



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **DATEL Ledec s.r.o.**
sídlem Marie Majerové 1152, Ledec nad Sázavou
zastoupen JUDr. Stanislavem Lžičarem, daňovým poradcem
sídlem Holečkova 31, Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23.6.2016, č.j. 28319/16/5200-11431-711360,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 23.6.2016, č.j. 28319/16/5200-11431-711360, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí – dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále jen „prvostupňový orgán“), ze dne 20.8.2015, č.j. 1363004/15/2906-50524-607901, kterým byla

žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 1 141 520 Kč a uloženo penále podle § 251 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“).

2. Předmětem projednávané věci je oprávněnost uplatnění nároku na odpočet odčitatelné položky od základu daně z příjmů dle § 34 odst. 4 až 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), v souvislosti s realizací projektu výzkumu a vývoje DATEL.

I. Shrnutí žalobní argumentace

3. Žalobce uvádí, že v projednávané věci není sporu o konečném výrobku či technologii, která prokazatelně existuje a funguje u konkrétně označených subjektů, jež ji používají pro vlastní strojírenskou výrobu. Podle žalobce je dostatečně dokumentován i konkrétní výsledek výzkumu a vývoje. Žalobce namítá, že v projednávané věci byl upřednostněn formalistický přístup před posouzením technických oblastí; je otázkou, jak byl kterýkoliv z pracovníků prvostupňového orgánu odborně nadán vyznat se v jediném z technických výkresů, které byly v rámci šetření u žalobce předkládány.
4. Správní orgány v daném případě neuznaly ani jeden z podprojektů za projekt splňující podmínky § 34 odst. 4 až 8 ZDP. Takové právní posouzení je podle žalobce v rozporu s výsledky dokazování a obsahem správního spisu; prvostupňový orgán současně neprovedl ty důkazy, které měly prokázat skutečnosti, jež žalovaný považuje za neprokázané.
5. Závěry správních orgánů neodpovídají provedeným důkazům. Žalobce odkazuje na znalecký posudek a výslech znalce v oboru Ing. V. V., který se ve své výpovědi vyjadřuje k technickým otázkám, k prvkům novosti i okolnostem, které podle žalobce objasňují nemožný požadavek správních orgánů. Požadavek správních orgánů na srovnání se stávající výrobou žalobce a určení rozdílů je vybočením z mezí dokazování. Podle žalobce není zřejmé, co by se mělo s čím srovnávat. Řešení po technické stránce včetně vymezení prvků novosti specifikoval znalec také ve své výpovědi. Žalobce v této souvislosti poukazuje na to, že při ní prvostupňový orgán nepotřeboval objasnit žádné technické otázky a objasnit rozdíly mezi běžnými výrobky a produkcí zařazenou do projektů výzkumu a vývoje, byť znalosti správních orgánů v technické oblasti jsou nulové. Ze závěrů prvostupňového orgánu je také podle žalobce zřejmé, že po technické stránce není rozporován jediný konkrétní prvek, není konkrétně označeno nic, co z pohledu technického vyloučilo postupy žalobce v rámci výzkumu a vývoje. Prvostupňový orgán odmítl všechna řešení jako projekty výzkumu a vývoje, přičemž postupoval paušálně a pro tvrzené nejasnosti a údajné nepřesnosti vyloučil z podpory i projekty, které nesporně výsledkem výzkumu a vývoje jsou.
6. V rámci daňové kontroly nebylo provedeno navržené ohledání u subjektů, které využívají výsledky výzkumu a vývoje v praxi. Tyto subjekty nebyly ani vyslechnuty. Předmětným postupem prvostupňový orgán porušil zásady dokazování a současně nesplnil svoji povinnost zjistit v maximální možné míře vše, co může pomoci k objasnění věci. Odůvodnění postupu odmítajícího provést navržené důkazy je podle žalobce účelové a zavádějící. Je věcí žalobce, jak prokazuje skutečnosti, přičemž žalobce není povinen vést evidenci údajně podobných zařízení k výzkumu. V projektu, znaleckém posudku i při výslechu znalce byly označeny prvky novosti. Prvostupňový orgán přitom podle žalobce nemá žádnou kvalifikaci, aby prvek novosti sám hodnotil jinak.

7. Pokud žalovaný tvrdí, že ohledáním konečných výrobků dodaných zákazníkům lze pouze ověřit, že technologické zařízení existuje, je funkční, případně jakým způsobem funguje, ale nelze ověřit, zda s projekčními či konstrukčními pracemi, návrhem technologie a samotnou výrobou dodaného zařízení měl zhotovitel spojené vyjasnění technické či výzkumné nejistoty, tak takové závěry podle žalobce odporují zásadám dokazování. Podle žalobce výslech uživatelů může objasnit stav i rozdíl mezi starší a novou technologií, mezi jejich kvalitou, ekonomikou provozu či účinností, a současně může poskytnout odpověď na otázku, proč si novější technologii uživatel nepořídil jinde, nevyrobil si ji sám, jaký je rozdíl mezi dříve používaným postupem a postupem při využití nové technologie či např. jaké jsou ekonomické aspekty. Odpovědi na tyto otázky mohou být zásadní pro posouzení tzv. technických či výzkumných nejistot, a pokud správní orgány tvrdí, že výslech uživatelů výsledků výzkumu a vývoje nemohl přispět k objasnění věci jako jeden z důkazů, posoudil věc po právní stránce nesprávně a nedostatečně zjistil skutkový stav potřebný pro správné stanovení daně.
8. Z výše uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí procesního stanoviska žalovaného

9. Žalovaný pokládá žalobu za nedůvodnou; k jednotlivým částem žalobní argumentace se vyjadřuje nesouhlasně a setrvává na závěrech, o které opřel již napadené rozhodnutí.
10. Žalovaný tedy navrhuje zamítnutí žaloby; i žalovaný na svém procesním postoji setrval v průběhu celého řízení před zdejším soudem.

III. Posouzení věci

11. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
12. Soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
13. Předmětem sporu v projednávané věci je, zda žalobce oprávněně uplatnil nárok na odpočet odčitatelné položky od základu daně z příjmů v souvislosti s realizací projektu DATEL. Podstatou v dané věci je správnost posouzení provedeného správními orgány, že předmětný projekt nelze zahrnout po pojmy výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 4 ZDP.
14. Podle „Vyhlášení projektu výzkumu a vývoje“ ze dne 22.12.2010 byl předmětný projekt DATEL koncipován jako dlouhodobé opatření pro řešení vývojových podprojektů v letech 2011 kontinuálně až do konce roku 2019, přičemž přepokládané celkové výdaje projektu byly žalobcem odhadnuty na částku 71 mil. Kč, v roce 2013 konkrétně na 8 mil. Kč.
15. Žalobce ve zdaňovacím období roku 2013 uplatnil odpočet nákladů dle § 34 odst. 4 až 8 ZDP na podprojekty č. 2013/03 „Atypická komorová vytvrzovací pec“ pro konečného zákazníka KAPITÁNKÁ, spol. s r.o. v celkové výši 408 883 Kč, č. 2013/04 „Automatická

linka pro povrchovou úpravu rámu“ pro konečného zákazníka BOHEMIA BIKE a.s. v celkové výši 2 546 439,12 Kč, č. 2013/07 „Atypická jednostranná nanášecí kabina“ pro konečného zákazníka DAP, s.r.o. v celkové výši 299 177,05 Kč, č. 2013/09 „Pec pro vytvrzování etiket na rámy kol“ pro konečného zákazníka BOHEMIA BIKE a.s. v celkové výši 261 173,68 Kč, č. 2013/10 „Atypická jednostranná nanášecí kabina“ pro konečného zákazníka JANKA ENGINEERING s.r.o. v celkové výši 207 612 Kč, č. 2013/12 „Sušící pec pro povlaky z hořlavých nátěrových hmot“ pro konečného zákazníka KOVOLAK, s.r.o. v celkové výši 465 798,52 Kč, č. 2013/14 „Komponenty lakovny velkorozměrných dílů“ pro konečného zákazníka SURFIN s.r.o. v celkové výši 1 286 888 Kč a č. 2013/16 „Sušící a vytvrzovací pec impregnačních dílů“ pro konečného zákazníka Pars nova a.s. v celkové výši 532 089 Kč. Celkem byl tak žalobcem uplatněn odpočet na projekt výzkumu a vývoje DATEL ve výši 6 008 060 Kč.

16. Podle správních orgánů se s ohledem na dlouhodobě vykonávanou činnost žalobce v případě uvedených podprojektů jednalo o práce předvýrobní a výrobní povahy pro komerční využití, které nelze zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje pro účely odpočtu od základu daně z příjmů dle § 34 odst. 4 ZDP. Žalobce při zpracování jednotlivých podprojektů provedl úpravu návrhu technologického zařízení pro výrobní proces, přičemž se jednalo o průmyslovou výrobu a předvýrobní přípravu a příbuzné technické služby v rámci činností inovačního charakteru; nejednalo se o činnosti, které lze zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje pro účely odpočtu od základu daně z příjmů.
17. Podle § 34 odst. 4 ZDP, ve znění účinném do 31.12.2013, lze od základů daně odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje. Pokud vynaložené výdaje (náklady) souvisejí s realizací projektů výzkumu a vývoje pouze zčásti, je možné od základů daně odečíst pouze tuto jejich část. Výdaje (náklady), které lze odečíst od základu daně, musí být výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka. Tento odpočet nelze uplatnit na služby, licenční poplatky a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob s výjimkou výdajů (nákladů) vynaložených za účelem certifikace výsledků výzkumu a vývoje, a dále na ty výdaje (náklady), na které již byla i jen zčásti poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.
18. Podle § 34 odst. 5 ZDP, ve znění účinném do 31.12.2013, projektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle § 34 odst. 4 ZDP, se rozumí písemný dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji a který obsahuje zejména základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou obchodní firma nebo název poplatníka, jeho sídlo a identifikační číslo, bylo-li přiděleno, popřípadě jméno a příjmení poplatníka, je-li poplatník fyzickou osobou, místo jeho trvalého pobytu a místo podnikání, dobu řešení projektu (datum zahájení a datum ukončení řešení projektu), cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, způsob

kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, datum, místo, jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení; oprávněnou osobou se rozumí poplatník, je-li fyzickou osobou, nebo osoba vykonávající funkci statutárního orgánu poplatníka anebo osoba, která je členem statutárního orgánu poplatníka.

19. S odkazem na § 34 odst. 4 ZDP Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11.6.2015, č.j. 10 Afs 24/2014-119, č. 10/2015 Sb. NSS, uvedl, že „Pro splnění podmínek na uplatnění odpočtu nákladů při realizaci projektů výzkumu a vývoje od základu daně je dle citovaného ustanovení zapotřebí kumulativní splnění dvou podmínek. Za prvé se musí jednat o projekty výzkumu a vývoje; za druhé tyto projekty musí mít podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje. Definici výzkumu a vývoje zákon o daních z příjmů neobsahuje. V souladu s právním názorem krajského soudu a se zásadou jednotnosti právního řádu je zapotřebí hledat takovou definici jinde (tento postup obecně aproboval Nejvyšší správní soud např. v rozsudcích ze dne 6. 8. 2013, č. j. 8 As 63/2012 – 37, a ze dne 28. 7. 2011, č. j. 8 Afs 13/2011 – 81). Vymezení pojmu výzkumu a vývoje je obsaženo pouze v § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu a vývoje) ve znění účinném pro projednávanou věc. Toto ustanovení popisuje výzkum jako systematickou tvůrčí práci rozšiřující poznání, včetně poznání člověka, kultury nebo společnosti, metodami umožňujícími potvrzení, doplnění či vyvrácení získaných poznatků, prováděnou jako základní výzkum, kterým jsou experimentální nebo teoretické práce prováděné s cílem získat znalosti o základech či podstatě pozorovaných jevů, vysvětlení jejich příčin a možných dopadů při využití získaných poznatků; aplikovaným výzkumem jsou experimentální nebo teoretické práce prováděné s cílem získání nových poznatků zaměřených na budoucí využití v praxi; ta část aplikovaného výzkumu, jehož výsledky se prostřednictvím vývoje využívají v nových výrobcích, technologiích a službách, které jsou určeny k podnikání podle zvláštního právního předpisu, se označuje jako průmyslový výzkum. Vývoj dle citované právní úpravy představuje systematické tvůrčí využití poznatků výzkumu nebo jiných námětů k produkci nových nebo zlepšených materiálů, výrobků nebo zařízení anebo k zavedení nových či zlepšených technologií, systémů a služeb, včetně pořízení a ověření prototypů, poloprovozních nebo předváděcích zařízení.“ (shodně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.9.2016, č.j. 1 Afs 174/2016-38).
20. Podle § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (dále jen „zákon č. 130/2002 Sb.“), na který odkazuje § 34 odst. 4 ZDP, se pro účely tohoto zákona rozumí (dle písm. a/) základním výzkumem teoretická nebo experimentální práce prováděná zejména za účelem získání nových vědomostí o základních principech jevů nebo pozorovatelných skutečností, která není primárně zaměřena na uplatnění nebo využití v praxi; (dle písm. b/) aplikovaným výzkumem teoretická a experimentální práce zaměřená na získání nových poznatků a dovedností pro vývoj nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb; (dle písm. c/) experimentálním vývojem získávání, spojování, formování a používání stávajících vědeckých, technologických, obchodních a jiných příslušných poznatků a dovedností pro návrh nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb; (dle písm. d/) inovacemi zavedení nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb do praxe, s tím, že se rozlišují: 1. inovace postupů, kterými se rozumí realizace nového nebo podstatně

zdokonaleného způsobu výroby nebo poskytování služeb, včetně významných změn techniky, zařízení nebo programového vybavení, a 2. organizační inovace, kterými se rozumí realizace nového způsobu organizace obchodních praktik podniků, pracovišť nebo vnějších vztahů.

21. Z bodu 2 pokynu D-288 ze dne 3.10.2005 Ministerstva financí k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 ZDP, č.j. 15/96 003/2005-151, vyplývá, že základním kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních (příbuzných) činností je přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty. Podle bodu 4 předmětného pokynu nelze mezi činnosti výzkumu a vývoje pro účely odpočtu základu daně z příjmů zahrnout mj. činnosti inovačního charakteru, které nezahrnují ocenitelný prvek novosti, zejména výzkum trhu, nastartování výroby využitelné pro všechny průmyslové situace, vybavení nástroji, úprava návrhu pro výrobní proces, získání technologie (hmotné i nehmotné), provozní inženýrství, marketing nových nebo zdokonalených výrobků, výroba ukázkových modelů, provádění zkoušek pro uživatele, průmyslová výroba, předvýrobní příprava, distribuce zboží a služeb a příbuzné technické služby v rámci činností inovačního charakteru. Daňový poplatník je povinen vypracovat projekt výzkumu a vývoje, který je písemným dokumentem, ve kterém poplatník vymezí pro účely uplatnění odpočtu před zahájením řešení projektu svou činnost ve výzkumu a vývoji. Náležitosti projektu jsou stanoveny v bodu 1 pokynu, resp. v § 34 odst. 5 ZDP.
22. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11.6.2015, č.j. 10 Afs 24/2014-119, č. 10/2015 Sb. NSS, vyplývá, že *„Podle posledního odstavce bodu 2. pokynu D-288 je základním kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních příbuzných činností přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty. Pojmy ocenitelný prvek novosti a vyjasnění technické nejistoty nejsou právním řádem nikterak blíže specifikovány. Jedná se o neurčité právní pojmy...Posouzení toho, jestli se na určitý konkrétní případ vztahuje neurčitý právní pojem, je výsledkem uvážení správního orgánu zaměřujícího se na konkrétní skutkovou podstatu a její vyhodnocení. Interpretace neurčitého právního pojmu se tak může ad hoc měnit.“*
23. K předmětnému pokynu D-288 Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11.6.2015, č.j. 10 Afs 24/2014-119, č. 10/2015 Sb. NSS, a dále rozsudku ze dne 27.9.2016, č.j. 1 Afs 174/2016-38, uvedl, že se jedná o *„...interní normativní instrukci, která pro správce daně představuje pokyn nadřízeného orgánu vůči orgánu služebně podřízenému. Nejedná se tedy o obecně závazný předpis, kterým by krajský soud při svém rozhodování byl vázán. Závazný je primárně pro správce daně, který je povinen se jím řídit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7.9.2012, č.j. 2 Afs 55/2012 – 24). Pokyn D-288 tak lze na posouzení věci použít jako výkladové vodítko v mezích, v nichž je souladný se zákonem o daních z příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č.j. 8 Afs 3/2005 – 59).“*
24. Podle výše citovaných závěrů Nejvyššího správního soudu posuzuje-li správce daně otázku, zda se v případě daňového subjektu jedná o činnost naplňující znaky výzkumu a vývoje, musí primárně pracovat právě s definicí výzkumu a vývoje obsaženou v § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., přičemž pokyn D-288 je pak možné použít jako podpůrné výkladové vodítko, ovšem vždy tak, aby výklad provedený podle tohoto pokynu byl v souladu se zákonem. Finální zhodnocení, zda projekty daňového subjektu lze považovat za projekty výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 4 ZDP, náleží správním orgánům, přičemž se jedná

o otázku právní. Správní orgány jsou povinny náležitě zjistit veškeré skutkové okolnosti a náležitě posoudit veškeré aspekty zpochybněných projektů.

25. S ohledem na výše uvedené zdejší soud předeseílá, že k posouzení otázky, zda na projekt žalobce lze aplikovat § 34 odst. 4 ZDP a zda byl tedy žalobce oprávněn náklady na tento projekt odečíst ze základu daně, je nutné zhodnotit, zda žalobce náklady, jejichž odpočet od základu daně uplatnil, vynaložil při realizaci projektu výzkumu a vývoje, kdy rozhodnou v tomto směru je přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty.
26. K prokázání uvedených skutečností je přitom povinen zásadně daňový subjekt. Činit tak bude především v reakci na výzvy správce daně, a to prostřednictvím svého vyjádření, předložením technického popisu jednotlivých aspektů projektu či dokumentace. Zhodnocení, zda se v konkrétním případě bude jednat o činnosti zahrnující prvky novosti (a nikoliv např. pouze o činnosti inovačního charakteru), je úkolem správce daně. Správní orgány se musí zabývat daňovým subjektem předkládanými či navrhovanými důkazy, které zpochybňují jejich závěr, že činnost vykonávaná v rámci dotčeného projektu neodpovídá pojmům výzkumu a vývoje a že zde chybí prvek novosti a technické nejistoty.
27. Řádné zhodnocení projektů s ohledem na možné podřazení pod § 34 odst. 4 ZDP bude často možné provést pouze v souvislosti s odborným posouzením předkládaných a namítaných technických hledisek. Přitom ocenitelný prvek novosti může být přítomen i v případě použití známých a dříve používaných technologií; nelze dovozovat, že výzkumem a vývojem lze rozumět pouze vyvinutí nové funkce modelů a nikoliv zdokonalení dosavadních charakteristik určitého výrobku. Jak dále dovodil Nejvyšší správní soud, *„Je zřejmé, že správce daně je při posuzování splnění podmínek ustanovení § 34 odst. 4 ZDP ve velmi obtížné situaci. Toho si bylo ostatně vědomo i Ministerstvo financí, které k provedení tohoto ustanovení vydalo samostatný metodický pokyn. Nejvyšší správní soud výše vysloveným závěrem nepředjímá, že ve všech sporech týkajících se posouzení projektů výzkumu a vývoje je bez výjimky nezbytné provést znalecké posouzení. Předkládá-li však daňový subjekt tvrzení, která nelze bez odborného posouzení označit za zcela irelevantní, není možno jejich hodnocení odmítat. Nejvyšší správní soud si je vědom náročnosti takového postupu pro správce daně, nicméně tato potřeba je dána záměrem zákonodárce podpořit daňovým zvýhodněním výzkum a vývoj. Pokud je tato možnost daňovým subjektům zákonem o daních z příjmu nabídnuta, nelze ji v praxi neumožnit z důvodu, že posouzení splnění podmínek je složité a nákladné.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.6.2015, č.j. 10 Afs 24/2014-119, č. 10/2015 Sb. NSS).
28. Jak vyplývá ze správního spisu, v dokumentu „Vyhlášení projektu výzkumu a vývoje“ ze dne 22.12.2010, který žalobce doložil v souvislosti se žádostí o závazné posouzení výdajů při realizaci projektů výzkumu a vývoje ze dne 15.7.2014, byly obecně vymezeny cíle projektu DATEL. Způsob kontroly a hodnocení projektu byl vymezen tak, že jednotlivé podprojekty a celkové plnění cílů projektu vyhodnocuje vedoucí projektu v hodnotících zprávách. Roční hodnotící zprávu ze dne 26.3.2014 za rok 2013 doložil žalobce v rámci odpovědi na výzvu k prokázání skutečností č.j. 1682377/14/2903-60562-709073. V předmětné roční hodnotící zprávě byly vymezeny cíle jednotlivých podprojektů a prvky novosti.

29. Hodnocením jednotlivých podprojektů se zabýval prvostupňový orgán podrobně ve zprávě o daňové kontrole ze dne 14.8.2015, č.j. 1044593/15/2903-60562-708774 (dále jen „zpráva o kontrole“), na niž zdejší soud v podrobnostech odkazuje. Úvahy prvostupňového orgánu obsažené ve zprávě o kontrole se týkají zejména hodnocení jednotlivých podprojektů s ohledem na skutečnost, zda výrobky zhotovené žalobcem pro zákazníky naplňovaly znaky novosti. Taktéž žalovaný v napadeném rozhodnutí vycházel z předmětných zjištění a úvah prvostupňového orgánu a uzavřel, že činnosti prováděné žalobcem vykazují znaky předvýrobní přípravy či inovačního charakteru ve smyslu bodu 4. písm. j) Pokynu D-288. Podle žalovaného žalobce neprokázal, že předmětné činnosti prováděné v rámci podprojektů výzkumu a vývoje skutečně odpovídají materiální definici výzkumu a vývoje obsažené v § 2 zákona č. 130/2002 Sb.
30. Pokud správní orgány dovodily, že žalobce nedoložil mj. výchozí stav, poznatky, dovednosti a parametry používané při řešení zakázek před zahájením prací na řešení projektu, resp. stav stávajících vědeckých, technologických, obchodních a jiných příslušných poznatků a dovedností žalobce před započítím vývojových prací na řešení dotčeného projektu resp. jednotlivých podprojektů (zakázek), tak k tomu zdejší soud předesílá, že pokud daňový subjekt předloží k uváděným prvkům novosti a technické nejistoty dostatečné množství důkazů, z nichž budou tyto skutečnosti vyplývat, a které mohou vyvrátit pochybnosti správce daně, je správce daně povinen náležitě zjistit veškeré skutkové okolnosti a náležitě posoudit veškeré aspekty zpochybněných projektů, neboť finální zhodnocení projektu s ohledem na možné podražení pod § 34 odst. 4 ZDP náleží správním orgánům (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.6.2015, č.j. 10 Afs 24/2014-119, č. 10/2015 Sb. NSS). V tomto ohledu tak je správce daně povinen zabývat se srovnáním nových řešení s jinými, přičemž je přitom povinen přihlédnout ke všem aspektům namítaných projektů.
31. V posuzované věci žalobce nedoložil mj. svá tvrzení o tom, že provádí experimentální vývoj, jak tvrdil v odpovědi na výzvu k prokázání skutečností. Žalobce nepředložil žádné protokoly o zkouškách a měřeních a nedoložil žádné důkazní prostředky, že se jedná o experimentální práce, jak tvrdil. V rámci ústního jednání 29.1.2015 (protokol č.j. 192673/15/2903-60562-709073) žalobce uvedl, že při vývoji probíhala řada zkoušek a testování, o jehož průběhu žádnou dokumentaci nevede a jediným výstupem je pro něj předávací protokol schválený zákazníkem, že ke každému podprojektu může předložit protokol schválený konečným zákazníkem a že výsledkem testování je objednávka od zákazníka. Žalobce nepředložil žádné protokoly o zkouškách, testování a měření, a z jeho odpovědi plyne, že testování probíhá před uzavřením objednávky a je ukončeno objednávkou od zákazníka.
32. V této souvislosti zdejší soud odkazuje také na hodnocení výsledku znalce (protokol ze dne 22.4.2015, č.j. 866864/15/2903-60562-709073). K němu prvostupňový orgán ve zprávě o kontrole uvedl, že při zpracování znaleckého posudku vycházel znalec z technické dokumentace, fotodokumentace, výkresů, návrhů, pokusů a ověření prototypu stroje nebo strojního zařízení, a také z informací na internetu a z propagačních materiálů předložených žalobcem. Ohledně technické dokumentace k jednotlivým podprojektům znalec sdělil, že se jednalo zejména o výkresy v elektronické a papírové formě. Fotografie obsažené v posudku obdržel od žalobce. Prvostupňový orgán zdůraznil, že znalec vycházel převážně z podkladů poskytnutých žalobcem, zejména technické dokumentace; neprovedl však prohlídku jednotlivých prototypů – dodaných zařízení u koncových zákazníků. Znalec

také uvedl, že u zkoumaných zařízení uvedených v projektech ve znaleckém posudku nenašel ani nezjistil případy, že by žalobce tyto řešil již v minulosti; tak tyto informace hledal na internetu a v poskytnutých propagačních materiálech. Pokud znalec uvedl, že u většiny podprojektů se jednalo o vývoj úplně nového zařízení a výrobu funkčního prototypu, tak podle prvostupňového orgánu v předloženém posudku ani v protokolu o výsledku svědka nejsou uvedeny žádné konkrétní skutečnosti a konkrétní prověřované doklady, na základě nichž znalec zjišťoval, zda se jedná o řešení, které je žalobci známé již z předchozí podnikatelské činnosti ve výrobě práškových lakoven, fluidních lakoven, vytvrzovacích pecí, stříkací techniky, dopravníků a sušáren. Znalec také uvedl, že mu bylo umožněno u žalobce nahlédnout do dokumentace, která obsahovala výpisy zkoušek. Podle prvostupňového orgánu však žalobce žádné důkazní prostředky o provedených zkouškách a testování nepředložil a nejsou uvedeny ani hodnoceny v předloženém znaleckém posudku. Z předloženého znaleckého posudku tudíž není podle prvostupňového orgánu zřejmé, z jakých podkladů došel znalec k závěru, že se jednalo o experimentální či teoretické práce.

33. S právě uvedeným hodnocením se zdejší soud plně ztotožňuje; pokud jde o svědeckou výpověď znalce, ta důkazní hodnotu znaleckého posudku ještě více znevěrohodnila. Kupříkladu k otázce, zda byly znalci doloženy postupy týkající se ve znaleckém posudku zmiňovaných experimentů k ověření způsobu nanášení práškových barev v automatickém režimu, znalec uvedl, že „na to v posudku odpověď nenajdeme, ale pokud toto v posudku uvádím, tak mi to muselo být firmou Datel předloženo v rámci technické dokumentace“. Přitom na otázku, zda jsou v posudku uvedeny veškeré podklady, které měl znalec k dispozici, znalec odpověděl „ano, jsou uvedeny veškeré písemné podklady“. Zároveň v odpovědi na další otázku znalec uvedl, že nepovažoval za důležité mezi podklady založit doklady o rozhovorech s pracovníky, které vedl, ani informace z internetu od výrobců zkoumaných zařízení, které sledoval. Z uvedeného je patrné, že řada závěrů znalce obsažených ve znaleckém posudku nebyla nikterak podložena.
34. Za situace, kdy prvostupňovému orgánu nebyly předloženy žádné dokumenty z provedených ověřování, zkoušení, měření, testování v průběhu vývoje technologických zařízení, a kdy byla zpochybněna důkazní hodnota znaleckého posudku, se zdejší soud ztotožňuje se závěrem správních orgánů, že žalobce svoje důkazní břemeno k prokázání vývojového procesu neunesl.
35. Žalovaný k tomu uvedl, že pokud byl předložen písemný projekt a vyjmenovány prvky novosti v roční hodnotící zprávě podnikového vývoje za rok 2013, nelze podle žalovaného bez dalšího konstatovat, že se jedná o projekt výzkumu a vývoje; v opačném případě by bylo možné za výzkum a vývoj považovat jakoukoliv činnost za předpokladu, že by byla realizována na základě písemného projektu, bez ohledu na to, zda se skutečně cokoliv zkoumá či vyvíjí. Podle žalovaného žalobce nedoložil výchozí stav, poznatky a dovednosti, parametry používané při řešení zakázek před zahájením prací na řešení projektu DATEL a sledování vytyčených cílů v průběhu řešení projektu. Pokud žalobce deklaruje, že veškeré výstupy byly v roce 2013 směřovány k dosažení stanovených cílů v projektu DATEL, měl by být schopen k těmto tvrzením doložit relevantní údaje, tj. že v rámci podprojektů průběžně plní jím stanovený záměr. Cíle projektu si stanovil sám žalobce a měl by tak být schopen doložit stav před zahájením prací na vývojovém projektu tak, aby mohl sám kontrolovat a následně prvostupňovému orgánu doložit, zda tento cíl projektu byl plněn či nikoliv a jaké kroky vedly k plnění takto stanoveného cíle projektu. Žalobce nedoložil, že

dochází a je sledováno snížení nákladu procesu optimalizace výkonových parametrů, neprokázal vyhledání nových postupů, díky nimž mělo dojít k eliminaci či zjednodušení výrobních etap a procesu, neprokázal, jak se zkrátí proces přípravy výroby, ani jaké byly jednotlivé etapy výroby a projekce před započítáním vývojového úkolu a po ukončení dílčího vývojového úkolu. Žalobce pouhým konstatováním principu novosti jednotlivých zařízení v roční hodnotící zprávě podnikového vývoje neunesl důkazní břemeno týkající se prokázání experimentálního vývoje. Žalobce nijak nespecifikoval, co bylo nutné při konstrukci jednotlivých zařízení vyřešit, s jakými technickými nejistotami se oproti původním předpokladům a záměrům potýkal a zda měnil způsob řešení.

36. Tomuto závěru nemá zdejší soud co vytknout, neboť plně odpovídá důkazní situaci, v níž se žalobce ocitl. V daňovém řízení je to primárně daňový subjekt, koho tíží břemeno důkazní. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu platí, že pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Naproti tomu správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu prokazuje oznámení vlastních písemností; skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce; skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem; skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti a konečně skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.
37. Z judikatury Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemena mezi daňový subjekt a správce daně vyplývá, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje v předkládaných dokumentech daňového subjektu jsou v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí předkládaný dokument nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložený dokument jako nevěrohodný, neúplný, neprůkazný či nesprávný. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k posuzované věci, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22.10.2008, č.j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18.1.2012, č.j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12.2.2015, č.j. 9 Afs 152/2013-49). Správce daně není nicméně oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nález Ústavního soudu ze dne 24.4.1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95).

38. Podle zdejšího soudu bez ohledu na to, zda lze samotné zařízení vyrobené žalobcem pro dotčené zákazníky označit za výrobky charakteristické novostí řešením a využitelností v praxi, je podstatné, zda žalobce prokázal, že realizoval projekt, resp. podprojekty splňující znaky výzkumu a vývoje. V daném případě tomu tak nebylo. Podstatné totiž je, že žalobce neprokázal, že skutečně výzkum a vývoj prováděl, když nedoložil žádné dokumenty z provedených ověřování, zkoušení, měření, testování v průběhu vývoje dodaného technologického zařízení, nedoložil, že v průběhu prací na projektování a konstrukci zařízení prováděl experimentální práce, a tedy náležitými doklady neprokázal celý průběh vývojového procesu. Tyto skutečnosti nedoložil žalobce přesto, že znalec při výsledku uvedl, že mu bylo umožněno u žalobce nahlédnout do dokumentace, která obsahovala výpisy zkoušek, a důkazní prostředky o zkouškách a testování nadto nejsou znalcem hodnoceny ani ve znaleckém posudku.
39. Pokud žalobce namítá, že byl v dané věci upřednostněn formalistický přístup před posouzením technických oblastí, a zároveň zpochybňuje odborné znalosti správních orgánů s ohledem na předložené technické výkresy, tak zdejší k tomu opět uvádí, že podstatné v dané věci je, zda žalobce prokázal, že vykonával činnost vedoucí k výsledku výzkumu a vývoje. Podle zdejšího soudu se jedná o oprávněný požadavek správních orgánů na důkazní povinnost žalobce, neboť jak vyplývá z § 34 odst. 4 ZDP, od základu daně lze odečíst náklady, které poplatník vynaložil při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výrobu funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části; v tomto směru není podle zdejšího soudu důležité pouze to, zda výsledek činnosti je novým řešením, nýbrž zda se jedná o výsledek výzkumu a vývoje, tedy zda výzkum a vývoj, v rámci realizace určitého projektu, vedoucí k novému řešení, probíhal a jak. Podle zdejšího soudu těžiště žalobní argumentace spočívá především ve zpochybnění hodnocení výsledku činnosti žalobce, tedy zhotovených zařízení dodaných zákazníkům, správními orgány. Žalobce však měl prokázat nejen to, zda předmětná zařízení splňují podmínky novosti, nýbrž také skutečnost, že jsou výsledkem jeho výzkumu a vývoje a že tento výzkum a vývoj probíhal; bez toho nelze nárok žalobce na odpočet nákladů na výzkum a vývoj od základu daně přiznat.
40. S ohledem na uvedené skutečnosti se tak zdejší soud dále nezabýval hodnocením závěrů správních orgánů stran přítomnosti prvků novosti, které žalobce zpochybňuje, ani hodnocením znaleckého zkoumání včetně výsledku znalce prvostupňovým orgánem stran prokázání novosti řešení, které žalobce napadá. Pokud žalobce namítá, že prvostupňový orgán postupoval paušálně a vyloučil z podpory i projekty, které jsou nesporně výsledkem výzkumu a vývoje, tak k tomu zdejší soud uvádí, že z argumentace správních orgánů vyplývá závěr, že žalobce nedoložil průběh výzkumu a vývoje u žádného z dotčených podprojektů. Již z tohoto důvodu podle zdejšího soudu nelze považovat za důvodný požadavek žalobce na ohledání výsledků výzkumu a vývoje a možnost zjistit u uživatelů, zda užívání výsledků výzkumu a vývoje představuje v technické oblasti posun a jaký.
41. Pokud žalobce uvádí, že prvostupňový orgán neprovedl ty důkazy, které měly prokázat skutečnosti, jež žalovaný považuje za neprokázané, tak i k tomu zdejší soud jednak odkazuje na argument, že ze správního spisu nelze dovodit, že by žalobce doložil průběh vývojového procesu, a k této skutečnosti žalobce žádné důkazy nenavrhoval, přestože k tomu byl vyzván. Dále žalobce ani v žalobě nezpochybňuje závěr, že žádné protokoly o zkouškách a měřeních v průběhu deklarovaného vývoje zařízení dodaného zákazníkovi

nedoložil. Pokud žalobce předmětnou argumentaci ohledně (ne)provedení důkazů směřuje právě k výše uvedenému důkaznímu návrhu na ohledání výsledků výzkumu a vývoje a výslech právnických osob, kterým zařízení prodal, tak s tím se žalovaný vypořádal na straně 19 a 20 napadeného rozhodnutí. Předmětný důkazní návrh žalovaný hodnotil v kontextu možnosti prokázání prvků novosti, jak žalobce v předmětném důkazním návrhu uváděl.

42. Pokud žalobce namítá, že právní posouzení věci je v rozporu s výsledky dokazování a v rozporu s obsahem správního spisu, tak k tomu zdejší soud uvádí, že skutečnost, že závěr správních orgánů o tom, že žalobce nepodložil důkazními prostředky, nedoložil žádné konkrétní protokoly o zkouškách a měřeních v průběhu deklarovaného vývoje zařízení dodaného zákazníkovi, a nedoložil, že v průběhu prací na projektování a konstrukci zařízení byly prováděny experimentální práce, resp. že ze strany žalobce nebyl dokladován vývojový proces, je opodstatněný. Ze správního spisu nevyplývá, že by žalobce uvedené povinnosti splnil.
43. Zdejší soud s ohledem na výše uvedené neshledal žalobu důvodnou a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

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

Poučení:

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

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

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

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

Brno 13. září 2018

David Raus, v.r.
předseda senátu