



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Petry Venclové, Ph.D. a JUDr. Aleše Korejtky ve věci **žalobce fortell, s. r. o.**, IČ: 642 56 197, se sídlem Nádražní 1111, 563 01 Lanškroun, **zastoupeného JUDr. 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 rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 21. 12. 2012, č. j. 7860/12-1200-605353, a ze dne 21. 12. 2012, č. j. 7859/12-1200-605353,**

t a k t o :

- I. **Žaloba proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 21. 12. 2012, č. j. 7860/12-1200-605353, a ze dne 21. 12. 2012, č. j. 7859/12-1200-605353, se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :**I.****Žalovaná rozhodnutí a žaloba**

Rozhodnutími Finančního ředitelství v Hradci Králové¹ ze dne 21. 12. 2012, č. j. 7860/12-1200-605353, a ze dne 21. 12. 2012, č. j. 7859/12-1200-605353 (dále též „žalovaná rozhodnutí“), byla zamítnuta odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu v Ústí nad Orlicí ze dne 11. 5. 2012, č. j. 108987/12/273910603103, a ze dne 11. 5. 2012, č. j. 109121/12/273910603103, 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 (konkrétně se jednalo za zdaňovací období 1. 1. 2008 až 31. 12. 2008 o daň ve výši 3 541 120,-- Kč a za zdaňovací období 1. 1. 2009 až 31. 12. 2009 o daň ve výši 488 323,-- Kč). Žalobce v uvedených zdaňovacích obdobích odečetl od základu daně náklady vynaložené (dle jeho tvrzení) při 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 však po rozsáhlém dokazování dospěl 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 žalobce zhotovoval vstřikovací formy či nástroje (popř. i dílce) na základě poptávky zákazníka, a to podle jeho požadavků a specifikací, v předem dohodnutých termínech a za předem dohodnuté ceny. Na základě poptávky od potenciálního zákazníka žalobce deklaroval, že je schopen potenciálním zákazníkem poptávanou formu či nástroj vyrobit, což nesvědčí o existenci technické nejistoty a jedná se o činnosti vykonávané v rámci podnikatelské činnosti žalobce. 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 oběma rozhodnutím podal žalobce včasnou žalobu obsahující následující žalobní body:

- 1) Nepřezkoumatelnost žalovaných rozhodnutí – nevypořádání se zásadním tvrzením žalobce

Žalobce tvrdil, že se odvolací správní orgán (dále též „žalovaný“) v rozhodnutích vyjadřuje k otázce ocenitelného prvku novosti, stejně jako k technické nejistotě. Žalobce dne 14. 11. 2012, následně pak dne 22. 11. 2012 (jedná se o data doručení vyjádření žalobce správci daně – pozn. soudu), „poskytl správci daně svá stěžejní tvrzení ohledně definičních znaků výzkumu a vývoje“, „k uvedenému se však žalovaný věcně a přezkoumatelným způsobem nevyjádřil“ a „nevypořádal se se zásadními tvrzeními žalobce podpořenými názorem znalce“, žalovaná „rozhodnutí (i zpráva o daňové kontrole) zcela postrádá vlastní hodnocení důkazů“, a proto jsou nepřezkoumatelná.

¹ Finanční ředitelství byla zák. č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, zrušena a od 1. 1. 2013 již neexistují. Proto je žalováno Odvolací finanční ředitelství, které v současné době vykonává působnost správního orgánu nejbližše nadřízeného finančním úřadům.

2) Definice výzkumu a vývoje

Žalovaný dle žalobce nesprávně při interpretaci pojmů výzkum a vývoj nevycházel pouze z § 34 odst. 4, 5 zákona o daních z příjmů, nýbrž i ze zákona o podpoře výzkumu a vývoje a z pokynu Ministerstva financí ČR k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ze dne 3. 10. 2005, č. j. 15/96 003/2005-151 (dále též „Pokyn D -288“). Tento postup žalovaného byl dle žalobce nezákonný. Proto pokud existuje projekt výzkumu a vývoje ve smyslu ustanovení § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, který má podobu uvedenou v § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, pak se bez dalšího jedná o projekt výzkumu a vývoje, byť by žádné „převratné vynálezy neuskutečňoval“.

3) Ocenitelný prvek novosti a technická nejistota

Žalobce dále namítl, že i kdyby připustil využití definic obsažených zákoně o podpoře výzkumu a vývoje, žalovaný používá pojem „významný prvek novosti“ namísto pojmu „ocenitelný prvek novosti“. Dle žalobce „projekty žalobce byly rovněž výzkumem a vývojem“. Tento závěr má plynout z Tabulky dle sdělení k pokynu D – 288, která byla součástí podání došlých správci daně dne 14. 11. 2012 a 22. 11. 2012. Dle žalobce „bylo povinností žalovaného uznat existenci ocenitelného prvku novosti“, neboť žalobce „plně prokázal, že i samotné výrobky, na nichž byl žalobcem prováděn výzkum a vývoj, obsahovaly ocenitelný prvek novosti jak ve vztahu k žalobci samému, tak ve vztahu k většímu celku (výzkum a vývoj klienta)“. Pokud tak žalovaný neučinil, je jeho rozhodnutí nezákonné.

Obdobně žalobce tvrdil, že při plnění každé zakázky (projektu) vyjasňoval stav technické nejistoty, přičemž není rozhodné, že např. v jednom případě vystavil tzv. závazek proveditelnosti a že se zákazníci uzavíral smlouvy o dílo. Dle žalobce „bylo povinností žalovaného uznat existenci ocenitelného prvku novosti“. Pokud tak neučinil, je jeho rozhodnutí nezákonné.

4) Nerespektování vyjádření odborných osob a absence znaleckého důkazu

Žalobce dále žalovanému vytknul, že nepřihlédl k vyjádření „odborných osob“. Konkrétně se mělo jednat o Ing. Pohana, Ing. Viléma Juránka, Ing. Tomáše Sedláčka, Ph.D. a RNDr. Blažka. Všichni „jmenovaní odborníci shodně došli k závěru, že posuzované projekty výzkumu a vývoje splňují všechny podmínky pro uplatnění odčitatelné položky dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, obsahují ocenitelný prvek novosti a v rámci jejich realizace došlo k vyjasňování technické nejistoty, jakož i splňují ostatní definiční znaky ve smyslu zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků.“ Dle žalobce je „věda již na tak vysoké úrovni, že laik není schopen posoudit otázky ryze odborné, např. otázku ocenitelného prvku novosti či technické nejistoty.“ Žalovaný tak „pochybil, pakliže se bez odborných znalostí pustil do posuzování těchto otázek, aniž by využil služeb znalce“.

5) Legitimní očekávání

Žalovaný měl dle žalobce narušit legitimní očekávání žalobce. Žalobce tvrdil, že před uplatněním odpočtu na výzkum a vývoj v letech 2008 a 2009 mu bylo známo, že u jiných daňových subjektů (konkrétně KOMFI spol. s r.o. a KOMFI Engineering, s. r. o.) uskutečňujících výzkum a vývoj v typově stejných projektech (výroba prototypových forem pro výrobu prototypu výrobku za užití technologie vstřikování plastů) byl totožnými úředními osobami uznán odpočet na výzkum a vývoj. S ohledem na „zásadu legitimního očekávání“ pak žalobce očekával, že „uplatnění odpočtu na typově stejné projekty výzkumu a vývoje a v podstatě za shodných okolností“ bude i v jeho případě žalovaným akceptováno. Avšak nestalo se tak, a proto je žalované rozhodnutí nezákonné.

6) Náhrady mezd

Žalovaný dle žalobce též pochybil, pokud neuznal náhrady mezd za náklady podle ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů s odůvodněním, že se zaměstnanec během dovolené nepodílí na realizaci projektu výzkumu a vývoje, a proto náklady na takového pracovníka v podobě náhrady mzdy za dovolenou nelze považovat za náklady vynaložené při realizaci projektů výzkum a vývoj. Dle žalobce je „s každým odpracovaným časovým úsekem spojen nárok na dovolenou“ a jelikož žalobce nemá možnost „zaměstnat své zaměstnance na projektech výzkumu a vývoje, aniž by s touto prací byl ze zákona spojen vznik nároku na dovolenou, je zde přímá příčinná souvislost, a tudíž oprávnění žalobce náhrady za dovolenou do odpočtu zahrnout“.

7) Chybné hodnocení důkazů (výzkum a vývoj jako vložení dat do softwaru, výzkum a vývoj jako zakázková forma výroby, okamžik zahájení projektu)

Žalobce dále vyjádřil nesouhlas s některými dílčími závěry žalovaného, a to zejména se závěrem, že žalobce vkládal data od zákazníka do volně prodejných softwarů, a proto neprováděl výzkum a vývoj. Není to ovšem dle žalobce software, nýbrž zaměstnanec, „kdo vytváří přidanou hodnotu“. Stejně tak je nesprávné pojetí výroby žalobce žalovaným jako zakázkové výroby formy či nástroje pouze s odkazem obsah na smluvní dokumentace, resp. užitou terminologii. Žalovaný neměl vycházet pouze z „termínů užitých ve smluvní dokumentaci žalobce“, ale „měl zohlednit skutečný obsah právního úkonu, nezávisle na jeho pojmenování“. Příkladem „přepjatého formalismu“ je dle žalobce pak to, že žalovaný „se za účelem vypořádání s věcnými argumenty uchýloval k poukazování na formální pochybení“, jmenovitě žalobce poukazoval na „námitku zahájení projektu (blíže neurčeného – pozn. soudu) před jeho schválením“.

8) Posudky a vyjádření odborných osob

V závěru žaloby žalobce opět zopakoval námitku, že „na základě předaných informací vyjádřilo více osob, o jejichž odbornosti není pochyb, svůj názor na činnosti žalobce“, avšak žalovaný jejich závěry odmítl s tím, že vstupní informace pro tyto osoby byly poskytnuty žalobcem, aniž by jejich „posudky“ řádně „rozporoval“.

9) Odbornost úředních osob

Konečně žalovaný namítl „absenci odbornosti úředních osob“. Dle žalobce úřední osoby neabsolvovaly „certifikační školení“ organizované Radou pro výzkum, vývoj a inovace

ve spolupráci s Komorou daňových poradců, specialista prvoinstančního správce daně na oblast výzkumu a vývoje nemá středoškolské ani vysokoškolské vzdělání „*strojírenského zaměření*“, bez něhož lze dle žalobce „*jen stěžít výzkum a vývoj v oblasti žalobce posuzovat*“ (jak zdůraznil žalobce v doplňku žaloby ze dne 3. 5. 2013).

Ze všech výše uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil a žalovanému uložil povinnost nahradit žalobci náklady řízení.

II.

Vyjádření žalovaného

Žalovaný předně zdůraznil, že podstatou sporu je hodnocení oprávněnosti uplatnění položky odčitatelné od základu daně podle ust. § 34 odst. 4 (ve spojení s dalšími odstavci) 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. Žalobní námitky jsou dle žalovaného „*ve většině*“ totožné s námitkami uvedenými v odvoláních žalobce proti dodatečným platebním výměrům a žalovaný se s nimi vypořádal v odůvodněných žalobou napadených rozhodnutích. Žalovaný proto odkázal na tato odůvodnění.

Pokud jde o námitku nepřezkoumatelnosti žalovaných rozhodnutí, tak ta je dle žalovaného nedůvodná. V odůvodněných napadených rozhodnutích o odvolání se odvolací správní orgán vypořádal se všemi odvolacími námitkami a vyjádřil se ke všem doplněním odvolání. Žalovaný k tomu odkázal zejména na str. 43 až 52 napadených rozhodnutí, tj. na část odůvodnění, ve které se vyjádřil k několika doplněním odvolání, a to přezkoumatelným způsobem. Žalobce nadto dle žalovaného neuvedl konkrétně, se kterými konkrétními odvolacími námitkami se odvolací správní orgán nevypořádal či je zcela opomněl vypořádat.

Vzhledem k uvedenému žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

III.

Posouzení věci krajským soudem

Předně krajský soud připomíná, že podle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), soud přezkoumává napadené výroky žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (dispoziční zásada), které je třeba výslovně formulovat v žalobě (§ 71 odst. 1 písm. d/ s. ř. s.). Z tohoto důvodu obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54, z poslední doby např. rozsudek téhož soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012 – 42, oba dostupné na

www.nssoud.cz). Jestliže žalobce v žalobě vytkne napadenému správnímu rozhodnutí vady jen v obecné rovině, aniž by poukázal na zcela konkrétní skutečnosti, v nichž spatřuje pochybení, je zcela dostatečné, pokud se k takto obecným námitkám vyjádří krajský soud jen v obecné rovině. Není totiž úkolem soudů ve správním soudnictví, aby nahrazovaly činnost žalobce při formulaci žalobních námitek a samy je dotvářely. Tímto postupem by byla ostatně popřena rovnost stran v řízení před soudem a žalovanému správnímu orgánu by byla odňata možnost efektivně hájit své rozhodnutí.

Přezkoumá-li soud žalobou napadené rozhodnutí nad rámec žalobních bodů, překročí rámec přezkumné činnosti vymezený v § 75 odst. 2 s. ř. s., přičemž Nejvyšší správní soud již v minulosti vyslovil, že „jinou vadou řízení před soudem“ s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé je, pokud krajský soud přezkoumá a poté zruší žalobou napadené správní rozhodnutí z důvodu, který nebyl žalobcem uplatněn jako žalobní bod. Takový postup krajského soudu je nejen popřením dispoziční zásady, kterou je ovládáno správní soudnictví, ale znamená i zásah do principu rovnosti účastníků řízení, neboť jim odnímá právo vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal soud za určující pro své zrušující rozhodnutí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006-63, dostupný na www.nssoud.cz). Určitý průlom do dispoziční zásady ovládající správní soudnictví představuje povinnost soudu vyslovit rozsudkem nicotnost přezkoumávaného správního rozhodnutí bez návrhu (§ 76 odst. 2 s. ř. s.) a povinnost soudu zrušit napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, přičemž tato povinnost připadá v úvahu jen v případě, kdy tato vada brání přezkoumání žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2003, č. j. 2 Ads 33/2003-78, a zejména usnesení rozšířeného senátu téhož soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84, oba dostupné na www.nssoud.cz). Další případy týkající se možnosti tohoto průlomu vymezila judikatura (např. povinnost ex officio přihlédnout k prekluzi v daňovém řízení, k zániku odpovědnosti za přestupek apod.).

Nelze též zapomínat, že soud není povinen vyhledávat ve správním spise argumenty svědčící uplatněným žalobním bodům (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2006, č. j. 7 Afs 127/2005-62, dostupný www.nssoud.cz).

Dále soud vzhledem ke skutečnosti, že se řada žalobních námitek shoduje již s námitkami uplatněnými v řízení před správními orgány, zdůrazňuje, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, proto bude soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadených rozhodnutí odkazovat na tato odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na www.nssoud.cz).

Nyní k jednotlivým žalobním námitkám.

1) Nepřezkoumatelnost žalovaných rozhodnutí – nevypořádání se zásadním tvrzením žalobce

Tato námitka je natolik obecně formulována, že se pohybuje na hranici projednatelnosti. Žalobce tvrdí, že dne 14. 11. 2012, následně pak dne 22. 11. 2012 (jedná se o data doručení vyjádření žalobce správci daně – pozn. soudu) „poskytl správci daně svá stěžejní tvrzení ohledně definičních znaků výzkumu a vývoje“, avšak s těmito tvrzeními se žalovaný dle žalobce nevypořádal. Žalobce ovšem v žalobě nespecifikoval, s jakými konkrétními „zásadními tvrzeními“ (a ve vztahu k jakým konkrétním projektům) se odvolací správní orgán nevypořádal. Z podání doručených správci daně dne 22. 11. 2012 a dne 14. 11. 2012 je patrné, že tato žádná „zásadní tvrzení neobsahují“, žalobce jimi pouze správci daně sděloval, že „doplňuje další důkazní prostředky“, a to výpis ze seznamu ústavů kvalifikovaných pro znaleckou činnost a „znalecký posudek Ing. Tomáše Sedláčka, Ph. D.“ (podání doručené správci daně dne 14. 11. 2012) a „souhrnnou zprávu k vybraným projektům výzkumu a vývoje“ s přílohami (podání doručené správci daně dne 22. 11. 2012). Jestliže tedy uvedená podání neobsahovala žádné nové odvolací námitky, nelze žalovanému vytýkat, že se s těmito neexistujícími odvolacími námitkami nevypořádal. Naopak, správní orgány obou stupňů se vypořádaly, a to přezkoumatelným způsobem, se všemi rozhodnými skutečnostmi a odůvodnění jejich rozhodnutí (zprávy o daňové kontrole /viz § 147 odst. 4 daňového řádu/) jsou plně přezkoumatelná a poskytují dostatečnou oporu výrokům napadených rozhodnutí, jak bude ještě rozvedeno níže. Přesvědčivé závěry správních orgánů (které jsou nadto založeny na důkazních prostředcích předložených samotným žalobce) přitom vylučují jakýkoli závěr jiný (včetně těch žalobcových).

Pokud měl žalobce na mysli „Tabulku dle sdělení k Pokynu č. D – 288“ a „znalecký posudek“ Ing. Tomáše Sedláčka, Ph. D. (který však není znalcem a jeho „znalecký posudek“, jak dokument sám zpracovatel označil, nemá náležitosti vyžadované § 13, popř. § 22 zák. č. 36/1967 Sb. a § 13 ve spojení s § 15 vyhl. č. 37/1967 Sb.), pak „Tabulku dle sdělení k Pokynu č. D – 288“ žalobce správci daně předložil, jak již bylo uvedeno výše, v podání doručeném správci daně dne 22. 11. 2012 jako důkazní prostředek, stejně jako „znalecký posudek“ (ze dne 9. 11. 2012) Ing. Tomáše Sedláčka, Ph. D., jehož přílohou č. 2 byla tatáž tabulka. Nejednalo se tedy o odvolací námitky, nýbrž o důkazní prostředky (tak ostatně žalobce tyto dokumenty sám označil). „Znalecký posudek“ odkazující se na zmíněnou tabulku pak byl podroben hodnocení ze strany odvolacího správního orgánu (viz stranu 43 – 44, 48, 49, 51 rozhodnutí č. j. 7860/12-1200-605353, resp. stranu 43 – 44, 48, 49, 51 35 rozhodnutí č. j. 7859/12-1200-605353), které považuje soud za dostatečné.

Dále je třeba dodat, že „znalecké posudky“ Ing. Tomáše Sedláčka, Ph. D., předkládal žalobce již v řízení před správním orgánem prvního stupně a předkládal mu též „tabulky“, s těmito důkazními prostředky se správní orgán prvního stupně podrobně vypořádal (srov. stranu 17 – 20 a stranu 123 – 126 zprávy o daňové kontrole).

Z výše uvedeného je patrné, že žalobce v průběhu řízení správcům daně předkládal listiny, které označoval jako „znalecké posudky“ (některé listiny byly dokonce jako „znalecký

posudek“ označeny výslovně jejich původcem), ačkoliv tyto se znaleckým posudkům nepodobaly ani vzdáleně. Takový postup znevěrohodnil nejen samotného žalobce, ale i předkládané důkazy (resp. důkazní prostředky). V této souvislosti je záhodno poukázat na § 25a odst. 2, 3 zák. č. 37/1967 Sb., dle kterého se fyzická osoba se dopustí přestupku tím, že se neoprávněně vydává za znalce (tlumočníka) nebo znalecký ústav anebo vykonává znaleckou (tlumočnickou) činnost v rozporu s § 2 odst. 1., přičemž za tento přestupek lze uložit pokutu do 200 000 Kč. Obdobně se právnická osoba dopustí správního deliktu tím, že vykonává znaleckou činnost v rozporu s § 2 odst. 1 nebo § 21, za což jí může být uložena pokuta do 400 000 Kč.

2) Definice výzkumu a vývoje

Žalobce nedůvodně žalovanému vytýkal též to, že při interpretaci pojmů výzkum a vývoj nevycházel pouze z § 34 odst. 4, 5 zákona o daních z příjmů, nýbrž i ze zákona o podpoře výzkumu a vývoje a z pokynu Ministerstva financí ČR D - 288.

Zákon o dani z příjmů fyzických osob neobsahuje definici výzkumu a vývoje, je proto logické, že žalovaný použil definici obsaženou v zákoně o podpoře výzkumu a vývoje, zvláště když zákonodárce prostřednictvím poznámky pod čarou na tuto definici odkázal. O využitelnosti této definice ostatně nepochyboval ani Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 7. 2011, č. j. 8 Afs 13/2011 – 81. Je sice pravdou, že to, co je uvedeno v poznámce pod čarou, nemá závaznou povahu, nicméně pokud zákonodárce upřesní text zákona takovou poznámkou, dává tím jednoznačné vodítko pro správnou interpretaci předmětného pojmu, kterou nelze bez odůvodnění pominout (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze 9. 7. 2009, č. j. 9 Afs 62/2008 – 59, dostupný na www.nssoud.cz). Nadto právní řád, založený na principech jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti, s sebou nutně přináší imperativ stejného náhledu na srovnatelné právní instituty, byť upravené v rozdílných právních předpisech či dokonce odvětvích (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 - 54, dostupný na www.nssoud.cz). Proto neposkytuje-li jeden právní předpis jednoznačnou odpověď na určitou právní otázku, je nezbytné vyložit ji v systémových souvislostech s předpisy ostatními tak, aby tato otázka byla spravedlivě a rozumně zodpovězena (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2004, č. j. 1 As 9/2003 - 90, dostupný na www.nssoud.cz). Pakliže je zákon o podpoře výzkumu a vývoje jediným právním předpisem, který v rámci právního řádu definuje pojmy výzkum a vývoj, je rozumné z této definice vycházet i v řešeném případě. Ke stejným závěrům ostatně dospěla i zainteresovaná veřejnost (srov. např. článek Christiana Žmolíka s názvem *Odčitatelná položka z titulu výzkumu a vývoje : daň z příjmů*, publikovaný v časopise *Daně a právo v praxi*, sv. 18, /2013/ č. 11, s. 8-13, dostupné též v ASPI pod ID LIT45696CZ).

S ohledem na shora uvedené je proto nutno odmítnout úvahu žalobce, že existuje-li projekt výzkumu a vývoje ve smyslu ustanovení § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, který má podobu uvedenou ve výčtu ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, pak se bez dalšího jedná o projekt výzkumu a vývoje, byť by žalobce žádné „převratné vynálezy“ neuskutečňoval, neboť pokud by tato teze platila, bylo by možno za výzkum a vývoj považovat jakoukoli činnost za předpokladu, že by byla realizována na základě projektu výzkumu a vývoje, bez ohledu na to, zda se skutečně cokoli „zkoumá“ či „vyvíjí“. Takový výklad je nutno s ohledem na jeho absurdní důsledky odmítnout (*argumentum per*

reductionem ad absurdum). Pokud žalobce z této premisy vycházel, pak se nelze divit, že jeho očekávání (jak namítá v žalobě) nebyla naplněna.

Jde-li o využití pokynu D – 288 (který vydalo Ministerstvo financí ČR ve spolupráci s Radou pro výzkum, vývoj a inovace) žalovaným, pak k této námitce se již žalovaný podrobně vyjádřil v odůvodnění svých rozhodnutí (srov. stranu 33 rozhodnutí č. j. 7860/12-1200-605353, resp. stranu 35 rozhodnutí č. j. 7859/12-1200-605353) a soud na jeho argumentaci odkazuje. Pro úplnost soud dodává, že je poněkud zvláštní, pokud žalobce zpochybňuje užití pokynu D – 288 jako výkladové pomůcky, ačkoliv část tohoto pokynu se objevuje v jeho vnitropodnikové směrnici (vnitropodniková směrnice k zajištění evidence vynaložených nákladů na výzkum a vývoj obsahuje celý bod č. 3 pokynu D-288) a dovolává se ho též ve svých podáních a v některých „*důkazních prostředcích*“ předložených správním orgánů (viz např. tabulka dle Sdělení k Pokynu č. D – 288, či expertní hodnotící zpráva RNDr. Marka Blažka). Ostatně tento pokyn byl a je zainteresované veřejnosti dobře znám, byl např. publikován na webových stránkách České daňové správy a Ministerstva financí ČR, byl rovněž publikován ve Finančním zpravodaji či na <http://www.vyzkum-vyvoj.cz/article.asp?nDepartmentID=34&nArticleID=22&nLanguageID=1>.

Nadto zmíněné pokyny nejsou obecně závaznými právními předpisy, soud při svém rozhodování není povinen se jimi řídit ani se k nim vyjadřovat. Vázanost pokyny a jejich výklad je toliko otázkou státní správy. Pro rozhodování soudu je podstatné pouze to, zda v konkrétně řešeném případě postupoval správní orgán v souladu se zákonem (ať již v souladu či v rozporu s pokynem ministerstva - k tomu srov. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2011, č. j. 8 Afs 13/2011 – 81, dostupný na www.nssoud.cz), což dle názoru soudu postupoval.

Závěrem soud dodává, že správci daně v průběhu řízení srozumitelně popsaly, proč a jakým způsobem interpretovaly § 34 odst. 4, 5 zákona o daních z příjmů tak, jak jej interpretovaly, a soud v podrobnostech na jejich závěry odkazuje (srov. např. strany 5 a 6 a 113 – 114 zprávy o daňové kontrole, stranu 32 – 37 rozhodnutí č. j. 7860/12-1200-605353, resp. stranu 33 - 38 rozhodnutí č. j. 7859/12-1200-605353).

3, 4 a 9) Ocenitelný prvek novosti a technická nejistota, nerespektování vyjádření odborných osob a absence znaleckého důkazu, odbornost úředních osob

Důvodné nejsou ani tyto námitky.

Správci daně používají pojem ocenitelný prvek novosti a významný prvek novosti promiscue (Ostatně stejně tak to činil i žalobce, jak plyne z jeho podání ze dne 9. 2. 2011, v němž uvedl: „*Potvrzení novosti výrobků od zadavatele vývoje předkládáme jako důkazní prostředek k prokázání existence ocenitelného /ve smyslu pokynu D – 288/ a významného, popř. neopominutelného, citelného, nezanedbatelného /ve smyslu Frascati manuálu/ prvku novosti, který je důležitou charakteristikou vývoje.*“). Odkázat lze např. na stranu 239 (obdobně viz stranu 107) zprávy o daňové kontrole, kde správní orgán prvního stupně uvádí: „*Dle správce daně je základním kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od příbuzných činností přítomnost ocenitelného (významného) prvku novosti. Jak již správce daně uvedl u jednotlivých projektů, činnosti provedené v rámci předmětných projektů neobsahují významný*

neboli ocenitelný prvek novosti. Z jednotlivých projektů je zřejmé, že daňový subjekt provádí úpravu návrhů pro výrobní proces tak, aby nástroj (forma) a díl byl vyrobitelný, funkční a splňoval předem stanovené požadavky zákazníků. V daných případech je výrobek daný a v podstatě činností daňového subjektu je zjištění závad nebo problémů, které mají vliv na vyrobitelnost výrobku v požadované kvalitě, a odstranění těchto závad nebo problémů, jehož výsledkem jsou změny stanoveného výrobku (např. změny rádiusů, změna vtoku, resp. stanovení optimálního místa vtoku, zeslabení, zesílení nebo vyztužení stěn, přidání nějakého prvku /žebra, můstku atd./ - viz zakázky č. 40/07, č. 409/078). Tyto změny však pro daný výrobek jsou z pohledu jeho tvaru (ten je dán požadavkem zákazníka) velmi malé a z pohledu jeho funkce nepředstavují žádnou změnu (nedochází ke změně charakteristiky výrobku). Správce daně neshledal v jednotlivých projektech žádné skutečnosti, které by byly pro daňový subjekt nové nebo novátorské, je zřejmé, že cílem projektové činnosti není hledat neodhalené jevy nebo struktury a ani při ní nedochází k aplikaci poznatků nebo technik novým způsobem. Výsledkem je výroba formy nebo nástroje pro výrobu dílce, a to v souladu se stanovenými požadavky zákazníků, přičemž proces výrobní přípravy a výroby je v podstatě daný a jediným cílem projektu je vyrobít funkční formu (nástroj) pro výrobu výrobků s parametry předem definovanými zákazníkem. Vzhledem k tomu, že činnosti provedené v rámci předmětných projektů VaV (výzkumu a vývoje, dále též „VaV“) neobsahují ocenitelný prvek novosti (to, že by vznikl v rámci zakázky ocenitelný prvek novosti, nevyplývá ani z podkladů týkajících se komunikace se zákazníkem, ani tento ocenitelný prvek novosti není předmětem fakturace zákazníkovi) ani prvek odstranění technické nejistoty typický pro činnosti VaV, a proto nelze odčitelnou položku VaV uplatněnou ve zdaňovacím období roku 2009 považovat za uplatněnou v souladu se zákonem o daních z příjmů. O tom, že se v daném případě nejedná o projekty VaV svědčí rovněž skutečnosti uvedené u hodnocení jednotlivých projektů, např. to, že často je zřejmé, že pro výrobu formy se vychází z nějakého stávajícího výrobku, resp. výkresu (někdy jsou pro vytvoření nabídky zaslány výkresy z předchozích let vztahující se ke stávajícím výrobkům) - viz zakázky č. 408/106, č. 409/060, č. 409/088 a č. 409/099.“

Správce daně tedy užívá pojmy „významný“ a „ocenitelný“ promiscue evidentně proto, aby odlišil výzkum a vývoj od inovace, to však neznamená, že konstruoval jakousi novou zákonnou podmínku pro uplatnění odpočtu. Výzkumem a vývojem ve smyslu ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů může být jen taková činnost, která obsahuje ocenitelný prvek novosti a přináší vyjasnění technické nejistoty, přičemž v souladu s ustanovením § 2 odst. 1 zákona o podpoře výzkumu a vývoje musí jít o systematickou tvůrčí činnost, vykonávanou za účelem získání nových znalostí (výzkum) nebo využití výsledků výzkumu nebo jiných podnětů (vývoj), mezi které patří i praktické zkušenosti. Od výzkumu a vývoje je však nutné odlišovat inovaci, která má s výzkumem a vývojem některé shodné znaky – možnost použít stávajících výrobků, dílů, podsystémů, atd., cílem je zlepšení vlastností určitého výrobku, vychází také např. z praktických zkušeností a do jisté míry se u ní uplatňuje také vyjasnění technické nejistoty (tj. otázky, zda ten který komponent, subsystém lze vůbec využít pro inovaci toho kterého výrobku, jakým způsobem a za jakých podmínek). Pro odlišení inovace od výzkumu a vývoje je podstatné, zda součástí zamýšlených výstupů všech posuzovaných činností podle jednotlivých zadání úkolů byl významný prvek novosti, který je rozlišovacím kritériem. Za takový prvek nelze považovat pouhé zlepšení výkonových charakteristik výrobku či stroje, zlepšení (pozvednutí) působnosti existujícího výrobku či stroje na vyšší

úroveň nebo jeho zdokonalení užitím účinnějších komponent nebo materiálů, popř. zlepšení složitějšího výrobku či stroje částečnými změnami některého z integrovaných technických subsystémů, neboť v takovém případě se jedná o inovaci, u níž nelze postupovat podle ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Inovací se tedy rozumí zavedení nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb do praxe. V případě existence významného prvku novosti musí jít o takové zlepšení výrobku či stroje, které tuto úroveň významně přesahuje, což znamená, že výrobek či stroj např. získá nové vlastnosti, je schopen vykonávat další podstatné činnosti, které dříve vykonávat nemohl.

Žalobce tvrdil, že jeho projekty byly „*rovněž výzkumem a vývojem*“ a tento závěr má plynout z Tabulky dle sdělení k pokynu D – 288, která byla součástí podání došlých správci daně dne 14. 11. 2012 a 22. 11. 2012. Tato tabulka, jak již bylo uvedeno výše, žádnou vypovídací potenci (důkazní hodnotu) nemá, nic jí není prokazováno, resp. není jím prokazována existence „*ocenitelného prvku novosti*“ (ostatně v tabulce je uvedeno pouze „*prvek novosti nebo novátorství*“, nikoliv „*ocenitelný prvek novosti*“) ani to, jaká „*technická nejistota*“ byla odstraněna.

Na tomto místě soud připomíná, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku, resp. argument (srov. kupř. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05 a IV. ÚS 787/06, III. ÚS 961/09, všechny dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>). Rozsah reakce na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry, případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na www.nssoud.cz atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí orgán veřejné moci prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypovídá (srov. např. bod 24. nálezu 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08, Ústavní soud zde uvedl: „*Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.*“).

Nadto obecně platí, že požadavky kladené na orgány veřejné správy - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů veřejnosprávního působení - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky jsou výrazem přepjatého formalismu, který ohrožuje funkčnost veřejné správy, především pak její schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jí uložené úkoly (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 7. 5. 2013, sp. zn. III. ÚS 1669/11). Dále samu okolnost, že správní orgány nepřisvědčily argumentaci žalobce, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Obdobně v řízení před soudem nelze právo na spravedlivý proces vykládat tak, že jde o právo

jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11).

Správní orgán prvního stupně zpracoval rozsáhlou zprávu o daňové kontrole (246 stran), v níž podrobně rozebral právní úpravu, z níž vycházel, popsal kontrolní zjištění (ve vztahu ke každému jednotlivému projektu /na rozdíl od žaloby, v níž jednotlivé námitky nemají vazbu na konkrétní projekty/), zhodnotil provedené důkazy (včetně smluvní dokumentace, komunikace mezi žalobce a jeho zákazníky předcházející uzavření smlouvy a dalších podkladů) a následně dospěl k logickému a přezkoumatelnému závěru, kterému nemá soud co vytknout. Své úvahy pak znovu správní orgán prvního stupně prezentoval v tzv. závěrečném shrnutí na stranách 106 až 111 a 238 až 243 zprávy o daňové kontrole, kde - mimo jiné - uvedl, že z „podkladů předložených k jednotlivým projektům je zřejmé, že projekty mají společný časový postup, a to, že zákazník zašle daňovému subjektu poptávku většinou s podklady jako např. výkres, model, specifikace formy. Na tuto poptávku daňový subjekt v rozmezí několika dnů odpoví, resp. zašle nabídku s cenou a termínem výroby. Pokud nabídku zákazník přijme, přidělí daňovému subjektu zakázku a poté probíhá posouzení formy a výrobku z hlediska vyrobitelnosti a provádění různých analýz (např. analýzy vstřikování), přičemž navržené úpravy schvaluje zákazník a na jejich základě upravuje výkresy nebo modely. Následně je forma předána do výroby a po její výrobě probíhá odzkoušení a případné korekce. Ve většině případů jsou i po výrobě formy prováděny různé úpravy nebo modifikace, a to na základě dalších požadavků (poptávek) zákazníků.“

Odvolací správní orgán taktéž podrobně v obsáhlém odůvodnění (53 stran) popsal činnost žalobce (srov. stranu 35, resp. 36 a násl. žalovaných rozhodnutí) a konstatoval (nasleduje citace z odůvodnění), že činnosti žalobce vykazují znaky předvýrobní přípravy či inovačního charakteru ve smyslu bodu 4. písm. j) Pokynu D-288, když inovací se rozumí podle ustanovení § 2 odst. 1 zákona o podpoře výzkumu a vývoje zavedení nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb do praxe. Žalobce navrhoval, za využití známých technologií, změny výrobku definovaného zákazníkem za účelem optimalizace výroby. Tomuto závěru svědčí také obsah objednávek a smluv uzavřených mezi zákazníkem a žalobcem, ze kterých je zřejmé, že zákazník objednal u žalobce konstrukci a výrobu formy či nástroje, nikoliv, že objednal vývoj výrobku, což by bylo i v rozporu s tím, že zákazník předá odvolateli model a výkres jím požadovaného výrobku. Úpravy výrobku navržené žalobce, pokud při konstrukci formy či nástroje zjistil nutnost změny výrobku s ohledem na jeho vyrobitelnost v zákaznickem požadované kvalitě, popř. požadované samotným zákazníkem, byly změnami, které směřovaly k optimalizaci výroby výrobku v zákaznickem požadované kvalitě. U výrobku nevznikala nová podstatná vlastnost, kterou by nedisponoval při zadání zákazníkem. Nejednalo se tedy o úpravy, které by výrobek významně změnily nebo mu přinesly něco neobjeveného. Významný prvek novosti je přitom odlišujícím znakem od jiných (obdobných) činností. Od inovace se odlišuje tím, že se jedná o zlepšení výrobku významně překračující úroveň zlepšení vlastností výrobku. U žalobce došlo pouze k úpravě návrhu (zákaznickem akceptovaného) pro výrobní proces za účelem optimalizace výroby výrobku. Ze spisu tak vyplývá, že cílem jednotlivých projektů výzkumu a vývoje nebyla úprava výrobku či technologie vstřikování, popř. lisování (technologie jsou dané, což potvrdil i Ing. Sedláček, Ph.D., ve své výpovědi) či podstatné zdokonalení výrobků nebo postupů, ale výroba formy (nástroje), která umožní výrobu zákaznickem požadovaného

výrobku. Žalobce byl schopen před zahájením projektu výzkum a vývoje předložit potenciálnímu zákazníkovi termíny výroby, cenu formy (nástroje) a „*prohlášení o vyrobitelnosti nástroje*“ či „*záznam o přezkoumání*“, ve kterých žalobce potvrdil, že výroba je materiálově, kapacitně a termínově zajistitelná, technicky proveditelná, žalobce má potřebné know-how, ze zadání zakázky jsou zajistitelné předepsané parametry, nedojde ke zvýšení negativního vlivu na životní prostředí, výrobek je vyrobitelný a zda je nutné provést nějaké změny výrobku. O charakteru činnosti (výše uvedeném) žalobce svědčí rovněž skutečnost, že před zahájením prací na zakázce, tj. před zahájením projektu, byl žalobce schopen posoudit, zda je požadovaná forma či nástroj vyrobitelný, včetně případných dílců, a v jakých termínech, tzn. deklaroval potenciálnímu zákazníkovi, že jím poptávaný úkol splní. Z toho plyne, že se u projektů nejednalo o odstranění technické nejistoty, jakožto jednoho ze znaků výzkumu a vývoje (bod 2. Pokynu D-288). Pokud žalobce na základě analýz zjistil, že je potřeba provést úpravy na výrobku z důvodu vyrobitelnosti v zákaznickem požadované kvalitě, pak byly tyto dílčí změny (úpravy) výrobku, tj. nikoliv nové technické řešení výrobku, provedeny s využitím postupů a technických řešení, které byly pro žalobce známé. Tomuto závěru svědčí i odpověď žalobce na otázky v protokolu o ústním jednání ze dne 21. 3. 2011. V ní žalobce uvedl, že ceny „*jsou kalkulovány s ohledem na všechna možná identifikovatelná rizika ... a dále s ohledem na vlastní poznatky, které byly ... v minulosti získány*“. Vznik problémů při výrobě formy či nástroje a jejich odstraňování nelze považovat za důkaz o uskutečňování výzkumu a vývoje, neboť tyto činnosti jsou přirozenou součástí výrobního procesu. Žalobcem vykonávané činnosti byly činnostmi, které vykonával v rámci své podnikatelské činnosti a nelze je tak podřadit pod činnosti výzkumu a vývoje, a tím i u nich uplatnit odečet.

Lze tedy uzavřít, že správní orgány obou stupňů v odůvodnění svých rozhodnutí jasně a srozumitelně vyložily, z jakého důvodu nelze považovat činnosti žalobce za výzkum a vývoj. Tyto závěry jsou plně přezkoumatelné a logické a krajský soud se s ním ztotožňuje. Pokud si zákazník u žalobce objednal výrobu vstřikovací formy či výrobků, které pak byly žalobcem vyráběny (při využití známých technologií) dle požadavků objednatele (nejčastěji na základě výkresu, popř. výkresu a 3D modelu, jak je patrné z komunikace mezi žalobcem a jeho zákazníky a z dalších podkladů - srov. strany 28, 30, 32, 35, 37, 44, 46, 48, 50, 51, 52, 53, 54, 59, 61, 63, 65, 66, 69, 77, 80, 81, 82, 83, 84, 86, 87, 89, 91, 92, 94, 96, 97, 99, 101, 102, 130, 137, 141, 143, 145, 146, 148, 149, 151, 152, 154, 156, 157, 160, 162, 171, 173, 175, 179, 181, 184, 187, 191, 193, 194, 196, 209, 211, 212, 214, 2016, 218, 224, 225, 229, 231, 234 zprávy o daňové kontrole), v průběhu výroby se objednatel (byť ne ve všech případech) vyjadřoval k výstupům (formám či výrobkům) a navrhoval jejich úpravy, které se poté zapracovávaly do formy či výrobku, nešlo o výzkum a vývoj.

Ostatně o tom, že žalobce při své činnosti „*neodstraňoval technické nejistoty*“, svědčí i to, že byl potenciálnímu zákazníkovi schopen smluvně garantovat termíny výroby (jak je patrné z komunikace žalobce s jeho zákazníky a ze mluvních dokumentů - srov. strany 28, 30, 31, 32, 34, 35, 37, 39, 40, 41, 42, 44, 46, 48, 50, 51, 52, 53, 54, 55, 57, 59, 61, 63, 64, 65, 66, 69, 72, 74, 76, 77, 78, 80, 81, 82, 83, 84, 86, 87, 89, 91, 92, 94, 96, 97, 99, 101, 102, 130, 131, 137, 141, 143, 145, 146, 148, 149, 151, 152, 154, 156, 157, 159, 160, 162, 164, 165, 167, 169, 171, 173, 174, 175, 176, 177, 179, 180, 181, 182, 184, 187, 189, 191, 193, 194, 196, 197, 198, 199, 200, 2001, 203, 205, 206, 209, 210, 211, 212, 214, 216 - 218, 220, 222, 223, 224, 225, 227, 229, 231, 234 zprávy o daňové kontrole), cenu formy a dokonce vystavoval „*prohlášení o vyrobitelnosti nástroje*“ (srov. stranu 28 zprávy o daňové kontrole) či „*záznam*

o přezkoumání“ (ze kterého vyplývá, že nástroj je vyrobitelný bez nutnosti provedení změn – srov. strany 28, 70, 179, 194, 196, 197, 199, 200, 203, 211, 212, 214, 216, 217, 225, 227, 229, 231, 232, 234, 239 zprávy o daňové kontrole). Navíc všechny projekty výzkumu a vývoje byly řádně (tj. úspěšně) dokončeny a vyfakturovány zadavateli (srov. stranu 110 a 242 zprávy o daňové kontrole).

Nadto žalobce neprokázal (§ 86 odst. 3 písm. c/, § 92 odst. 3 daňového řádu), že by existoval rozdíl v činnostech při výrobě formy pro výrobní zakázku a vývojovou zakázku, kromě např. zpracování dokumentů pro výzkum a vývoj (např. projekt výzkumu a vývoje). Činnosti jako je návrh dílu, zpracování konstrukce formy (nástroje) a zpracování návrhu výrobní technologie včetně přitom prováděných činností jako např. vyrábění výpočtů a modelování tvaru dílu, tvorby vtokového a chladicího systému, provádění komplexní analýzy vstřikovacího procesu, včetně jeho optimalizace, provádění výpočtů namáhání tvarových částí forem působením tlaku a dotlaku taveniny na exponované díly v dutině formy, optimalizace vtokové soustavy a vstřikovacích parametrů, konstrukce dílu a tvarové části formy, popsání chování (proudění) taveniny, provádění výpočtu smrštění a deformace dílu, provádění návrhů rozměrů dutiny a její případné korekce po provedených zkouškách, provádění průběžných měrových protokolů zakončených definitivní měrovou zkouškou při úspěšném dokončení projektu, jakož i zpracování návrhu konečných vstřikovacích parametrů, tzn. nastavení tlaku, teploty taveniny a chlazení formy (nástroje), jsou činnosti, které jak vyplývá ze zjištění správce daně (srov. stranu 14 a 122 zprávy o daňové kontrole), jsou prováděny v rámci většiny projektů (zakázek), a to včetně použití softwaru pro simulace vstřikování plastů (Cadmould) nebo softwaru pro konstrukci dílu a formy (Unigraphics NX5).

Výše uvedené je podrobně rozebráno ve zprávě o daňové kontrole, shrnuto pak na stranách 105 až 111 a 238 až 244 zprávy o daňové kontrole, jakož i v odůvodnění žalovaných rozhodnutí (viz stranu 35 a násl., resp. 36 a násl. žalovaných rozhodnutí), na která soud v podrobnostech odkazuje.

Proto, aby mohl správce daně učinit tyto závěry, zjevně nebylo nutno využít služeb znalce či zaměstnat osoby se „*vzděláním strojírenského zaměření*“ (srov. doplnění žaloby na listu číslo 88 a 89 soudního spisu), neboť se jednalo o logický úsudek (induktivní úvahu), k němuž „*strojírenského vzdělání*“ rozhodně nebylo třeba, postačoval zdravý rozum a běžná zkušenost a znalosti specializovaného pracovníka správce daně. (Kontrolu u žalobce vykonávala - mimo jiné - úřední osoba specializovaná na oblast výzkumu a vývoje - paní Foglová. O tom, že se jedná o sobu zcela kompetentní, svědčí i rozsah a obsahová úroveň zprávy o daňové kontrole. Rozhodně nebylo nezbytné, aby zaměstnanci správce daně absolvovali „certifikační“ školení organizované Radou pro výzkum, vývoj a inovace ve spolupráci s Komorou daňových poradců, neboť ze zákona taková povinnost neplyne.) Pokud totiž ze všech provedených důkazů (které se žalobci nepodařilo zpochybnit - ostatně jednalo se o dokumenty předložené žalobcem) plyne, že odvolatel vyráběl za předem dohodnuté ceny, v předem dohodnutých termínech a s využitím známé technologie formy či nástroje na základě požadavků zákazníka, tj. hlavním cílem projektů se stala výroba funkční formy (nástroje) dle specifikace zákazníka (nejčastěji ve formě výkresů a 3D modelů), přičemž 100 % projektů řádně ukončil, pak se dle přesvědčení tohoto soudu nejednalo o výzkum a vývoj (činnost žalobce vykazovala znaky předvýrobní přípravy či inovace, zákazníci žalobce po žalobci nepožadovali provedení výzkumu a vývoje, nýbrž si objednávali výrobu formy či

nástroje.), i kdyby to tvrdil celý zástup inženýrů. Jak říkají obyvatelé Britských ostrovů, pokud něco vypadá jako kachna, plave jako kachna, kváká jako kachna, tak je to kachna.

Pokud jde o subsumpci shora popsaného skutkového pod příslušnou právní normu (zde § 34 odst. 4, 5 zákona o dani z příjmů), pak toto není rozhodně úkol pro znalce. Jak je totiž obecně známo, znalci se nepřibírají, aby sdělovali úřadu nebo soudu své názory a úsudky o otázkách rázu právního nebo o otázkách, k jejichž správnému porozumění a řešení není zapotřebí odborných vědomostí nebo znalostí, nýbrž stačí, s ohledem na povahu okolností případu, běžná zkušenost a znalost. Proto správce daně nebyl vázán závěry Ing. Pohana, Ing. Viléma Juránka, Ing. Sedláčka, Ph.D., a RNDr. Blažka, „že posuzované projekty výzkumu a vývoje splňují všechny podmínky pro uplatnění odčitatelné položky dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů“. Nelze přitom správci daně vytknout, že by se závěry těchto osob nezabýval, naopak, zabýval se jimi opakovaně a podrobně (v dostatečném rozsahu), přičemž soud se s hodnocením správce daně ztotožňuje (pokud jde o Ing. Pohana, Ing. Juránka - srov. např. strany 19 – 20, 125 – 126 zprávy o daňové kontrole, str. 47, 50, 51 žalovaných rozhodnutí, pokud jde o Ing. Sedláčka – srov. stranu 17 – 19, 107, 123 – 125 zprávy o daňové kontrole, stranu 43 – 44, 48, 49, 51 rozhodnutí č. j. 7860/12-1200-605353, resp. stranu 43 – 44, 48, 49, 51 35 rozhodnutí č. j. 7859/12-1200-605353, pokud jde o RNDr. Blažka - srov. stranu 49 – 52 žalovaných rozhodnutí).

Na tomto místě je třeba navíc připomenout, 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, privilegiovat znalecký důkaz (odborné vyjádření) a přenášet (v rozporu se zákonem) odpovědnost za skutkovou správnost rozhodování na znalce (popř. jiné osoby s odbornými znalostmi). V souladu s § 10 daňového řádu je to totiž 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 daňový poradce či auditor (srov. např. vyjádření Ing. Pohana), popř. jiné žalobcem uvedené „odborné osoby“.

5) Legitimní očekávání

Žalobce se dle názoru soudu mylí, pokud se domnívá, že postupem správních orgánů bylo narušeno jeho legitimní očekávání. Individuální správní akt je jednostranným správním úkonem, který činí správní úřad nebo jiný oprávněný vykonavatel veřejné správy s cílem vyvolat přímé vnější účinky v jednotlivém případě. Individuální správní akt nemá moc zákona, není všeobecně závazný. Legitimní očekávání může založit pouze taková správní praxe, která je ustálená, jednotná a dlouhodobá a která opakovaně (nikoli v jednom či ve dvou případech) potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů (srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 – 132, dostupné na www.nssoud.cz). Existenci takové ustálené správní praxe však žalobce netvrdil a ani neprokazoval (hovořil pouze o případě KOMFI, spol. s r.o., a KOMFI Engineering, s.r.o.). Ostatně nijak neprokazoval (a v podstatě ani netvrdil) ani skutečnosti, z nichž by bylo zřejmé, že se jeho případ shoduje ve všech podstatných znacích s případy KOMFI, spol. s r.o.,

a KOMFI Engineering s.r.o., nepředložil soudu závěry správce daně v uvedeném případě a ani neprokázal, že by tyto závěry byly akceptovány i odvolacím správním orgánem. Stejně jako ustálenou soudní praxi i ustálenou správní praxi vytváří totiž zásadně až rozhodnutí sjednocovatelů rozhodovací činnosti (v žalovaném případě tedy rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství). Bylo by totiž absurdní, aby např. rozhodnutí finančního úřadu vytvářela „ustálenou správní praxi“, která by zavazovala Odvolací finanční ředitelství.

Pro úplnost soud podává, že správní praxe nemůže být strnulá a nemůže zůstat bez vývoje. Není proto vyloučeno, aby (a to i při nezměněné právní úpravě) byla nejen doplňována, ale i měněna (samozřejmě že s důkladným odůvodněním takového postupu). Opačný přístup by totiž mohl vyústit v to, že by se žalovaný nemohl odchýlit od dosavadní správní praxe, která např. nereflektovala výklad zákona prováděný soudy, a byl by ji nucen v rozporu s veřejným zájmem uměle udržovat. Takovou interpretaci principu předvídatelnosti rozhodovací činnosti orgánů veřejné moci ústící v absurdní důsledky je samozřejmě nutno odmítnout (výklad per reductionem ad absurdum). Ostatně Nejvyšší správní soud již v odůvodnění rozsudku ze dne 25. 4. 2006, č. j. 2 As 7/2005 – 86 (a následně v řadě dalších rozhodnutí, za všechny srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 As 46/2012 – 87, dostupný na www.nssoud.cz), uvedl, že *„účastník řízení se před správním orgánem může dovolávat obdobného zacházení jako v předchozích srovnatelných případech jen tehdy, byl-li tento předchozí postup správního orgánu v souladu se zákonem - jinak řečeno, účastník se nemůže domáhat, aby správní orgán nadále dodržoval svoji předchozí nezákonnou správní praxi (i když nebyla relevantně napadena či jinými mechanismy uvedena do souladu se zákonem).“*

6) Náhrady mezd

I tato námitka byla uplatněna již v odvolacím řízení a odvolací správní se orgán se s ní v odůvodnění žalovaných rozhodnutí vypořádal (poukázat lze i na stranu 21 – 26 zprávy o daňové kontrole). Konkrétně uvedl, že podle ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů lze od základu daně odečíst náklady vynaložené při realizaci projektu výzkumu a vývoje. Za tyto náklady lze považovat (srov. též bod 5. pokynu D-288) osobní náklady a jim odpovídající náklady na povinné zákonné odvody. Mezi osobní náklady patří nepochybně mzdy (platy) zaměstnanců přijatých podle pracovní smlouvy výhradně na řešení projektu. Povinnými zákonnými odvody jsou míněny odvody podle zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů, a zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů. Podle ustanovení § 109 odst. 1 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákoník práce“), přísluší zaměstnanci za vykonanou práci mzda, která je podle ustanovení § 109 odst. 2 zákoníku práce peněžitým plněním poskytovaným zaměstnavatelem zaměstnanci za práci. Pokud pracovník pracující na projektu výzkumu a vývoje čerpá dovolenou, pak na projektu výzkum vývoje nepracuje (nevykonává práci pro zaměstnavatele), tj. nepodílí se na jeho realizaci. Za dobu čerpání dovolené přísluší pracovníkovi náhrada mzdy za dovolenou podle ustanovení § 222 odst. 1 zákoníku práce. Tím, že se příslušný pracovník během dovolené nepodílí na realizaci projektu výzkumu a

vývoje, tak náklady na takového pracovníka v podobě náhrady mzdy za dovolenou nelze mít za náklady vynaložené při realizaci (tedy v přímé, bezprostřední souvislosti s realizací) projektů výzkumu a vývoje. Náhrady mzdy za dovolenou tak nejsou náklady, u kterých je možné uplatnit odečet podle ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů.

S tímto závěrem odvolacího správního orgánu se soud ztotožňuje a dodává, že je třeba mít při interpretaci § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů na paměti, že se jedná o výklad výjimky - a jakou každou výjimku je i tuto třeba interpretovat restriktivně (zásada *exceptiones sunt striktissime interpretandae*, popř. *singularia non sunt extendenda* - srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 8. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 544/02, či náleze ze dne 27. 9. 2005, sp. zn. I. ÚS 394/04). Právo uplatnit odečet je beneficiem, přičemž o rozsahu poskytnutých výhod (úlev) rozhoduje zákonodárce, a proto pro uplatnění odečtu není rozhodné, zda žalobce „*má*“ nebo „*nemá*“ možnost „*zaměstnat své zaměstnance na projektech výzkumu a vývoje, aniž by s touto prací byl ze zákona spojen vznik nároku na dovolenou*“, rozhodné je pouze to, zda jsou splněny zákonodárcem stanovené podmínky pro uplatnění odečtu. Na tomto místě je též vhodné připomenout, že dovolená obecně je určena k regeneraci pracovní síly zaměstnance (bez ohledu na skutečnost, že současný zákoník práce již nepoužívá pojem „*dovolená na zotavenou*“), nejedná se o benefit či odměnu za splněné úkoly. Zaměstnanci žalobce v průběhu dovolené obnovovali nejen síly, které vyčerpali při realizaci „*projektů výzkumu a vývoje*“, ale i síly, které vyčerpali při plnění jiných úkolů žalobce, souvislost dovolené s projekty výzkumu a vývoje je proto možno hledat jen obtížně.

I kdyby však shora popsáný názor správný nebyl, nelze ztrácet ze zřetele, že podstatou sporu není postup správců daně při posuzování náhrad mezd za dovolenou, nýbrž charakter činnosti žalobce, kterou žalobce považuje za výzkum a vývoj a žalovaný nikoliv.

- 7) Chybné hodnocení důkazů (výzkum a vývoj jako vložení dat do softwaru, výzkum a vývoj jako zakázková forma výroby, okamžik zahájení projektu)

Krajský soud nepřisvědčil ani těmto námitkám.

Předně není pravdou, že by odvolací správní orgán bagatelizoval činnost žalobce. Odvolací správní orgán nezpochybňoval, že i k obsluze strojů a softwaru je třeba kvalifikovaných a zkušených pracovníků, avšak zdůraznil, že „*náročnost práce a potřebnost zkušeností není důkazem o provádění výzkumu a vývoje*“ (srov. stranu 30 – 31 rozhodnutí č. j. 7860/12-1200-605353, resp. stranu 31 – 32 rozhodnutí č. j. 7859/12-1200-605353). V současné složité době většina výrobních podniků ke své činnosti potřebuje zkušené a kvalifikované pracovníky, z čehož ovšem nelze dovozovat, že všechny tyto podniky provádějí výzkum a vývoj. Takovéto úvaze žalovaného nemá soud co vytknout a ztotožňuje se s ní.

Pokud jde o pojetí činnosti žalobce jako zakázkové formy výroby, pak je třeba předně zdůraznit, že ani ve zprávě a o daňové kontrole a ani v odůvodnění žalovaných rozhodnutí se toto označení neobjevuje. Jak bylo podrobně objasněno sub 3), správní orgán prvního stupně i odvolací správní orgán dospěly k závěru, že činnosti žalobce vykazují znaky předvýrobní přípravy či inovačního charakteru ve smyslu bodu 4. písm. j) Pokynu D-288 a tento závěr hodnotí krajský soud jako správný, a to z důvodů popsaných výše (sub 3). Rozhodně žalovanému nelze vytýkat, že při posuzování toho, co a jak se vyrábělo vycházel objednávek zákazníků žalobce, z e-mailové komunikace a ze smluv, neboť co jiného by mělo dokladem o

tom, co bylo předmětem smluv než smlouvy samotné a další dokumenty zachycující (věrně, v nezměněné podobě) průběh kontraktačního procesu. Naopak, správní orgány správně z těchto listin (popř. dokumentů v elektronického podobě) vycházely (a nejen z nich), neboť to co bylo napsáno, trvá - na rozdíl od zájmů, názorů a postojů účastníků smluvních vztahů, které se mohou vzhledem k běhu času a různým okolnostem (např. vzhledem k hrozbě vydání dodatečného platebního výměru) výrazně (a to ze zcela pochopitelných důvodů) měnit a nemusejí odpovídat jejich původní vůli (proto ostatně zák. č. 40/1964 Sb. v § 35 odst. 2 stanovil, že právní úkony vyjádřené slovy je třeba vykládat nejenom podle jejich jazykového vyjádření, ale zejména též podle vůle toho, kdo právní úkon učinil, není-li tato vůle v rozporu s jazykovým projevem).

S rozhodovacími důvody se poněkud míjí opět velmi obecná námitka „*okamžiku zahájení projektu*“. Jak již bylo uvedeno výše, podstatou sporu je charakter činnosti žalobce, rozhodně nebyla odvolání žalobce zamítnuta proto, že v jednom případě žalobce s „*výzkumem a vývojem*“ začal předtím, než schválil projekt výzkumu a vývoje. Nicméně i tak je správný závěr odvolacího správního orgánu, že pokud žalobce začal realizovat zakázku a teprve v průběhu její realizace vyhotovil a schválil projekt výzkumu a vývoje, pak lze obtížně akceptovat tvrzení, že šlo o realizaci projektu výzkumu a vývoje a vše naopak nasvědčuje účelovému jednání žalobce. Je třeba zopakovat, že projekt výzkumu a vývoje musí být vypracován před zahájením projektu výzkumu a vývoje (§ 34 odst. 5 zákona o dani z příjmů), pokud se tak nestalo, nebyly splněny zákonem stanovené podmínky a správce daně neměl jinou možnost než uplatnění této položky neakceptovat.

8), 9) Posudky a vyjádření odborných osob, odbornost úředních osob

Pokud jde o vyjádření „odborných osob“, pak této námitce již soud zaujal stanovisko sub 3). Pro úplnost soud dodává, že společným rysem různých „*odborných vyjádření*“ a „*posudků*“ žalobcem předkládaných bylo to, že se jejich zpracovatelé vyhýbali hodnocení skutečností plynoucích z důkazních prostředků, které žalovaný považoval pro rozhodnutí za zásadní (a z nichž vycházel - smlouvy, e-mailová komunikace mezi zákazníky a žalobcem apod.), a proto tyto „*posudky*“ a „*odborná vyjádření*“ ani nemohly závěry žalovaného vyvracet a správním orgánům nelze vytýkat, že se s nimi detailněji nevypořádaly. Pro „*vyjádření*“ těchto „*odborných osob*“ bylo dále příznačné, že z nich nebylo zřejmé, jak a z čeho (z jakých konkrétních podkladů) zjišťovaly skutečnosti (chyběl onen „*nález*“ typický pro znalecké posudky), které měly následně posuzovat. Jejich závěry tak byly nepřezkoumatelné. Správní orgány proto dospěly ke správnému závěru, že tvrzení žalobce ohledně existence ocenitelného prvku novosti a o odstraňování stavu technické nejistoty jimi prokázána nebyla. Na tomto místě soud pro úplnost připomíná, že v daňovém řízení tíží daňový subjekt důkazní břemeno ohledně jeho tvrzení (§ 86 odst. 3 písm. c/, § 92 odst. 3 daňového řádu, srov. též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, dostupný na www.nssoud.cz), tzn. že daňový subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky prokážou jeho tvrzení (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2003, čj. 31 Ca 62/2002 - 25, publikovaný pod č. 94/2004 Sb. NSS). Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže jím tvrzené skutečnosti, nelze dovozovat, že tyto skutečnosti naopak musí prokázat správce daně, a pokud tak neučiní, dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. . 9 Afs 32/2007 – 84, dostupný na www.nssoud.cz).

K údajné neodbornosti úředních osob se již soud vyjádřil sub 3), přičemž dospěl k závěru, že i tato námitka je lichá.

IV.

Závěr a náklady řízení

Lze tedy uzavřít, že ani jedna ze základních žalobních námitek není důvodná. Soud proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).

Žalobce nebyl v řízení úspěšný, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario), jelikož však žalovanému žádné náklady v řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok II).

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 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 22. ledna 2014

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Vladimíra Píchová