



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci

žalobce: **VSP-KOVO s.r.o.**
sídlem Svatoanenská 79, Telč
zastoupen Dakonto s.r.o.
sídlem Jámy 741/6, Brno-Bosonohy

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19.9.2017, č.j. 41109/17/5200-11435-710862,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 19.9.2017, č.j. 41109/17/5200-11435-710862, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání a potvrdil rozhodnutí – platební výměr Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) ze dne

3.8.2015,

č.j. 1326878/15/2911-50521-707462, na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2013 do 31.12.2013, kterým byla stanovena daň v odlišné výši (5 079 460 Kč), než žalobce uváděl v řádném daňovém přiznání ze dne 7.7.2014, č.j. 1273811/14/2911-50521-707462 (319 010 Kč).

2. Podle závěrů správce daně a žalovaného žalobce v souvislosti s odčitatelnou položkou od základu daně ve smyslu § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), tedy výdajů (nákladů) vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které žalobce vykázal na řádku 242 daňového přiznání, nedoložil důkazní prostředky prokazující, že s řešením jednotlivých zakázek podprojektů, řešených v rámci projektu výzkumu a vývoje „PEPA“, bylo spojeno vyjasnění technické nejistoty a že obsahují ocenitelný (významný) prvek novosti.

I. Shrnutí žalobní argumentace

3. Žalobce namítá nezákonnost napadeného rozhodnutí a má za to, že žalovaný nesprávně vyhodnotil skutkový stav a věc nesprávně právně posoudil.
4. Žalobce uvádí, že Pokyn D-288 Ministerstva financí k jednotnému postupu při uplatňování § 34 odst. 4 a 5 ZDP lze na posouzení věci použít jako výkladové vodítko v mezích, v nichž je souladný se zněním ZDP; v případě nedodržení D-pokynu tato skutečnost sama o sobě nemůže být důvodem pro neuznání nároku na uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj.
D-pokyny slouží pouze pro zajištění souladnosti rozhodování správců daně.
5. Žalobce dále podrobnou argumentací popisuje podstatu projektu PEPA a jeho fáze.
6. Žalobce uvádí, že v rámci daňového řízení doložil a prokázal přítomnost ocenitelného prvku novosti a vymezení výzkumné či technické nejistoty nejen v rámci projektu PEPA jako celku, ale také u všech jednotlivých zakázek (dílčích podprojektů, dílčích projektů a vývojových úkolů). Je povinností správce daně náležitě zjistit veškeré skutkové okolnosti a posoudit veškeré aspekty projektů. Žalobce doložil v příloze odvolání značné množství věcných dokumentů k jednotlivým projektům (zakázkám), čímž deklaroval faktickou realizaci vývoje a splnění podmínek pro nárok na uplatnění odpočtu. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.6.2015, č.j. 10 Afs 24/2014-119, žalobce uvádí, že bez dostatečného porozumění technickým aspektům projektů správní orgány nemohou spolehlivě vyvrátit závěr daňového subjektu o tom, že jeho projekty splňovaly podmínky výzkumu a vývoje. Ke každému jednotlivému projektu (zakázce) žalobce doložil projekt výzkumu a vývoje obsahující věcné vymezení projektu, termíny řešení, řešitelský tým, harmonogram a způsob kontroly. Návazně na to pak doložil zprávy z řešení každého jednotlivého projektu za období roku 2013 obsahující vymezení projektu, charakteristiku řešitele, cíle projektu, technickoekonomické parametry řešení, kontrolu řešení projektu, členy řešitelského týmu, přehled a zhodnocení současného stavu (tj. ke dni zpracování zprávy), dosavadní stav techniky, popis postupu řešení projektu včetně výroby prototypu, zkoušek a testů, a dále ekonomické ukazatele projektu (náklady na projekt). Dále ke každému projektu (zakázce) doložil posouzení správnosti odčitatelné položky zpracované Ing. K. K., Ph.D., který v rámci své odbornosti konstatoval, že ve všech případech projekt a činnosti při jeho realizaci, jeho výstupy, obsahují ocenitelné prvky

novosti a že jejich dosažení bylo provázáno vývojovou nejistotou; realizace projektů pak podle jeho odborného posouzení splňují definici aplikovaného výzkumu a experimentálního vývoje ve smyslu zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (dále jen „zákon č. 130/2002 Sb.“).

7. Podle žalobce požadavek na doložení dalších důkazních prostředků (např. vlastní projektové dokumentace, písemnosti dokumentující průběh realizace výzkumně-vývojových činností apod.) nemá oporu v platném právu, nadto žalovaný (ani žádný jiný správce daně) nedisponuje potřebnými odbornými znalostmi, proto není zřejmé, k čemu by žalovanému bylo doložení výkresové dokumentace. Je nesporné, že výkresová dokumentace existovala a existuje, ostatně realizace konkrétního stroje bez jakékoli výkresové dokumentace je v podstatě nemožná. Žalobce deklaroval, že ji má k dispozici a je připraven ji na výzvu žalovaného doložit, avšak vzhledem k základním zásadám správy daní (zejména zásada hospodárnosti ve smyslu § 5 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu – dále jen „daňový řád“) to žalobce považoval za nevhodné. Současně však žalobce deklaroval připravenost relevantní výkresovou a další dokumentaci poskytnout znalci ustanovenému žalovaným pro zpracování relevantního odborného znaleckého posudku ve smyslu § 95 odst. 3 daňového řádu. Totéž pak žalobce deklaroval ve vztahu k požadavku žalovaného na doložení zápisů, protokolů o testování a změnových listů.
8. Pokud žalovaný tvrdí, že nebyl dostatečně vymezen stav před zahájením projektu PEPA a jednotlivých podprojektů (zakázek), aby bylo možné identifikovat ocenitelný prvek novosti a vyjasnění výzkumné či technické nejistoty, tak ani toto tvrzení nemá oporu ve spisu; identifikaci ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné či technické nejistoty jakožto nezbytné podmínky uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj vymezil ve svém posouzení Ing. K. K., Ph.D. jako odborně způsobilá osoba. Je to výlučně daňový subjekt, kdo volí, kterými důkazními prostředky prokáže svá tvrzení. V projednávaném případě žalobce vymezil nezbytné předpoklady uplatnění odčitatelné položky – přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné či technické nejistoty – posouzením jednotlivých podprojektů odborně způsobilou osobou, která byla díky svým odborným znalostem schopna posoudit, zda jsou tyto nezbytné podmínky naplněny či nikoli. Tím žalobce unesl svoje důkazní břemeno ve vztahu k tvrzení, že jím realizované projekty byly projekty výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 ZDP.
9. Podle žalobce výzva k prokázání skutečností ze dne 27.1.2015 byla nezákonná, neboť požadovala doložení takových důkazních prostředků, které by znamenaly významné náklady a zatížení žalobce; došlo tak k porušení zásady hospodárnosti a přiměřenosti. V návaznosti na to žalobce deklaroval plnou připravenost spolupracovat se soudním znalcem v případě, že jej žalovaný ustanoví; žalovaný neunesl svoje důkazní břemeno. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.9.2016, č.j. 1 Afs 174/2016-38, žalobce uvádí, že doložil dokumentaci k jednotlivým projektům, vymezil ocenitelné prvky novosti a identifikoval u každého podprojektu výzkumnou či technickou nejistotu; bylo tak povinností žalovaného se zabývat předloženými důkazními prostředky po věcné stránce, nikoli je pouze verbálně hodnotit.
10. Žalobce konečně namítá, že se žalovaný ve svém rozhodnutí zabýval pouze posouzením naplnění věcných podmínek kladených na projekt výzkumu a vývoje, ovšem ostatní

odvolací důvody nevypořádal; napadené rozhodnutí je tak nepřezkoumatelné pro nedostatek odůvodnění.

11. Žalobce navrhl, aby zdejší soud napadené rozhodnutí i rozhodnutí prvostupňové zrušil. Na svém procesním stanovisku žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

12. Žalovaný nesouhlasí se žalobou, napadené rozhodnutí považuje za správné a odůvodněné. Věcně setrává na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí.
13. Žalovaný navrhuje, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl, a na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Posouzení věci

14. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
15. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s. dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná.
16. Předmětem sporu v projednávané věci je, zda žalobce oprávněně uplatnil nárok na odpočet odčitatelné položky od základu daně z příjmů v souvislosti s realizací projektu PEPA, resp. zda žalobce unesl své důkazní břemeno a prokázal oprávněnost uplatnění odčitatelné položky ve smyslu § 34 odst. 4 ZDP.
17. Podle § 34 odst. 4 ZDP, ve znění účinném do 31.12.2013, lze od základů daně 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. Pokud vynaložené výdaje (náklady) souvisejí s realizací projektů výzkumu a vývoje pouze zčásti, je možné od základů daně odečíst pouze tuto jejich část. Výdaje (náklady), které lze odečíst od základu daně, musí být výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka. Tento odpočet nelze uplatnit na služby, licenční poplatky a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob s výjimkou výdajů (nákladů) vynaložených za účelem certifikace výsledků výzkumu a vývoje, a dále na ty výdaje (náklady), na které již byla i jen zčásti poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.
18. Podle § 34 odst. 5 ZDP, ve znění účinném do 31.12.2013, projektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle § 34 odst. 4 ZDP, se rozumí písemný dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji a který obsahuje zejména základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou obchodní firma nebo název poplatníka, jeho sídlo a identifikační číslo, bylo-li přiděleno, popřípadě jméno a příjmení poplatníka, je-li poplatník

fyzickou osobou, místo jeho trvalého pobytu a místo podnikání, dobu řešení projektu (datum zahájení a datum ukončení řešení projektu), cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, datum, místo, jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení; oprávněnou osobou se rozumí poplatník, je-li fyzickou osobou, nebo osoba vykonávající funkci statutárního orgánu poplatníka anebo osoba, která je členem statutárního orgánu poplatníka.

19. Žalobce byl v rámci své důkazní povinnosti povinen doložit požadovanou dokumentaci k projektu, týkající se testování zhotoveného zařízení a procesu realizace vývoje zřízení, a předložit takové důkazní prostředky, které prokáží realizaci projektů výzkumně-vývojové činnosti obsahující ocenitelný prvek novosti a vyjasnění výzkumné či technické nejistoty. Správce daně a žalovaný svá rozhodnutí založili na tom, že takové důkazní prostředky žalobce nedoložil.
20. Jak vyplývá ze správního spisu, podle listiny „Vyhlášení projektu výzkumu a vývoje“ ze dne 24.11.2010 byl projekt PEPA koncipován s předpokládanou dobou řešení od 1.1.2011 do 31.11.2016 a s předpokládanými celkovými výdaji 121 mil. Kč, konkrétně v jednotlivých letech následovně: v roce 2011 ve výši 1 mil. Kč, v roce 2012 ve výši 17 mil. Kč, v roce 2013 ve výši 28 mil. Kč, v roce 2014 ve výši 24 mil. Kč, v roce 2015 ve výši 24 mil. Kč, v roce 2016 ve výši 24 mil. Kč. Cíle projektu byly definovány ve čtyřech částech: 1. Mechanická část – vývoj konstrukčních a technologických automatických a robotických komponent, umožňujících sestavení ucelených systémů k manipulaci s větším počtem tvarově složitých křehkých dílů: a) vyjmutí jednotlivých dílů z forem či dopravníku, rozřídění, polohování (orientace); b) nastavení k opracování frézou; c) robotické smontování s tolerancí přesnosti operací na desetiny až setiny milimetru s cílovými rychlostmi pracovních taktů v sekundách; d) mechanická část kontroly tolerancí a kvality smontovaných výrobků; e) vyřídění mimotolerancí; f) uložení na dopravník pro další manipulaci podle výsledku kontroly); 2. Řídící část (a/řešení výstupů kontrolního kamerového systému se zajištěním potřebných informací o jednotlivých výrobcích řídicího systému; b/ inteligentní řídicí systém propojený s počítačovou technikou pro monitorování procesů a využitím automatizovaných analýz a korekcí zpětnými vazbami v průběhu procesů; c/který dle naměřených hodnot kvality výrobků rozhodne a vydá příkazy k provedení následujících operací manipulátorů); 3. Prototypy (a/ stavba a ověření navrhovaných konstrukčních koncepcí a řešení; b/ stability provozních vlastností; c/ náročnost na servisní údržbu; d/ předpokládané cílové ceny; e/ certifikace „Prohlášení o shodě CE“); 4. Referenční ověření automatické/poloautomatické montáže (a/ SBJ, OBJ automobilové klouby řízení; b/ stabilizační ramena do nákladních aut; c/ montáže světlometů do automobilů; d/ montáž konektorů; e/ montáž tubusů lepidel pro ruční mazací lepidla; f/ montáž vřeten tkacích strojů pro nitě; g/ lisovací stanice s přesným rotačním lisováním; h/ zavádění stanice dílů s přesnou lisovací silou a dráhou; i/ technologie testování). Dále podle písemnosti „Vyhlášení projektu výzkumu a vývoje“ ze dne 24.11.2010 spočívá vyjasnění technické nejistoty v ověření dosažení stanovených cílových parametrů, zejména vyrobitelnosti, budoucích stanovených maximálních cen,

využitelnosti osvědčených konstrukčních řešení. Kontrola a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků má být zajištěna formou projektových schůzek průběžně, v hodnotících zprávách a akceptačním řízením.

21. Dále správním spisem prochází účetní doklad ze dne 15.7.2014 s datem uskutečnění účetního případu 31.12.2013, jímž došlo k přeúčtování výzkumu a vývoje, a jehož součástí je roční výkaz přímých osobních nákladů na projektech, roční rekapitulace nákladů dle projektů a seznam zakázek výzkumu a vývoje za rok 2013. Podle uvedeného seznamu zakázek se v roce 2013 v rámci výzkumu a vývoje mělo jednat o zakázku č. ZI12027 „Montážní linka ML LFX“ firmy „AL“ v částce 2 847 750,29 Kč, č. ZI12038 „BMW-lisování kulové podložky“ firmy „TRW-DAS“ v částce 211 451,66 Kč, č. ZI12039 „Montáž manžet a kroužku Porsche“ firmy „TRW-DAS“ v částce 334 101,63 Kč, č. ZI12040 „Mont. Linka – garážovka Vs 20“ firmy „TRW-DAS“ v částce 629 934,68 Kč, č. ZI12042 „Automat pro montáž konektoru“ firmy „TYCO“ v částce 1 151 193,48 Kč, č. ZI12043 „Montážní linka OBJ D2XX“ firmy „TRW-DAS“ v částce 7 598 342,35 Kč, č. ZI12046 „ML MQB“ firmy „TRW-DAS“ v částce 26 305,17 Kč, č. ZI13002 „Tiskárna čárového kódu“ firmy „TRW-DAS“ v částce 583 155,78 Kč, č. ZI13005 „Jednouúčelový stroj pro montáž vřetena HP-S68“ firmy „Novibra“ v částce 2 916 690,25 Kč, č. ZI13008 „Montážní automat vršků psacích potřeb“ firmy „WMW-Production“ v částce 206 946,69 Kč, č. ZI13012 „Montážní linka tubusů“ firmy „Kores“ v částce 704 799,54 Kč, č. ZI13015 „Robot Bosch“ firmy „Bosch Diesel“ v částce 948 390,18 Kč, č. ZI13028 „Předmontáž ramen MLB EVO, montáž kloubu Audi“ firmy „TRW-DAS“ v částce 3 175 843,58 Kč, č. ZI13029 „Defektoskop-kontr. čepů, rozšíření B-SUV“ firmy „TRW-DAS“ v částce 1 353 777,41 Kč, č. ZI13039 „Jaguar X760 výroba desky“ firmy „ITW Pronovia“ v částce 146 319,71 Kč, č. ZI13040 „Mazací zařízení“ firmy „Bosch Diesel“ v částce 273 922,18 Kč, č. ZI13043 „Montážní pracoviště“ firmy „TYCO“ v částce 130 513,48 Kč, č. ZI13045 „Defektoskop trhlín autom. ventilů“ firmy „TRW-DAS“ v částce 132 208,47 Kč. Podle roční rekapitulace nákladů dle projektů vynaložil žalobce v roce 2013 na výzkum a vývoj náklady v celkové výši 25 051 423,53 Kč.
22. Správním spisem dále prochází výzva správce daně k prokázání skutečností ze dne 27.1.2015, č.j. 188332/15/2901-60562-708696, ve které správce daně požadoval po žalobci doložení toho, že výdaje (náklady) vynaložené ve zdaňovacím období roku 2013 byly výdaji při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které lze odečíst od základu daně dle § 34 odst. 4 až 8 ZDP. Konkrétně správce daně po žalobci požadoval předložení seznamu konkrétních vývojových úkolů, podprojektů a prototypů řešených v rámci projektu výzkumu a vývoje PEPA ve zdaňovacím období roku 2013: a) časové vymezení jednotlivých vývojových úkolů, podprojektů a konstrukce prototypů (kdy byly zahájeny, kdy ukončeny, případně jsou doposud nedokončené); b) seznam prototypů strojů s uvedením jejich technické specifikace, na něž byly vynaloženy materiálové a osobní náklady uplatněné jako odečet; c) splnění podmínky dle § 2 odst. 1 písm. c) zákona č. 130/2002 Sb., tzn. jaký konkrétní ocenitelný (významný) prvek novosti a jaká technická nejistota byla spojena s vývojem jednotlivých podprojektů, vývojových úkolů a prototypů a to minimálně: doložit stav (technické parametry, výkonové ukazatele apod.) před započítáním vývojového úkolu, před započítáním řešení jednotlivého podprojektu, před započítáním práce na konstrukci jednotlivého prototypu; doložit stav (technické parametry, výkonové ukazatele apod.) po ukončení vývojového úkolu, řešení jednotlivého

podprojektu, po zhotovení jednotlivého prototypu; dokumentace k jednotlivým zhotoveným prototypům, vývojovém úkolům, podprojektům; hodnotící zprávy při dokončení vývojových etap, vývojových úkolů; provedení ověření výsledků (analýzy, simulace, zkoušky, testy apod.) na testovaných prototypech; do současné doby provedené certifikace dle nařízení vlády č. 176/2008 Sb., o technických požadavcích na strojní zařízení, doložením prohlášení o shodě CE. Dále správce daně požadoval doložení ve výzvě specifikovaných skutečností týkajících se osobních nákladů vynaložených v souvislosti s řešením projektu výzkumu a vývoje „PEPA“ ve zdaňovacím období roku 2013, a dále týkajících se spotřeby materiálu vynaložené v souvislosti s řešením uvedeného projektu v dotčeném zdaňovacím období.

23. Žalobce na uvedenou výzvu k prokázání skutečností reagoval dne 2.3.2015, kdy se vyjádřil k jednotlivým bodům výzvy a předložil důkazní prostředky. Správce daně měl dále k dispozici informace získané v rámci řízení o závazném posouzení, které bylo ukončeno vydáním rozhodnutí o závazném posouzení ze dne 11.5.2015, č.j. 1050646/15/2900-11430-705179, a které žalobci nepřisvědčilo v tom, že požadované výdaje (náklady) formou odčitelné položky je možno daňově uplatnit.
24. Správce daně dále vydal výzvy k poskytnutí informací, ve kterých požadoval po odběratelích k přijatým fakturám (daňovým dokladům vystaveným žalobcem) poskytnutí fotokopií všech souvisejících dokumentů (objednávky, kupní smlouvy, smlouvy o dílo, předávací dokumentace, obchodní korespondence, případně další doklady a písemnosti, které by mohly mít souvislost s předmětným plněním) – výzva ze dne 30.1.2015, č.j. 223015/15/2901-60562-708696, odběrateli TRW-DAS a.s., výzva ze dne 30.1.2015, č.j. 254590/15/2901-60562-708696, odběrateli Tyco Electronics Czech s.r.o., výzva ze dne 30.1.2015, č.j. 254908/15/2901-60562-708696, odběrateli BOSCH DIESEL s.r.o., výzva ze dne 30.1.2015, č.j. 255064/15/2901-60562-708696, odběrateli Novibra Boskovice s.r.o., výzva ze dne 30.1.2015, č.j. 255276/15/2901-60562-708696, odběrateli WMW, a.s. Uvedení odběratelé reagovali předložením dokumentací (TRW-DAS a.s. v písemnosti ze dne 18.2.2015, Tyco Electronics Czech s.r.o. v písemnosti ze dne 11.2.2015 a 7.4.2015, BOSCH DIESEL s.r.o. v písemnosti ze dne 11.2.2015 a 31.3.2015, Novibra Boskovice s.r.o. v písemnosti ze dne 16.2.2015, WMW, a.s. v písemnosti ze dne 3.2.2015).
25. Žalobce byl při jednání dne 17.6.2015 (protokol o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 17.6.2015, č.j. 1179436/15/2901-60562-708696) správcem daně vyrozuměn o tom, že k materiálovým a osobním nákladům, žalobcem označeným jako náklady vzniklé v přímé souvislosti s řešením projektu PEPA v období od 1.1.2013 do 31.12.2013 v celkové částce 25 051 423,53 Kč, nebyly předloženy důkazní prostředky, které by správce daně opravňovaly určit, že se jedná o výdaje (náklady) vynaložené v souvislosti s řešením projektu výzkumu a vývoje, které lze zahrnout do odpočtu ze základu daně z příjmů právnických osob na podporu výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 4 ZDP. V písemnosti doručené správci daně dne 18.7.2015 nadepsané jako „Vyjádření k výsledku kontrolního zjištění k DPPO za zdaňovací období 2013 k č.j. 1179436/15/2901-60562-708696“ žalobce uvedl, že se závěry kontrolního zjištění nesouhlasí a že své další kroky proti nim provede v souvislosti s kontrolní zprávou. Dne 31.7.2015 byla projednána zpráva o daňové kontrole (protokol ze dne 31.7.2015, č.j. 1319622/15/2901-60562-708696) a dne 3.8.2015 bylo pod č.j. 1326878/15/2911-50521-707462 vydáno prvostupňové rozhodnutí. V rámci doplnění odvolání žalobce předložil

řadu důkazních prostředků, které měly prokázat, že žalobce realizoval projekty výzkumu a vývoje obsahující ocenitelný prvek novosti a vyjasnění výzkumné či technické nejistoty. Správce daně setrval na svých závěrech a postoupil odvolání žalovanému, který seznámil žalobce s hodnocením důkazních prostředků a vyzval žalobce k vyjádření, přičemž setrval na závěrech správce daně o neprokázání věcných požadavků kladených na projekt výzkumu a vývoje (písemnost „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ ze dne 13.2.2017, č.j. 6555/17/5200-11435-711305). Žalobce reagoval písemností doručenou žalovanému dne 15.4.2017, ve které nesouhlasil se závěry správních orgánů a mj. navrhl ustanovení znalce.

26. S odkazem na § 34 odst. 4 ZDP Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11.6.2015, č.j. 10 Afs 24/2014-119, č. 3273/2015 Sb. NSS, uvedl, že „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).
27. Podle § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb. 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.

28. Z bodu 2 pokynu D-288 ze dne 3.10.2005 Ministerstva financí k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 ZDP, č.j. 15/96 003/2005-151, 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, resp. v § 34 odst. 5 ZDP.
29. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11.6.2015, č.j. 10 Afs 24/2014-119, č. 3273/2015 Sb. NSS, na nějž odkazuje i žalobce, vyplývá, že „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.“. Pokud jde o samotný pokyn, je ustáleně judikováno, že se jedná o interní normativní instrukci, která pro správce daně představuje pokyn nadřízeného orgánu vůči orgánu služebně podřízenému. Nejedná se tedy o obecně závazný předpis; závazný je primárně pro správce daně a slouží především jako výkladové vodítko v mezích, v nichž je pokyn souladný se zákonem o daních z příjmů.
30. Posuzuje-li tedy správce daně otázku, zda se v tom kterém případě jedná o činnost naplňující znaky výzkumu a vývoje, pracuje primárně právě s definicí výzkumu a vývoje obsaženou v § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., přičemž pokyn D-288 použije jako podpůrné výkladové vodítko, ovšem vždy tak, aby výklad provedený podle tohoto pokynu byl v souladu se zákonem. Konečné zhodnocení, zda projekty daňového subjektu lze považovat za projekty výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 4 ZDP, náleží správním orgánům, přičemž se jedná o otázku právní. Správní orgány jsou povinny náležitě zjistit veškeré skutkové okolnosti a náležitě posoudit veškeré aspekty zpochybněných projektů.

31. K posouzení otázky, zda na projekt žalobce lze aplikovat § 34 odst. 4 ZDP, je rozhodnou přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty v projektu žalobce. K prokázání těchto skutečností je přitom povinen zásadně daňový subjekt. Činit tak bude především v reakci na výzvy správce daně, a to prostřednictvím svého vyjádření, předložením technického popisu jednotlivých aspektů projektu či dokumentace. Zhodnocení, zda se v konkrétním případě jedná o činnosti zahrnující prvky novosti (a nikoli např. pouze o činnosti inovačního charakteru), je úkolem správce daně. Správní orgány se musí zabývat daňovým subjektem předkládanými či navrhovanými důkazy, které zpochybňují jejich závěr, že činnost vykonávaná v rámci dotčeného projektu neodpovídá pojmům výzkumu a vývoje a že zde chybí prvek novosti a technické nejistoty.
32. 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 nikoli zdokonalení dosavadních charakteristik určitého výrobku. 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.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.6.2015, č.j. 10 Afs 24/2014-119, č. 3273/2015 Sb. NSS).
33. Z argumentace žalovaného plyne (strana 7 napadeného rozhodnutí), že žalobce neprokázal a nedoložil, že u deklarovaného projektu PEPA včetně jednotlivých podprojektů (zakázek) představuje činnost (výstupy) žalobce činnost výzkumnou a vývojovou, protože nebyl dostatečně prokázán požadavek na přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné či technické nejistoty. Pro rozptýlení vyslovených pochybností bylo nutné předložit více důkazních prostředků – k tomu žalovaný odkazuje na svoji argumentaci uvedenou v písemnosti „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ ze dne 13.2.2017, č.j. 6555/17/5200-11435-711305, že žalobce nedoložil kupříkladu vlastní projektovou dokumentaci či písemnosti dokumentující průběh realizace výzkumně-vývojových činností a výstupů. Podle žalovaného nebyl dostatečně vymezen stav před zahájením projektu PEPA a jednotlivých podprojektů (zakázek), aby bylo možné identifikovat ocenitelný prvek novosti a vyjasnění výzkumné či technické nejistoty; sám žalobce podle žalovaného uvedl, že podobné zakázky již uskutečnil, proto je nezbytné přesně určit, co pro něj představuje běžnou činnost či inovaci a co výzkum a vývoj. Dále podle žalovaného nebyly explicitně vymezeny činnosti, které realizoval žalobce a které společnost ProCad Technik s.r.o., případně jiné společnosti, aby byla rozptýlena pochybnost, že výzkumně-vývojovou činnost realizuje žalobce a nikoli

jeho subdodavatel, stejně tak podle žalovaného nebylo prokázáno, že poptávka od zákazníka de facto nestanoví jasné způsoby řešení, resp. že technická specifikace je daná a žalobce požadovaný výrobek pouze zkonstruuje; podle žalovaného problémy při řešení vznikají i u běžné výroby, případně činnosti inovačního charakteru, u kterých nelze aplikovat § 34 odst. 4 ZDP.

34. Žalobce argumentuje tak, že ke každému jednotlivému projektu (zakázce) doložil projekt výzkumu a vývoje obsahující věcné vymezení projektu, termíny řešení, řešitelský tým, harmonogram a způsob kontroly. Dále uvádí, že návazně na to doložil zprávy z řešení každého jednotlivého projektu za období roku 2013 obsahující vymezení projektu, charakteristiku řešitele, cíle projektu, technickoekonomické parametry řešení, kontrolu řešení projektu, členy řešitelského týmu, přehled a zhodnocení současného (tj. ke dni zpracování zprávy) stavu, dosavadní stav techniky, popis postupu řešení projektu včetně výroby prototypu, zkoušek a testů a dále ekonomické ukazatele projektu (náklady na projekt). Dále žalobce upozorňuje, že ke každému projektu (zakázce) bylo doloženo posouzení správnosti odčitelné položky zpracované Ing. K. K., Ph.D., který v rámci své odbornosti konstatoval, že ve všech případech projekt, činnosti při jeho realizaci a jeho výstupy obsahují ocenitelné prvky novosti a jejich dosažení bylo provázeno vývojovou nejistotou.
35. K tomu zdejší soud uvádí, že pokud jde o samotný projekt výzkumu a vývoje (který, jak sám žalobce uvádí, obsahuje věcné vymezení projektu, termíny řešení, řešitelský tým, harmonogram a způsob kontroly), doložený ke každému dílčímu projektu, ten neprokazuje, zda se skutečně jednalo o výzkum a vývoj. Pokud jde o zprávy z řešení každého jednotlivého projektu za období roku 2013 a posouzení správnosti odčitelné položky zpracované Ing. K. K., Ph.D., tak zdejší soud uvádí, že s těmito dokumenty se vypořádal žalovaný v písemnosti „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ ze dne 13.2.2017, č.j. 6555/17/5200-11435-711305. Z ní přitom plynou následující skutečnosti (část „A. souhrnné hodnocení“ na stranách 6 až 13 této písemnosti), z nichž žalovaný vycházel (pro úplnost zdejší soud uvádí, že hodnocením po jednotlivých zakázkách se žalovaný dále zabýval na stranách 13 až 32 uvedené písemnosti).
36. Pokud jde konkrétně o zprávy z řešení každého jednotlivého projektu, tak žalovaný v uvedené písemnosti „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ upozornil, že v odvolacím řízení žalobce k jednotlivým zakázkám předložil zpracované přílohy, označené 2/19 až 19/19, přičemž ke každé zakázce doložil mj. dílčí (závěrečnou) zprávu, zpracovanou Ing. S. D., ředitelem a jednatelem žalobce, v únoru roku 2014. Žalovaný poukázal na to, že podle bodu 2. uvedených dílčích zpráv je „klíčovým nositelem ideových návrhů, koncepcí nových montážních linek Ing. D., který společně s dalšími pracovníky žalobce a spolupracujícími firmami realizoval vývoj celé řady montážních linek pro zákazníky; na rozpracování a rozkreslení sestav a podsestav nových strojů spolupracuje žalobce s firmou PROCAD Brno“. Žalovaný k tomu konstatoval, že k jednotlivým projektům (zakázkám) nebyla předložena žádná výkresová dokumentace; v případě výkresové dokumentace předložené v průběhu daňové kontroly se jednalo vždy o výkresovou dokumentaci zpracovanou společností ProCad Technik s.r.o., ale žalobce neidentifikoval, ke které zakázce se předložené výkresy vztahují a co mají prokazovat. Žalobce podle žalovaného nepředložil vlastní technickou dokumentaci k jednotlivým

zakázkám ani v průběhu daňové kontroly, ani v rámci odvolacího řízení. Podle žalovaného pokud jedinou výkresovou dokumentaci k zakázce zpracuje dodavatelská firma, a na základě této projektové dokumentace výrobce zařízení vyrobí, nelze takovou činnost označit jako výzkum a vývoj realizovaný vlastními silami, ale o konstrukci zařízení na základě „dodavatelsky“ zpracované technické dokumentace; tomuto závěru nemá zdejší soud co vytknout.

37. Žalovaný dále v písemnosti „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ uvedl, že v bodu 3. dílčích zpráv (cíle projektu v technickoekonomických parametrech řešení) je většinou uvedeno, o jaké se má jednat zařízení, a to bez bližšího technického určení s tím, že *„další technická specifikace vychází z technického zadání stroje a případných požadavků na jeho doplnění v závislosti na vývoji a testování u společnosti“*. Dále bylo v bodu 4. dílčích zpráv (kontrola řešení projektu) uvedeno, že kontrola plnění plánovaných etap řešení projektu probíhá jedenkrát měsíčně na kontrolním dni výzkumu a vývoje; žalobce však ani v odvolacím řízení žalobce takové zápisy nebo jinou dokumentaci z kontrolních dnů k jednotlivým projektům (zakázkám) nepředložil.
38. Dále žalovaný uvedl, že v bodu 6. dílčích zpráv je uveden přehled vybraných výrobců montážních linek se stručnou charakteristikou těchto výrobců se závěrem, že *„Uvedené společnosti s vysokou pravděpodobností mají dostatek zkušeností, aby vyvinuly zařízení splňující kritéria v zadání – žádný z těchto výrobců ovšem nemá uvedený stroj standardně ve svém sortimentu a vždy by zařízení museli vyvinout. Z uvedeného podle žalovaného plyne, že prototyp zařízení by vždy obsahoval prvek ocenitelné novosti. Konstrukce tohoto zařízení by pak byla individuální podle zkušeností a návrhu jednotlivých firem“*; žalovaný k tomu dodal, že není zřejmé, z jakých podkladů a na základě vyhodnocení jakých skutečností došel žalobce k závěru, že prototyp zařízení by vždy obsahoval ocenitelný prvek novosti. Dále žalovaný upozornil, že v bodu 6.2. dílčích zpráv je převážně konstatováno, že se jedná o nové technické a technologické provedení stroje, případně z jaké se vychází koncepce; žalobce však k takto uvedenému slovnímu popisu nepředložil ani v přílohách k odvolání žádné důkazní prostředky. Dále žalovaný upozornil, že v bodě 7. nebo 8. (dle dané zakázky dokumentu) dílčích zpráv je uveden slovní popis postupu řešení projektu (zakázky); přestože v těchto popisech postupu řešení jsou uvedeny například informace, že byla řešena celá řada problémů, byl navržen nový systém apod., tak kromě tohoto slovního popisu postupu řešení nebyly předloženy žádné důkazní prostředky dokumentující průběh řešení vývoje zařízení, nebyla předložena původní technická dokumentace, změnová dokumentace, zpracované návrhy, změny v těchto návrzích apod. Žalovaný dále poukázal na to, že v bodu 7.3. (resp. 8.3.) dílčích zpráv je vždy uvedeno, že *„testy probíhaly na zkušebním pracovišti i v praktických podmínkách, zkouškám předcházelo stanovení systematického plánu experimentu, specifického pro vyvíjený produkt; byl stanoven systematický plán experimentu, byla testována základní funkčnost, testy u odběratele, zátěžové testy, na jejichž základě jsou ještě prováděny úpravy“*; žalovaný uvedl, že k žalobcem deklarovanému testování zhotoveného zařízení nebyly předloženy žádné důkazní prostředky (zápisy, protokoly o testování, změnové listy apod.).
39. Žalovaný rovněž upozornil, že ekonomickou část zprávy uvedenou v bodu 10. (resp. 11.) vždy zpracovala paní M. M.; jedná se o rekapitulaci nákladů na projekt výzkumu a vývoje v rozdělení na materiál, služby, osobní náklady s tím, že náklady na řešení projektu

s číslem ZI120xx, ZI130xx jsou uvedeny v informačním systému společnosti odděleně na zakázce; tuto evidenci žalobce nedoložil v průběhu daňové kontroly, ale až následně v odvolacím řízení. Dále žalovaný odkázal na bod 11. (resp. 12.) dílčích zpráv, kde jsou podle žalovaného slovně obecně (bez konkrétních technických údajů) popsány výsledky dosažené při řešení projektu (zakázky) – cíle, řídicí část, prototypy, referenční ověření automatické/poloautomatické montáže, přičemž obecné výsledky výzkumu a vývoje budou dle žalobce zveřejněny a poskytnuty odborné veřejnosti, reprodukovat dosažené výsledky zároveň umožní technická dokumentace k řešení projektu, kde jsou obsaženy potřebné informace k opakování výroby prototypů. Tato technická dokumentace však podle žalovaného nebyla předložena. Pokud jde o bod 12. (resp. 13.) dílčí zpráva, kapitolu Závěr těchto dílčích zpráv, tam je provedeno shrnutí daného vývojového úkolu nadřízenému projektu PEPA, je uveden slovní popis technickoekonomických parametrů řešení (vyvinout, vyrobit, testovat) a dílčích cílů; žalobce podle žalovaného uvádí, že uvedené technické parametry definují a měřitelně kvantifikují ocenitelný prvek novosti, stejně tak obsahují technickou a vývojovou nejistotu, kdy na začátku řešení nebylo zřejmé, zda se podaří navrhnout a úspěšně realizovat technické řešení, které vedlo k dosažení stanovených cílů. Podle žalovaného však ani z této kapitoly, bez doplňující technické dokumentace, případně jiných důkazů, nelze kompletně usoudit, zda se jedná o běžnou (rutinní) činnost – inovaci nebo výzkum a vývoj, který lze z pohledu ZDP podřadit pod § 34 odst. 4 ZDP.

40. Z výše uvedeného je zřejmé, že hodnocení žalovaného, že k závěrům obsaženým v závěrečných zprávách předložených k jednotlivým zakázkám žalobce nepředložil žádné konkrétní důkazní prostředky, je správný.
41. Stejně tak žalovaný správně poukázal na to, že ani v odvolacím řízení žalobce nerozptýlil pochybnost, že návrh technického řešení z převážné většiny zpracovává pro žalobce dodavatel technické dokumentace ProCad Technik s.r.o. a na základě této dokumentace si žalobce nechá zhotovit jednotlivé komponenty zařízení a vyrobí jednoúčelový stroj, když žalobce předložil části technické dokumentace zpracované společností ProCad Technik s.r.o. a výkresy dílců vyrobených třetí osobou na zakázku, taktéž zpracované společností ProCad Technik s.r.o. Podle žalovaného je pro akceptaci dané výše odčitatelné položky nutné explicitně vymezit činnosti, které realizoval žalobce a které společnost ProCad Technik s.r.o.; podle žalovaného žalobce nedoložil a neprokázal, jakým způsobem, kdo a kdy ověřoval navržené řešení na zhotoveném prototypu, jaké výkonové ukazatele a technické parametry měly být předmětem ověření a že zhotovení prototypu zařízení dodaného zákazníkovi prioritně sloužilo k ověření navrženého řešení, protože kromě slovního popisu nebyly předloženy žádné důkazní prostředky prokazující tato ověření. Podle žalovaného nebylo jednoznačně prokázáno, že v případě činnosti žalobce se nejedná o výrobu jednoúčelového stroje na zakázku, tedy o práce předvýrobní a výrobní povahy pro komerční využití, nýbrž o výzkum a vývoj.
42. Pokud jde o posouzení zpracované Ing. K. K., Ph.D., tak k němu žalovaný v písemnosti „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ uvedl, že tato posouzení (hodnocení) obsahují vždy zdroje informací, stručný popis projektu, posouzení a závěr. Část „zdroje informací“ obsahuje pouze seznam zdrojů informací, bez jejich bližší specifikace a uvedení, kde lze tyto zdroje informací vyhledat. Podle žalovaného se v převážné části jedná o písemně zpracované informace předložené

správci daně (žalovanému) až v odvolacím řízení: identifikační list projektu včetně harmonogramu úkolu výzkumu a vývoje, ekonomická část zadání projektu a zpracovaný projekt k jednotlivé zakázce. Podle žalovaného není blíže specifikován zdroj informací v části kontroly v průběhu řešení projektu, když z posouzení podle žalovaného není zřejmé, zda se jedná o část dokumentu předloženého v odvolacím řízení nazvaném dílčí (závěrečná) zpráva, anebo zda byla k dispozici zpracovateli jiná dokumentace, blíže není specifikována ani konzultace problémů na vysokých školách a v diskusním fóru výzkumu a vývoje – není uveden žádný odkaz na dokumentaci žalobce anebo na internetové stránky, ze kterých byly údaje čerpány; v části informační soustava organizace také není blíže specifikováno, které dokumenty byly předmětem posouzení, anebo jaké údaje byly čerpány z informační soustavy organizace; v části ekonomické vyhodnocení projektu není uvedeno, zda má zpracovatel na mysli ekonomickou část zprávy v odvolání předloženého dokumentu „Dílčí (závěrečná) zpráva“, anebo jiný dokument.

43. Žalovaný upozornil, že bez specifikace, kde lze informace, které byly předmětem posouzení, vyhledat anebo získat, se nemůže k takto hodnoceným informacím a dokumentům vyjádřit nebo je hodnotit. Žalovaný také uvedl, že mu není zřejmé, jakým způsobem (metodou) zpracovatel (hodnotitel) Ing. K. K., Ph.D. posuzoval projekty (dle jednotlivých zakázek), pokud ve zdrojích informací, které měl k dispozici, není uvedena technická dokumentace obdobných projektů dokončených žalobcem před započítáním prací na dané konkrétní zakázce. Z výčtu zdrojů informací není podle žalovaného zřejmé, jaké měl zpracovatel k dispozici dokumenty z informační soustavy organizace, zda se zabíral i uzavřenými smlouvami o dílo, zadáním od zákazníků, zda byly předloženy určité protokoly či zápisy o testování apod., nebo jiné dokumenty z průběhu realizace zakázky; ze seznamu zdrojů informací a celého zpracování těchto posouzení je patrné, že hodnotitel vycházel ze slovně popsanych údajů zpracovaných v dokumentech předložených v odvolacím řízení (přílohy č. 2/19 až 19/19), avšak tyto písemné materiály neobsahují žádné důkazní prostředky prokazující slovně popsané skutečnosti: technické zpracování zakázky (technickou dokumentaci), průběh realizace výzkumných či vývojových prací (dokumenty prokazující změny v konstrukci zařízení, zápisy z testování a úprav technické dokumentace či prototypu zařízení apod.). Dále žalovaný poukázal na to, že stručný popis projektu je identický s materiály předloženými žalobcem v přílohách č. 2/19 až 19/19 odvolání. Dále podle žalovaného část 3.1.1. předložených posouzení zpracovaných dne 20.10.2015 je identická se závěry obsaženými v bodu 6.3. dílčích zpráv, zpracovaných Ing. Slavomírem Denkem v únoru 2014, a to bez konkretizace zdrojů, na základě jejichž vyhodnocení jsou tyto závěry vyvozeny. Také v další části předložených posouzení jsou vedeny odpovědi na otázky, podle žalovaného opětovně bez uvedení konkrétních důkazních prostředků, na základě jejichž vyhodnocení jsou odpovědi formulovány; kupříkladu odpověď na otázku pod bodem 3.1.2. je identická u všech předložených posouzení: *„Byla práce na projektu prováděna systematicky, navazovala na předcházející výsledky vědecké práce v oboru? Ano, při řešení projektu byl systematicky prozkoumán současný stav úrovně poznání a komerčně nabízený sortiment. Při řešení projektu bylo využito systému projektového řízení. Testy prototypů probíhaly podle plánu experimentu. Do vývojových prací a testů byly zapracovány teoretické znalosti a vědecké poznatky získané z předešlé praxe a spolupráce s VŠ“*; takto uvedené posouzení nemá podle žalovaného žádnou vypovídací schopnost a není zřejmé, na základě vyhodnocení jakých podkladů došel hodnotitel k závěru, že se jedná o systematickou práci na projektu, když nebyla hodnocena technická

dokumentace projektu, ani žádné jiné důkazní prostředky z průběhu prací na projektu, kromě písemně zpracované zprávy žalobce. Podle žalovaného není uvedeno, z jakých podkladů došel hodnotitel k závěru, že bylo využito systému projektového řízení, a co je tímto systémem myšleno. K odpovědi, že testy prototypů probíhaly podle plánu experimentu, nejsou hodnotitelem v seznamu podkladů uvedeny žádné důkazní prostředky ohledně testování prototypů, ani nebyly předloženy. K obecné odpovědi, že do vývojových prací a testů byly zapracovány teoretické znalosti a vědecké poznatky, nejsou jednoznačně tyto znalosti a poznatky identifikovány (o jaké poznatky a znalosti se u dané zakázky jednalo), přičemž není uvedeno, z jakých konkrétních podkladů lze k tomuto vyhodnocení dospět. Dále žalovaný uvedl, že závěr zpracovatele k jednotlivým projektům, že „*uplatňovaná výše odčitatelné položky je správná, odpovídá § 34 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění, pokynu MF č. D-288, včetně všech, k dnešnímu dni známým, výkladům*“, není pro správce daně (žalovaného) relevantní. Pro posouzení ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné či technické nejistoty jsou podle žalovaného klíčové odborné skutkové závěry znalce, experta, odborníka, a nikoli jeho právní názor na použití § 34 odst. 4 ZDP. Podle žalovaného nelze posoudit a vyhodnotit celý proces utváření předloženého odborného posouzení, věrohodnost teoretických východisek, jimiž Ing. Karel Kouřil, Ph.D. odůvodňuje své závěry ve vztahu k existenci ocenitelného prvku novosti a vyjasňování technické nebo výzkumné nejistoty.

44. Pokud žalobce namítá, že doložil podrobný popis projektu a informace o jeho řešení včetně vymezení přítomnosti ocenitelného prvku novosti a vývojové nejistoty a unesl tak důkazní břemeno, tek zdejší soud s tímto tvrzením s ohledem na výše uvedené nesouhlasí. Pokud žalobce stran identifikace ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné či technické nejistoty odkazuje na posouzení Ing. K. K., Ph.D., tak v písemnosti „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ se žalovaný s uvedeným dokumentem podrobným způsobem vypořádal a vysvětlil, proč neprokazuje existenci ocenitelného prvku novosti a vyjasnění technické nebo výzkumné nejistoty; závěry žalovaného jsou věcně správné a zdejší soud v nich nespatřuje žádné pochybení. Především lze v této souvislosti upozornit na to, že není zřejmé, z jakých dokumentů Ing. K. K., Ph.D. ve svých posouzeních vycházel. Obdobně to platí také pro závěry uvedené v dílčích (závěrečných) zprávách, které žalobce dokládal. Z uvedených dokumentů nebylo možné dovozovat, že daná zařízení splňovala podmínku novosti, nebylo možné posoudit vyjasnění výzkumné či technické nejistoty ani to, zda žalobce realizoval činnost vedoucí k výsledku výzkumu a vývoje.
45. Pokud žalovaný dovodil, že nebylo prokázáno a doloženo, že u deklarovaného projektu PEPA včetně jednotlivých podprojektů (zakázek) představuje činnost (výstupy) žalobce činnost výzkumnou a vývojovou, neboť nebyl dostatečně prokázán požadavek na přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné či technické nejistoty, tak tento závěr je správný, neboť žalobce nepředložil k testování zhotoveného zařízení a procesu realizace vývoje zařízení důkazní prostředky v podobě dokumentace (zápisy, protokoly o testování a zkouškách a měřeních, změnové listy).
46. Podle zdejšího soudu nelze v této souvislosti úspěšně argumentovat tím, že by předložením podstatných důkazů mohlo dojít k žalobcem uváděnému porušení zásady hospodárnosti, neboť jak uvedl již žalovaný v napadeném rozhodnutí, každý daňový subjekt uplatňující předmětnou odčitatelnou položku musí být připraven doložit veškeré důkazní prostředky

a prokázat svá tvrzení, která potvrdí nárok na uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj a rozptýlí případné pochybnosti správce daně; výzva k prokázání skutečností ze dne 27.1.2015 tak z uváděného důvodu nemohla být nezákonná. Ostatně pokud žalobce deklaruje, že je nesporné, že výkresová dokumentace existovala a existuje, když realizace konkrétního stroje bez jakékoli výkresové dokumentace je v podstatě nemožná, tak žalobci zjevně ani nic nebránilo takovou dokumentaci v daňovém řízení předložit.

47. Pokud žalobce zpochybňuje odborné znalosti správních orgánů ve vztahu k nedoložení požadovaných dokumentů, tak podle zdejšího soudu se jednalo o oprávněný požadavek správních orgánů na žalobce, plynoucí z jeho důkazního břemena v daňovém řízení, kdy je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které tvrdí nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván.
48. Žalobce měl v daném případě jednak prokázat, že předmětná zařízení splňují podmínky novosti a vyjasnění výzkumné či technické nejistoty, a současně také prokázat, že jsou výsledkem jeho výzkumu a vývoje a že tento výzkum a vývoj probíhal; bez toho nelze nárok žalobce na odpočet nákladů na výzkum a vývoj od základu daně přiznat. Zdejší soud v této souvislosti sdílí závěr žalovaného (strana 9 napadeného rozhodnutí), že pokud jsou správním orgánům předkládány technické, odborné dokumenty, musí hodnotit i tyto dokumenty. Pokud toho z důvodu chybějící dostatečné erudice či zkušeností správní orgány nejsou schopny, je na místě přizvat do daňového řízení znalce (§ 95 odst. 1 písm. a/ daňového řádu). To však neznamená, že pokud správce daně nemá technické vzdělání, není kompetentní danou věc fundovaně posoudit z hlediska ZDP, zákona č. 130/2002 Sb. a Pokynu D-288. Žalobce je tak povinen předložit veškeré důkazní prostředky správci daně, neboť ten posuzuje danou věc z pohledu daňového a přijímá právní závěry ve vztahu k ZDP, v daném případě § 34 odst. 4 ZDP; není to tedy znalec, kterému budou a priori předkládány důkazní prostředky, když znalec může do určité míry nahradit absentující odbornost (zkušenosti, znalosti, erudici atd.) v daném vědním oboru a klíčové jsou jeho odborné skutkové závěry, nikoli právní.
49. Pokud žalobce s odkazem na odbornou literaturu upozorňuje, že jsou-li splněny podmínky uvedené v § 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu, k ustanovení znalce zřejmě dojít musí, tak k tomu zdejší soud uvádí, že posouzení toho, zda je ustanovení znalce potřebné, nepřísluší žalobci, resp. jím oslovené odborné osobě, nýbrž správci daně; žalobce byl povinen doložit požadovanou dokumentaci, přičemž úkolem správce daně by poté následně bylo tuto dokumentaci vyhodnotit a případně znalce ustanovit. V daném případě zřejmé, že žalobce nedoložil potřebné důkazní prostředky k uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj; daňové řízení tedy nedospělo do fáze, kdy by bylo třeba ustanovit znalce, neboť k předložení klíčových důkazních prostředků týkajících se prvku novosti a vyjasnění výzkumu a vývoje činností žalobce nedošlo.
50. Žalobce dále namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí z toho důvodu, že žalovaný nevysvětlil, proč žalobcem předložené důkazní prostředky (dokumentace k jednotlivým projektům), neprokazují žalobcem tvrzení skutečností; této námitce s ohledem na výše podrobně rekapitulovaný průběh daňového řízení a závěry žalovaného shrnuté především v písemnosti „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ nemůže zdejší soud přisvědčit. Podle zdejšího soudu z ničeho neplyne, že by správní orgány nevysvětlily, proč žalobcem předložené důkazní prostředky nelze považovat za dostačující pro prokázání tvrzených skutečností; v

úvahách správních orgánů nelze podle zdejšího soudu v tomto směru shledat jakékoli prvky svévole, které žalobce nadto ani žádným způsobem nespecifikuje.

51. Žalobce namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí též z toho důvodu, že uplatnil množství odvolacích důvodů k jednotlivým zjištěním správce daně, přičemž žalovaný se v napadeném rozhodnutí zabýval toliko otázkou posouzení naplnění věcných podmínek kladených na projekt výzkumu a vývoje (identifikace ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné či technické nejistoty), ostatní odvolací důvody však žalovaný nevypořádal. K tomu zdejší soud uvádí, že jak plyne z argumentace žalovaného (strana 6 napadeného rozhodnutí), kterou cituje také žalobce v žalobě, „*Odvolací orgán prvně uvádí, že nyní nepovažuje za nutné reagovat na námitky odvolatele směřující do oblasti akceptace jednotlivých druhů sporovaných výdajů (nákladů) týkajících se odčitatelné položky na VaV – náhrady mezd za dovolenou (svátky) a za služby, neboť se řízení dostalo do fáze testování naplnění věcných podmínek kladených na projekt VaV (identifikace ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné či technické nejistoty), což souvisí s celkovou částkou nárokových výdajů (nákladů).*“. Podle § 116 odst. 2 daňového řádu (nikoliv § 116 odst. 3 daňového řádu, na který odkazuje žalobce) musí být v odůvodnění rozhodnutí o odvolání vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Pokud se však žalovaný v napadeném rozhodnutí nezabýval jednotlivými výdaji (náklady) týkajícími se odčitatelné položky na výzkum a vývoj, nijak nepochybil, neboť uznatelnost takových výdajů, pokud se měly týkat realizací tvrzených projektů výzkumu a vývoje, se odvíjí právě od skutečnosti, zda žalobce prokázal, že výzkum a vývoj realizoval; pakliže správní orgány dovodily, že se žalobci důkazní břemeno v tomto směru unést nepodařilo (a zdejší soud s těmito závěry souhlasí, jak zdůvodnil výše), nelze považovat za smysluplné, aby se žalovaný poté zabýval jednotlivými výdaji.
52. Zdejší soud tedy neshledal žalobu důvodnou a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

53. O nákladech řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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.

Brno 12. března 2020

David Raus v.r.
předseda senátu