



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Viktora Kučery ve věci

žalobce: **MORAVIA PLAST, spol. s r.o.**
sídlem Vavrečkova 7029, Zlín
zastoupený společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 3. 2016, č. j. 11389/16/5200-11435-711305

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 3. 2016, č. j. 11389/16/5200-11435-711305, se zrušuje
a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce, společnosti TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.

Odůvodnění:**I. Vymezení věci**

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj, Územního pracoviště ve Zlíně (dále jen „správce daně“), platební výměr ze dne 5. 12. 2014, č. j. 1921203/14/3301-51525-708616, kterým byla žalobci vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 ve výši 1 716 460 Kč.

II. Obsah žaloby

2. Žalobce předně v podané žalobě uvedl, že podstatou posuzované věci je skutečnost, zda náklady na jím realizované projekty bylo možno odečíst od základu daně ve smyslu ustanovení § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Žalovaný měl ve shodě se závěry správce daně za to, že v daném případě se jednalo o pouhou inovaci; žalobce byl naopak přesvědčen, že oba projekty: P-12-01 Vývoj ochranné pracovní kombinézy proti kapalným chemikáliím a P-12-02 Vývoj podešví pro novou sadu joggingové obuvi pro koně (dále též „projekt P-12-01“ a „projekt P-12-02“) obsahují jak prvky novosti, tak prvky technické nejistoty. Dle žalobce pak správce daně, potažmo i žalovaný, v rozporu s ustanovením § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), žádným způsobem nezdůvodnili, na základě jakých konkrétních skutečností se domnívají, že projekty P-12-01 a P-12-02 nepředstavovaly projekty výzkumu a vývoje. V odůvodnění napadeného rozhodnutí dle názoru žalobce rovněž absentovaly argumenty, které by vyvracely skutečnost, že se jednalo o produkty zcela nové, se zcela novými vlastnostmi a schopností vykonávat další podstatné činnosti.
3. K ocenitelnému prvku novosti projektu P-12-01 žalobce uvedl, že ochranná kombinéza proti chemickým sloučeninám byla zcela novým produktem v jeho portfoliu, jež disponuje novými vlastnostmi a je schopna vykonávat další podstatné činnosti, které obyčejná ochranná pláštěnka vykonávat nemohla. Vlastnosti nové ochranné kombinézy proti chemickým sloučeninám spočívaly v ochraně proti kapalným chemikáliím, skladování a použití pod 0°C i nad 30°C, použití v jaderných elektrárnách, při ekologických katastrofách nebo epidemiích, tloušťce 110 μm a kombinovaném systému zapínání. Zaveden byl rovněž nový výrobní postup. Nový návrh, konstrukce a způsob výroby ochranné kombinézy byly dle žalobce doloženy také znaleckým posudkem soudního znalce ze dne 14. 11. 2013 – Ing. H. K., Osvědčením o zápisu průmyslového vzoru č. 36260 ze dne 3. 12. 2014 a Osvědčením o zápisu užitného vzoru č. 26793 ze dne 14. 11. 2014.
4. K otázce vyjasňování technické (výzkumné) nejistoty žalobce uvedl, že i když vyráběl patnáct let necertifikovaný typ ochranné pláštěnky, na začátku realizace projektu nebyla

vyjasněna řada technických nejistot, přičemž řešení těchto technických problémů nebyla běžně známa tomu, kdo je obeznámen se základními, běžnými znalostmi a technikami v obuvnickém oboru. Pro jejich řešení bylo potřeba realizovat experimentální práci skládající se z řady návrhů a zkoušek (výrobní a technologické zkoušky nových ochranných kombinéz, funkční zkoušky prototypů nových ochranných kombinéz, certifikační zkoušky prototypů nových ochranných kombinéz). Technická nejistota byla dále doložena řadou technických problémů identifikovaných při zkouškách. Tyto technické problémy přitom nebylo možné na začátku projektu předpokládat. Přítomnost prvku technické nejistoty byla dle žalobce zcela zřejmá též s ohledem na skutečnost, že realizace projektu se natáhla až na dobu třiceti dvou měsíců.

5. Orgány finanční správy však dle žalobce ve svých rozhodnutích odkázaly pouze na skutečnost, že pětivrstvá fólie byla vyvinuta jiným subjektem, společností INVOS, spol. s r.o. (dále jen „společnost INVOS“). Tato skutečnost však neměla pro posouzení tohoto projektu žádný faktický význam, neboť na její vývoj žalobce žádné náklady neuplatnil. Žalobce uplatnil jako odčitatelnou položku náklady na výzkum a vývoj nové ochranné kombinézy jako celku, kdy náklady na pětivrstvou fólii byly pouhým nákladem na nákup materiálu. Pětivrstvá fólie vyvinutá společností INVOS dle požadavků žalobce byla při vývoji nové kombinézy pouhým polotovarem. Výkonnostní charakteristika folie nezaručovala dosažení užitných vlastností nové ochranné kombinézy a ověření nových vlastností certifikační zkouškou. Cílem projektu nebyla pětivrstvá fólie, ale nová ochranná kombinéza s novými vlastnostmi s tím, že pětivrstvá fólie byla pouze prostředkem (nikoliv cílem), jak tohoto konečného cíle dosáhnout. Pokud by se nová fólie společnosti INVOS jenom zavedla do původního výrobního procesu obyčejných pláštěnek, potom by ochranná kombinéza nikdy nedosáhla certifikované odolnosti proti chemickým sloučeninám.
6. Ke konstatování žalovaného, že činnosti provedené v roce 2013 jsou pouze inovací prototypu z roku 2012, žalobce uvedl, že toto tvrzení se v žádném případě nezakládá na pravdě. Jednalo se totiž o pokračování v projektu P-12-01 započatého v předchozích letech, který byl logicky ukončen až zavedením prototypu do výroby v listopadu roku 2014. Všechny činnosti prováděné na prototypu nové ochranné kombinézy tak byly až do tohoto okamžiku součástí výzkumu a vývoje, jímž bylo dosaženo konečného řešení.
7. Dále žalobce přestřel, že při realizaci projektu P-12-02 se vyvíjejí tři nové řady koňské obuvi s novými a podstatně zlepšenými vlastnostmi. Komplexní testování koňské obuvi provádí společnost Equine Fusion AS, která poskytuje žalobci zpětnou vazbu (technické problémy, výkonnostní charakteristiku) pro další zlepšování a vývoj prototypů podešví. Pro nikoho jiného tuto obuv pro koně žalobce vyrábět nemůže a rovněž nikdo jiný tyto práce nemůže využít, neboť tyto práce jsou přímo spjaty s patentem, jehož držitelem je tato společnost. V případě nové sady joggingové obuvi ULTIMATE byly podešve původně lisovány z jednoho typu gumárenské směsi s jednou vrstvou nepogumovaných kordů. Podstatně

zlepšená odolnost nových podešví proti průrazu vychází z nové konstrukční hypotézy - nové originální skladby 3 různých gumárenských směsí s pogumovanými kordy PES a PS do nové konstrukce podešve; nového výrobního postupu - nového způsobu lisování (nová kompozice podešve, teplota, vulkanizační čas).

8. K vývoji podešví pro extrémní podmínky žalobce poznamenal, že tento je stále v realizaci a k 31. 12. 2013 se nepodařilo navrhnout finální konstrukci podešve. V kalendářním roce 2013 proběhla řada výrobních zkoušek různých konstrukčních hypotéz podešví, díky kterým žalobce získal nové znalosti pro další návrhy podešví s podstatně zvýšenou adhezí. To dokazuje množství znehodnocených prototypových podešví, jejichž předložení nabídl žalobce žalovanému již v podaném odvolání. Na základě realizovaných zkoušek se žalobce domníval, že podstatného zlepšení adheze a životnosti podešví do extrémních podmínek bude dosaženo na základě sofistikovaného rozmístění a upevnění specifických kovových hrotů ze spodní strany podešve, zcela nového dezénu podešve, nové gumárenské směsí ze spodní strany podešve, nového výrobního postupu (nová kompozice podešve, teplota lisování, vulkanizační čas). Při vyjasňování technické nejistoty přitom žalobci v tomto případě nezáleželo na tom, že různé konstrukční hypotézy jsou odzkoušeny jinými subjekty na odlišných výrobcích (pneumatiky). Tyto hypotézy nemohou být pro koňskou podešev funkční. Nikdo v Evropě pryžovou podešev pro koně nevyrábí a nemá s takovou prací ani zkušenosti. Proto musí žalobce realizovat vlastní experimentální práci s cílem získání nových znalostí a dovedností pro návrh nové podešve s podstatně zdokonalenou adhezí v extrémních podmínkách.
9. Stejně tak vývoj podešví pro zadní kopyta koně byl dle žalobce stále v realizaci a k 31. 12. 2013 se nepodařilo navrhnout a vyrobit finální konstrukci podešve. V období 2012 proběhly jenom prvotní analýzy, ze kterých vyplývá, že původní podešve nejsou vhodné pro zadní nohy koně, protože hrozí riziko poranění zvířete. V roce 2013 byly navrženy prvotní konstrukční návrhy. Výroba prvních prototypů a jejich zkoušky se realizovaly až v roce 2014. K tomu žalobce doplnil, že podešev pro zadní nohy koně musí být podstatně odlišná oproti podešvím předních nohou, protože tvar zadního a předního kopyta koně je rozdílný, kinematika pohybu zadních a předních nohou koně je rozdílná, způsob namáhání zadních a předních podešví koně je rozdílný. Jednalo se tak o zcela odlišný produkt, který žalobce nikdy předtím nevyvíjel, nevyráběl a který rovněž není dostupný nikde na trhu. Právě v tom spočíval dle žalobce ocenitelný prvek novosti tohoto projektu. Žalobce neznal na začátku shora specifikovaných projektů takovou konstrukční hypotézu podešví, kterou by bylo dosaženo požadovaných vlastností (podstatné zvýšení odolnosti vůči průrazu, podstatné zvýšení adheze na různých površích a konstrukce podešve pro kinetiku zadních nohou koně). Proto byla realizována experimentální práce s cílem získání nových znalostí pro vývoj podešví s požadovanými vlastnostmi.
10. Žalobce shrnul, že v případě podešví, resp. joggingové obuvi na přední nohy koně, se tak jednalo o zcela nový produkt, který umožňuje používání těchto podešví i v jiných případech, než je pohyb samotného koně, jako tomu bylo doposud, tedy i v případech, kdy kůň nese jezdce ať již v případě rekreační jízdy na koni, či v případě tréninku na koni závodním. Výrobek

tak získal zcela nové vlastnosti a je schopen vykonávat další podstatné činnosti (jízda s jezdcem

v sedle). Obuv pro zimní využití byla rovněž zcela odlišným výrobkem jak oproti stávajícím výrobkům, tak proti nově vyvinuté obuvi na nohy přední. Tato obuv měla zcela odlišné vlastnosti a rovněž i samotnou konstrukci. Stejně tak tomu bylo i v případě obuvi pro zadní nohy koně.

11. Žalobce byl rovněž přesvědčen, že žalovaný zcela přijal argumentaci správce daně, přičemž nerespektoval důkazy, zejména znalecký posudek soudního znalce ze dne 14. 11. 2013 – Ing. H. K., Osvědčení o zápisu průmyslového vzoru č. 36260 ze dne 3. 12. 2014 a Osvědčení o zápisu užitného vzoru č. 26793 ze dne 14. 11. 2014. Tyto dokumenty měl žalovaný k dispozici s velkým předstihem před konečným rozhodnutím v rámci jiného řízení ve věci odčitatelné položky na výzkum a vývoj za rok 2012. Za velmi odvážné žalobce pokládal zejména tvrzení žalovaného ohledně znaleckého posudku, neboť úřední osoby zcela jistě nejsou natolik technicky zdatnými odborníky, aby mohly velmi odborně oponovat znaleckému posudku soudního znalce, ze kterého plyne, že se jednalo o nový výrobek, nikoliv o inovaci. Úřední osoby v projednávané nedisponovaly požadovanými technickými znalostmi k tomu, aby mohly spravedlivě posoudit, zda se jedná o výzkum a vývoj, či pouze o práce inovativního charakteru. Dle žalobce tedy bylo na místě, aby žalovaný přivolal v rámci tohoto řízení znalce pracujícího v příslušném oboru k prokázání skutečností pro správné zjištění a stanovení daně, což se však

v projednávané věci nestalo. K tomu žalobce citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014 - 119.

12. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí žalovaného je dle žalobce zatíženo podstatnými vadami řízení a došlo také k nesprávnému posouzení právní otázky, žalobce závěrem navrhl, aby krajský soud žalobou napadené rozhodnutí žalovaného zrušil, věc mu vrátil k dalšímu řízení a žalovanému uložil náhradu nákladů soudního řízení.

III. Vyjádření žalovaného

13. Žalovaný ve svém vyjádření předně odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, v němž se vyjádřil k jednotlivým námitkám žalobce, a to jak po stránce skutkové, tak i právní. Žalovaný měl za to, že se podrobně zabýval jednotlivými vlastnostmi obou projektů v návaznosti na možnost uplatnění odčitatelné položky od základu daně za podmínek stanovených v § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, a po komplexním zhodnocení osvědčil správnost postupu správce daně. Ten konstatoval, že v případě ochranné kombinézy se jednalo o inovativní metody použité technologie a že nové podešve neobsahují ocenitelný prvek novosti, ani prvek odstranění technické nejistoty.
14. Žalovaný se domníval, že není podmínkou, aby v případě každého prověřování odčitatelné položky došlo k použití § 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu. V nyní projednávaném případě nebylo dle žalovaného třeba ustanovit znalce. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 5. 2016, č. j. 31 Af 6/2015 - 45, a dále na to, že důkazní břemeno v daném případě leželo na žalobci. Bylo tedy na žalobci,

aby předložil takové důkazní prostředky, dle kterých by nebylo o „výzkumně-vývojovém“ charakteru jeho činnosti pochyb. K žalobcem namítanému nerespektování znaleckého posudku žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, pobočky v Pardubicích, ze dne 27. 8. 2015, č. j. 52 Af 14/2014 - 195, a zároveň doplnil, že znalkyně Ing. K. hodnotila prototyp ochranné pracovní kombinézy v podmínkách roku 2012. Závěrem proto žalovaný navrhl, aby krajský soud podanou žalobu zamítl s tím, že se žalobci nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení.

IV. Replika žalobce

15. Žalobce reagoval na vyjádření žalovaného podáním repliky, v níž zopakoval, že již dříve v odvolání a následně i v podané žalobě velmi přesně specifikoval, v čem spočívá prvek novosti a prvek vyjasňování technické nejistoty u projektů P-12-01 a P12-02. Žalovaný tyto prvky zpochybnil dle názoru žalobce pouze formálně, nepřinesl žádná vysvětlení či důkazy, které by zpochybnil samotný prvek novosti a vyjasňování technické nejistoty. Oba projekty tedy splnily požadavky kladené na výzkum a vývoj, a prokázané náklady tak měly být odečteny od základu daně v souladu s ustanovením § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů.

V. Posouzení věci krajským soudem

16. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Vzhledem k tomu, že žalobce i žalovaný výslovně vyjádřili svůj souhlas s projednáním věci bez nařízení jednání, rozhodl soud v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání.
17. Dle § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
18. Ze správního spisu krajský soud zjistil následující pro věc rozhodné skutečnosti: Dne 28. 5. 2014 správce daně ve smyslu ustanovení § 89 odst. 1 daňového řádu zahájil u žalobce postup k odstranění pochybností týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 (viz výzva ze dne 28. 5. 2014, č. j. 1248034/14/3301-24805-707715). Správce daně měl pochybnosti o správnosti uplatnění odčitatelné položky od základu daně dle § 34 odst. 4 až 6 zákona o daních z příjmů týkající se výdajů (nákladů) vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje ve výši 970 431 Kč. Správce daně požadoval v rámci výzvy ze dne 28. 5. 2014 doložit a přesně specifikovat činnosti, které byly žalobcem v roce 2013 při vývoji ochranné pracovní kombinézy a při vývoji nových typů podešví (projekty P-12-01 a P-12-02) prováděny; ke každé činnosti požadoval uvést také časové období, kdy byla prováděna,

popř. k předloženému výkazu práce jednotlivých pracovníků přiřadit činnosti, které byly těmito pracovníky v daný moment prováděny.

19. Z písemností doložených žalobcem (Projekt výzkumu a vývoje, Technický popis projektu výzkumu a vývoje, Závěrečná zpráva technického auditu projektu výzkumu a vývoje za rok 2013 zpracovaná společností SmarTech Solutions, s.r.o.) vyplynulo, že cílem projektu P-12-01 měl být vývoj ochranné pracovní kombinézy, která bude odolná proti tekutým organickým sloučeninám. Tento projekt byl zahájen dne 5. 12. 2011, s datem ukončení projektu 30. 10. 2013. Dodatkem ze dne 30. 10. 2013 byla prodloužena doba řešení projektu s novým datem ukončení 31. 12. 2015. Ocenitelný prvek novosti byl ze strany žalobce identifikován následujícím způsobem:

1. *Pětivrstvá fólie PE* - Ocenitelný prvek novosti spočívá ve vývoji nového typu polyetylenu pracovní kombinézy pro jednorázové použití s jedinečnou tloušťkou 110 μ m, která nebyla v České republice dosud vyvinuta. Devízou bude nepropustnost kapalin, zejména z řady organických sloučenin. Vývoj receptury materiálu probíhal ve spolupráci Ing. P. K. (jednatel a společník žalobce, vedoucí vývoje) a společnosti INVOS. Do materiálového návrhu kombinézy byly aplikovány unikátní specifické vlastnosti, tj. odolnost proti oděru, odolnost proti ohýbání, pevnost v dalším trhání lichoběžníkovou metodou, pevnost v tahu, odolnost proti píchnutí, odpudivost vůči kapalinám, odolnost proti penetraci kapalných chemikálií, odolnost proti permeanci kapalných chemikálií (kyselin a zásad), pevnost švu, odolnost proti pronikání při postřiku kapalinou.

2. *Prototyp ochranné kombinézy* - Prvek novosti je přítomen zejména ve zhotovení prvního prototypu ochranné kombinézy, který splňuje požadavky na nezávadnost, provedení, pohodlnost, ale především byl prototyp testován a certifikován na fyzikálně-chemickou odolnost, s cílem dodržení všech norem pro získávání certifikace. Prvek novosti je konkrétně přítomen

v kombinovaném způsobu zapínání s dodržením podmínky fyzikálně-chemické odolnosti. Dále jde o zajištění spolehlivého spojení dvou částí kombinézy při oblékání. Provedení spojení bylo vyvinuto v kombinaci: zipového spoje – zaručí spojení kombinézy po navléknutí (100 % polyester, šířka 24,5 mm), lepeného spoje – zaručí nepropustnost zipového spoje (fólie PE 150 μ m, šířka 80 mm).

3. *Výrobní technologie* - Ocenitelným prvkem novosti je vyvinutí zcela nové výrobní technologie

pro zhotovení prototypu ochranné pracovní kombinézy. Technologie obsahuje tyto prvky novosti: sváření pětivrstvé fólie složené převážně z polymeru PE, který je modifikovaný kopolymery (PE – vinylacetát), nanášení většího množství lepidla namíchaného speciálně pro PE materiál, vyvinutí jednoúčelového nástroje - nanášecího válečku, správné připevnění ochranné průsvitné fólie na vrstvu lepidla tak, aby byl lehce odnímatelný při oblékání, aplikace nového jednoúčelového stroje firmy Juki MO-6714S-BE6-40H provádějícího operaci šití gumiček a rukávu. Pro automatizovanou výrobu byla vyvinuta výrobní technologie, která zahrnuje: sváření spojů pomocí elektrody, sváření spojů speciální metodou, nanášení lepidla na zipové pásy, aplikace ochranných fólií (přelepu) zipového pásu, šití gumiček.

20. Předložené dokumenty popisovaly také vyjasnění technické nebo výzkumné nejistoty, přičemž vyjasňování technické nejistoty spočívalo v návrhu receptury pětivrstvé fólie, jejíž výroba byla uskutečněna ve společnosti INVOS. Další vyjasňování technické nejistoty probíhalo při návrhu a výrobě prvního prototypu, který musel splňovat požadavky norem a projít certifikací. Další nejistota spočívala ve vhodném nalezení způsobu svařování, kterým by se daly rozstříhané díly napojit; návrh způsobu oblékání a zapínání (koncept zapínání na zip, návrh zipového spoje); způsob lepení (přilnavost zvláště na materiál PE) a testování druhů lepidel. Původní prototyp kombinézy byl v roce 2013 vylepšen o kvalitnější spoj zipu s overalem. Původní zkoušený prototyp vykazoval vysokou míru poškození zipového spoje vlivem zvýšených teplot při skladování, logistice a aplikaci. Princip nového řešení je definován novým typem zipových pásů a novým způsobem fixace těchto zipů k overalu – svařováním. Dalším ocenitelným prvkem novosti byl vývoj jedinečné výrobní technologie přivařování zipu na povrch kombinézy.
21. Technická nejistota byla dále vyjasňována při hledání náhradního řešení zipového spoje s overalem. V roce 2013 proběhlo několik testovacích zkoušek s cílem hledání náhradního řešení, přičemž se zkoumaly nové typy zipu izraelské produkce firmy PASKAL, možnosti jejich fixace k overalu, nová výrobní technologie pro zkušební výrobu zdokonalených prototypů ochranné kombinézy, zkoumala se nová technologie řezání pro efektivnější sériovou výrobu kombinéz. Nejvýraznější riziko této tvůrčí práce spočívalo v nedosažení přísných požadavků pro ochranné kombinézy dle norem ČSN EN 340:2004, ČSN EN 13034+A1:2009 a ČSN EN 14605+A1:2009.
22. Správce daně na základě zjištění získaných v rámci postupu k odstranění pochybností nicméně dospěl k závěru, že žalobce jednoznačně neprokázal, že by se v případě vývoje nové ochranné pracovní kombinézy jednalo o prvek novosti. Již v rámci řízení týkajícího se zdaňovacího období roku 2012 správce daně zjistil, že žalobce nakoupil pětivrstvou fólii od společnosti INVOS. Tuto dále použil k výrobě prototypu ochranné kombinézy, přičemž vývoj prvního prototypu kombinézy spočíval dle žalobce v návrhu tvaru stříhaných částí dílu, navržení způsobu a funkčnosti zapínání, testování kombinézy a její certifikace. Prototyp ochranné kombinézy byl žalobcem předán k certifikaci Institutu pro testování a certifikaci, a.s. dne 27. 4. 2012. Žalobce se přitom běžně zabýval výrobou ochranných pracovních kombinéz. K údajnému vyvinutí zcela nové výrobní technologie proto správce daně uvedl, že technologie sváření fólie, nanášení lepidla prostřednictvím nanášecího válečku a aplikace nového jednoúčelového stroje provádějícího operaci šití gumiček rukávu se běžně ve výrobě používají a nepředstavují žádné nové technologie; pouze došlo k jejich úpravám pro podmínky výroby ochranných kombinéz. Dle správce daně se jednalo o jiné řešení zhotovení prototypu ochranné kombinézy a výrobní technologie, tzn. jednalo se o inovativní metody pro funkci pláštěnky, o dílčí vylepšení jednotlivých výše uvedených prvků, nikoli o prvek novosti kombinézy jako celku. Pokud žalobce užil znalosti již existujících pravidel a postupů a technologií a pouze přizpůsobuje technologii, postup, výrobek pro potřeby nového produktu, nejedná se o projekt výzkumu a vývoje,

který by splňoval podmínky dané § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Znalecký posudek vyhotovený

Ing. Klímovou byl dle správce daně pouze obecného charakteru a vyplývá z prostého porovnání předložených vzorků (původní overal z 50 mikronové PE fólie a nový výrobek) bez přihlédnutí

k ostatním okolnostem při vývoji předmětného prototypu. Osvědčení o zápisu užitého vzoru

č. 26793 bylo vydáno na technické řešení ochranné kombinézy, které odstraňuje nevýhody dosud vyráběné ochranné kombinézy, přičemž zápis užitého vzoru nezkoumá okolnosti vztahující se

k výzkumu a vývoji nové ochranné kombinézy. Správce daně konstatoval, že se v daném případě jednalo o inovativní metody použité technologie, o dílčí vylepšení již dříve používané technologie.

23. Žalovaný v napadeném rozhodnutí setrval na závěrech správce daně a také on shledal činnosti žalobce jako inovativní. Měl za to, že žalobce vytvořil nový či podstatně zdokonalený produkt

za použití inovativních metod dané technologie, neboť zkušenostmi s výrobou podobných oděvů již disponoval (viz původní overal – pláštěnka). Jak vyplynulo z odvolání, výrobou ochranných pláštěnek se žalobce zabýval patnáct let. Dle žalovaného tak bylo možné předpokládat, že za toto období jsou žalobci známy základní, běžné znalosti, techniky a výrobní postupy v předmětné oblasti konstrukce a výroby ochranných pláštěnek či kombinéz. Jedno z kritérií výzkumu a vývoje z pohledu zákona o daních z příjmů, tj. vyjasnění technické nejistoty, proto nebylo v případě vývoje ochranné pracovní kombinézy splněno, jelikož technické řešení v dané problematice bylo žalobci dostupné a známé. Pokud by charakteristiky nové ochranné pracovní kombinézy překračovaly hranici inovace a došlo by k identifikaci prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty, bylo to dáno existencí fólie vyrobené vlastními zaměstnanci společnosti INVOS. Žalovaný tedy uzavřel, že jestliže výzkumná a vývojová činnost žalobce měla spočívat v tom, jak za užití nové fólie zhotovit pracovní kombinézu (šití, lepení atd.) a toto nalezené řešení splňovalo požadavek na přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné či technické nejistoty, nebylo toto ze strany žalobce dostatečně prokázáno. V souvislosti s předloženým znaleckým posudkem žalovaný doplnil, že Ing. K. hodnotila prototyp overalu z roku 2012, nyní ovšem bylo posuzováno zdaňovací období roku 2013. Dle předložených písemností byl původní prototyp kombinézy v roce 2013 vylepšen o kvalitnější spoj zipu s overalem, což v daném kontextu (bez dalších důkazních prostředků) svědčí o inovaci prototypu z roku 2012. K dalším odvolacím námitkám žalovaný konstatoval, že užitný vzor nepodléhá průzkumu novosti a úrovně řešení a že průmyslový vzor poskytuje ochranu designérských řešení, přičemž absentuje jednoznačná vazba s vymezením definice výzkumu a vývoje dle § 2 odst. 1 zákona o podpoře výzkumu.

24. Ve vztahu k projektu P-12-02 z předložených písemností (Projekt výzkumu a vývoje, Závěrečná zpráva technického auditu projektu výzkumu a vývoje za rok 2013 zpracovaná společností SmarTech Solutions, s.r.o.) vyplynulo, že tento projekt byl zahájen dne 3. 12. 2012, s plánovaným datem ukončení dne 23. 12. 2015. Cílem projektu byl vývoj nových typů podešví pro nové řady koňské obuvi Equine Fusion Jogging Shoe. Nové podešve

měly dosáhnout unikátní výkonnostní charakteristiku pro specifické použití. Ocenitelný prvek novosti podešve byl žalobcem spatřován v následujícím:

1. *Nová řada joggingové obuvi „Ultimate“* - nová konstrukční hypotéza podešve s podstatně zvýšenou odolností vůči průraznosti, eliminace omezení v pohybu při změně směru, přizpůsobení obuvi rozličným typům kopyt, přizpůsobení k povrchu díky novému tvaru dezénu podešve, rozšíření řady o čtyři nové velikosti.

2. *Nová řada obuvi pro použití v extrémních podmínkách v zimních měsících* - nová konstrukční hypotéza podešve s podstatně zvýšenou adhezí a životností v extrémních podmínkách, dosažení nové unikátní receptury, dosažení nového tvaru a povrchu podešve, vyztužení podešve pogumovanými kordy, vyztužení podešve kovovými hroty, nové podmínky při lisování, prodloužení životnosti podešví, snížení průraznosti podešví.

3. *Nová řada koňské obuvi pro zadní nohy koně* - nová konstrukční hypotéza podešve s podstatně zlepšeným přenosem namáhání zadních kopyt koně, unikátní tvar podešve odolávající tlakovému a dynamickému působení kinematiky zadních nohou koně, rozšíření znalostí mechanického chování podešví při různých typech zatížení.

25. Technické nejistota se dle žalobcem předložených materiálů vyjasňovala při hledání nových materiálových struktur, návrhů výrobních postupů a zařízení pro jejich zpracování; při hledání nových tvarových podešví; při hledání nových řešení konstrukce podešví, hledání výrobních postupů a technologií pro jejich zhotovení. Ocenitelný prvek novosti u projektu vývoje podešví pro novou sadu joggingové obuvi pro koně bylo dle žalobce možné dovodit rovněž

ze skutečnosti, že tato joggingová obuv byla společností Equine Fusion AS patentována celosvětovým patentem. Dále bylo správci daně předloženo potvrzení o spolupráci mezi žalobcem a společností Equine Fusion AS ze dne 23. 1. 2014, které bylo vyhotoveno a podepsáno ředitelem společnosti panem R. Z tohoto potvrzení vyplývalo, že obě společnosti při výzkumu a vývoji podešví pro produkt Equine Fusion Jogging Shoes spolupracují, přičemž tato spolupráce probíhá již od roku 2010, a žalobce hraje klíčovou roli ve vývoji a výrobě podešví pro rozdílné typy obuvi.

26. Správce daně na základě předložených důkazních prostředků a vyjádření žalobce ve vztahu k nové řadě joggingové obuvi „Ultimate“ uzavřel, že použitím tří různých gumárenských směsí

a dvou na sobě uložených pogumovaných kordů oproti původním obyčejným kordům bez pogumování nevzniká nový produkt s podstatně zlepšenými vlastnostmi. Dvě vrstvy pogumování kordu pouze zvyšují odolnost výrobků proti průrazu a logicky se tím prodlužuje životnost podešve. Také prohloubením dezénu podešve zvyšujícím adhezí na nerovném povrchu není dosaženo podstatně zlepšených vlastností podešve. Správce daně proto ve výše uvedených změnách podešví nespatořoval prvek novosti, který by byl pro žalobce zcela nový a novátorský. Dle názoru správce daně se opět jednalo toliko o inovace stávajících podešví, kdy na základě požadavku odběratele docházelo k dílčím úpravám stávajících typů podešví. Pokud se jednalo o novou řadu obuvi pro použití v extrémních podmínkách v zimních měsících, správce daně uvedl, že zvýšení adheze podešví v extrémních podmínkách za použití kovových hrotů, nových gumárenských směsí a nového dezénu není v průmyslové praxi ničím neznámým. Běžně

se využívá např. v gumárenství při výrobě pneumatik. Podešev pro zadní nohy koně pak

dle správce daně nebude mít novou konstrukci, bude se pouze lišit tvarem podešve. To je způsobeno skutečností, že zadní kopyto koně má oválnější tvar, je užší a menší a je v přední části strmější než přední kopyto. Nová podešev tak bude pouze tvarově upravena tak, aby dokonale seděla zadnímu kopytu koně. Správce daně proto dospěl k závěru, že i v tomto případě se jednalo toliko o inovace stávajících podešví, k nimž docházelo na základě požadavku odběratele k dílčím úpravám stávajících typů podešví. Pokud žalobce využíval znalosti již existujících pravidel a postupů a technologií a pouze přizpůsoboval technologii, postup a výrobek pro potřeby potenciálního zákazníka, nejednalo se dle správce daně o projekt výzkumu a vývoje ve smyslu

§ 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů.

27. Žalovaný se pak i v tomto případě plně ztotožnil se závěrem správce daně, že činnost žalobce představuje činnost inovativní, a nelze ji označit za výzkum a vývoj, neboť žalobce měl s výrobou podešví značné zkušenosti, a modifikaci již existujících výrobků či jejich zdokonalení tedy nelze bez dalšího označit za výzkum a vývoj. Ačkoli žalobce uvedl, že nové podešve jsou nově aplikovány dostihovým koním i s jezdcem, což doposud žádná joggingová obuv neumožňovala, nelze toto dle žalovaného automaticky považovat za výstup činnosti výzkumu a vývoje. Stejně tak nebylo dle žalovaného zřejmé, že by zde byla řešena a vyjasňována nová konstrukční hypotéza. Žalovaný souhlasil s názorem žalobce, že i pro činnost výzkumně-vývojovou jsou používány již známé materiály, směsi či postupy, ze kterých vzejdou produkty zcela nové s novými vlastnostmi a se schopností vykonávat další podstatné činnosti, neboť je zřejmé, že nelze opomenout současný stav vědeckého poznání. Zvláště je však z tohoto důvodu na projekty výzkumu a vývoje kladen požadavek na doložení a prokázání ocenitelného prvku novosti a vyjasnění technické nebo vědecké nejistoty. V daném případě ovšem veškeré argumenty ohledně vývoje podešví zůstaly pouze v rovině tvrzení žalobce a všechny doložené podklady a zjištěné okolnosti svědčily pouze o tom, že žalobce prováděl činnosti inovativního charakteru ve výrobě pro potřeby zákazníka. Žalobce nedoložil, jak a kdy testování koňské obuvi probíhalo a jak probíhala komunikace mezi ním a společností Equine Fusion AS ohledně testování obuvi, včetně jejich spolupráce na vývoji podešví. Žalovaný byl toho názoru, že držitelem mezinárodního patentu byla norská společnost Equine Fusion AS a nikoliv žalobce, přičemž nebyla prokázána a vymezena míra spoluúčasti žalobce na tomto patentu, resp. jakou klíčovou roli v něm sehrál právě žalobce a jeho činnost (výstupy). Pokud byl výsledkem spolupráce těchto dvou společností od roku 2010 zmíněný patent, domníval se žalovaný, že v roce 2013, který byl z pohledu zákona o daních z příjmů nyní posuzován, vykazoval žalobce činnosti, které již předešlé výstupy modifikovaly, a představovaly tak inovaci.

28. Stěžejní tedy v posuzovaném případě bylo řešení otázky, zda na projekty (P-12-01 a P-12-02) označené žalobcem jako projekty výzkumu a vývoje bylo možno aplikovat ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, a zda tedy byl žalobce oprávněn náklady na tyto projekty odečíst jako odčitatelnou položku od základu daně.

29. Zákon o daních z příjmů v první větě ustanovení § 34 odst. 4 stanoví, že *od základu daně lze odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo*

období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje.

30. Z hlediska uplatnění této odčitatelné položky od základu daně je tedy při realizaci projektů výzkumu a vývoje dle citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů zapotřebí kumulativní naplnění následujících dvou podmínek. Za prvé se musí jednat o projekty výzkumu a vývoje; za druhé tyto projekty musejí 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.
31. Vlastní definici výzkumu a vývoje přitom zákon o daních z příjmů neobsahuje. V souladu s níže uvedeným názorem Nejvyššího správního soudu, jakož i se zásadou jednotnosti a bezrozpornosti právního řádu, je tedy zapotřebí takovou definici hledat jinde (obecně tento postup aproboval Nejvyšší správní soud např. již 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, oba dostupné na www.nssoud.cz). Vymezení pojmu výzkumu a vývoje je obsaženo pouze v ustanovení § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o podpoře výzkumu“). Dle tohoto ustanovení se *základním výzkumem* rozumí 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; *aplikovaným výzkumem* se rozumí teoretická a experimentální práce zaměřená na získání nových poznatků a dovedností pro vývoj nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb; a *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.
32. K výkladu ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů dále ministerstvo financí vydalo pokyn D-288, sloužící k zajištění jednotného postupu při aplikaci a interpretaci předmětného ustanovení tím, že správci daně poskytuje návod na posuzování uplatněných odpočtů nákladů od základu daně za projekty výzkumu a vývoje. Uvedený pokyn D-288 tak mj. stanoví podobu projektů výzkumu a vývoje, definici výzkumu a vývoje pro účely zákona o daních z příjmů, činnosti, které lze zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje pro účely odpočtu od základu daně z příjmů a které nikoli, včetně dalších souvisejících podrobností. Je zřejmé, že se v tomto případě jedná o interní normativní instrukci, která pro správce daně představuje pokyn nadřízeného správního orgánu vůči orgánu služebně podřízenému. Nejedná se tedy o obecně závazný právní předpis, kterým by byl krajský soud při svém rozhodování vázán. Závazný je primárně pro správce daně, který je povinen se jím řídit (srovnej k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 9. 2012, č. j. 2 Afs 55/2012 - 24, dostupný na www.nssoud.cz).

Pokyn D-288 tak lze na posouzení věci použít jako výkladové vodítko v mezích, v nichž je souladný se zněním zákona o daních z příjmů (shodně srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 8 Afs 3/2005 - 59, dostupný na www.nssoud.cz).

33. 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. Rovněž pojmy *ocenitelný prvek novosti* a *vyjasnění technické nejistoty* nejsou právním řádem nikterak blíže definovány a specifikovány. Jedná se o neurčité právní pojmy, k nimž Nejvyšší správní soud již v usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 4. 2014, č. j. 8 As 37/2011 - 154, publikovaném pod č. 3073/2014 Sb. NSS, konstatoval, že „*neurčité právní pojmy zahrnují jevy nebo skutečnosti, které nelze zcela přesně právně definovat. Jejich obsah, rozsah a aplikace se může v závislosti na konkrétních okolnostech měnit. Zákonodárce tímto způsobem vytváří příslušným orgánům prostor k tomu, aby zhodnotily, zda konkrétní situace pod neurčitý právní pojem spadá, či nikoli*“. Posouzení toho, jestli se na určitý konkrétní případ vztahuje neurčitý právní pojem, je výsledkem uvažování správního orgánu zaměřujícího se na konkrétní skutkovou podstatu a její vyhodnocení. Interpretace neurčitého právního pojmu se tak může *ad hoc* měnit. Výklad neurčitého právního pojmu, včetně jeho aplikace na skutkový stav zjištěný správním orgánem, je pak v souladu s ustanovením § 75 s. ř. s. soudem plně přezkoumatelný.
34. V dané věci přitom mezi účastníky řízení představuje jádro sporu otázka, zda správcem daně zpochybněné projekty žalobce lze zahrnout pod pojmy výzkumu a vývoje dle ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, či nikoli. Žalobce svou činnost v rámci projektů považuje za výzkum a vývoj, neboť vyvinul jednak ochrannou pracovní kombinézu mj. proti kapalným chemikáliím, jednak podešev pro novou sadu joggingové obuvi pro koně, přičemž se nejednalo jen o vylepšení stávajících výrobků, nýbrž o výrobky se zcela novými vlastnostmi a použitím (odolnost vůči kapalným chemikáliím, využití při jízdě s jezdcem, využití pro zadní nohy koně, aj.) Žalovaný naopak (ve shodě se správcem daně) zastává názor, že žalobcem vykonávané činnosti během projektů výzkumu a vývoje byly toliko inovačního charakteru. V případě obou projektů se dle žalovaného jednalo o inovaci stávajících výstupů a jejich pouhé vylepšení. Žalovaný neshledal rozdíl mezi technologií výroby stávajících a nových výrobků, neboť došlo pouze k přizpůsobení známých postupů pro nalezení požadovaného řešení.
35. Krajský soud v této souvislosti nejprve připomíná, že finální zhodnocení otázky, zda projekty žalobce lze považovat za projekty výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, náleží správním orgánům (k tomu shodně srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014 - 119, publikovaný pod č. 3273/2015 Sb. NSS, a dále rozsudek ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016 - 38, oba též dostupné na www.nssoud.cz), přičemž se jedná o otázku právní. Povinností správních orgánů je pak v takovém případě náležitě zjišťovat veškeré skutkové okolnosti a posoudit veškeré aspekty zpochybněných projektů daňového subjektu.

36. V dané věci žalobce od počátku nesouhlasil s právním hodnocením předmětných projektů, jak jej učinily správní orgány obou stupňů. Jak v této souvislosti vyplývá ze správního spisu, žalobce v předcházejícím řízení předložil množství důkazů, jimiž zpochybňoval přijaté závěry správce daně. Jednalo se o listiny s odbornými a technickými daty (výkresy, včetně dokumentace); k výzvě správce daně předložil také svá vyjádření, v nichž se pokoušel vysvětlit a prokázat, že výrobky, které v rámci dotčených projektů vyvíjel, nesly ocenitelné prvky novosti, jakož i technické nejistoty. K odpovědi na výzvu ze dne 1. 9. 2014 pak žalobce přiložil Závěrečnou zprávu technického auditu projektů výzkumu a vývoje za rok 2013, kde k projektu P-12-01 tvrdil tři konkrétní prvky novosti a tři prvky technické nejistoty, které musel řešit. V případě projektu P-12-02 pak žalobce tvrdil tři obecné prvky novosti, jedenáct konkrétních prvků novosti a identifikoval množství otázek představujících vyjasňování technické nejistoty. Jednalo se převážně o odborný technický popis jednotlivých aspektů projektů, doplněný fotografiemi a nákresey, včetně projektové dokumentace. V podaném odvolání pak ocenitelný prvek novosti a vyjasňování technické nejistoty předmětných projektů dále rozvedl, kdy především pokud se jednalo o vyjasňování technické nejistoty, identifikoval ke každému projektu značné množství otázek, na které hledal prostřednictvím prováděných experimentálních prací odpovědi.
37. Krajský soud přitom dospěl k závěru, že ze strany správce daně a žalovaného nebyly tyto důkazy v projednávaném případě hodnoceny dostatečně. Žalovanému lze přisvědčit do té míry, že důkazní břemeno v daném případě prvotně nesl žalobce. Ten přitom v rámci řízení předkládal řadu důkazních prostředků podporujících a hovořících ve prospěch tvrzení žalobce, které však správce daně a žalovaný hodnotili v zásadě formálním způsobem a vyjadřovali se k nim toliko v obecné rovině. Řádné hodnocení projektů žalobce ve smyslu jejich podřazení pod ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů přitom nebylo možno provést bez odborného vyhodnocení žalobcem předkládaných a prezentovaných technických hledisek předmětných projektů.
38. Mezi stranami není sporné, že cílem výzkumu a vývoje v případě projektu P-12-01 nebyla samotná fólie vyvinutá společností INVOS, nýbrž ochranná pracovní kombinéza z této fólie vytvořená, odolná vůči kapalným chemikáliím. Dle krajského soudu je přitom nepochybné, že žalobce, pokud pracoval se zcela novým materiálem s novými vlastnostmi, musel tomuto přizpůsobit též výrobní technologii, tj. experimentálními pracemi s novým materiálem zjistit nejvhodnější řešení, a čelit tak určité výzkumné nejistotě při výrobě konečného produktu. Žalobce pak tvrdil, že pro výrobu nové ochranné kombinézy bylo nutné zavedení nové výrobní technologie, včetně strojového sváření zipů a přelepů. V rozhodnutí o odvolání (viz str. 9) však žalovaný v této souvislosti uzavřel, že jestliže výzkumná a vývojová činnost žalobce měla spočívat v tom, jak za užití nové fólie zhotovit pracovní kombinézu (šití, lepení atd.) a toto nalezené řešení splňovalo požadavek na

přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné či technické nejistoty, nebylo toto ze strany žalobce dostatečně prokázáno. Žalovaný upozornil, že žalobce se již patnáct let zabývá výrobou „obyčejných“ pláštěnek, a proto je mu technologie výroby dobře známa.

39. Tento závěr ovšem krajský soud považuje za nedostatečný a ve své podstatě za velmi zjednodušující. Otázka, která je v případě projektu P-12-01 zcela zásadní, a to do jaké míry je tato nově zavedená technologie novátorská, tj. zda obsahuje prvek novosti, nebyla dle krajského soudu správními orgány vůbec vyřešena. K jejímu zodpovězení přitom bylo třeba odborných znalostí, jimiž krajský soud nedisponuje a nedisponovaly jimi ani orgány finanční správy.

V případě tohoto výzkumného projektu nadto žalobce na podporu svých tvrzení předložil v rámci řízení před správcem daně znalecký posudek soudního znalce pro obor textil – posuzování textilních materiálů a výrobků ze dne 14. 11. 2013 – Ing. H. K., který srovnával původní a nově vyrobenou ochrannou kombinézu. Znalkyně přitom dospěla k závěru, že projekt vývoje ochranného pracovního overalu proti kapalným chemikáliím splňuje kritéria nového výrobku v porovnání s podobným výrobkem, který žalobce již vyráběl. Znalkyně přitom hodnotila též vlastní výrobní proces, k němuž uvedla, že *„vývoj nového certifikovaného typu ochranného overalu vyžadoval další řešení, nešlo jen o zajištění vhodné fólie, ale bylo třeba řešit použití jiných zipových pásů, nalezení jiného termolepidla, jeho nanášení na zipový pás, řešit odlišnosti technologie řezání, svařování, šití u více jak dvojnásobné tloušťky fólie. Bylo třeba nalézt vhodné a ekonomické řešení ochranného přelepu zipu“*. Přestože je možno částečně souhlasit se závěry správce daně, že předmětný znalecký posudek vykazuje jistou míru obecnosti, nelze zároveň odhlížet od skutečnosti, že z něj pro posouzení dané věci plynou zásadní skutečnosti, s nimiž se správní orgány byly povinny vypořádat. Zpochybnění odborných závěrů obsažených ve znaleckém posudku, jimiž správní orgány nedisponují, ovšem bylo možné opět pouze prostřednictvím znaleckého posudku, který by si správní orgány za tím účelem nechaly vypracovat. To konkrétně za účelem posouzení a zhodnocení, nakolik je možno žalobcem zkoušený výrobní postup a jeho různé způsoby (např. technologie svařování, lepení s ohledem na změnu použitého materiálu v podobě nově vyvinuté pětivrstvé fólie – viz bod V. odst. 18. odůvodnění tohoto rozsudku shora), či např. nově použité přístupy k vlastnímu tvarování kombinézy, skutečně možno pokládat za originální a nové, včetně popisu toho, v čem konkrétně tato novost a originalita spočívá, resp. zda tuto novost a originalitu postrádají, a tedy se skutečně jedná o pouhou inovaci již existujících postupů. K tomu však správní orgány doposud nepřistoupily, naopak se samy pokusily o hodnocení těchto skutečností, aniž by k tomu disponovaly potřebnými odbornými znalostmi, když na str. 12 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný uzavřel, že *„považuje zhotovení prototypu kombinézy (řezání a sváření částí unikátní fólie, strojové svaření zipů a přelepů, šití gumiček na rukávy atd., vlepení pružinky na hřbetu kombinézy – tj. nová konstrukce kombinézy) za činnost inovativní a nikoli činnost naplňující znaky výzkumu a vývoje“*.

40. Pokud se jednalo o projekt P-12-02, i zde správce daně a žalovaný dospěli k závěru, že všechny činnosti žalobce v tomto projektu byly toliko inovačního charakteru, kdy existující podešve byly upraveny na základě požadavků odběratele. Ani v tomto případě

však krajský soud nepovažuje hodnocení správních orgánů za dostatečné. Z obsahu správního spisu v této souvislosti není patrné, že by správce daně či žalovaný sami srovnávali žalobcem nově vyvinuté podešve s již existujícími podešvemi, případně s jakými konkrétně. Správní orgány ve svých závěrech neshledaly žádný rozdíl ani mezi konstrukčním řešením podešví pro zadní a přední nohy koně. Správce daně k tomu uzavřel, že přední a zadní koňská kopyta se liší toliko tvarem, a proto bude nutné podešve pouze tvarově upravit. Úvahy žalovaného stran prvků novosti a technické nejistoty se ovšem opět odehrávají pouze v rovině prostého tvrzení (že nejde o výsledek výzkumu a vývoje, neboť vyvinuté výrobky se nijak zásadně neliší od výrobků stávajících), ačkoli i v tomto případě bylo dle krajského soudu nutno pro učinění těchto závěrů potřeba odborných znalostí, kterými orgány finanční správy nedisponovaly; a ačkoli právě tato úvaha byla pro posouzení celé věci (nároku na odpočet od základu daně dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů) zásadní. Správce daně a žalovaný nicméně svou argumentaci založili na závěru, že odborné prověření technických údajů projektu nebylo nutné, s čímž se krajský soud neztotožnil.

41. V obecné rovině je možno přisvědčit tvrzení, že ocenitelný prvek novosti může být přítomen i v případě použití známých a již dříve používaných technologií (zde znalosti gumárenských směsí využívané při výrobě pneumatik); a stejně tak platí, že výzkumem a vývojem lze rozumět i zdokonalení dosavadních charakteristik určitého výrobku, nikoli toliko vyvinutí nové funkce modelů. Zákon o podpoře výzkumu totiž pod definici pojmu vývoje zahrnuje také 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 [§ 2 odst. 1 písm. c)] – pozn.: zvýraznění podtržením doplněno krajským soudem. Žalovaný tedy při posuzování otázky, zda se v případě žalobce jednalo o činnost naplňující znaky výzkumu a vývoje, musel primárně pracovat právě s definicí výzkumu a vývoje obsaženou v § 2 odst. 1 zákona o podpoře výzkumu. Jak již krajský soud uvedl výše, pokyn D-288 je sice možno použít jako podpůrné výkladové vodítko, ovšem vždy tak, aby výklad provedený podle tohoto interního pokynu byl v souladu se zákonem.
42. Krajský soud tak uzavírá, že argumentaci žalobce, dle které u výrobků vyvinutých v rámci obou předmětných projektů byl přítomen ocenitelný prvek novosti a dle které byly řešeny také prvky technické nejistoty, že požadovaných vlastností ochranné kombinézy bylo dosaženo prostřednictvím nové výrobní technologie, že výroba nových řad podešví pro koně vyžadovala změnu směsí, změnu konstrukce i výrobních postupů aj., přitom nebylo možno vyvrátit bez odborného posouzení předkládaných technických otázek a údajů. Správní orgány však svou argumentaci založily na závěru, že odborné prověření technických údajů o jednotlivých projektech nebylo nutné, čemuž krajský soud nepřisvědčil. Již ze samotné argumentace správce daně a žalovaného, tak jak byla shrnuta výše, totiž vyplynulo, že správní orgány v tomto ohledu potřebnými technickými znalostmi nedisponovaly a ke konkrétním tvrzením žalobce týkajícím se prvků novosti, technické nejistoty, technologických postupů při vývoji nových výrobků atd. (ochranné kombinézy, podešví pro novou obuv pro koně) se vyjadřovaly toliko v obecné rovině, aniž

by relevantním způsobem vyvrátily tvrzení žalobce, která se tento pokoušel doložit a prokázat konkrétními předloženými vyjádřeními a dokumentací.

43. Krajský soud přitom nepředjímá, zda projekty žalobce lze či nelze hodnotit jako projekty výzkumu a vývoje ve smyslu ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, ve spojení s ustanovením § 2 odst. 1 zákona o podpoře výzkumu. K řádnému právnímu posouzení v projednávané věci však bylo nutno přihlédnout ke všem (i odborným technickým) aspektům namítaných projektů. Žalobce od počátku považoval tyto projekty za ty, při nichž dochází k vývoji nových výrobků s novými charakteristikami. Tyto své závěry opíral o nezanedbatelné množství důkazních prostředků odborného charakteru, které správní orgány nemohly s ohledem na výše uvedené odmítnout pouze s odkazem na to, že žalobcem vyvinuté výrobky se nijak (nebo nepatrně) neodlišují od již existujících výrobků. Správní orgány naopak měly podrobit náležitému přezkumu, zda namítané skutečnosti a navržené důkazy tyto závěry nezpochybňují

(k tomu shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016 - 38, dostupný na www.nssoud.cz). Krajský soud přitom považuje uvedené aspekty předmětných projektů pro konečné právní zhodnocení projektů žalobce za důležité a na rozdíl od správce daně a žalovaného je přesvědčen, že k jejich hodnocení jsou nutné odborné znalosti přesahující možnosti posouzení žalovaným i správcem daně.

44. Správní orgány se tedy měly odbornými technickými aspekty projektů žalobce zabývat, přičemž není sporu o tom, že úřední osoby v projednávaném případě potřebnými odbornými znalostmi nedisponovaly. Správce daně i žalovaný dovodili, že technické znalosti ani odbornost úředních osob nejsou pro posouzení věci nezbytné, ačkoli Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014 - 119, publikovaném pod č. 3273/2015 Sb. NSS, dospěl k závěru, 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*“.

45. Dle ustanovení § 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu platí, že závisí-li rozhodnutí na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá, může správce daně ustanovit znalce k prokázání skutečností pro správné zjištění a stanovení daně. Odborná komentářová literatura přitom k tomuto ustanovení uvádí, že zákon sice používá pojem „může“, nicméně jsou-li splněny zde uvedené podmínky, k ustanovení znalce dojít zřejmě musí (srovnej Baxa, J.; Dráb O.; Kaniová, K.; Lavický, P.; Šillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M. *Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, s. 543*).

46. Nejvyšší správní soud také v posledně citovaném rozsudku vyslovil, že správce daně je při posuzování splnění podmínek dle ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů ve velmi obtížné situaci. Toho si bylo ostatně vědomo i ministerstvo financí, které k provedení tohoto ustanovení vydalo samostatný metodický pokyn. Nejvyšší správní soud přitom nedovodil, že by ve všech sporech týkajících se posouzení projektů výzkumu a vývoje nutně bylo

nezbytné bez výjimky provádět znalecké posouzení, avšak zároveň uvedl, že „*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*“ (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014 - 119, publikovaný pod č. 3273/2015 Sb. NSS).

47. Znalecký posudek správnímu orgánu umožní komplexně zjistit a posoudit veškeré skutkové okolnosti spočívající v charakteru projektů žalobce, včetně jejich technické stránky (přítomnost technické nejistoty a ocenitelného prvku novosti) – pozn.: zvýraznění podtržením doplněno krajským soudem. Pouze na základě těchto skutečností, ve spojení s již použitými a učiněnými zjištěními správce daně, pak bude možno dospět k hodnocení právní otázky ze strany správních orgánů (nikoli tedy ze strany ustanoveného znalce), zda se v případě dvou sporných projektů žalobce skutečně jednalo o výzkum a vývoj a zda žalobce v této souvislosti oprávněně uplatnil odpočet nákladů na projekty výzkumu a vývoje od základu daně dle ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Bez dostatečného vysvětlení a porozumění jednotlivým technickým aspektům projektů žalobce totiž správní orgány nemohly spolehlivě vyvrátit závěr žalobce o tom, že jeho projekty splňovaly podmínky pro podřazení pod pojem výzkumu a vývoje.
48. Správní orgány tak v projednávané věci pochybily, neboť se dostatečně nezabývaly předkládanými a navrhovanými důkazy zpochybňujícími jimi přijatý závěr, že činnosti vykonávané v rámci projektů výzkumu a vývoje neodpovídají pojmu výzkumu a vývoje vymezenému v zákoně, ale že jde o pouhé inovace, neboť zde chyběl ocenitelný prvek novosti
a technické nejistoty, ačkoli je zřejmé, že pro takové posouzení správní orgány nedisponovaly dostatečnými odbornými znalostmi. Pro jejich náležité zhodnocení bylo dle krajského soudu nutno vyhodnotit mimo již zjištěných skutečností i údaje, k jejichž prokázání
a posouzení bylo v posuzovaném případě nezbytné ustanovení znalce dle § 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu. V tomto ohledu se pak vytýkaného pochybení dopustil nejen správce daně,
ale také žalovaný, který závěry správce daně bez dalšího plně převzal, příp. se sám vyjadřoval k ryze odborným otázkám, k jejichž hodnocení nemá potřebné odborné znalosti; a rozhodnutí správce daně pro tuto vadu nezrušil.
49. Závěrem pak krajský soud podotýká, že posouzení ostatních v žalobě uplatněných námitek je odvislé od finálního řešení právní otázky, zda předmětné projekty žalobce lze charakterizovat jako projekty výzkumu a vývoje a zda žalobce byl oprávněn uplatnit odpočet nákladů na tyto projekty jako odčitatelnou položku od základu daně. Za dané procesní situace se proto krajský soud těmito námitkami nemohl zabývat, neboť toto závisí na posouzení, které prozatím nebylo v řízení správními orgány učiněno.

VI. Závěr a náklady řízení

50. Krajský soud tak na základě výše uvedených skutečností shledal žalobu důvodnou, a proto napadené rozhodnutí žalovaného podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro vady řízení zrušil.
51. Ve smyslu § 78 odst. 4 s. ř. s. krajský soud dále vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení, v němž je žalovaný vázán právním názorem vysloveným krajským soudem ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Na žalovaném tedy bude, aby v dalším řízení přistoupil k ustanovení znalců za účelem vypracování znaleckých posudků (nikoli však k zodpovězení právní otázky, zda se v případě obou projektů žalobce jednalo o výzkum a vývoj, kterou musí vyhodnotit a zodpovědět přímo žalovaný), ale k náležitému rozboru skutkových okolností obou projektů, tj. použitých postupů a technických hledisek za účelem vyjasnění existence prvků jejich novosti a originality a technické nejistoty.
52. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a dále v nákladech právního zastoupení v celkové výši 12 342 Kč dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). V daném případě se jedná o odměnu společnosti TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o., za zastupování žalobce v řízení před krajským soudem, a to za tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení a dvě písemná podání soudu ve věci samé – podání žaloby a repliky) dle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu ve výši 9 300 Kč (3 x 3 100 Kč); a dále o náhradu hotových výdajů ve výši 900 Kč (3 x 300 Kč). Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se částka odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů o částku 2 142 Kč odpovídající příslušné dani z přidané hodnoty. Celkem se tedy jedná o částku 15 342 Kč.
- Ke splnění uvedené povinnosti byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 31. května 2018

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu