



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a JUDr. Jany Kábrtové, ve věci žalobkyně společnosti **FILL-PACK, s. r. o.**, se sídlem Jičínská 1542, Lomnice nad Popelkou, zast. společností ARIADNA, s.r.o., se sídlem v Praze 3, Bořivojova 21, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem v Brně, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 11. 2014, č. j. 30145/14/5200-11432-706478, **t a k t o :**

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou žalobou namítala žalobkyně nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný změnil dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 a roku 2008 a to v části týkající se bankovního spojení. V ostatním je ponechal beze změny.

A) Obsah žalobních námitek

K tvrzení žalovaného, že předložený projekt výzkumu a vývoje (dále jen „projekt V a V“) postrádá uvedení cílů projektu výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) i vymezení konkrétní činnosti daňového subjektu v roce

2007 ve výzkumu a vývoji pro účely tohoto projektu V a V prováděném na středisku V a V, žalobkyně namítala, že nesouhlasí s názorem žalovaného, a to z několika důvodů. Základním chybou v chápání ochrany přepravovaných dílů je tvrzení žalovaného, že obecnou vlastností všech obalů je „ochranu zvyšovat“. Obecnou vlastností všech obalů ve skutečnosti je, že ochranu přepravovaných dílů zajišťují, nikoliv zvyšují. Bez užití obalů by při přepravě téměř zcela jistě docházelo k poškození přepravovaného nákladu (dílů, výrobků, atp.). Definice cílů projektu V a V stanovených žalobkyní tak neobsahuje žádné vady, neboť stávající obalované materiály zajišťují ochranu přepravovaných dílů a ty nově vyvinuté ji mají posunout na vyšší úroveň. Žalobkyně je přesvědčena, že vývoj obalových materiálů poskytujících vyšší úroveň ochrany, je v souladu s obecnými předpoklady souvisejícími s uplatněním slevy na dani dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně uvedla, že se s žalovaným může ztotožnit pouze v tom, že „Posílení pozice na trhu nelze mít za naplnění definice výzkumu a vývoje, neboť se nejedná o systematickou tvůrčí práci konanou za účelem získání nových znalostí nebo jejich využití, ale až o následný efekt takovéto systematické tvůrčí práce“. Dle žalobkyně však uvedení této formulace nemá vliv na faktickou stránku věci, tj. že taková systematická tvůrčí práce byla vykonávána tak, že byly vynakládány náklady v souvislosti s výzkumem a vývojem a stejně tak, že byla tato činnost doložena, včetně nákladů. Rovněž je ale třeba všeobecně chápat, že účelem každé takové systematické tvůrčí práce je, aby výsledný efekt, tj. výsledný produkt, přinesl každému subjektu, který takové náklady vynakládá, také výnosy. Pouze tak je možné splnit podmínku daňové uznatelnosti nákladů, tj. jejich vynaložení na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Jen tak je možné konstatovat, že vynaložené náklady jsou daňově účinné a pokud byly vynaloženy v rámci výzkumu a vývoje, je možné uplatnit navíc předmětnou slevu na dani. Žalobkyně trvala na skutečnosti, že takovou systematickou tvůrčí činnost prováděla a že správci daně doložila všechny požadované skutečnosti a splnila tak své důkazní břemeno. Uvedla, že vše je detailně popsáno v odvolání ze dne 25. 11. 2011. Správcem daně požadované vymezení konkrétních činností, které měly být prováděny v roce 2007 již v projektu V a V, je dle žalobkyně požadavek, který je zcela nemožné splnit. Správce daně a také žalovaný tím nepřipouští možnost existence výzkumné či technické nejistoty (např. viz pokyn D-288), tj. nepředvídatelnost celého procesu V a V.

K dalšímu závěru žalovaného, že z textu směrnice k řízení aktivit tedy vyplývá, že v případě vývoje realizovaného na středisku V a V se jednalo také o projekty vývoje, které nejsou bez vazby na obchodní výstupy, žalobkyně uvedla, že zde je třeba chápat otázku V a V v širších souvislostech, tj. že každý takový projekt a takto vynaložené náklady mají ve své podstatě sloužit žalobkyni k dosažení, zajištění a udržení příjmů (jak již bylo popsáno). Proto je možno konstatovat, že cílem řešení projektu je uspokojování požadavků zákazníků, přičemž se jedná o konečný cíl, tj. konečný dopad takové činnosti. Na druhé straně je ale velice nutné oddělit tento obecný princip od skutečné tvůrčí práce a v souvislosti s ní vynaloženými náklady v rámci konkrétního projektu V a V. Ze všech podkladů, které byly ze strany žalobkyně správci daně předloženy, je zřejmé, že nikdy nebyl do projektu zahrnut náklad spojený s „uspokojováním požadavků zákazníků ve smyslu konkrétních poptávek nebo objednávek“, tj. např. výdaje na obchodní činnost, marketing, průzkum trhu, předvýrobní příprava, atp., jak popisuje správce daně. Přestože tedy projekt obsahuje formulaci o uspokojování požadavků zákazníků, dle žalobkyně toto nemá vliv na daňovou uznatelnost vynaložených nákladů. Žalobkyně tedy nesouhlasila s

konstatováním správce daně, že se jednalo o projekty vývoje, které nejsou bez vazby na obchodní výstupy.

K názoru žalovaného, že v bodě 7 základní směrnice jsou dále pouze obecně vyjmenovány typy projektu, z nichž bude uplatňován nárok na odpočet jako V a V, avšak bez vazby na konkrétní projekt V a V a bez vazby na konkrétní zdaňovací období, přičemž tento výčet činností však nelze považovat za vymezení konkrétních činností žalobkyně ve výzkumu a vývoji ve zdaňovacích obdobích 2007 a 2008, žalobkyně uvedla, že základní směrnice byla vytvořena v souvislosti s přípravou projektů V a V zabývajících se vývojem takových obalů, které měly zvýšit ochranu přepravovaných dílů (viz popis v předchozích bodech), přičemž obsahovala výčet činností, které správce daně sám zopakoval v rozhodnutí. Tato směrnice tedy cílí právě na projekty, které byly ze strany správce daně napadeny v roce 2007 a 2008. Dle žalobkyně směrnice s jednotlivými projekty časově, ale i věcně souvisí a jen z pouhého neuvedení konkrétních názvů projektů ve směrnici není možné konstatovat, že pro absenci takové formality nelze uvedený výčet činností považovat za vymezení činností souvisejících s projekty z roku 2007 a 2008. Žalobkyně tedy nesouhlasí s neuznáním výčtu činností v rámci projektů V a V v roce 2007 a 2008 jen na základě formálního nedostatku.

Dále žalobkyně uvedla, že žalovaný ve svém rozhodnutí popisuje podmínky, za kterých lze uplatnit slevu na dani na V a V, tj. „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“. Žalovaný dále popisuje, jak žalobkyně uvedla, co se rozumí výzkumem a vývojem a jak se odlišuje od inovací, tj. k jednoznačnému odlišení je nutná přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty. Dále žalovaný konstatoval, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala tak, že vynaložené náklady se týkaly výzkumu a vývoje ve smyslu ust. § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně k tomu zdůraznila, že se s názorem žalovaného neztotožňuje, neboť v rámci daňové kontroly správci daně doložila veškeré požadované skutečnosti. Následně správce daně učinil několik zásadních procesních pochybení, na jejichž základě konstatoval, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno. Jedná se např. o následující body, které žalobkyně namítala již v odvolání do platebních výměrů:

1. výzvou č. j.: 68227/10/238932604341, ze dne 6. 12. 2010, vyzval správce daně žalobkyni, aby doložila a prokázala, zda cíle projektu byly známy jiným subjektům a dále aby doložila a prokázala, že pro ni byly tyto cíle nedostupné nebo nepoužitelné nebo o jejich existenci neměla v době řešení projektu informace.

K tomu žalobkyně uvedla, že v první části této otázky ji tedy správce daně vyzval k doložení a prokázání skutečností, které byly mimo sféru jejího vlivu, a odkázala přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Ans 1/2005-57. Z toho dovodila, že zejména nelze po daňovém subjektu požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať již z důvodů zákonných překážek, anebo z důvodu faktického stavu věcí, zjistit a ověřit, pokud prokázal obsahem svých povinných evidencí. Ve druhé části otázky pak správce daně vyzval žalobkyni k prokázání negativní skutečnosti. K tomu s odkazem na náleze Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95 a IV. ÚS 29/05 konstatovala, že státní úředník nemůže daňový subjekt vyzvat k čemukoliv ale naopak pouze k prokázání toho, co tvrdí on sám. Teprve, když daňový subjekt svá vlastní tvrzení neprokáže, postupuje správce daně samostatně. Žalobkyně tak vyslovila přesvědčení, že jednání správce daně vykazuje znaky libovůle, když bez dalšího odmítá akceptovat důkazní prostředky předkládané daňovým subjektem a obratem požaduje prokázat další a další skutečnosti, aniž by vzal v úvahu existenci ust. § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“). Správce daně se tak snaží dle žalobkyně zastříť skutečnost, že se v průběhu dokazování dostal do důkazní nouze, potažmo, že není sto unést své důkazní břemeno. Takové jednání je však nepřipustné a v přímém rozporu se zásadou zákonnosti viz ust. § 2 odst. 1 zákona o správě daní, když nedbal na zachování práv a právem chráněných zájmů daňového subjektu.

2. výzvou č. j. 28002/11/238932604341 správce daně po žalobkyni požadoval, aby doložila a prokázala průkaznými a ověřitelnými důkazními prostředky výši skutečných nákladů vynaložených na jednotlivé cíle projektu V a V, v členění na jednotlivé položky nákladů a jednotlivé cíle projektu. Zde správce daně, nepochopitelně pro žalobkyni, označil za cíle projektu jednotlivé výsledky, které vzešly z projektu výzkumu a vývoje. Takové jednání správce daně však vykazuje zjevné znaky svévole, když správce daně nectil cíle projektu výzkumu a vývoje stanovené žalobkyní na počátku a bez dalšího za ně označil výsledky V a V. Správce daně tím popřel celý smysl výzkumu a vývoje, neboť popřel možnost existence výzkumné či technické nejistoty (např. viz pokyn D-288). Pokud by totiž žalobkyni na počátku projektu byly známy jeho výsledky, nejednalo by se o výzkum či vývoj, ale o standardní výrobní proces. V tomto konkrétním případě správce daně při posouzení stavu věci, tj. cílů projektu stanovených daňovým subjektem a jejich následnou reklasifikací správcem daně, užil právní domněnku či právní fikci. Správce daně dále požadoval seznam prodeje vzorků a jejich členění na konkrétní cíle projektu, v této chvíli již měl správce daně na mysli cíle projektu, které sám libovolně stanovil (výsledky V a V). V tomto případě byla žalobkyni uložena povinnost doložit a prokázat skutečnost, kterou prokázat nelze, neboť ji tak žalobkyně nikdy nezamýšlela. Žalobkyně byla v tomto případě vyzvána k prokázání skutečnosti, kterou nikdy netvrdila, což je v přímém rozporu se smyslem ust. § 92 odst. 4, daňového řádu (např. viz náleze Ústavního soudu Pl. ÚS 38/94, rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 13/2005-60).

Žalobkyně tak s odkazem na uvedené považovala za zřejmé, že ne všem požadavkům správce daně mohla vyhovět. Žalovaný naopak, jak žalobkyně uvedla, dospěl k závěru, že žádnou z takovýchto vad předmětné výzvy netrpí. S takovou argumentací žalobkyně nesouhlasila, neboť tím, že jej správce daně vyzval k prokázání skutečností, které byly zcela mimo sféru jejího vlivu, ji vyzval k prokázání

negativní skutečnosti; tedy k prokázání skutečnosti, kterou prokázat nebylo možné. Rozhodnutí tak ukládalo povinnost objektivně nesplnitelnou.

Dále žalobkyně uvedla, že správce daně taktéž požadoval prokázat, že konkrétní vybraný materiál byl použit v rámci zdaňovacího období roku 2008 za účelem testování. Žalobkyně proto navrhla provést výslech svědka, který by mimo jiné mohl správci daně sdělit, jak docházelo k výdejům materiálu k testování. Podotkla, že správci daně v rámci daňové kontroly předložila výdejky, tyto však byly shledány jako nedostatečný důkaz, přičemž správce daně argumentoval ve smyslu, že výdejky materiálu neprokazují jeho spotřebu v rámci testování. Výslech svědků byl tedy jedinou zbývající alternativou jak předmětné výdeje materiálu dokázat. Byl však správcem daně odmítnut pro jejich nadbytečnost. Žalobkyně však navrženým výslechem svědka necílila na objasnění systému účtování správce daně. Vzhledem ke skutečnosti, že správci daně předložené důkazní prostředky, a to výdejky materiálu k testování, nebyly osvědčeny jako dostačující důkaz, cílila žalobkyně na prokázání skutečnosti, že k výdejům docházelo. Přestože žalobkyně uvedla v odvolání odkaz na zvolenou formu účtování, primárním cílem navrženého výslechu bylo prokázat, že k výdejům materiálu pro účely testování fyzicky docházelo, což je z odůvodnění návrhu výslechu svědka zřejmé. Dotyčný svědek mohl nadále objasnit i skutečnosti týkající se existence výzkumné nejistoty a ocenitelného prvku novosti.

Žalobkyně, jak dále konstatovala, v průběhu daňové kontroly nabyla dojmu, že správce daně nehodlá ověřit skutečný stav. Důvody byly detailně popsány v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Jedná se o skutečnost, kdy správce daně formuluje argumenty na podporu svého chování relativně agresivně tak, aby bez konkrétních důkazů vzbudil dojem o nevěrohodnosti tvrzení žalobkyně. Pro příklad uvedla, že správce daně konstatoval, že z předložených příjemek je zřejmé, že byly podepsány najednou. Proti takové skutečnosti se musela žalobkyně ohradit, neboť si nebyla takového chování svých zaměstnanců vědoma. Námitce bylo později vyhověno. Dalším bodem, který vzbuzuje nedůvěru žalobkyně ve snahu správce daně zjistit skutečný stav je právě to, že byť formálně deklaroval takovou snahu (tj. vyzýval žalobkyni výzvami k předložení dalších důkazních prostředků), posléze žalobkyni nedal možnost skutkový stav prokázat, když neprovedl navržené výslechy svědků. Důvody, proč takto správce daně konal, si může žalobkyně jen domýšlet, nicméně nabízí se zastření stavu důkazní nouze, ve které se správce daně ocitl, když nesplnil svoji důkazní povinnost, vyplývající mu z procesních předpisů správy daní (nyní ustanovení § 92 odst. 5, písm. b) c) a d) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů – dále jen daňový řád). V takovém případě je, jak žalobkyně zdůraznila, konání správce daně v přímém rozporu se zásadou zákonnosti dle ust. § 5 odst. 1 daňového řádu, především pak odporuje ústavnímu pořádku garantovanému čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

Dle názoru žalobkyně tedy pouze dodatečné provedení navrhovaných výslechů svědků může odstranit pochybnosti o nezákonnosti daňového řízení. Žalobkyně se tak cítila být zkrácena na svých právech, neboť nedostala možnost v rámci daňového řízení skutečnosti prokázat všemi dostupnými prostředky. Vyslovila přesvědčení, že předmětné výslechy svědků měly být provedeny. Jen tak bylo možné ověřit, zdali by svědecké výpovědi pochybnosti správce daně rozptýlily či nikoliv. K podpoře tohoto právního názoru uvedla citaci z rozsudku NSS 2 Afs 24/2007-119 ... „Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o

požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (např. požadavek na výslech svědka, který se zdržuje v cizině, zjevně se nehodlá do ČR k výslechu dostavit, takže jeho předvolávání k výslechu bude neúčelné, a jeho výpověď není možno pořídit ani jiným způsobem, zejm. cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech)“. Takovýto důvod žalobkyně zajisté neměla, neboť navržení svědci jsou jednoduše identifikovatelné osoby (zaměstnanci společnosti), které by se k výsledku dostavily bez zbytečných průtahů. Žalovaný své tvrzení o nadbytečnosti výslechů svědků opírá o argumentaci, že výslechy svědků měly prokázat něco, o čem nejsou pochyby. To ale není v souladu se skutečností. Návrhy výslechů svědků byly relevantní, neboť měly dosvědčit to, o čem správce daně a posléze i žalovaný tvrdili, že žalobkyně neprokázala.

Správce daně, jak žalobkyně dále uvedla, ve zprávě o kontrole (počínaje stranou šestou) rozporuje skutečnost, že neprováděla inventuru nespotřebovaného materiálu na středisku 800. Svůj názor opřel o předložené výdejky materiálu ze skladu běžného materiálu právě na uvedeném středisku. Správce daně argumentoval, že předložené výdejky neprokazují spotřebu materiálu, ale pouze jeho výdej ze skladu a že žalobkyně nepředložila žádnou evidenci vzorků a prototypů zhotovených v rámci V a V. K této problematice se žalobkyně v průběhu daňové kontroly vyjádřila již několikrát. Inventury nespotřebovaného materiálu na středisku 800 nejsou prováděny z toho důvodu, že žádný nespotřebovaný materiál na středisku 800 nezůstává. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobkyně účtuje o nákladech spotřebovaných v rámci V a V formou komplexních nákladů příštích období, přičemž v daném zdaňovacím období dochází k aktivaci veškerých těchto nákladů do výnosů a jejich následnému rozpouštění do nákladů v následujících čtyřech zdaňovacích obdobích a vzhledem ke skutečnosti, že veškerý výdej materiálu na středisko výzkumu a vývoje je pečlivě plánován v souladu s předpokládanými činnostmi, je zřejmé, že nejpozději do konce posledního zdaňovacího období, do kterého je rozpuštěna poměrná část nákladů, jsou tyto náklady spotřebovány. V běžné praxi je takto vydaný materiál v rámci výzkumu a vývoje spotřebován nejpozději v následujícím zdaňovacím období. Žalobkyně tak považovala za možné, že správce daně pouze nepochopil systém účtování o komplexních nákladech příštích období. Pokud by tomu tak nebylo a na straně správce daně přetrvávaly i nadále pochybnosti, navrhla žalobkyně provést výslech svědka, a to vedoucího pracovníka oddělení V a V, pana P. P., nar. ..., bytem P. L. 76, PSČ ..., který by zcela bez pochyby přetrvávající pochybnosti správce daně odstranil.

V žalobě bylo dále uvedeno, že správce daně napadá data uvedená na technických výkresech vztahujících se k projektu V a V, přičemž se již k této problematice žalobkyně vyjadřovala a předložila uspokojivé vysvětlení, tj. že se jedná o technickou dokumentaci, která byla předávána obchodním zástupcům v době po ukončení projektu. Aby žalobkyně plně vyhověla požadavkům správce daně, přiložila několik rozpracovaných technických výkresů z doby řešení projektu, aby správce daně mohl ověřit, že na nich žalobkyně skutečně v době řešení projektu pracovala. V případě přetrvávajících pochybností správce daně navrhla v daňovém řízení případný výslech svědků P. P. a D. M. nar. ..., bytem Ž. 20, kteří zpracovali dokumentaci vývojových případů. Výslech svědků měl prokázat, že žalobkyní předložené rozpracované technické výkresy pocházely z doby řešení projektu a že na nich žalobkyně skutečně v době řešení projektu pracovala.

Žalobkyně dále uvedla, že žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že předložená konstrukční dokumentace neprokazuje, že se jednalo o individuální a ojedinělá řešení, která by bylo možné označit za funkční vzorek či prototyp ve smyslu § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů. K tomu žalobkyně uvedla, že se v rámci napadených projektů V a V nejednalo o rutinní úpravy již vyvinutých řešení, předvýrobní přípravu či marketing. Žalobkyně v rámci projektu vyvíjela nová konstrukční řešení, neboť pouze tak bylo možné dosáhnout zvýšené ochrany přepravovaných dílů a lepší funkčnosti, popř. delší životnosti (více ohybů). Nově vyvinuté obaly měly vlastnosti, které dřívější obaly neměly. Žalobkyně trvala na skutečnosti, že se jednalo o činnosti klasifikovatelné jako výzkum a vývoj. Dle jejího názoru také správce daně nemůže disponovat dostatečnými technickými znalostmi k tomu, aby byl sto vůbec tuto skutečnost rozporovat. V tomto případě měl správce daně nechat zpracovat nezávislý znalecký posudek od osoby, která je k takovému posouzení způsobilá.

Žalobkyně namítla, že sám žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí uvádí množství předložených důkazních prostředků svědčících o tom, že šlo o činnosti splňující kritéria výzkumu a vývoje. Žalovaný, stejně jako správce daně, tyto důkazní prostředky nehodnotil zákonným způsobem, jak mu to ukládá ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu, tedy neposuzoval každý důkaz (důkazní prostředek) jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti.

Další část žaloby označila žalobkyně nadpisem: „Změna argumentace (FŘHK > žalovaný)“. V ní konstatovala:

„Např. v rozhodnutí čj. 30145/14/5200-11432-706478, str. 33 žalovaný uvádí, že žalobkyně neprokázala, že vynaložila náklady právě v roce 2007 a 2008, čímž se odkazuje na formu účtování, tj. komplexní náklady příštího období, tj. potvrzuje názor FŘHK (čj. 3895/12-1200-602006 ... jasně řečeno, že účtování formou komplexních nákladů příštích období nesplňuje podmínku pro uplatnění slevy na dani a nejedná se tedy o náklady vynaložené právě v období roku 2007 a 2008 ... tučný text). Na straně 22 stejného rozhodnutí pak správnost účtování formou komplexních nákladů příštího období potvrzuje (je to jedna z možností, kterou správce daně uvádí ... u možnosti jiné, tj. účtování o nákladech v daném roce pak správce daně zdůrazňuje povinnost účtovat o nákladech odděleně – tuto podmínku však nelze splnit u formy komplexních nákladů příštích období, neboť byla splněna v účetním období, ve kterém bylo o nákladech poprvé účtováno V rozhodnutí však správce daně namítá i to, že žalobkyně neúčtovala o nákladech odděleně). Správce daně dále v rozhodnutí tvrdí, že neoddělil daňové předpisy od účetních (při posuzování daně problematicky), což je ale v přímém rozporu s tím, co je uvedeno v rozhodnutí. Dle našeho názoru se definice vynaložených nákladů pro stanovení daňového základu řídí zákonem o účetnictví, tj. není možné říct, že vynaložené náklady formou komplexních nákladů příštích období se pro stanovení daňového základu použijí, ale pro výpočet slevy na V a V nikoliv, neboť dle zákona o účetnictví ve vztahu k zákonu o daních z příjmů byly ve zdaňovacím období vynaloženy právě ve výši, o které se účtuje formou komplexních nákladů příštích období. Tím dochází k vnitřnímu rozporu a oddělení zákona o účetnictví od zákona o daních z příjmů, neboť tvrzení FŘHK, že komplexní náklady příštího období nesplňují podmínky pro uplatnění slevy na V a V právě toto oddělení obou zákonů způsobuje. Rozhodnutí trpí nekonzistencí právního názoru a je vnitřně rozporné.“

V závěru žaloby žalobkyně uvedla, že vzhledem k tomu, že se správce daně řádně nevypořádal s jejím vyjádřením k výsledku kontrolního zjištění a s návrhy na jeho doplnění, nebyla zpráva o kontrole řádně projednána, jak toto projednání vyplývá z ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu. Jestliže správce daně řádně neodůvodnil, proč nevyhověl návrhu žalobkyně na výsledky svědků, pak nelze tvrdit, že žalobkyně něco neprokázala. Žalovaný měl vady postupu správce daně napravit a projednat věc v řízení odvolacím, což neučinil. Žalovaný tedy postupoval v rozporu s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle kterého má každý právo, aby jeho věc byla projednána v jeho přítomnosti. Rozhodnutí žalovaného proto označila za nepřezkoumatelné z důvodu absence řádného odůvodnění rozhodnutí. Procesní vada nevyhovění návrhu žalobkyně na výsledky svědků pak měla zásadní vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Dále zdůraznila, že nezákonným postupem žalovaného v odvolacím řízení v souvislosti s postupem pracovníků Finančního úřadu v Jičíně při daňové kontrole a vyměřovacím řízení, jak byly vady postupů namítány výše a v podaných odvoláních, bylo porušeno také právo žalobkyně na spravedlivý proces, zaručené jí v článku 36 Listiny základních práv a svobod. Vytýkané vady postupu správce daně i žalovaného pak mohly mít a měly vliv na zákonnost jejich rozhodnutí.

B) Písemné vyjádření k žalobě

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné a netrpí žalobkyní namítanou nezákonností ani procesními vadami. Svoje vyjádření rozdělil v návaznosti na námítky žalobkyně do osmi bodů.

1) Projekt výzkumu a vývoje na rok 2007 neobsahoval konkrétní cíle řešení.

K tomu žalovaný uvedl, že cíl projektu byl žalobkyní definován jako vývoj komplexních obalů kategorie V.I.C.O. , které zvýší ochranu přepravovaných dílů pro automobilový a elektronický průmysl. Z takto vyjádřeného cíle vyplývá jediné, a to, že vyvinuté obaly by měly pouze zvýšit ochranu přepravovaných dílů. Tento cíl, který je velmi obecně vyjádřen, nesplňuje požadavky dané ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně jím dle názoru žalovaného pouze vyjádřila to, co následně v žalobě popírá, tedy její tvrzení, že obaly zajišťují a nikoliv zvyšují ochranu přepravovaných dílů. Tím se dostala do přímého rozporu s definicí cíle projektu, kterou sama použila. Navíc žalobkyně nijak blíže svá tvrzení neodůvodnila. Žalovaný přitom odkázal na obsah odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.

2) V daném případě se nejednalo o projekty vývoje, které nejsou bez vazby na obchodní výstupy.

Žalovaný přitom odkázal na stranu 23 rozhodnutí, kde uvedl, že z vyjádření žalobkyně jasně vyplývá, že vyvinuté vzorky na středisku V a V potencionálním zákazníkům a odběratelům bezplatně předávala, což je možné označit jako marketing nových zdokonalených výrobků, který nelze považovat za výzkum a vývoj ve smyslu ust. § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Uvedené informace dokládají pravdivost závěru žalovaného a plně vyvracejí tvrzení žalobkyně, že ze všech předložených podkladů je

zřejmé, že nikdy nebyl do projektu zahrnut náklad spojený s uspokojování požadavků zákazníků, který by spočíval například ve výdajích na obchodní činnost, marketing, předvýrobní přípravu a podobně.

3) Rozhodnutí o odvolání str. 11

Dle žalovaného se jedná o pouhé konstatování skutečností zjištěných ze spisového materiálu, který byl žalovanému v této věci postoupen. Žalovaný na tomto místě pouze uvedl, že v daném bodě jsou vyjmenovány typy projektů, z nichž bude uplatňován nárok na odpočet jako výzkum a vývoj, avšak bez vazby na konkrétní projekt výzkumu a vývoje a bez vazby na konkrétní zdaňovací období. Jedná se o konstatování faktu, které rovněž v žalobě žalobkyně dokládá. V návaznosti na to žalovaný uvedl, že výčet činností uvedených v bodě 7 základní směrnice nelze považovat za vymezení konkrétních činností žalobkyně ve výzkumu a vývoji ve zdaňovacích obdobích roku 2007 a 2008. Uvedené činnosti jsou v základní směrnici vyjádřeny velice obecně a z povahy věci se tak nemůže jednat o vymezení konkrétních činností.

4) Námítky proti výzvam ze dne 6. 12. 2010 a 1. 4. 2011

K tomu žalovaný uvedl, že se k dané tématice velice podrobně vyjádřil na straně 17 až 21 napadeného rozhodnutí.

5) Navrhované výsledky svědků

K této námitce žalovaný uvedl, že výslech pana P. P. žalobkyně navrhovala ve svém odvolání z důvodu, že by svědek měl vysvětlit zvolený systém účtování. Z odvolání přitom nevyplývalo, že by žalobkyně navrženým výsledkem svědka cílila prokázat výdej materiálu k testování. Proto žalovaný považuje své vyjádření, že systém účtování formou komplexních nákladů příštích období prováděný na středisku výzkum a vývoj zcela chápe a nerozporuje použití tohoto systému účtování žalobkyní jako správné a dostačující. Žalobkyní zvolený systém účtování nebyl v rozporu s právními předpisy, které se v daném období na toto účtování vztahovaly. Provedení svědecké výpovědi proto žalovaný považoval za nadbytečné, neboť by nevedlo ke změně právního názoru žalovaného.

Žalovaný rovněž trvá na správnosti svého postupu i v případě dalších navrhovaných výsledků svědků. Odkázal přitom na stranu 29 napadeného rozhodnutí. Měl za to, že se s námitkou proti neprovedení výsledků svědků vypořádal dostatečně.

6) Námítka žalobkyně týkající se vyvíjení nových konstrukčních řešení

K tomu žalovaný uvedl, že tato skutečnost ze zjištěného skutkového stavu nebyla prokázána. Žalobkyně vykonávala v rámci obou projektů výzkumu a vývoje činnosti, které nelze podřadit pod činnost výzkumu a vývoje, neboť vykazují znaky předvýrobní přípravy či inovativního charakteru. Cílem obou projektů nebylo vyvinout nový typ obalu či pozvednout

existující výrobky na takovou úroveň, že získaly nové vlastnosti, které dříve neměly. Žalovaný dospěl k závěru, že ani u jednoho z projektů výzkumu a vývoje nebyl naplněn požadavek na přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty. V této souvislosti odkázal na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 22. 1. 2014, č. j. 52 Af 30/2013-105.

K námitce žalobkyně týkající se neustanovení znalce žalovaný uvedl, že totožnou námitku žalobkyně uplatnila v rámci odvolání a žalovaný se s ní velice podrobně vypořádal na straně 30 až 32 napadeného rozhodnutí.

7) Změna argumentace Finančního ředitelství v Hradci Králové a žalovaného

K této otázce žalovaný uvedl, že rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové bylo rozsudkem zdejšího soudu zrušeno a žalovaný rozhodl o odvolání žalobkyně novým rozhodnutím, které je výsledkem nového přezkoumání všech odvolacích námitek při respektování názoru vyjádřeného krajským soudem. Uvedl, že argumentace, závěry a vyhodnocení odvolacích námitek, jež byly obsahem zrušeného rozhodnutí, žalovaný v nově vedeném odvolacím řízení automaticky nepřebírá, ale pokud se s nimi shoduje a rozsudkem soudu nebyly zpochybněny, pak je lze využít. Přitom důvodem pro zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové zdejším soudem bylo žalobkyní namítané porušení zásady dvojinstančnosti, které bylo žalovaným napraveno vydáním nového rozhodnutí v dané věci. Přitom samotným věcným posouzením napadených rozhodnutí se zdejší soud nezabýval, když uvedl, že takto učiní, jakmile bude vada spočívající v porušení zásady dvojinstančnosti odstraněna.

Námitku žalobkyně, že žalovaný v rozhodnutí o odvolání na straně 33 uvádí, že žalobkyně neprokázala, že vynaložila náklady právě v roce 2007 a 2008, čímž potvrzuje názor Finančního ředitelství v Hradci Králové, považuje žalovaný za nedůvodnou.

8) Projednání zprávy o daňové kontrole

Žalovaný vyslovil nesouhlas s námitkou žalobkyně, že zpráva o daňové kontrole nebyla řádně projednána. Žalobkyně sice tvrdí, že se správce daně řádně nevypořádal s jejím vyjádřením k výsledku kontrolního zjištění a s návrhy k jeho doplnění, avšak konkrétně neuvádí, s čím se správce daně nevypořádal. Žalovaný proto pouze obecně uvádí, že se správce daně, jak s vyjádřením žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění, tak se všemi návrhy k jeho doplnění dostatečně vypořádal.

C) Řízení před krajským soudem

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez nařízení jednání, když žalobkyně

žalovaný vyslovili s tímto postupem souhlas. Po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak dospěl k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům.

Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že předmětem činnosti žalobkyně byla v kontrolovaném zdaňovacím období roku 2007 a 2008 výroba obalového materiálu. Žalobkyně založila v roce 2002 vývojové pracoviště, středisko V a V zabývající se vývojem principů, technických řešení a vyvíjením modelů ve spolupráci se zákazníky. Žalobkyně si uplatnila v daňovém přiznání na předmětná zdaňovací období částku nákladů vynaložených na středisku V a V jako položku odčitatelnou od základu daně dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Na obhajobu zákonnosti svého postupu při uplatnění nákladů předložila žalobkyně při daňové kontrole projekt V a V ze dne 2. 1. 2007 nazvaný jako „Vývoj komplexních obalů pro ukládání a přepravu dílů pro automobilový a elektronický průmysl“. Na tomto projektu byl jako cíl projektu označen „vývoj komplexních obalů kategorie V.I.C.O., , které zvýší ochranu přepravovaných dílů pro automobilový průmysl. Posílení pozice na trhu v České republice, Slovenské republice, Polsku a Rumunsku“. Dále žalobkyně předložila další projekt ze dne 2. 1. 2008 nazvaný jako „Vývoji skládacích přepravních obalů komplexního balení“. Na tomto projektu označila žalobkyně jako cíl projektu „V segmentu komplexního balení vyvinout průmyslové obaly, které budou splňovat požadavky na minimální prostor při zpětné dopravě“. Na základě předložených podkladů vznikly správci daně pochybnosti o oprávněnosti uplatněných odčitatelných položek od základu daně, proto žalobkyni vyzval, aby vzniklé pochybnosti odstranila.

K takto nastoleným skutkovým okolnostem krajský soud konstatuje, že oprávněnost uplatnění odpočtů daně je řešena v ust. § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů tak, že od základu daně lze odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektu výzkumu a vývoje. Je přitom zřejmé, že těmito výdaji (náklady) musí být výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Následující ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů pak stanoví, co se projektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odst. 4, rozumí. Dané ustanovení požaduje, aby tímto projektem byl písemný dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost a který obsahuje dále specifikované základní náležitosti, mezi něž patří cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení.

Dále krajský soud považoval za zřejmé, že činnosti ve výzkumu a vývoji uvedené v projektu musí naplňovat podmínky ust. § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků, dle něhož se pro účely tohoto zákona rozumí výzkumem a vývojem systematická tvůrčí práce konaná za účelem získání nových znalostí nebo jejich využití. Dále se krajský soud přiklonil k názoru žalovaného, obsaženém v pokynu D-288 Ministerstva financí, který vyžaduje odlišení výzkumu a vývoje od činností inovačního charakteru, které nezahrnují ocenitelný prvek novosti.

Optikou zákonných požadavků shora naznačených přistoupil krajský soud k hodnocení daňové povinnosti žalobkyně za zdaňovací období roku 2007. Jak bylo shora konstatováno, žalobkyně označila v dané projektové dokumentaci nazvané jako „Vývoj komplexních obalů pro ukládání a přepravu dílů pro automobilový a elektronický průmysl“ jako cíl projektu „vývoj komplexních obalů kategorie V. I. C. O., které zvýší ochranu přepravovaných dílů pro automobilový a elektronický průmysl.“ Krajský soud se přiklonil k názoru žalovaného, že správci daně oprávněně vznikly pochybnosti o správném stanovení cíle projektu, jakožto jednoho ze zákonných požadavků ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, a proto jeho požadavek na vyvrácení těchto pochybností žalobkyní na základě výzvy správce daně lze považovat za důvodný. Přisvědčil rovněž názoru žalovaného, že žalobkyní předložený projekt neobsahoval konkrétní cíle řešení, které by byly po jeho ukončení vyhodnotitelné. Je totiž nepochybné, že pro účely odpočtu od základu daně dle ust. § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů nelze uznat činnosti týkající se rutinní úpravy již vyvinutých řešení podle požadavků konkrétních zákazníků, vyhotovení ukázkových modelů, vyhotovení dalších kusů vzorků, předvýrobní přípravu či zhotovení vzorků pro marketing. Žalobkyní předložená dokumentace nemohla prokázat, že se jednalo o individuální a ojedinělá řešení, která by bylo možno označit za funkční vzorek. Krajským soud proto dále přisvědčil názoru žalovaného, že žalobcem vykonávané činnosti v rámci projektu V a V byly činnostmi, které vykonával v rámci podnikatelské činnosti a nelze je podřadit pod činnosti výzkumu a vývoje. Ze skutkových okolností nevyplývá, že by cílem projektu bylo vyvinutí nového typu obalu nebo že by v daném případě nové výrobky získaly nové vlastnosti. Žalovaný k tomu příležitostně připomenul judikaturu správních soudů a z ní vyplývající charakteristiku inovace a jejího odlišení od výzkumu a vývoje. Shodně s žalovaným lze tedy konstatovat, že v daném případě postrádaly výrobky žalobkyně významný prvek novosti (viz. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 22. 1. 2014, č. j. 52 Af 30/2013-105). Činnost žalobkyně, jejímž cílem bylo hledání optimálního řešení při konstrukci obalů, nelze s ohledem na zjištěné skutkové okolnosti označit za výzkum a vývoj definovaných ust. § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů.

Krajský soud nemohl rovněž přisvědčit názoru žalobkyně, že správce daně není kompetentní danou věc posoudit z důvodu nedostačujících technických znalostí. Při řešení této odvolací námítky správce daně příležitostně odkázal na výklad ust. § 195 daňového řádu, z něhož dovodil, že správce daně má možnost, nikoliv povinnost ustanovit znalce prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění stanovení daně. Krajský soud posuzoval danou námítku ve světle závazné judikatury Nejvyššího správního soudu, tedy rozsudku ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119, z něhož vyplývá, že znalecký posudek umožňuje správním orgánům komplexně zjistit a posoudit veškeré skutkové okolnosti spočívající charakteru projektů žalobkyně, včetně jejich technické stránky. Nejvyšší správní soud však v dané věci rovněž podotkl, že tímto vyslovený závěrem nepředjímá, že ve všech sporech týkajících se posouzení projektu výzkumu a vývoje je bez výjimky nezbytné provést znalecké posouzení. A právě taková situace v projednávané věci nastala. Krajský soud totiž ve shodě s názorem žalovaného dospěl k závěru, že žalobkyně nesplnila podmínky, které jí pro uplatnění výdajů (nákladů) ukládá ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Žalovaný v souladu se zákonem vysvětlil, proč neshledává v rámci projektů výzkumu a vývoje prvky novosti a proč lze určité prvky zařadit pouze do

roviny inovací. V takovém případě tedy nevyvstala potřeba aplikace ust. § 95 daňového řádu, neboť žalovaný osvětlil, proč v daných projektech neshledává významný prvek novosti a jeho úvahy nezasahovaly do takových mezí, které by vyvolávaly potřebu odborného technického posouzení. Žalovaný pro zdaňovací období roku 2008 uvedl, že existující výrobek nezískal nové vlastnosti, a proto jeho pouhé zlepšení užitím účinnějších materiálů jednoznačně nesplňuje kritéria pro možnost odpočtu dle ust. § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Dospěl tak k závěru, že se nejedná o žádnou novou funkci výrobku či nové technické řešení, nýbrž dochází pouze ke zdokonalení původní konstrukce. Žalovaný tedy dostatečným způsobem odůvodnil, proč nevyvstala v daném případě nutnost ustanovení znalce pro vypracování znaleckého posudku.

Žalobkyně rovněž vyslovila přesvědčení, že se žalovaný dopustil několika zásadních procesních pochybení, na jejichž základě konstatoval, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno. Žalobkyně správci daně i žalovanému vytkla, že výzvy, jimiž bylo požadováno prokázání výše skutečných nákladů vynaložených na jednotlivé cíle projektu, vyžadovaly doložení a prokázání skutečností, byly mimo sféru jejího vlivu. Současně nesouhlasila s tím, že po ní správce daně žádal prokázání negativních skutečností. Žalobkyně měla rovněž za to, že jednání správce daně vykazovalo zjevné známky svévole, když správce daně nectil cíle projektu výzkumu a vývoje. Na základě těchto námitek tady krajský soud upřel pozornost na průběh důkazního řízení a současně hodnotil obsah požadavků správce daně uvedený v jednotlivých výzvách.

K této problematice lze především konstatovat, že se žalovaný otázkou důkazního řízení v napadeném rozhodnutí podrobně zabýval. Krajský soud přisvědčil jeho názoru, opřenému o judikaturu Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek č. j. 5 Afs 188/2004-63, 1 Afs 54/2004-125, 8 Afs 42/2011-111, 8 Afs 106/2006-58), že správce daně může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Je rovněž zřejmé, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Daňový subjekt je nesporně odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení. Jestliže v průběhu daňového řízení vzniknou pochybnosti o uskutečnění výdaje, je povinností daňového subjektu, který předmětný náklad zahrnul do účetnictví a posléze do daňového přiznání, aby prokázal správnost svého původního tvrzení dalšími důkazy. Je rovněž nepochybné, že prvotní důkazní břemeno tvrzení i břemeno důkazní leží na daňovém subjektu. Z obsahu správního spisu je zřejmé, že v průběhu důkazního řízení vydal správce daně 2 výzvy k prokázání tvrzených skutečností a toho dne 6. 12. 2010 a 1. 4. 2011. Krajský soud posuzoval, zda tyto výzvy trpí namítanými nedostatky a dospěl k závěru, že nikoliv. Jejich obsah je totiž formulován určitým a srozumitelným způsobem, když žalobkyně je vyzývána k prokázání konkrétních skutečností, které jsou dále vyspecifikovány. Nelze je v žádném případě považovat za zmatečné, nesmyslné, ani neurčité. Nelze se přiklonit k názoru žalobkyně, že byla vyzvána k prokázání skutečností, které jsou mimo sféru jejího vlivu. Lze totiž považovat za dostatečně srozumitelný požadavek, aby žalobkyně prokázala, zda cíle jejich projektů byly známy jiným subjektům nebo že v době řešení neměly o jejich existenci informace. Nelze mít pochybnosti o tom, že povinností žalobkyně bylo ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat, že náklady byly vynaloženy je dle ust. § 34 odst.

4 zákona o daních z příjmů. Správce daně žalobkyni oprávněně vyzval k předložení evidence, údajů a důkazních prostředků, kterými by odstranila vzniklé rozpory. Jestliže správce daně na žalobkyni požadoval, aby doložila a prokázala, zda cíle projektu byly známy jiným subjektům, lze důvodně dovozovat, jak ostatně konstatoval i žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, že správce daně požadoval tyto informace za účelem prokázání přítomnosti ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty. Požadavky správce daně tedy byly naprosto legitimní, v souladu s platnými zákony. Nelze rovněž souhlasit s názorem žalobkyně, že správce daně nectil stanovené cíle projektu výzkumu a vývoje. Lze se totiž přiklonit k názoru žalovaného, že předložený projekt výzkumu a vývoje neobsahuje konkrétně definovaný cíl, který by mohl být v souladu s platnou právní úpravou vyhodnocen jako reálný. Proto správce daně tento údaj dovodil z výsledků výzkumu a vývoje dokládaného žalobkyní. Sama žalobkyně, jak žalovaný uvedl, „v projektu konstatovala, že cílem projektu je do vývoje těchto obalů zahrnout produktové řady CP rastr, CP box, šitá vložka.“ A lze se rovněž přiklonit k názoru, že správce daně oprávněně požadoval po žalobkyni seznam prodeje vzorků a jejich členění na konkrétní cíle projektu z důvodu nepřehlednosti seznamu a nemožnosti použít žalobkyní předložený seznam prodeje vzorků v porovnání s názvoslovím použitým žalobkyní v jednotlivých projektech. Správce daně se snažil rozlišit objem vzorků a s nimi souvisejících výdajů.

Žalobkyně podanou žalobou vznáší rovněž námitku ohledně neprovedení jednotlivých svědeckých výpovědí. K tomu krajský soud uvádí, že výsledkem pana P. P. chtěla žalobkyně prokázat zvolený systém účtování. Ze správního řízení však krajský soud zjistil, že správce daně ani žalovaný nerozpороvali způsob a systém účtování prováděný žalobkyní a lze rovněž usuzovat, že jej považovali za správný a dostačující. Jestliže tedy zvolený systém účtování nebyl v rozporu s právními předpisy, lze ve shodě s názorem žalovaného považovat provedení takové svědecké výpovědi za nadbytečné. Rovněž tak nelze považovat za důvodný návrh výsledku svědka, který se měl týkat vyhotovování výkresů technické dokumentace z doby řešení projektu výzkumu a vývoje. Žalobkyně k tomu v žalobě uvedla, že cílem navrženého výsledku bylo prokázat, že k výdajům materiálu pro účely testování fyzicky docházelo. Žalovaný k této otázce v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že se jedná o technickou dokumentaci, která byla předávána obchodním zástupcům v době po ukončení projektu, a tato otázka nebyla správcem daně rozporována. Krajský soud tak ve shodě s názorem žalovaného dospěl k závěru, že žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí dostatečně prezentoval, proč důkaz ve formě svědeckých výpovědí nebyl proveden. Tento postup nemůže být vyvrácen ani argumentem žalobkyně, že by uvedený svědek sdělil, jak docházelo k výdajům materiálu k testování a že k těmto výdejům skutečně docházelo. Krajský soud má za to, že tato skutečnost musela být dostatečně zřejmá z písemných účetních podkladů a takové důkazy nelze nahrazovat výpověďmi svědků.

Krajský soud se přiklonil k názoru žalovaného i správce daně, že projekt výzkumu a vývoje neobsahoval konkrétní cíle řešení požadované v ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Lze souhlasit s názorem žalovaného, že pouhé konstatování o zvýšení ochrany přepravovaných dílů vlivem vývoje komplexních obalů je velice vágní a neurčité. Postrádá totiž konkrétní cíle řešení.

Žalobkyně vyslovila přesvědčení, že přestože projekt obsahuje formulaci o uspokojování požadavků zákazníků, nemá tato skutečnost vliv na daňovou uznatelnost vynaložených nákladů. Na tuto námitku žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že žalobkyně na středisku výzkumu a vývoje bezplatně předávala potenciálním zákazníkům a odběratelům vyvinuté vzorky, což je možné označit jako marketing nových zdokonalených výrobků, který nelze považovat za výzkum a vývoj ve smyslu ust. § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Připomenul rovněž, že smyslem ust. § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů v žádném případě není podporovat jakýkoliv vývoj v podobě rutinních úprav již vyvinutých řešení ani zhotovení dalších kusů vyvinutého vzorků jako ukázkových modelů nebo pro účely marketingu. S tímto názorem se krajský soud ztotožňuje.

Krajský soud se rovněž přiklonil k názoru žalovaného, že v seznamu předaných vzorků byly uvedeny všechny vzorky bez rozlišení na vzorky zhotovené při realizaci projektu a na vzorky zhotovené při jiných projektech a nelze z něho tedy zjistit, které vzorky by bylo možné označit za funkční nebo prototypy zhotovené při realizaci projektů výzkumu a vývoje. Správce daně tedy oprávněně požadoval, aby záznam vzorků byl rozčleněn podle názvosloví jednotlivých cílů a výsledků projektu výzkumu a vývoje. Na základě předložených podkladů tedy správce daně skutečně nemohl posoudit, zda uvedené vzorky spadají pod projekt výzkumu a vývoje.

Ze skutkových okolností projednávané věci je rovněž zřejmé, že předložené projekty byly zpracovány podle základní směrnice. Z jejího textu vyplývá, že v případě vývoje realizovaného na středisku výzkumu a vývoje se jednalo také projekty vývoje, které nejsou bez vazby na obchodní výstupy. Dále jsou ve směrnici pouze obecně vyjmenovány typy projektů, z nichž bude uplatňován nárok na odpočet jako výzkum a vývoj, avšak bez vazby na konkrétní projekt výzkumu a vývoje a bez vazby na konkrétní zdaňovací období. Krajský soud se přiklonil k názoru žalovaného, že takový výčet činností nelze považovat za vymezení konkrétních činností žalobkyně ve výzkumu a vývoji, a to ve zdaňovacím období roku 2007 i roku 2008.

K námitce žalobkyně týkající se změny právní argumentace v odvolacím řízení krajský soud uvádí, než původní rozhodnutí žalovaného (v té době Finančního ředitelství v Hradci Králové) bylo zdejším soudem zrušeno a věc vrácena k dalšímu řízení. V něm již v pozici žalovaného vystupovalo Odvolací finanční ředitelství. K této transformaci lze pouze konstatovat, že původní rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno a současně bylo nově otevřeno odvolací řízení, jehož výsledkem je nově vydané napadené rozhodnutí. Za těchto okolností nelze připustit, že by mohlo dojít ke změně argumentace v rámci jednotlivých rozhodnutí. Předmětem současného soudního přezkumu je rozhodnutí žalovaného (Odvolacího finančního ředitelství) a jeho konečné názory nejsou a ani nemohou být ničím ovlivněny a tudíž nelze ani připustit, že by mohlo dojít ke změně argumentace v nově otevřeném odvolacím řízení.

Krajský soud konečně nemohl přisvědčit ani žalobní námitce, dle níž zpráva o daňové kontrole nebyla řádně projednána. Z předloženého správního spisu je zřejmé, že se správce daně řádně vypořádal jak s jejím vyjádřením týkajícím se výsledku kontrolního zjištění tak i se všemi následnými doplňujícími návrhy. Svědčí o tom protokol o projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 1. 9. 2011 a protokol ze

dne 27. 10. 2011. Krajský soud má za to, že byly naplněny podmínky ust. § 88 odst. 3 daňového řádu. Rovněž tak se žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí řádně s námitkami žalobkyně vypořádal. Nelze proto přisvědčit jejímu názoru, že jeho postup by byl v rozporu s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Na základě těchto skutečností dospěl krajský soud k závěru, že žaloba je nedůvodná, a proto ji ve smyslu ust. § 78 odst. 7 daňového řádu zamítl.

D) Náklady řízení

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla ve věci úspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí proto nevzniklo. Ze spisu nevyplynulo, že by žalovanému náklady v souvislosti s tímto řízením vznikly. Proto soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozsudku.

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

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

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

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

V Hradci Králové dne 27. května 2016

Mgr. Marie Kocourková v. r.
předsedkyně senátu