



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: FORMPLAST PURKERT, s.r.o., IČ 47450703, se sídlem Trojanova 2022/12, 120 00 Praha 2**, zastoupeného Mgr. Bc. Janem Spáčillem, LL.M., advokátem, se sídlem AK Ambruz & Dark Deloitte Legal s.r.o., Karolínská 654/2, 186 00 Praha 8, **proti žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, Masarykova 427/31, 602 00 Brno**, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 19.8.2014, č.j. 21531/14/5000-14201-711360,

t a k t o :

- I. **Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v Brně ze dne 19.8.2014, č.j. 21531/14/5000-14201-711360, se pro vady řízení zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 9.800 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám zástupce žalobce Mgr. Bc. Jana Spáčila, LL.M., advokáta.**

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 potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 25.6.2013, č.j. 1056422/13/2811-05702-609021, kterým byla podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „*zákon o daních z příjmů*“) a podle § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „*daňový řád*“) vyměřena žalobci z moci úřední daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2008 do 31.12.2008 ve výši 1.452.741 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 290.548 Kč. Žalobce odůvodnil žalobu následujícím způsobem:

Předně uvedl, že hlavním předmětem sporu v dané věci je skutečnost, zda činnosti vykonávané žalobcem na základě předmětných projektů výzkumu a vývoje lze podřadit pod definici výzkumu a vývoje ve smyslu příslušných právních předpisů a lze tak v souvislosti s nimi uplatnit odpočty nákladů dle ust. § 34 zákona o daních z příjmů (dále v textu i jako „*ZDP*“). Sporným je tak mezi účastníky způsob posouzení činnosti výzkumu a vývoje. Dále žalobce poukázal na nepřezkoumatelnost zprávy o daňové kontrole a na nezákonný způsob ukončení daňové kontroly. Tyto v podstatě dva základní žalobní body žalobce pak dále učinil předmětem argumentace obsažené v další části žaloby. Ve vztahu k žalobnímu bodu, který se týká tvrzené nepřezkoumatelnosti zprávy o daňové kontrole, uvedl žalobce argumentaci obsaženou v části IV. žaloby. V ní zejména namítl, že již v odvolání poukazoval na to, že Zprávy o daňové kontrole doručené žalobci dne 21.6.2013 (dále jen „*Zpráva o daňové kontrole*“) není zřejmé, „*jakým způsobem a především na základě jakých úvah byly hodnoceny žalobcem předložené důkazní prostředky*“. Správce daně pouze k jednotlivým projektům „*jednou větou*“ uvedl, že z uvedených důkazních prostředků je zřejmé, že nenaplní definici výzkumu a vývoje, aniž by uvedl jakékoliv skutečnosti vztahující se ke konkrétním důkazním prostředkům, které by takový závěr odůvodňovaly (viz str. 14-32 Zprávy o daňové kontrole). Zpráva o daňové kontrole zahrnuje pouze popis obsahu předložených důkazních prostředků a neuvádí žádné konkrétní úvahy správce daně zahrnujících hodnocení důkazů. Oba správní orgány pak postupovaly v souladu s daňovým řádem, zejména dle § 8 odst. 1 daňového řádu, podle něhož správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy a posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Žalobce v souvislosti s tímto žalobním bodem odkázal na judikaturu NSS (např. rozsudkem NSS ze dne 5.2.2004, č.j. 3Afs 21/2003-63). Absence hodnocení důkazních prostředků a především důvodů, pro které byly shledány jako nedostatečné, totiž brání žalobci účinně zpochybnit závěry žalovaného správního orgánu a případně vhodně doplnit svá tvrzení a důkazní prostředky, přičemž tímto tvrzením podepřel svou argumentaci žalobce této části žaloby. Zpráva o daňové kontrole je nepřezkoumatelná z důvodu její nesrozumitelnosti, sám správce daně nebyl schopen se pro její nepřehlednost a složitost, v ní zorientovat. Důvody způsobující nepřezkoumatelnost této Zprávy měly vliv i na nezákonnost skončení daňové kontroly, když žalobce neměl možnost tuto zprávu pro její nesrozumitelnost a absenci hodnocení důkazních prostředků účinně projednat, takové projednání nebylo možné považovat za ukončené a bylo tedy zatíženo vadou, tedy i žalované rozhodnutí je zatíženo vadou. Další stěžejní žalobní bod je pak podložen další podrobnou argumentací žalobce v části V. a násl. žaloby. Podle názoru žalobce žalovaný nesprávně posoudil právní otázku výkladu pojmu výzkumu a vývoje a jeho aplikaci na předmětné činnosti žalobce, když žalovaný správní orgán pochybil, protože potvrdil závěr správce daně o

tom, že činnosti, za které žalobce uplatnil odpočty nákladů vynaložených při realizaci výzkumu a vývoje, nepředstavují výzkum a vývoj ve smyslu zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací, ve znění v rozhodném období (dále jen „zákon o podpoře V a V“), ale jedná se jen o předvýrobní přípravu. Žalobce především zpochybnil závěr žalovaného, který ve shodě se správcem daně uvedl, že „*cílem projektu není využití poznatku výzkumu nebo jiných námětů k produkci nových nebo zlepšených výrobků či technologií. Jak daňový subjekt uvádí v odpovědi na výzvu, je pro něj prototypem forma – ne nový výrobek. Funkční vzorky nového výlisku jsou vyrobeny s cílem ověření, zda vyrobený nástroj (forma) umožňuje výrobu výlisku dle přesné specifikace zadavatele, nikoli ověření navrženého řešení nového výrobku nebo jeho vylepšení*“. K tomuto žalovaný dále uvedl, že se nejedná o výzkum a vývoj, neboť „[u] výrobku nevznikala nová podstatná vlastnost, kterou by nedisponoval při zadání zákazníkem“ (viz Zpráva o daňové kontrole, str. 10 a žalované rozhodnutí str. 19). Žalovaný tak kladl důraz na existenci výrobku s novými podstatnými vlastnostmi jako definičního znaku výzkumu a vývoje. Naproti tomuto výkladu správce daně a žalovaného je žalobce přesvědčen o tom, což ostatně tvrdil i v daňovém řízení, že i „*předmětné činnosti spočívající ve vývoji a výrobě nových vstřikovacích forem a výrobní technologii pro jednotlivé díly představují vývoj ve smyslu zákona o podpoře V a V. Naplnění definice výzkumu a vývoje žalobce spatřuje nejen ve využívání stávajících poznatků a dovedností k vytváření nových či zlepšených výrobků (forem), ale také postupu pro výrobu vstřikovacích forem*“. Žalovaný správní orgán tak pochybil, když se jednak zcela opomenul zabývat novými či zlepšenými postupy pro výrobu vstřikovacích forem a jednak nesprávně posoudil charakter předmětných výrobků (forem) z hlediska přítomnosti ocenitelného prvku novosti. V této souvislosti poukázal žalobce na ust. § 2 odst. 1 písm. b) zákona o podpoře V a V ve znění účinném do 30.6.2009, podle něhož se vývoje rozumí „*systematické tvůrčí využití poznatků výzkumu nebo jiných námětů k produkci nových nebo zlepšených materiálů, výrobků nebo zařízení, anebo k zavedení nových či zlepšených technologií, systému a služeb, včetně porizení a ověření prototypů, poloprovozních nebo předváděcích zařízení*“. Tuto definici je třeba vykládat eurokonformním způsobem, především ve smyslu Rámce Společenství pro státní podporu výzkumu, vývoje a inovací ve znění v rozhodném období, podle kterého zahrnuje vývoj „*získávání, spojování, formování a používání stávajících vědeckých, technologických, obchodních a jiných příslušných poznatků a dovedností za účelem tvorby plánů a uspořádání nebo návrhů nových, pozměněných nebo zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb*“. Pojem vývoje tak podle názoru žalobce zahrnuje nejenom nové nebo zlepšené výrobky, ale také postupy. Interpretace pojmu vývoje provedená žalovaným správním orgánem, která zužuje pojem výzkumu a vývoje pouze na posouzení, zda došlo ke zdokonalení výrobku, resp. vzniku nového výrobku, tedy nemá oporu v zákoně a představuje nepřipustný „*restriktivní výklad k tíži žalobce*“. Žalovaný pak v rozporu se zákonem vyložil pojem ocenitelného prvku novosti jakožto definičního znaku vývoje, když jeho přítomnost omezil pouze na výrobky s novými funkčními či jinými podstatnými vlastnostmi. V případě postupů pak platí, že pokud se subjektu daně podaří vyvinout postupy výroby, které zajistí efektivněji vyrobit vyrobitelný výrobek při zachování funkčních parametrů, je takový postup nutné považovat za zlepšený, neboť vykazuje ve shora uvedeném smyslu nové vlastnosti. Žalovaný tak pochybil, když potvrdil závěr správce daně, který posuzoval přítomnost ocenitelného prvku novosti pouze z pohledu přítomnosti nových funkčních či jiných vlastností u výsledného výrobku (formy) a nikoliv ve vztahu k postupu, který k takovému výrobku vedl, jak tvrdil a prokazoval v průběhu daňového řízení žalobce. Přitom žalobce předložil k jednotlivým projektům výzkumu a vývoje konstrukční a projektové dokumentace, simulační analýzy, seřizovací listy, měrové protokoly a odborné posudky, které prokazovaly

existence vývoje výrobku a také zlepšeného postupu. Žalovaný však tento závěr „*neosvědčil*“ s tím, že uvedené důkazní prostředky nedokládají existenci nového nebo podstatně zdokonaleného výrobku. Z jazykového výkladu z výše zmíněných definic vyplývá, že k vývoji zlepšených výrobků a postupů může být využíváno stávajících vědeckých, technologických, obchodních a jiných příslušných poznatků a dovedností, proto není rozhodné, zda žalobce částečně využíval i znalosti příslušného zákazníka nebo znalosti a dovednosti získané v souvislosti s předchozími zkušenostmi. Žalobce aplikoval v rámci této argumentace i teleologickou výkladovou metodu, přičemž dospěl k závěru, že (s odkazem na rozsudek NSS ze dne 28.7.2011, č.j. 8Afs 13/2011-81), podle něhož smyslem odpočtu nákladů na realizaci projektů výzkumu a vývoje je zájem státu na provádění výzkumu a vývoje jak specializovanými osobami, tak podnikatelskými subjekty, a že jedním z pozitivních dopadů takového postojů může být posílení provádění výzkumu a vývoje na území České republiky, tedy směřování výzkumných a vývojových aktivit zahraničních investorů do ČR. Výklad pojmů výzkumu a vývoje je tak zcela v rozporu se smyslem odpočtu nákladů na realizaci projektů výzkumu a vývoje ve smyslu ust. § 34 odst. 4 ZDP. Pokud by výzkum a vývoj zahrnoval pouze činnosti, které by dle názoru správních orgánů výrobek významně změnily nebo mu přinesly něco neobjeveného, případně by se jednalo pouze o zlepšení výrobku významně překračujícího úroveň zlepšení vlastností výrobků (k čemuž žalovaný dospěl v žalovaném rozhodnutí), tak by bylo možné realizovat výzkumné a vývojové činnosti pouze ze strany specializovaných vědeckých stavů a nikoliv podnikatelských subjektů. To by rozhodně neposilovalo konkurenceschopnost českých podnikatelských subjektů, naopak zmíněný smysl odpočtů na výzkum a vývoj spočívající v posilování konkurence podporuje závěr žalobce o tom, že výrobky stejně jako postupy výroby, které zajistí efektivněji vyrobitelný výrobek při zachování funkčních parametrů, je možné podřadit pod vývojové činnosti. Svůj názor dále podepřel odkazem na další „*výkladové pomůcky*“ (metodický pokyn D-288, „*příručka Frascati*“ /OECD, Frascati Manual, 2002/ - zejména bod 110 Frascati Manual). Žalovaný se nesnažil v žalovaném rozhodnutí hlouběji vyložit tyto právní pojmy a spokojil se s úzkou definicí, která se pouze zaměřuje na existenci nového nebo zcela významně změněného výsledného výrobku, což je jistě v rozporu se smyslem a účelem předmětné úpravy ZDP. Žalovaný tak nesprávně posoudil přítomnost ocenitelného prvku novosti u předmětných výrobků, v případě výrobních postupů se pak přítomností ocenitelného prvku novosti žalovaný správní orgán zcela opominul zabývat. Dále žalobce uvedl námitky, které souvisí s uvedeným stěžejním žalobním bodem, který se týká výkladu pojmu výzkumu a vývoje, kdy žalobce zpochybnil závěr žalovaného o tom, že žalobce v rámci svých projektů deklarovaných jako projektů výzkumu a vývoje provádí standartní postup a u všech projektů opakující se činnosti, u kterých nezískává nové znalosti, které by umožnily žalobci využití pro nový způsob výroby forem či výlisků. K tomu žalobce namítl, že postup při realizaci projektů výzkumu a vývoje nelze zaměňovat s postupy vedoucími k odstranění technické nejistoty a jejich standardizace v žádném případě nevylučuje, že předmětné projekty výzkumu a vývoje takovou technickou nejistotu neodstraňují. Jednotlivé etapy, které žalovaný vyjmenovává v žalovaném rozhodnutí jako činnosti vylučující odstraňování technické nejistoty, představují postupy, které jsou standartní v rámci výzkumných, vývojových, ale i jakýchkoliv jiných činnostech podnikatelských subjektů, a které mají za cíl plánování, řízení a kontrolu prováděných činností. V žádném případě se však nejedná o činnosti, které v sobě obsahují technický postup či návod na řešení určitého technického problému. Navíc všechny předmětné projekty nezahrnují, jak tvrdí žalovaný, pouze opakující se činnosti, které nevedou k získávání nových znalostí, činnosti vykonávané v rámci jednotlivých etap projektů představují pouze typ činnosti, který bude

prováděn, konkrétní technické řešení zvolené v rámci těchto etap se však liší v závislosti na charakteru daného projektu, přičemž definice vývoje zahrnuje i využití stávajících znalostí a dovedností k dosažení nových postupů, jak žalobce již výše v žalobě uvedl. Proto žalobce vyslovil přesvědčení o tom, že aplikace typově standardizovaného postupu k organizačnímu zajištění projektu výzkumu a vývoje nevylučuje, že by předmětné projekty neodstraňovaly technickou nejistotu a jednalo by se pouze o předvýrobní přípravu. Dále v části VII. uvedl žalobce další námitku proti závěru žalovaného, kterým ten vyvrací existenci výzkumu a vývoje, tj. že vychází i z charakteru smluvních vztahů mezi žalobcem a zákazníkem při realizaci projektu výzkumu a vývoje, přičemž podle žalovaného přijetí nabídky od zákazníka, předložení cenové a termínové nabídky a vydání potvrzení o tom, že výroba je pro výrobce kapacitně, materiálově a termínově zajistitelná a technicky proveditelná, znamená, že žalobce již v rámci realizace projektu výzkumu a vývoje neodstraňuje technickou nejistotu a tudíž nerealizuje výzkum a vývoj. Podle názoru žalobce existence smluvního vztahu obsahujícího závazek žalobce zrealizovat konkrétní projekt výzkumu a vývoje nevylučuje existenci technické nejistoty při souvisejících činnostech a tudíž naplnění definičních znaků výzkumu a vývoje. To lze vyvodit již ze samotného cíle podnikatelské činnosti, kdy při realizaci jakékoliv činnosti za úplaty je zřejmé, že zákazník bude vyžadovat určitou míru ujištění, že činnost, kterou objednává, je vůbec proveditelná, a že žalobce je připraven daný projekt kapacitně, materiálově a termínově zajistit, avšak takové nastavení obchodního vztahu „*však samo o sobě nezakládá skutečnost, že samotná realizace projektu nezahrnuje odstranění technické nejistoty*“. Takový smluvní vztah nic nevypovídá o technickém řešení projektu a výzkumu a vývoje, ale pouze ujišťuje o realizovatelnosti základních parametrů projektu. Existence smluvních vztahu mezi žalobcem a objednateli potvrzujících v určitém rozsahu proveditelnost předmětných činností nevylučuje, aby takové činnosti byly posouzeny jako výzkum a vývoj pro účely odpočtu nákladů dle ZDP. Žalovaný se měl zabývat širším rámcem, ve kterém jsou předmětné činnosti realizovány, především skutečností, zda se nemůže jednat o smluvní vývoj či vývojovou činnost vykonávanou v rámci projektu výzkumu a vývoje jiných subjektů. Žalobce k tomu dále namítl, že se žalovaný zabýval nedostatečným způsobem technickými závěry obsaženými v předložených odborných posudcích, přičemž žalobce v průběhu daňové kontroly předložil důkazní prostředky, které identifikovaly ocenitelný prvek novosti a odstranění technické nejistoty, jakožto dva hlavní aspekty odlišující výzkum a vývoj od dalších činností, konkrétně se jednalo o Posouzení ocenitelnosti novosti a vyjasnění technické nejistoty při řešení projektů V a V společnosti Formplast Purkert, s.r.o. za rok 2008 vypracované Ing. Tomášem Sedláčkem, Ph.D. a Certifikace vynaložených nákladů na výzkum a vývoj ve společnosti žalobce v r. 2008 včetně přílohy ze dne 30.6.2009 vypracované Ing. Josefem Pohanem, následně se jednalo o Znalecký posudek č. 21-02/2013, posouzení činnosti v projektu Ruční ovladač nemocničního lůžka z hlediska výzkumu a vývoje ze dne 1.7.2013, vypracovaný doc. Ing. Miroslavem Maňasem, Csc. V situaci, kdy zpochybňoval správce daně závěry vedené v uvedených podkladech předložených žalobcem v průběhu daňového řízení, měl tento správní orgán vyslechnout znalce či si opatřit doplnění předložených odborných posudků či jiný znalecký posudek v dané věci, nemohl závěry v těchto odborných posudcích sám bez dalšího odmítnout. Správce daně jen konstatoval, že předložené odborné a znalecké posudky nejsou průkazné, aniž by k tomu uvedl konkrétní závěry, které by zpochybňovaly tyto podklady a v nich uvedené skutečnosti. Žalovaný pak pochybil, když uzavřel, že správce daně náležitě zohlednil všechny předložené důkazní prostředky, především odborné a znalecké posudky a posoudil neexistenci ocenitelného prvku novosti a odstraňování technické nejistoty. V části IX. pak žalobce shrnul svá tvrzení. Uvedl, že k jednotlivým projektům výzkumu a vývoje předložil

celou řadu důkazních prostředků, tj. konstrukční a projektové dokumentace, simulační analýzy, seřizovací listy, měrové protokoly a odborné posudky, které dle jeho názoru prokazovaly existenci ocenitelného prvku novosti ve formě zlepšených výrobků a postupů a identifikovaly, jakým způsobem dochází při předmětných projektech k odstraňování technické nejistoty. Žalovaný však neosvědčil svůj závěr o neexistenci výzkumu a vývoje a potvrdil rozhodnutí správce daně o neoprávněnosti provedených odpočtů na výzkum a vývoj z důvodu neexistence ocenitelného prvku novosti a absence odstraňování technické nejistoty při realizaci předmětných projektů. Žalovaný zcela opomenul zohlednit, že pojem vývoje zahrnuje nejenom nové nebo zlepšené výrobky, ale také nové nebo zlepšené výrobní postupy, rovněž je nesprávná další argumentace žalovaného, která se opírá o jeho názor na to, že v případě absence komerční nejistoty plynoucí ze smluvních vztahů se zákazníkem nemůže při realizaci předmětného projektu docházet k odstraňování technické nejistoty, k tomu žalobce, jak v žalobě výše uvedl, zastal názor, že existence takových smluvních vztahů v žádném případě nevylučuje, že samotná realizace projektu zahrnuje odstraňování technické nejistoty. Podle názoru žalobce tak žalovaný nemohl učinit své závěry „bez dalšího sám“, nelze připustit, „aby správní orgán posuzoval míru složitosti zvoleného technického a konstrukčního řešení v kontextu předložených odborných vyjádření a znaleckých posudků pouze na základě vlastní subjektivní úvahy, zda se jedná o složitou nebo triviální záležitost“. Žalovaný se tak řádně nevyrovnal s obsahem předložených důkazních prostředků, žalované rozhodnutí je třeba považovat za nepřezkoumatelné, nezákonné a vycházející z nesprávného skutkového posouzení. Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

Ve vyjádření k žalobě se žalovaný odkázal na žalované rozhodnutí a setrval na argumentaci uvedené v tomto rozhodnutí.

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

Jak vyplývá ze správního spisu a není to ostatně mezi účastníky ani sporné, uplatnil žalobce v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2008 odpočet nákladů vynaložených při realizaci výzkumu a vývoje dle ust. § 34 odst. 4 ZDP ve výši 6.248.471 Kč, když tyto odečtené náklady vynaložil v souvislosti s realizací 20 projektů výzkumu a vývoje, jejichž cílem byl vývoj a výroba nové vstřikovací formy a výrobní technologie pro jednotlivé díly („projekty výzkumu a vývoje“ či „předmětné projekty“). V rámci daňové kontroly, která byla ukončena doručením zprávy o daňové kontrole dne 21.6.2013 žalobci, dospěl správce daně k závěru, že žalobce neprokázal správnost a oprávněnost odečitatelné položky nákladů na realizaci těchto předmětných projektů. Správce daně a potažmo žalovaný vycházely z názoru, že žalobce uplatnil odpočty nákladů vynaložených při realizaci výzkumu a vývoje za činnosti, které nepředstavují výzkum a vývoj ve smyslu zákona č. 130/2002 Sb., tj. dle zákona o podpoře V a V, ale jedná se jen o předvýrobní přípravu, přičemž na rozdíl o správce daně a žalovaného žalobce již v průběhu daňového řízení a následně i v žalobě zastává názor, že naplnění definice výzkumu a vývoje je nutné spatřovat nejen ve využívání stávajících poznatků a dovedností k vytváření nových či zlepšených výrobků (forem), ale také postupů pro výrobu vstřikovacích forem. Dle názoru žalobce tak žalovaný a potažmo i správce daně pochybily, když se opominuly zabývat novými či zlepšenými postupy pro výrobu vstřikovacích forem a nesprávně posoudily charakter

předmětných výrobků (forem) z hlediska přítomnosti ocenitelného prvku novosti. Navíc žalobce předložil za účelem potvrzení správnosti svého postupu podklady, zejména např. odborné posudky, které identifikovaly ocenitelný prvek novosti a odstranění technické nejistoty jakož dva hlavní aspekty odlišující výzkum a vývoj od dalších činností (Posouzení ocenitelnosti novosti a vyjasnění technické nejistoty při řešení projektů V a V společnosti Formplast Purkert, s.r.o. za r. 2008 vypracované Ing. Tomášem Sedláčkem, již výše zmíněná Certifikace vynaložených nákladů na výzkum a vývoj ze dne 30.6.2009 vypracovaná Ing. Josefem Pohanem a dále Znalecký posudek č. 21-02/2013 vypracovaný doc. Ing. Miroslavem Maňasem, Csc.). Dle názoru žalobce měl správní orgán vyslechnout znalce či opatřit doplnění předložených odborných posudků či jiný znalecký posudek v dané věci, nebyl oprávněn sám dospět k závěru o odmítnutí existence ocenitelného prvku novosti a absenci odstraňování technické nejistoty pouze s odkazem na údajnou nesprávnost obsahu těchto odborných posudků. Přestože žalovaný a správce daně připustily technikou náročnost těchto činností, prováděly přezkum věcné správnosti závěrů obsažených v odborných posudcích, aniž by uvedly bližší důvody zpochybňující závěry v nich obsažené, provedly k nim další dokazování např. za pomoci znaleckého posudku. Žalovaný tak dle názoru žalobce nebyl oprávněn učinit si takový závěr bez dalšího sám, když „nelze připustit, aby správní orgán posuzoval míru složitosti zvoleného technického a konstrukčního řešení v kontextu předložených odborných vyjádření a znaleckých posudků pouze na základě vlastní subjektivní úvahy, zda se jedná o složitou nebo triviální záležitost“.

Protože obdobná věc byla předmětem řízení o kasační stížnosti, podané stěžovatelem Fortell s.r.o. proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 22.1.2014, č.j. 52Af 30/2013-105, přičemž toto řízení o kasační stížnosti bylo vedeno u NSS pod sp. zn. 10Afs 24/2014, přerušil podepsaný soud řízení o žalobě usnesením ze dne 20.11.2014, č.j. 52Af 44/2014-71 do doby rozhodnutí NSS o této kasační stížnosti, přičemž důvod pro přerušení tohoto řízení odpadl v důsledku rozhodnutí NSS o této kasační stížnosti, když NSS rozhodl v této jiné obdobné věci o kasační stížnosti rozsudkem ze dne 11.6.2015, č.j. 10Afs 24/2014-119 (dále i v textu jako „rozhodnutí Fortell“). A právě v tomto rozsudku NSS jsou uvedeny stěžejní závěry, které byly rozhodné i pro posouzení dané věci.

Stejně jako v projednávané věci, tak i v případě „rozhodnutí Fortell“, ve které rozhodl NSS výše citovaným rozsudkem ze dne 11.6.2015, č.j. 10Afs 24/2014-119, se jednalo o případ, kdy správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal existenci výrobku s novými podstatnými vlastnostmi, které by tento výrobek neměl při zadání zákazníkem, a tedy že tento výrobek pro to nebyl nadán ocenitelným prvkem novosti coby definičním znakem výzkumu a vývoje, a dále že neprokázal existenci technické nejistoty, která by v průběhu realizace jeho projektu musela být odstraňována, a proto se nemohlo jednat o výzkum a vývoj. Rovněž i v tomto obdobném případě nedostatek technické nejistoty správce daně dovodil ze skutečnosti, že žalobce projekt výzkumu a vývoje realizoval na základě smluvního vztahu se zákazníkem obsahujícím předem dohodnuté podmínky realizace. NSS pak dospěl v „rozhodnutí Fortell“ k závěru, 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, jsou neurčitými právními pojmy, protože nejsou blíže specifikovány příslušnou právní úpravou, a že posouzení toho, „jestli se na určitý konkrétní případ vztahuje neurčitý právní pojem, je výsledkem uvážení správního orgánu zaměřujícího se na konkrétní skutkovou podstatu a její vyhodnocení. Interpretace neurčitého právního pojmu se tak může ad hoc měnit“. Podstatný je však závěr NSS uvedený

v „rozhodnutí Fortell“, a to v odstavci 31, ve kterém uvedl: „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, jak ostatně stěžovatel poměrně zdařile ilustroval na příkladu zrcadla pro Herschelův kosmický dalekohled. 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.“ Z uvedených závěrů NSS, se kterými se krajský soud plně ztotožňuje, vyplývá to, že nelze obecně stanovit, co lze rozumět pojmy ocenitelný prvek novosti a vyjasnění technické nejistoty, když je třeba vždy tyto pojmy posuzovat ad hoc, s ohledem na specifika konkrétního projektu, jeho realizace a jeho výsledku. K tomuto posouzení je však s odkazem na výše zmíněný závěr NSS dle názoru krajského soudu třeba odborného posouzení, a to tím spíše, když v průběhu daňového řízení předložil žalobce výše zmíněné podklady, zejména uvedený znalecký posudek. K posouzení ocenitelného prvku novosti a existence technické nejistoty za účelem posouzení oprávněnosti uplatnění odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje jsou nutné odborné znalosti přesahující možnosti posouzení krajským soudem i správcem daně (srov. citovaný rozsudek NSS ve věci žalobce Fortell, odst. 30, poslední věta). Stejně tak jako v této obdobné věci, tak i v projednávaném případě, žalobce své závěry „opírá o nezanedbatelné množství důkazních prostředků technického charakteru, které správní orgány nemohly s ohledem na výše uvedené odmítnout pouze s odkazem na své již dříve učiněné závěry ohledně obchodního modelu stěžovatele (garance vyrobitelnosti formy či nástroje), úspěšnosti předmětných projektů a použitých známých technologií“. Naopak správní orgány měly podrobit přezkumu, zda namítané skutečnosti a navržené důkazy tyto jejich závěry nezpochybňují. Správní orgány se tedy měly (zabývat) technickými aspekty projektu stěžovatele, což však vyžaduje technické znalosti. Není sporu o tom, že úřední osoby v projednávaném případě technickým znalostmi nedisponovaly. A jak dále uvedl NSS v odst. 33 citovaného rozsudku, „Správní orgány toto nezpochybnilo, ale dovodily, že technické znalosti, ani odbornost úředních osob, nejsou pro posouzení věci nezbytné. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro právé projednávanou věc (dále jen „daňový řád“) tyto situace upravuje v ustanovení § 95 odst. 1 písm. a), podle kterého závisí-li rozhodnutí na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá, může správce daně ustanovit znalce k prokázání skutečností pro správné zjištění a stanovení daně. Odborná literatura k tomuto ustanovení uvádí, že zákon sice používá pojem „může“, nicméně jsou-li splněny zde uvedené podmínky, k ustanovení znalce dojít zřejmě musí (srov. Baxa, J.; Dráb O.; Kaniová, K.; Lavický, P.; Shillerová, A.; Šimek, K.; Žišková, M. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, s. 543). Znalecký posudek by v projednávané věci umožnil správním orgánům komplexně zjistit a posoudit veškeré skutkové okolnosti spočívající v charakteru projektů stěžovatele, včetně jejich technické stránky (přítomnost technické nejistoty a ocenitelného prvku novosti). Pouze na základě všech těchto skutečností ve spojení s již použitými a správcem daně zjištěnými skutečnostmi lze dospět ke správnému závěru o tom, zda stěžovatel oprávněně uplatnil odpočet nákladů na projekty výzkumu a vývoje od základu daně dle

ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Bez dostatečného porozumění technických aspektů projektů stěžovatele totiž správní orgány nemohly spolehlivě vyvrátit závěr stěžovatele o tom, že jeho projekty splňovaly podmínky výzkumu a vývoje.“ Krajský soud proto, stejně jako NSS ve výše uvedené obdobné věci, dospěl k závěru, že v dané věci předložil žalobce, jako daňový subjekt tvrzení, která nelze bez odborného posouzení označit za zcela irelevantní a není možné jejich hodnocení odmítnout a není tak možné žalobci jako daňovému subjektu znemožnit zákonem o daních z příjmů nabídnutou možnost, tj. umožnit podporu činnosti daňových subjektů daňovým zvýhodněním výzkumu a vývoje formou odpočtu nákladů vynaložených při realizaci výzkumu a vývoje dle ust. § 34 odst. 4 ZDP, a to na základě odborného posouzení této problematiky, přičemž takovou možnost nelze daňovému subjektu neumožnit z důvodu, že k posouzení splnění podmínek je složité a nákladné. Proto krajský soud shledal žalobu za důvodnou, když správní orgány v dané věci pochybily, pokud se odmítly zabývat žalobcem předloženými a navrhovanými důkazy zpochybňujícími jejich závěry ohledně absence ocenitelného prvku novosti a technické nejistoty u jednotlivých zpochybněných projektů žalobce, když pro jejich náležité zhodnocení nepostačovaly jen úvahy správce daně a žalovaného, ale pro jejich „náležité zhodnocení bylo nutné vyhodnotit mimo již zjištěných skutečností technické údaje, k jejichž řádnému prokázání a posouzení bylo v posuzovaném případě nezbytné ustanovení znalce dle § 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu“ (srov. rozsudek Fortell, bod 35). Takové posouzení a dále hodnocení zmíněných podkladů neobsahuje i žalobcem napadená zpráva o daňové kontrole, proto soud považoval za důvodnou i námitku žalobce o nepřezkoumatelnosti zprávy o daňové kontrole za důvodnou, přičemž žalované rozhodnutí je zatíženo vadou zahrnující nepřezkoumatelnost žalovaného rozhodnutí a pro tuto vadu soud toto rozhodnutí musel zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení (§ 76 odst. 1 písm. a/ s.ř.s., § 78 odst. 4 s.ř.s.).

O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s., když úspěšný žalobce měl právo na náhradu nákladů řízení vůči neúspěšnému žalovanému. Tyto náklady řízení zahrnují zaplacení soudního poplatku ve výši 3.000 Kč a odměnu a paušální náhradu za 2 úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba), tj. 2×3.100 Kč a 2×300 Kč, celkem tedy 9.800 Kč (§ 3, 7, 9, 11, 12, 13, 14 vyhlášky č. 177/1996 Sb.).

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). Případně-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 Pardubicích dne 17. prosince 2015

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Vladimíra Píchová