



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudkyň JUDr. Moniky Javorové a JUDr. Miroslavy Honusové v právní věci žalobce **TZB Orlová s.r.o.** se sídlem Orlová-Poruba, Slezská 1288, v řízení zastoupeného JUDr. Jaromírem Kremerem, advokátem se sídlem Orlová-Lutyně, Úzká 1108, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 18.12.2009 č.j. 7474/09-1202-807662, ve věci daně z příjmů,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 18.12.2009 č.j. 7474/09-1202-807662 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalobci se po právní moci tohoto rozsudku **vrací** z účtu Krajského soudu v Ostravě nespotřebovaná část zálohy na znalecký posudek ve výši 4.169,58 Kč. Soud tímto **vyzývá** žalobce ke sdělení čísla účtu a kódu banky, případně dalších platebních údajů, pro vrácení této částky.

III. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 38.560,42 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Jaromíra Kremera, advokátem se sídlem Orlová-Lutyně, Úzká 1108.

O d ů v o d n ě n í :

A.

Žalobce se žalobou podanou v zákonné lhůtě domáhá přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (jehož působnost přešla na žalovaného – dále jen „žalovaný“) ze dne 18.12.2009 č.j. 7474/09-1202-807662, kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Orlové (dále jen „správce daně“) ze dne 1.6.2009 č.j. 24932/09/371970804753, jímž správce daně dodatečně vyměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006.

Namítá, že:

- 1) jsou-li mu vytýkány nedostatky projektu výzkumu a vývoje, tento projekt byl vytvořen ve 4 etapách, první projekt již 19.12.2005, tzn. před skutečným zahájením vývoje. Tento projekt obsahoval veškeré náležitosti podle § 34 odst. 5 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“);
- 2) pokud měl žalobce projekt uložen v elektronické podobě, není to v rozporu s požadavkem zákona, že projektem musí být písemný dokument. V dnešní době je většina dokumentací v elektronické podobě; konečně i rozhodnutí žalovaného bylo žalobci zasláno elektronicky;
- 3) správce daně a žalovaný nesprávně vyložili materiální obsah pojmu „výzkum a vývoj“ užitého v § 34 odst. 4 ZDP a v § 2 odst. 1 zák. č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu a vývoje), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZPVV“). V době vývoje ani v době podání žaloby v České republice neexistovaly uhelné kotle s retortovými hořáky pro kotelny nad 200 kW, které by splňovaly emisní limity. Kotle s retortovými hořáky se technologicky liší od zastaralých bubnových hořáků s otočným roštem, kde dochází k podávání paliva shora; zastaralost tohoto řešení je dána nutností hlučného odtahového ventilátoru spalin, nemožností spalovat dřevěné pelety, atd. U bubnových kotlů dochází k časté poruchovosti, prohořívání ohně do násypky s palivem, atd. V době žalobcova vývoje prováděl podobný výzkum VIADRUS Bohumín, kterému se až v r. 2009 zdařilo odzkoušet dva prototypy. Ani žalobci se úprava kotlů nezdařila napoprvé (v letech 2006-7 byl jeho předchozí pokus neúspěšný), proto musel ve vývoji pokračovat.

Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby.

K prvním dvěma žalobním bodům uvádí, že žalobce ve svém vyjádření ze dne 25.8.2008 sám na str. 2 uvádí, že v 1/2006 měl zpracovány jen prvé 4 listy projektu a následně byl průběh vývoje průběžně monitorován a zpracováván v jednotlivých etapách. Na prvních 4 listech projektu je obsah a harmonogram vývoje podle jednotlivých etap. Oproti tomu v části „Ekonomika“ byl doložen přehled o průčítovaných nákladových položkách pro jednotlivé zakázky v letech 2006 a 2007, nikoli předpokládané náklady, jak vyžaduje § 34 odst. 5 ZDP. Také ostatní povinné náležitosti žalobce uváděl v samostatných dokumentech, které byly

vypracovány až v průběhu řešení projektu či až po jeho skončení. Žalobce tak nesplnil formální podmínky pro uplatnění odpočtu – neměl v souladu s § 34 odst. 5 ZDP vypracován projekt výzkumu a vývoje.

Ke třetímu z žalobních bodů uvádí, že za výzkum nebo vývoj by se dal považovat jen samotný vývoj nové technologie, konstrukce a odzkoušení prvního prototypu. Žalobce však neuplatňoval odčitatelnou položku z nákladů spojených s implementací této technologie do funkčního vzorku či prototypu, ale z nákladů na běžné zakázky na rekonstrukci či vybudování kotelny, do které byly zabudovány již odzkoušené a certifikované kotle, tzn. již výsledek případné vývojové práce. Žalovaný chápe, že žalobce (ale právě jen on) měl s implementací této technologie určité těžkosti a samotný tento proces pro žalobce (ale právě jen pro něj) představoval určitý prvek novosti. S ohledem na uvedené se proto nemohlo jednat o vývoj (nové technologie?), ale jen o inovaci běžného produktu pomocí běžné technologie.

B.

Krajský soud již o věci rozhodoval rozsudkem ze dne 27.2.2012 č.j. 22 Af 14/2010-34, jímž žalobu zamítl pro nedůvodnost prvních dvou žalobních bodů s tím, že žalobcův projekt výzkumu a vývoje nenaplnil formální požadavky § 34 odst. 5 ZDP a již jen proto nemohla být žalobci odčitatelná položka nákladů na výzkum a vývoj uznána.

Uvedený rozsudek podepsaného soudu byl ke kasační stížnosti žalobce zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 29.11.2013 č.j. 2 Afs 24/2012-34, Sb. NSS č. 3002/2014, www.nssoud.cz, v němž Nejvyšší soud k prvním dvěma žalobním bodům uvedl, že ZDP obsahuje od 1.1.2005 v § 34 odst. 4 ustanovení, jehož účelem je podpora aktivit, které poplatník vyvíjí v rámci výzkumu a vývoje. Podstatou tohoto zvýhodnění je zavedení zvláštní položky odčitatelné od základu daně, a to ve výši nákladů (respektive výdajů), které poplatník v rámci svých aktivit v oblasti výzkumu a vývoje vynaložil; dochází tak *de facto* ke dvojímu uplatnění příslušných nákladů do základu daně, a tím k dosažení daňové úspory. Novelou ZDP, provedenou zákonem č. 545/2005 Sb., byl s účinností od 1.1.2006 za výše uvedené ustanovení vložen nový odstavec 5, který podrobně upravuje vymezení *projektu výzkumu a vývoje*, na jehož realizaci může být odpočet uplatněn, včetně jeho náležitostí. Shodně s tímto ustanovením je projekt výzkumu a vývoje vymezen v Metodickém pokynu Ministerstva financí D-288 ze dne ze dne 3.10.2005.

Jakkoli pak z dikce zákona skutečně explicitně plyne, že *projekt výzkumu a vývoje* je *písemný* dokument, pod pojmem *písemnosti*, je třeba rozumět zachycení textu na relativně trvalém nosiči, přičemž podoba tohoto nosiče (analogový - listina, digitální – elektronický soubor) není z právního hlediska rozhodující. Kritériem pro rozlišení mezi právními úkony ve formě *listinné* a právními úkony v *elektronické* podobě je právě povaha nosiče, nicméně obě formy mohou být formami *písemnými*. ZDP požadavkem na písemnou podobu projektu nepředepisuje výlučně listinnou (analogovou) podobu, ale připouští rovněž jeho uchovávání v podobě elektronické („digitální“), která je kdykoli jednoduše převoditelná do podoby listinné. Týká-li se požadavku, že projekt musí mít podobu jediného, uceleného dokumentu, takový požadavek z dikce § 34 odst. 5 ZDP explicitně neplyne; lze jej pouze dovodit za použití gramatického výkladu, s ohledem na fakt, že zákonodárce použil singulár („dokument“). Jedná se ale o výklad doslovný, který může být v určitých případech považován za značně restriktivní a je třeba jej konfrontovat i s jinými výkladovými metodami. Bez významu přitom

není ani fakt, že v rozhodném období definici projektu neobsahoval ani ZPVV; tato definice byla zavedena až s účinností od 1.7.2009, přičemž ani poté zde požadavek na projekt, coby jednotný dokument, explicitně vysloven není [srov. současné znění § 2 odst. 1 písm. i)]. Výslovně byl předmětný požadavek vysloven pouze v Metodickém pokynu Ministerstva financí D-288 ze dne 3.10.2005. Metodický pokyn ovšem není obecně právně závazný vůči fyzickým a právnickým osobám; je pouze určitým návodem pro postup správních orgánů; zde vysvětluje některé pojmy a vymezuje činnosti, které lze či nelze zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje pro odpočet od základu daně z příjmů. Přestože pokyny ministerstev nejsou obecně závazné, správní orgány mají povinnost se jimi ve své praxi řídit, což ovšem neplatí v případě, že by se taková praxe neslučovala s obecně závaznými právními předpisy; na straně druhé, postupují-li správní (daňové) orgány dle těchto pokynů, je tím zakládána ustálená správní praxe, a lze tak legitimně očekávat stejný postup ve srovnatelných případech. Nyní posuzovaná věc je značně specifická a při jejím posouzení je nutno zohlednit všechny objektivní i subjektivní skutečnosti. Především nelze pominout fakt, že právní úprava umožňovala odečtení nákladů souvisejících s realizací projektu výzkumu a vývoje již v roce 2005, tedy v době, kdy žalobce tento projekt začínal připravovat. Povinnost vypracovat projekt odpovídající požadavkům § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů byla zavedena až s účinností od 1.1.2006, tedy v době, kdy žalobce (podle podnikatelského záměru – etapizace projektu) začínal s realizací jeho první etapy (I/2006). Je tak zřejmé, že v době, kdy se žalobce připravoval na realizaci projektu, nebyla pro uplatnění této odpočitatelné položky stanovena povinnost vypracovat projekt v požadovaných parametrech ani v daňovém, ani v žádném dalším právním předpisu. Současně není pochyb o tom, že dokumenty předložené žalobcem skutečně nejsou uceleným dokumentem, průběžně docházelo k jeho doplňování a neobsahuje všechny nově vyžadované obsahové náležitosti. Podstatná část zákonem požadovaných náležitostí se nicméně nachází v dokumentu nazvaném *Podnikatelský záměr – vývoj automatizace uhelných kotlen*; údaje o předpokládaných celkových výdajích (nákladech) na řešení projektu a předpokládaných výdajích (nákladech) v jednotlivých letech řešení projektu i jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu, s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, jsou obsaženy v *zápisu z přezkoumání SJ vedením firmy za rok 2005*, ze dne 8.1.2006. Žalobce si byl deficitů tohoto projektu (ve světle nové právní úpravy) vědom a prokazatelně se snažil o jejich odstranění v co nejkratší době (leden 2006), cestou zařazení dalších vyžadovaných dokladů. Popsaný stav lze shrnout tak, že požadavek na formalizovaný projekt výzkumu a vývoje byl do právní úpravy zařazen nově, do té doby neexistovala žádná legální definice tohoto typu projektu a logicky též zcela absentovala jakákoli ustálená správní praxe či soudní judikatura v tomto směru. Poněvadž dikce ZDP explicitně nestanoví povinnost vypracování souhrnného dokumentu, který nemůže být jakkoli doplňován, mohl se žalobce domnívat, že lze chybějící skutečnosti obsáhnout též v dokumentu jiném, který se pak následně stane obsahovou součástí projektu. Nedostatky projektu, o nichž je nyní řeč, proto měly být posuzovány jako nedostatky formální a daňové orgány tak měly upřít svou pozornost na posouzení, zda cíli posuzovaného projektu odpovídají reálné výstupy. Odmítnutí odečtení nákladů pouze s odkazem na formální nedostatky projektu (jejichž relevance se nadto ukázala jako nesprávná či sporná) je výrazem přepjatého formalismu, který zcela odhlíží od smyslu předmětné odpočitatelné položky, kterou je daňová podpora výzkumu a vývoje. Lze tedy k této dílčí otázce uzavřít, že předložil-li stěžovatel správci daně nikoli ucelený a zcela formálně bezvadný soubor dokumentů, měl být v posuzovaném případě, z hlediska formálních požadavků, akceptován jako projekt.

Uvedené závěry Nejvyššího správního soudu jsou pro podepsaný soud závazné (§ 110 odst. 4 s.ř.s.), proto na ně krajský soud co do argumentace k žalobním bodům 1) – 2) plně odkazuje.

C.

Krajský soud znovu přezkoumal napadené rozhodnutí, nyní již z pohledu třetího žalobního bodu. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)] a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Relevantní právní úpravu představují ust. § 34 odst. 4 ZDP a § 2 odst. 1 ZPPV.

Podle § 34 odst. 4 ZDP od základů 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 projektů výzkumu a vývoje. Pokud vynaložené výdaje (náklady) souvisejí s realizací projektů výzkumu a vývoje pouze zčásti, je možné od základů daně odečíst pouze tuto jejich část. Výdaje (náklady), které lze odečíst od základu daně, musí být výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka. Tento odpočet nelze uplatnit na služby, licenční poplatky (§ 19 odst. 7) a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob s výjimkou výdajů (nákladů) vynaložených za účelem certifikace výsledků výzkumu a vývoje, a dále na ty výdaje (náklady), na které již byla i jen zčásti poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.

Podle § 2 odst. 1 ZPPV (1) pro účely tohoto zákona se rozumí výzkumem a vývojem systematická tvůrčí práce konaná za účelem získání nových znalostí nebo jejich využití. Dále se rozlišuje

- a) výzkum, kterým je systematická tvůrčí práce rozšiřující poznání, včetně poznání člověka, kultury nebo společnosti, metodami umožňujícími potvrzení, doplnění či vyvrácení získaných poznatků, prováděná jako
 1. 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, nebo
 2. aplikovaný výzkum, kterým 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,
- b) vývoj, kterým je 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, poloproduktů nebo předváděcích zařízení.

Napadené rozhodnutí je vystavěno na třech základních úvahách:

- α) základním rozlišovacím kritériem výzkumu a vývoje od tzv. inovace je přítomnost značného (ocenitelného) prvku novosti a vyjasnění vědecké a/nebo technické nejistoty – řešení není zřejmé někomu, kdo zná základní objem běžných znalostí a postupů v oblasti. Inovací je oproti tomu pozvednutí existujícího výrobku na vyšší úroveň užitím účinnějších komponent či materiálů, příp. jeho zlepšením částečnými změnami jednoho z jeho subsystémů. Výzkumem či vývojem je tedy jen taková činnost, která obsahuje prvek novosti významně přesahující právě vymezené hranice inovace, kdy např. existující výrobek získá nové vlastnosti, je schopen nově vykonávat další podstatné činnosti, apod. Pokud byly v r. 2002 stanoveny obecně závaznými právními předpisy emisní limity, pak stanovení této normy bezpochyby reflektovalo dosud známé technologie spalování, limity nemohly být stanoveny na takové úrovni, která by dosud vyvinutými technologiemi nebyla dosažitelná. Pokud žalobce upravil existující polské kotle tak, aby výsledek jeho činnosti vyhovoval emisním limitům (způsobem popsaným v projektu), nemohou kotle ani po této činnosti vykonávat další významné činnosti, které dříve nemohly, protože se jedná o pouhou inovaci;
- β) žalobce odečetl od daňového základu náklady na dvě zakázky, při nichž bylo užito celkem 5 kotlů. Odčitatelnou položkou by však mohly být jen náklady spojené s vývojem prvního prototypu;
- γ) žalobce s žádným odběratelem předmětných dvou zakázek nespolupracoval na vývoji, vždy jen použil již odzkoušené a certifikované kotle, které běžně nabízí ke komerčnímu prodeji, kdy na tyto kotle poskytl i záruku, což svědčí o absenci žalobcovy technické nejistoty.

Krajský soud pokládá úvahy uvedené shora pod písm. β) a γ) za nepodložené a nepřezkoumatelné.

Napadené rozhodnutí totiž neobsahuje žádné podkladové dílčí úvahy, které by mohly být podkladem pro uvedené závěry. Neosvětluje, proč by k dosažení účelu (cíle) postačovalo zhotovení jediného prototypu kotle, zda bylo či nebylo třeba ověřit i vzájemné spolupůsobení několika kotlů pro funkčnost celé kotelny (k dosažení celkového výkonu), zda se jedná vesměs o kotle totožné či nikoli, zda případná odlišnost některého z kotlů odůvodňuje potřebu dalšího prototypu, atd.

Ze skutečnosti, že žalobcem vylepšený kotel byl v předmětné době certifikován, dále bez dalšího nevyplývá, že by již nebylo třeba dalších výzkumných poznatků k jeho osazení v reálném provozu kotelny (touto otázkou se žalovaný vůbec nezabýval, když alternativu dalšího vývoje a priori odmítl), natož pak závěr o tom, že se jednalo o běžnou komerční nabídku žalobce. Samotné poskytnutí záruky a absence podílu odběratelů na vylepšovací činnosti žalobce pak ničeho nesignaluje o míře žalobcovy jistoty či nejistoty o funkčnosti řešení. Uvedené skutečnosti toliko potvrzují fakt, že žalobce riziko případné nejistoty nepřenesl na odběratele, ale tíží tohoto rizika ponechal jen na sobě.

Jakkoli pak žalovaný úvahu uvedenou shora pod písm. α) žalovaný v napadeném rozhodnutí prohlašuje za pouhé *obiter dictum*, jedná se ve skutečnosti o nosný důvod jeho rozhodnutí. Jakkoli jsou sice nepřezkoumatelné závěry uvedené shora pod písm. β) – γ), případná správnost tohoto (žalovaným dostatečně

odůvodněného) závěru by znamenala skutečnost, pro kterou by napadené rozhodnutí obstálo, neboť další úvahy a závěry by již nemohly přivodit pro žalobce příznivější rozhodnutí.

Krajský soud – při aprobaci vstupní úvahy žalovaného o tom, že rozhodující je přítomnost značného (ocenitelného) prvku novosti a míra nejistoty (tato úvaha je plně korespondující s dosavadní správní i soudní praxí) – proto zaměřil svou pozornost na posouzení otázky, zda tyto prvky vývoje byly v posuzovaném případě naplněny či nikoli. K návrhu žalobce proto doplnil dokazování znaleckým posudkem z oboru energetika, odvětví kotle, tepelná energetika a spalovací technologie.

Z podaného znaleckého posudku soud zjistil, že retortový rošt pro užití v kotlích je znám již od r. 1922, kdy od té doby byly vyvinuty tři typy retortového hořáku:

- a) stabilní „polský“ model s dávkováním paliva šnekovým dopravníkem do osy hořáku, kdy vytlačované palivo odhořívá, postupuje k okraji roštu a jako popel odpadá do popelníku;
- b) „český“ model, který není stabilní, neboť obsahuje mechanismus, který rošt pootáčí a tím snáze dochází k odtržení (rozlámání) spečených zbytků, čímž je vhodný i pro paliva s nižší teplotou spékání – tento model však má zakomponováním pohyblivé části nevýhodu vyšší poruchovosti;
- b) válcový rošt ze žárupevného materiálu, který se otáčí okolo své podélné osy a palivo se sype ze zásobníku otvory do ohniště ve vnitřní části válce. Otvory jsou na tělese roštu a slouží jak k přísunu paliva, tak k odvodu popela. Zde jde spíše o válcový, než v pravém smyslu retortový rošt, jeho nevýhodou jsou rovněž otáčivé prvky v prostředí vysokých teplot a erozivního materiálu.

Kvalita hoření však není dána jen hořákem, ale též provedením ohniště, přívodem spalovacího vzduchu – jak a kam je vzduch přiváděn, jakou intenzitou a v jakém množství. Tvar a velikost ohniště ovlivňuje délku spalovací dráhy, tj. za jakou dobu dojde ke styku hořících částic tuhého i plynného paliva s teplosměnnou plochou.

V ČR byl prvním sériově vyráběným kotlem této kategorie Viadrus Ling 25 vyráběný od r. 1999 na spalování hnědého uhlí, certifikovaný i podle ČSN EN 303-5 (1999) platné i v letech 2005-6. V r. 2005 již existoval i kotel Viadrus Vialing a Licotherm AM24, kotle dalších výrobců a typů byly certifikovány až po r. 2006. Nelze však ani hovořit o tom, že by v letech 2005-6 měl jakýkoli výrobce provozně spolehlivý kotel obdobného výkonu, neboť se jednalo buď o kotle menšího výkonu (do 50 - 99 kW, žalobce se však zabýval kotli o výkonu 75 – 150 kW) nebo nesplňující emisní předpisy.

Rozdíl mezi řešeními konkurence (zejm. Viadrus) a řešením žalobce, kdy obě řešení využívají jako stabilizační jednotku vloženou keramickou plochu, která zpětným sáláním podporuje stabilizaci spalovacího procesu na roštu, spočívá v tom, že žalobcovo řešení obrací veškeré spaliny do druhého tahu kotle, zatímco v případě konkurenčního řešení část spalin prostupuje otvory v keramické desce rovnou do dohořivacího prostoru s teplosměnnou plochou. Žalobcovo řešení důsledným pásmováním spalovacího vzduchu podstatně zlepšuje spalovací proces, ať už z hlediska využití plav, tak i snížením tvorby emisí. Rozložení spalovacího vzduchu na primární a sekundární umožňuje přívod okysličovadla tam, kde je vzdušný kyslík právě potřebný, čímž se snižuje ztráta teplem v přebytečném (nevyužitém) okysličovadle.

Krom opakovaně zdůrazňovaného rozdílného výkonu kotlů žalobce a konkurence znalec konstatoval tyto rozdíly jednotlivých řešení:

- konkurenční řešení specifikuje stabilizační desku jako katalyzátor s kanálky pro odvod spalín do výměníku, zatímco žalobcovy řešení používá keramickou desku kompaktní. Tím dochází k obrácení veškeré spaliny do druhého tahu a tím k prodloužení spalovací dráhy a k lepšímu vyhoření paliva následkem důkladného promísení hořlavé hmoty i hořlavého plynu se vzdušným kyslíkem;
- konkurenční řešení přivádí vzduch tryskami v roštu, žalobcovy řešení přivádí vzduch podle potřeby kyslíku do pásem v závislosti na stupni vyhoření. Jen část je jako primární vzduch přiváděna tryskami ve vlastním tělese hořáku, část je však vedena do jádra spalovacího procesu. Toto řešení umožňuje použít dva samostatné ventilátory a tím regulovat přívod spalovacího vzduchu a zintenzivnit promísení hořící směsi s okysličovadlem.

Základem žalobcovy práce byl polský kotel na černé uhlí, kde je palivo ze zásobníku podáváno šnekovým dopravníkem ze spodu do středu retortového hořáku, kam je ještě přiváděn potřebný vzduch. Palivo je vytlačováno šnekem ze středu hořáku vzhůru, pročež dochází k odhořívání paliva zeshora, přičemž vznikající popel přepadává do popelníku. Tento kotel však nesplňuje emisní hodnoty platné v ČR pro spalování *hnědé*ho uhlí ($650 \text{ mg/m}^3 \text{ NO}_x$). Žalobce na polském kotli provedl změnu topeniště s podstatným prodloužením spalovací dráhy před stykem hořících produktů a relativně chladnou plochou výměníku a s větším promísením spalín využitím nárazové keramické plochy umístěné v proudu hořících plynů, při důsledném pásmování přívodu vzduchu. Znalec zde zdůrazňuje dokonalé promísení obsahu topeniště a rozvíření spalín s dokonalým vypálením hořlaviny při nedokonalosti vzduchu jako okysličovadla (ve vzduchu je jen 21% kyslíku). Žalobce konstrukčně řešil vytýčený úkol tak, že do proudu spalín vložil kovový prstenec s ochranou proti vysokým teplotám, proud spalín nasměroval proti keramické vložce, kde nárazem proudu dochází k důkladnému smísení se vzduchem a teprve v druhém tahu topeniště dochází ke styku s výměníkem tepla (vychlazení spalín pod teplotu vhodnou pro dokonalé spalování). Šlo tedy o přizpůsobení kotle se stabilním retortovým hořákem podmínkám spalování českého hnědého uhlí.

Ze shora uvedeného se podává, že jakkoli pro dosažení nižších výkonů byla v předmětné době známa spalovací technologie s otáčivým retortovým roštem a jediným přívodem vzduchu, žalobce pracoval na technologii odlišné – se stabilním retortovým roštem a pásmovaným přívodem vzduchu. Na rozdíl od známé technologie užil jednolitou (neděrovanou) keramickou desku, čímž vyloučil prostup spalín prvního tahu hoření na teplosměnnou plochu a tyto spaliny podrobil vesměs druhému tahu, jehož dokonalé hoření zajistil samostatným pásmem přívodu vzduchu.

Krajský soud o závěrech znaleckého posudku nemá důvod pochybovat. Namítal-li žalovaný znaleckému posudku, že se znalec sám vyjadřoval k otázce, zda se v tomto konkrétním případě jedná o vývoj či inovaci, krajský soud žalovanému přisvědčuje, že se jedná o právní otázku, jejíž zodpovězení znalci nepřísluší. Proto také právní úvahy a závěry znalce obsažené v jeho znaleckém posudku za své nepřijal, vycházel jen ze závěrů skutkových, které podrobil vlastní právní úvaze. Tvrdí-li přitom žalovaný, že uvedené znalcem učiněné právní závěry snad zkreslily zodpovězení otázek skutkových, netvrdí nikterak (a soudu se samotnému ze znaleckého posudku nepodává), které skutkové otázky byly posouzeny

či zodpovězeny zkresleně a v čem mělo toto zkreslení spočívat. Samotná skutečnost, že závěry znaleckého posudku jsou pro žalovaného nepříznivé, pak nemůže vést ke zpochybnění odborných skutkových závěrů znaleckého posudku vypracovaného znalcem z příslušného oboru zapsaným v seznamu znalců u příslušného krajského soudu. Namítal-li žalovaný nedostatečné zodpovězení znalci položených otázek v původním znaleckém posudku ze dne 24.7.2014, tyto nedostatky byly napraveny doplňujícím posudkem ze dne 20.10.2014, kdy po tomto doplnění považuje krajský soud podaný znalecký posudek za řádný, odpovídající na zadané otázky na základě dostatečně odůvodněných vstupů a odborných úvah znalce (konečně vůči doplnění znaleckého posudku již žalovaný žádné námitky neuplatnil).

Krajský soud *caute* dodává, že znalce nevyslychal, když úvahy a závěry znalce jsou z podaného písemného posudku jednoznačné a k výzvě soudu účastníci s upuštěním od výslechu znalce souhlasili [§ 127 odst. 1 in fine zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o.s.ř.“) užitého dle § 64 s.ř.s.].

Využití pásmování vzduchu (se všemi shora popsánymi důsledky) a obrácení veškerých spalín prvního tahu do hoření v druhém tahu je absolutní novostí nevyužívanou v letech 2005-6 v žádném známém řešení. Vzhledem k tomu, že tato novinka vede k dokonalejšímu spalování (jak bylo znalcem popsáno) zajišťujícím splnění emisních limitů i u kotlů s retortovým roštem o výkonu 150 kW (což dosavadní řešení neumožňovala), dospěl krajský soud k závěru, že v právě popsaném spočívá významný a současně i ocenitelný prvek novosti. Chybí-li žalovanému v této souvislosti činnost, kterou kotel dříve vykonávat nemohl, soud tuto spatřuje právě v dokonatelném spálení spalín z prvního tahu hoření v jeho tahu druhém.

Po tomto závěru se soud zabýval dále otázkou míry technické nejistoty. Uvážil přitom, že ani žalobcovi konkurenti dosud takovou technologii nevyvinuli a v žádném svém výrobku neužili. Nepoužili především vracení všech spalín prvního tahu do druhého tahu hoření podmíněné dostatečným přívodem vzduchu pro druhý tah zajišťovaným v žalobcově řešení nově pásmováním vzduchu (řešením umožňujícím oproti ostatním řešením využití dvou samostatných ventilátorů pro různé fáze spalovacího procesu). Nejednalo se tedy v žádném případě řešení, jehož výsledek by byl předem jistý nebo vysoce pravděpodobný. Konečná úspěšnost tohoto řešení na prvotní míře nejistoty nemůže dodatečně ničeho změnit (*quidque est dux post bellum*).

Krajský soud nezpochybňuje, že žalobce při své práci užil i znalosti v oboru známých skutečností (ke spalování je třeba kyslík; čím více kyslíku, tím dokonalejší spalování; čím delší spalovací dráha, tím nižší emise) a znalosti fyzikálních zákonů, to samo o sobě však při dosud neznámém aplikačním řešení nemůže samo o sobě vést k závěru o jistotě výsledku a nedostatku novosti (kategorický závěr, že užití v oboru známých skutečností a fyzikálních zákonů a priori zaručuje výsledek, by výzkum či vývoj absolutně vyloučil).

Krajský soud proto uzavírá, že žalobcova práce v nyní posuzovaném konkrétním případě naplňuje potřebné znaky vývoje ve smyslu § 34 odst. 4 ZDP a § 2 odst. 1 ZPVV, nejedná se o pouhou inovaci.

S ohledem na právě učiněný závěr napadené rozhodnutí nemůže obstát, neboť žalovaný – veden nesprávným názorem na to, zda je tato žalobcova právě vývojem či nikoli – nepodložil své další závěry o nenaplnění dalších podmínek daňové odčitatelnosti vývoje ve vztahu ke konkrétním žalobcem uplatněným částkám řádně zjištěnými skutečnostmi a následnými potřebnými úvahami.

Krajský soud na tomto místě pro přehlednost opakuje, co bylo uvedeno již na str. 6 – 7 tohoto rozsudku, totiž že žalovaný v napadeném rozhodnutí nijak neosvětluje, proč by k dosažení účelu (cíle) postačovalo zhotovení jediného prototypu kotle, zda bylo či nebylo třeba ověřit i vzájemné spolupůsobení několika kotlů pro funkčnost celé kotelný (k dosažení celkového výkonu), zda se jedná vesměs o kotle totožné či nikoli, zda případná odlišnost některého z kotlů odůvodňuje potřebu dalšího prototypu, atd. Dodává přitom (pro případ, že žalovaný na svém názoru o uznatelnosti nákladů na jediný prototyp setrvá), že daň byla žalobci stanovena dokazováním, aniž by byla verifikována výše nákladů vynaložených žalobcem v souvislosti s vytvořením prvního úspěšného prototypu.

Dále krajský soud opakuje, že ze skutečnosti, že žalobcem vylepšený kotel byl v předmětné době certifikován, bez dalšího nevyplývá samo o sobě, že by již nebylo třeba dalších výzkumných poznatků k jeho osazení v reálném provozu kotelný, natož pak závěr o tom, že se jednalo o běžnou komerční nabídku žalobce. Samotné poskytnutí záruky a absence podílu odběratelů na vylepšovací činnosti žalobce pak svědčí jen o tom, že žalobce riziko případné nejistoty nepřenesl na odběratele, ale tíží tohoto rizika ponechal jen na sobě.

Řádnému posouzení těchto otázek se bude muset věnovat žalovaný v dalším řízení. Není totiž úkolem přezkumné činnosti soudů rozhodujících ve správním soudnictví činit takové úvahy a zjišťovat pro ně relevantní skutečnosti, pakliže takové úvahy zcela absentují v napadeném rozhodnutí. Přezkoumává-li správní soud zákonnost žalobou napadeného správního rozhodnutí, resp. skutkové a právní úvahy, na jejichž základě bylo rozhodnutí vydáno, činí tak skrze odůvodnění tohoto rozhodnutí (nikoliv např. prostřednictvím obsahu správního spisu). Pokud z odůvodnění rozhodnutí není zřejmé, jak věc rozhodující orgán uvážil, o jaké skutečnosti opřel svůj právní závěr, proč považuje důvody uplatňované účastníkem za liché, mylné nebo vyvrácené, je účastníku de facto znemožněno uplatnit žalobní body, které by mohly vyvrátit, popř. zpochybnit závěry rozhodujícího orgánu.

Za shora popsané situace krajský soud napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil a věc podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž jsou správní orgány vázány právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

D.

Žalobce v řízení zaplatil zálohu na znalecké dokazování ve výši 20.000,- Kč.

Zdejší soud usnesením ze dne 18.9.2014 č.j. 22 Af 14/2010-120 přiznal znalci znalečné a náhradu hotových výdajů v souvislosti se zpracováním znaleckého posudku ze dne 24.7.2014 ve výši 15.830,42 Kč, kterážto částka byla znalci

vyplacena 17.10.2014. Ve vztahu k doplňujícímu znaleckému posudku pak znalec soudu výslovně sdělil, že znalečné nežádá.

Náklady znaleckého dokazování tak představují částku 15.830,42 Kč, a proto krajský soud rozhodl o vrácení nespotřebované části zálohy tomu, kdo zálohu složil. Současně žalobce vyzval ke sdělení potřebných bankovních dispozic k realizaci této platby.

E.

Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z procesního úspěchu žalobce ve sporu, kdy žalobci tak dle § 60 odst. 1 s.ř.s. vzniklo vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce tvoří:

a)	zaplacený soudní poplatek z žaloby		2.000,00 Kč
b)	zaplacený soudní poplatek z kasační stížnosti		5.000,00 Kč
c)	náklady právního zastoupení advokátem		
α)	odměna advokáta za zastupování v řízení ve výši 2.100,- Kč bez DPH / úkon při těchto úkonech právní služby poskytnutých do 31.12.2012:		
1)	příprava a převzetí věci		
2)	sepis žaloby	§ 7, § 9 odst. 3 písm. f)	
3)	účast u jednání 27.2.2012	vyhl. č. 177/1996 Sb.	8.400,00 Kč
4)	sepis kasační stížnosti*)	ve znění do 31.12.2012	
β)	odměna advokáta za zastupování v řízení ve výši 3.100,- Kč bez DPH / úkon při těchto úkonech právní služby poskytnutých od 1.1.2013:		
1)	účast u dnešního jednání	§ 7, § 9 odst. 4 písm. d)	
		vyhl. č. 177/1996 Sb.	3.100,00 Kč
		ve znění od 1.1.2013	
γ)	paušální náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300,- Kč / úkon při úkonech právní pomoci vypočtených pod písm. α) – β)	§ 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb.	1.500,00 Kč
δ)	DPH 21% z částek uvedených pod písm. α) - γ)	§ 57 odst. 2 s.ř.s.	2.730,00 Kč
d)	náklady na zpracování znaleckého posudku kryté žalobcem složenou zálohou		15.830,42 Kč
Celkem			38.560,42 Kč

*) doplnění blanketní kasační stížnosti soud nepovažuje za účelně vynaložený náklad, když kasační stížnost měla obsahovat veškeré náležitosti již v době jejího podání

Soud proto uložil žalovanému zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení shora uvedenou částku, a to dle § 64 s.ř.s. ve spojení s § 149 odst. 1 o.s.ř. k rukám advokáta, který žalobce v řízení zastupoval. Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a o.s.ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159, § 160 odst. 1 o.s.ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku je **m o ž n o** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně. Nejsou však přípustné takové stížní body, které by napadaly závěry o otázkách, k nimž se Nejvyšší správní soud v předcházejícím zrušovacím rozsudku již vyjadřoval.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí či exekuci.

V Ostravě dne 17. prosince 2014

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu