



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D. v právní věci **žalobce: ENERGO CHOCEŇ, s.r.o., IČ: 25932420**, se sídlem Nádražní 631, Choceň 565 01, **zastoupeného Mgr. Bc. Janem Spáčillem, LL.M., advokátem**, se sídlem Karolinská 654/2, 186 00 Praha 8, **proti žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, **v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21.1.2016, č.j. 2754/16/5200-11435-711926,**

t a k t o :

- I. Žaloba se z a m í t á .**
- II. Účastníci nemají právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

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“) 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“). Stěžejním důvodem pro vydání těchto platebních výměrů 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 ukončené dne 24.3.2015 projednáním Zprávy o daňové kontrole (dále jen „zpráva o DK“) 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“). Žalobce koncipoval žalobu velmi rozsáhlým a nepřehledným způsobem (30 stran textu), přičemž v takovém případě není povinen soud na tuto „*košatou a obsáhlou žalobu*“ reagovat stejně „*košatým a obsáhlým rozsudkem*“ (srov. rozsudek NSS ze dne 11.6.2014, č.j. 10Afs 18/20015 – 48), proto krajský soud nejprve vyzval žalobce k uvedení stěžejních žalobních bodů výzvou obsaženou v usnesení ze dne 23.3.2016, č.j. 52Af 18/2016 – 40, když podstatné při přezkumu rozhodnutí správních orgánů ve správním soudnictví je, že správní soud se ve svém rozhodnutí vypořádá se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. rozsudek NSS ze dne 24.4.2014, č.j. 7As 85/2013). Žalobce poté reagoval na toto usnesení podáním ze dne 29.4.2016, čl. 50 soudního spisu, v němž uvedl následující stěžejní žalobní body:

V části III. namítl nesprávný postup při posouzení důkazů předložených k prokázání naplnění materiálních znaků výzkumu a vývoje, v části IV. 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.

Ve vyjádření k žalobě pak odpovídajícím způsobem na jednotlivé žalobní námitky reagoval žalovaný, ve kterém 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 neprokával, 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.

Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům:

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 efektivity 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).

Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do širé 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.

K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamena, 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 okolností 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 námitky, 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 nálezy 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.“ [nálezy 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, mýlí 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).

Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).

Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na www.nssoud.cz).

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). Stěžejní 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.).

Správce 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 exces z pravomoci jemu svěřené.

Odvolatel nepředložil kompletní dokumentaci k předmětným projektům VaV a správce 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 nahrazení 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.

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.

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“, když „řádné hodnocení projektů stěžovatele ve smyslu jejich podřazení pod ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů nelze provést bez odborného hodnocení stěžovatelem předkládanými a namítanými 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. Tvrzení stěžovatele, že od počátku nemuselo být řešení těchto projektů zcela zřejmé a vyžadovalo ze strany stěžovatele mimo jiného inovaci výrobních postupů či několikeré modifikace projektů, nelze bez odborného posouzení jím předkládaných údajů vyvrátit. Stejně tak je nutno v obecné rovině přisvědčit tvrzení, že ocenitelný prvek novosti může být přítomen i v případě použití známých a již dříve používaných technologií ...Správní orgány a krajský soud však svoji argumentaci založili na závěru, že odborné prověření technických údajů o jednotlivých projektech nebylo nutné, s čímž se Nejvyšší správní soud neztotožnil“ (srov. rozsudek NSS žalobcem v uváděné věci „Fortell“, tj. rozsudek NSS ze dne 11.6.2015, č.j. 10 Afs 24/2014-119).

V dané věci však, na rozdíl od zmíněného případu řešeného citovaným rozsudkem NSS ve věci „Fortell“ a dále i v žalobcem uváděné věci „Formplast“, který řešil zdejší soud ve věci sp. zn. 52Af 44/2014, se jednalo o případ, kdy stěžejní otázkou těchto projednávaných věcí bylo posouzení náležitostí projektu z hlediska VaV, tedy bylo sporné, zda při posouzení VaV byl přítomen ocenitelný prvek novosti a existence odstraňování technické nejistoty, tj. předmětem posouzení byl jen materiální stránky náležitosti projektu VaV. Avšak platná právní úprava za účelem posouzení, zda lze na uplatněné projekty výzkumu a vývoje aplikovat ust. § 34 odst. 4 ZDP, čili zda v daném případě byl žalobce oprávněn náklady na tyto projekty odečíst ze základu daně, stanoví nejen věcné požadavky (tj. zda projekt výzkumu a vývoje skutečně odpovídá materiální definici výzkumu a vývoje, který uveden v § 2 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků – k tomu srov. např. rozsudek ze dne 11.6.2015, č.j. 10Afs 24/20104 – 119), ale v první řadě, tj. ještě před posouzením této materiální stránky musí být splněny formální požadavky podle § 34 odst. 5 ZDP (nyní § 34c ZDP). Podle tohoto ustanovení pokud nejsou splněny tyto formální požadavky, tak je již nadbytečné se zabývat otázkou splnění věcných požadavků, tj. zda projekty výzkumu a vývoje skutečně odpovídají materiální definici VaV v § 2 zákona č. 130/2002 Sb. (srov. rozsudky NSS ze dne 26.8.2014, č.j. 6Afs 60/2014 – 56, ze dne 25.9.2014, č.j. 7 Afs 39/2014-48).

Proto se krajský soud nejprve musel zabývat otázkou splnění zmíněných formálních požadavků v dané věci, a to tím spíše, když právě rozhodnutí správce daně, zejména závěry uvedené ve zprávě o DK a žalované rozhodnutí vychází z toho, že žalobce neunesl důkazní břemeno, tedy že žalobce neprokázal splnění zákonných podmínek uvedených v § 34 odst. 5 ZDP, když, jak již bylo výše z žalovaného rozhodnutí uvedeno (strana 22), žalobce „*vědomě nepředložil důkazní prostředky o tom, co konkrétně bylo předmětem nabídky a poptávky u deklarovaných projektů VaV, neevidoval odděleně náklady v souvislosti s 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*“. Pokud by totiž nebyly splněny formální požadavky pro uplatnění odčitatelné položky dle § 34 odst. 4 a 5 ZDP, tak v takovém případě by byla nedůvodná námitka žalobce o tom, že v dané věci měl být ustanoven revizní znalec, protože ten by zodpovídal jen otázky technického charakteru

týkající se zmíněných věcných požadavků, nikoliv to, zda byly splněny zmíněné formální požadavky (srov. rozsudek NSS ze dne 26.8.2014, č.j. 6Afs 60/2014-56 a dále rozsudek NSS ze dne 25.9.2014, č.j. 7 Afs 39/2014- 48). Krajský soud dospěl ale k závěru, že tyto formální podmínky splněny v dané věci nebyly a že tedy nebylo v dané věci třeba zkoumat ještě zmíněné materiální požadavky a ustanovovat ve věci revizního znalce. K tomu zároveň krajský soud konstatuje, že i pokud by zmíněné formální požadavky byly naplněny, tak automaticky bez dalšího nelze ve věcech týkajících se posouzení projektu VaV bez výjimky nezbytně provést „znalecké posouzení“ (srov. i žalobcem citovaný rozsudek NSS ze dne 11.6.2015, č.j. 10Afs 24/20014 – 119).

Z hlediska ust. § 34 odst. 5 ZDP **projektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odstavce 4 cit. ust. 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 v případě žalobce jako právnické osoby zejména základní identifikační údaje o poplatníkovi (obchodní firma či název poplatníka, jeho adresa a identifikační číslo, pokud bylo přiděleno, dále dobu řešení projektu, kterou je doba ode dne zahájení do dne ukončení řešení projektu, cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, předpokládané celkové výdaje – náklady na řešení projektu, 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, přičemž oprávněnou osobou se rozumí v případě právnické osoby osoba vykonávající funkci statutárního orgánu poplatníka anebo osoba, která je členem statutárního orgánu poplatníka.

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 zahrnuté 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 byli 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.

Žalobce nesplnil jednu ze zákonných podmínek uvedenou v ust. § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, z něhož vyplývá, že projekt výzkumu a vývoje musí být vypracován před zahájením projektu VaV. K tomu je třeba poznamenat, že povinnost vypracovat písemný projekt odpovídající požadavkům ust. § 34 odst. 5 ZDP byla zavedena do tohoto zákona až od 1.1.2006, přičemž ten stanoví podmínky, kdy se má tento projekt vypracovat, jakou má mít podobu a jaké náležitosti. Ze svědecké výpovědi J.P. (protokol č.j. 40187/15/2808-90562-607018) správce daně zjistil, že projekty VaV 2009 byly vypracovány dodatečně až v roce 2010. Jak vyplývá ze závěrů zprávy o DK, zakázky zahrnuté do VaV byly vyrobeny na základě objednávky zadavatele dle jeho specifických požadavků, kdy zadavatel si objednal

specifický výrobek, nikoliv výzkum a vývoj. Daňový subjekt nevyvíjel nový výrobek, ale vyrobil výrobek na základě zkušeností a znalostí. I zakázková výroba může sice naplňovat podmínky daňové uplatnitelnosti nákladů dle § 34 odst. 4 zákona o dani z příjmu, ale musí splnit zákonem požadované zmíněné formální náležitosti v souladu s ust. § 34 odst. 5 ZDP. Tyto náležitosti jednotlivé projekty neměly, písemné dokumenty o deklarovaných projektech VaV byly vyhotoveny v mnoha případech až po zahájení jejich řešení, daňový subjekt neprokázal existenci ocenitelných prvků novosti, ani řešení technické nejistoty. Navíc správci daně žalobce nepředložil veškeré dokumenty související s jednotlivými projekty VaV, neumožnil správci daně nahlédnout do obchodní dokumentace, na základě nevyplněného zakázkového listu doložil metodiku průběhu vývojové zakázky, její skutečný průběh už ničím nedoložil. Základním formálním požadavkem pro uplatnění nároku na odpočet výdajů (nákladů) při realizaci projektu VaV je, že poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji. Jak vyplývá z provedeného dokazování správcem daně a zejména z rozsáhlé zprávy o DK (158 stran) správce daně se podrobně zabýval ve vztahu k jednotlivým projektům otázkou splnění tohoto zákonného požadavku, přičemž z provedeného dokazování vyplynulo, že tyto projekty v listinné podobě byly vyhotoveny až po zahájení jejich řešení, což vyplynulo zejména z vnitropodnikové Směrnice k zajištění evidence vynaložených nákladů na VaV, platné pro rok 2009 ze dne 21.1.2010, ve které až dodatečně v roce 2010 bylo vyhodnocováno, zda jednotlivé zakázky roku 2009 splňují parametry pro VaV (strana 9 zprávy o DK – dále i jen jako „Zpráva“). O dodatečném zahrnutí běžných výrobních zakázek do VaV svědčí i to, že v rámci deklarovaných projektů VaV uplatnil žalobce pouze náklady na výrobní materiál a mzdové náklady výrobních dělníků, které evidoval běžně stejným způsobem u všech ostatních výrobních zakázek. V případě, kdy na požadavek zákazníka vyrobil více, než jeden výrobek, uplatnil náklady poměrem dle celkového počtu vyrobených výrobků, v některých případech zahrnul žalobce do výrobních nákladů rovněž součásti vyráběné jednotky pořízené dodavatelsky (např. kompresor), které činily nejpodstatnější položku výrobních nákladů. Při tom žalobce neuplatnil žádné výdaje v souvislosti s konstrukčními a projekčními pracemi, přestože výzkum a vývoj měl probíhat především v nabídkovém a návrhovém řízení a při konstrukčně-technologických pracích a činil minimálně 2/3 nákladů vynaložených na zakázku deklarovanou, evidovanou v rámci VaV. V případě, že by se skutečně jednalo o VaV, žalobce by náklady na projekční, konstrukční a technologické práce odděleně evidoval, aby je mohl tak jako odčitatelnou položku uplatnit, neboť by se jednalo o nejpodstatnější část nákladů na VaV.

Žalobce tedy nesplnil další požadavek uvedený v § 34 odst. 4 ZDP, tj. že zmíněné výdaje musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů žalobce. Zároveň ve Zprávě jsou uvedeny konkrétní případy, kdy datum objednávky nebo výkresu předchází nebo je totožné s datumem schválení projektu VaV, z čehož vyplývá, že projekt VaV byl sepsán až po jeho skutečném zahájení (srov. strana 32 Zprávy). Rovněž z konkrétních podkladů vyplývá to, že žalobce vyráběl výrobky na základě požadavků zákazníka, tj. nevyvíjel nový výrobek, ale vyráběl výrobky na základě zkušeností a znalostí tak, aby požadavkům zákazníka vyhověl, přičemž výrobek nedisponoval žádnými novými vlastnostmi, přičemž je podstatné z hlediska otázky splnění zmíněných formálních požadavků, že vyhotovil písemný dokument o VaV až po zahájení jeho řešení (srov. např. hodnocení svědecké výpovědi R.H. na čl. 129 a násl.). Již uvedené skutečnosti opravňovaly správce daně a žalovaného k vyslovení závěru o nesplnění

zmíněných formálních požadavků a neuznání žalobcem uplatněných nákladů v souvislosti s jím uplatněnými projekty VaV.

Rovněž nelze hodnotit jako nezákonný požadavek správce daně, aby žalobce umožnil nahlédnout do obchodní dokumentace, včetně běžné obchodní korespondence, ze které by správce daně mohl ověřit skutečný průběh vývoje a výroby jednotlivých zakázek s tím, že výsledkem svědků tyto listinné důkazy nelze nahradit (jak vyplývá z jejich výsledků, pod číslem projektu si nevybavili žádný výrobek, ale až po předložení výkresu teprve mohli odpovídat na otázky, které jim správce daně kladl (výsledky svědků P.CH. a R.H. a M.Č.). Krajský soud se rovněž shoduje s hodnocením důkazních prostředků uplatněných žalobcem (strana 9 a násl. Zprávy), když například z Vnitropodnikové směrnice k VaV ze dne 21.1.2010 vyplývá, že teprve v roce 2010 byly zakázky roku 2009 vyhodnocovány, zda splňují parametry VaV a tedy až dodatečně se zpracovaly projekty na VaV v písemné podobě tak, aby tyto listiny obsahovaly veškeré zákonem stanovené náležitosti, přičemž právě to svědčí o nesplnění zmíněného zákonného požadavku, tj. že projekt musí být vyhotoven před zahájením řešení výzkumu a vývoje. Rovněž předložené projekty VaV zahrnují údaje v obecné rovině a bez dalších podkladů nelze vyhodnotit, zda se skutečně o činnost v rámci výzkumu a vývoje jednalo s tím, že podrobnější nedostatky těchto projektů byly hodnoceny správcem daně ve vztahu k jednotlivým projektům v citované Zprávě.

Rovněž o nesplnění dalšího zákonného požadavku, tj. že tyto výdaje musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů poplatníka, svědčí předložené účetnictví žalobce, kdy náklady vyčíslené v tabulce „*Projekty výzkumu a vývoje v roce 2009*“ nejsou v mnoha případech veškeré náklady na materiál, mzdy a polotovary, které byly na příslušné zakázky vynaloženy, navíc v nákladech na VaV uplatnil žalobce jako daňový subjekt pouze mzdové náklady výrobních dělníků a žádné náklady na mzdy pracovníků technického úseku (konstruktérů, technologů), kdy právě při projektech VaV lze logicky a legitimně předpokládat, že budou uplatněny zejména náklady pracovníků technického úseku, nikoliv výrobních dělníků. Obdobné závěry se týkají i zdaňovacího období 2010 (srov. strana 10 Zprávy).

Rovněž se nelze ztotožnit s názorem žalobce, že existence obchodní smlouvy a s tím související obsah obchodní dokumentace není pro posouzení technických aspektů VaV podstatný, když projekty VaV obsahovaly i odkazy na dokumentaci zákazníka žalobce a obchodní dokumentace ve vztahu k jednotlivým projektům tak byla ve smyslu ust. § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu skutečností potřebnou pro správné zjištění a stanovení daně.

V této situaci, tj. při nesplnění zmíněných formálních požadavků, bylo již nadbytečné provádět dokazování, zejména za pomoci znaleckých posudků, za účelem zjištění či respektive naplnění zmíněné materiální stránky. Navíc krajský soud se ztotožňuje se závěrem uvedeným ve zmíněné Zprávě a potažmo i v žalovaném rozhodnutí, který se vztahuje k hodnocení žalobcem předloženého znaleckého posudku. Jednak znalecký posudek vypracovala společnost pro znaleckou činnost v oblasti ekonomiky, kdy hodnocení odborné technické stránky projektu VaV není určitě otázkou, na které by měl odpovídat ekonom. Navíc znalecký posudek, resp. jednalo se o tři znalecké posudky ke třem projektům VaV, byl uplatněn s návrhem, aby tyto posudky byly „osvědčeny“ i na všechny ostatní projekty VaV, které byly předmětem daňové kontroly. Tedy tyto znalecké posudky se netýkaly všech

projektů, navíc obsahovaly závěry, které byly zcela v rozporu se závěry vyplývajících z daňové kontroly. Například v části 3.2 Evidence výdajů (Nákladů) bylo uvedeno, že v rámci projektů VaV mimo jiné byly uplatněny osobní náklady na výzkumné a vývojové zaměstnance, což je v rozporu se skutečnostmi zjištěnými v rámci prováděné daňové kontroly (viz výše – žalobce uplatňoval pouze osobní náklady na výrobní dělníky). Tyto znalecké posudky správně považoval správce daně za v podstatě nepřezkoumatelné, např. v hodnocení výzkumu a vývoje bylo uvedeno, že ve srovnání s podobnými výzkumnými a vývojovými projekty se jedná o projekty výzkumu a vývoje, které jsou na vysoké technické a technologické úrovni, aniž však posudky obsahovaly údaj, o jakéže se to jednalo konkrétní projekty. Ocenitelný prvek novosti a technická nejistota nebyly v posudcích konkrétně identifikovány, nebylo jasné, z jakých podkladů znalec vycházel, tedy tyto znalecké posudky ani v případě zkoumání materiální stránky nebylo možné osvědčit jako důkaz na všechny ostatní projekty VaV, které byly předmětem daňové kontroly. Rovněž správce daně vyhodnotil další podklady předložené žalobcem („Tabulka dle sdělení k Pokynu č. ČD-288 k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních příjmu ve znění pozdějších předpisů ze dne 1.4.2010“, dále nevyplněný vývojový zakázkový list a výsledky svědků CH., H. a M.Č.), přičemž i z těchto podkladů správce daně nezjistil žádné skutečnosti, které by svědčily o unesení důkazního břemene ze strany žalobce ve vztahu ke splnění zmíněných formálních zákonných požadavků (srov. strana 12 a násl. Zprávy). Krajský soud je dále názoru, že i když v situaci, kdy nebyly splněny výše zmíněné formální požadavky a nebylo třeba zkoumat materiální stránku, tedy zabývat se existencí ocenitelného prvku novosti a přítomnosti odstraňování technické nejistoty, tak považuje za zcela přesvědčivé závěry týkající se posouzení materiálních náležitostí uvedené ve Zprávě o DK za dostatečné, bez potřeby znaleckého dokazování. V případě projektu VaV č. 003/2010 se krajský soud ztotožňuje s názorem správce daně, že nelze za ocenitelný prvek novosti považovat použití nového, pro žalobce do té doby neznámého typu dodavatelsky pořízeného kompresoru upraveného tak, aby byl vhodný pro vysoké výtlačné tlaky instalací druhého zálohového olejového čerpadla a systému cirkulace chladicí směsi na jeden základový rám společně s kompresorem a jeho mazacím systémem, či první použití separátoru oleje s dvěma komorami s jemnými filtry řazenými v sériové výrobě, v případě VaV 008/2010 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 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 totiž byly od počátku definovány požadavky zákazníků žalobce, nad jejichž rámec nedisponovaly žádnými novými vlastnostmi ani neprováděly žádné nové činnosti a žalobce neprokázal, že tyto výrobky získaly nové vlastnosti, že jsou schopny vykonávat další podstatné činnosti, které dříve vykonávat nemohly, žalobce neprokázal, že by vynalezl při výrobě jednotlivých výrobků nové postupy, užití postupy byly známy z dostupné literatury, z jeho vlastní zkušeností či ze zkušeností jeho obchodních partnerů, existenci procesu odstraňování technické nejistoty neprokázala ani skutečnost, že výrobky, jejichž výroba byla žalobcem deklarována jako projekty VaV, byly odběratelům dodány s prodlením. Tvzení žalobce o tom, že technické nejistoty byly odstraňovány na tzv. řešitelských poradách, zůstalo nedoloženo, žalobce neprokázal kontrolu a hodnocení postupů řešení jednotlivých deklarovaných projektů VaV (srov. Zpráva v částech týkajících se zmíněných projektů).

Krajský soud se tak ztotožnil s žalovaným, že v dané věci správce daně postupem podle § 8 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 92 odst. 7 daňového řádu vyhodnotil správně předložený znalecký posudek jako nevěrohodný a neprůkazný. Navíc v dané věci pro doměření daně a nepřiznání zmíněných nákladů zcela postačovalo, že nebyly splněny zmíněné formální požadavky uvedené v ZDP, když žalobce neprokázal, že vyhotovil projekty VaV ještě před zahájením jejich řešení, nepředložil správci daně důkazní prostředky stran konkrétních nabídek a poptávek u jednotlivých deklarovaných projektů VaV, neevidoval odděleně náklady v souvislosti s jednotlivými projekty VaV od okamžiku zahájení činnosti na těchto projektech. Tyto evidoval až v závěrečné výrobní fázi. Žalobce nepředložil konkrétní důkazy týkající se odstraňování technické nejistoty. Předložené protokoly o zkouškách, výpočty, plány kontrol a inspekci samy o sobě odstraňování technické nejistoty neprokázaly, neboť ty mohou být přirozenou součástí výrobního procesu i v případě běžné zakázkové výroby. Žalobce nedoložil svou argumentaci o tom, že probíhala průběžná kontrola a průběžné hodnocení postupu řešení jednotlivých deklarovaných projektů, což je jedním z dalších zákonných požadavků (srov. § 34 odst. 5 ZDP), nepředložil žádné důkazní prostředky týkající se kontroly a průběžného hodnocení postupu řešení jednotlivých deklarovaných projektů VAV, když pouze tvrdil, že vše bylo projednáváno na poradách. Takové tvrzení jako důkaz nemohlo ke splnění tohoto zákonného požadavku obstát. Proto v daném případě tvrzení žalobce o tom, že měl být ustanoven znalec, nemohlo obstát, resp. nemohlo být důvodem ke zrušení žalovaného rozhodnutí, když se jednalo o zcela jinou situaci, než která byla předmětem řešení výše zmíněných rozhodnutí, zejména v případě žalobcem stále uplatňovaného rozsudku ve věci „fortell“, tj. ze dne 11.6.2015, č.j. 10Afs 24/2014-119, neboť v tomto rozhodnutí se neřešila otázka splnění zmíněných formálních zákonných požadavků.

Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému soud toto právo nepřiznal, když mu žádné náklady řízení podle obsahu spisu nevznikly.

P o u č e n í :

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.

V Pardubicích dne 3. července 2017

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Kateřina Vrabcová