ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Lukáše Pišvejce, soudkyně JUDr. Veroniky Burianové a soudce Mgr. Aleše Smetanky ve věci

žalobkyně: **BEST, a.s.**, IČO 25201859,
sídlem Rybnice 148, 331 51 Rybnice,
zastoupená Mgr. Radkem Buršíkem, advokátem,
sídlem Hvězdova 1734/2c, 140 00 Praha

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 4. 2020, č. j. 14053/20/5200-11433-706599

takto:

I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 4. 2020, č. j. 14053/20/5200-11433-706599 se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**

II. **Žalovaný je povinen uhradit žalobkyni náklady řízení ve výši 9 800 Kč ve lhůtě do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Radka Buršíka, advokáta.**

Odůvodnění:

I.
Napadené rozhodnutí a vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 10. 6. 2020, podanou téhož dne u Krajského soudu v Plzni (dále jen „*soud*“), domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 4. 2020, č. j. 14053/20/5200-11433-706599 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž bylo podle § 114 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „*daňový řád*“) potvrzeno odvoláním napadené rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, Územní pracoviště v Kralovicích (dále jen „*správce daně*“) ze dne 22. 1. 2019, č. j. 82720/19/2309-50523-403221 (dále jen „*prvostupňové rozhodnutí*“ nebo „*dodatečný platební výměr*“). Prvostupňové rozhodnutí je dodatečným platebním výměrem, kterým byla žalobkyni doměřena z moci úřední daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 vyšší o částku 1 294 850 Kč, než žalobkyně uvedla v řádném daňovém přiznání ze dne 27. 6. 2013, a současně žalobkyni vznikla zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 258 970 Kč. Důvodem doměření daňové povinnosti bylo neuznání nároku na odpočet odčitatelné položky na výdaje (náklady) vynaložené v roce 2012 při realizaci níže specifikovaného projektu výzkumu a vývoje (dále též jen „*VaV*“) podle § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*ZDP*“).

2. Předmětem činnosti žalobkyně v kontrolovaném zdaňovacím období byla výroba cementového
zboží a umělého kamene. Žalobkyně schválila dne 15. 12. 2011 projekt výzkumu a vývoje dlažeb a zdících prvků v roce 2012 s cílem rozšířit stávající výrobkové portfolio o nový zdící prvek s názvem Šalovací tvárnice a zdokonalit stávající sortiment barevných betonových dlažeb v unikátním provedení s vžitým názvem Colormix (dále jen „*Projekt*“).

3. V napadeném rozhodnutí byl základní skutkový stav a průběh řízení stručně shrnut následovně.

4. Dne 28. 4. 2016 zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu v rozsahu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 (viz protokol ze dne 28. 4. 2016, č. j. 997472/16/2309-60562-402524). Daňová kontrola byla provedena v rozsahu oprávněnosti uplatnění odčitatelné položky od základu daně ve formě výdajů (nákladů) vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje dle § 34 odst. 4 až 6 ZDP, ve znění účinném pro kontrolované období (dále též jen „*odpočet na VaV*“).

5. Po přezkoumání předložených dokladů a účetnictví nabyl správce daně pochybnosti o oprávněnosti uplatnění odpočtu na VaV, a to ve vztahu k oběma částem Projektu. Za účelem prověření souvisejících okolností provedl správce daně několik místních šetření a také vydal dne 14. 6. 2017 Výzvu k prokázání skutečností č. j. 1302903/17/2309-60562-402524, ve které vyslovil své pochybnosti a vyzval žalobkyni k jejich odstranění a prokázání svých tvrzení. Žalobkyně na tuto výzvu reagovala písemným vyjádřením doručeným dne 10. 7. 2017, jež správce daně podrobil posouzení a vyhodnocení. S výsledkem kontrolního zjištění byl zástupce žalobkyně seznámen při ústním jednání dne 22. 10. 2018 protokolem č. j. 1863966/18/2309-60562-402524. Zástupce žalobkyně se ani po prodloužení lhůty k výsledku kontrolních zjištění nevyjádřil.

6. Zpráva o daňové kontrole č. j. 2054594/18/2309-60562-402524 (dále jen „*Zpráva o daňové kontrole*“) byla se zástupcem žalobkyně projednána dne 21. 1. 2019, jak je zaznamenáno v protokolu o ústním jednání č. j. 66513/19/2309-60562-402524. Podle názoru správce daně žalobkyně uspokojivě nedoložila oprávněnost uplatnění odčitatelné položky od základu

daně ve smyslu § 34 odst. 4 ZDP ve výši 6 815 000 Kč, neboť nepředložila důkazní prostředky způsobilé prokázat splnění věcných požadavků kladených na projekty VaV, proto správce daně uplatněný odpočet neakceptoval v celé výši. Popis daňového řízení a odůvodnění zvýšení základu daně byly podrobně popsány ve Zprávě o daňové kontrole, která ve smyslu § 147 odst. 4 daňového řádu představuje odůvodnění předmětného dodatečného platebního výměru.

7. Správce daně následně vydal prvostupňové rozhodnutí (předmětný dodatečný platební výměr), proti němuž žalobkyně podala odvolání. V odvolání žalobkyně uplatnila námitky nesrozumitelnosti, nepřezkoumatelnosti a nepřehlednosti obsahu Zprávy o daňové kontrole, dále pak tvrdila, že prvostupňové rozhodnutí bylo vydáno v rozporu se zákonem, protože bylo vydáno na základě nesprávně a nedostatečně zjištěného skutkového stavu a nesprávného posouzení právní otázky aplikace ustanovení § 34 odst. 4 a násl. ZDP.

8. Žalovaný posléze napadeným rozhodnutím odvolání žalobkyně zamítl a prvostupňové rozhodnutí potvrdil, jak bylo uvedeno výše.

II.
Žaloba

9. Žalobkyně v úvodu své žaloby namítala, že napadeným rozhodnutím žalovaného byla zkrácena na svých právech, a to z důvodu nezákonnosti napadeného rozhodnutí spočívající v nesprávném posouzení právní otázky aplikace ustanovení § 34 odst. 4 a 5 ZDP a z důvodu vady řízení plynoucí z nezákonného postupu správce daně a žalovaného při hodnocení znaleckých posudků a dále vady řízení plynoucí z nezákonnosti nastavení odměn pracovníků finanční správy v návaznosti na výši doměrku daně pro neuznání odčitatelné položky na výzkum a vývoj. S ohledem na obsáhlost žaloby soud rekapituluje pouze její podstatný obsah.

10. Žalobkyně v části své žaloby označené jako skutkový stav nejprve uvedla předmět své podnikatelské činnosti a popsala Projekt a poté shrnula dosavadní průběh řízení.

11. Žalobkyně je největším českým výrobcem betonových stavebních prvků pro venkovní a zahradní architekturu a v posuzovaném zdaňovacím období vlastnila čtyři výrobní areály v Plzeňském, Ústeckém, Jihočeském a Královéhradeckém kraji. Žalobkyně za účelem udržení své pozice na trhu provádí kontinuální výzkum a vývoj nových výrobků a technologických postupů a zavádění nových standardů do výroby. Dne 15. 12. 2011 byl u žalobkyně schválen Projekt, který probíhal ve dvou částech, které jsou v žalobě označovány jako „*VaV Colormix*“ a „*VaV Šalovací tvárnice*“. Žalobkyně za zdaňovací období roku 2012 uplatnila odpočet na VaV v celkové výši 6 815 000 Kč.

12. Část Projektu VaV Colormix probíhala v době od 1. 1. 2012 do 31. 7. 2012 a jeho cílem bylo vyvinout nové receptury a nový proces míchání a dávkování barevných betonových směsí. Podle žalobkyně technická odlišnost nových receptur Colormixů od dosud existujících je založena na rozdílném způsobu výroby, který je základním prostředkem výroby nových barevných provedení výrobků, tj. předmětem projektu výzkumu a vývoje. Zásadní technickou odlišností je způsob promíchání jednotlivých odlišně barevných betonových směsí, ze kterých se Colormix skládá. Tento nový technologický způsob vyžaduje zcela nové nastavení receptur pro jednotlivá barevná provedení, nové receptury je třeba v provozu na všech linkách, kde se tento typ výrobku měl vyrábět, vyzkoušet, a to opakovaně až do doby stanovení definitivní receptury (pro každý

výrobní závod odlišné z hlediska použití regionálních materiálových zdrojů). V době řešení Projektu se jednalo o ojedinělé řešení nejen na úrovni daňového subjektu, ale i v rámci českého trhu. Předchozí výrobek, jehož obchodní název byl zachován z marketingových důvodů, nedosahoval stejné kvality probarvení a nebylo možné replikovat požadované zabarvení ve větších šaržích, protože prakticky každá namíchaná dávka byla jedinečná. Nově vyvinutý produkt Colormix díky unikátně vyvinuté technologii míchání barev a postupného plnění zavážecích vozíků již bylo možné replikovat v libovolném množství s požadovanou kvalitou probarvení. To vše při zachování všech užitných vlastností a technických specifikací výrobku. Vývoj nespočíval pouze ve vývoji nových receptur betonů pro nášlapné vrstvy, ale i ve vývoji systému posloupnosti dávkování barev a hlavně v optimalizaci dávkování jednotlivých barevně odlišných betonových směsí, míchaných v malých objemech, do pracovního zásobníku vibrolisu a následně zavážecího vozíku pro pokládku nášlapné vrstvy. Tímto uceleným řešením byla dosažena opakovatelnost výroby dlažeb stejných barevných variací, která je vhodná i pro dláždění velkých ploch. Z nákladů, které daňový subjekt vynaložil v rámci VaV Colormixů, zahrnul do odčitatelné položky na VaV výdaje na mzdy pracovníků, výdaje na spotřebovaný materiál a výdaje na elektrickou energii.

13. Část Projektu VaV Šalovací tvárnice probíhala v době od 1. 5. 2012 do 30. 9. 2012 a cílem bylo vyvinout nový typ betonového zdícího prvku pro realizaci jednoduchých základových konstrukcí tzv. „Šalovací tvárnice“ s lepšími fyzikálně mechanickými vlastnostmi a hlavně při dosažení nižších výrobních nákladů. Měl být vyvinut nový typ cementového kompozitu, který zajistí dosažení předepsaných normových hodnot kvality a užitných vlastností (tvarová stabilita, pevnost, estetický vzhled) při dosažení výrazně nižších výrobních nákladů. Navrhované receptury byly testovány při standardním provozu v jednotlivých výrobních závodech po předchozím laboratorním výzkumu těchto receptur. Ocenitelným prvkem novosti pak byly nové receptury a výrobní postupy zajišťující požadovanou kvalitu šalovacích tvárnic pro budování základů staveb za dosažení výrazně nižších výrobních nákladů. Do receptur byl zaveden dosud nepoužívaný vysokoteplotní elektrárenský popílek, který snížil spotřebu cementu. Toto mělo příznivý dopad na snížení spotřeby drahého a energeticky náročného cementu, současným přínosem byl i výrazně pozitivní vliv na životní prostředí. Pro zavedení do sériové výroby není možné pouze vyvinout a poloprovozně ověřit změny receptur betonů, ale je nutné přestavit i jednotlivé vibrolisy. Je nutné na větších sériích vyzkoušet vhodné nastavení parametrů vibrace (frekvence, amplitudy, dolisovací tlaky), ale i časy pohybů zavážecího vozíku, časy předvibrací atd. z důvodů změny zhutnitelnosti betonů vlivem snížení dávky cementu a částečným nahrazením aktivní příměsí (popílkem). Po poloprovozním ověření je nutné otestovat i finální vlastnosti výrobku, neboť byl použit jiný typ betonu s ohledem na mechanické vlastnosti, ale zejména na trvanlivost betonů. Tento typ příměsi s výrazně pucolánovými vlastnostmi sníží nasákavost výrobků po cca 2 až 3 měsících zrání. To má za následek zlepšení jeho mrazuvzdornosti. Tímto vzniká výrobek s lepšími kvalitativními vlastnostmi za současného snížení výrobních nákladů.

14. K průběhu daňového řízení žalobkyně zejména uvedla, že v průběhu daňové kontroly probíhalo rozsáhlé dokazování, když žalobkyně předložila kromě dokumentace k Projektu i podklady z účetnictví, a dále rozsáhlé evidence ke mzdovým nákladům v souvislosti s Projektem (výkazy práce dotčených zaměstnanců), evidence spotřeby materiálu, protokoly o zkouškách atd., uskutečnila se čtyři místní šetření a sedm ústních jednání. Žalobkyně dále poukázala na jí předložený znalecký posudek prof. Ing. R. H.,

CSc., č. 409-2/16 ze dne 13. 6. 2016 (dále též jen „*ZP prof. Hely*“), posléze doplněný dodatkem č. 1 ze dne 25. 7. 2018, poté na své vyjádření ze dne 13. 6. 2018 k výsledku kontrolních zjištění ze dne 14. 5. 2018 a dále na to, že správce daně posléze rozhodl o ustanovení znalce Ing. J. Ž. (rozhodnutí ze dne 12. 7. 2018, č. j. 1485599/18/2309-60562-402524), který zpracoval znalecký posudek č. j. 108/15/2018 dne 21. 9. 2018 (dále též jen „*ZP Ing. Žáčka*“). Žalobkyně doplnila, že dne 22. 10. 2018 jí správce daně seznámil s druhým výsledkem kontrolního zjištění a že dne 21. 1. 2019 jí předal Zprávu o daňové kontrole.

15. Žalobkyně následně vymezila předmět sporu jako otázku, zda žalobkyně naplnila podmínky pro uplatnění odpočtu na VaV a zda dostatečně prokázala vynaložení nákladů v souvislosti s Projektem v uplatněné výši.

16. První okruh žalobních námitek žalobkyně směřovala proti způsobu, jakým se správce daně vypořádal se znaleckými posudky, když uvedla zejména následující. Správce daně a posléze i žalovaný učinili své finální závěry na základě ZP Ing. Ž. Ačkoliv znalec Ing. Ž. osvědčil, že výrobek Colormix splňuje významný prvek novosti a že před projektem VaV existovala technická a výzkumná nejistota (str. 26 odpověď na otázku 5), správce daně spolu s žalovaným neuznali odčitatelnou položku na VaV v části Colormix ve výši 4 423 499 Kč. Důvodem pro neuznání této odčitatelné položky je konstatování znalce Ing. Ž., že nelze znalecky potvrdit, že „skutečně proběhl systematický výzkum“ a ne pouze běžná činnost (str. 28 ZP Ing. Ž.). To, že nebyl doložen systematický výzkum, správce daně a žalovaný dokládají tvrzením, že nebylo doloženo laboratorní zkoušení, vyhodnocování zkoušek s vazbou na receptury, přijatá opatření a zdůvodnění úprav u každé zkoušené receptury. Dle správce daně a žalovaného ani nebylo prokázáno, že receptury Colormixů byly vůbec laboratorně sestavovány a testovány, jak je uvedeno v Projektu, tzn. současně na všech závodech po celou deklarovanou dobu řešení projektu. Žalovaný proto neuznal zahrnutí nákladů na mzdy pracovníků do odčitatelné položky, a rovněž tak neuznal ani náklady na materiál a energii. Žalovaný neměl za prokázané, jak bylo naloženo s betonovým odpadem, protože nebyla vedena oddělená evidence odpadu z Projektu a žalobkyně doložila pouze celkovou likvidaci odpadu a kalkulaci nákladů na spotřebu materiálu dle testovaných receptur. Pokud jde o část Šalovací tvárnice, správce daně opět vyšel z hodnocení v ZP Ing. Ž., že není možné znalecky potvrdit, že tento výrobek splňuje významný prvek novosti a že před Projektem existovala technická a výzkumná nejistota. Správce daně akceptoval konstatování Ing. Ž., že dle ceníků byly šalovací tvárnice zařazeny do výroby jako nový výrobek až po Projektu. Před Projektem a nadále i po Projektu však existoval tvarově shodný výrobek Ztracené bednění, který se vyráběl i ve stejných formách jako šalovací tvárnice. Žalovaný závěry správce daně plně přejal. Naproti tomu žalobkyně poukázala na to, že ZP prof. H. předložený žalobkyní potvrdil ocenitelný prvek novosti v obou částech Projektu. Nezákonnost postupu žalovaného proto žalobkyně spatřuje v tom, že správce daně neodstranil rozpor mezi těmito posudky v souladu se zákonem a exitující judikaturou. Správce daně nebyl oprávněn odstranit rozpor mezi posudky sám, protože k tomu nemá dostatečné odborné znalosti. Argumentace žalovaného, který se snaží tento postup obhájit konstatováním, že mezi posudky rozpor neexistoval, neodpovídá obsahu spisu (resp. obsahu dotčených znaleckých posudků) a navíc je nepřezkoumatelná.

17. Druhý okruh žalobních námitek žalobkyně směřovala proti závěrům žalovaného, že daňový subjekt neprokázal vynaložení předmětných nákladů v souvislosti s VaV. Tento chybný závěr pramení z nesprávné aplikace ustanovení § 34 odst. 4 a 5 ZDP ve znění

platném pro posuzované zdaňovací období.

18. Poslední okruh žalobních námitek mířil na vady řízení plynoucí z nezákonnosti nastavení odměn pracovníků finanční správy v návaznosti na výši doměrku daně pro neuznání odčitatelné položky na výzkum a vývoj dle § 34 odst. 4 ZDP.

19. V dalších částech své žaloby žalobkyně detailně rozvedla jednotlivé okruhy žalobních námitek. V části označené jako „*Vyhodnocení znaleckých posudků*“ se blíže věnovala prvému okruhu žalobních námitek, když popsala dle jejího mínění relevantní právní úpravu a judikaturu, poté blíže okomentovala oba znalecké posudky předložené v daňovém řízení, a dále popsala, v čem spatřuje nesprávný postup správce daně a žalovaného. V části označené jako „*Evidence nákladů vynaložených v souvislosti s VaV*“ se žalobkyně věnovala druhému okruhu žalobních námitek, když opět nejprve popsala dle jejího mínění relevantní právní úpravu a na to navázala argumentací o tom, v čem spatřuje nesprávné hodnocení správce daně a žalovaného. Konečně pak v části označené jako „*Námitka podjatosti*“ se žalobkyně blíže věnovala třetímu okruhu žalobních námitek, v níž poukázala na kritiku praxe příslibu cílových odměn pracovníků finanční správy, kterou vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018 - 113, a kterou označila za aplikovatelnou i pro její případ.

20. Žalobkyně závěrem navrhla, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, a dále aby žalobkyni byla vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů řízení, které vyčíslila.

III.
Vyjádření žalovaného k žalobě

21. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 13. 8. 2020 navrhl zamítnutí žaloby, když úvodem odkázal především na odůvodnění napadeného rozhodnutí a dále na spisový materiál k žalobě. K jednotlivým okruhům žalobních námitek, které nejprve zrekapituloval, se vyjádřil následovně (soud opět z důvodu obsáhlosti vyjádření žalovaného toliko konstatuje podstatný obsah).

22. K prvému a druhému okruhu žalobních námitek směřujících proti způsobu, jakým se správce daně vypořádal se znaleckými posudky, a dále proti nesprávnému závěru o neprokázání uplatněného odpočtu na VaV dle § 34 ZDP se žalovaný vyjádřil společně.

23. Žalovaný nejprve poukázal na to, že žalobkyně byla před zadáním svého doplnění znaleckého posudku Ing. H. seznámena s hodnocením do té doby předložených důkazních prostředků a pochybnostmi správce daně, tudíž tímto doplněním znaleckého posudku jí bylo umožněno pochybnosti ohledně již předloženého ZP Ing. H. rozptýlit a své doplňující zadání znalci korigovat a tím tak pochybnosti správce daně odstranit. Z důvodu požadavku žalobkyně na přizvání dalšího znalce správce daně rozhodl o ustanovení znalce Ing. J. Ž. a v odůvodnění rozhodnutí o ustanovení znalce, které zaslal žalobkyni na vědomí, vymezil zadání požadovaného posouzení. Znalecké otázky byly formulovány na základě skutečností, které vyplynuly z již proběhlého důkazního řízení v rámci daňové kontroly s cílem, aby znalec Ing. Ž. doplnil absentující technickou odbornost správce daně (zkušenosti, znalosti, erudici aj.) v daném vědním oboru. Žalobkyně znala znalecké otázky a jednoznačně bylo v jejím zájmu, aby předložila znalci Ing. Ž. vše, co existovalo a s posuzovanou problematikou souviselo. Poté žalovaný citoval některé pasáže ze ZP Ing. Ž., z čehož dovodil, že toliko z důvodu neúplného rozsahu předložených podkladů ze strany žalobkyně nemohl znalec posoudit, zda

probíhal systematický výzkum. Znalec Ing. Ž. byl pro posuzovanou věc zcela kompetentní.

24. S odkazem na konkrétní závěry znalce Ing. Ž. týkající se části Projektu s označením Colormix žalovaný připustil, že každá receptura Colormixu u každého závodu je z hlediska jejich barevného provedení originálem, ale odmítl tvrzení žalobkyně, že tyto výsledné receptury jednotlivých druhů Colormixů byly každá samostatně výsledkem systematického výzkumu a vývoje splňujícího podmínky vymezené v ZDP, zvláště za situace, když je prokázáno, že před realizací prototypů výše uvedených receptur již existovaly receptury na výrobu Colormixu, které žalobkyně vyráběla v době před schválením Projektu.

25. Podle názoru žalovaného minimálně již od 26. 3. 2012 žalobkyně tzv. „věděla jak na to“, tudíž míra technické nejistoty, které byla žalobkyně po 26. 3. 2012 při dalším řešení úpravy technologie receptur na závodech vystavována, již nepředstavovala nepředvídatelná rizika při realizaci výzkumu a vývoje ve smyslu podmínek nastavených v ZDP, neboť žalobkyně řešila už jen úpravy technologie a s tím spojené úpravy receptur vyhovující specifickým podmínkám výroby v jednotlivých závodech z důvodu rozšíření barevné škály dlažby Colormix. V případě vývoje prototypů receptur nových Colormixů nebyl dle žalovaného prováděn systematický výzkum a vývoj v takovém rozsahu a po celou dobu realizace Projektu tak, jak je tvrzeno v dokumentaci k Projektu a dokládáno oddělenou evidencí spotřeby materiálu, osobních nákladů a energie. Toto zjištění ohledně rozsahu systematického výzkumu a vývoje prototypů nových receptur podle názoru žalovaného koresponduje s konstatováním znalce Ing. Ž. o nepředložení výsledků zkoušek v interní laboratoři ani zkoušek čerstvého betonu. Podle názoru žalovaného nebylo žalobkyní prokázáno, že při samotné úpravě receptur jednotlivých typů Colormixů vznikal ocenitelný prvek novosti tak, jak bylo tvrzeno v Projektu a jeho dokumentaci, tzn. současně na všech závodech po celou dobu průběhu testování všech typů výrobků Colormix a po deklarovanou dobu jeho řešení. Podle názoru žalovaného odpovídají činnosti žalobkyně na vzniku prototypů těchto receptur výsledkům inovujícího procesu cíleného na rozšíření jejich barevné škály. Tento závěr má žalovaný v souladu i se závěrem znalce prof. H., který v dodatku ke znaleckému posudku rovněž zhodnotil, že se jedná o inovující proces.

26. Žalovaný se dále vyjádřil k ZP prof. H., když uvedl, že tento znalec prováděl posouzení porovnáním předložených dokumentů a příručky Frascatiho manuálu, tudíž jeho závěry vycházejí z tvrzení žalobkyně, nikoliv z vlastního zkoumání výchozího stavu, z realizované skutečnosti a nového stavu, a dále že výslechem tohoto znalce bylo zjištěno, že znalec fakticky nezkoumal rozdílnost výchozího (před realizací projektu) a nového stavu (po realizaci projektu), tj. fakticky nezkoumal existenci novosti u tzv. nově vyrobených Colormixů a Šalovací tvárnice oproti již existujícím výrobkům, ani zda žalobkyně skutečně realizovala deklarované činnosti v takovém rozsahu, jak se tvrdí v dokumentaci k Projektu, a ani se nevyjadřoval k výši plánovaných a skutečných výdajů (nákladů) v Projektu.

27. Žalovaný nesouhlasil se žalobkyní v tom, že mezi předmětnými znaleckými posudky existuje rozpor, který měl být správně zhojen revizním posudkem nebo výslechem znalců. Znalec prof. H. byl vyslechnut, přičemž tento znalec vycházel z předloženého projektu a dokumentace k projektu ve vztahu k Frascatiho manuálu pouze teoreticky. Naopak znalec Ing. Ž. se sice nezabýval Frascatiho manuálem, ale na základě požadavků

správce daně šetřil požadované skutečnosti uvedené v projektu a dokumentaci k projektu fakticky po technické stránce v místě skutečné realizace, nikoliv tedy pouze teoreticky podle těchto listin. Podle žalovaného cílem předloženého projektu bylo provést jen takové změny, aby výrobky typu Colormix a Šalovací tvárnice dosahovaly stejných vlastností, jako dosud vyráběné výrobky tohoto nebo obdobného typu, s tím, že u výrobků Colormix byla rozšířena jejich barevná škála a výroba Šalovací tvárnice měla být efektivnější, což je přiléhavé právě inovacím. Žalovaný měl za prokázané, že žalobkyně při vývoji prototypů receptur nového výrobku Colormixů a Šalovací tvárnice vyšla ze stávajících výrobků vyráběných před realizací Projektu. Žalobkyně neprokázala, že u výrobků Colormix a Šalovací tvárnice došlo k takovým podstatným zlepšením, že by vykonávaly funkce, které dříve vykonávat nemohly a ani že prováděla činnost systematickou vycházející z výzkumu a vývoje. Předložené důkazní prostředky neprokázaly ocenitelný prvek novosti a technickou či výzkumnou nejistotu.

28. Podle žalovaného pochybnosti správce daně o rozsahu systematického výzkumu a vývoje nového kompozitu receptur Šalovací tvárnice korespondují s tvrzením znalce Ing. Ž., který potvrdil, že pro nový výrobek z Projektu Šalovací tvárnice se používají stejné formy a výrobní technologie, jako pro původní výrobek ztracené bednění. Nový výrobek šalovací tvárnice je tedy navazující výrobek na původní výrobek ztracené bednění. Receptury šalovacích tvárnic jsou úspornější, než receptury původního ztraceného bednění a s tím korespondují nižší užitné vlastnosti. Podle názoru znalce Ing. Ž. informace obsažené v dokumentaci k Projektu o technické a výzkumné nejistotě není doložitelná, protože navrhnout a vyzkoušet novou recepturu pro nový výrobek Šalovací tvárnice z pojiva, přísad, příměsí, kameniv a vody je běžná technologická záležitost technologa betonu. Tento návrh, zkoušení a změny poměrů a druhů mají jasně známé technologické principy a nejedná se podle názoru znalce o výzkum. Jedná se tedy o optimalizaci receptury původního výrobku ztracené bednění a následné rozlišení novou obchodní značkou. Činnosti žalobkyně na vzniku receptury nového kompozitu šalovací tvárnice jsou přiléhavé výsledkům inovujícího procesu cíleného na změnu poměru složek kompozitu z pojiva, přísad, příměsí, kameniv a vody s ohledem na jejich cenu, jako alternativy k dosud vyráběnému zdícímu prvku ztracené bednění. Podle žalovaného tento závěr není v kolizi se závěrem znalce Ing. H., který v dodatku ke svému znaleckému posudku rovněž zhodnotil, že se jedná o inovující proces.

29. Žalovaný upozornil na to, že žalobkyně měla povinnost nejen vyhotovit projekt, který má zákonem definovanou podobu, nejen vymezit činnosti v Projektu před zahájením jeho řešení, které odpovídají materiální definici výzkumu a vývoje dle § 2 zákona o podpoře VaV, ale i prokázat faktickou realizaci těchto činností uvedených v projektu a prokázat s nimi spojené vynaložení nákladů v daném zdaňovacím období a vést jejich oddělenou evidenci od ostatních nákladů, což ovšem podle názoru žalovaného žalobkyně neučinila.

30. K třetímu okruhu žalobních námitek žalovaný předně uvedl, že žalobkyně námitku podjatosti konkrétních úředních osob neuplatnila v průběhu celého daňového řízení, tj. ani v průběhu odvolacího řízení. Dále poukázal na to, že žalobkyně ani v žalobě žádným relevantním způsobem netvrdí podjatost úředních osob, tj. že by případný „*nepřijatelný*“ způsob odměňování pracovníků finanční správy byl jednak uplatněn v návaznosti na doměření daně právě žalobkyni, natož že by v jeho důsledku došlo k porušení kteréhokoliv zákonného ustanovení nebo k případné podjatosti úředních osob správce daně. Podle názoru žalovaného tak žalobkyně neprokázala a ani relevantním způsobem

netvrdila, že by byla z jí namítaných důvodů jakkoliv krácena na svých právech. K odkazu žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018-113, žalovaný uvedl, že Nejvyšší správní soud se v uvedeném rozsudku mj. zabýval také služebním předpisem č. 5/2015 generálního ředitele Generálního finančního ředitelství, kterým se stanoví odměňování státních zaměstnanců v orgánech Finanční správy České republiky, obsahujícím „*Podmínky pro příslib cílové odměny, příslib cílové odměny*“, dle kterého mají na mimořádnou odměnu nárok zaměstnanci podílející se na ověření uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Dle žalovaného však první senát Nejvyššího správního soudu v předmětném rozsudku nedospěl k závěru, že finanční motivace, odvislá od výše neuznaného odpočtu, způsobuje podjatost úředních osob. Nejvyšší správní soud v předmětném rozsudku pouze nad rámec samotného přezkumu podrobil kritice tento dokument a připomenul základní principy správy daní. Žalovaný má za to, že v daném případě postup úředních osob správce daně vůči žalobkyni, který byl aprobován v odvolacím řízení (žalovaný zdůraznil, že na úřední osoby žalovaného se „*příslib cílových odměn*“ ve smyslu dokumentu Generálního finančního ředitelství nikdy nevztahoval), nelze označit za podjatost úředních osob, resp. za vážnou procesní vadu řízení z důvodu podjatosti úředních osob správce daně.

IV.
Průběh řízení

31. Soud ověřil, že žaloba byla u soudu podána včas (žaloba byla podána dne 10. 6. 2020, přičemž napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 16. 4. 2020), osobou k tomu oprávněnou (žalobkyně je adresátem napadeného rozhodnutí), proti žalovanému, který je pasivně legitimován (jako odvolací orgán, který vydal napadené rozhodnutí), po vyčerpání řádných opravných prostředků (proti napadenému rozhodnutí nebylo odvolání přípustné) a obsahovala všechny požadované formální náležitosti. Soud proto mohl přistoupit k věcnému přezkoumání žaloby.

32. O podané žalobě soud rozhodoval bez nařízení jednání ve smyslu ustanovení § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*s. ř. s.*“), neboť žalovaný s tím výslovně souhlasil (viz vyjádření žalovaného ze dne 13. 8. 2020, č. l. 46a) a žalobkyně v soudem stanovené lhůtě soudu nesdělila, že požaduje, aby ve věci bylo nařízeno jednání.

V.
Posouzení věci soudem

33. V souladu s § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s. soud vycházel při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (srov. § 76 s. ř. s.).

34. Poté, co soud v projednávané věci přezkoumal napadené rozhodnutí a dále předmětný správní spis, včetně v daňovém řízení předložených znaleckých posudků a Zprávy o daňové kontrole obsahující odůvodnění prvostupňového rozhodnutí (dodatečného platebního výměru), dospěl k závěru, že žaloba **je důvodná**.

(i) Vymezení podstaty a předmětu sporu

35. V projednávané věci je podstatou sporu posouzení otázky, zda žalobkyně v průběhu daňového řízení prokázala, že náklady na Projekt sestávající se ze dvou částí označených

jako Colormix a Šalovací tvárnice, který byl žalobkyní realizován v průběhu roku 2012, splňovaly zákonné požadavky na odpočet na VaV ve smyslu § 34 odst. 4 ZDP, který žalobkyně uplatnila za zdaňovací období roku 2012. Jak se výslovně uvádí v napadeném rozhodnutí, žalovaný ve shodě se správcem daně neuznal žalobkyní uplatněný odpočet na VaV z důvodu, že *žalobkyně neprokázala naplnění věcných požadavků kladených na projekty VaV (realizace výzkumu a vývoje – přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění technické či výzkumné nejistoty)*" (viz zejména body [5] a [176] napadeného rozhodnutí). Splnění formálních požadavků obsažených v § 34 odst. 5 ZDP (tj. doložení bezvadného projektu výzkumu a vývoje) tak nebylo v projednávané věci ze strany správce daně a žalovaného zpochybněno a soud se proto touto otázkou ve svém posouzením blíže nezabýval, když o ní nebylo mezi účastníky sporu.

36. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že správce daně postupoval v souladu se zákonem, když neuznal nárok na odpočet nákladů na VaV uplatněný žalobkyní v souvislosti s Projektem realizovaným ve zdaňovacím období roku 2012. Podle žalovaného žalobkyně neprokázala naplnění věcných požadavků kladených na projekty VaV dle § 34 odst. 4 ZDP.

37. Naproti tomu žalobkyně byla přesvědčena o tom, že napadené rozhodnutí, jakož i rozhodnutí a postup správce daně, jsou nezákonné z důvodu nesprávného právního posouzení a dále pro vady řízení plynoucí z nezákonného postupu správce daně a žalovaného při hodnocení v daňovém řízení předložených znaleckých posudků a dále pak vady řízení plynoucí z nezákonnosti nastavení odměn pracovníků finanční správy v návaznosti na výši doměrku daně pro neuznání odčitatelné položky na výzkum a vývoj.

(ii) Zákonný rámec pro posouzení věci a relevantní judikaturní východiska

38. Soud ve svém posouzení vyšel v prvé řadě z následující relevantní právní úpravy a judikatury týkající se výkladu možnosti uplatnění odpočtu na VaV dle § 34 odst. 4 ZDP.

39. Podle § 34 odst. 4 ZDP (ve znění účinném do 31. 12. 2013, tj. včetně rozhodného období roku 2012) platilo: „*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,73a) 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[73a)] 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*." Poznámka pod čarou 73a) obsažená v citovaném ustanovení činí odkaz na § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje.

40. Podle 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (dále jen „*zákon o podpoře VaV*"), ve znění účinném do 1. 7. 2016 (tj. včetně rozhodného období roku 2012) platilo zejména

následující: „*Pro účely tohoto zákona se rozumí a) základním výzkumem teoretická nebo experimentální práce prováděná zejména za účelem získání nových vědomostí o základních principech jevů nebo pozorovatelných skutečností, která není primárně zaměřena na uplatnění nebo využití v praxi, b) aplikovaným výzkumem teoretická a experimentální práce zaměřená na získání nových poznatků a dovedností pro vývoj nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb, c) experimentálním vývojem získávání, spojování, formování a používání stávajících vědeckých, technologických, obchodních a jiných příslušných poznatků a dovedností pro návrh nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb (dále jen „vývoj"), d) inovacemi zavedení nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb do praxe, s tím, že se rozlišují: 1. inovace postupů, kterými se rozumí realizace nového nebo podstatně zdokonaleného způsobu výroby nebo poskytování služeb, včetně významných změn techniky, zařízení nebo programového vybavení, 2. organizační inovace, kterými se rozumí realizace nového způsobu organizace obchodních praktik podniků, pracovišť nebo vnějších vztahů.*"

41. Ke smyslu a účelu § 34 odst. 4 ZDP se Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 26. 7. 2018, č. j. 1 Afs 97/2018 – 41 následovně:

„*[27] Účelem § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů 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. Náklady vynaložené na výzkum a vývoj je možné uplatnit jako náklad ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů) a poté totožné náklady uplatnit ještě jednou jako odpočet na podporu výzkumu a vývoje, tj. ve formě položky odčitatelné od základu daně.*

[28] Jak již dříve Nejvyšší správní soud vyložil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2011, čj. 8 Afs 13/2011-81), smyslem poskytnutí výhody daňovému subjektu spočívající ve dvojím uplatnění nákladů vynaložených na činnosti výzkumu a vývoje je podpora zájmu státu na provádění výzkumu a vývoje jak specializovanými osobami (vědecké ústavy), tak také podnikatelskými subjekty. Z citovaného ustanovení vyplývá úmysl zákonodárce podpořit provádění výzkumu a vývoje vlastními pracovníky, a tím tedy zvýšit zájem podnikatelských subjektů o kvalifikované zaměstnance, což může pozitivně vést ke zvýšení poptávky po vysoce vzdělaných pracovních silách, a tudíž i ke zvýšení jejich zaměstnanosti. Není-li daňový subjekt schopen zajistit celý výzkumný a vývojový proces z vlastních (ať již materiálních či pracovních) zdrojů, nemůže využívat daňové zvýhodnění právě u těch činností, které sám nezajišťuje. Smyslem úpravy je stimulovat tyto osoby v investování tzv. rizikového kapitálu do výzkumu a vývoje, tedy vytváření podmínek pro výzkum a vývoj uvnitř podniku."

42. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016 – 38 se podává: „[…] *finální zhodnocení, zda projekty stěžovatele lze považovat za projekty výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, náleží správním orgánům. Jedná se o otázku právní. Povinností správních orgánů však v takovém případě bylo náležitě zjistit veškeré skutkové okolnosti a náležitě posoudit veškeré aspekty zpochybněných projektů stěžovatele.*"

43. Ve svém rozsudku ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017 – 53 Nejvyšší správní soud dovodil, že: „*Základním kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních (příbuzných) činností je přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické*

nejistoty (§ 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků, a metodický pokyn Ministerstva financí ČR č. D-288, který lze použít jako výkladové vodítko v mezích, v nichž je souladný se zákonem o daních z příjmů, srov. rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2016, čj. 1 Afs 174/2016-38, věc FILL - PACK s.r.o.)."

44. Již dříve Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014 – 119 judikoval, že: „*Pojmy ocenitelný prvek novosti a vyjasnění technické nejistoty nejsou právním řádem nikterak blíže specifikovány. Jedná se o neurčité právní pojmy. Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 4. 2014, čj. 8 As 37/2011-154, konstatoval, že „neurčité právní pojmy zahrnují jevy nebo skutečnosti, které nelze zcela přesně právně definovat. Jejich obsah, rozsah a aplikace se může v závislosti na konkrétních okolnostech měnit. Zákonodárce tímto způsobem vytváří příslušným orgánům prostor k tomu, aby zhodnotily, zda konkrétní situace pod neurčitý právní pojem spadá, či nikoliv." Posouzení toho, jestli se na určitý konkrétní případ vztahuje neurčitý právní pojem, je výsledkem uvážení správního orgánu zaměřujícího se na konkrétní skutkovou podstatu a její vyhodnocení. Interpretace neurčitého právního pojmu se tak může ad hoc měnit. Výklad neurčitého právního pojmu včetně jeho aplikace na skutkový stav zjištěný správním orgánem je pak v souladu s § 75 s. ř. s. plně přezkoumatelný.*"

45. A konečně v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2021, č. j. 10 Afs 338/2020 – 45 se podává, že: „ *I pro odpočet výdajů od základu daně v rámci realizace projektu výzkumu a vývoje platí rozdělení důkazního břemene v daňovém řízení. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu tedy důkazní břemeno tíží daňový subjekt, který prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. V případě, že správce daně podle § 92 odst. 5 téhož zákona prokáže důvodné pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti údajů poskytnutých daňovým subjektem, se přesouvá důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí předložením dalších důkazů pochybnosti správce daně rozptýlit (srov. např. rozsudek ze dne 4. 11. 2020, čj. 1 Afs 270/2020-26, věc CCR Brno, bod 27).*"

(iii) Rekapitulace daňového řízení, jak se podává ze správního spisu

46. Soud pro účely svého posouzení projednávané věci považuje za potřebné nejprve zrekapitulovat průběh úvodní fáze daňového řízení, jak tato vyplývá z obsáhlého správního spisu, neboť rekapitulace daňového řízení provedená v napadeném rozhodnutí je značně selektivní a dostatečně nevypovídá o skutečném obsahu správního spisu.

47. Z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 28. 4. 2016 vyplynulo, že tato byla provedena v rozsahu oprávněnosti žalobkyní uplatněného odpočtu na VaV, který představovaly vybrané náklady žalobkyně na realizaci Projektu. Žalobkyně předložila správci daně doklady k Projektu (včetně např. protokolů o zkouškách v interní laboratoři), nicméně správce daně si vyžádal toliko kopie písemného *Projektu výzkumu a vývoje* - dokument schválený představenstvem žalobkyně dne 15. 12. 2011 (dále jen „*písemný projekt*") a *Dokumentaci k projektům výzkumu a vývoje, rok 2012* vypracovanou po dokončení Projektu (schváleno představenstvem žalobkyně dne 14. 12. 2012), která mapuje cíle, průběh a náklady na realizovaný Projekt (dále jen „*Dokumentace k projektu*"). Součástí Dokumentace k projektu bylo mj. (i) u části Projektu s označením Colormix popis prvku novosti (str. 18) a soupis nákladů (str. 28 a násl.), (ii) u části Projektu s označením Šalovací tvárnice popis prvku novosti (str. 36) a soupis nákladů (str. 46 a násl.), (iii) závěrečné zhodnocení projektu (str. 51) a (iv) přílohy obsahující

vyúčtování nákladů na Projekt, které žalobkyně uplatnila v rámci odpočtu na VaV.

48. Z protokolu ze dne 21. 6. 2016 vyplynulo, že se uskutečnilo první místní šetření, jehož předmětem byly otázky správce daně směřující k doložení a rozboru nákladů na materiál, nákladů na energie a mzdových nákladů na obě části Projektu. K dotazům správce daně žalobkyně vysvětlila postup při určování nákladů (ve shodě s popisem obsaženým v žalobě), a to konkrétně (i) nákladů na materiál (doloženy zejména přehledy spotřeby materiálů a směrnice o evidenci nákladů na VaV), (ii) nákladů na elektrickou energii (vysvětlen koeficient pro určení nákladů na VaV a doloženy obratové předvahy na spotřebu energie na jednotlivé závody a celkovou hmotnost výroby), (iii) mzdové náklady (vysvětleny a doloženy výkazy práce řazené dle jednotlivých pracovníků s detailním rozpisem dle jednotlivých dnů a popisem činností). Dále byla řešena otázka prvku novosti, když žalobkyně vysvětlila, v čem u jednotlivých částí Projektu spočívá a byly doloženy provozní dokumenty s nastavením do jednotlivých závodů (např. protokoly o zkouškách kameniva v jednotlivých závodech).

49. Z protokolu ze dne 1. 9. 2016 vyplynulo, že se uskutečnilo druhé místní šetření, jehož předmětem byly otázky správce daně směřující k nastavení chodu linek, doložení záznamů o provozu a přeprogramování linek, evidenci vstupního materiálu pro VaV, testování, zásahům do technologie v rámci Projektu. K dotazům správce daně žalobkyně vysvětlila nastavení a chod výrobních linek a dále to, že na Projektu se podílely různé linky v jednotlivých závodech (jiné typy linek od několika výrobců) a že v daný okamžik zkušební výroby musela pracovat celá linka, z procesu nelze vynechat jednotlivé části. Dále byly doloženy záznamy o provozu linky pro dva závody a výpisy výrobních požadavků za období, kdy Projekt probíhal (výroba na Projektu byla ve vpisech označována jako „*Test*“). Dále žalobkyně vysvětlila, že linky si neukládají záznamy o přeprogramování linek na zkušební výrobu, nicméně z popisu přenosu výrobní informace má být patrné, že nastavení receptury v informačním systému a v lince mají stejný identifikátor. Dále bylo uvedeno, že kvůli omezením v informačním systému nešlo evidovat spotřebovaný materiál samostatně, ale že ve výpisu výrobních požadavků linky jsou uvedeny čísla receptur a spotřebu materiálu věděli pracovníci podle receptury, jinak to nešlo technicky řešit. Dále bylo vysvětleno, proč muselo docházet ke zkoumání surovin v každém ze závodů (hlavně šlo o kamenivo, které má pro výrobu zásadní význam, a proto bylo zkoumáno v dodávkách pro jednotlivé závody). Dále bylo vysvětleno, že návrhy receptur bylo nutno testovat v běžném provozu a co vše bylo nutné testovat a proč nutno testovat v provozu na výrobních linkách a ne v laboratoři. K dotazu na zásah do technologií kvůli Projektu bylo uvedeno, že úpravy linek nebyly nárokovány jako náklady na VaV a dále že u Colormix bylo podstatou Projektu „*sestavení typu a poměru surovin používaných pro výrobu daných výrobků*“, což kromě receptury znamená i správné pořadí míchání, a u Šalovací tvárnice byl podstatou vývoj vlastní receptury (snaha o využití druhotných surovin, které vznikají jako odpad). Mezi doloženými přílohami byly záznamy o provozu dvou linek a poté protokol změn receptury, k čemuž žalobkyně doplnila, že ze sestavy o provozu linky je patrné, že u zakázky Test je počet vzorků stejný jak počet zmetků.

50. Z protokolu ze dne 8. 11. 2016 vyplynulo, že se uskutečnilo třetí místní šetření, jehož předmětem byly otázky správce daně směřující k zaúčtování a ceně výrobků vzešlých z Projektu, evidence materiálu na Projekt, účtování o zmetkových výrobcích, naskladňování a prodej výrobků vzešlých z Projektu, označení výrobků vzešlých z Projektu. K dotazům správce daně žalobkyně zejména vysvětlila, jak bylo účtováno o

vyrobeném výrobku, odkázala na záznam o provozu linky a opětovně byla doložena spotřeba vstupních surovin na obě části Projektu po jednotlivých závodech. Dále uvedla, že se neúčtovalo o testovacích výrobcích, protože byly vykazovány jako zmetková výroba, a odkázala na záznamy, kde u položek test je 100% zmetkovost, to byl důvod, proč účtováno pouze jako spotřebované vstupní suroviny. Až po skončení testování byly vybrány výrobky a o těchto výrobcích účtováno o příjmu výrobků na expedici. K dotazu na určování ceny výrobků žalobkyně uvedla, že skladová cena byla dle vnitropodnikové směrnice a prodejní cena podle trhu. K dotazu, co bylo výsledkem Projektu, zda receptura nebo výrobek, žalobkyně uvedla, že u Šalovací tvárnice receptura a u Colormixu nikoli výrobek, ale jedinečné barevné provedení pro různé tvarové varianty výrobků. K dotazům na přejímky výrobků na sklad bylo uvedeno, že klíčovým dokumentem je karta plánu výroby, ze které se tvoří jednotlivé výrobní zakázky a pak předávají pokyny k výrobě na lince (obsahuje klíčové informace jak pro výrobu i pro účtování spotřebovaného materiálu, tak i pro zaúčtování příjmu na expediční sklad, je tam označen typ položky). Dále byla zmapována celá cesta materiálu pro výrobu a popsáno účtování o zmetkových výrobcích (vše z testů byly zmetky, proto docházelo k likvidaci uvedeným postupem). Na základě dalších dotazů žalobkyně dále uvedla, že Projekt byl v počátku utajován a i později byly uzavírány závazky mlčenlivosti (viz dokumenty k pověření účasti na Projektu), dále jak bylo účtováno o šaržích, jak probíhalo naskladňování (žalobkyně upozornila, že u Projektu nešlo o běžnou výrobu, ale o zmetky, tudíž výrobky z testovací výroby v rámci Projektu byly likvidovány a nešly na expediční sklad), a že probíhalo několikero testování (z laboratorního testování existovaly záznamy v protokolech o zkouškách ze zkušební laboratoře žalobkyně a dále bylo testováno externě od MCT s.r.o.). K dotazům, zda se výrobky vzešlé z výsledků Projektu prodávaly, žalobkyně uvedla, že u Colormixu byla receptura použita v následné výrobě pro několik výrobků, které se stále prodávají (viz sestavy prodejnost barevného provedení) a u Šalovací tvárnice byly výrobky prodávány do roku 2015. K dotazům na existenci výkresů žalobkyně zopakovala podstatu Projektu (šlo o definování receptury a pořadí dávkování a míchání) a že výsledkem nebyly výkresy, protože nešlo o tvar či formu na výrobu, ale receptura pro výrobu na stávajících linkách (v dané souvislosti byla předložena receptura pro Colormix Jantar pro jednotlivé závody a detailní struktura receptury - spotřeba dle jednotlivých skladových karet vstupních surovin). Dále bylo prokázáno docházkou a výkazem práce, že příslušní zaměstnanci v době realizace projektu neměli dovolenou. V rámci místního šetření byly správci daně doloženy (i) sestavy se spotřebou vstupních surovin Šalovací tvárnice (obsahuje položku popílek + zpravidla období 6/2012 až konec 8/2012) a Colormix (zpravidla období 3/2012 až konec 7/2012), (ii) ZP prof. H. z 13. 6. 2016, (iii) interní a externí protokoly o zkouškách dlažebních kostek, (iv) sestavy prodejnosti Colormix Jantar, Safari, Arabica a Šalovací tvárnice (v) seznamy spotřeby, (vi) sestavy příjem na expediční sklad 1421 období 1/2012 až 7/2012.

51. Z protokolu ze dne 28. 2. 2017 vyplynulo, že se uskutečnilo čtvrté místní šetření, jehož předmětem byly otázky správce daně směřující k evidenci mzdových nákladů pracovníků na Projektu, nákladům Projektu, recepturám, likvidaci zmetkových výrobků a rozboru nákladů na energie. K dalším dotazům správce daně žalobkyně uvedla zejména následující. Projekty nebyly financovány z veřejných zdrojů, pouze z vlastních. Nedošlo ke změnám v personálním obsazení oproti plánu. Práce byla evidována ve výkazech práce (žalobkyně odkázala na místní šetření z 8. 11. 2016). Bylo vysvětleno určování mzdových nákladů (postup podle pokynu D-288). S odkazem na pokyn D-288 žalobkyně

vysvětlila, že některé v úvahu připadající náklady (např. odpisy majetku – výrobní linky a haly) žalobkyně neuplatnila v rámci odpočtu na VaV z důvodu náročnosti sledování všech položek, proto byly uplatněny pouze tři nejvýznamnější, a dále doplnila, že u experimentálních receptur byly přidávány suroviny ručně, neměnilo se nastavení linky, to až do pozdější výroby (vyšší spotřeba materiálu se řešila jako inventurní rozdíl). Byly předloženy receptury z jednotlivých dnů, které byly zkontrolovány na předané tabulky spotřeby materiálu podle dní a zakázek (žalobkyně poukázala na výrobní tajemství a předala pouze část). K požadavku správce daně byl předán výpis záznamu o provozu linky v době testování s tím, že bylo dáno upozornění, že dny testování nejsou jen dny provozu linky. K dotazu na evidenci zmetkové výroby žalobkyně uvedla, že o zmetkové výrobě se neúčtuje, bylo to sledováno ve statistikách výroby (do účetnictví se promítlo nepřímo, jako spotřebované suroviny, vše uvedeno v záznamu o provozu linky). Dále bylo vysvětleno nakládání se zmetky a předložen výpočet nákladů na likvidaci pro rok 2012, včetně doložení smluv tam, kde proběhla externí likvidace zmetků. K dotazu ohledně vyúčtování elektrické energie žalobkyně uvedla, že nelze provést přesný výpočet (jde o odběrné místo na závod a spotřeba se sleduje jako celek), proto bylo určeno procentuálně jako poměr hmotnosti výrobků z testovací výroby a z celkové výroby. Protokol na str. 15 obsahuje soupis předaných dokladů, zejména šlo o výpis ze záznamu provozu linky, doklady o likvidaci, zkušební receptury z každého dne testování, mzdový předpis rok 2012, fakturace elektřiny, výkazy práce a mzdové listy, dále pak norma na betonovou tvárnici – 7/2012, záznam o zkušební výrobě dle receptury, záznamy o zkušební výrobě dle receptury na Colormix (různé barvy a různé závody a různé dny), záznamy o provozu linky – pouze testovací výroba, smlouvy na likvidaci (různí dopravci a kupující odpadu), sestava nákladů na likvidaci odpadu, docházkové karty a výkazy práce zaměstnanců.

52. Jak již bylo uvedeno výše, žalobkyně předložila správci daně ZP prof. H. Z posudku v prvé řadě vyplývá, že zadáním pro znalce bylo posouzení předloženého Projektu, zda splňuje znaky výzkumu a vývoje dle Frascatiho příručky, kterou se řídí posuzování projektů VaV v Evropské unii. Jako podklady pro zpracování posudku znalec prof. H. využil textovou část písemného projektu a poté Dokumentaci k projektu, přičemž dospěl k finálnímu závěru, že obě části Projektu *lze považovat za výzkum a vývoj v souladu s tzv. Frascatiho příručkou*. Ve vztahu k části Projektu s označením Colormix znalec uvedl, že (i) *byly navrženy, experimentálně laboratorně ověřeny nové receptury nášlapných probarvovaných vrstev betonových zámkových dlažeb*; (ii) *byly navrženy a následně poloprovozně ověřeny nové technologické postupy dávkování barevných pigmentů, míchání betonových směsí, dávkování zavážecích vozíků, vibrolisů a postupy plnění výrobních forem*; (iii) *vznikly takto nové typy výrobků s unikátními estetickými vlastnostmi povrchů*; a (iv) *požadované fyzikálně-mechanické vlastnosti splňují požadavky příslušných ČSN EN*. Ve vztahu k části Projektu s označením Šalovací tvárnice znalec uvedl, že (i) *byly navrženy, experimentálně ověřeny nové receptury pro výrobu betonových šalovacích tvárnic, byly odzkoušeny technologické postupy výroby těchto výrobků s novými recepturami na různých typech výrobních linek, v různých závodech BEST, a.s.* [žalobkyně]; *(ii) v recepturách byl částečně nahrazen ekonomicky drahý cement levnou druhotnou surovinou – elektrárenským vysokoteplotním popílkem, toto výrazně snížilo cenu vstupních surovin a tím i následně cenu výrobků, což byl hlavní cíl projektu;* (iii) *toto řešení nejenom přineslo výrazné snížení výrobních nákladů, ale základní mechanické a tvarové požadavky byly plně zachovány a finální výrobky splňují požadavky ČSN EN*; a (iv) *úspěšné řešení projektu současně přispělo ke zlepšení faktorů působících na životní prostředí; snížená spotřeba cementu přináší snížení*

těžby přírodní suroviny, snížení produkce skleníkových plynů a současně zpracování vedlejšího energetického produktu – el. popílku, který se většinou pouze ukládá na venkovní skládky.

53. Dne 14. 6. 2017 správce daně s odkazem na § 92 odst. 3 a 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu učinil vůči žalobkyni výzvu k prokázání skutečností (dále jen „*Výzva k prokázání skutečností*“), když požadoval *specifikovat ocenitelný prvek novosti a v čem tento prvek spočívá*, a to ve vztahu k činnostem vykonávaným v obou částech Projektu, přičemž žádal zodpovědět konkrétní položené otázky. V odůvodnění výzvy správce daně provedl stručné shrnutí zahájení daňové kontroly a jejího předmětu a dále konstatoval relevantní právní úpravu a provedl rekapitulaci dokladů, které mu žalobkyně v průběhu daňové kontroly předložila, s tím, že tyto podklady neposkytují dostatek spolehlivých informací o tom, že byl základ daně snížen o odpočet na VaV oprávněně (a to bez ohledu na tvrzení znalce prof. H. v předloženém znaleckém posudku). Dále pak jen konstatoval, že *daňový subjekt podniká v dané komoditě mnoho let a lze přepokládat, že skutečnost, že jednotlivé dodávky surovin nejsou stálé kvality a liší se chemickými a fyzikálními vlastnostmi a tomuto se musí uzpůsobit výrobní technologie, je z hlediska výrobních zkušeností faktem, u kterého lze sice připustit jakousi míru technické nejistoty, které je při výrobě vystavována, ale jedná se o nejistotu, potažmo riziko, které daňový subjekt v rámci uvedené výroby očekává.* V návaznosti na to již pouze odkázal na znění § 34 odst. 4 ZDP a poté na § 2 dost. 1 zákona o podpoře VaV a na pokyn D-288. Jiné odůvodnění pochybností o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti údajů poskytnutých žalobkyní ve vztahu k uplatněnému odpočtu na VaV výzva správce daně neobsahuje. Správce daně ani neoznačil důkazy, kterými by prokázal své pochybnosti stran žalobkyní předložených důkazů o oprávněnosti nároku na odpočet na VaV uplatněného žalobkyní ohledně Projektu.

54. Žalobkyně reagovala na Výzvu k prokázání skutečností vyjádřením ze dne 10. 7. 2017, v němž zodpověděla správcem daně položené otázky, přičemž hojně odkazovala na proběhlá místní šetření a v rámci nich předložená svá vyjádření a doložené podklady, včetně ZP prof. H., jímž podle žalobkyně bylo prokázáno, že obě části Projektu splnily znaky výzkumu a vývoje.

55. Dne 10. 10. 2017 provedl dožádaný správce daně výslech znalce prof. H., kterému byly položeny otázky předepsané od správce daně a které se týkaly pouze vztahu znalce k žalobkyni, okolností zpracování posudku a podkladů pro zpracování posudku, nikoli odborných závěrů znalce o tom, že obě části Projektu naplňovaly definici výzkum a vývoj, včetně otázky naplnění ocenitelného prvku novosti u obou částí Projektu. Prof. H. k položeným otázkám zejména uvedl, že zadáním posudku bylo, zda předložený Projekt splňuje znaky výzkumu a vývoje dle tzv. Frascatiho příručky, že podklady uvedené v posudku mu byly předány poštou, že pro své posouzení si prostudoval písemný projekt a Dokumentaci k projektu a konečně že o svém posudku s nikým nejednal.

56. Dne 21. 2. 2018 správce daně konal ústní jednání, jehož předmětem byly zejména otázky týkající se zmetkové výroby u žalobkyně. Žalobkyně poskytla správci daně informace o porovnání záznamů o vstupních surovinách, doložila zmetkovost v jednotlivých závodech, doložila výpis položek kapacit za r. 2012 (vykázání zmetkovosti v rámci testovací výroby). K dotazům na množství betonového odpadu v jednotlivých závodech vysvětlila, že k likvidaci docházelo postupně a zopakovala své vyjádření z místního

šetření ze dne 28. 2. 2017, kde tato otázka byla podrobně řešena. Dále byly předloženy sestavy zmetkovosti ze všech závodů žalobkyně za roky 2011 a 2013. Opakovaně se vyjádřila k odlišnostem mezi výrobky Colormix z roku 2011 a po realizaci Projektu a poté se též vyjádřila k dobré prodejnosti výrobků Colormix dle v rámci Projektu vyvinutých receptur a postupů a poté v obecnější rovině k rozdílnostem mezi předchůdcem výrobku Šalovací tvárnice z r. 2011 a výrobku Šalovací tvárnice vyvinutého v rámci Projektu. Byly doloženy výpis položek kapacit z roku 2012 a sestavy zmetkovosti (v roce 2011 činila celková zmetkovost 4,619% a v roce 2013 činila 7,22%).

57. Dne 10. 4. 2018 správce daně konal druhé ústní jednání, jehož předmětem byly zejména otázky týkající se likvidace odpadu. Správce daně mj. spočetl celkovou hmotnost odpadu v roce 2012 (41 t) a požadoval doložit nakládání s tímto odpadem, přičemž žalobkyně doložila sestavu faktur na odvoz odpadu 32 t a prodej odpadu k drcení 19 t.

58. Dne 10. 4. 2018 správce daně konal třetí ústní jednání, jehož předmětem bylo seznámení žalobkyně s výsledkem kontrolních zjištění. Správce daně v úvodu konstatoval, že *své posouzení učinil na základě veřejně dostupných informačních zdrojů poskytujících informace o výrobě betonu a stavebních výrobcích z betonu* (str. 5 protokolu). Ve vztahu k části projektu Colormix správce daně zejména konstatoval, že *lze důvodně tvrdit, že daňový subjekt neprováděl ojedinělý výzkum a vývoj prototypů nových receptur a úpravy technologie výroby dlaždic teprve v roce 2012 dle schváleného Projektu*, a že *lze důvodně předpokládat, že uvedený vývoj prototypů nových receptur a úprava technologie výrobků Colormix jsou výsledkem inovujícího procesu existujících receptur a technologie míchání a dávkování výrobků dlažby Colormix z důvodu rozšíření jejich barevné škály* (str. 8 protokolu). Ve vztahu k části projektu Šalovaní tvárnice správce daně konstatoval, že *daňovým subjektem uváděné skutečnosti ohledně vývoje receptu kompozitu pro nový typ zdících prvků s názvem Šalovací tvárnice, jež se vyznačuje shodnými užitnými a zpracovatelskými vlastnostmi a maximální efektivitou výroby ve srovnání s dosud vyráběným zdicím prvkem pro budování základů, jsou jen výsledkem inovujícího procesu existujících receptur a technologie vyráběných zdících prvků pro budování základů, které byly vyvinuty v předchozích letech před rokem 2012* (str. 11 protokolu). Dále správce daně konstatoval, že *nebylo prokázáno, že u výrobků Colormix a Šalovací tvárnice došlo k takovým zlepšením, že by vykonávaly funkce, které vykonávat dříve nemohly* (str. 25 protokolu). V závěrečném shrnutí pak správce daně zejména uvedl, že (i) *činnosti prováděné daňovým subjektem* [v rámci Projektu] *vykazují znaky předvýrobní přípravy a inovačního charakteru ve smyslu bodu 4 písm. j) Pokynu D-288, když inovací podle § 2 odst. 1 písm. d) zákona o podpoře VaV se rozumí „zavedení nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů a nebo služeb do praxe“, které nelze zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje pro účely odpočtu od základu daně z příjmů dle § 34 odst. 4 ZDP*, a že (ii) daňový subjekt neprokázal, že předmětné činnosti prováděné v rámci Projektu skutečně odpovídají materiální definici vývoje a výzkumu obsažené v § 2 *zákona o podpoře VaV*, když *daňový subjekt neunesl důkazní břemeno dané mu § 92 odst. 3 daňového řádu a neprokázal oprávněnost uplatnění odčitatelné položky ve smyslu § 34 dost. 4 ZDP* (str. 52 a 53 protokolu). Žalobkyně v reakci na sdělené výsledky kontrolního zjištění požádala o lhůtu 30 dní pro vyjádření.

59. Dne 13. 6. 2018 se žalobkyně písemně vyjádřila k výsledku kontrolního zjištění zejména tak, že nesouhlasila se správcem daně, přičemž namítla, že správce daně se dopouští odborného hodnocení otázek, které jsou mimo jeho znalosti. Žalobkyně též požádala o lhůtu 60 dní pro doplnění znaleckého posouzení od prof. H., aby mohlo být reagováno

na výhrady správce daně vůči znaleckému posudku.

60. Správce daně dne 14. 6. 2018 vyhověl žádosti žalobkyně, když lhůtu pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění prodloužil, a dále dne 12. 7. 2018 rozhodl o ustanovení znalce Ing. Ž. Správce daně znalci uložil, aby vypracoval posudek z hlediska posouzení, zda se v případě Projektu žalobkyně *jedná o projekt výzkumu a vývoje dle definice vymezené v § 2 odst. 1 zákona o podpoře VaV, ve znění pozdějších předpisů (zejména zákona č. 110/2009 Sb.)*, přičemž žádal zodpovědět 12 jím naformulovaných otázek. V rámci odůvodnění rozhodnutí o ustanovení znalce správce daně předestřel, co podle jeho názoru znamená existence významného prvku novosti a že existuje rozdíl mezi výzkumem a vývojem na straně jedné a inovací na straně druhé, když u inovace nelze postupovat podle § 34 odst. 4 ZDP.

61. Dne 20. 8. 2018 žalobkyně předložila správci daně dodatek k ZP prof. H. datovaný ze dne 25. 7. 2018. Zadáním dodatku bylo vypořádat se s námitkami proti původnímu znaleckému posudku prof. H., které byly vzneseny v rámci seznámení s výsledkem kontrolních zjištění ze dne 14. 5. 2018, zejména posoudit technickou rozdílnost provedení výrobků dotčených Projektem před a po realizaci tohoto projektu a dále posoudit prvky novosti u nových výrobků, které vyplynuly z řešení Projektu a zda výstupy měly charakter nového, ojedinělého řešení. Znalec se nejprve vyjádřil k výtce správce daně, že ve svém původním posouzení vycházel pouze z předloženého písemného projektu a předložené Dokumentace k projektu, aniž by činil vlastní šetření na místě s tím, že díky své bohaté praxi má přehled o vibrolisovaných výrobcích, jejich inovacích a vývojových trendech v ČR. Dále se vyjádřil zvlášť k části Projektu Colormix a k části Projektu Šalovací tvárnice, když vysvětlil, co jej vedlo k původním závěrům vysloveným v posudku a proč nebylo třeba konat šetření na místě a vyhledávat původní výrobky pro posouzení, zda obě části Projektu naplnily definici výzkumu a vývoje. V závěrečném shrnutí pak prof. H. uvedl, že na základě jím uvedených skutečností *lze oba projekty – nové receptury Colormixů a Šalovací tvárnice považovat za vývoj a výzkum, jelikož činnosti prováděné v rámci těchto projektů odpovídají materiální definici vývoje a výzkumu, tzn., že posuzované činnosti společnosti BEST a.s.* [žalobkyně] *splňují podmínku přítomnosti ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty, jakož i další podmínky uvedené ve Frascati manuálu*.

62. Dne 24. 9. 2018 byl do správního spisu doručen znalecký posudek ze dne 21. 9. 2018 zpracovaný Ing. Ž. (ZP Ing. Ž.), jehož předmětem je posouzení Projektu dle správcem daně zadaných otázek. Ing. Ž. provedl dvě místní šetření, a to v sídle společnosti, resp. v závodě Rybnice (str. 5 ZP Ing. Ž.). Znalec místní šetření v ostatních třech závodech nekonal, a to z důvodu časového rámce posudku (viz str. 25 ZP Ing. Ž-). Bližší popis obsahu posudku a jeho závěrů soud uvádí níže v části, kde hodnotí postup a závěry správce daně a žalovaného činěné v souvislosti s tímto znaleckým posudkem.

63. Aniž by správce daně konal výslech znalce Ing. Ž., nařídil na den 22. 10. 2018 ústní jednání, jehož předmětem bylo opakované seznámení s výsledkem kontrolních zjištění. Správce daně zopakoval to, co již bylo uvedeno při prvním seznámení s výsledkem kontrolních zjištění, a nad rámec již dříve uvedeného se vyjádřil k dodatku k ZP prof. H. a poté se zabýval obsahem a zjištěními ze ZP Ing. Ž. Správce daně ve vztahu k části Projektu Colormix uzavřel, že sice *vzal v úvahu vyhodnocení znalce Ing. Ž., že výrobek Colormix splňuje významný prvek novosti (úprava technologie výroby a nové estetické vlastnosti) a že před Projektem existovala technická a výzkumná nejistota*, ale přesto

vyhodnotil uplatnění celé odčitatelné položky na tuto část Projektu jako neoprávněné, když podle jeho názoru daňový subjekt neunesl důkazní břemeno dané § 92 odst. 3 daňového řádu a neprokázal oprávněnost uplatnění odčitatelné položky ve smyslu § 34 odst. 4 ZDP (str. 67 a 69 předmětného protokolu). Ve vztahu k části Projektu Šalovací tvárnice správce daně uzavřel, že *daňový subjekt neprokázal, že předmětné činnosti v rámci této části Projektu skutečně odpovídají materiální definici vývoje a výzkumu obsažené v § 2 zákona o podpoře VaV, neunesl důkazní břemeno dané § 92 odst. 3 daňového řádu a tak ani neprokázal oprávněnost uplatnění odčitatelné položky ve smyslu § 34 odst. 4 ZDP* (str. 71 předmětného protokolu). Při ústním jednání správce daně předal žalobkyni ZP Ing. Ž.

64. Zpráva o daňové kontrole byla žalobkyni předána na jednání konaném dne 21. 1. 2019, přičemž závěry daňové kontroly korespondují s výše uvedenými závěry sdělenými žalobkyni při opakovaném seznámení s výsledkem kontrolních zjištění konaném dne 22. 10. 2018. Dle úředního záznamu ze dne 24. 1. 2019 zástupce žalobkyně odmítl, aby s ním byla Zpráva o daňové kontrole projednána a požadoval pouze její předání, k čemuž došlo a zástupce žalobkyně následně zprávu podepsal.

(iv) Posouzení žalobních námitek

65. S ohledem na obsáhlost jak žaloby, tak i napadeného rozhodnutí, resp. vyjádření žalovaného k žalobě, soud předně odkazuje na v judikatuře obecně přijímaný právní názor vyslovený Ústavním soudem v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, že: „*Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*.“ Soud tudíž pro účely odůvodnění svého rozhodnutí identifikoval v obsáhlých procesních stanoviscích obou stran sporu podstatu jejich argumentace, se kterou se dále vypořádává, přičemž odůvodnění svého rozhodnutí postavil na vlastním uceleném argumentačním systému vycházejícím z výše uvedené rekapitulace daňového řízení. Důvodem je i ta skutečnost, že odůvodnění napadeného rozhodnutí, jakož i Zprávy o daňové kontrole, je nepřehledné a místy nekonzistentní, když se jednotlivé argumentační linie někde opakují či jinde překrývají a současně posouvají ve významu, zvláště pokud jde o hodnocení znaleckých posudků ze strany správce daně, resp. žalovaného.

66. Podstatou žalobních námitek je nesouhlas žalobkyně s finálním závěrem žalovaného a správce daně o tom, že žalobkyně v průběhu daňového řízení neprokázala oprávněnost uplatnění odčitatelné položky ve smyslu § 34 odst. 4 ZDP, a to ani k jedné ze dvou částí Projektu, když žalobkyně namítá jednak nezákonný postup při hodnocení znaleckých posudků, jednak nesprávnou aplikaci § 34 odst. 4 a 5 ZDP upravující odpočet na VaV. Vedle toho žalobkyně namítala vážnou procesní vadu řízení plynoucí z nezákonnosti nastavení odměn pracovníků finanční správy v návaznosti na výši doměrku daně pro neuznání odpočtu na VaV, což podle žalobkyně vedlo k podjatosti úředních osob provádějících u žalobkyně daňovou kontrolu.

67. Soud se nejprve zabýval žalobní námitkou vážné procesní vady plynoucí z nastavení odměn pracovníků finanční správy. Soud tuto žalobní námitku neshledal v projednávané věci důvodnou. Soud při posouzení této žalobní námitky vyšel z obsahu správního spisu, přičemž zohlednil i žalobkyní odkazovaný právní názor Nejvyššího správního soudu vyslovený v rozsudku ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018 – 113 (dále jen „*Rozsudek 1 Afs 363/2018*“). V prvé řadě je třeba zdůraznit, že žalobkyní odkazovanou vážnou

procesní vadou řízení byla Nejvyšším správním soudem myšlena situace, kdy je prokázáno, že na doměření daně se podílela podjatá úřední osoba, nikoli samotná existence předmětného motivačního programu pro odměňování pracovníků finanční správy, který Nejvyšší správní soud podrobil důrazné kritice (se kterou se soud plně ztotožňuje, jak bude popsáno níže). V průběhu předmětného daňového řízení žalobkyně neuplatnila námitku podjatosti některé z úředních osob podílejících se na daňové kontrole a na doměření její daňové povinnosti, stejně jako nepoukázala na konkrétní nestandardnosti postupu úředních osob správce daně či indicie vzbuzující pochybnosti o tom, že by dané úřední osoby nepostupovaly nestranně, resp. že by byly podjaté. Ani v žalobě žalobkyně neoznačuje konkrétní úřední osoby, u nichž by byly dány důvodné pochybnosti o jejich nepodjatosti, či konkrétní indicie zakládající pochybnosti o nestrannosti úředních osob správce daně.

68. I přesto, že soud v projednávané věci neshledal důvodnou žalobní námitku o vážné procesní vadě plynoucí z nastavení odměn pracovníků finanční správy do té míry, aby ji bylo možné označit za důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí, tak souhlasí se žalobkyní v tom, že důrazná kritika tohoto motivačního programu nastaveného v rozporu se základními principy a smyslem daňové správy (jak se podává v bodech [79] až [83] Rozsudku 1 Afs 363/2018), dopadá i na případ doměření daně u žalobkyně, neboť předmětná daňová kontrola byla u žalobkyně zahájena cca dva měsíce poté, co dne 29. 6. 2016 započalo sledované období pro přiznávání uvedené motivační odměny. Soud se plně ztotožňuje s tím, že takto nastavený způsob motivační odměny pracovníků finanční správy je zcela nepřijatelný, neboť jde proti základním zásadám správy daní, jejímž cílem je správné zjištění a stanovení daní, nikoli snaha „*vybrat od daňových subjektů co nejvíce*“. Soud na tomto místě považuje za příznačné citovat jeden z dílčích závěrů vyslovených Nejvyšším správním soudem v Rozsudku 1 Afs 363/2018: „*Jestliže smyslem a účelem správy daní, a tedy základním „kompasem“ pro činnost těchto orgánů, je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, musí k tomu směřovat veškeré konání úředních osob správce daně bez pokřivování jejich motivace naprosto nepřijatelně stanovenými kritérii odměňování (k tomu viz dále). Výše citované služební předpisy byly v rozporu s tímto principem postaveny, zjednodušeně řečeno, na myšlence, „čím více daní vyberete (či uchráníte v rozpočtu před výplatou odpočtu), tím víc si vyděláte!“ Nepřijatelnost úpravy je zvýrazněna určením minimální hranice (2,5 mil. Kč a více) onoho „neuznání uplatněného odpočtu“. Správce daně proto byl motivován „hledat, dokud nenajde dost“, resp. neuznat alespoň určitou výši odpočtu.*“

69. V návaznosti na výše uvedené soud zastává názor, že v případech sporů o odpočet na VaV, kde byla vedena daňová kontrola v době spadající do období uvedeného motivačního programu odměňování úředních osob působících u správce daně, jakým je i případ žalobkyně, musí být při soudním přezkumu kladeny vysoké požadavky na postup správce daně, zejména pokud jde o důvodnost jím vyslovených pochybností o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti údajů poskytnutých daňovým subjektem a o související otázku důkazního břemene na straně správce daně. Nelze totiž vyloučit, že úřední osoby u správce daně, motivovány vidinou finančního bonusu (ať již vědomě či podvědomě), budou nepřístupní vůči tvrzením a logicky odůvodněným vysvětlením poskytnutým daňovým subjektem ve vztahu k oprávněnosti jím uplatněného odpočtu na VaV, jakož i k obsahu daňovým subjektem předložených důkazů, neboť, slovy Nejvyššího správního soudu, „*budou hledat, dokud nenajdou dost*“. Je třeba vzít v úvahu i to, že objektivně posoudit, zda na straně konkrétní úřední osoby

byla přítomna vidina finančního bonusu, která by vedla k tomu, že daná úřední osoba bude *a priori* odmítavá a dostatečně resistentní vůči argumentům daňového subjektu a bude cíleně a účelově zpochybňovat všechna tvrzení a důkazy předložené daňovým subjektem, tedy že bude jednat podjatě, bude značně složité, ba dokonce v řadě případů i nemožné (zejména tehdy, bude-li daná úřední osoba jednat v neprospěch daňového subjektu podvědomě). Přesto je třeba, aby i v případech, kdy nebude uplatněna, popř. shledána důvodnou námitka podjatosti konkrétní úřední osoby, byly případné negativní důsledky pro práva daňových subjektů způsobené nepřijatelně nastaveným motivačním programem odměňování pracovníků finanční správy odstraněny v rámci soudního přezkumu, popř. alespoň minimalizovány. Soud proto tuto premisu zohlednil ve svém posouzení zbývajících dvou okruhů žalobních námitek, když věnoval zvýšenou pozornost posouzení, zda správcem daně vyslovené pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti údajů poskytnutých žalobkyní v souvislosti s předmětným odpočtem na VaV byly dostatečně konkrétně odůvodněny a prokázány.

70. Soud shledal důvodnými žalobní námitky brojící proti závěru správce daně a žalovaného o tom, že žalobkyně v průběhu daňového řízení neprokázala oprávněnost uplatnění odčitatelné položky ve smyslu § 34 odst. 4 ZDP, neboť tento závěr nemá náležitou oporu ani v podkladech shromážděných v průběhu daňového řízení ani v právní úpravě relevantní pro posuzování odpočtu na VaV u projektů realizovaných v roce 2012.

71. Jak je patrné z výše uvedené rekapitulace obsahu správního spisu, žalobkyně v počátku daňové kontroly předložila správci daně písemný projekt a poté Dokumentaci k projektu, proti jejichž formální stránce správce daně neuplatnil žádné námitky. I soud hodnotí obsah těchto dokumentů jako srozumitelný a náležitě popisující obě části Projektu, jakož i jejich následnou realizaci. Následně správce daně konal postupně celkem čtyři místní šetření, v rámci kterých byla žalobkyni položena celá řada otázek týkajících se cíle Projektu, jeho realizace, jakož i způsobu určení nákladů Projektu, které žalobkyně uplatnila v rámci odpočtu na VaV, přičemž žalobkyně všechny otázky správce daně zodpověděla a doložila je celou řadou důkazů. Soud hodnotí odpovědi žalobkyně na otázky správce daně jako srozumitelné, věcné a logické, navíc i důkazně podložené (soud v podrobnostech odkazuje výše na body 48. až 52. odůvodnění tohoto rozsudku). Žalobkyně si navíc nechala posoudit Projekt soudním znalcem prof. H. (znalcem jmenovaným pro základní obor stavebnictví, odvětví stavby obytné, stavby průmyslové a stavební materiál a současně uznávaným odborníkem na technologii betonu a vibrolisované výrobky), zda obě části Projektu splňují znaky výzkumu a vývoje dle Frascatiho příručky. V návaznosti na to žalobkyně správci daně doložila ZP prof. H., který obsahoval finální závěr, že obě části Projektu *lze považovat za výzkum a vývoj v souladu s tzv. Frascatiho příručkou*.

72. Přitom i v judikatuře Nejvyššího správního soudu je tzv. Frascatiho příručka považována za důležitý interpretační zdroj používaný při aplikaci unijní úpravy v oblasti podpory výzkumu a vývoje, která byla předlohou pro zákon o podpoře VaV, na který je odkazováno v § 34 odst. 4 ZDP. Soud v tomto ohledu odkazuje na následující závěry Nejvyššího správního soudu vyslovené v rozsudku ze dne 10. 12. 2019, č. j. 1 Afs 429/2018-41: „*Stěžejním českým právním předpisem pro oblast výzkumu a vývoje je zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu a vývoje). Vychází zejména z předpisů Evropské unie (je jejich faktickým přepisem). Podpora výzkumu a vývoje je na úrovni primárního práva Evropské unie podporou dovolenou ve smyslu čl. 107 a násl. Smlouvy*

o fungování Evropské unie (srov. např. nařízení Komise č. 651/2014, kterým se v souladu s články 107 a 108 Smlouvy prohlašují určité kategorie podpory za slučitelné s vnitřním trhem [dále jen „Obecné nařízení o blokových výjimkách"]). Do obsahu zákona jsou promítnuty směrnice, nařízení či rozhodnutí Rady Evropské unie, jakož i standardy praxe v oblasti výzkumu a vývoje sepsané Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) v Paříži v Příručce Frascati pro rok 1993 (srov. důvodovou zprávu k návrhu zákona o podpoře výzkumu a vývoje, sněmovní tisk 936/0, Poslanecká sněmovna, 3. volební období, 1998 – 2002, str. 35). Řada pojmů vycházejících přímo z unijní úpravy, mezi jinými i „uznané náklady na výzkum a vývoj" dle § 2 odst. 2 písm. i) [aktuálně písm. l)] zákona o podpoře výzkumu a vývoje či „osobní náklady" dle § 2 odst. 2 písm. k) bod 1. téhož zákona by měly být vykládány eurokonformně. V oblasti práva Evropské unie lze nalézt vodítka, která ukáží na smysl a účel zákona, pomohou identifikovat zásady a základní práva utvářející hodnoty právní úpravy, bez jejichž respektování se vytrácí legitimnost dovolenosti státní podpory výzkumu a vývoje." (srov. body [34] a [35] cit. rozsudku).

73. Podle názoru soudu žalobkyně v úvodním stádiu řízení prokázala všechny skutečnosti, které byla ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu povinna uvést v rámci svých daňových tvrzení ohledně jí uplatněného nároku na odpočet nákladů na realizaci Projektu dle § 34 odst. 4 ZDP, včetně toho, že obě části Projektu splňovaly požadavky na výzkum a vývoj ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o podpoře VaV.

74. Přesto správce daně učinil dne 14. 6. 2017 vůči žalobkyni Výzvu k prokázání skutečností, když po žalobkyni požadoval *specifikovat ocenitelný prvek novosti a v čem tento prvek spočívá*, tj. základní pojmový znak výzkumu a vývoje ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o podpoře VaV, jehož předlohou je unijní úprava vycházející po věcné stránce z Frascatiho příručky. Správce daně tuto svou výzvu odůvodnil pouze tím (soud ponechává stranou správcem daně provedenou rekapitulaci předložených dokladů a relevantní právní úpravy), že nejprve zkonstatoval, že daňovým subjektem předložené doklady neposkytující dostatek spolehlivých informací o tom, že odpočet na VaV byl proveden oprávněně, a to „*bez ohledu na tvrzení znalce ve Znaleckém posudku*", a poté uvedl svou úvahu (nedoloženou žádným důkazem), že *daňový subjekt podniká v dané komoditě mnoho let a lze přepokládat, že skutečnost, že jednotlivé dodávky surovin nejsou stálé kvality a liší se chemickými a fyzikálními vlastnostmi a tomuto se musí uzpůsobit výrobní technologie, je z hlediska výrobních zkušeností faktem, u kterého lze sice připustit jakousi míru technické nejistoty, které je při výrobě vystavována, ale jedná se o nejistotu, potažmo riziko, které daňový subjekt v rámci uvedené výroby očekává*. Podle názoru soudu správce daně v rámci Výzvy k prokázání skutečností dostatečně neodůvodnil a neprokázal ve smyslu § 92 dost. 5 daňového řádu důvodné pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti údajů poskytnutých žalobkyní ohledně jí uplatněného odpočtu nákladů na realizaci Projektu od základu daně ve smyslu § 34 odst. 4 ZDP. Tudíž ani nedošlo k přesunu důkazního břemene na žalobkyni ohledně pochybností správce daně o oprávněnosti uplatněného odpočtu na VaV v souvislosti s Projektem.

75. Ani z následně provedeného výslechu znalce prof. H. nevyplynulo nic, co by odůvodnilo (resp. prokázalo) pochybnosti správce daně o oprávněnosti předmětného nároku žalobkyně na odpočet na VaV. Otázky správce daně, které tento zadal dožádanému správci daně k zodpovězení prof. H., vůbec nesměřovaly k podstatě znaleckého úkolu, tj. k posouzení, zda Projekt naplňoval pojmové znaky výzkumu a vývoje ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o podpoře VaV, resp. k vyjasnění případných pochybností, které správce daně ohledně závěru znalce prof. H. měl. I přesto, že důkazní břemeno stran

pochybností o oprávněnosti nároku žalobkyně na odpočet VaV uplatněného v souvislosti s Projektem zůstalo na správci daně a tento jej neunesl, konal správce daně v rámci třetího ústního jednání seznámení žalobkyně s výsledkem kontrolních zjištění, kde konstatoval, že žalobkyně v souvislosti s činnostmi na Projektu neprokázala oprávněnost jí uplatněné odčitatelné položky ve smyslu § 34 odst. 4 ZDP. Navíc správce daně (a posléze i žalovaný) nedostatečně zohlednil závěry a upřesnění, které stran pochybností správce daně vyslovených v prvém seznámení s výsledkem kontrolních zjištění poskytl prof. H. v dodatku k jeho znaleckému posudku. Nesprávnost přístupu správce daně k hodnocení znaleckého posouzení prof. H. výstižně vyjadřuje poznámka žalovaného v napadeném rozhodnutí, že správce daně *nepřisoudil znaleckému posudku vyšší důkazní sílu, než předložený písemný projekt a Dokumentace k projektu* (srov. bod [95] napadeného rozhodnutí, resp. str. 22 Zprávy o daňové kontrole).

76. Podle názoru soudu správce daně neunesl své důkazní břemeno ani poté, co až na základě námitek žalobkyně zadal své vlastní znalecké posouzení od jím ustanoveného znalce Ing. Ž. Následně vypracovaný ZP Ing. Ž., který je v napadeném rozhodnutí, jakož i ve Zprávě o daňové kontrole, opakovaně ze strany správních orgánů odkazován a akcentován, je v podstatě jediným důkazem (ovšem pořízeným až po Výzvě k prokázání skutečností, ba dokonce až po prvním seznámení žalobkyně s výsledkem kontrolních zjištění), o který správce daně opřel svůj závěr o neoprávněnosti žalobkyní uplatněného odpočtu na VaV. Soud se ztotožnil s námitkami žalobkyně, že hodnocení závěrů ZP Ing. Ž. ze strany správních orgánů je nesprávné, neúplné a selektivní, neboť posouzení správce daně je založeno pouze na těch dílčích závěrech (navíc v několika ohledech pro soud nepřesvědčivých), které vyznívají v neprospěch žalobkyně. Naopak ty závěry znalce, které svědčí ve prospěch oprávněnosti žalobkyní uplatněného odpočtu na VaV a které se shodují se závěry znalce prof. H. (upřesněné v dodatku k ZP prof. H.), správce daně a žalovaný sice v odůvodnění svých rozhodnutí konstatovali, ale do svých závěrů je náležitě nepromítli, jak je patrné z výše uvedené rekapitulace závěrů prof. H. na straně jedné, a závěrů správce daně a žalovaného na straně druhé.

77. Ve vztahu k části Projektu Colormix závěry znalce Ing. Ž. potvrzují, že tato část Projektu splňuje pojmové znaky pro výzkum a vývoj ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o podpoře VaV, neboť *splňuje významný prvek novosti (úprava technologie výroby a nové estetické vlastnosti)* a *před Projektem existovala technická a výzkumná nejistota* (str. 27 ZP Ing. Ž. a dále str. 24 až 26 ZP Ing. Ž., kde znalec blíže rozvedl a specifikoval stav před a po realizaci této části Projektu). V tomto směru jsou závěry Ing. Ž. souladné se závěry prof. H. Znalec Ing. Ž. dále výslovně potvrdil, že v případě části Projektu Colormix se jednalo *o nové a unikátní řešení a nejednalo se tedy o běžnou (rutinní) činnost* (str. 27 ZP Ing. Ž.). Soud ovšem hodnotí za rozporuplný a nedostatečně odůvodněný (z hlediska obsahu správního spisu a vyjádření předložených žalobkyní v rámci místních šetření a ústních jednání) jiný dílčí závěr znalce Ing. Ž., že *v případě posouzení předložených receptur a protokolů o zkouškách nelze znalecky potvrdit, že skutečně proběhl doložitelný výzkum a ne pouze běžná činnost*, což je dílčí závěr, který následně převzali a ve svých rozhodnutích opakovaně akcentovali správce daně a žalovaný. Jak již namítala žalobkyně v předchozím průběhu řízení, tvrzení znalce Ing. Ž., že *nebylo doloženo, že skutečně proběhl systematický výzkum, když nebylo doloženo laboratorní zkoušení, dostatečné vyhodnocení zkoušek či zdůvodnění úprav u každé zkoušené receptury*, či že *z podkladů není zjistitelné, k jaké receptuře byla provedena konkrétní zkouška na jednotlivých závodech*, nebylo znalcem Ing. Ž. dostatečně odůvodněno a navíc nemá dostatečnou oporu

v průběhu místních šetření a v podkladech žalobkyní tam doložených. Příkladem je žalobkyní namítaná nadbytečnost požadavku znalce na zkoušky čerstvého betonu, když znalec tímto argumentoval, aniž by odůvodnil, proč by mělo být nezbytné takovéto zkoušky v rámci Projektu provádět, pokud byly prováděny následné zkoušky ztvrdlého betonu při testování vyrobených vzorků.

78. Ve vztahu k části Projektu Šalovací tvárnice byly závěry znalce Ing. Ž. takové, že *nelze znalecky potvrdit, že výrobek Šalovací tvárnice splňuje významný prvek novosti a že před Projektem existovala technická a výzkumná nejistota* (str. 27 ZP Ing. Ž.). Tento závěr soud považuje za nedostatečně odůvodněný, neboť znalec se v posudku blíže nevyjadřuje k zásadní otázce nahrazení části cementu druhotnou surovinou – elektrárenským vysokoteplotním popílkem, což bylo podstatou této části Projektu. Ing. Ž. totiž pouze konstatoval, že *receptury Šalovacích tvárnic jsou úspornější, než receptury původního Ztraceného bednění, a s tím korespondují nižší užitné vlastnosti* (str. 26 ZP Ing. Ž.), aniž by se zabýval tímto stěžejním parametrem uvedené části Projektu, který naopak prof. H. ve svém posouzení zdůraznil. Je tudíž zřejmé, že v tomto ohledu je znalecké posouzení Ing. Ž. i v rozporu se závěry znalce prof. H. Tvrzení žalovaného, že znalecké posudky nebyly v rozporu, tudíž neobstojí. Navíc soud shledal, stejně jako v případě části Projektu Colormix, že i dílčí závěr znalce Ing. Ž. o tom, že ani v případě části Projektu Šalovací tvárnice *nelze znalecky potvrdit, že skutečně proběhl doložitelný výzkum a ne pouze běžná činnost* (viz str. 28 ZP Ing. Ž.), je taktéž rozporuplný a nedostatečně odůvodněný z důvodů, které již byly uvedeny výše u prvé části Projektu.

79. Dále pak soud nepřehlédl poznámku znalce Ing. Ž., že postup výroby znalec šetřil pouze v závodě Rybnice, když *z důvodu časového rámce posudku nebylo možno posoudit v dalších závodech* (str. 25 ZP Ing. Ž.). Stejně tak ze znaleckého posudku nevyplývá, zda si Ing. Ž. vyžádal od žalobkyně konkrétní podklady, které považoval za potřebné k prokázání těch skutečností, které považoval za významné a které neměl za doložené, přesto ve svém posouzení učinil závěr, že neměl za prokázané, že skutečně proběhl doložitelný výzkum (srov. bod [10] vyjádření k žalobě, kde žalovaný uvádí, že *toliko z důvodu neúplného rozsahu předložených podkladů, tedy z důvodu nepředložení požadovaných podkladů znalci Ing. Žáčkovi ze strany žalobkyně, nemohl znalec posoudit, zda probíhal systematický výzkum*). Žalovaným odkazované obecné konstatování znalce, že vyzval žalobkyni k předložení dalších dokumentů, které žalobkyně bude považovat za důležité v posuzované věci, nepovažuje soud za dostačující v situaci, kdy znalec některé své závěry učinil z důvodu neprokázání jistých skutečností, ohledně kterých žalobkyně posléze namítala, že je doložila již správci daně v průběhu daňového řízení (např. protokoly o interních zkouškách).

80. V návaznosti na výše uvedené soud shledal důvodnou žalobní námitku, že správce daně, a potažmo i žalovaný, pochybili, pokud dílem při existenci rozporu mezi znaleckými posudky, dílem při rozporuplnosti a nedostatečném odůvodnění znaleckého posouzení Ing. Ž., nekonali výslech znalce Ing. Ž. V rámci výslechu znalce zejména měly být znalci předestřeny závěry prof. H. vyslovené v jeho posudku, včetně dodatku, a mělo být žádáno vysvětlení ve vztahu k rozporům mezi znalci, dále měl správce daně umožnit žalobkyni, aby znalci Ing. Ž. vysvětlila a poukazem na dokumenty již předložené v daňovém řízení doplnila ty skutečnosti, které měl znalec za neprokázané, nicméně žalobkyně o nich posléze tvrdila, že byly již tvrzeny a doloženy v průběhu daňového řízení. Pokud by výslech znalce Ing. Ž. neodstranil nejasnosti, resp. by nebylo uspokojivě vysvětleno, proč je Ing. Ž. v rozporu s prof. H. ohledně naplnění znaků

výzkumu a vývoje v případě části Projektu Šalovací tvárnice (popř. pokud by nedošlo k validnímu zpochybnění věrohodnosti závěrů prof. H.), pak by podle názoru soudu bylo namístě zadat revizní znalecké posouzení, které by přezkoumalo správnost posudků obou znalců a zodpovědělo, který ze vzájemně rozporných závěrů je věcně správný.

81. Dále soud spatřuje pochybení správce daně i žalovaného v tom, že ve svých závěrech nedostatečně zohlednily odpověď na znaleckou otázku č. 10, kde Ing. Ž. uvedl, že *v jednotlivých závodech žalobkyně se používají jiné vstupní materiály* a *z tohoto důvodu jsou receptury nepřenositelné mezi jednotlivými závody*, tudíž *se receptury musí řešit samostatně na každém závodě* (str. 29 a 30 ZP Ing. Ž.). I přes uvedené zjištění znalce Ing. Ž. správce daně a žalovaný v odůvodnění svých rozhodnutí uvedli, že žalobkyně neprokázala, že by bylo nezbytné provádět výzkum a vývoj souběžně na všech čtyřech jejích závodech.

82. Soud neshledal přiléhavým a přesvědčivým ani zdůvodnění žalovaného, proč správce daně upřednostnil znaleckého posouzení Ing. Ž. před znaleckým posouzením prof. H., tedy že *Ing. Ž. neprováděl šetření z pohledu Frascatiho manuálu, ale na základě požadavků správce daně* (bod [116] napadeného rozhodnutí). Zatímco Frascatiho manuál je výchozí interpretační pomůckou pro vymezení definice pojmu výzkum a vývoj dle § 2 odst. 1 zákona o podpoře VaV (tj. do značné míry jde o objektivní kategorii), tak otázky správce daně byly formulovány značně subjektivně, když k tomu došlo až poté, co správce daně již uskutečnil prvé seznámení žalobkyně s výsledkem kontrolních zjištění, kde vyslovil svůj jednoznačný závěr o tom, že činnosti prováděné žalobkyní v rámci Projektu vykazují znaky předvýrobní přípravy a inovačního charakteru, které nelze zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje (blíže viz bod 58. tohoto rozsudku), tudíž zadání pro znalce Ing. Ž. formulované správcem daně, který si o věci již předtím učinil jednoznačný závěr v neprospěch žalobkyně, nelze považovat za nezaujaté, resp. nestranné, tudíž jako vhodnější, než bylo zadání pro prof. H.

83. Z hlediska předmětu znaleckého posouzení, tj. zda obě části Projektu byly výzkumem a vývojem ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o podpoře VaV, soud shledal nepřípadnou otázku správce daně č. 11, zda *v případech opakovaného testování výrobků se jednalo o permanentní výzkum a vývoj, při kterém byl daňový subjekt neustále vystavován vysoké míře technické nejistoty*, neboť takovéto požadavky jdou nad rámec pojmových znaků výzkumu a vývoje, který probíhal u žalobkyně ve výrobních závodech, nikoli na vědeckém pracovišti. Na tomto příkladu je patrné, že správce daně ve svých požadavcích kladených na Projekt odhlížel od toho, že nepřímá podpora vědy a výzkumu prostřednictvím odčitatelné položky (zavedená s účinností od 1. 1. 2005 do ZDP) měla za cíl podpořit činnosti výzkumu a vývoje nejen u vědeckých ústavů, ale též u podnikatelských subjektů, které budou provádět výzkum a vývoj svými pracovníky v rámci své podnikatelské činnosti. Tudíž je nepřiměřený požadavek na permanentní výzkum a vývoj během realizace Projektu v situaci, kdy jej žalobkyně realizovala vedle své podnikatelské činnosti (což z povahy samotného projektu, tj. vývoj receptur a výrobních postupů ke zdokonalení již existujících výrobků, je pochopitelné).

84. Žalovaný i správce daně v odůvodnění svých rozhodnutí dále nesprávně dovozovali nenaplnění materiálních znaků výzkumu a vývoje z absence *systematického výzkumu* (jak se opakovaně uvádí v ZP Ing. Ž., na který následně odkazuje správce daně i žalovaný), resp. z toho, že žalobkyně neprokázala, že by u výrobků Colormix a Šalovací tvárnice *prováděla činnost systematickou vycházející z výzkumu a vývoje*. Žalobkyně v tomto ohledu správně namítala, že definice výzkumu a vývoje dle § 2 odst. 1 zákona o podpoře VaV, ve

znění účinném v rozhodném období roku 2012, již požadavek na „*systematickou tvůrčí práci*“, resp. „*systematické tvůrčí využití poznatků*“ neobsahovala, neboť zákonodárce z účinností od 1. 7. 2009 učinil změnu v této definici a prvek systematičnosti byl vypuštěn.

85. Ustanovení § 2 odst. 1 zákona o podpoře VaV, ve znění účinném v rozhodném období roku 2012, přitom považuje za *experimentální vývoj* mj. *získávání, spojování, formování a používání stávajících technologických a jiných příslušných poznatků a dovedností pro návrh podstatně zdokonalených výrobků*. Podle názoru soudu ani napadené rozhodnutí, ani Zpráva o daňové kontrole neobsahují dostatečně přesvědčivé odůvodnění, proč by prokazatelné změny ve výrobcích Colormix a Šalovací tvárnice nemohly být považovány za výsledek experimentálního vývoje ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o podpoře VaV. Soud se přitom neztotožnil s názorem žalovaného, který ve shodě se správcem daně vytýkal žalobkyni, že *při vývoji prototypů receptur nového výrobku Colormix a Šalovací tvárnice vyšla ze stávajících výrobků vyráběných před realizací Projektu, aniž by prokázala, že u těchto výrobků došlo k takovým podstatným zlepšením, že by vykovávaly funkce, které dříve vykonávat nemohly* (srov. bod [100] napadeného rozhodnutí). Jak ostatně uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016 – 38 „[...] *kasačnímu soudu není zřejmé, z čeho žalovaný usuzuje na to, že výzkumem a vývojem lze rozumět toliko vyvinutí nové funkce modelů a nikoli zdokonalení dosavadních charakteristik určitého výrobku. Tento názor není souladný s § 2 odst. 1 zákona o podpoře výzkumu a vývoje, který pojem výzkumu a vývoje vymezuje.*“

86. Žalovaný i správce daně označili činnosti v rámci realizace Projektu spíše za inovaci, kterou nelze zahrnout do činností výzkumu a vývoje pro účely odpočtu na VaV dle § 34 odst. 4 ZDP. Postoj správce daně a žalovaného vyjádřil žalovaný v bodě [18] svého vyjádření k žalobě, kde konstatoval, že *cílem předloženého projektu bylo provést jen takové změny, aby výrobky typu Colormix a Šalovací tvárnice dosahovaly stejných vlastností, jako dosud vyráběné výrobky tohoto nebo obdobného typu, s tím, že u výrobků Colormix byla rozšířena jejich barevná škála a výroba Šalovací tvárnice měla být efektivnější, což je přiléhavé právě inovacím*. K tomu soud uvádí, že podle zákonné definice v § 2 odst. 1 zákona o podpoře VaV se *inovací* rozumí zejména *zavedení podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb do praxe*, když *inovací postupů se rozumí realizace podstatně zdokonaleného způsobu výroby*. Správní spis, včetně znaleckých posouzení, neposkytuje dostatečnou oporu pro uvedený závěr správce daně a žalovaného, že by veškeré činnosti v rámci Projektu (správní orgány neuznaly všechny žalobkyní uplatněné náklady na odpočet na VaV) byly pouhou realizací již před Projektem podstatně zdokonaleného způsobu výroby, když v řízení bylo prokázáno, že nepochybně v rámci Projektu docházelo k vývoji nových receptur, jejich zkoušení na výrobních linkách žalobkyně, včetně testování, jakož i k úpravám výrobního postupu a nastavení výrobních linek pro účely testování jednotlivých receptur, tj. nemohlo se jednat o pouhou inovaci, která nastupuje jako realizační fáze až po dokončení fáze vývoje.

VI.
Rozhodnutí soudu

87. V návaznosti na výše uvedené soud uzavírá, že správce daně, jakož i žalovaný zásadním způsobem pochybili, pokud za stávajícího obsahu správního spisu dospěli v projednávané věci k závěru, že žalobkyně v průběhu daňového řízení neprokázala oprávněnost uplatnění odčitatelné položky ve smyslu § 34 odst. 4 ZDP, neboť tento závěr nemá

náležitou oporu ani v podkladech shromážděných v průběhu daňového řízení ani v právní úpravě relevantní pro posuzování odpočtu na VaV u projektů realizovaných v roce 2012. Správce daně totiž náležitě neodůvodnil a neprokázal své pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti údajů poskytnutých žalobkyní ohledně jí uplatněného odpočtu nákladů na realizaci Projektu od základu daně ve smyslu § 34 odst. 4 ZDP, tudíž důkazní břemeno v tomto ohledu bylo na správci daně, který jej neunesl, a to zejména pro vady, kterými správce daně zatížil řízení v souvislosti s hodnocením v řízení předložených znaleckých posudků. Jak již bylo uvedeno výše, projednávaná věc spadá do období, kdy úřední osoby podílející se na daňové kontrole provedené u žalobkyně byly finančně zainteresováni (nepřípustně nastaveným motivačním plánem pro odměňování) na tom, aby žalobkyni byla doměřena daňová povinnost, což podle názoru soudu musí nalézt odraz ve zvýšených požadavcích na správce daně směrem k odůvodnění a prokázání jím vyjádřených pochybností ve smyslu § 93 odst. 5 daňového řádu. V očích soudu, a to z důvodů shora popsaných, správce daně v projednávané věci tyto požadavky nenaplnil, tudíž neobstojí finální závěr správce daně a žalovaného, že žalobkyně v souvislosti s Projektem neprokázala oprávněnost uplatnění odčitatelné položky ve smyslu § 34 odst. 4 ZDP.

88. S ohledem na shora uvedené soud zrušil napadené rozhodnutí žalovaného dle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost. Soud podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, v němž je žalovaný vázán právními názory vyslovenými v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

VII.
Náklady řízení

89. Výrok o nákladech řízení o žalobě se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle nějž má právo na náhradu nákladů ten účastník, který byl v řízení plně úspěšný. V tomto řízení byla procesně úspěšná žalobkyně a náleží jí proto náhrada nákladů řízení v celkové výši 9 800 Kč. Náklady žalobkyně tvoří jednak soudní poplatek ve výši 3 000 Kč, dále pak odměna za 2 úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu (převzetí právního zastoupení, sepis žaloby). Podle § 7 bodu 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu činí výše odměny za jeden úkon právní služby 3 100 Kč (2 x 3 100 = 6 200 Kč). Náhrada hotových výdajů pak dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu tvoří 300 Kč za každý úkon (2 x 300 = 600 Kč). Zástupce žalobkyně ve vyčíslení nákladů řízení obsaženém v žalobě neuplatnil nárok na daň z přidané hodnoty z nákladů řízení, tudíž soud přiznané náklady řízení o částku odpovídající této dani nenavýšil. Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*o. s. ř.*“) ve spojení s § 64 s. ř. s. Lhůta k plnění nákladů řízení byla stanovena podle § 160 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. s přihlédnutím k možnostem žalovaného tuto platbu realizovat.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K.

Plzeň 22. listopadu 2021

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K.