



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Jana Dvořáka a soudců Petry Venclové a Aleše Korejtky ve věci **žalobce ALEMA Lanškroun, a. s.**, IČO: 259 32 853, se sídlem Dvořákova 328, 563 01 Lanškroun, zastoupeného **Ondřejem Lichnovským, advokátem**, se sídlem Sádky 1605/2, 769 01 Prostějov, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2014, č. j. 4036/14/5000-14204-711305,

t a k t o :

- I. V řízení se pokračuje.
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14.2.2014, č.j. 4036/14/5000-14204-711305, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný je povinen do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku nahradit žalobci k rukám zástupce žalobce Ondřeje Lichnovského, advokáta, náklady řízení ve výši 11.228 Kč.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 2. 2014, č. j. 4036/14/5000-14204-711305 (dále též „žalované rozhodnutí“), byla zamítnuta odvolání žalobce proti rozhodnutím

Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále též „správce daně“), jimiž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. 1. 2008 až 31. 12. 2008 a 1.1.2009 až 31. 12. 2009 a vyměřeno penále (konkrétně se jednalo za zdaňovací období 1.1.2008 až 31. 12. 2008 o daň ve výši 1 228 710,-- Kč a za zdaňovací období 1. 1. 2009 až 31. 12. 2009 o daň ve výši 1 105 580,-- Kč). Žalobce v uvedených zdaňovacích obdobích odečetl od základu daně náklady vynaložené (dle jeho tvrzení) na realizaci projektů výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 4 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v uvedených zdaňovacích obdobích (dále též „zákon o daních z příjmů“). Správce daně a žalovaný však dospěly k závěru, že žalobce neprokázal oprávněnost odečtu (§ 86 odst. 3 písm. c/, § 92 odst. 3 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „daňový řád“). Dle správce daně a žalovaného žalobce zhotovoval vstřikovací formy či nástroje (popř. i dílce) na základě poptávky zákazníka, a to podle jeho požadavků a specifikací a za předem dohodnuté ceny. Činnosti provedené v rámci „projektu výzkumu a vývoje“ žalobcem dle správce daně „neobsahovaly významný (ocenitelný) prvek novosti a ani prvek odstranění technické nejistoty, neboť nešlo principiálně o nová technická řešení, nýbrž pouze o dílčí změny a úpravy zadaného výrobku, a to za použití postupů a technických řešení stávajících“. Nejednalo se tedy o výzkum a vývoj ve smyslu ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů a ustanovení § 2 odst. 1 zák. č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění účinném v uvedených zdaňovacích obdobích (dále též „zákon o podpoře výzkumu a vývoje“).

Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce včasnou žalobu, v níž namítl, že žalované rozhodnutí je vadné, neboť žalobce správci daně předložil značné množství technických podkladů prokazujících jeho tvrzení (včetně „vyjádření odborných osob“ – pana S., pana B. a pana G.), tyto podklady však správce daně ani žalovaný řádně nezhodnotil. Bez řádného zhodnocení žalobcem předložených důkazních prostředků přitom nemohl být učiněn právní závěr o tom, zda žalobcem prováděné činnosti lze charakterizovat jako výzkum a vývoj, nebo ne. Z těchto důvodů žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě vyhodnotil námitky žalobce jako liché a odkázal na odůvodnění žalovaného rozhodnutí, které je dle jeho názoru věcně správné a zákonné. Zdůraznil, že k posouzení otázky, zda bylo uplatnění položky odčitatelné od základu daně podle § 34 odst. 4 ZSDP žalobcem oprávněné, nebylo třeba zvláštních technických znalostí, neboť se jedná o otázku právní. Navrhl proto, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“) **žalované rozhodnutí a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.**

Podstatou sporu je hodnocení oprávněnosti uplatnění položky odčitatelné od základu daně podle ust. § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Podle § 34 odst. 4 uvedeného zákona lze od základu daně odečíst 100% výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektu výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtu, návrhu technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledku dosažených prostřednictvím projektu

výzkumu a vývoje. Náležitosti projektu výzkumu a vývoje jsou pak uvedeny v ust. § 34 odst. 5 citovaného zákona.

Definici výzkumu a vývoje zákon o daních z příjmů neobsahuje. V souladu se zásadou jednotnosti právního řádu je zapotřebí hledat takovou definici jinde (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014 – 119). Vymezení pojmu výzkumu a vývoje je obsaženo pouze v ustanovení § 2 odst. 1 zákona o podpoře výzkumu a vývoje. Toto ustanovení popisuje výzkum jako systematickou tvůrčí práci rozšiřující poznání, včetně poznání člověka, kultury nebo společnosti, metodami umožňujícími potvrzení, doplnění či vyvrácení získaných poznatků, prováděnou jako základní výzkum, kterým jsou experimentální nebo teoretické práce prováděné s cílem získat znalosti o základech či podstatě pozorovaných jevů, vysvětlení jejich příčin a možných dopadů při využití získaných poznatků; aplikovaným výzkumem jsou experimentální nebo teoretické práce prováděné s cílem získání nových poznatků zaměřených na budoucí využití v praxi; ta část aplikovaného výzkumu, jehož výsledky se prostřednictvím vývoje využívají v nových výrobcích, technologiích a službách, které jsou určeny k podnikání podle zvláštního právního předpisu, se označuje jako průmyslový výzkum. Vývoj dle citované právní úpravy představuje systematické tvůrčí využití poznatků výzkumu nebo jiných námětů k produkci nových nebo zlepšených materiálů, výrobků nebo zařízení anebo k zavedení nových či zlepšených technologií, systémů a služeb, včetně pořízení a ověření prototypů, poloprovozních nebo předváděcích zařízení.

Ministerstvo financí též vydalo k provedení ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů pokyn D-288, který slouží k zajištění jednotného postupu při uplatňování předmětného ustanovení tím, že správce daně poskytuje návod na posuzování uplatněných odpočtů nákladů od základu daně za projekty výzkumu a vývoje. Pokyn D-288 mimo jiné stanoví podobu projektů výzkumu a vývoje, definici výzkumu a vývoje pro účely zákona o daních z příjmů, činnosti, které lze zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje pro účely odpočtu od základu daně z příjmů a které nikoli, a další podrobnosti. Jedná o interní normativní instrukci, která pro správce daně představuje pokyn nadřízeného orgánu vůči orgánu služebně podřízenému. Nejedná se tedy o obecně závazný právní předpis, kterým by krajský soud při svém rozhodování byl vázán. Závazný je primárně pro správce daně, který je povinen se jím řídit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 9. 2012, č. j. 2 Afs 55/2012 – 24). Pokyn D-288 tak lze na posouzení věci použít jako výkladové vodítko v mezích, v nichž je souladný se zněním zákona o daních z příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 8 Afs 3/2005 – 59).

Posoudit to, zda projekty žalobce lze považovat za projekty výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů (a zda tedy žalobce byl oprávněn náklady na tyto projekty vynaložené odečíst od základu daně), je výlučným oprávněním správce daně. Jedná o otázku právní. K tomu, aby tato otázka mohla být zodpovězena, je však třeba nejprve řádně objasnit skutkový stav věci a zjištěné skutečnosti pečlivě posoudit, zejména je třeba posoudit veškeré aspekty zpochybněných projektů žalobce. Žalobce v průběhu daňového řízení předložil značné množství listinných důkazů, jimiž zpochybňoval závěry správce daně. Jednalo se o listiny s technickými daty (tabulky, výkresy, dokumentace) a vyjádření osob s (tvrzenými) odbornými znalostmi v daném oboru. Žalobce např. u každého konkrétního projektu uvedl, v čem dle jeho názoru spočívalo vyjasňování technické nejistoty a co dle jeho

názoru u každého projektu představuje ocenitelný prvek novosti ve smyslu bodu 2. pokynu D-288.

Všechny tyto důkazní prostředky však správce daně (a ani žalovaný) řádně nevyhodnotil. Ostatně ani nemohl, neboť k vyhodnocení značného množství technických informací neměli zaměstnanci správce daně či žalovaného (daňoví specialisté) potřebné technické znalosti, přičemž bez dostatečného porozumění technickým aspektům projektů žalobce správce daně (žalovaný) nemohl spolehlivě vyvrátit tvrzení žalobce, že činnosti jím prováděné lze považovat za výzkum a vývoj. **Bylo tedy na místě ve věci ustanovit znalce dle § 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Jelikož tak žalovaný (a ani správce daně) neučinil, zatížil řízení vadou (§ 76 odst. 1 písm. b/ s. ř. s.), pro kterou musel krajský soud jeho rozhodnutí bez nařízení jednání zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení (výrok II), neboť skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, vyžaduje zásadní doplnění.** Předtím však krajský soud ex officio rozhodl o tom, že se pokračuje v dosud přerušeném řízení (výrok I; § 48 odst. 5 s. ř. s.). Pro úplnost krajský soud dodává, že ke shodným právním závěrům dospěl i Nejvyšší správní soud ve skutkově téměř totožné věci (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014 – 119), přičemž krajský soud, vědom si své role a postavení v soustavě správních soudů, právní názor Nejvyššího správního soudu respektuje.

V dalším řízení bude mít žalovaný na paměti, že znalecký posudek (odborné vyjádření) nemá v daňovém či v soudním řízení správním privilegované postavení, nemá větší důkazní sílu než ostatní důkazy (resp. důkazní prostředky). Jde o důkaz (důkazní prostředek) jako každý jiný, platí pro něj všechny obvyklé zásady dokazování, zejména pak zásada volného hodnocení důkazů. Slepě důvěřovat závěrům znalce či jiné osoby s odbornými znalostmi by znamenalo ve svých důsledcích popřít zásadu volného hodnocení důkazů soudem či správním orgánem podle svého vnitřního přesvědčení, privilegovat znalecký důkaz (odborné vyjádření) a přenášet (v rozporu se zákonem) odpovědnost za správnost rozhodování na znalce (popř. jiné osoby s odbornými znalostmi). V souladu s § 10 daňového řádu je to však správce daně, komu byla zákonem svěřena působnost v oblasti správy daní a je to pouze a jenom správce daně, kdo je oprávněn posoudit správnost údajů obsažených v tvrzení daňového subjektu (včetně správnosti odčitatelné položky), nikoliv znalec, advokát, daňový poradce či auditor.

Na tomto místě je vhodné připomenout, že Ústavní soud již v nálezu ze dne 24.7.2013, sp. zn. I. ÚS 4457/12, uvedl, že znalecký posudek je nutno hodnotit stejně pečlivě, jako každý jiný důkaz; ani on a priori nepožívá větší důkazní síly a musí být podrobován všestranné prověrce nejen právní korektnosti, ale i věcné správnosti. **Hodnotit je třeba celý proces utváření znaleckého důkazu, včetně přípravy znaleckého zkoumání, opatřování podkladů pro znalce, průběh znaleckého zkoumání, věrohodnost teoretických východisek, jimiž znalec odůvodňuje své závěry, spolehlivost metod použitých znalcem a způsob vyvozování jeho závěrů.** Zmínit lze i některé doktrinální závěry (srov. např. stať prof. Jana Musila s názvem Hodnocení znaleckého posudku, dostupnou na <http://www.mvcr.cz/clanek/hodnoceni-znaleckeho-posudku.aspx>).

Jelikož byl v řízení žalobce úspěšný, má jakožto účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti

žalovanému, který ve věci úspěch neměl. Soud proto žalobci přiznal právo na náhradu nákladů řízení (výrok III) tvořených:

- a) odměnou advokáta za 2 úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba /§11 vyhl. č. 177/1996 Sb./; podnět k pokračování v přerušeném řízení není účelně /důvodně/ vynaloženým nákladem, neboť v řízení by soud pokračoval i bez tohoto podnětu /srov. § 48 odst. 5 s. ř. s./) dle § 7 bodu 5. ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhl. č. 177/1996 Sb. ve výši 6.200 Kč (2 x 3.100 Kč),
- b) paušální náhradou hotových výdajů advokáta za 2 úkony právní služby po 300 Kč ve výši 600 Kč (převzetí a příprava zastoupení, žaloba /§ 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb./),
- c) daní z přidané hodnoty ve výši 21 % DPH (1.428 Kč), neboť advokát žalobce je plátcem této daně (§§ 57 odst. 2 s. ř. s.)
- d) náhradou zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3.000 Kč.

Celkové náklady řízení tedy činí 11.228 Kč.

Platební místo („k rukám zástupce žalobce“) bylo určeno v souladu s § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s., přiměřená lhůta k splnění povinnosti uložené výrokem III pak v souladu s § 160 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s 64 s. ř. s.

P o u č e n í :

Rozsudek, který byl doručen účastníkům, je v právní moci.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost (mimořádný opravný prostředek) ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 nejbližze 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 27. srpna 2015

Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Vladimíra Píchová