen popis technologie, ze kterého vyplývá, že žalobce zařízení měl nebo věděl, jak jej bude vyrábět. Žalobce nabízel možnost dodání hotového zařízení objednateli do 30. 1. 2014, v případě možnosti však již do konce roku 2013, tedy před zahájením samotného projektu V01, konečná cena činila po slevě 5 300 000 Kč. Ve smlouvě o dílo ze dne 9. 10. 2013 žalobce prohlásil, že specifikace objednatele pro provedení díla jsou dostatečné a úplné, objednatel se zavázal za řádně a včas zhotovené dílo zaplatit smluvnou cenu. Z účetnictví žalobce vyplynulo, že smluvná cena za zhotovení díla byla objednatelem zaplacená dne 27. 3. 2014. Žalovaný poukázal na nezvykle krátkou dobu trvání výzkumu a vývoje v případě projektu V01, když smlouva o dílo s objednatelem byla uzavřena dne 9. 10. 2013, žalobce se zavázal provést a dodat dílo do 30. 1. 2014, projekt V01 byl schválen 3. 1. 2014, zahájen měl být 6. 1. 2014 a ukončen až k 31. 3. 2014, což způsobilo vznik pochybností o řešení technických otázek projektu již před jeho zahájením.

5. Nabídka žalobce ze dne 25. 6. 2013 adresovaná společnosti X předcházející projektu V02 obsahovala odkaz na předchozí jednání, specifikaci, technické řešení ve dvou variantách s rozdílnou cenou, dodací podmínky za 16 týdnů od potvrzení objednávky a obdržení CAD výkresů použitých součástí, rozpis cen, platební podmínky, rozvrh projektu a záruční podmínky. Na základě jednání dne 16. 7. 2013 byla zvolena technická varianta, která byla uplatněna v objednávce a následně zaplacená objednatelem ve třech splátkách podle smluvných platebních podmínek. Objednávka byla objednatelem vystavena dne 18. 11. 2013, s předběžným převzetím zařízení dne 1. 4. 2014 u žalobce a dne 22. 4. 2014 u objednatele. Projekt V02 byl schválen 10. 1. 2014, zahájen měl být 13. 1. 2014 a ukončen 30. 6. 2014. Z uvedené časové souslednosti žalovaný dovodil, že žalobce již před zahájením projektu věděl, co a v jaké ceně, a v jakém dodacím termínu bude vyrábět a zavázal se k záruce 24 měsíců.
6. Nabídka ze dne 29. 9. 2013 pro společnost X předcházející projektu V03 obsahovala odkazy na předchozí jednání, technickou specifikaci, časový rozvrh projektu, dodací podmínky, ceny jednotlivých částí, cenu celku a platební podmínky. Žalovaný dovodil, že technické parametry později uplatněného projektu byly řešeny již před podáním samotné nabídky a před jeho schválením. Žalobce byl v nabídce schopen vyčíslit cenu prací, nakupovaných dílů a materiálu a tato cena byla následně objednatelem zaplacená. Objednávka byla od objednatele vystavena 11. 10. 2013, datum dodání v ní byl stanoven na 15. 4. 2014, projekt V03 byl schválen 21. 1. 2014, zahájen 22. 1. 2014 a ukončen měl být 31. 5. 2014. Žalovaný dovodil, že žalobce i v tomto případě již před zahájením projektu věděl, co a v jaké ceně, a v jakém dodacím termínu bude vyrábět. Z objednávky vyplynulo, že existoval i další dokument vypracovaný žalobcem ze dne 3. 10. 2013 popisující technické náležitosti projektu V03.

7. Nabídka ze dne 18. 5. 2014 pro X předcházející projektu V04 se rovněž zakládala na předchozích jednáních, obsahovala popis fungování zařízení, dodací podmínky včetně lhůty pro dodání a zprovoznění 18 týdnů od potvrzení objednávky a obdržení CAD výkresů součástí, rozpis ceny součástí včetně ceny celkové, platební a záruční podmínky. Tak jako v předchozích případech byl žalobce schopen předem stanovit cenu, kterou dodržel a vyfakturoval. Objednávka byla objednatelem vystavena dne 7. 7. 2014, s dodáním do 3. 11. 2014 a odkazovala v ostatních podmínkách na protokol ze dne 25. 6. 2014. Projekt V04 byl schválen 6. 8. 2014, zahájen 11. 8. 2014 a ukončen 31. 12. 2014. Žalovaný opět dovodil, že žalobce již před zahájením projektu věděl, co, v jaké ceně a v jakém dodacím termínu bude vyrábět, a že krom nabídky existoval i další dokument popisující technické náležitosti projektu V04 před jeho schválením a zahájením.
8. Dle žalovaného předložení konkrétní nabídky žalobcem a její následné potvrzení objednatelem indikuje znalost technického řešení projektu, neboť nejpozději v momentě potvrzení objednávky se žalobce zavázal k plnění za předem dohodnutou cenu, která byla skutečně vyfakturovaná, za předem stanovených podmínek a ve stanoveném termínu. Dle žalovaného je s podivem, že žalobce byl schopen poskytnout záruku na zařízení, na nichž dle jeho vyjádření ještě v době předložení nabídek a potvrzení objednávek nezačaly vlastní odborné práce na odstraňování technické nejistoty, přičemž tyto práce měly začít až v době deklarovaného začátku projektu. Přesnost stanovení ceny a časová a reklamační garance je dle žalovaného atypická pro oblast výzkumu a vývoje, kde nemůže být na začátku známo, zda bude cíle dosaženo.
9. Žalovaný s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016-20, konstatoval, že v projednávaném případě nebylo nutné vypořádat technickou stránku zpochybňovaných projektů, neboť existovaly důkazy nasvědčující tomu, že projekty V01 až V04 byly zpracovány a schváleny až po zahájení jejich řešení. Fakticky bylo tedy nadbytečné, že se správce daně zabýval hodnocením věcné stránky projektů. Hodnocení správce daně, že činnosti žalobce nesly znaky inovačních činností, nikoliv výzkumu a vývoje, však považoval žalovaný za logické. Nebylo úkolem správce daně popsat činnosti a výstupy, které by byly akceptovány jako výzkum a vývoj. Žalovaný se ztotožnil se správcem daně, že v projednávaném případě nebylo třeba pro posouzení důkazů disponovat technickými znalostmi, hodnotit každý technický parametr a přibírat do řízení znalce a tento názor podpořil odkazem na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 3. 7. 2017, č. j. 52 Af 18/2016-126. Žalovaný uzavřel, že se žalobci v případě všech čtyř projektů V01 až V04 nepodařilo prokázat naplnění zákonných podmínek pro uznání odpočtu.
10. Závěrem žalovaný citoval z rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2018, č. j. 31 Af 35/2016-144, a dovodil, že způsob kontroly a hodnocení projektů a dosažených výsledků je v projektech V01 až V04 vymezen nedostatečně, neboť není z obecných konstatování v jednotlivých projektech zřejmé, jakými vnitřními procedurami se žalobce při řešení projektů výzkumu a vývoje řídí, co je strukturovaný a plánovaný způsob vývoje nových produktů, co je myšleno dokumentační podporou a s jakou pravidelností probíhají schůzky projektového týmu. Zdůraznil však, že uvedené skutečnosti poznamenává pouze

pro dokreslení situace a nejedná se o stěžejní argument pro neakceptaci odpočtu na vědu a výzkum.

II. Žaloba

11. Žalobce v žalobě nejprve tvrdil, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, protože se nevypořádalo s odvolacími námitkami. V odvolání žalobce vysvětlil, v čem spočívala technická nejistota a v čem byl přítomen ocenitelný prvek novosti u jednotlivých projektů V01 až V04. Tato argumentace vyvracela tezi žalovaného, že před schválením a zahájením řešení jednotlivých projektů existovalo z důvodu smluvního závazku předem známé technické řešení. V jednotlivých nabídkách byly obsaženy teoretické návrhy, podle kterých se nedá nabízené zařízení vyrobit, ke konkrétnímu řešení musel žalobce dojít v rámci řešení jednotlivých projektů výzkumu a vývoje. Žalobce předložil dostatek důkazních prostředků prokazujících, že řešení, ke kterým musel v rámci jednotlivých projektů výzkumu a vývoje dospět, nebyla předem známá.
12. Žalobce namítal, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné i pro nesrozumitelnost, neboť žalovaný shledal porušení formální podmínky schválení projektů výzkumu a vývoje před jejich řešením, aniž by objasnil, jaký okamžik má být považován za „zahájení řešení projektu výzkumu a vývoje“. S ohledem na to, že ZDP ani jiný právní předpis tento pojem nedefinuje, bylo nutné, aby obsah tohoto neurčitěho pojmu definoval správce daně, a až na základě toho mohl posoudit, zda byla splněna podmínka schválení projektu před jeho zahájením. V této souvislosti žalobce poukázal na skutkovou podobnost projednávaného případu s případem rozhodovaným Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 28. 6. 2018, č. j. 5 Afs 209/2017-44, a Krajským soudem v Hradci Králové - pobočka Pardubice v rozsudku ze dne 19. 9. 2018, č. j. 52 Af 18/2016-181, a dovolával se aplikace právního názoru vysloveného v těchto rozsudcích na posuzovaný případ.
13. Žalobce dále argumentoval rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-199, Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka Pardubice ze dne 27. 8. 2015, č. j. 52 Af 14/2014-195, a ze dne 17. 12. 2015, č. j. 52 Af 44/2014-102, z nichž dovodil, že za situace, kdy předložil důkazy technické povahy, výslovně vymezil, jaké technické nejistotě čelil, a v čem je obsažený ocenitelný prvek novosti, nebylo možné jeho tvrzení bez odborného posouzení odmítnat. Existence smluvního vztahu mezi žalobcem a zákazníkem není rozhodujícím kritériem, zda byla v rámci řešení jednotlivých projektů odstraňována technická nejistota, či zda výsledné řešení bylo předem jasné z obsahu smluvní dokumentace. Smluvní vztah mezi subjektem vykonávajícím výzkum a vývoj a zákazníkem předvídá i Rámec Společenství pro státní podporu výzkumu, vývoje a inovací, 2006/C 323/01.
14. Žalobce nesouhlasil s hodnocením správce daně, že jeho činnost v rámci projektů V01 až V04 vykazovala znaky inovačních činností, zejm. předvýrobní přípravy a předvýrobního vývoje, které nezahrnují ocenitelný prvek novosti a nelze je použít pro účely odpočtu na podporu vědy a výzkumu. Žalobce zopakoval, v čem spočíval ocenitelný prvek novosti, jaké byly jeho znalosti a zkušenosti před zahájením projektů V01 až V04 a jakou technickou nejistotu v rámci jednotlivých projektů musel odstranit. Namítal, že v průběhu

daňové kontroly předložil správci daně všechny nezbytné dokumenty včetně odborné dokumentace k jednotlivým projektům V01 až V04, potřebné k posouzení otázky, zda projekty V01 až V04 splňovaly podmínky přítomnosti ocenitelného prvku novosti a odstraňování technické nejistoty, ale správce daně nedisponoval potřebnou odbornou erudicí pro jejich posouzení, proto bylo jeho povinností za tím účelem si vyžádat odborný znalecký posudek. Předložením důkazních prostředků došlo k přenosu důkazního břemene na správce daně, resp. žalovaného, který měl prokázat, že projekty V01 až V04 neobsahují ocenitelný prvek novosti a v průběhu jejich řešení nebylo třeba odstraňovat technickou nejistotu a že uvedená řešení, k nimž žalobce dospěl, byla předem známa již z obsahu smluvní dokumentace. K tomu znovu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-199, a další rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2016, č. j. 2 Afs 174/2016-38. Žalovaný pochybil, když neustanovil znalce k posouzení otázky, zda činnost žalobce na projektech V01až V04 splňovala kritéria výzkumu a vývoje pro účely odpočtu na jeho podporu.

15. Žalobce vytýkal žalovanému, že nesprávně interpretoval definici výzkumu a vývoje obsaženou v § 2 odst. 1 písm. c) zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu a vývoje). Interpretace žalovaného je v rozporu s Rámcem Společenství pro státní podporu výzkumu, vývoje a inovací, 2006/C 323/01 a názorem Nejvyššího správního soudu, který v rozsudku ze dne 27. 9. 2016, č. j. 2 Afs 174/2016-38, zahrnul pod pojem vývoje též systematické tvůrčí využití poznatků výzkumu k produkci zlepšených materiálů a výrobků.
16. Žalobce také s odkazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 11. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 112/2006-53, a ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, tvrdil, že v daňovém řízení k přenosu důkazního břemene zpět na daňový subjekt nepostačuje, aby správce daně, resp. žalovaný, vyjádřili pouhé pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených evidencí, takové skutečnosti musí také prokázat. Z žádného provedeného důkazu však nevyplynulo, že by projekty V01až V04 byly schváleny až po zahájení jejich řešení. Správce daně své důkazní břemeno neunesl, a proto na žalobce zpět důkazní břemeno nepřešlo.
17. V posledním žalobním bodu žalobce namítal, že napadené rozhodnutí je překvapivé, protože v něm žalovaný uvedl argumentační novoty, se kterými žalobce nebyl seznámen a nemohl na ně reagovat doplněním tvrzení a navržením důkazů. Za tyto novoty označil žalobce závěry žalovaného, že technická specifikace projektu V01 byla uvedena v nabídce a že tento projekt trval příliš krátkou dobu, a dále že způsob kontroly a hodnocení projektů a dosažených výsledků byly v projektech V01 až V04 nedostatečně specifikovány. Žalovaný v napadeném rozhodnutí žalobci vytkl porušení dalších formálních podmínek, které správce daně neshledal. Dospěl tak k odlišnému právnímu názoru, k němuž se žalobce neměl možnost vyjádřit, čímž došlo k porušení principu dvojinstančnosti daňového řízení. Žalobce uvedl, že ZDP neupřesňoval, jak má být způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků vymezen. Umožňuje-li právní předpis dvojí výklad, měl by správce daně postupovat v případě pochybností mírněji ve

prospěch daňového subjektu. Žalobce v této souvislosti citoval z rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006-155.

18. Na základě výše uvedených důvodů žalobce navrhoval zrušení napadeného rozhodnutí a žádal náhradu nákladů řízení.

III. Vyjádření žalovaného

19. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a spisový materiál a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Uvedl, že se vypořádal se všemi základními odvolacími námitkami, prezentoval svůj odlišný právní názor a alespoň implicitně tak všechny námitky žalobce vypořádal. Námitku absence definice neurčitého právního pojmu „zahájení řešení projektu výzkumu a vývoje“ žalovaný považoval za nedůvodnou, protože v daňovém řízení nebyla rozporována data schválení, zahájení ani ukončení jednotlivých projektů V01 až V04 uvedená žalobcem.
20. Žalovaný trval na svém závěru, že již před schválením jednotlivých projektů V01 až V04 na nich započaly práce, přičemž z provedených důkazů nelze mít za to, že by se jednalo o pouhá obchodní jednání, protože žalobce vždy předem určil přesný rozpis nákladů na jednotlivé části, určil termíny dodání a formuloval záruční podmínky, to vše za situace, kdy zařízení mělo být vyvíjeno v budoucnu. V projednávaném případě považoval žalovaný za nezpochybnitelné, že technické parametry byly řešeny před samotným sepsáním nabídek. Nemohlo se jednat o teoretické návrhy se základními údaji, jak tvrdil žalobce, když kompletní technické řešení a postup byl znám, obsažen v nabídkách a odsouhlasen zákazníkem. V případě smluvního závazku mezi žalobcem a objednateli se jednalo fakticky o závazek žalobce dodat konkrétní zařízení s konkrétními parametry dle požadavků zákazníka, kdy technické řešení bylo známo předem a nedoznalo žádných změn. Žalobce měl přesně specifikovat technickou nejistotu a ocenitelné prvky novosti, resp. v čem se budou vyvíjená zařízení významně lišit od jeho dosavadní produkce, což žalobce neudělal ani v jednotlivých projektech V01 až V04, ani na výzvu správce daně.
21. Odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-199, považoval žalovaný za nepřipadný, neboť v projednávané věci správce daně ani žalovaný neučinili závěr o přítomnosti či absenci technické nejistoty či ocenitelného prvku novosti. Dle žalovaného nebylo nutné vypořádávat technickou stránku zpochybňovaných projektů V01 až V04, protože nebyla naplněna formální podmínka uznání odpočtu, a sice zpracování a schválení projektů před zahájením jejich řešení. K posouzení skutečnosti, zda byly práce na projektech V01 až V04 započaty před jejich schválením, nebylo nutné, aby správce daně disponoval odbornými znalostmi. Na základě obchodní dokumentace správce daně zjistil, že jednotlivá zařízení byla od počátku definována parametry zákazníků, konkrétní parametry byly známy a nad rámec těchto řešení nevykazovala zařízení žádné nové vlastnosti a ani žalobce neprokázal, že by vynalezl nějaké nové postupy. Důkazní břemeno stran splnění formálních a věcných požadavků zákona pro přiznání odpočtu leželo na žalobci, přičemž toto bylo umocněno skutečností, že v případě odpočtu na podporu výzkumu a vývoje se jedná o beneficium, v rámci kterého jsou již jednou uplatněné náklady odečteny od základu daně podruhé. Správce daně uvedl jednoznačné pochybnosti ohledně toho, zda bylo technické řešení projektů V01

až V04 nalezeno skutečně až po jejich schválení a zahájení, bylo proto na žalobci, aby v tomto směru předložil bezvadné důkazní prostředky.

22. Žalovaný odmítl tvrzení, že by napadené rozhodnutí bylo překvapivé a obsahovalo argumentační novoty, ke kterým se žalobce nemohl vyjádřit. Žalovaný neprováděl dokazování ani nedospěl k odlišnému právnímu názoru ovlivňujícímu rozhodnutí v neprospěch žalobce. Jednalo se o doplnění a rozvinutí argumentace správce daně, které nebylo stěžejním důvodem pro odepření nároku na odpočet.

IV. Replika žalobce

23. Žalobce v replice zopakoval, že bylo povinností žalovaného vypořádat veškeré odvolací důvody. Žalobce v odvolání vysvětlil, v čem spočíval ocenitelný prvek novosti a jaká technická nejistota musela být odstraňována v rámci jednotlivých projektů V01 až V04, žalovaný se doloženými důkazními prostředky nezabýval a jeho tvrzení, že technické řešení projektů bylo známo již před zahájením jejich řešení, tak bylo nepodložené. Argumentace žalovaného, že v napadeném rozhodnutí uvedl data schválení, zahájení a ukončení projektů V01 až V04, se mýlí s další žalobní námitkou, jejíž podstatou bylo, že se žalovaný opomněl zabývat interpretací neurčitého právního pojmu „zahájení řešení projektu výzkumu a vývoje“, a nemohl tudíž posoudit, zda skutkový stav tomuto pojmu odpovídal. Žalobce upozornil, že obdobná námitka byla v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2018, č. j. 5 Afs 209/2017-44, důvodem pro zrušení rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 3. 7. 2017, č. j. 52 Af 18/2016-126, kterého se žalovaný v napadeném rozhodnutí dovolával.
24. Skutečnost, že se žalobce smluvně zavázal k dodání určitého zařízení v konkrétním termínu za ujednanou cenu, nedokazuje, že by řešení, ke kterému žalobce dospěl v rámci projektů V01 až V04, mu bylo známo již v době smluvního vyjednávání se zákazníky, resp. že by žalobce práce v oblasti výzkumu a vývoje na předmětných projektech prováděl před jejich schválením. Smluvní vztah se zákazníky vyjadřoval, že žalobce převzal podnikatelské riziko, že požadavkům zákazníků bude schopen dostát. Za dané situace bylo pro zhodnocení, zda technické řešení projektů V01 až V04 bylo známo již před jejich zahájením, nutné posuzovat technické otázky a za tímto účelem provést znalecké posouzení důkazních prostředků. Dospěl-li žalovaný k závěru, že činnost žalobce v rámci řešených projektů vykazovala známky pouhého inovačního charakteru, tedy představovala předvýrobní přípravu nebo předvýrobní vývoj, byl takový závěr nepřezkoumatelný, neboť žalovaný nedisponoval odbornými znalostmi pro takové posouzení.
25. Žalobce trval na tom, že žalovaný uvedl v napadeném rozhodnutí argumentační novoty, se kterými nebyl seznámen a nemohl na ně reagovat doplněním tvrzení a navržením důkazů.

IV. Skutečnosti vyplývající ze správního spisu

26. Z předloženého spisového materiálu soud zjistil, že dne 7. 9. 2016 byla s žalobcem zahájena daňová kontrola týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014.

27. Již dne 7. 9. 2016 na počátku daňové kontroly předložil žalobce správci daně formální listinné projekty výzkumu a vývoje V01 až V04, Technickou a finanční zprávu k projektům výzkumu a vývoje 2014 realizovaným ve společnosti žalobce vyhotovenou společností X a fotodokumentaci k uvedeným projektům. Dne 10. 10. 2016 předložil žalobce správci daně k projektu V02 projektovou dokumentaci, protokol o odsouhlasení technického řešení, dva protokoly o testování a provozních zkouškách zařízení, objednávku na zařízení a předávací protokol objednateli. Dne 25. 10. 2016 předložil žalobce správci daně k projektu V01 smlouvu o dílo na rekonstrukci lakovny dílů objednatele, fotodokumentaci linky, projektovou dokumentaci lakovací stanice, předávací protokol, návod k obsluze a protokol o odsouhlasení technického řešení. Stejného dne předložil žalobce správci daně k projektu V03 dvakrát projektovou dokumentaci, protokol o testování a provozních zkouškách zařízení, popis ovládací linky, fotodokumentaci dílu Cobra 2 „Lottman“, objednávku na zařízení a předávací protokol objednateli. Téhož dne předložil žalobce správci daně k projektu V04 projektovou dokumentaci „camaroodpruzena“, návod k obsluze, protokol o odsouhlasení technického řešení, objednávku a potvrzení o dodání. Z úředního záznamu ze dne 25. 10. 2016 dále vyplývá, že ke každému projektu byly žalobcem prezentovány podrobné informace a byla v elektronické podobě ukázána další fotodokumentace vč. projektových nákrešů. Před vydáním výzvy k prokázání skutečností si správce daně od žalobce vyžádal i další dokumenty obchodní povahy související s jednotlivými projekty.
28. Výzvou ze dne 6. 12. 2016 byl žalobce vyzván, aby doložil a prokázal, že projekty V01 až V04 splňují základní kritéria pro uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje dle § 34a ZDP a prokázal přítomnost výzkumné nebo technické nejistoty v průběhu řešení daných projektů, neboť správce daně získal pochybnost o tom, zda bylo technické řešení jednotlivých projektů skutečně nalezeno až po zahájení činností na daném projektu. Pochybnosti správce daně byly založeny na srovnání obsahu nabídek a další obchodní dokumentace, které předcházely řešení jednotlivých projektů, s Technickou a finanční zprávou k projektům výzkumu a vývoje 2014 realizovaným ve společnosti žalobce vyhotovenou společností X.
29. V reakci na výzvu žalobce v podání ze dne 23. 1. 2017 vysvětlil, že předkládal zákazníkům obecný technický návrh a že vyjasnění konkrétní technické nejistoty probíhá až ve stádiu samotné konstrukce, výroby funkčního vzorku a ověření navrženého zařízení a provedení zkoušek a odkázal na předložené protokoly o testování a provozních zkouškách. Žalobce realizoval projekty výzkumu a vývoje na zakázku pro objednatele za předem daných cenových podmínek a harmonogramu, tím převzal podnikatelské riziko, což však neznamenalo, že by žalobce nečelil při realizaci projektů technické nejistotě. Žalobce nezakrýval, že před zahájením projektů výzkumu a vývoje probíhalo nabídkové a poptávkové řízení a proto správci daně předložil i příslušné obchodní dokumenty. Začátek projektu žalobce datoval od chvíle, kdy mu bylo známo, že zakázku, a tudíž i s ní spojený projekt výzkumu a vývoje bude realizovat. Projekty byly zaměřeny na vývoj technologie pouze části zařízení a do odpočtu byla zahrnuta také jen příslušná poměrná část nákladů na celé zařízení. Žalobce zdůraznil, že v rámci daňové kontroly předložil požadované podklady ke všem projektům výzkumu a vývoje a proběhlo k nim několik prezentací.

30. S výsledkem kontrolního zjištění byl žalobce seznámen dne 4. 4. 2017. Dle správce daně ani na základě vyjádření žalobce nebyla vyvrácena pochybnost o tom, zda projekty V01 až V04 splnily základní kritéria pro uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 ZDP, kterými jsou přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty v návaznosti na znění pokynu D-288. Žalobce v rámci kontroly neprokázal, že by jeho činnost na projektech V01 až V04 zahrnovala experimentální či teoretické práce, systematické tvůrčí využití poznatků výzkumu k navržení nebo zavedení nových nebo zlepšených technologií, systémů k produkci nových či zlepšených materiálů, výrobků nebo zařízení, či výrobu funkčního vzorku či prototypu produktu. Veškeré činnosti žalobce prováděné v průběhu projektů V01 až V04 vyhodnotil správce daně jako úpravu technologického zařízení pro výrobní proces, tedy jako průmyslovou výrobu a předvýrobní přípravu a další podobné technické služby prováděné v rámci činností inovačního charakteru ve smyslu pokynu D-288.
31. V reakci na výsledek kontrolního zjištění žalobce navrhl jmenování znalce pro účely posouzení projektové a výkresové dokumentace, kterou žalobce předložil již na počátku daňové kontroly. Dne 9. 10. 2017 byla s žalobcem projednána zpráva o daňové kontrole. Správce daně dospěl k závěru, že v případě projektů výzkumu a vývoje V01 až V04 žalobce již v nabídkách popisoval výsledek svého výzkumu a vývoje, z čehož dovedl absenci technické nejistoty a ocenitelného prvku novosti při realizaci projektů. Z toho správce daně vyvodil porušení formální podmínky obsažené v § 34c odst. 2 ZDP, podle níž projekt výzkumu a vývoje musí být schválen poplatníkem před jeho zahájením. Správce daně s odkazem na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 3. 7. 2017, č. j. 52 Af 18/2016-126, uzavřel, že pokud nebyly splněny formální požadavky § 34 odst. 5 ZDP (nyní § 34c ZDP), pak nebylo nutné přistoupit ke zkoumání materiální stránky projektů, tj. otázku odstraňování technické nejistoty a přítomnosti ocenitelného prvku novosti. I přesto však správce daně provedl hodnocení materiální stránky projektů a dospěl k závěru, že činnost žalobce v případě všech čtyř projektů nenaplnovala kvalitu výzkumu a vývoje. Dne 11. 10. 2017 byl proto vydán shora popsáný dodatečný platební výměr, proti kterému se žalobce odvolal.
32. V odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí žalobce rozporoval závěr správce daně o absenci technické nejistoty a ocenitelného prvku novosti při realizaci projektů výzkumu a vývoje a závěr správce daně, že nabídky předložené zákazníkům obsahovaly samotné řešení projektů. V nabídkách byly uvedeny teoretické návrhy, parametry definované v nabídce byly zadáním a k výslednému řešení projektů vedla cesta přes mnohé konstrukční změny a modifikace postupů, v nichž právě spočívala technická nejistota, jejíž odstranění se přeměnilo v ocenitelné prvky novosti daných technických řešení.
33. Žalobce vymezil ocenitelné prvky novosti projektu V01 „Technologie stříkání adhezního prostředku“ spočívající ve vytvoření technologie nanášení adhezivních prostředků se schopností nástřiku velkého počtu chemicky adhezivních chemikálií se silnými sedimentačními vlastnostmi na různé tvary dílů, vyvinutí povrchové úpravy odolné vůči adhezivním chemikáliím, sestavení speciálního manipulačního systému pro dopravu, aretaci a otáčení horkých plat a zajištění bezpečnosti práce speciálním kódovacím systémem zabráňujícím záměně pistolí v hlavě robota. Technická nejistota projektu V01

spočívala ve vývoji vhodného míchacího a cirkulačního systému a volbě vhodných pistolí vzhledem ke specifickým vlastnostem chemikálií, v nutnosti zajistit velkou variabilitu technologie vzhledem k potřebě aplikace dvanácti nekompatibilních chemikálií, v zajištění bezchybné výměny pistole v hlavě robota při zachování požadovaného taktu, v dodržení maximálního požadovaného přestřihu plata a nalezení technického řešení uchopovacího stolu odolného vůči zpracovávaným chemikáliím. Žalobce neměl před zahájením projektu V01 zkušenosti s aplikací adhezivních chemikálií.

34. Dále žalobce vysvětlil, že ocenitelný prvek novosti projektu V02 „Zařízení pro nanášení dvoukomponentního lepidla Tromix 6700“ spočíval ve vyvinutí automatického zařízení pro nanášení dvoukomponentního lepidla na plastové díly ze sudu, snížení spotřeby ceny lepidla oproti ručnímu nanášení z kartuší, systém směšování nanášeného prostředku ze dvou komponentů zabráňující zatvrdnutí, kontrolní zařízení optimalizující pozici mixéru vzhledem k trajektorii robot a dvoustupňový systém detekce dílů. Vyjasnění technické nejistoty projektu V02 probíhalo během testovací fáze a spočívalo v nalezení vhodné dávkovací a směšovací technologie, správné rychlosti dávkování lepidla, vývoji čidla okolní teploty a kontrolního zařízení a snímače přítomnosti dílů. Žalobce před realizací projektu V02 nerealizoval zařízení s aplikací automatického nanášení dvoukomponentního lepidla a neměl zkušenosti s chováním daného lepidla.
35. Ocenitelný prvek novosti projektu V03 „Technologie rozprašování lepidla“ spočíval ve schopnosti vyvinutého zařízení automaticky nanášet konkrétní lepidlo rozprašováním na velmi členité a těžce dostupné povrchy autodílů. Dále byl vyvinut promývací systém pistole zabráňující zatvrdnutí lepidla a vertikální zavěšování dílů na speciálních závěsech. Vyjasnění technické nejistoty spočívalo v nalezení takového technického řešení, které by umožnilo nanášet konkrétní lepidlo rozprašováním na velmi členité a těžce dostupné povrchy autodílů za dodržení požadovaných parametrů ostrosti, přesnosti a taktu nánosu, aniž by došlo k znečištění okolních ploch či zatuhnutí lepidla v hlavě pistole. Za tímto účelem žalobce prováděl v průběhu řešení projektu V03 počítačové simulace a testování. Dále musela být odstraněna technická nejistota související s uchycením dílů pro každý díl zvlášť, aby řešení bylo dostatečně stabilní a zároveň nestínilo nanášení lepidla. Žalobce neměl před zahájením projektu V03 zkušenosti s nanášením lepidla rozprašováním, neboť lepidla se nanáší běžně ve formě housenek.
36. Ocenitelný prvek novosti projektu V04 „Technologie slepování dílů kabrioletu“ spočíval ve schopnosti zařízení automaticky slepovat několik rozměrných dílů střechy kabrioletu za současného dodržení předepsaných parametrů, dále žalobce vyvinul speciální piny a vakuovací trysky pro fixaci dílů a navrhl speciální přitlačné formy a speciální pohonnou jednotku. Vyjasnění technické nejistoty v průběhu realizace projektu spočívalo ve vývoji a testování dostatečně rychlého systému schopného práce v taktu vzhledem k setrvačnosti pohyblivých částí zařízení. Další technickou nejistotou odstraněnou vývojem testováním byl způsob fixace dílů při slepování a nastavení síly a doby přitlaku a zajištění bezpečnosti obsluhy. Žalobce neměl před zahájením projektu V04 zkušenosti s realizací speciálních slepovacích zařízení.
37. Žalobce namítal, že správce daně dospěl k nesprávným zjištěním, že zpochybňované projekty byly realizovány ještě před jejich schválením, když pro tyto závěry neměl

relevantní důkazy. Samotný smluvní závazek žalobce nevylučoval, že v rámci řešení jednotlivých projektů byla odstraňována technická nejistota. Předložením projektů vědy a výzkumu a projektové dokumentace přešlo důkazní břemeno na správce daně. Správce daně pochybil, když neustanovil k posouzení odborných otázek týkajících se zpochybňovaných projektů znalce, neboť sám postrádal potřebné odborné znalosti k posouzení jednotlivých projektů.

38. Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání žalobce zamítl.

V. Posouzení věci krajským soudem

39. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s., a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

40. Předmětem soudního přezkumu jsou rozhodnutí finančních orgánů, jimiž byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 a uloženo penále, neboť finanční orgány neuznaly žalobci odpočet výdajů vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které žalobce vynaložil v souvislosti s řešením projektů označených V01 až V04, když u všech

čtyř projektů dospěly k závěru, že žalobce neprokázal splnění formálních požadavků § 34c ZDP, především splnění podmínky vymezení činnosti a schválení projektů před zahájením jejich řešení.

41. Od 1. 1. 2014 jsou pravidla pro uplatňování položky odčitatelné od základu daně ve formě odpočtu na podporu výzkumu a vývoje obsažena v ustanoveních § 34 odst. 4 a 5 a § 34a až § 34e ZDP. V souladu s ustanovením § 34 odst. 4 ZDP lze od základu daně odečíst odpočet na podporu výzkumu a vývoje.

42. Podle § 34c odst. 1 ZDP se projektem výzkumu a vývoje se rozumí dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji podle zákona upravujícího podporu výzkumu a vývoje a který obsahuje a) základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou 1. obchodní firma nebo název a adresa sídla poplatníka, je-li poplatníkem daně z příjmů právnických osob, 2. jméno, adresa sídla podnikatele a adresa místa trvalého pobytu poplatníka, je-li poplatníkem daně z příjmů fyzických osob, 3. daňové identifikační číslo, pokud bylo přiděleno, b) dobu řešení projektu, kterou je doba ode dne zahájení do dne ukončení řešení projektu, c) cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, d) předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, e) jména všech osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, f) způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, g) den a místo schválení projektu, h) jméno a podpis odpovědné osoby za projekt

výzkumu a vývoje. Podle odst. 2 téhož ustanovení musí být projekt výzkumu a vývoje schválen poplatníkem před zahájením jeho řešení.

43. K ustanovení § 34 odst. 4 ZDP Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119, publikovaném pod č. 10/2015 Sb. NSS, uvedl: „*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. 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.*“ (shodně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016-38).
44. Podle § 2 odst. 1 zákona o podpoře výzkumu a vývoje, na který odkazuje § 34 odst. 4 ZDP, se pro účely tohoto zákona rozumí (dle písm. a/) základním výzkumem teoretická nebo experimentální práce prováděná zejména za účelem získání nových vědomostí o základních principech jevů nebo pozorovatelných skutečností, která není primárně zaměřena na uplatnění nebo využití v praxi; (dle písm. b/) aplikovaným výzkumem teoretická a experimentální práce zaměřená na získání nových poznatků a dovedností pro vývoj nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb; (dle písm. c/) experimentálním vývojem získávání, spojování, formování a používání stávajících vědeckých, technologických, obchodních a jiných příslušných poznatků a dovedností pro návrh nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb; (dle písm. d/) inovacemi zavedení nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb do praxe, s tím, že se rozlišují: 1. inovace postupů, kterými se rozumí realizace nového nebo podstatně zdokonaleného způsobu výroby nebo poskytování služeb, včetně významných změn techniky, zařízení nebo programového vybavení, a 2. organizační inovace, kterými se rozumí realizace nového způsobu organizace obchodních praktik

podniků, pracovišť nebo vnějších vztahů.

45. Z bodu 2 pokynu D-288 vyplývá, že základním kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních (příbuzných) činností je přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty. Podle bodu 4 předmětného pokynu nelze mezi činnosti výzkumu a vývoje pro účely odpočtu základu daně z příjmů zahrnout mj. 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. Daňový poplatník je povinen vypracovat projekt výzkumu a vývoje, který je písemným dokumentem, ve kterém poplatník vymezí pro účely uplatnění odpočtu před zahájením řešení projektu svou činnost ve výzkumu a vývoji. Náležitosti projektu jsou stanoveny v bodu 1 pokynu D-288, resp. v § 34 odst. 5 ZDP.
46. *„Podle posledního odstavce bodu 2. pokynu D-288 je základním kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních příbuzných činností přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty. Pojmy ocenitelný prvek novosti a vyjasnění technické nejistoty nejsou právním řádem nikterak blíže specifikovány. Jedná se o neurčité právní pojmy...Posouzení toho, jestli se na určitý konkrétní případ vztahuje neurčitý právní pojem, je výsledkem uvážení správního orgánu zaměřujícího se na konkrétní skutkovou podstatu a její vyhodnocení. Interpretace neurčitého právního pojmu se tak může ad hoc měnit.“* (viz již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119, publ. pod č. 10/2015 Sb. NSS).
47. Soud se ale nejprve musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Žalobce namítal, že se žalovaný nezabýval jeho argumentací uvedenou v odvolání, kde u každého z projektů V01 až V04 vysvětlil, v čem spočívala technická nejistota a v čem byl přítomen ocenitelný prvek novosti.
48. K tomu je třeba uvést, že je samozřejmě povinností žalovaného jako odvolacího orgánu svoje rozhodnutí řádně odůvodnit v souladu s § 116 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), včetně vypořádání všech odvolacích námitek. Tuto povinnost však nelze absolutizovat a chápat ji jako striktní požadavek na podrobné vypořádání každé dílčí náminky a argumentace, je-li z odůvodnění rozhodnutí seznatelné, jak o odvolacích důvodech žalovaný uvažil a na základě jakého skutkového stavu, právních úvah a důvodů tak učinil. Některé výtky mohou být vypořádány i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje správní orgán názor odlišný od žalobce, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy minimálně *implicite* vypořádá.
49. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že hlavním důvodem pro neuznání odpočtu na podporu výzkumu a vývoje bylo nesplnění formálních podmínek, když shledal, že projekty V01 až V04 byly schváleny až po zahájení jejich řešení. Tento svůj závěr u každého z projektů V01 až V04 odůvodnil srovnáním obsahu nabídek odběratelům žalobce, na něž navazovaly projekty V01 až V04, s Technickou a finanční zprávou

k projektům výzkumu a vývoje 2014. Tímto postupem dospěl k závěru, že se u nabídek odběratelům nejednalo o obecný teoretický návrh, u kterého si žalobce nemohl být jistý, zda dosáhne splnění požadovaných parametrů. Nabídkám předcházely jednání o parametrech zařízení a nabídky obsahovaly vedle ceny i návrh technického řešení, z čehož žalovaný dovodil, že se žalobce zavázal k dodání zařízení, jehož technické parametry mu byly známy před zahájením konkrétního projektu. Vzhledem k tomu, že existovaly důvodné pochybnosti o splnění formální podmínky, nebylo dle žalovaného nutné, aby prověřoval naplnění věcné podmínky kladené na projekt výzkumu a vývoje, tj. přítomnost prvku novosti a vyjasňování výzkumné či technické nejistoty. Tento závěr žalovaného považuje za srozumitelný a přezkoumatelný. Skutečnost, že žalobce s takto prezentovaným názorem žalovaného nesouhlasí, nezakládá samo o sobě nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.

50. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí žalobce namítal i z důvodu, že ačkoliv bylo finančními orgány shledáno porušení formální podmínky spočívající v tom, že projekty V01 až V04 musely být schváleny před jejich zahájením, nebylo objasněno, jaký okamžik je považován za „zahájení řešení projektu výzkumu a vývoje“.
51. K otázce, co se rozumí zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje, se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 6. 2018, č. j. 5 Afs 209/2017-44, jímž zrušil žalovaným citovaný rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka Pardubice ze dne 3. 7. 2017, č. j. 52 Af 18/2016-126. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že správní orgán si musí na jisto postavit, *„zda se jedná o zahájení jakýchkoliv činností souvisejících s projektem výzkumu a vývoje (např. administrativní nebo obchodní povahy), či naopak výhradně jen o zahájení činností, které dosahují zákonem definovaných kvalit, tedy činností ve kterých je přítomen ocenitelný prvek novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty a které jsou definovány jako činnosti konkrétního projektu výzkumu a vývoje.“*
52. Ze zprávy o daňové kontrole je dle soudu seznatelné, že když se správce daně zabýval otázkou, zda bylo technické řešení žalobci známo již při podání nabídky ze dne 24. 9. 2013 objednateli, v níž žalobce nabízel technologii pro automatické nanášení adhezního prostředku jako součást dodávky celého díla, či bylo-li nalezeno až po zahájení prací na projektu V01 dne 6. 1. 2014, odvodil si obsah pojmu „zahájení řešení projektu výzkumu a vývoje“ v návaznosti na pokyn D-288. Správce daně vysvětlil, že základním kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních příbuzných činností je přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty, přičemž nejistota spočívá v tom, že není přesně známa cesta k výsledku. Stejnou úvahu aplikoval správce daně implicitně i při hodnocení projektů V02, V03 a V04.
53. Krajský soud má proto za to, že napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné z důvodu, že nebylo vyjasněno, jaký okamžik považovaly finanční orgány za „zahájení řešení projektu výzkumu a vývoje“. Žalobci lze sice přisvědčit, že se správce daně ve zprávě o daňové kontrole ani žalovaný v napadeném rozhodnutí explicitně definicí tohoto pojmu nezabývali, ale absence explicitní teoretické úvahy k uvedené otázce ještě neznamena, že by neměli jasno, jakou činnost žalobce považovali za „zahájení řešení projektu výzkumu a vývoje“, a ke kterému okamžiku v čase ji posuzovali.

54. Zde je však nutné poznamenat, že na tomto místě finanční orgány směřují hodnocení formálních a materiálních podmínek. Vzhledem k neprovedení materiálního, odborného posouzení činností žalobce nebyly finanční orgány schopny řádně rozlišit činnosti výzkumu a vývoje od ostatních činností souvisejících s projekty výzkumu a vývoje. Nemohly tak v důsledku ani určit, kdy přesně došlo k zahájení těchto činností, a tedy ani, jestli s nimi bylo započato před řešením projektu, nebo až po něm.
55. Ze správního spisu vyplývá, že žalobce již na počátku daňové kontroly předložil ke všem čtyřem projektům V01 až V04 formální listinné projekty výzkumu a vývoje, obchodní listiny související s projekty (nabídky, objednávky, v jednom případě smlouvu o dílo) a také značné množství důkazů týkajících se technické stránky jednotlivých projektů (technickou a finanční zprávu obsahující k jednotlivým projektům vymezení konkrétních ocenitelných prvků novosti a vyjasnění technické nejistoty, fotodokumentaci k projektům, projektové dokumentace, protokoly o odsouhlasení technického řešení a protokoly o testování a provozních zkouškách zařízení). V reakci na výsledek kontrolního zjištění žalobce navrhl jmenování znalce pro účely posouzení odborných otázek týkajících se jednotlivých projektů. V odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí znovu podrobně zopakoval, v čem u jednotlivých projektů spatřuje ocenitelný prvek novosti a jaké technické nejistotě čelil, jednalo se převážně o technický popis s odkazy na projektovou dokumentaci. Také v odvolání znovu navrhl provedení důkazu znaleckým posudkem.
56. Žalovaný tyto důkazy však nehodnotil, označil jejich věcné hodnocení za nadbytečné, když nebyly splněny formální požadavky nároku na odpočet, a to podmínka vymezení činnosti a schválení listinných projektů výzkumu a vývoje před zahájením jejich řešení. Tento svůj právní názor opřel o judikaturu Nejvyššího správního soudu, zejména o rozsudky ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56, ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014-48, a ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016-20. Z obecného pohledu je Nejvyšším správním soudem judikovaný právní názor, jímž argumentoval žalovaný i správce daně, že listinný projekt výzkumu a vývoje musí být vypracován před zahájením realizace projektu výzkumu a vývoje, nepochybně správný. Citovaná judikatura však není přílehavá na projednávaný případ pro skutkové odlišnosti mezi nimi. Ve věcech řešených pod sp. zn. 6 Afs 60/2014 a sp. zn. 7 Afs 39/2014 chyběly v listinných projektech zákonem předepsané náležitosti (identifikační číslo daňového subjektu, jméno a přímení osoby, která projekt schválila, forma pracovněprávního vztahu osoby, která bude odborně zajišťovat řešení projektu, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, sídlo daňového subjektu). V poslední citované věci řešené pod sp. zn. 7 Afs 261/2016 byl mezi stranami okamžik zahájení výzkumných a vývojových prací nesporný, sporný byl okamžik, kdy byl zpracován a schválen písemný projekt výzkumu a vývoje, a žalobce neprokázal, že okamžik vypracování a schválení listinného projektu výzkumu a vývoje předcházela okamžiku zahájení výzkumných a vývojových prací. V projednávaném případě je však situace jiná, sporné není to, kdy byly jednotlivé listinné projekty vypracovány a schváleny. Strany se přou o to, zda vůbec a případně kdy ve vztahu ke schválení listinných projektů byly zahájeny výzkumné a vývojové práce na projektech.
57. Zůstává tedy otázkou, zda v rámci jednotlivých projektů V01 až V04 byla žalobcem po

schválení listinného vyhotovení projektu vykonávána činnost dosahující zákonem definovaných kvalit výzkumu a vývoje, tedy činnost, v níž je přítomen ocenitelný prvek novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty, či nikoliv, protože technické řešení jednotlivých zakázek, k nimž se vázaly projekty V01 až V04 bylo žalobci známo už před schválením jednotlivých listinných vyhotovení projektu.

58. Řádné zhodnocení projektů s ohledem na možné podřazení pod § 34 odst. 4 ZDP bude často možné provést pouze v souvislosti s odborným posouzením předkládaných a namítaných technických hledisek. Přitom ocenitelný prvek novosti může být přítomen i v případě použití známých a dříve používaných technologií; nelze dovozovat, že výzkumem a vývojem lze rozumět pouze vyvinutí nové funkce modelů a nikoliv zdokonalení dosavadních charakteristik určitého výrobku. Ani smluvní spolupráce žalobce se zákazníkem před schválením jednotlivých projektů výzkumu a vývoje, v rámci níž byly upřesňovány obchodní aspekty jednotlivých objednávek a technické požadavky zákazníků na objednaná zařízení, nevylučuje, že činnost žalobce při zhotovování zařízení v rámci jednotlivých projektů V01 až V04 po jejich schválení dosahovala kvalit výzkumu a vývoje.
59. Správní orgány se tedy měly technickými aspekty projektů žalobce zabývat, což však vyžaduje technické znalosti. Není sporu o tom, že těmi ale úřední osoby v projednávaném případě nedisponovaly. Finanční orgány tuto skutečnost nezpochybnily, ale dovedly s odkazem na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 3. 7. 2017, č. j. 52 Af 18/2016-126 (zrušený rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2018, č. j. 5 Afs 209/2017-44), že samotná skutečnost, že správce daně nemá technické vzdělání, neznamená, že není kompetentní danou věc fundovaně posoudit z hlediska ZDP, zákona o podpoře výzkumu a vývoje a pokynu D-288. Žalovaný kladl žalobci k tíži, že přesně a konkrétně nevymezil a nespécifikoval technickou nejistotu a řešení ocenitelné prvky novosti, resp. v čem se budou vyvíjená zařízení významně lišit od jeho dosavadní produkce, tj. že neunesl svou povinnost tvrzení ani důkazní. Zdejší soud si ale nedokáže představit, jak jinak by měl žalobce v projednávaném případě unést své břemeno tvrzení a důkazní, než že na počátku daňové kontroly předložil správci daně vedle obchodní dokumentace i veškerou projektovou dokumentaci týkající se jednotlivých projektů V01 až V04 a navrhoval již v průběhu daňové kontroly ustanovení znalce k posouzení otázky, zda v rámci řešení projektů V01 až V04 byly dosaženy ocenitelné prvky novosti a odstraňována technická nejistota, a poté svá skutková tvrzení a důkazní návrhy znovu podrobně zopakoval v odvolání.
60. Jak dále dovodil Nejvyšší správní soud, „Je zřejmé, že správce daně je při posuzování splnění podmínek ustanovení § 34 odst. 4 ZDP ve velmi obtížné situaci. Toho si bylo ostatně vědomo i Ministerstvo financí, které k provedení tohoto ustanovení vydalo samostatný metodický pokyn. Nejvyšší správní soud výše vysloveným závěrem nepředjímá, že ve všech sporech týkajících se posouzení projektů výzkumu a vývoje je bez výjimky nezbytné provést znalecké posouzení. Předkládá-li však daňový subjekt tvrzení, která nelze bez odborného posouzení označit za zcela irelevantní, není možno jejich hodnocení odmítat. Nejvyšší správní soud si je vědom náročnosti takového postupu pro správce daně, nicméně tato potřeba je dána záměrem zákonodárce podpořit daňovým zvýhodněním výzkum a vývoj. Pokud je tato možnost daňovým subjektům zákonem o daních z příjmu nabídnuta, nelze ji v praxi neumožnit z důvodu, že posouzení splnění podmínek je složité a nákladné.“ (viz již citovaný rozsudek Nejvyššího správního

soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119, publikovaný pod č. 10/2015 Sb. NSS).

61. S ohledem na výše uvedené soud dospěl k závěru, že žalovaný v projednávané věci pochybil, pokud se odmítl zabývat žalobcem předkládanými a navrhovanými důkazy zpochybňujícími jeho závěr ohledně toho, že technické řešení projektů bylo žalobci známo již před jejich schválením a zahájením řešení. Zjišťoval-li žalovaný, zda činnost kvalitativně naplňovala kritéria výzkumu a vývoje (tj. obsahovala ocenitelný prvek novosti a odstraňování technické nejistoty) před schválením listinných projektů výzkumu a vývoje či až po jejich schválení, či dokonce tato kritéria nenaplňovala v čase vůbec, musel se věcně zabývat žalobcovými skutkovými tvrzeními a navrhovanými důkazy technického charakteru. Pro jejich náležité zhodnocení bylo nutno vyhodnotit mimo již zjištěných skutečností i technické údaje, k jejichž řádnému prokázání a posouzení bylo v posuzovaném případě nezbytné ustanovení znalce dle § 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu.

62. V posledním žalobním bodu žalobce namítal, že napadené rozhodnutí je překvapivé, protože v něm žalovaný uvedl argumentační novoty, se kterými žalobce nebyl seznámen a nemohl na ně reagovat doplněním tvrzení a navržením důkazů. Za tyto novoty považoval žalobce závěry

žalovaného, že technická specifikace projektu V01 byla uvedena v nabídce a že tento projekt trval příliš krátkou dobu, a dále že způsob kontroly a hodnocení projektů a dosažených výsledků byly v projektech V01 až V04 nedostatečně specifikovány.

63. Ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu stanovuje, že provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.

64. V posuzovaném případě je však třeba konstatovat, že žalovaný v napadeném rozhodnutí zdůraznil, že výše uvedené úvahy vyslovuje pouze nad rámec odůvodnění napadeného rozhodnutí a nejedná se o stěžejní argument pro neakceptaci odpočtu na výzkum a vývoj. I když zdejší soud chápe, že vyslovené úvahy musely být pro žalobce překvapivé, vychází z toho, že nebyly důvodem pro neuznání odpočtu na výzkum a vývoj v posuzovaném případě. Pokud by žalovaný chtěl na těchto úvahách své rozhodnutí založit, musel by s nimi žalobce před vydáním takového rozhodnutí samozřejmě seznámit a umožnit mu uplatnit všechna práva vyplývající z § 115 odst. 2 daňového řádu.

VI. Závěr a náklady řízení

65. Soud vzhledem k shora uvedenému považuje žalobu za důvodnou, proto zrušil napadené rozhodnutí žalovaného pro vady řízení podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. V souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. soud současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému

k dalšímu řízení. Právním názorem, který soud ve zrušujícím rozsudku vyslovil, je v dalším řízení správní orgán dle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán.

66. Ve věci soud rozhodoval bez jednání v souladu s § 51 odst. 2 ve spojení s § 76 odst. 1 s. ř. s.
67. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle něhož má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
68. Ve věci měl úspěch žalobce, soud mu proto proti žalovanému přiznal právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce byl v řízení před soudem zastoupen advokátem, náleží mu tedy náhrada nákladů spojených se zastoupením. Tyto náklady spočívají v odměně advokáta za zastupování ve výši 3 x 3 100 Kč za tři úkony právní služby, tj. převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a podání repliky [§ 1 odst. 1, § 7 bod 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)], a v paušální náhradě hotových výdajů advokáta ve výši 3 x 300 Kč za tři úkony právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Soud tak přiznal žalobci náhradu nákladů připadajících na jeho zastoupení ve výši 10 200 Kč a dále v souladu s § 57 odst. 2 s. ř. s. částku odpovídající DPH ve výši 21 %, celkem 12 342 Kč. Dále žalobci náleží náhrada za zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 000 Kč. Celkem tedy přiznal soud žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč a žalovanému uložil, aby tuto částku zaplatil k rukám právního zástupce žalobce v přiměřené lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Liberec 27. listopadu 2020

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu