



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a Mgr. et Mgr. Jaroslava Vávry ve věci

žalobce: **SOMA spol. s r.o.**, IČ 455 367 24
sídlem B. Smetany 380, 563 01 Lanškroun
zastoupeného advokátem JUDr. Milanem Vráždilem
sídlem Libina 721, PSČ 788 05

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2017, č.j. 55086/17/5200-11435-712083

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „*finanční úřad*“ nebo „*správce daně*“) ze

dne 27. 4. 2016, a to dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011. Tímto platebním výměrem byla žalobci doměřena daň ve výši 1.323.160 Kč a stanoveno penále 264.632 Kč. Doměřená daň souvisela s odečitatelnou položkou od základu daně ve smyslu ustanovení § 34 odst. 4 až 6 zákona č. 582/1992 Sb., o daních z příjmů (dále je „ZDP“), tedy s výdaji (náklady) vynaloženými při realizaci projektů výzkumu a vývoje (dále také jen „VaV“).

2. Daň byla doměřena ve vztahu ke třem ze čtyř různých projektů realizovaných v průběhu roku 2011. (i) COATFLEX – lakovací stroj s flexotiskovou technologií nanášení, střední třídy s uplatněnými náklady 2.269.024 Kč, (ii) VENUS III – podélná řezačka v řadě VENUS třetí generace s uplatněnými náklady 2.076.119,41 Kč a (iii) Granulátor II a kompletace linky druhé generace (žalobce uvádí též pojmenování Peletizační linka II. generace, granulátor II.) s uplatněnými náklady 2.619.098,41 Kč.
3. Žalobce podal proti rozhodnutí uvedenému v záhlaví včasnou složitěji pojatou žalobu, ve které uvedl několik okruhů námitek.
4. Zcela na úvod a především ve vztahu k projektům ad (i) COATFLEX a ad (ii) VENUS III (viz shora) předeslal, že správce daně i žalovaný pominuli skutečnost, že v rámci jednoho projektu lze čerpat jak dotační podporu Ministerstva průmyslu a obchodu (dále jen „MPO“) a též odpočet na VaV dle § 34 odst. 4 ZDP za předpokladu, že žádný jednotlivý nákladový titul nebude uplatněn v obou případech.
5. V dalším okruhu námitek žalobce prakticky setrval na svém stanovisku, které hájil v zásadě již od počátku daňové kontroly zahájené dne 18. 5. 2015, že z důvodu ochrany svého know-how bylo lze po správci daně na místě požadovat, aby část podkladů k nákladům uplatněným pro účely VaV nebyla předána pracovníkům správce daně a bylo odkázáno na možnost (avšak pro správce daně nutnost) k těmto měl přístup pouze na určeném místě v sídle žalobce. Pokud pak správce daně a později žalovaný, toto nevzali v úvahu a vytkli následně žalobci, že neunesl důkazní břemeno, postupovali v rozporu s § 5 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) a nešetřili právem chráněné zájmy daňových subjektů.
6. Nesouhlasí s tím, že u projektů VaV (i) COATFLEX a (ii) VENUS III správce daně i žalovaný došli k závěru, že práce na těchto projektech byly zahájeny před zpracováním předmětných projektů dle § 34 odst. 5 ZDP. Argumentuje nutností rozlišit postupné fáze prací, přičemž uvádí, že daňová zohlednění se vztahovala až k poslední fázi prací, tedy se týkalo až výroby prototypů uvedených strojů a nikoli například vývoje a konstrukčních prací, které byly financovány za pomoci programů Trvalá prosperita a Technologické centrum (TC) vypsaných a dotovaných MPO. S tím souvisí i námitka úvodní, že náklady uplatněné pro účely odečitatelné položky dle § 34 odst. 4 ZDP se lišily od nákladů, které byly vztaženy k dotačním titulům od MPO.
7. Ve vztahu k projektu (iii) Granulátor II a kompletace linky druhé generace uvádí, že správce daně nejprve učinil obdobný závěr, že práce byly započaty dříve, než byl projekt zadán, avšak žalovaný závěr změnil tak, že projekt nesplňuje podmínku novosti a odstranění technické nejistoty. Namítl, že tento závěr žalovaného není podložený, nebylo možné vyjít pouze z obchodních dokumentů. Navrhoval zadání znaleckého posudku, což

žalovaný v odvolacím řízení neučinil.

8. Konečně žalobce k procesní stránce věci namítá, že daňová kontrola nebyla řádně ukončena, neboť jím nebyla podepsána zpráva o daňové kontrole. Odepření podpisu z jeho strany nebylo nedůvodné.
9. Žalovaný s žalobou nesouhlasil, v otázce vypořádání námitek odkázal zejména na napadené rozhodnutí a jeho relevantní pasáže, neboť žalobní námitky jsou zřejmým opakováním námitek odvolacích. Popsal průběh daňové kontroly, jejího ukončení a dalšího svého postupu ve věci, včetně způsobu dokazování. Odmítl, že by nešetřil oprávněné zájmy žalobce jako daňového subjektu. Reagoval na tvrzení žalobce, které se vztahovalo k jím tvrzené ochraně know-how. Rovněž tak poukázal na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a formální přísnost a tím spojené nároky na daňové subjekty při posuzování daňového „dvojího“ uznání nákladů spojených s programy VaV. Též zopakoval důvody, na základě kterých má za to, že ustanovení § 34 odst. 4 a odst. 5 ZDP byla v případě žalobce aplikována správně a v souladu se zákonem.
10. Žalobce v replice setrval na tom, že z důvodu rizika úniku know-how byl oprávněn odmítnout vydat dokumentaci k projektům VaV správci daně mimo své sídlo. Zdůraznil, že daňová kontrola probíhá u daňového subjektu. K podpisu zprávy o daňové kontrole (dále též jen „DK“) odmítl, že při jejím projednání by měl právo pouze mlčet. Poukázal na vznesené otázky. Zopakoval tvrzení, že náklady, které byly čerpány v rámci dotačního programu MPO, nebyly předmětem uplatnění dle § 34 odst. 4 ZDP. K projektu (iii) Granulátor II a kompletace linky druhé generace o otázce novosti uvedl, že bylo na místě znalecký posudek zpracovat.
11. Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům.
12. Před zahájením přezkumu ve věci samé soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivní a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008-13).
13. Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry [proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního

soudu (dále jen „NSS“) ze dne 28. 5. 2009, č.j. 9Afs 70/2008-13, dostupný jako obdobně vše na <http://www.nssoud.cz>], případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, odstavec 4 odůvodnění, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10, odstavec 5 odůvodnění, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09, odstavec 6 odůvodnění, či rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011–72) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: *„[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné opONENTUŘE (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“* (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky NSS ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013-30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013-50, bod 17).

14. Současně platí, že smyslem, účelem a úkolem správního soudnictví (i v této věci) je přezkum rozhodnutí správních orgánů. Pokud soud se závěry správních orgánů souhlasí (přičemž rozhodnutí v prvním stupni a napadené rozhodnutí tvoří jeden celek) je soudu umožněno, aby odkázal na důvody a odvodnění rozhodnutí správních orgánů, pokud ob stojí. Úkolem soudu nemá být vytvářet další důvody a nabalovat text odůvodnění k zákonným závěrům (pokud je naplněno), jež přijaly správní orgány. Shora uvedená úvaha pak především platí za situace, kdy žalobní námitky opakují, či jen neznatelně obměňují odvolací důvody ze správního (zde finančního) řízení. Není úkolem soudu ve správním soudnictví dokola opakovat jednou vyřčené, a proto se může krajský soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek NS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005–130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012–47). V nyní projednávané věci je tomu tak, že žalobcovy žalobní námitky byly z převážné části vypořádávány v odvolacím řízení žalovaným.
15. V dané věci byla u žalobce dne 18. 5. 2015 zahájena daňová kontrola období roku 2011. Předmětem sporu se stala výše odčitatelné položky od základu daně ve smyslu ustanovení § 34 odst. 4 až 6 ZDP, tj. výdajů (nákladů) vynaložených při realizaci projektu výzkumu a vývoje, kterou žalobce uplatnil v daňovém přiznání za rok 2011. Žalobce uplatnil celkem částku 16.607.665 Kč související se čtyřmi projekty VaV, přičemž správce daně vyloučil z předmětného odpočtu na VaV výdaje (náklady) v celkové výši 6.964.241,98 Kč týkající se tří projektů označených pod bodem 2 odůvodnění shora.
16. U projektů (i) COATFLEX s uplatněnými náklady 2.269.024 Kč a (ii) VENUS III s uplatněnými náklady 2.076.119,41 Kč bylo důvodem vyloučení výdajů (nákladů) to, že vývojové práce na předmětných projektech započaly ještě před jejich schválením a současně byla na předměty těchto projektů poskytnuta přímá podpora – dotace MPO. U projektu (iii) Granulátor II a kompletace linky druhé generace s uplatněnými náklady 2.619.098,41 Kč nejprve v prvním stupni správce daně uzavřel, že projekt nebyl vyhotoven

před zahájením řešení projektu. Žalovaný v odvolacím řízení dospěl k odlišnému závěru s tím, že žalobce neprokázal a nedoložil oprávněnost uplatnění odčitatelné položky, neboť nebylo doloženo, že jeho činnost při realizaci projektu představuje činnost výzkumně-vývojovou, neboť nebyl prokázán požadavek na přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné či technické nejistoty.

17. Podle právní úpravy platné a účinné, tedy použitelné pro zdaňovací období roku 2011 je stanoveno následující. Dle § 34 odst. 4 ZDP platí, že od základů daně lze odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje. 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 (§ 19 odst. 7) a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob s výjimkou výdajů (nákladů) vynaložených za účelem certifikace výsledků výzkumu a vývoje, a dále na ty výdaje (náklady), na které již byla i jen zčásti poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.
18. Dle § 34 odst. 5 ZDP platí, že projektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odstavce 4, 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. Dle § 88 odst. 4 daňového řádu platí, že zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.
20. Dle § 88 odst. 6 daňového řádu platí, že odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný

daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.

21. Soud se zabýval nejprve námitkou procesního charakteru, kterou žalobce opíral o to, že daňová kontrola nebyla řádně ukončena, neboť zpráva o daňové kontrole jím nebyla podepsána (strana 7 a 8 žaloby). Odepření svého podpisu považoval za důvodné, neboť správce daně mu neodpověděl na jeho deset otázek, které předložil v průběhu projednání zprávy o DK. K uvedené námitce je třeba uvést, že tato byla již předmětem odvolacího řízení a byla žalovaným vypořádána pod body 79 až 87 napadeného rozhodnutí.
22. Podle rozsudku NSS ze dne 21. 2. 2018, čj. 9 Afs 305/2016-31 platí, že *projednání zprávy o daňové kontrole (§ 88 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) je konečnou fází daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 téhož zákona). Projednání zprávy o daňové kontrole slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu, a k podpisu zprávy o daňové kontrole. Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit. Obdobné závěry k aktivitě daňového subjektu a závěrečné fázi daňové kontroly uvedl NSS v rozsudku ze dne 22. 8. 2017, čj. 7 Afs 68/2017-36 pod body 34 až 39, kde výslovně uvedl, že samotné projednání zprávy o daňové kontrole pak plní jinou funkci, než tomu bylo podle zákona o správě daní a poplatků. Přichází totiž na řadu ve fázi daňové kontroly, ve které daňový subjekt již nemá právo dále zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění. K projednání zprávy o daňové kontrole dochází až v situaci, kdy vyjádření daňového subjektu nevedlo ke změně výsledku kontrolního zjištění (v opačném případě by muselo nastoupit opakované seznámení s upraveným výsledkem kontrolního zjištění).*
23. Z obsahu správního spisu se podává, že dne 4. 2. 2016 byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění (zasláno do DS), dne 23. 2. 2016 žalobce reagoval písemným podáním spolu s doložením dvou smluv o dílo, neuvedl potřebu odpovědí na dotazy. Vznesené dotazy žalobcem (viz str. 7 žaloby) soud pojímá nejen jako položené otázky, ale též jako vcelku obecný poukaz či náznak žalobce směrem ke správci daně o tom, že ve zjištěných skutečnostech mohou panovat nejasnosti. Správce daně však měl za to, že ke změně jeho názoru dotazy nepovedou, proto přistoupil následně k projednání zprávy o daňové kontrole. Otázky nebyly správně posouzeny jako návrhy nových důkazů. V dané věci se jednalo o jistý prvek koncentrace řízení. Při projednání zprávy o daňové kontrole mohly být relevantní již pouze námitky žalobce proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit. To se však v dané věci nestalo. Daňová kontrola byla řádně ukončena.
24. Další okruh námitek se týkal posouzení výdajů (nákladů) spojených s projekty (i) COATFLEX a (ii) VENUS III v návaznosti na ustanovení § 34 odst. 4 a 5 ZDP. Žalobce

nesouhlasí s tím, že výzkumné či vývojové práce byly zahájeny před schválením projektu. Rovněž namítá, že náklady zahrnuté do dotačního programu MPO Trvalá prosperita byly časově i věcně odlišné od nákladů, které uplatnil dle § 34 odst. 4 v DPPO za rok 2011. V námitce žalobce především argumentuje tím, že součástí dotačního programu nebyla návazná fáze, tj. výroba prototypů strojů, ani náklady s tím spojené nebyly součástí dotační podpory. S tímto okruhem námitek souvisí i první obecná žalobcová námitka spočívající v tom, že správce daně i žalovaný svým postupem a vyhodnocením situace vyloučili postup, jenž plyne z výkladového stanoviska MPO, které za stanovených podmínek nevylučuje čerpat jak podporu z veřejných zdrojů, tak podporu daňovou.

25. Shora uvedené námitky byly již předmětem odvolacího přezkumu žalovaného. K tomu soud odkazuje na nejobsáhlejší část napadeného rozhodnutí pod body 34 až 74 a vypořádání námitek pod body 88 až 114. Soud v této souvislosti rovněž připomíná postup žalobce, který od počátku zahájení daňové kontroly neumožnil správci daně, aby se efektivně mohl seznámit s veškerými podklady výzkumných a vývojových projektů, neboť podklady správci daně nepředal a trval na tom, že musí zůstat v sídle žalobce. K zhodnocení uvedeného se soud vyjádří níže při hodnocení unesení důkazního břemene daňového subjektu ve vztahu k projektu ad (iii) Granulátor II a kompletace linky druhé generace. Tímto svým postupem žalobce vcelku ztížil průběh kontroly a dosažení efektivních zjištění a sám sebe vystavil riziku neunesení důkazního břemene ke svým daňovým tvrzením za situace, kdy správce daně zjistil a vyjádřil důvodné pochybnosti především z dotační dokumentace opatřené od MPO.
26. Žalovaný správně v napadeném rozhodnutí pod bodem 119 připomněl v souladu s judikaturou NSS, že náklady spojené s VaV se v případě využití tohoto zvýhodnění uplatňují fakticky dvakrát a proto jsou na místě oprávněné zvýšené požadavky na prokázání tohoto duplicitního uplatnění. Projekty výzkumu a vývoje jsou již ze své podstaty prospektivního charakteru, což je zobrazeno v úpravě § 34 odst. 5 ZDP, ze které plyne, že projektem má být písemný dokument zpracovaný před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje. Ohledně splnění náležitostí § 34 odst. 4 a 5 ZDP tíží důkazní břemeno daňový subjekt.
27. Správce daně i žalovaný poukázali na smlouvu č. 2A-1TP1/062 s přílohami uzavřenou již dne 1. 11. 2006 mezi MPO a žalobcem, ze které plyne (zejm. příloha 2), že v rámci řešeného programu budou řešeny úkoly (oživení a testování stroje), jež žalobce deklaruje pro účely zařazení do projektu VaV dle § 34 odst. 4 a 5 ZDP až v roce 2011 (viz bod 97 odůvodnění rozhodnutí žalovaného k projektu COATFLEX). Obdobně se uvedené týká též stroje VENUS III. K těmto závěrům žalovaný též odkázal na oponentní posudky za hodnotící období projektů dotovaných MPO. Jinými slovy, z listinných důkazních prostředků opatřených správcem daně vyplynulo, že žalobce se již v rámci dotačního programu Trvalá prosperita zavázal k výzkumu, vývoji a výrobě nové generace strojů, jež zahrnují projekty COATFLEX i VENUS III. Z důkazů nevyplynulo, že žalobcem tvrzená výroba prototypů (zcela logicky jako závěrečná fáze vývoje) není podřaditelná pod dotační projekt schválený MPO v roce 2006.
28. V souvislosti s projekty COATFLEX a VENUS III není rovněž důvodná námitka spočívající v tom, že žalobce neuplatnil podporu jak dle dotačních pravidel, tak podle § 34

odst. 4 a 5 ZDP. Žalovaný pod body 111 až 113 odůvodnil, jaké důvody jej k uvedenému závěru vedly. Uvedl, že žalobce v průběhu odvolacího řízení sice předložil přehled financování projektu výzkumu a vývoje, avšak v návaznosti na to již žalobce nedoložil a neprokázal, že výdaje (náklady) nejsou součástí celkové částky uznaných nákladů ve výši 94.108.025 Kč na projekt, pro který byla poskytnuta účelová dotace MPO.

29. V oblasti projektu (iii) Granulátor II a kompletace linky druhé generace žalobce nejprve uvedl, že žalovaný změnil původní posouzení správce daně o dřívějším zahájení projektových činností na závěr, že projekt nesplňuje podmínku novosti a odstranění technické nejistoty. Namítá, že tento závěr žalovaného není podložený, nebylo možné vyjít pouze z obchodních dokumentů. Proto též namítá, že v rámci dokazování v odvolacím řízení navrhl zpracování znaleckého posudku k ujasnění toho, zda se skutečně jednalo o nový výrobek a byla odstraňována technická nejistota, což však žalovaný neučinil.
30. Z převážné části byly uvedené námitky opět předmětem přezkumu žalovaného pod body 75 až 78 a 115 až 125 žalovaného rozhodnutí. Žalovaný v rozhodnutí uvedl, že v průběhu odvolání vyvstaly pochybnosti o tom, zda Granulátor II a linka druhé generace nejsou modifikací předchozí linky Ekover E37/15 a rovněž vznikla pochybnost o tom, zda část vývojových prací nebyla žalobci poskytnuta společností AV ENGINEERING. V prvním případě by pak především absentoval prvek novosti, případně odstranění technické nejistoty. Ze zajištěných listin nebylo lze prokázat existenci ocenitelného prvku novosti a také, že na počátku projektu VaV existovala výzkumná či technická nejistota, kterou musel žalobce překonávat. Žalovaný správně připomněl, že důkazní břemeno v uvedeném tížilo žalobce. Byl to právě žalobce, který byl povinen předložit veškeré důkazní prostředky, včetně technických a odborných. Až poté mohl být v případě přetrvávajících pochybností správce daně, resp. žalovaného ustanoven znalec.
31. V nyní souzené věci to byl pak žalobce, který od počátku daňové kontroly veškeré důkazní prostředky nepředkládal a trval na tom, že správce daně bude mít možnost se s listinami seznamovat toliko v sídle žalobce. Takový přístup však přes snahu o vysvětlení žalobce (know-how a obavu o výrobní či výzkumné tajemství) není na místě. Správce daně má mít možnost se s podklady detailně seznámit na svém pracovišti s odpovídajícím zázemím, aby stejně tak mohl zvážit, zda je na místě zadání znaleckého posudku. Znalecký posudek je též třeba pečlivě a po zvážení všech okolností zadat, tedy pečlivě formulovat otázky znalci a to v návaznosti na veškerá zjištění učiněná v průběhu řízení. Není na místě správce daně stavět do situace, kdy podstatná část podkladů k zadání posudku je uložena mimo kontrolní spis. Do obdobné situace by pak byl postaven též ustanovený znalec.
32. Jistě lze přisvědčit obecnému tvrzení žalobce, že správce daně zpravidla nedisponuje dostatečnými technickými znalostmi k posouzení důkazních prostředků technické povahy navržených za účelem prokázání přítomnosti ocenitelného prvku novosti a technické nejistoty u přezkoumávaných projektů výzkumu a vývoje. Jsou-li tyto důkazy pro věc relevantní, je povinen ustanovit znalce dle § 95 odst. 1 daňového řádu (např. rozsudek NSS ze dne 11. 06. 2015, čj. 10 Afs 24/2014-119). Nicméně pro aplikaci výše uvedeného závazného právního názoru je v daňovém řízení potřeba shromáždit dostatečný objem důkazů, jejichž posouzení by prokázalo nebo naopak neprokázalo přítomnost

ocenitelného prvku novosti a technické nejistoty. Ve zde projednávané věci však nedošlo ke shromáždění dostatečného množství vypovídajících důkazů, aby bylo možné projekty z hlediska novosti a technické nejistoty vůbec posoudit. Žalobce k tomu v žalobě uvádí, že toto je pochybením správce daně, jelikož on byl ochoten a připraven předkládat důkazní prostředky a podávat potřebná vysvětlení v místě svého sídla. Ochota předkládat či navrhopvat důkazy k provedení nemůže zůstat pouze v rovině tvrzení, ale musí se projevit také ve skutečném světě tím, že důkazy budou předkládány či navrhovány ze strany daňového subjektu. Pouhé tvrzení o tom, že daňový subjekt může prokázat, neobstojí. Správce daně opakovaně při daňové kontrole požadoval předložení dalších důkazních prostředků, které by prokazovaly uplatnitelnost nákladů dle § 34 odst. 4 ZDP. Krajský soud po seznámení se s kompletním spisem daňové kontroly zjistil, že mezi správcem daně a žalobcem došlo k výměnám informací, bylo odesláno více výzev a doručeno více reakcí na ně.

33. Správce daně požadoval po žalobci předložení technické dokumentace, kterou by bylo možno prokázat tvrzenou oprávněnost odpočtu. I dle názoru krajského soudu jsou to právě technické parametry a technická řešení, která odlišují produkty výzkumu a vývoje od produktů běžných. Žalobce však výzvám správce daně k předložení technické dokumentace nevyhověl s odkazem na nejvyšší přidanou hodnotu a know-how (viz protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 18. 5. 2015). Na ochranu svých práv a know-how se žalobce odkazuje i v žalobě a přidává, že dokumentaci nevydal, jelikož by mola být zneužita a mohlo být vyraženo její know-how. Tento důvod však žalobce v žádném případě neopravňoval technickou dokumentaci správci daně nepředložit. Daňový řád ve svém ustanovení § 52 stanoví striktní povinnost mlčenlivosti daňových orgánů o všem, o čem se při správě daní dozvěděly. Navíc jak uvedl NSS: *„Stejně tak nezabývá stěžovatele jeho důkazního břemene poukaz na obchodní tajemství, s nímž by se správní orgán při provádění důkazu mohl seznámit; pokud by však bylo takové obchodní tajemství v důsledku nesprávného úředního postupu správního orgánu vyraženo třetím osobám a v důsledku toho vznikla stěžovateli škoda, i zde přichází v úvahu odpovědnost státu za takovou škodu.“* (rozsudek NSS ze dne 4. 8. 2005, čj. 2 Afs 13/2005-60, Sb. NSS 718/2005). Jinými slovy nelze přistoupit na argumentaci žalobce, která by fakticky při posuzování nákladů a daňového zvýhodnění u projektů VaV pro správce daně u všech daňových subjektů znamenala to, že daňové subjekty nebudou ochotny dokumentaci správci daně předkládat potřebné podklady pro posouzení a budou vyžadovat, aby osoby správce daně fakticky přesunuly svá pracoviště k daňovým subjektům. Je zřejmé z podstaty věci, že právě dokumentace k nákladům spojeným s VaV bude pravidelně obsahovat informace o know-how, obchodní či výrobní tajemství či informace chráněné autorskými právy.
34. Žalobce tak nebyl oprávněn odmítnout předání technické dokumentace správci daně, toto nepředání tak jde pouze k tíži žalobce a znamená neunesení jeho důkazního břemene. Žalobce sice namítá, že navrhoval zadat vypracování znaleckého posudku a žalovaný toto neprovedl. S tímto postupem se krajský soud plně ztotožňuje. Za situace, kdy žalobce bez důvodu i přes žádost správce daně nepředložil technickou dokumentaci k projektům, i když byla v jeho dispozici, jeví se krajskému soudu ustanovení znalce za zbytečné a nereálné. Bez technických podkladů spolu s jejich pečlivým zhodnocením totiž nemohl správce daně určit míru nutné odbornosti pro možné ustanovení znalce a nemohl ani

správným způsobem definovat zadání znaleckého posudku. Navíc není ani zřejmé, z jakých podkladů by znalec při své činnosti vycházel, když nebyl předložen jeden ze základních důkazů, a to technická dokumentace k projektům – zde k projektu Granulátor II a kompletace linky druhé generace. Ani případný argument žalobce, že znalci by již tuto dokumentaci poskytl, není namístě, jelikož daňový subjekt má důkazní povinnost v první řadě vůči správci daně, znalci je až následně povinen poskytnout veškerou součinnost. Zadání znaleckého posudku správcem daně však zmařil sám žalobce svým přístupem.

35. Z výše uvedeného je tak patrné, že odpočet nákladů na VaV u projektu ad (iii) Granulátor II a kompletace linky druhé generace nebyl žalobci uznán nikoliv kvůli základnímu technickému rozporu mezi žalovaným a žalobcem o vyhodnocení prvku novosti, ale z důvodu jeho neunesení důkazního břemene o tvrzených skutečnostech. Nelze totiž žalovanému důvodně vyčítat, že neustanovil znalce k posouzení důkazních prostředků technické povahy, jelikož, a to soud zdůrazňuje, žádné takové relevantní důkazní prostředky žalobcem předloženy nebyly. V situaci, kdy žalobci vznikly důvodné pochybnosti o tvrzeních žalobce, žalobce správci daně a poté i žalovanému podával pouze obecné informace v rovině tvrzení a vlastního hodnocení a fakticky odmítal předat technickou dokumentaci správci daně, je toto pouze pochybením žalobce, který v důsledku výše uvedeného neunesl své důkazní břemeno.
36. Krajský soud přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích řádně uplatněných žalobních bodů a uzavírá, že žalobní argumentace žalobce není důvodná. Daňová kontrola byla zahájena i ukončena dle zákona, přičemž celé daňové řízení včetně odvolacího bylo ukončeno v zákonné prekluzivní lhůtě. Při daňovém řízení byla dodržena zákonná ustanovení o dokazování, přičemž se krajský soud ztotožnil s názorem daňových orgánů o neunesení důkazního břemene ohledně nároku na odpočet nákladů na VaV na straně žalobce.
37. Krajský soud shledal žalobu nedůvodnou, a proto ji zamítl podle § 78 odst. 7 s.ř.s.
38. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci zakotvené v § 60 odst. 1 s. ř. s., přičemž neúspěšný žalobce právo na náhradu nákladů řízení neměl a úspěšnému žalovanému náklady dle obsahu spisu nevznikly.

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.

Pardubice, 30. října 2019

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu