



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Petry Venclové, Ph.D. a JUDr. Aleše Korejtky ve věci

žalobce: **ENERGO CHOCEŇ, s.r.o.**, IČ 25932420
sídlem Nádražní 631, 565 01 Choceň
zastoupený advokátem Mgr. Bc. Janem Spáčillem, LL.M.
sídlem Karolinská 654/2, 186 00 Praha 8

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 1. 2016, č. j. 2754/16/5200-11435-711926

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 1. 2016, č. j. 2754/16/5200-11435-711926, se pro vady řízení **ruší** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen žalobci nahradit náklady řízení ve výši 24 456 Kč k rukám jeho právního zástupce Mgr. Bc. Jana Spáčila, LL.M., a to do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Vymezení věci:

1. Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání a byla potvrzena dvě rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj, a to ze dne 25.3.2015, č.j. 468685/15/2810-50524-602593, jimž byla podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“) a podle § 147 a §143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „daňový řád“) doměřena z moci úřední daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2009 do 31.12.2009, tj. za zdaňovací období 2009 vyšší o částku 722.800 Kč a současně byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 20% z částky dodatečně doměřené daně ve výši 144.560 Kč a dále bylo potvrzeno druhé rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 25.3.2015, č.j. 469192/15/2810-50524-602593 (v obou případech se jednalo tedy o platební výměry na daň z příjmu právnických osob), jimž byla rovněž doměřena z moci úřední zmíněná daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2010 do 31.12.2010, tj. za zdaňovací období 2010, vyšší o částku 844.740 Kč a současně rovněž byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 20% z částky doměřené daně, tj. 168.948 Kč (dále v textu jen „platební výměr za zdaňovací období 2009“ a „platební výměr za zdaňovací období 2010“).

Žalobní body:

2. Žalobce v části III. žaloby namítl nesprávný postup při posouzení důkazů předložených k prokázání naplnění materiálních znaků výzkumu a vývoje, v části IV. žaloby namítl nesprávný závěr o neunesení důkazního břemene žalobcem z důvodu nepředložení veškeré obchodní dokumentace, v části V. namítl nesprávný závěr o nesplnění formálních náležitostí projektu VaV a v části VI. namítl nesprávné právní posouzení materiálních náležitostí VaV. K jednotlivým stěžejním žalobním bodům pak uvedl svou argumentaci, kdy jejím základem je tvrzení žalobce o tom, že je nesprávný závěr správce daně a žalovaného o tom, že žalobce nesplnil materiální podmínky pro uplatnění odčitatelných položek na výzkum a vývoj dle § 34 odst. 4 ZDP z toho důvodu, že v jeho případě nebyla prokázána přítomnost ocenitelného prvku novosti a existence procesu odstraňování technické nejistoty, jakožto definičních znaků výzkumu a vývoje. Tento závěr považuje žalobce za nesprávný, když k prokázání existence výzkumně-vývojového charakteru předmětných činností předložil mimo jiné znalecký posudek a několik odborných vyjádření, ze kterých jednoznačně vyplývá, že se v daném případě o výzkum a vývoj jednalo. Žalobce vytknul správním orgánům to, že posuzovaly předložené důkazní prostředky a tvrzení technického a odborného rázu na základě vlastního subjektivního hodnocení, ačkoliv pro takové posouzení nedisponovaly dostatečnými odbornými znalostmi, přičemž závěr svědčící o správnosti názoru žalobce, že je třeba v této věci vycházet ze znaleckého a odborného skutkového posouzení, výslovně potvrdil NSS v rozhodnutí ve věci „Fortell“ a „Formplast“ (pozn. krajského soudu - věc „Fortell“ byla předmětem rozhodnutí NSS v rozsudku ze dne 11.6.2015, č.j. 10Afs 24/2014 – 119 a závěry v tomto rozsudku NSS uvedeném převzal zdejší soud i do rozhodnutí ve věci „Formplast“ ze dne 17.12.2015, č.j. 52Af 44/2014 – 102, přičemž v těchto rozsudcích je právě zdůrazněna potřeba dokazování za pomoci znaleckého posudku). Správce daně měl jmenovat jiného (revizního) znalce ke zjištění skutkových okolností nezbytných k posouzení existence VaV. Na žalobní bod obsahující námitku proti nesprávnému postupu při posouzení důkazu předložených k prokázání naplnění materiálních znaků výzkumu a vývoje (část III. zmíněného podání) navazuje pak bod VI. tohoto podání,

v němž opět žalobce namítá nesprávné posouzení ze strany správce daně ve vztahu k výkladu pojmu „ocenitelný prvek novosti a odstraňování technické nejistoty“, podle něj správci daně a i žalovaný dospěli v rozporu s § 34 ZDP k nepřipustně restriktivnímu výkladu těchto pojmů, a to už jen tím, že vyloučily určité činnosti z posuzování o tom, že se jedná o VaV. Toto pochybení způsobuje nezákonnost žalovaného rozhodnutí nezávisle na tom, že žalovaný ani řádně nezjistil skutkový stav. Správní orgány pochybily v tom, že přítomnost ocenitelného prvku novosti omezily pouze na nové funkční či podstatné zdokonalené vlastnosti výrobků a naopak odmítly zlepšení výrobků či zefektivnění postupů podřadit pod vývojovou činnost, právní výklad žalovaného je nepřipustně restriktivní, když podle § 2 odst. 1 písm. b) zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací, se vývojem rozumí systematické, tvůrčí využití poznatků výzkumu v produkci nových nebo zlepšených technologií, tedy výzkum zahrnuje i získávání, spojování a používání i stávajících poznatků a dovedností za účelem tvorby plánů a uspořádání nebo návrhu nových, pozměněných nebo zdokonalených výrobků. Z toho je zřejmé, že i zlepšení stávajícího výrobku bez přidání nových funkcí může být považováno za VaV, stejně tak není na překážku použití stávajících znalostí a dovedností. Nesprávný závěr o nesplnění formálních náležitostí projektu VaV v rozhodnutí správce daně a žalovaného souvisí i s tím, že žalovaný při provádění důkazů technického charakteru postupoval vadně, a řádně tak nezjistil, v čem jednotlivé produkty VaV spočívaly, proto jsou rozhodnutí správních orgánů zatížena vadou ve vztahu k závěru o tom, že řešení VaV předcházelo jejich vypracování. Úvahy žalovaného i správce daně I. stupně o údajném nenaplnění formálních náležitostí u některých projektů VaV vycházejí z nesprávného právního výkladu vadného procesního postupu při zjišťování skutkového stavu a jsou založeny na nepodložených skutkových dohadách, přičemž v důsledku těchto pochybení žalovaný dospěl k nesprávnému závěru o tom, že některé projekty VaV byly vyhotoveny až po zahájení jejich řešení, čímž bylo porušeno § 34 odst. 5 ZDP, v důsledku toho je žalovaného rozhodnutí nezákonné. Žalovaný tak nesprávně dovodil, že žalobce potvrzením objednávky zákazníka stvrzuje, že zde následně již neexistuje žádná technická nejistota, která by v průběhu realizace projektu VaV byla odstraňována, když podrobnosti výroby výrobku jsou již postaveny najisto. Na základě této úvahy žalovaný nesprávně shledal, že odborní pracovníci žalobce museli činnosti odpovídající odstraňování technické nejistoty provést již před přijetím objednávky a v některých případech i před vypracováním projektu VaV, rovněž nesprávně dovozuje, že neuplatnění nákladů na konstrukční a projektové práce je důkazem o tom, že tyto práce probíhaly před zahájením řešení projektu VaV. Naproti tomu žalobce tvrdí, že odčitatelné položky na VaV uplatnil ty náklady, které jsou prokazatelné a vznikly po řádném vypracování a schválení předmětných projektů VaV. Navíc existence závazné objednávky nevylučuje následné provádění VaV, což potvrdil i NSS v rozhodnutí ve věci „Fortell“. V tvrzení o nesprávném závěru o neunesení důkazního břemene žalobcem z důvodu nepředložení veškeré obchodní dokumentace žalobce uvedl, že v průběhu daňové kontroly vybrané části obchodní dokumentace předložil, když mu žádný právní předpis neukládá povinnost správcem daně požadovanou obchodní dokumentaci shromažďovat a archivovat, a i pokud by nepředložení kompletní obchodní dokumentace mělo mít vliv na neprokázání neexistence VaV, nezbavuje to správce daně I. stupně a žalovaného povinnosti řádně posoudit znalecký posudek a důkazy technického charakteru, právě například jmenování revizního znalce (viz i námitky žalobce uvedené výše). Existence obchodní smlouvy a s tím související obsah obchodní dokumentace není určující pro posouzení technických aspektů VaV a nemůže to

mít vliv na závěry znalce, natož pak jmenování znalce nelze apriori vyloučit. Absenci prvku novosti či nutnosti odstranění technické nejistoty nelze dovozovat z faktu, že se žalobce zavázal dodat výrobek v určité lhůtě, takový závazek je jen důkazem podnikatelského rizika, které na sebe žalobce bere, přičemž z obchodní dokumentace a uzavřených smluv nelze posuzovat povahu projektu žalobce, tu lze dovozovat jen z technických aspektů činnosti žalobce, což potvrzuje již výše zmíněná judikatura (např. ve věci „Fortell“). Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

Vyjádření žalovaného:

3. Žalovaný ve vyjádření k žalobě pak odpovídajícím způsobem na jednotlivé žalobní námítky reagoval, zopakoval argumentaci uvedenou v žalovaném rozhodnutí a vyjádřil se i ke znaleckému posudku předloženému žalobcem v průběhu daňového řízení. K tomu uvedl, že ten obsahuje toliko stručné a obecné posouzení činnosti výzkumu a vývoje, předmětů a cílů projektu VaV, některé skutečnosti uvedené ve znaleckém posudku jsou pak v rozporu se skutkovými zjištěními, učiněnými v rámci daňového řízení. Uvedl mimo jiné, že *„komparace posuzovaných projektů VaV s obdobnými výzkumnými a vývojovými projekty je zcela nekonkrétní, obdobně jako identifikace přítomnosti ocenitelného prvku novosti a existence procesu odstraňování technické nejistoty, z posudku není jednoznačně seznatelné, z jakých podkladů znalec při jeho vypracování vycházel“*. Tento posudek vyhodnotil žalovaný v žalovaném rozhodnutí jako nevěrohodný a neprůkazný. Navíc žalobce nepředložil žádné konkrétní důkazy stran existence odstraňování technické nejistoty, předložené protokoly o zkouškách, výpočty, plány kontrol a inspekci samy o sobě odstraňování technické nejistoty neprokazují, rovněž žalobce nepředložil důkazní prostředky stran průběžné kontroly a průběžného hodnocení postupu řešení jednotlivých deklarovaných projektů VaV. Výrobky, které byly předmětem objednávek společnosti ČKD Kompresory, byly běžnou součástí výrobního programu žalobce. Žalovaný tak neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 daňového řádu a neprokázal, že náklady (výdaje) vynaložené na deklarované projekty VaV byly odečteny v souladu s § 34 ZDP. Zároveň žalovaný ve vyjádření k žalobě citoval i z rozsudku podepsaného soudem ve věci „Fortell“ (ze dne 22.1.2014, č.j. 52Af 30/2013 – 105) a opětovně jako v žalovaném rozhodnutí se zabýval posuzováním naplnění zákonných předpokladů pro hodnocení jednotlivých projektů, tj. zda se v jejich případě jednalo o ocenitelný prvek novosti a zda lze mít za prokázanou existenci procesu odstraňování technické nejistoty, tedy zda se jednalo o projekty VaV nebo se jednalo o pouze o činnost „inovačního charakteru“. Např. ve vztahu k projektu VaV 008/2010 žalovaný uvedl, že *„nelze za ocenitelný prvek novosti považovat použití nového typu dodavatelsky pořízeného kompresoru a instalaci všech součástí jednotky na jednu společnou konstrukci odlučovače oleje a v případě projektu VaV č. 009/2010 nelze za ocenitelný prvek novosti považovat použití nového typu dodavatelsky pořízeného kompresoru, instalaci dvou kompresorů na společnou konstrukci, využití společného olejového hospodářství pro oba stroje, či umístění všech součástí jednotky na jednu společnou konstrukci základového rámu.“* Jednotlivé výrobky byly od počátku definovány požadavky zákazníka žalobce, nad jejíž rámec nedisponovaly žádnými novými vlastnostmi, ani neprováděly žádné nové činnosti, žalobce neprokázal, že předmětné výrobky získaly nové vlastnosti, že jsou schopny vykonávat další podstatné činnosti, které dříve vykonávat nemohly. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

Okolnosti rozhodné ve věci:

4. Správce daně na základě Zprávy o daňové kontrole, která byla projednána při ústním jednání dne 24. 3. 2015, vydal dva dodatečné platební výměry (viz výše). Stěžejním důvodem pro vydání těchto dodatečných platebních výměrů (dále jen také „DPV“) byla skutečnost, že žalobce neodstranil pochybnosti o správnosti, průkaznosti či úplnosti přiznání k dani z příjmu právnických osob žalobce za zdaňovací období roku 2009, v němž žalobce uplatnil odpočet od základu daně dle § 34 odst. 4 – 8 zákona o daních z příjmů ve výši 3.613.645 Kč a za zdaňovací období roku 2010 uplatnil odpočet od základu daně dle § 34 odst. 4 – 8 zákona o daních z příjmů ve výši 4.446.1020 Kč, přičemž správce daně dospěl na základě daňové kontroly k závěru, že výdaje (náklady) vynaložené v předmětných zdaňovacích obdobích při realizaci deklarovaných projektů výzkumů a vývoje (dále jen „projektu VaV“), byly žalobcem jakožto položky odčitatelné od základu daně odečteny v rozporu s § 34 zákona o daních z příjmů (dále v textu jen jako „ZDP“). Proti těmto DPV podal žalobce odvolání, která byla žalovaným rozhodnutím zamítnuta a DPV potvrzeny. Žalobce se následně domáhal žalobou zrušení žalovaného rozhodnutí, přičemž zdejší soud o v této věci rozhodl již dříve rozsudkem č.j. 52 Af 18/2016 – 126, kterým žalobu zamítnul. Žalobce se posléze obrátil svou kasační stížností na NSS, kde se domáhal zrušení rozsudku zdejšího soudu. Nejvyšší správní soud svým rozsudkem 5 Afs 209/2017 vyhověl kasační stížnosti, rozsudek zdejšího soudu č.j. 52 Af 18/2016 – 126 zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud zavázal ve svém zrušujícím rozsudku povinností se přezkoumatelným způsobem vypořádat s veškerými námitkami žalobce uplatněné v žalobě.

Posouzení věci krajským soudem:

5. Na tomto místě soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivit a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13).
6. Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13, dostupný na www.nssoud.cz/), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na www.nssoud.cz atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého

rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 - 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

7. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznámá, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3.4.2014, č.j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24.4.2014, č.j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů:

„...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námítky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na náleze Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“

Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 6.4.2016, č.j. 6 Afs 3/2016-45, bod 19:

„Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, přičemž dospěl k závěru, že jde o rozhodnutí zcela srozumitelné a přezkoumatelné. Je pravda, že krajský soud podrobně a výslovně nereagoval na každou jednotlivost, kterou stěžovatelka v žalobě namítla. Sám však na úvod rozhodnutí avizoval, že s ohledem na

obsáhlost žaloby zvolí jinou cestu vypořádání žaloby, a to sice že zformuluje právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Takový přístup je zcela legitimní a aproboval ho i Ústavní soud....“: „Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ [nález Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), bod 68]. Také Nejvyšší správní soud v minulosti uvedl, že „pokud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, myslí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat ‚přezkoumatelný‘ rozsudek.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2014 č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 13).

8. Soud považuje za vhodné na prvním místě rekapitulovat argumentaci NSS, která vedla ke zrušení rozsudku zdejšího soudu, č.j. 52 Af 18/2016 – 126, a zavázala tak zdejší soud závazným právním názorem. K vázanosti soudu a správních orgánů právním názorem NSS lze uvést: „Odklon od právního názoru Nejvyššího správního soudu není přípustný v případě, že byl vysloven jako součást závazného právního názoru v dané věci (jde o přísnou vázanost právním názorem soudu vysloveným v konkrétní věci), aniž by v průběhu dalšího řízení došlo ke změně skutkových okolností nebo právního stavu, v jehož důsledku by byl správní orgán vyvázán z povinnosti řídit se právním názorem soudu.“ (rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 27. 2. 2018, č.j. 46 Af 35/2015 - 27, www.nssoud.cz).
9. Nejvyšší správní soud vytýká v obecném hledisku zdejšímu soudu postup, při kterém aproboval závěry žalovaného z žalovaného rozhodnutí i za situace, kdy „nelze dospět k závěru o jednoznačné a přesvědčivé argumentaci svědčící pro bezvýhradnou aprobaci zjištění správce daně, které je obsahem zprávy o daňové kontrole, na kterou krajský soud v převážné míře odkazuje a přebírá některá zjištění do svého odůvodnění.“ Nejvyšší správní soud dále zdejšímu soudu vytýká, že nebyla vypořádána „argumentace stěžovatele týkající se výkladu právního pojmu „začátek řešení projektu výzkumu a vývoje“, kterou stěžovatel opakovaně uvádí od počátku ve svých podáních, a která je rozhodující pro posouzení formálních náležitostí předmětných projektů výzkumu a vývoje. Krajský soud nikterak nevypořádal argumentaci stěžovatele uplatněnou v žalobě ohledně vlivu existence objednávky na následné provádění výzkumu a vývoje uvedenou v (čl. 6.3 a násl. žaloby), argumentaci ohledně možnosti uplatňovat jen část nákladů souvisejících s projekty výzkumu a vývoje jako odpočtů na výzkum a vývoj, a to na základě vlastní úvahy stěžovatele, (čl. 6.10 a násl. žaloby) ani argumentaci ohledně významu interní vnitropodnikové směrnice a její relevanci pro posouzení naplnění formálních podmínek (čl. 6.16 a násl. žaloby).“ Pochybení spatřuje NSS také v paušalizaci závěrů o jednotlivých projektech výzkumu a vývoje za rok 2009 a 2010 při posuzování splnění formálních podmínek pro uplatnění odpočtu od základu daně dle § 34 odst. 4 – 8 zákona o daních z příjmů, stejně paušalizace se měl zdejší dopustit i při vyhodnocení svědecké výpovědi p. Ing. P. Dle názoru NSS nelze též vztahovat závěry o dodatečném zpracování projektů za rok 2009, což konstatoval zdejší soud na základě hodnocení vnitropodnikové směrnice, i na vypracované projekty pro rok 2010. Nejvyšší správní soud závěrem též označil za nepřezkoumatelnou argumentaci vztahující se k žalobcem předloženému znaleckému posudku vztahujícímu se k posouzení materiálních znaků projektů VaV.
10. Krajský soud tak na základě výše zmíněných skutkových okolností a ve světle výše zmíněného závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu přezkoumal napadené

rozhodnutí v řízení dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

11. Jak vyplývá ze správního spisu, z žalovaného rozhodnutí a ostatně není mezi účastníky sporným, správce daně vydal zmíněné dodatečné platební výměry na daň z příjmu právnických osob, ve kterých doměřil žalobci daň z příjmů za zdaňovací období roku 2009 a 2010 v důsledku toho, že v podstatě neuznal žalobci jím uplatněné výdaje (náklady) vynaložené v předmětných zdaňovacích obdobích při realizaci žalobcem deklarovaných projektů výzkumu a vývoje (v textu jen jako „projekty VaV“), přičemž dospěl k závěru, že tyto byly žalobcem odečteny jakožto položky odčitatelné od základu daně z příjmu v rozporu s § 34 ZDP. Žalobce předložil správci daně znalecký posudek podaný společností DELOITTE Advisory s.r.o., přičemž tento znalecký posudek se vztahoval k projektům VaV č. 003/2010, č. 008/2010 a č. 009/2010, kdy navrhoval tento důkazní prostředek i na všechny ostatní projekty výzkumu a vývoje, které jsou předmětem daňové kontroly s tím, že i tyto ostatní projekty výzkumu a vývoje jsou realizované ve stejném oboru činnosti. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole k tomu uvedl, že se žalobce snažil „paušalizovat“ předkládané důkazní prostředky na všechny ostatní projekty (strana 6 zprávy o DK) a nepředložil správci daně veškeré důkazní prostředky (strana 132 zprávy o DK), byť k tomu byl správcem daně několikrát vyzván. Žalovaný pak dospěl ve vztahu k tomuto znaleckému posudku k závěru, že tento znalecký posudek vypracovaný znaleckým ústavem ve věci ekonomicko-právní nelze považovat za relevantní důkazní prostředek, a konstatoval v žalovaném rozhodnutí, že *„v právní věci mají úřední osoby dostatečné odborné znalosti a zkušenosti, aby mohly samy na základě vyhodnocení předložených důkazních prostředků učinit závěry pro svá rozhodnutí“* (srov. strana 18, poslední odstavec žalovaného rozhodnutí). Stežejní závěr pro přezkum žalovaného rozhodnutí uvedl však žalovaný na straně 22 žalovaného rozhodnutí, ve kterém uvedl následující:

„Pro splnění nároku pro uplatnění odčitatelné položky dle § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmu musí být splněny zákonem definované podmínky. Odvolatel neprokázal, že vyhotovil projekty ještě před zahájením jejich řešení. Vědomě nepředložil důkazní prostředky o tom, co konkrétně bylo předmětem nabídky a poptávky u deklarovaných projektů VaV, neevidoval oddělené náklady v souvislosti jednotlivými projekty od zahájení činnosti na těchto projektech, ale evidoval je až v závěrečné výrobní fázi a nepředložil žádné konkrétní důkazy ve věci odstraňování technické nejistoty, není tak na správci daně, aby sám tyto důkazní prostředky ve prospěch daňového subjektu vyhledával. Proto námitka odvolatele, že se správce daně nemůže uchýlit k vlastnímu posouzení otázky ve věci nároku pro uplatnění uvedené odčitatelné položky, ale v souladu s ustálenou judikaturou musí ustanovit znalce, který by zodpověděl otázky technického charakteru, pak nemá v tomto případě žádné opodstatnění. Žádný zákon přesně nevymezuje požadavky na úřední osoby správce daně ve vztahu k jejich klasifikaci při posuzování odčitatelné položky od základu daně ve smyslu § 34 odst. 4 až 6 zákona o daních z příjmu (dosažené vzdělání, délka praxe v daném oboru atd.).

Správci daně je dle § 95 daňového řádu dána možnost, nikoliv povinnost, ustanovit znalce k prokazování skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. Tato skutečnost ovšem neznamená, že pokud správce daně nemá technické vzdělání, není kompetentní danou věc fundovaně posoudit z hlediska zákona o daních z příjmu, zákona o podpoře VaV a Pokynu D-288. Při respektování uvedené právní úpravy správcem daně nelze pohlížet na jeho postup v řízení jako na excés z pravomoci jemu svěřené.

Odvolatel nepředložil kompletní dokumentaci k předmětným projektům VaV a správci daně neumožnil do obchodní dokumentace projektu VaV nahlédnout, byť je to jeho povinností v souladu s ustanovením § 86 odst. 3 daňového řádu. Správce daně tak neměl možnost srovnat jednotlivé projekty na počátku jejich řešení s finálním produktem, resp. neměl možnost porovnat a posoudit, v čem spočívá prvek novosti a vyjasnění technické a výzkumné nejistoty a rovněž nemohl s jistotou ověřit, zda se nejednalo o běžnou zakázkovou výrobu odvolatele. Situace nabrazení eventuální absentující odbornosti správce daně v dané věci nenastala; možnost využít vysoce odborné znalosti znalce a přizvání znalce by bylo krajně neúčelné, požadavek na posouzení bez výchozích informací by nebylo možno ani řádně formulovat.“

12. Proto žalovaný označil i aplikaci rozsudku, na kterou se odkazoval žalobce, stejně jako v žalobě, tak i v odvolání proti platebním výměrům (zejména ve věci „Fortell“, tj. rozsudek NSS ze dne 11.6.2015, č.j. 10Afs 24/20104 - 119, ve kterém byla zdůrazněna nutnost provedení dokazování znaleckým posudkem v obdobné věci) za nepřiléhavou, a to právě z uvedených důvodů, tj. že se žalobce „ocitl v důkazní nouzi“, přičemž zároveň nebyly splněny zákonem definované podmínky pro uplatnění odčitatelné položky dle § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů.
13. Zákon o daních z příjmů ve svém ust. § 34 odst. 4 dává daňovým subjektům možnost odečíst od základu daně odpočet výdajů vynaložených na podporu výzkumu a vývoje. Dle stejného ustanovení musí být takové výdaje evidovány odděleně od ostatních výdajů daňového subjektu. Takto evidované výdaje musí být vynaloženy při realizaci projektů výzkumu a vývoje, přičemž *„Projektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odstavce 4, se rozumí písemný dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji a který obsahuje zejména základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou obchodní firma nebo název poplatníka, jeho sídlo...“* Lze tedy shrnout, že pro nárok na odpočet výdajů vynaložených na výzkum a vývoj musí daňový subjekt naplnit nejen materiální znaky výzkumu a vývoje, tj. *„přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty“* (§ 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 o podpoře VaV“), ale také formální podmínky pro odpočet výdajů vynaložených na VaV stanovené zákonem, konkrétně vést evidenci výdajů odděleně od ostatních výdajů poplatníka a disponovat písemným dokumentem (projektem) již před zahájením řešení projektu, ve kterém poplatník stanoví základní cíle, vymezí svou činnost a další zákonem stanovené informace.
14. Na tomto místě považuje soud za nutné se vyjádřit k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Nejprve je třeba konstatovat, že v dané věci důkazní břemeno prokázání všech tvrzení žalobce bylo na straně žalobce nikoliv na straně správního orgánu, když právě v dané věci *„... důkazní břemeno je v případě uplatnění odečtu VaV umocněno tím, že náklady uplatněné v rámci tohoto odečtu již má žalobkyně jednou zahrnuty v základu daně, jako daňově uznatelné, odečet VaV tak představuje pro žalobkyni „dodatečný bonus“, kterým si tyto již jednou uplatněné náklady uplatní podruhé a pro získání tohoto bonusu je proto nutné předložit bezvadné důkazní prostředky“* (srov. rozsudky podepsaného soudu ze dne 30.1.2014, č.j. 31Af 121/2012 - 131 a č.j. 31Af 122/2012-148, když kasační stížnosti proti těmto rozsudkům byly zamítnuty rozsudky NSS č.j. 16Afs 60/2014-56 a č.j. 7Afs 39/2014 - 48). Důkazní břemeno prokázání splnění formálních požadavků tak bylo nepochybně na straně žalobce.

15. Žalobci je primárně vytýkáno, že nenaplnil formální podmínky odpočtu výdajů vynaložených VaV, když (i) evidence výdajů vynaložených na VaV nebyla vedena odděleně od ostatní evidence žalobce již od počátku řešení projektů VaV, (ii) řešení projektů VaV započalo ještě před vyhotovením těchto projektů, což je v rozporu s § 34 odst. 4 a 5 ZDP.
16. Žalovaný ve svém rozhodnutí na str. 19 uvádí, že žalobce nesplnil podmínku oddělené evidence výdajů vynaložených na VaV od ostatních výdajů žalobce [podmínka (i)], když „*odvolatel neúčtoval odděleně o nákladech vynaložených v souvislosti s deklarovanými projekty VaV od zahájení činnosti na nich, ale odděleně účtoval až o výrobních nákladech a navíc shodně s ostatními klasickými výrobními zakázkami bez jejich odlišení, že se jedná o VaV.*“ K tomuto závěru dospěly daňové orgány též na základě skutečnosti, že žalobce neuplatnil při odpisu veškeré náklady spojené s VaV, konkrétně na konstrukční a projektové práce, nýbrž pouze uplatnil výdaje na výrobní dělníky a materiál při výrobě použitý. K neuplatnění všech nákladů spojených s VaV žalobce uvedl, že „*ZDP ani jiný právní předpis neukládá daňovým subjektům povinnost uplatnit v rámci odpočtu na VaV veškeré náklady, které jim v souvislosti s realizací projektu VaV vznikly.*“ K tomu krajský soud v obecné rovině dodává a s žalobcem tak částečně souhlasí, že není zákonnou povinností uplatnit všechny své výdaje vynaložené na VaV. Odečíst 100% výdajů uplatněných na VaV je právem daňových subjektů, kterou zakládá zákon o daních z příjmů jako podporu daňovým subjektům provádějících výzkum a vývoj, nikoliv zákonnou povinností. Daňový subjekt navíc může odečíst pouze takové výdaje, které může najisto správci daně prokázat a které splňují veškeré zákonné náležitosti. Pokud tak žalobce uplatnil pouze některé výdaje vynaložené na VaV s „*ohledem na jejich prokazatelnost, administrativní náročnost a jejich evidenci*“, nemůže být toto bráno k tíži daňového subjektu, když se daňový subjekt tímto sám vystavil negativnímu ekonomickému dopadu, a to nemožnosti odečíst všechny výdaje vynaložené na VaV. Neuplatnění všech výdajů vynaložených na VaV při odečtu od základu daně tak nemůže vést automaticky k neuznání nároku na takový odpočet. To nakonec i sám žalovaný ve svém rozhodnutí potvrzuje, když uvádí, že: „*Splnění podmínek počínaje (1) vyhotovením projektu, které mají zákonem definovanou podobu, (2) vymezením činnosti daňového subjektu v projektu výzkumu a vývoje před zahájením řešení projektu VaV, (3) prokázání vynaložení nákladu či části nákladů souvisejících s realizací projektu VaV v daném zdaňovacím období, a (4) také jejich oddělená evidence od ostatních nákladů daňového subjektu, je daňovým subjektům uloženo výše uvedeným ustanovením zákona o daních z příjmů.*“ Ja však nutné konstatovat, že daňové orgány nárok na odpočet výdajů vynaložených na VaV žalobci neupřely z důvodu neuplatnění všech výdajů při odpočtu, daňové orgány pouze z tohoto jednání žalobce usoudili, že evidence výdajů vynaložených při VaV nebyla vedena odděleně od zahájení činnosti projektu a že tyto činnosti tak probíhaly již před zahájením projektů VaV.
17. Správce daně a posléze žalovaný dospěli k závěru o opožděnosti vyhotovení projektů VaV [podmínka (ii)] na základě několika skutečností. Jednou ze skutečností vedoucí daňové orgány k zmíněné opožděnosti je, že „*potvrzení objednávky potvrzuje to, že je výrobek vyrobitelný (zná cíl), ví tedy, z jakého materiálu ho vyrobí, jakým způsobem (metodou) ho vyrobí a do kdy výrobek vyrobí (nepočítá tedy s žádnou technickou nejistotou), je si výrobou jistý.*“, tudíž muselo být řešení konkrétního projektu již započato před vyhotovením projektu. Tento vztah existující objednávky a začátek řešení projektů VaV je tak mezi stranami sporné. Stejně sporná je i otázka vztahu neuplatnění všech nákladů vynaložených

na VaV, konkrétně na konstrukční a projektové práce, z čehož žalovaný a správce daně usuzují, že tyto práce probíhaly již před zahájením řešení projektu VaV. Opožděnost vypracování projektů vyplývá daňovým orgánům též z vnitropodnikové směrnice ze dne 21. 1. 2010, která upravuje postup „*k zajištění evidence vynaložených nákladů na výzkum a vývoj.*“ i zpětně pro projekty VaV živé v roce 2009, což mělo být potvrzeno též výpovědí p. Ing. P.

18. Tvrzení daňových orgánů, že je-li si žalobce výrobou produktu „jistý“, tudíž muselo být řešení konkrétního projektu již započato před vyhotovením projektu, vedlo daňové orgány k závěru, jak již bylo zmíněno výše, že projekty byly vypracovány opožděně, jelikož určité práce na projektu již musely proběhnout, což je v rozporu s § 34 odst. 5 ZDP.
19. Daňové orgány tak dospěly k závěru, že žalobce nenaplnil formální náležitosti pro odpis výdajů vynaložených na VaV, z důvodu nevedení oddělené evidence výdajů vynaložených na VaV od zahájení řešení projektů VaV, konstrukční a projektové práce probíhaly již před zahájením řešení projektů VaV a samotný projekt byl vypracován až po zahájení řešení projektu VaV.
20. Takové závěry daňových orgánů jsou však předčasné, jelikož stále nebyla vypořádána „*argumentace stěžovatele týkající se výkladu právního pojmu „začátek řešení projektu výzkumu a vývoje“, kterou stěžovatel opakovaně uvádí od počátku ve svých podáních, a která je rozhodující pro posouzení formálních náležitostí předmětných projektů výzkumu a vývoje.* Na tomto místě tak musí krajský rekapitulovat, co již bylo řečeno ve zrušujícím rozsudku NSS, č.j. 5 Afs 209/2017 - 44, „*že pokud krajský soud dospěl k závěru, že nebyly splněny formální znaky projektů, činí tak zcela předčasně, neboť dosud zůstala zcela nevypořádána celá řada námitek stěžovatele, které jsou pro takový závěr stěžejní. Především vyjasnění otázky, co se rozumí zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje, je naprosto zásadní. Je třeba najisto postavit, zda se jedná o zahájení jakýchkoliv činností souvisejících s projektem výzkumu a vývoje (např. administrativní nebo obchodní povahy), či naopak výhradně jen o zahájení činností, které dosahují zákonem definovaných kvalit, tedy činností, ve kterých je přítomen ocenitelný prvek novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty a které jsou definovány jako činnosti konkrétního projektu výzkumu a vývoje. Bez jejího zodpovězení není z logiky věci možné správně posoudit, zda projekty výzkumu a vývoje stěžovatele byly vypracovány před zahájením jejich řešení tak, jak vyžaduje zákon, či nikoli.*“
21. Pokud je tedy žalobci vytýkáno, že nesplnil formální požadavky nároku na odpočet výdajů vynaložených na VaV z důvodu, že řešení projektů VaV mělo předcházet vyhotovení těchto projektů, což daňové orgány usuzují z výše popsanych skutečností, jimiž je existence vnitropodnikové směrnice, neuplatnění všech výdajů vynaložených na VaV a existence objednávek na žalobcem tvrzeném začátku řešení projektů VaV, je nutné prvotně přesně stanovit moment či skutečnost, která se pojí se zahájením řešení projektů výzkumu a vývoje. Je-li tak rozhodnutí krajského soudu v této části shledáno Nejvyšším správním soudem jako nepřezkoumatelné, musí v návaznosti na tento právní názor vyslovit krajský soud nepřezkoumatelnost i rozhodnutí žalovaného. Již žalovaný byl nepochybně povinen primárně definovat pojem „zahájení řešení projektu VaV“, a až posléze vyhodnotit skutečnosti svědčící o včasnosti či naopak opožděnosti vyhotovení projektů VaV, konkrétně vyhodnotit, zda potvrzení objednávky znamená, že projekt byl řešen (zahájen) před jeho vyhotovením, zda neuplatnění nákladů na konstrukční a projektové práce je

důkazem o tom, že práce probíhaly již před zahájením projektů VaV. S tímto se žalovaný ve svém rozhodnutí nevypořádal a zatížil tak své rozhodnutí nepřezkoumatelností, což je vada řízení, která má za následek zrušení žalovaného rozhodnutí (§ 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s. a § 78 odst. 1 s.ř.s.).

22. Na základě výše zmíněných skutečností tak krajský soud uzavírá, že je potřeba na straně žalovaného znovu posoudit naplnění formálních požadavků potřebných pro nárok na odpočet vynaložených výdajů na VaV dle § 34 odst. 4 a 5 ZDP, a to v závislosti na přesném vyložení pojmu „počátek řešení projektu VaV“.
23. Krajský soud má na tomto místě za vhodné uvést svůj názor k pojmu „počátek řešení projektu VaV“ a dát tak žalovanému jistý výkladový směr. Dle § 34 odst. 5 ZDP se *„Projektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odstavce 4, se rozumí písemný dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji a který obsahuje zejména základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou obchodní firma nebo název poplatníka, jeho sídlo a identifikační číslo, bylo-li přiděleno, popřípadě jméno a příjmení poplatníka, je-li poplatník fyzickou osobou, místo jeho trvalého pobytu a místo podnikání, dobu řešení projektu (datum zahájení a datum ukončení řešení projektu), cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, datum, místo, jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení; oprávněnou osobou se rozumí poplatník, je-li fyzickou osobou, nebo osoba vykonávající funkci statutárního orgánu poplatníka anebo osoba, která je členem statutárního orgánu poplatníka.“*
24. Právě na tento soudem zvýrazněný zákonem stanovený požadavek je třeba dle názoru krajského soudu pohlížet jako na moment zahájení řešení projektu VaV. Lze tedy konstatovat, že schválením písemného vypracování projektu VaV pověřenou osobou, ve kterém zpracovatel vytyčí základní cíle, metody, plánované výdaje projektu VaV a další zákonem stanovené základní údaje, je řešení projektu VaV zahájeno. V tento moment musí již daňový subjekt vést oddělené účetnictví o projektu VaV, čímž tak dostojí svému dalšímu formálnímu požadavku pro odpočet nákladu na projekt VaV dle ZDP. Je tak na daňovém subjektu, které činnosti provede před samotným schválením projektu VaV a tudíž před jeho samotným zahájením dle daňových zákonů, nicméně náklady na tyto činnosti provedené před samotným schválením projektu VaV nesmí daňový subjekt uplatnit při odečtu nákladu od základu daně, čímž sám sobě způsobuje určité ekonomické znevýhodnění. Z výše uvedeného tak samozřejmě též vyplývá, že není možné, aby daňový subjekt vypracovával a schvaloval projekty VaV zpětně a poté uplatňoval nárok na odpočet těchto nákladů od základu daně.
25. Soud považuje za nutné se také vypořádat s posouzením interní směrnice žalobce, se kterou správce daně a žalovaný spojují prokázání, že vyhotovení projektů v listinné podobě probíhalo až po zahájení jejich řešení. Žalobce toto tvrzení napadá v žalobě v bodě 6.16, ve kterém uvádí, že *„Uvedená směrnice totiž toliko shrnuje dosavadní metodiku provádění výzkumně vývojové činnosti s ohledem na dodržování základních materiálních i formálních podmínek pro realizaci takových činností, a to na základě v do té doby nejčastějších dotazů*

odpovědných pracovníků, a nevypovídá nic o datu zhotovení předmětných projektů VaV.“ Krajský soud po prostudování interní směrnice, která je součástí spisu a byla jako kopie převzata správcem daně dne 18. 2. 2014, konstatuje, že se v tomto bodě s tvrzením žalobce neztotožňuje. Soud uznává, že nelze pouze na základě znění této směrnice uzavřít otázku včasnosti vytváření písemných projektů, když žalobce má tu možnost doložit včasnost vytváření projektů i jinými důkazy, nicméně znění této směrnice vzbuzuje oprávněné pochybnosti právě o včasnosti vytváření projektů. Na straně 3 zmíněné směrnice je uvedeno následující: „*Na všechny projekty, které byly živé od 1. 1. 2009, je nutné připravit dokumentaci splňující plně parametry dle výše uvedeného.*“

26. Za situace, kdy tato směrnice byla vydána až dne 21. 1. 2010, je z jejího znění, které jasně určuje povinnost teprve připravit dokumentaci projektů za rok 2009, patrné, že dokumenty pro projekty za rok 2009 v momentě vydání směrnice připraveny nebyly. Je možné, že se jedná o pouze žalobcem nešťastně formulovaná slova, ale v tom případě je pak na žalobci, aby situaci osvětlil a prokázal svá tvrzení i jinými důkazními prostředky. Je nutné také upozornit, že i když na základě vnitropodnikové směrnice vznikly daňovým orgánům důvodné pochybnosti o včasnosti vypracování projektů, nelze tyto pochybnosti vztahovat taktéž na projekty živé v roce 2010, jelikož směrnice byla vydána již v lednu roku 2010, a nelze tedy tyto závěry automaticky paušalizovat pro oba předmětné roky, takový postup daňových orgánů by vedl k nezákonnosti žalovaného rozhodnutí.
27. Obdobné pochybnosti měly vzniknout daňovým orgánům též na základě výpovědi p. Ing. P. Nejvyšší správní soud v rámci posouzení opožděného vyhotovení projektů živých v roce 2009 vytknul krajskému soudu, a tudíž i daňovým orgánům, posouzení výpovědi p. Ing. P., autora výše zmíněné směrnice, který byl vyslechnut k posouzení VaV pro roky 2009 a 2010. Nejvyšší správní soud ve své rozhodnutí uvedl, že „*nemá za prokázané, že svědeckou výpověď Ing. P. bylo postaveno najisto, že projekty roku 2009 byly skutečně zpracovány zpětně až v roce 2010, jak krajský soud uvádí na str. 10, nebo následně byly pouze doplněny jejich náležitosti tak, aby vyhovovaly vnitropodnikové směrnici, jak tvrdí stěžovatel.*“ Krajský soud vycházel ze závěrů správce daně obsažených ve Zprávě na str. 9, 10 a 146-148, žalovaný se poté hodnocením svědecké výpovědi p. Ing. P. zabýval na str. 18 žalovaného rozhodnutí. Ve světle výše citovaného závazného právního názoru NSS musí zdejší soud konstatovat, že ze svědecké výpovědi p. Ing. P. nelze postavit najisto, kdy byly skutečně projekty VaV živé v roce 2009 zpracovány. Správce daně ve Zprávě na str. 148 uvádí, že „*se jeví správcem daně nevěrohodné tvrzení svědka, že projekty VaV roku 2009 byly vyhotoveny ještě před vydáním této směrnice.*“ Jeví-li se však tvrzení svědka jako „*nevěrohodné*“, že projekty byly vypracovány v roce 2009, nelze na jeho výslechu postavit najisto, že byly projekty vypracovány až v roce 2010, takový závěr by bylo třeba opřít i o další prokázané skutečnosti.
28. Co do otázky naplnění formálních požadavků pro nárok na odpočet nákladů vynaložených na realizaci projektu VaV lze závěrem konstatovat, že pro naplnění formálních zákonných požadavků dle § 34 odst. 4 a 5 ZDP je nutné vypracovat písemný projekt VaV, který naplňuje požadavky § 34 odst. 5 ZDP, jeho schválením pověřenou osobou je řešení projektu zahájeno, a již od tohoto momentu je nutné vést oddělené účetnictví spojené s řešením projektu VaV. Ostatní činnosti a výdaje s nimi spojené, které byly vytvářeny před samotným zahájením řešení projektů VaV, tak nelze považovat za činnosti a výdaje spojené s výzkumem a vývojem dle daňových zákonů, a daňový subjekt tak nemá nárok na odpočet těchto výdajů od základu daně.

29. Žalobce ve své žalobě napadá žalované rozhodnutí též v rámci hodnocení naplnění materiálních požadavků pro odpočet výdajů vynaložených na VaV žalobcem v letech 2009 a 2010. Žalobce především namítá, že „správce daně I. stupně a následně žalovaný při posuzování existence ocenitelného prvku novosti a odstraňování technické nejistoty postupovali v rozporu s ustanoveními § 8, § 92 odst. 2 a § 95 DŘ a požadavky kladenými judikaturou NSS na posuzování definičních znaků výzkumu a vývoje, především rozhodnutími v téměř identických případech ve věci fortell a FORMPLAST1, a v důsledku toho nesprávně uzavřeli, že se nejedná o výzkumně-vývojové činnosti.“ a dále že „správce daně I. stupně pochybil, když bez dostatečných důvodů přezkoumatelným způsobem nezohlednil odborné (technické) závěry obsažené v předloženém znaleckém posudku.“
30. V dané věci tak bylo podle názoru krajského soudu v první řadě stěžejní otázkou, zda na projekty označené žalobcem jako projekty výzkumu a vývoje lze aplikovat ustanovení § 34 odst. 4 ZDP, čili zda byl žalobce oprávněn náklady na tyto projekty odečíst ze základu daně. Je nesporné, že pojmy „ocenitelný prvek novosti“ a vyjasnění „technické nejistoty“ jsou klíčové pro posouzení, zda projekt výzkumu a vývoje splňuje zákonem stanovené podmínky pro uplatnění odčitatelné položky, přičemž se jedná o neurčité právní pojmy a posouzení toho, „jestli se jedná o určitý konkrétní případ, vztahuje na určitý 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“.
31. Žalobce předložil správci daně znalecký posudek č. 195-2013 o posouzení činností výzkumu a vývoje ze dne 28. 8. 2013 vypracovaný společností Deloitte Advisory, s. r. o., Karolinská 654/2, 186 00 Praha 8, IČ: 27582167, jež je zapsána jako znalecký ústav v seznamu znaleckých ústavů (dostupné na [http://datalot.justice.cz/justice/znust.nsf/\\$\\$Search?OpenForm](http://datalot.justice.cz/justice/znust.nsf/$$Search?OpenForm)) s oprávněním posouzení a vymezení činností výzkumu a vývoje pro účely uplatnění v dotačních programech a uplatnění daňových úlev. Nicméně správce daně a posléze žalovaný označili předložený znalecký posudek za neprokazatelný. K tomuto názoru dospěl po přezkoumání i zdejší soud. Nejvyšší správní soud vytkl zdejšímu soudu prvotní postup v rámci hodnocení znaleckého posudku od znaleckého institutu Deloitte s.r.o., který označil tento znalecký posudek jako nevěrohodný a neprůkazný, aniž by zdejší soud svá tvrzení opřel o konkrétní skutečnosti. Krajský soud tak k hodnocení zmíněného znaleckého posudku přidává následující argumentaci.
32. Žalobce předložil správci daně znalecký posudek vypracovaný zapsaným znaleckým ústavem, předložil tak správci daně svou povahou listinný důkaz, se stejnou důkazní vahou, jako jiné listinné důkazy v daňovém řízení předložené, což žalobce ani nepopírá, když sám uvádí, že „Daňový subjekt může předložit správci daně znalecký posudek, který si obstarala sám. Takový znalecký posudek je sice považován za listinný důkaz, pokud ale správce daně dojde k závěru o nutnosti doplnění nebo vyjasnění v něm uvedených údajů ustanoví znalece, který posudek zpracoval, jako znalce v daném řízení a podle povahy věci mu buď uloží doplnění posudku písemně, nebo jej jako znalce vyslechně.“ S takovým názorem se lze ztotožnit, správce daně však neposuzoval uvedené údaje ve znaleckém posudku po stránce odborné, ale pouze po stránce čistě formální, i když k tomuto znaleckému posudku vyslechl osoby, které se na jeho tvorbě podílely. Krajský soud dospěl při přezkoumání ke stejným závěrům jako daňové orgány. Závěr o přezkoumatelnosti dotčeného znaleckého posudku krajský soud nabyl především ze skutečností, které shrnul správce daně ve Zprávě na str. 11. Konkrétně jde o skutečnosti, že ve znaleckém posudku jsou uvedeny informace,

kteře nekořespondujı se zjiřtěními řpráve daně, konkrétně o uplatnění nákladů na výzkumné a vývojové zaměstnance, kteře byly dle znaleckého posudku uplatněny. Z materiálů poskytnutých řprávcı daně je však zřejmé, že právě tyto výdaje uplatněny nebyly, když dokonce jedna celá žalobní argumentace žalobce se vztahuje k možnosti tyto výdaje neuplatnit (viz výře). Další pochybnost, kteřá čını znalecký posudek nepřezkoumatelným je fakt, že nelze seznat z posudku, kteřý tvrdı, že projekty žalobce byly porovnány s jinými projekty VaV jiných subjektů, o kteře jiné konkrétnı projekty a u kteřých subjektů se jedná. Nelze seznat, o kteře informace a podklady se znalecký posudek opıřá a z kteřých materiálů vychází. Jedná se pouze o strohé posouzení činnosti žalobce, kteře tak nelze osvědčit jako důkaz prokazující naplnění materiální stránky projektů VaV. Toto posouzení tak není odborného technického charakteru, na kteřý daňové orgány a zdejší soud nemá potřebné znalosti, jde totiž čistě o posouzení právní relevance listinného důkazu předloženého žalobcem, a tudíž zdejší soud neshledal v postupu daňových orgánů, kteře samy posoudily předložený znalecký posudek jako nerelevantní, žádné pochybenı.

33. Na tomto místě musí dát krajský soud za pravdu také žalobci, kteřý po celou dobu daňového řízení a také před zdejším soudem namıtá, že daňové orgány nedisponujı takovými odbornými znalostmi, aby dokázaly posoudit případný ocenitelný prvek novosti a odstraňování technické nejistoty. Jak bylo vysloveno ve věci společnosti Fortell: „[31] Řádné hodnocení projektů stěžovatele ve smyslu jejich podřazenı pod ustanovenı § 34 odst. 4 zákona o danıch z příjmů nelze provést bez odborného hodnocení stěžovatelem předkládanými a namıtanými technickými hledisky předmětných projektů. Pouze skutečnost, že stěžovatel dokázal ve všech případech požadované zakázky vyrobit, nevylučuje, že stěžovatel v rámci jejich realizace musel vyjasňovat technickou nejistotu. Tvřzení stěžovatele, že od počátku nemuselo být řešení těchto projektů zcela zřejmé a vyžadovalo ze strany stěžovatele mimo jiného inovaci výrobnıch postupů či několikere modifikace projektů, nelze bez odborného posouzení jım předkládaných údajů vyvrátit. Stejně tak je nutno v obecné rovině přısvědčit tvřzení, že ocenitelný prvek novosti může být přıtomen i v případě použitı známých a již dříve pouřívaných technologiı, jak ostatně stěžovatel poměrně zdařile ilustroval na příkladu zrcadla pro Herschelův kosmický dalekohled. Řprávní orgány a krajský soud však svoji argumentaci zalořili na závěru, že odborné prověření technických údajů o jednotlivých projektech nebylo nutné, s čímž se Nejvyšší řprávní soud neztotořnil.“ (rozsudek Nejvyššího řprávního soudu ze dne 11.6.2015, čj. 10 Afs 24/2014 - 119, č. 3273/2015 Sb. NSS, www.nssoud.cz).
34. Zůstane-li tak mezi daňovým subjektem a daňovými orgány sporná pouze otázka, zda je naplněna materiální stránka nároku na odpočet výdajů vynaložených na VaV, tudíž zda projekty VaV na základě „stěžovatelem předkládanými a namıtanými technickými hledisky předmětných projektů“ splňujı podmínku ocenitelného prvku novosti a odstraňování technické nejistoty, je potřeba pro toto posouzení ustanovit znalce, kteřý disponuje dostatečnými odbornými znalostmi. Ve zde projednávané věci však daňové orgány vytkly žalobci, že ten nepředložil důkazy, ze kteřých by bylo možné seznat „technická hlediska předmětných projektů“, na základě kteřých by ustanovený znalec vypracoval pro daňové orgány znalecký posudek, čímž žalobce neunesl důkazní břemeno v daňovém řízení. Zůstává otázkou, zda daňové orgány disponujı takovými znalostmi, aby posoudily, že z žalobcem předložených materiálů nelze dostatečným způsobem pro daňové řízení ověřit přıtomnost nebo také absenci ocenitelného prvku novosti a odstraňování technické nejistoty. Pokud je i tato otázka mezi daňovým subjektem a daňovým orgánem sporná, přıčemž daňový subjekt nebyl v daňovém řízení důkazně naprosto nečinný, je již na

ustanoveném znalci, aby sám posoudil, zda předložené materiály postačují k vytvoření relevantního znaleckého posudku, což se jistě odrazí na obsahu vypracovaného posudku. Takto bude postaveno na jisto, zda daňový subjekt unesl své důkazní břemeno a zároveň bude též postaveno na jisto naplnění materiální stránky projektu VaV splňují podmínku ocenitelného prvku novosti a odstraňování technické nejistoty.

35. Správní orgány tak pochybily, když k posouzení naplnění zmíněné materiální stránky neprovedly dokazování znaleckým posudkem, jimi vyžádaným, daňové řízení tak bylo postiženou vedle již výše zmíněné nepřezkoumatelnosti další vadou spočívající v tom, že skutkový stav, který vzaly správní orgány za základ žalovaného rozhodnutí, vyžaduje zásadní doplnění, což byl další důvod pro zrušení žalovaného rozhodnutí (§ 76 odst. 1 písm. b) a § 78 odst. 1 s.ř.s.).

Závěr a náklady řízení:

36. Na základě všeho výše zmíněného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba je důvodná a žalované rozhodnutí se tímto ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1 a 4 s.ř.s.).
37. V tomto dalším řízení se žalovaný vypořádá s ohledem na názor krajského soudu s argumentací žalobce týkající se výkladu právního pojmu „začátek řešení projektu výzkumu a vývoje“ a posléze tak znovu vyhodnotí zjištěné skutečnosti ve světle provedeného výkladu. Žalovaný se již také nedopustí paušalizace učiněných závěrů pro jednotlivé projekty, bude tak třeba zkoumat naplnění/nenaplnění náležitostí pro odpočet výdajů vynaložených na VaV pro konkrétní projekty a tyto tvrzení opřít o konkrétní skutečnosti, a to za pomoci dalšího dokazování novým znaleckým posudkem.
38. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšný žalobce má právo na náhradu nákladů řízení proti neúspěšnému žalovanému.
39. Žalobci tak krajský soud přiznal náklady právního zastoupení a soudní poplatky. Při stanovení výše náhrady právního zastoupení postupoval krajský soud dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, (dále jen „vyhl. č. 177/1996 Sb.“) a přiznal úspěšnému žalobci proti žalovanému tyto náklady:
- odměna advokáta za 4 úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, doplnění tvrzení k výzvě soudu, kasační stížnost /§11 odst. 1 písm. a), d) vyhl. č. 177/1996 Sb./) dle § 7 bodu 5. ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhl. č. 177/1996 Sb. ve výši 12 400 Kč (4 x 3.100 Kč);
 - paušální náhrada hotových výdajů advokáta za 4 úkony právní služby po 300 Kč ve výši 1 200 Kč (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, doplnění tvrzení k výzvě soudu, kasační stížnost /§ 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb./).
 - navýšení 21% DPH podle § 57 odst. 2 s.ř.s., tj. 2 856 Kč.

Dále krajský soud přiznal žalobci právo na náhradu zaplaceného soudního poplatku za podání žaloby ve výši 3.000 Kč a soudní poplatek za podání kasační stížnosti ve výši 5 000 Kč. **Celkové náklady řízení**, které je žalovaný povinen uhradit žalobci, tak činí **24 456 Kč**. Platební místo bylo určeno v souladu s ust. § 149 odst. 1 zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu (dále jen „o.s.ř.“) ve spojení s ust. § 64 s.ř.s. Lhůta ke splnění uložené povinnosti byla určena v souladu s ust. § 160 odst. 1 o.s.ř. ve spojení s ust. § 64 s.ř.s.

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 nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Pardubice 19. září 2018

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu