



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D. a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **MORAVIA PLAST, spol. s r. o.**
sídlem Vavrečkova 7029, Zlín
zastoupeného společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář, s. r. o.
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 5. 2021, čj. 17682/21/5200-11433-710862

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 5. 2021, čj. 17682/21/5200-11433-710862 se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 19 456 Kč k rukám jeho zástupce společnosti TOMÁŠ GOLÁŇ, daňové kanceláře, sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, a to do 1 měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V řešené věci jde o to, zda si žalobce správně odečetl od základu daně náklady na realizované projekty výzkumu a vývoje dle § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a zda jím vykonávané činnosti tuto povahu skutečně měly.
2. Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále též „finanční úřad“) doměřil žalobci platebním výměrem ze dne 5. 12. 2014, čj. 1921203/14/3301-51525-708616 (dále též „platební výměr“) daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013. Proti platebnímu výměru podal žalobce neúspěšné odvolání a následnou žalobu, o které krajský soud rozhodl rozsudkem ze dne 31. 5. 2018, čj. 30 Af 56/2016 - 47, tak, že jí vyhověl a předchozí rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 3. 2016, čj. 11389/16/5200-11435-711305, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Primárně proto, že žalovaný neměl odborné znalosti k posouzení výzkumu a vývoje, který žalobce doložil znaleckým posudkem. Krajský soud žalovanému uložil v dalším řízení ustanovit znalce k rozboru použitých postupů a technických hledisek za účelem vyjasnění existence prvků jejich novosti a existence technické nejistoty.
3. Finanční úřad na pokyn žalovaného znalce ustanovil, na základě jeho posudku pak žalovaný na svých dřívějších závěrech setrval. Proto vydal v záhlaví označené rozhodnutí, kterým opět žalobcovu odvolání proti platebnímu výměru zamítl (dále též „odvolací rozhodnutí“ nebo „napadené rozhodnutí“). Proti němu brojí žalobce u Krajského soudu v Brně žalobou podanou dne 12. 7. 2021.

II. Shrnutí žaloby

4. Žalobce navrhuje napadené rozhodnutí zrušit, neboť je nezákonné a žalovaný se neřídil závazným právním názorem krajského soudu. Žalovaný nesprávně zadal znalci otázku, což ovlivnilo znalecký posudek. Žalovaný evidentně nepochopil vývojový projekt a co je jeho cílem. Prvek novosti v případě ochranné kombinézy spočíval nejen v použití vícevrstvé fólie, ale v kombinovaném způsobu zapínání s cílem dodržet podmínky nepropustnosti kapalných organických sloučenin. A dále zajištění spolehlivého spojení dvou částí kombinézy při oblékání s využitím zipového a lepeného spoje. Existovalo zde mnoho prvků novosti. Řešení technické nejistoty pak spočívalo například v množství nanášeného lepidla, rychlosti a teplotě nanášení. Navíc znalec neměl oba výrobky k dispozici a nemohl je fyzicky prozkoumat.
5. K projektu P-12-01 (ochranný oblek) žalobce dodává, že předmětem byl vývoj ochranného obleku proti tekutým organickým sloučeninám a byl by používán jednorázově ve znečištěném prostředí, průmyslu a při likvidaci škod způsobených povodněmi a jinými ekologickými haváriemi. Při vývoji užil žalobce unikátní materiál vyvinutý v součinnosti se společností INVOS o tloušťce 110 μm a unikátní technologické postupy v podobě sváření elektrodou, využití speciálního lepidla nanášeného válečkem nebo použití zipového spoje. Žalovaný neustále tvrdí, že materiál vyvinula společnost INVOS a nejde o žalobcův výzkum. Cílem žalobcovu projektu však nebyl vývoj materiálu, ale vývoj ochranného obleku. Žalovaný tak vychází z nesprávné premisy, že žalobce ve své výrobě pouze zaměnil dříve užívaný materiál o tloušťce 50 μm za 110 μm s tím, že jinak se proces nezměnil. To ovšem vůbec neodpovídá realitě. Oba materiály a výrobky z nich vzešlé jsou nesrovnatelné prakticky do všech aspektů (fyzikálních a chemických) a liší se podmínky

využití, stupně ochrany, výrobního postupu apod. Tím žalovaný ignoruje i závěry jím zadaného znaleckého posudku.

6. Žalobce si nechal vypracovat svůj znalecký posudek znalcem Dr. Ing. Miroslavem Blažkem MBA, který rozvedl rozdíly mezi oběma materiály, popsal značné rozdíly v tloušťce, pevnosti, odolnosti proti trhání a odolnosti proti oděru a propíchnutí. Také srovnal výrobní technologie a dospěl k závěru, že jsou zcela odlišné. Znalec Blažek identifikoval čtyři ocenitelné prvky novosti, přičemž na prvku novosti se shodly tři znalecké posudky. Žalovaný však tyto skutečnosti setrvale ignoruje. Pokud jde o technickou a výzkumnou nejistotu, i tento prvek žalobce dle znaleckého posudku splnil. Žalobce tvrdí, že znalec identifikoval celkem pět dílčích prvků technické nejistoty.
7. Žalobce zdůrazňuje, že předložil řadu zkouškových protokolů z roku 2013, které prokazují, že testoval zipy určené pro kombinézy – obdržel celkem čtyři zipy z různých zemí a u každého bylo třeba vyřešit časový interval přivaření, ustředění zipu a otázku ovlivnění materiálu. Současně žalobce využil nový stroj, který mu dodala společnost SEKON plast, s. r. o. Tvrzení žalovaného, že žalobce disponoval finálním produktem již v roce 2012, je spekulativní. Výzkum a vývoj trval i v roce 2013 s ohledem na trvající testování a další nedostatky (např. vliv skladování).
8. Druhým projektem byl vývoj podešví pro novou sadu joggingové obuvi pro koně. Žalobce sice dříve vyvíjel obuv Ultra, ovšem ta se od nyní řešené lišila výrobní technologií, rozdílnými fyzikálními vlastnostmi, odlišným složením a podešví. Navíc původní obuv byla určena pouze pro přední nohy koně, nikoliv i pro zadní. Žalovaný i přesto tvrdí, že jde o pouhou inovaci předchozí obuvi a nelze vyloučit, že nositelem vývoje byla společnost Equine Fusion AS. Ale i znalec přibráný žalovaným identifikoval konstrukční a rozměrové rozdíly staré a nové obuvi (vyztužení dvěma vrstvami kordu, zlepšení odolnosti podešve, odlišný úhel zkosení přední části obuvi, rozlišení obuvi na přední a zadní nohy a vývoj obuvi pro extrémní podmínky, měkčí došlap a vyšší komfort). Žalovaný významně dezinterpretoval závěry znalce doc. Ing. Antonína Kuty, CSc. Novinkou je také to, že lze obuv využít i s jezdcem na koni, což předtím možné nebylo.

III. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný navrhuje podanou žalobu zamítnout. Otázky položené znalci považuje za dostatečné a v souladu s dřívějším názorem krajského soudu. Dotazy směřovaly na zjištění technické stránky projektu, zjištění ocenitelného prvku novosti a technologie výroby. Žalobce se ostatně účastnil výsledku znalce, doc. Kuty, a mohl mu klást libovolné otázky. Žalovaný k tomu připomíná, že žalobce sice unesl primární důkazní břemeno, ale vyjádřením pochybností finančního úřadu (výzvy ze dne 28. 5. 2014, čj. 1248034/14/3301-24805-707715) na něj přešlo důkazní břemeno zpět. Bylo na žalobci, aby předložil dokumentaci o průběhu vývojové činnosti. Kromě tří zkouškových protokolů však žalobce nic nepředložil. Žalobce rezignoval na doložení vývojových činností, proto byl neúspěšný.
10. Znalec doc. Kuta potvrzuje závěry žalovaného o tom, že výroba kombinézy byla inovační činnost, nikoliv výzkum a vývoj. Odlišnost nové kombinézy spočívala dle znalce v použití vícevrstvé fólie a přelepů zipových spojů, které u původní kombinézy nebyly. Nejde však o vlastní výzkumnou činnost žalobce, jelikož vícevrstvou fólii vyvinula

společnost INVOS. Podíl žalobce na jejím vývoji žalobce neprokázal. Samotná záměna materiálu není významným prvkem novosti, lze ji chápat pouze jako inovaci. Znalec neprokázal, že by nová kombinéza disponovala novou konstrukcí (fólie, zipy, přelepy, švy). Žalobce jen zaměnil použitou folii za jinou. O vývojovém procesu panují pochybnosti, jelikož žalobce nepředložil technologický postup výroby. Žalobce předložil pouze nedatovaný dokument. Z hlediska technické nejistoty znalec vycházel ze žalobcových podkladů a jen potvrdil žalobcovu verzi. Žalobce však činnosti spojené s technickou nejistotou neprokázal. Žalobce současně nepředložil průběžnou dokumentaci o průběhu projektu, kterou měl povinnost vést.

11. Žalobce odkazuje na znalecký posudek Dr. Ing. Miroslava Blažka, MBA, který ovšem v daňovém řízení nepředložil a tento důkaz nenavrhuje ani v soudním řízení.
12. I v případě vývoje obuvi pro koně dospěl znalec k názoru, že technologie výroby není nová. Žalobcem doložené podklady (závěrečná zpráva auditu, dokument s názvem ocenitelný prvek novosti) pouze popisují ocenitelné prvky, aniž by je prokazovaly. Kromě jednoho zkuškového protokolu ze dne 25. 3. 2013 žalobce opět žádné další důkazy nepředložil. Ke spolupráci se společností Equine Fusion AS žalobce nepředložil důkaz o provádění vývojové činnosti. Žalobce kvůli absentujícím podkladům o průběhu realizace projektu neprokázal podmínky § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů.

IV. Řízení před krajským soudem

13. Ve věci proběhlo dne 19. 12. 2022 na žádost žalobce ústní jednání podle § 49 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).
14. Na jednání účastníci setrvali na svých písemných podáních. Následně soud přistoupil z vlastní iniciativy k výslechu znalce, doc. Ing. Antonína Kutý, CSc., ohledně závěrů jeho znaleckého posudku č. 10/2018, který zpracoval pro finanční úřad. Tím chtěl soud zejména ověřit a konkretizovat zjištění znalce, která se týkala ocenitelných prvků novosti a existence technické nejistoty u ochranné kombinézy a podešví pro koňskou obuv. Strany se totiž ve své argumentaci rozcházejí v zásadní otázce, k čemu vlastně znalec ve svém posudku dospěl.
15. Znalec obecně uvedl, že v době zpracování znaleckého posudku neznal kritéria, podle kterých žalovaný hodnotí novátorství. Ve své praxi pracuje primárně s pojmy výzkum a vývoj, pojem inovace v praxi neuvádí, ačkoliv se pohybuje v převážně v oblasti aplikovaného výzkumu.
16. K projektu P-12-01 ochranné kombinézy soud nejprve znalce poučil, že rozhodný je pro něj rozdíl mezi prototypem z roku 2012 a finálním výrobkem certifikovaným v roce 2014. Znalec prakticky nebyl schopen popsat rozdíly mezi nimi, pouze zmínil hypotetické problémy se svařováním a lepením použité fólie (která však byla použita již na prototypu z roku 2012) a zdůraznil vyšší mechanickou odolnost výsledného výrobku. Podrobnosti si nedokázal vybavit. Rozdíl mezi třídou ochrany 3 a 4 znalec nevysvětlil a nebyl schopen zhodnotit, zda zvýšení ochrany je podstatným vylepšením výrobku, či nikoliv. Vylepšení kombinézy z roku 2013 podle názoru znalce zvyšují využitelnost výrobku, a to vzhledem k vyšší třídě ochrany. Znalec potvrdil, že závěry o technických a výzkumných nejistotách ve znaleckém posudku jsou jeho vlastní, dospěl k nim svým vlastními kritickými zkoumáním podkladů, které mu žalobce poskytl.

17. K projektu P-12-02 vývoje podešví znalec popsal nové vlastnosti, které nově vyvinutá generace podešví měla, a uvedl, že jde o zcela nový výrobek. Znalec vysvětlil, že novost výrobků spočívá zejména ve vrstvení a pogumování kordů. Vrstvení zvýšilo odolnost obuvi proti proražení, pogumování pak umožnilo, že složení pryže pro výrobu podešve již nebylo třeba optimalizovat pro přilnutí ke kordu, a dokonce že každá vrstva podešve (vnější a vnitřní) mohla být upravena pro jiné parametry, mohla mít odlišnou tvrdost a další vlastnosti. Dále znalec doplnil, že nové vlastnosti podešví zvyšují jejich ekonomickou hodnotu, neboť mají širší využitelnost (i s jezdcem) a lepší vlastnosti (delší životnost).
18. Žalobce navrhl provedení důkazu znaleckým posudkem znalce Dr. Ing. Miroslava Blažka, MBA. Tento důkaz však soud v řízení neprováděl, neboť shledal důvody, pro které zrušil napadené rozhodnutí. K takovému závěru dospěl krajský soud i bez nutnosti hodnotit závěry uvedeného znalce a provedení tohoto důkazu proto přenechává na žalovaném, bude-li to považovat za potřebné.

V. Posouzení věci krajským soudem

19. Žaloba je důvodná.

Skutková zjištění

20. Žalobce uplatnil odpočitatelnou položku od daně dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů v celkové výši 970 431 Kč, a to za (i) projekt P-12-01: vývoj ochranné pracovní kombinézy proti kapalným chemikáliím ve výši 403 367 Kč, a (ii) projekt P-12-02: vývoj podešví pro novou sadu joggingové obuvi pro koně ve výši 567 064 Kč. Finanční úřad měl pochybnosti o správnosti uplatněné odčitatelné položky od základu daně dle § 34 odst. 4 až 6 zákona o daních z příjmů týkající se výdajů (nákladů) vynaložených na realizaci projektů výzkumu a vývoje. Finanční úřad požadoval v rámci výzvy ze dne 28. 5. 2014 doložit a přesně specifikovat činnosti, které žalobce v roce 2013 při vývoji ochranné pracovní kombinézy a při vývoji nových typů podešví (projekty P-12-01 a P-12-02) prováděl; ke každé činnosti požadoval uvést také časové období, kdy byla prováděna, popř. k předloženému výkazu práce jednotlivých pracovníků přiřadit činnosti, které byly těmito pracovníky v daný moment prováděny.
21. Cílem projektu P-12-01 měl být vývoj ochranné pracovní kombinézy, která bude odolná proti tekutým organickým sloučeninám. Tento projekt byl zahájen dne 5. 12. 2011, s datem ukončení projektu 30. 10. 2013. Dodatkem ze dne 30. 10. 2013 byla prodloužena doba řešení projektu s novým datem ukončení 31. 12. 2015. Ocenitelný prvek novosti byl ze strany žalobce identifikován následujícím způsobem:

1. *Pětivrstvá fólie PE* - ocenitelný prvek novosti spočívá ve vývoji nového typu polyetylenu pracovní kombinézy pro jednorázové použití s jedinečnou tloušťkou 110 μ m, která nebyla v České republice dosud vyvinuta. Devízou bude nepropustnost kapalin, zejména z řady organických sloučenin. Vývoj receptury materiálu probíhal ve spolupráci Ing. P. K. (jednatel a společník žalobce, vedoucí vývoje) a společnosti INVOS. Do materiálového návrhu kombinézy byly aplikovány unikátní specifické vlastnosti, tj. odolnost proti oděru, odolnost proti ohýbání, pevnost v dalším trhání lichoběžníkovou metodou, pevnost v tahu, odolnost proti píchnutí, odpudivost vůči kapalinám, odolnost proti penetraci kapalných chemikálií, odolnost proti permeaci kapalných chemikálií (kyselin a zásad), pevnost švu, odolnost proti pronikání při postřiku kapalinou.

2. *Prototyp ochranné kombinézy* - prvek novosti spočívá ve zhotovení prvního prototypu ochranné kombinézy, který splňuje požadavky na nezávadnost, provedení, pohodlnost, ale především byl prototyp testován a certifikován na fyzikálně-chemickou odolnost, s cílem dodržení všech norem pro získávání certifikace. Prvek novosti je konkrétně přítomen

v kombinovaném způsobu zapínání s dodržení podmínky fyzikálně-chemické odolnosti. Dále jde o zajištění spolehlivého spojení dvou částí kombinézy při oblékání. Provedení spojů bylo vyvinuto v kombinaci: zipového spoje – zaručí spojení kombinézy po navléknutí (100 % polyester, šířka 24,5 mm), lepeného spoje – zaručí nepropustnost zipového spoje (fólie PE 150 μm, šířka 80 mm).

3. *Výrobní technologie* - ocenitelným prvkem novosti je vyvinutí zcela nové výrobní technologie

pro zhotovení prototypu ochranné pracovní kombinézy. Technologie obsahuje tyto prvky novosti: sváření pětivrstvé fólie složené převážně z polymeru PE, který je modifikovaný kopolymery (PE – vinylacetát), nanášení většího množství lepidla namíchaného speciálně pro PE materiál, vyvinutí jednoúčelového nástroje - nanášecího válečku, správné připevnění ochranné průsvitné fólie na vrstvu lepidla tak, aby byl lehce odnímatelný při oblékání, aplikace nového jednoúčelového stroje firmy Juki MO-6714S-BE6-40H provádějícího operaci šití gumiček a rukávu. Pro automatizovanou výrobu byla vyvinuta výrobní technologie, která zahrnuje: sváření spojů pomocí elektrody, sváření spojů speciální metodou, nanášení lepidla na zipové pásy, aplikace ochranných fólií (přelepu) zipového pásu, šití gumiček.

22. Předložené dokumenty popisovaly také vyjasnění technické nebo výzkumné nejistoty, přičemž vyjasňování technické nejistoty spočívalo v návrhu receptury pětivrstvé fólie, jejíž výroba byla uskutečněna ve společnosti INVOS. Další vyjasňování technické nejistoty probíhalo při návrhu a výrobě prvního prototypu, který musel splňovat požadavky norem a projít certifikací. Další nejistota spočívala ve vhodném nalezení způsobu svařování, kterým by se daly rozstříhané díly napojit; návrh způsobu oblékání a zapínání (koncept zapínání na zip, návrh zipového spoje); způsob lepení (přilnavost zvláště na materiál PE) a testování druhů lepidel. Původní prototyp kombinézy byl v roce 2013 vylepšen o kvalitnější spoj zipu s overalem. Původní zkoušený prototyp vykazoval vysokou míru poškození zipového spoje vlivem zvýšených teplot při skladování, logistice a aplikaci. Princip nového řešení je definován novým typem zipových pásů a novým způsobem fixace těchto zipů k overalu – svařováním. Dalším ocenitelným prvkem novosti byl vývoj jedinečné výrobní technologie přivařování zipu na povrch kombinézy.
23. Technická nejistota byla dále vyjasňována při hledání náhradního řešení zipového spoje s overalem. V roce 2013 proběhlo několik testovacích zkoušek s cílem hledání náhradního řešení, přičemž se zkoumaly nové typy zipu izraelské produkce firmy PASKAL, možnosti jejich fixace k overalu, nová výrobní technologie pro zkušební výrobu zdokonalených prototypů ochranné kombinézy, zkoumala se nová technologie řezání pro efektivnější sériovou výrobu kombinéz. Nejvýraznější riziko této tvůrčí práce spočívalo v nedosažení přísných požadavků pro ochranné kombinézy dle norem ČSN EN 340:2004, ČSN EN 13034+A1:2009 a ČSN EN 14605+A1:2009.

24. Ve vztahu k projektu P-12-02 z předložených písemností (Projekt výzkumu a vývoje, Závěrečná zpráva technického auditu projektu výzkumu a vývoje za rok 2013 zpracovaná společností SmarTech Solutions, s. r. o.) vyplynulo, že tento projekt byl zahájen dne 3. 12. 2012, s plánovaným datem ukončení dne 23. 12. 2015. Cílem projektu byl vývoj nových typů podešví pro nové řady koňské obuvi Equine Fusion Jogging Shoe. Nové podešve měly dosáhnout unikátní výkonnostní charakteristiky pro specifické použití. Ocenitelný prvek novosti spočíval podle žalobce v tomto:
1. *Nová řada joggingové obuvi „Ultimate“* - nová konstrukční hypotéza podešve s podstatně zvýšenou odolností vůči průraznosti, eliminace omezení v pohybu při změně směru, přizpůsobení obuvi rozličným typům kopyt, přizpůsobení k povrchu díky novému tvaru dezénu podešve, rozšíření řady o čtyři nové velikosti.
 2. *Nová řada obuvi pro použití v extrémních podmínkách v zimních měsících* - nová konstrukční hypotéza podešve s podstatně zvýšenou adhezí a životností v extrémních podmínkách, dosažení nové unikátní receptury, dosažení nového tvaru a povrchu podešve, vyztužení podešve pogumovanými kordy, vyztužení podešve kovovými hroty, nové podmínky při lisování, prodloužení životnosti podešví, snížení průraznosti podešví.
 3. *Nová řada koňské obuvi pro zadní nohy koně* - nová konstrukční hypotéza podešve s podstatně zlepšeným přenosem namáhání zadních kopyt koně, unikátní tvar podešve odolávající tlakovému a dynamickému působení kinematiky zadních nohou koně, rozšíření znalostí mechanického chování podešví při různých typech zatížení.
25. Technická nejistota se dle žalobcem předložených materiálů vyjasňovala při hledání nových materiálových struktur, návrhů výrobních postupů a zařízení pro jejich zpracování; při hledání nových tvarových podešví; při hledání nových řešení konstrukce podešví, hledání výrobních postupů a technologií pro jejich zhotovení. Ocenitelný prvek novosti u projektu vývoje podešví pro novou sadu joggingové obuvi pro koně bylo dle žalobce možné dovodit rovněž ze skutečnosti, že tato joggingová obuv byla společností Equine Fusion AS patentována celosvětovým patentem. Dále finančnímu úřadu žalobce předložil potvrzení o spolupráci mezi žalobcem a společností Equine Fusion AS ze dne 23. 1. 2014, které vyhotovil a podepsal ředitel společnosti pan R. Z tohoto potvrzení vyplývá, že obě společnosti při výzkumu a vývoji podešví pro produkt Equine Fusion Jogging Shoes spolupracují, přičemž tato spolupráce probíhá již od roku 2010, a žalobce hraje klíčovou roli ve vývoji a výrobě podešví pro rozdílné typy obuvi.
26. Žalobce k projektu ochranné kombinézy doložil zejména (i) závěrečnou zprávu technického auditu projektů výzkumu a vývoje za rok 2013, (ii) dodatek k projektu výzkumu a vývoje ze dne 30. 10. 2013, (iii) znalecký posudek Hany Klímové ze dne 14. 11. 2013, (iv) osvědčení o zápisu užitého vzoru ochranné kombinézy vystavené Úřadem průmyslového vlastnictví ze dne 14. 4. 2014, (v) smlouva o výzkumu a vývoji č. 132100 mezi žalobcem a SEKON plast, s. r. o., vč. faktury za dodání stroje pro přivaření zipu, (vi) tabulka obsahující výčet prací na projektu, označení žalobcových zaměstnanců a jejich zaměření, vč. zařazení na časovou osu roku 2013, (vii) výkazy práce zaměstnanců Ing. P. K., J. B., J. J. a M. G., (viii) zkuškové protokoly, jako doklad o zkouškách realizovaných za cílem vyhodnocení technických problémů při navarování zipů ke kombinéze ze dne 21. 10. 2013, 20. 8. 2013 a 27. 11. 2013.
27. Dále k projektu vývoje podešví doložil zejména (i) závěrečnou zprávu technického auditu projektů výzkumu a vývoje za rok 2013, (ii) projekt výzkumu a vývoje ze dne 3. 12. 2013,

- (iii) tabulku obsahující výčet prací na projektu, označení žalobcových zaměstnanců a jejich zaměření, vč. zařazení na časovou osu roku 2013, (iv) stanovisko společnosti SmarTechSolutions, s. r. o., k ocenitelnému prvku novosti, (v) výkazy práce zaměstnanců Ing. P. K., J. B., J. J. a P. S. vč. detailního rozpisu pracovních činností, (vi) smlouvu mezi žalobcem a společností EXPORT-IMPORT, s. r. o., o výzkumu a vývoji, (vii) potvrzení spolupráce se společností Equine Fusion na vývoji joggingové obuvi, (viii) faktury k materiálovým položkám, (ix) vyúčtování pracovní cesty Ing. P. K. na jednání se zástupcem společnosti Equine Fusion, (x) zkuškový protokol ze dne 25. 3. 2013 o vyhodnocení experimentálních konstrukčních návrhů podešví.
28. Daňové orgány původně trvaly na závěru, že v případě kombinézy šlo o inovaci již vyráběné pláštěnky a o dílčí vylepšení jednotlivých prvků, nikoliv o novost kombinézy jako takové. Podle daňových orgánů šlo pouze o jiná řešení, nikoliv o výzkum a vývoj. Žalobce dle nich nestál před technickou nejistotou, kterou by musel vyjasňovat. Postupy znal z předchozího vývoje. Ani projekt vývoje nové obuvi pro koně nesplňoval dle daňových orgánů požadavky na výzkum a vývoj. Finanční úřad argumentoval, že použitím tří různých gumárenských směsí a dvou na sobě uložených pogumovaných kordů oproti původním obyčejným kordům bez pogumování nevzniká nový produkt s podstatně zlepšenými vlastnostmi. Dvě vrstvy pogumování kordu pouze zvyšují odolnost proti průrazu. Prohloubení dezénu podešve zvyšuje adhezi na nerovném povrchu a nezlepšuje to podstatně její vlastnosti. Podešev pro zadní nohy koně zase nemá novou konstrukci, ale pouze jiný tvar. I v tomto případě tak podle daňových orgánů šlo pouze o inovace stávajících podešví.
29. Krajský soud ve shora citovaném rozsudku čj. 30 Af 56/2016 - 47 daňovým orgánům vytkl, že se k žalobcem předloženým důkazům vyjádřily pouze formálně a obecně. Krajský soud dospěl k závěru, že hodnocení projektů nebylo možné bez odborného vyhodnocení žalobcem předložených a prezentovaných technických hledisek a důkazů. Navíc se žalovaný pustil do polemiky se znaleckým posudkem Ing. Hany Klímové, aniž by k tomu měl dostatečné odborné znalosti. Daňové orgány tak nevyřešily zásadní otázku – do jaké míry obsahuje nová technologie prvky novosti? U obuvi pro koně krajský soud uvedl, že finanční úřad učinil velmi zjednodušující závěr, že se nová obuv od původní nelišila a stejně tak je obuv pro zadní nohy prakticky shodná s obuví pro přední nohy. Pro tento závěr přitom finanční úřad neměl oporu ve znaleckém zkoumání.
30. Po rozsudku krajského soudu tak finanční úřad rozhodnutím ze dne 26. 11. 2018, čj. 2067706/18/3301-61562-710044 ustanovil znalce – znalecký ústav Vysoká škola chemicko-technologická v Praze, z oboru chemie. Součástí spisu je znalecký posudek ze dne 27. 12. 2018 č. 10/2018, zpracovaný doc. Ing. Antonínem Kutou, CSc. Žalovaný tento znalecký posudek vyhodnotil a dospěl k závěru, že setrvá na svých původních závěrech. Mimo jiné uvedl (doplnění odvolacího řízení a spisového materiálu ze dne 22. 3. 2019), že závěry znalce jednoznačně neprokazují výzkum a vývoj. Podle žalovaného ze znaleckého posudku neplyne přítomnost prvků novosti a odstraňování technické nejistoty, přičemž závěry znalce spíše nasvědčují tomu, že u obou projektů šlo o činnost inovačního charakteru.
31. V průběhu odvolacího řízení pak žalobce doložil technologický postup výroby původní kombinézy, fotodokumentaci a nákresy srovnání původní a nově vyvinuté podešve joggingové obuvi. Ani to podle žalovaného nestačí.

32. Dne 30. 6. 2020 žalovaný seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi a vyzval jej k vyjádření v rámci odvolacího řízení. Na žádost žalobce provedl finanční úřad výslech znalce doc. Ing. Antonína Kutý, CSc., zaznamenaný v protokolu ze dne 24. 9. 2020, čj. 1833346/20/3301-61562-710044. Tam znalec na otázku žalobce k technické nejistotě projektu kombinézy uvedl, že: „V bodu f) posudku jsem se k tomu vyjádřil, s tím že ty nejistoty jsou uvedeny v podkladových materiálech – technický popis projektu (příloha č. 2) a nejistoty byly založeny na tom, zda bude dosaženo požadovaných parametrů folie a spojení s novými typy příslušenství (zipy, typy materiálu – folie a lepidlo, strojní zařízení).“ Znalec se vyjádřil i k prvkům novosti u projektu kombinézy: „V posudku je několik bodů, kde je uvedena odlišnost nového výrobku z hlediska technologie a vlastností. Novosti či změny jsem nezkoumal z hlediska ocenitelnosti. Shrnutí je to v bodě j) posudku jako ve vyšší schopnosti ochrany nejen proti znečištění ale i ochraně proti postřiku a permeaci, jak to požadují normy.“ K další otázce ohledně technické nejistoty obuvi pro koně znalec uvedl: „V bodě q) posudku jsem se vyjádřil, zda existovala technická nebo výzkumná nejistota tak, že existovala a je tam vyjmenováno, v čem spočívala.“ Dále znalec též vypovídal k prvkům novosti obuvi pro koně a odpověděl: „V několika bodech posudku jsem uváděl odlišnosti podešve z hlediska technologie, materiálu a jejich vlastností. Je to shrnuto v závěrečném bodu t) posudku. Za novátorské lze považovat rozlišení obuvi na přední a zadní nohy a možnost aplikace obuvi na koně s jezdcem. Za nové lze považovat zvýšení životnosti obuvi a možnost použití v extrémních podmínkách. Toto je možno považovat za ocenitelné prvky novosti.“
33. Žalovaný následně zaslal žalobci seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření ze dne 17. 3. 2021. Na tu žalobce reagoval dne 3. 5. 2021 a žalovanému avizoval, že oslovil znalce, Dr. Ing. Miroslava Blažka, MBA, za účelem vypracování znaleckého posudku s tím, že posudek dodá v červnu 2021. Navrhl proto žalovanému vyčkat s vydáním rozhodnutí. Žalovaný namísto toho vydal dne 7. 5. 2021 napadené rozhodnutí.

Právní úprava a judikatura

34. Zákon o daních z příjmů v první větě ustanovení § 34 odst. 4 stanoví, že *od základu daně lze odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje...*“
35. Krajský soud pro názornost a srozumitelnost nejdříve vysvětlí pojmy „výzkum a vývoj“ a „inovace“. Vlastní definici výzkumu a vývoje zákon o daních z příjmů neobsahuje. V souladu se zásadou jednotnosti a bezrozpornosti právního řádu je tedy zapotřebí takovou definici hledat jinde (obecně tento postup aproboval Nejvyšší správní soud např. již v rozsudku ze dne 28. 7. 2011, čj. 8 Afs 13/2011 - 81, ve vztahu k pojmům „výzkum“ a „vývoj“ pak např. v rozsudku ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 24/2014 - 119).
36. Vymezení pojmu výzkumu a vývoje obsahuje pouze § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovaci (dále jen „zákon o podpoře výzkumu“). Dle § 2 odst. 1 písm. b) zmíněného zákona se aplikovaným výzkumem rozumí (zvýraznění doplněno) *„teoretická a experimentální práce zaměřená na získání nových poznatků a dovedností pro vývoj nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb; průmyslový výzkum, experimentální vývoj (dále jen „vývoj“) nebo jejich*

kombinace jsou součástí aplikovaného výzkumu, ...“ Podle písmena c) stejného ustanovení je inovací (zvýraznění doplněno) „zavedení nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb do praxe, s tím, že se rozlišují:

1. inovace postupů, kterými se rozumí realizaci 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.“

37. K výkladu ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů dále ministerstvo financí vydalo pokyn D-288, sloužící k zajištění jednotného postupu při aplikaci a interpretaci předmětného ustanovení tím, že správce daně poskytuje návod na posuzování uplatněných odpočtů nákladů od základu daně za projekty výzkumu a vývoje. Nejedná se tedy o obecně závazný předpis, kterým by krajský soud při svém rozhodování byl vázán. Závazný je primárně pro správce daně, který je povinen se jím řídit Pokyn D-288 tak lze na posouzení věci použít jako výkladové vodítko v mezích, v nichž je souladný se zákonem o daních z příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016 - 38).
38. Uvedený pokyn D-288 tak mimo jiné stanoví podobu projektů výzkumu a vývoje, definici výzkumu a vývoje pro účely zákona o daních z příjmů (zde vychází z dřívější verze zákona o podpoře výzkumu), činnosti, které lze zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje pro účely odpočtu od základu daně z příjmů a které nikoli, včetně dalších souvisejících podrobností.
39. Podle odstavce 2 pokynu D-288 je výzkumem „*systematická tvůrčí práce rozšiřující poznání, včetně poznání člověka, kultury nebo společnosti, metodami umožňujícími potvrzení, doplnění či vyvrácení získaných poznatků, prováděná jako*
- a) základní výzkum – experimentální nebo teoretické práce prováděné s cílem získat znalosti o základech či podstatě pozorovaných jevů, vysvětlení jejich příčin a možných dopadů při využití získaných poznatků;*
- b) aplikovaný výzkum – experimentální nebo teoretické práce prováděné s cílem získání nových poznatků zaměřených na budoucí využití v praxi;“*
40. Pokyn D-288 chápe vývoj jako „*systematické tvůrčí využití poznatků výzkumu nebo jiných námětů k produkci nových nebo zlepšených materiálů, výrobků nebo zařízení anebo k zavedení nových či zlepšených technologií, systémů a služeb, včetně porízení a ověření prototypů, poloprovozních nebo předváděcích zařízení.“*
41. Podle poslední věty odstavce 2 pokynu D-288 „*základním kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních (příbuzných) činností je přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty.“*
42. Pojmy ocenitelný prvek novosti a vyjasnění technické nejistoty nejsou v právním řádu nikterak blíže definovány a specifikovány. Jedná se o neurčité právní pojmy, k nimž Nejvyšší správní soud již v usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 4. 2014, čj. 8 As 37/2011 - 154, publikovaném pod č. 3073/2014 Sb. NSS, 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“.

43. Obecně platí, že daňový poplatník musí při uplatnění odečitatelné položky na výzkum a vývoj doložit, že dosáhl závěrů (výsledků, poznatků, znalostí), které jsou oproti stávající úrovni poznatků a dovedností v daném oboru pro něj nové a dosud nevyužívané. Zejména musí doložit výchozí stav, aby jej bylo možno porovnat se stavem koncovým, tedy s dosaženými výsledky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2020, čj. 7 Afs 447/2018 - 55). Správce daně zpravidla nedisponuje dostatečnými technickými znalostmi k posouzení důkazních prostředků technické povahy navržených za účelem prokázání přítomnosti ocenitelného prvku novosti a technické nejistoty u přezkoumávaných projektů výzkumu a vývoje. Jsou-li tyto důkazy pro věc relevantní, je povinen ustanovit znalce. Pouze skutečnost, že daňový subjekt byl všechny zadané projekty schopen realizovat a že byly provedeny za použití stávajících technologií, nestačí bez dalšího k jednoznačnému závěru, že tyto projekty nemohou být posouzeny jako projekty výzkumu a vývoje (srov. výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 10 Afs 24/2014 - 119).

Obecné právní úvahy

44. V dané věci představuje jádro sporu otázka, zda finančním úřadem zpochybněné projekty žalobce lze zahrnout pod pojmy výzkumu a vývoje dle ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, či nikoli. Tato otázka zůstává sporná i přesto, že žalovaný v řízení opatřil znalecký posudek. Žalovaný zastává názor, že jím zadaný znalecký posudek potvrzuje jeho názor, podle něž žalobcova činnost měla toliko inovační charakter. Žalobce naopak namítá, že otázky zadané znalci byly nedostatečné a v některých částech posudku znalec dokonce podporuje žalobcovu argumentaci.
45. V předchozí věci sp. zn. 30 Af 56/2016 krajský soud zdůraznil, že žalobce doložil nezanedbatelné množství důkazů, kterými svůj nárok odůvodnil. K jejich zpochybnění nestačil názor žalovaného, ale mělo přistoupit odborné posouzení, o které by se žalovaný mohl opřít. Ačkoliv si v novém řízení žalovaný opatřil znalecký posudek, namítanou vadu nezhojil.
46. Krajský soud výše uvedl definice slov „výzkum a vývoj“ a „inovace“. Rozlišení těchto pojmů má pro posuzovanou věc velký význam, jelikož podřazení žalobcovy činnosti pod výzkum a vývoj znamená, že je jeho nárok oprávněný. V případě inovací nikoliv. Žalovaný v napadeném rozhodnutí sice tyto pojmy odlišuje, ale jejich vysvětlení není v jeho podání zcela jednoznačné. Místy se zdá, jako by podle náhledu žalovaného musel daňový subjekt při vývoji vždy použít zcela nový, jemu dosud neznámý výrobní postup nebo vyrobit zcela nový, dosud neznámý výrobek, zatímco inovace by měla znamenat jakoukoliv úpravu stávajících výrobních postupů nebo vylepšení stávajícího výrobku. Ve skutečnosti se ale jak v definici aplikovaného výzkumu, tak i v definici inovace, jak je soud citoval výše ze zákona o podpoře výzkumu, vyskytuje pojem „podstatně zdokonalený výrobek či postup.“ Výsledkem vývoje tak jistě může být i pouhé podstatné zdokonalení stávajícího výrobku či výrobního postupu. V čem se ve skutečnosti obě definice liší, je to, že výsledkem vývoje má být buď samotný produkt (typicky půjde o vytvoření funkčního prototypu) nebo postup jeho výroby (typicky půjde o nalezení způsobu, jak by bylo možné určitý výrobek produkovat sériově s přiměřenými náklady), zatímco výsledkem inovace je uvedení tohoto výrobku či postupu do praxe. Proto se také inovace dělí na

inovace postupů (typicky nové naprogramování výrobních strojů) a inovace organizační (typicky nalezení nových prodejních kanálů).

47. Pojem „inovace“ tudíž nelze použít na úpravy výrobku; alespoň ne v kontextu daňového práva, v laické mluvě to jistě možné je. Tak, jak tento pojem definuje zákon o podpoře výzkumu, se může u inovací jednat jediné o zavádění určitých postupů do praxe, nikoliv o zlepšování vlastností výrobků. Pokud tedy daňový subjekt upraví určitý výrobek v míře, která není postačující pro to, aby bylo možné hovořit o vývoji, nebude se jednat o výrobek inovovaný, nýbrž „nepodstatně zdokonalený“. Co je však důležité si uvědomit především – menší intelektuální vklad u inovací vyplývá jednoduše z toho, že se již jen zavádějí do praxe dříve vyvinuté, zmapované a vyzkoušené postupy a přizpůsobují se realitě konkrétního podniku.
48. Stejný náhled je zřetelný i z pokynu D-288, který jako definiční znaky výzkumu a vývoje zdůrazňuje ocenitelný prvek novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty. Z formulace konkrétních příkladů v odstavci 3 pokynu D-288 je pak zřejmé, že součástí vývoje může být i zlepšování stávajících výrobků nebo výrobních postupů. Například sem spadá *„systematické tvůrčí využití poznatků výzkumu nebo jiných námětů k navržení nebo zavedení nových či zlepšených technologií, systémů nebo k produkci nových či zlepšených materiálů, výrobků nebo zařízení“* stejně jako *„zkušební provozy a zkušební výrobu, pokud jsou prováděny za účelem vyhodnocení hypotéz, sestavení vzorce a specifikací nového výrobku, projektování zařízení pro nové procesy a postupy, technické specifikace a provozní charakteristiky nezbytné pro koncepci, vývoj a výrobu nových výrobků a procesů.“* Z výzkumu a vývoje naopak odstavec 4 pokynu D-288 vyjímá *„činnosti inovačního charakteru, které nezahrnují ocenitelný prvek novosti“*, kam řadí mj. *„nastartování výroby využitelné pro všechny průmyslové situace, vybavení nástroji, úpravu návrhu pro výrobní proces, získání technologií (hmotné i nehmotné), provozní inženýrství, marketing nových nebo zdokonalených výrobků, výroba ukázkových modelů, provádění zkoušek pro uživatele, průmyslová výroba, předvýrobní příprava, distribuce zboží a služeb a příbuzné technické služby v rámci činnosti inovačního charakteru.“*
49. Z dosavadního výkladu je zřejmé, že výsledkem vývoje může být nejen nový výrobek či postup, ale též podstatné vylepšení výrobku či postupu již existujícího. Zároveň z nich plyne, že cílem výzkumu a vývoje může být jak vytvoření či podstatné zdokonalení samotného výrobku, tak i snaha o nalezení způsobu, jak by mohl být výrobek masově produkován za účelem jeho uvedení na trh, tj. vývoj nového či podstatné zdokonalení stávajícího výrobního postupu.
50. Vývoj výrobku a vývoj výrobního postupu přitom mohou být na sobě do jisté míry nezávislé. Výsledkem vývoje může být zcela nový produkt se specifickými vlastnostmi, které jsou v daném oboru zcela jistě nové a ocenitelné a při tvorbě jeho prototypu musel vývojář překonat řadu nezpochybnitelných technických překážek. Přitom ale výsledný produkt bude poté možné komerčně vyrábět zcela standardními výrobními postupy, které již daňový subjekt dávno ve své praxi používá. Stejně to platí i opačně. Jestliže by chtěl daňový subjekt vyrábět produkt buďto již známý nebo takový, jehož vytvoření nebylo nikterak technicky náročné, ale musel by za tím účelem vyvinout zcela nový stroj nebo podstatně vylepšit stávající výrobní postup, přičemž by musel během takového procesu odstraňovat technické překážky a nejistoty, půjde taktéž o výzkum a vývoj. Jedině tam, kde dochází k pouhému uzpůsobení výrobního procesu bez významných novinek či technických nejistot, lze hovořit o inovaci.

51. Samozřejmě v praxi bude mnohdy obtížné vést mezi vývojem výrobku a vývojem výrobního procesu zcela zřetelnou dělící čáru. Zejména to platí tam, kde zdrojem technické nejistoty není jen vývoj samotného výrobku, ale tato nejistota provází i hledání způsobu jeho produkce. Čistým řešením by samozřejmě bylo oddělit obě činnosti – v rámci samostatného projektu výzkumu a vývoje nejprve vyvinout funkční prototyp výrobku, a poté v novém projektu výzkumu a vývoje řešit jeho výrobu pro budoucí zákazníky. To ale mnohdy není možné. Na případu žalobce lze názorně demonstrovat, že v praxi může dojít k tomu, že daňový subjekt vyvine prototyp, který má požadované vlastnosti, ale při pokusu o zavedení jeho masové výroby narazí na potíže, kvůli kterým musí samotný prototyp upravovat a měnit způsob jeho zpracování. Přesně k tomu podle předložených důkazů došlo v případě ochranné kombinézy. Její prototyp měl sice už v roce 2012 podobu, která umožnila jeho otestování (závěrečný protokol ze dne 26. 7. 2012), avšak poté žalobce narazil na to, že v této podobě není schopen kombinézy ekonomicky rentabilním způsobem vyrábět (nevyhovující připojení zipů, vysoký podíl zmetků při svařování) a nastávají problémy při skladování. Musel se tedy vrátit zpátky do fáze vývoje prototypu. Výsledkem byla taková podoba kombinézy, která nejenže již byla masově produkovatelná, ale dokonce měla i lepší vlastnosti, neboť v roce 2014 ji žalobce nechal úspěšně otestovat s výsledkem, že splňuje třídu ochrany 3 a novou normu ČSN EN ISO 13688 (vydána 1. 1. 2014), zatímco původní prototyp obstál pouze v třídě ochrany 4 dle původní normy.
52. Žalovaný vůbec v napadeném rozhodnutí nezpochybil, že projekt výzkumu a vývoje může spočívat v podstatném zlepšení výrobku i výrobního postupu takříkajíc v jednom. Jinými slovy, že součástí vývoje nového či podstatného vylepšení stávajícího výrobku může být též řešení problémů s jeho výrobou. Implicitně tedy zastává názor, že společné uplatnění obojích nákladů je možné – přinejmenším v případech, jako je ten žalobcův.
53. Otázkou je, zda mají orgány daňové správy v takovém případě projekt výzkumu a vývoje hodnotit jako celek, nebo zda jej mají rozdělovat na části. Žalovaný bez bližšího vysvětlení zvolil první možnost a nepokoušel se při hodnocení žalobcova projektu přísně oddělovat fázi výroby prototypu a fázi úprav výrobního postupu. Krajský soud má za to, že takový náhled je správný. Jednak v nynějším případě oba typy činností natolik splývaly, že by bylo velmi těžké, ne-li nemožné, je od sebe oddělit. Jak již krajský soud popsal výše, vývoj výrobku i úpravy výrobního procesu totiž probíhaly souběžně a vzájemně se ovlivňovaly. Navíc nelze přehlížet fakt, že pokud by se žalobce zastavil takříkajíc napůl cesty, tj. vyvinul by funkční prototyp kombinézy, ale rezignoval by na hledání způsobu, jak ji ekonomicky rentabilním způsobem vyrábět ve větším měřítku, riskoval by, že prvky novosti, kterými jeho produkt disponuje, nebudou hodnoceny jako „ocenitelné“. K čemu by totiž z ekonomického hlediska byl dobrý výrobek, který není možné v širším měřítku produkovat?
54. Projekt jako celek tedy musí splnit požadavek na „*ocenitelný prvek novosti*“ a „*vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty*“. V ideálním případě tyto požadavky splní jak výsledný výrobek, tak i úpravy výrobního postupu nezbytné k jeho produkci. Postačující však bude, pokud ocenitelným prvkem novosti bude disponovat pouze samotný výrobek, jestliže při hledání způsobu jeho produkce musel daňový subjekt vyjasňovat výzkumné nebo technické nejistoty. Představitelná (byť jistě méně obvyklá) je i situace, kdy novátorský bude pouze vyvinutý výrobní postup, avšak určité výzkumné nebo technické nejistoty bylo třeba vyjasňovat i při konstrukci výrobku, k jehož produkci má tento

postup sloužit. Lze tak učinit obecný závěr, že pokud byl projekt výzkumu a vývoje, na který si daňový poplatník uplatňuje odečitatelnou položku od základu daně, od počátku nastaven tak, že jeho cílem bylo jednak vyvinout nový či podstatně zdokonalený výrobek, jednak vyvinout nové či podstatně zdokonalit stávající výrobní postupy za účelem jeho sériové produkce, pak postačuje, když ustálené definiční znaky výzkumu a vývoje (ocenitelný prvek novosti a vyjasnění výzkumné či technické nejistoty) naplní takový projekt jako celek.

55. Nyní tedy krajský soud rozebere, jaké cíle si žalobce v každém z výzkumných projektů vytknul a zda dosažený výsledek stanovenému cíli odpovídá. Dále zhodnotí, zda a v jaké oblasti se žalobci podařilo vykázat ocenitelný prvek novosti a zda v jaké oblasti docházelo podle předložených důkazů k překonávání výzkumných či technických nejistot.

Ochranná kombinéza

56. Na úvod je nutno připomenout, že specifikum tohoto projektu spočívá v tom, že původně měl být ukončen již 30. 10. 2013. Přitom v roce 2012 žalobce úspěšně vyvinul prototyp ochranné kombinézy, pro který získal potřebnou certifikaci. Přesto dodatkem prodloužil dobu řešení projektu až do 31. 12. 2015. Jelikož ve věci jde o zdaňovací období 2013, kdy došlo k prodloužení projektu navzdory úspěšnému dokončení prvního prototypu, je zcela logické se ptát, jak se liší finální produkt právě od oné verze z roku 2012 (na fotkách má žlutou barvu), nikoliv od úplně původní verze, která měla podobu overalu z tenčí fólie (na fotkách má modrou barvu). Stejně tak bylo třeba zkoumat, zda a jaké vývojové a technické nejistoty musel žalobce překonávat až po dosažení certifikace na první prototyp, nikoliv od samého počátku projektu.
57. Žalobce identifikoval prvky novosti ve dvou rovinách. Obsahovat je měla samotná kombinéza a také její výrobní proces. Novost kombinézy měla spočívat zejména v použití pětivrstvé fólie s tloušťkou 110 μm (zajišťující určité vlastnosti – odolnost, pevnost apod.) a zhotovení funkčního prototypu vhodného k certifikaci. Novost výrobního procesu pak žalobce vidí ve sváření pětivrstvé fólie, nanášení většího množství lepidla, vyvinutí jednoúčelového nástroje. Pro automatizovanou výrobu měla novost výrobního procesu spočívat ve sváření spojů pomocí elektrody, sváření spojů speciální metodou, nanášení lepidla na zipové pásy, aplikace ochranných fólií (přelepu) zipového pásu a šití gumiček.
58. Krajský soud souhlasí se žalovaným v tom, že použití pětivrstvé fólie s tloušťkou 110 μm samo o sobě nové nebylo. Žalobce sám ji nevyvíjel. Navíc tuto fólii použil minimálně při výrobě prototypu v roce 2012 a tedy pro něj v následujících letech nešlo o neznámý materiál. Taktéž z něj dokázal zhotovit prototyp, který byl funkční a na určitou certifikaci „dosáhl“.
59. Žalovaný však nesprávně posoudil ocenitelný prvek novosti, který by mohl být dán tím, že žalobce upravil výrobní postup kombinézy (sváření spojů a jiné zipy). Tím dosáhl především certifikace na třídu ochrany 3. Přísněji testovaný a certifikovaný výrobek se zárukou testovaných vlastností bude s velkou mírou pravděpodobnosti atraktivnější pro potenciální zákazníky. Podle žalovaného šlo o pouhou inovaci, aniž by tento závěr žalovaný zdůvodnil. Jak krajský soud uvedl výše, výzkum a vývoj může spočívat i v podstatném zdokonalení existujícího výrobku. Proč tedy žalovaný dospěl k závěru, že ochranná kombinéza této vlastnosti podstatného zdokonalení nedosahuje? Na podstatné zdokonalení přitom poukazuje certifikace výrobku a nevylučují ho ani závěry posudku znalce, doc. Kuty. Konkrétně ve znaleckém posudku znalec uvedl, že odlišnost spočívá ve

vyšší schopnosti ochrany nejen proti znečištění oděvu, ale i ochraně osob proti postříku a permeaci. A dodává, že proto je využití ochranné kombinézy mnohem širší a na kvalitativně vyšší úrovni. Jakkoliv nebyl znalec schopen ani při soudním jednání jednoznačně zodpovědět otázku, zda by toto zlepšení vlastností mohlo vést k větší úspěšnosti výrobku na trhu či umožnilo jej prodávat za vyšší cenu, potvrdil, že rozhodně zvyšuje využitelnost výrobku

60. Žalovaný také žalobci vytýká, že jím předložené podklady neosvědčují popisované prvky novosti. Jde však o velmi zjednodušující závěr. Žalovaný totiž na různé podklady žalobce reaguje způsobem, že samy o sobě nemohou novost prokázat. Například závěrečný protokol ze dne 9. 12. 2014 prokazuje novou certifikaci kombinézy. Sám o sobě sice neříká, že kombinéza má ocenitelné prvky novosti. O nových vlastnostech kombinézy, které ji odlišují od původního typu, ale vypovídá. Žalobce doložil realizaci prací, které mu pomohly splnit onu přísnější certifikaci. Předložil protokoly o zkouškách, podle nichž na kombinéze testoval ony zipy, díky kterým se mu mimo jiné podařilo certifikace dosáhnout. A totéž zdůraznil i znalec, doc. Kuta. Žalovaný měl tyto důkazy hodnotit ve vzájemné souvislosti, nikoliv jednotlivé listiny vytrhávat z kontextu a vnímat je izolovaně. Jeho závěry o absenci ocenitelného prvku novosti u kombinézy certifikované v roce 2014 proto nemohou obstát.
61. K vyjasňování technické nejistoty nutno přiznat, že žalobce i zde v některých bodech nesprávně poukazuje na činnosti, které souvisely s technickou nejistotou při výrobě prvního prototypu kombinézy z roku 2012 a v nyní řešeném daňovém období tak nebyly aktuální. Například návrh receptury pětivrstvé fólie, návrh ochranné kombinézy, spojení jednotlivých dílů, návrh způsobu oblékání apod. Všechny tyto činnosti musel žalobce řešit již při výrobě prvního prototypu. Žalobce však uvádí další činnosti, které znak technické nejistoty naplňovat mohou a nepochybně se týkaly až nově vyvinuté verze ochranné kombinézy. Žalobce testoval různé druhy lepidel, testoval zipy a způsob jejich připojení na kombinézu kvůli původnímu neúspěchu při skladování a testování vyžadovala též správná metoda svařování dílů tvarovanou elektrodou, jelikož si svařování otevřeným plamenem vyžádalo velké množství zmetků. To žalobce dokládá protokoly o zkouškách z roku 2013 a certifikací z roku 2014. Zde tedy technická nejistota nepochybně panovala a žalobce ji úspěšně odstranil. Žalobce dodává, že zkoumal novou technologii pro efektivnější sériovou výrobu, to už ovšem soud za technickou nejistotu nepovažuje. Ačkoliv žalobce mohl být na pochybách, zda se podaří výrobu zefektivnit, nejde o technickou nejistotu, ale o typickou inovaci. Věděl, jak má kombinézu vyrábět a pouze zaváděl do praxe příslušné výrobní postupy a snažil se výrobu zrychlit.
62. Shodné závěry vyplývají i z výpovědi znalce, doc. Kuty. Znalec před soudem potvrdil, že činil v této věci vlastní závěry a nepřebíral nekriticky tvrzení žalobce. Uvedl, že technická nejistota spočívala v tom, zda bude dosaženo požadovaných parametrů fólie a spojení s novými typy příslušenství. To odpovídá tvrzení žalobce, že testoval různé zipy, lepidla a další způsoby spojení materiálu kombinézy s doplňkovými prvky. Žalobce tedy doložil, že existovala technická nejistota, kterou musel při výrobě ochranné kombinézy překonávat. Sice nespočívala ve všech tvrzených činnostech, ale v některých ano. A žalovanému se to nepodařilo zpochybnit, jelikož jím zadaný znalecký posudek podporuje žalobcovu verzi.
63. Ve výsledku je možno konstatovat, že znalecký posudek a následný výsledek znalce, doc. Kuty, neposkytuje žalovanému tu odbornou podporu, kterou dle předchozího rozsudku

krajského soudu potřeboval. U ocenitelných prvků novosti dospěl doc. Kuta k závěru, že obecné technologie výroby nejsou nové (na čemž žalovaný bazíruje), avšak dodal, že kombinace operací či materiálů mohou být originální. Ačkoliv lze tuto obecnou odpověď zčásti přisuzovat formulaci otázky finančním úřadem, znalec na položenou otázku příliš jasně neodpověděl. Při výsledku znalce se žalovaný přímo znalce dotázal na to, zda žalobcem vyrobená kombinéza byla novátorstvím či inovací stávajících postupů – na to znalec reagoval, že *nevím přesně, jak je definován stávající postup. Jednoznačně nejsou dána kritéria, kam to zařadit.* K otázce žalobce na stejné téma znalec reagoval tak, že *v posudku je několik bodů, kde je uvedena odlišnost nového výrobku z hlediska technologie a vlastností. Novosti či změny jsem nezkoumal z hlediska ocenitelnosti. Shrnuto je to v bodě j) posudku jako ve vyšší schopnosti ochrany nejen proti znečištění ale i ochraně proti postríku a permeaci jak to požadují normy.* K otázce vyjasnění technické nejistoty žalovaný uvedl, že znalec vycházel z textu technického projektu žalobce, proto nějaké technické nejistoty dovedl. Avšak technická nejistota zůstala pouze v rovině slovních proklamací a nebyla nijak doložena. Znalec, doc. Kuta, k této otázce ve znaleckém posudku uvedl, že technická nejistota panovala zejména v dosažení požadovaných technických a technologických vlastností. K tomu se znalec vyjadřoval při výsledku před finančním úřadem, přičemž uvedl, že *v bodu f) posudku jsem se k tomu vyjádřil, s tím že ty nejistoty jsou uvedeny v podkladových materiálech – technický popis projektu (příloha č. 2) a nejistoty byly založeny na tom, zda bude dosaženo požadovaných parametrů folie a spojení s novými typy příslušenství (zipy, typy materiálu – folie a lepidlo, strojní zařízení).*

64. Krajský soud musí souhlasit se žalobcem, že otázky formulované znalci byly nešťastné. Znalci bylo nutné nejprve vysvětlit, o co vlastně daňovým orgánům jde. A primárně šlo o rozlišení inovace a výzkumu. Tedy, aby znalec žalobcem doložené činnosti posoudil z vědeckého hlediska a vysvětlil, o jak významné novosti jde, zda zvyšují hodnotu výsledného produktu a nakolik jisté bylo jejich dosažení. Daňové orgány v otázkách znalci používaly právní pojmy, aniž by mu je vysvětlily. Jak se navíc ukázalo v řízení před soudem, žalovaný nesprávně zpochybnil některé závěry znalce s tím, že znalec jen převzal žalobcova vyjádření. Znalec jasně odpověděl, že šlo o jeho vlastní zkoumání, ke kterému dospěl. Naprostá většina argumentů, na kterých žalovaný zakládal své tvrzení, že žalobcova činnost měla nanejvýš inovativní charakter, se ukázala jako vykonstruovaná. Znalecký posudek takto rozhodně nevyznívá a ani výsledky znalce před finančním úřadem a před soudem nedávají ani v nejmenším důvod pro takovýto závěr. Stručně řečeno, prvky novosti nebyl znalec schopen z hlediska jejich ocenitelnosti řádně zhodnotit, ohledně překonávání technických nejistot se naproti tomu vyslovil jasně – docházelo k němu.
65. Krajský soud musí žalovanému za tohoto stavu též vytknout, že nevyčkal vypracování znaleckého posudku, jehož předmětem měla být ochranná kombinéza a žalobce jej informoval, že jej již zadal a v jakém časovém horizontu mu jej předloží. Ačkoliv přímá zákonná povinnost netížila žalovaného v tom, aby čekal na dodání důkazů ze strany daňového subjektu, v souladu se základní zásadou vzájemné spolupráce mezi daňovým subjektem a správcem daně tak učinil měl (§ 6 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). Nutno dodat, že žalovaný sám měl v řízení průtahy. Vypracovaný znalecký posudek znalce doc. Kutu finanční úřad obdržel dne 21. 1. 2019 a žalovaný rozhodl až 7. 5. 2021. Ačkoliv v mezidobí žalovaný realizoval některé dílčí procesní úkony (seznamení se zjištěnými skutečnostmi a výslech znalce), uběhla poměrně dlouhá doba. Žalobce v reakci

na seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 17. 3. 2021 reagoval vyjádřením ze dne 3. 5. 2021 a přislíbil, že znalecký posudek dodá v červnu 2021, tedy ve lhůtě jednoho měsíce od žalobcova vyjádření.

66. Znalecký posudek není důkaz, který lze předložit ihned na vyzvání. Jeho vypracování si žádá určitý čas, typicky týdny až měsíce. Ve sporech o výzkum a vývoj jde často o odborné posouzení a znalecké posudky hrají v těchto sporech významnou roli. Přitom žalobce už jeden znalecký posudek finančnímu úřadu předložil a nelze tak mluvit o jeho procesní neaktivitě. Žalobce samozřejmě mohl zadat vypracování druhého znaleckého posudku dříve. Vzhledem k tomu, že však reagoval na nejasnosti vyšlé najevo před žalovaným (znalecký posudek znalce, doc. Kutý, a jeho vyhodnocení žalovaným), jeho načasování odpovídalo aktuálnímu vývoji v řízení.

Podešve pro koňskou obuv

67. Žalobce vytvářel podešve pro různé řady obuvi pro koně a identifikoval prvky novosti ve dvou rovinách. Za prvé, změnil vlastnosti podešve pro koně, neboť byla pevnější, chránila lépe před průrazem, žalobce ji přizpůsobil rozličným typům kopyt a rozšířil o 4 nové velikosti (nová řada joggingové obuvi Ultimate), dále měla zvýšenou adhezi (přilnavost) a životnost v extrémních podmínkách, byla vyztužena pogumovanými kordy a kovovými hroty (nová řada obuvi pro použití v extrémních podmínkách v zimních měsících). Za druhé, podešve měly širší využitelnost, neboť byly nově určeny i pro zadní nohy koně a lze je využít i s jezdcem (nová řada obuvi pro zadní nohy koně).
68. I zde žalovaný činí velmi zjednodušující závěr, že žalobce jen zlepšil existující výrobek a jen vyztužil kord. Je velmi obtížné nakreslit hranici mezi vývojem nového výrobku a úpravou již existujícího. Žalovaný opět implicitně trvá na tom, že výzkumem a vývojem může být jen vývoj nového výrobku, což jak výše zdůvodnil krajský soud, není pravda. Ilustruje to věta žalovaného z bodu 95 napadeného rozhodnutí, kde uvádí: „*Dle odvolacího orgánu však nové podešve s uvedenými odlišnostmi nepředstavují zcela nový a odlišný produkt se zcela jiným způsobem využití, ...*“ (zvýraznění doplnil krajský soud). Tento názor je však v přímém rozporu nejen se zákonem o podpoře výzkumu, ale též pokynem D-288, které mluví o podstatně zdokonaleném a zdokonaleném výrobku (viz body 36 a 40 tohoto rozsudku). Pokud žalobce vývojem dosáhl podstatně zdokonaleného výrobku, pak pořad může jít o výzkum a vývoj. Z předložených listin a fotografií vyplývá, že se původní podešve od nově vyvíjené podstatně liší. Prakticky jde o jiné výrobky. Žalobce vylepšil hlavní vlastnosti podešve, které jsou pro její využití nepochybně ty nejdůležitější – pevnost, delší životnost, vyšší přilnavost, vyšší ochrana před průrazem. Dále žalobce kromě vylepšení též rozšířil použitelnost podešve i pro zadní nohy koně, neboť ji přizpůsobil tvaru zadních kopyt, a umožnil použití obuvi i na koně s jezdcem a její použití v extrémních podmínkách. Nedosáhl toho jen jednoduchým přidáním dalšího kordu, jak uvádí žalovaný. Znalec, doc. Kuta, ve svém posudku řekl, že: „*použití dvou vrstev vyztuženého kordu vyžaduje jejich dobré spojení nejen s vnějšími vrstvami pryže, ale i kordových vrstev navzájem. To v případě nepogumovaných kordů tvořilo značnou nejistotu.*“ Při výslechu před soudem pak podrobněji vysvětlil, že pogumování kordů umožnilo vytvořit pryžovou směs tak, že již nadále nemusela přilnout ke kordu. Vývoj se tedy mohl soustředit na to, aby směs lépe dosahovala jiných požadovaných vlastností, přičemž navíc ještě jednotlivé vrstvy mohly mít vlastnosti odlišné.

69. Činnosti realizované žalobcem žalovaný zlehčuje, aniž by k tomu měl nějaký odborný podklad. Ocenitelnou novost podešví podporuje i patent vydaný na koňskou obuv, které tyto podešve využívají. Držitelem celosvětového patentu je společnost Equine Fusion AS, která spolupráci se žalobcem potvrdila. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (bod 96) uvádí, že výzkum a vývoj mohla realizovat sama společnost Equine Fusion AS. Z toho především není jasné, zda má žalovaný pochybnosti o povaze činnosti prováděné žalobcem, nebo zda naopak výzkum a vývoj v činnosti deklarované žalobcem spatřuje a jen pochybuje, kdo ji ve skutečnosti realizoval. Společnost Equine Fusion AS navíc výslovně ve svém vyjádření uvedla, že žalobce hraje klíčovou roli při výzkumu a vývoji nových podešví (jak uvádí sám žalovaný v bodě 89 napadeného rozhodnutí). Ze spisového materiálu přitom neschází nic o tom, že by výzkum a vývoj měl realizovat držitel patentu Equine Fusion AS.
70. Technickou nejistotu pak žalobce spatřoval v tom, že hledal nové materiálové struktury, navrhoval výrobní postupy a zařízení pro jejich zpracování; dále zkoumal nové tvarové podešve a řešení jejich konstrukce. Výzkumnou a technickou nejistotu výslovně popsal i znalec, doc. Kuta, v bodech q) a r) znaleckého posudku, a to takto (zvýraznění doplněno): „*Výzkumná a technická nejistota existovala. Použití dvou vrstev výztužného kordu vyžaduje jejich dobré spojení nejen s vnějšími vrstvami pryže, ale i kordových vrstev navzájem. To v případě nepogumovaných kordů tvořilo značnou nejistotu. Zvolení řešení s pogumovanými kordy nejistoty snižuje, ale neodstraňuje a vyžaduje ověření v novém typu výrobků. Další oblastí je výběr vhodné pryže a vývoj dezénu do co nejširšího spektra povrchů při zajištění požadované adheze a životnosti. Pro obuv k tomu přistupuje počet, rozmístění a upevnění brotů.*“
71. Znalecký posudek nemá pochopitelně větší důkazní sílu než jiné důkazy a závěry znalce nelze nekriticky přebírat. Hlavním důvodem, proč krajský soud původní rozhodnutí žalovaného zrušil, však bylo právě to, že žalovaný zpochybňoval odborné podklady žalobce svými vlastními názory na znalcem řešené otázky, které mu nepřislouží zaujímat s ohledem na odbornost zkoumané problematiky. Nyní napadené rozhodnutí trpí obdobným neduhem, a nadto se v něm žalovaný dopouští i zkreslování a dezinterpretace znalcových závěrů. Proto je musel soud zrušit.

Důkazní břemeno

72. Jednoznačné vypořádání si žádá též otázka unesení důkazního břemene. Žalovaný zdůraznil, že už své předchozí (soudem zrušené) rozhodnutí založil – vedle věcného zhodnocení žalobcových projektů výzkumu a vývoje – též na tom, že žalobce provádění výzkumné a vývojové činnosti dostatečně nedoložil. Na svých závěrech trvá. K tomu soud uvádí, že už jen kombinace těchto úvah je poněkud zvláštní. Žalovaný na jedné straně říká, že žalobce tyto činnosti nijak neprokázal, na straně druhé uvádí, že nešlo o výzkum a vývoj, ale o inovaci. K takovým závěrům by ale v případě důkazní nouze na straně žalobce vůbec nemusel přistupovat a ani by pro ně neměl potřebné podklady.
73. Žalovaný navíc přistupuje k důkaznímu břemenu žalobce velmi extenzivně. Fakticky po něm chce doložit celý průběh projektu včetně veškeré průběžné dokumentace, aniž by k tomu měl pádný důvod. V ideálním případě bude mít samozřejmě daňový subjekt vždy zaznamenaný veškerý proces výzkumu od základního dokumentu přes e-mailovou komunikaci mezi jednotlivými členy až po protokoly o všech osobních schůzkách. To ale neznamená, že musí v takovémto rozsahu vždy dokumentaci předložit finančnímu úřadu.

Aby se žalobcovo důkazní břemeno „aktivovalo“, musí orgány daňové správy formulovat jednoznačně své pochybnosti, a ty musí být založeny na dostatečných indiciích. V nynějším případě žalovaný po celou dobu zpochybňuje pouze charakter žalobcovy činnosti, nikoliv samotnou její existenci. Nečiní tedy sporným, že žalobce vytvořil novou verzi ochranné kombinézy, získal pro ni certifikaci a začal ji vyrábět, stejně jako to, že vytvořil a začal dodávat svému odběrateli nové typy podešví pro koňskou obuv. Pouze v rozsahu projevených pochybností může žalovaný po žalobci požadovat, aby nesl důkazní břemeno.

74. Pro posouzení toho, zda žalobcova činnost typově spadá pod hlavičku výzkumu a vývoje, by mělo postačovat, že žalobce v průběhu řízení doložil výchozí a koncový stav. Právě porovnání toho, jaký produkt žalobce původně vyráběl a jaké vlastnosti má jeho (údajně) vylepšená verze by mělo žalovanému umožnit posoudit, nakolik jsou provedená vylepšení podstatná a zda jde o ocenitelné prvky novosti. I posouzení otázky, zda docházelo k vyjasňování výzkumné a technické nejistoty, závisí do značné míry na tom, v jakém stavu se nacházely žalobcovy znalosti a vyzkoušené postupy na počátku celého procesu a k jakým během něj dospěl výsledkům. Jistěže lze v určitých případech požadovat, aby žalobce předložil podrobné důkazy o celém průběhu výzkumného či vývojového procesu. Pravidlem to bude tam, kde nastanou pochybnosti, zda vůbec nějaká činnost probíhala, zda ji neprováděl místo žalobce jiný subjekt nebo zda vůbec existovaly nějaké nejistoty, jež by žalobce musel překonávat. V nynějším případě však měl žalovaný pro takové posouzení podkladů dostatek.
75. Podle krajského soudu nelze k důkaznímu břemenu daňových subjektů přistupovat tak, že si orgány daňové správy vždy automaticky vyžádají veškerou myslitelnou průběžnou dokumentaci, a pokud ji daňový subjekt nepředloží, jeho nárok neuznají, lhostejno jaké (jiné) doklady správci daně nabídl. Žalobce v nynější věci dodal nezanedbatelné množství důkazních prostředků o realizovaném projektu. Především doložil původní podobu podešví koňské obuvi a v odvolacím řízení též podklady k původně vyráběnému ochrannému overalu (předchůdce nynější kombinézy). Dále nabídl doklady o průběžných testech různých typů zipů u ochranné kombinézy a její závěrečné certifikace, stejně jako o provedeném testu průrazu u podešví. Určitou průběžnou dokumentaci o průběhu projektu také předložil. Dodal též výkazy práce zaměstnanců, kteří na projektech pracovali, včetně detailního rozvržení realizovaných činností. Takové podklady byly s ohledem na zkoumané otázky plně dostačující. O tom svědčí i fakt, že znalec se jak v případě ochranné kombinézy, tak v případě podešví pro koňskou obuv k otázce překonávání vývojových a technických nejistot vyjádřil a nepožadoval pro své posouzení další podklady.

VI. Náklady řízení

76. Na základě výše uvedených úvah shledal soud žalobu důvodnou, proto napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušil (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Jelikož v něm bude žalovaný právním názorem krajského soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), shrnuje soud své závěry přehledně takto: Žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečně nerozlišuje inovaci a vývoj. Označuje žalobcovu činnost za pouhou inovaci, aniž by posoudil, zda nemohlo jít o výrobek či výrobní postup podstatně zdokonalený, což pro podřazení pod pojmy výzkum a vývoj stačí. Žalovaný se rovněž nesprávně vypořádal se znaleckým posudkem znalce doc. Ing. Antonína Kutý,

CSc., který v posudku a následně při výslechu jednoznačně potvrdil v obou případech existenci technických nejistot a v případě podešví i jejich novost (u kombinézy ji nebyl schopen posoudit, neboť nedostal v tomto směru od finančního úřadu jasné zadání). Pokud si žalovaný neopatrí silný odborný podklad pro své závěry (např. komplexnější znalecký posudek s jasnějšími dotazy na znalce), nemůže jen na svých vlastních názorech založit odmítnutí nároku žalobce na odečtení nákladů na výzkum a vývoj od základu daně.

77. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Strana žalující měla ve věci plný úspěch, proto má vůči straně žalované právo na náhradu nákladů, které v řízení před soudem účelně vynaložila. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a v nákladech zastoupení daňovým poradcem v řízení před krajským soudem (§ 35 odst. 2 s. ř. s.). Strana žalující tyto náklady vyčíslila na 37 848 Kč, což ovšem neodpovídá obsahu spisu. Zpočátku je nutno odmítnout tvrzení zástupce žalobce, že tato věc zasluhuje zvýšení odměny na trojnásobek kvůli mimořádné obtížnosti a odborné náročnosti. Zástupce žalobce se daňovým poradenstvím zabývá. Ačkoliv i v této oblasti jistě lze najít velmi obtížné kauzy, zástupce tuto obtížnost nijak nezduvodnil. Navíc zástupce žalobce figuroval v předchozím řízení, kdy mu krajský soud vyhověl. V nynějším řízení proto byl s předmětem věci dobře seznámen a nemusel k tomu vyvinout nějaké nepřiměřené úsilí. Zástupce strany žalující učinil celkem 4 úkony právní služby ve smyslu vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) – šlo o převzetí a přípravu zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu; tento úkon je třeba uhradit bez ohledu na to, že právní zástupce zastupoval účastníka již ve správním řízení – srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2011, čj. 1 As 21/2011 - 52, č. 2414/2011 Sb. NSS], dvě písemná podání soudu ve věci samé, tj. podání žaloby a repliky k vyjádření žalovaného [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], účast na soudním jednání dne 19. 12. 2022 nepřekračující 2 hodiny [§ 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu]. Za jeden úkon náleží podle § 7 bodu 5 aplikovaného na základě § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu odměna ve výši 3 100 Kč. Zástupci dále náleží náhrada hotových výdajů podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu ve výši 300 Kč za každý úkon. Protože zmocněný daňový poradce je plátcem DPH, zvyšuje se tento nárok o částku 714 Kč odpovídající dani ve výši 21 %, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a to na 4 114 Kč) za jeden úkon, celkem tedy za všechny úkony 16 456 Kč (4 x 4 114 Kč).
78. Výše nákladů právního zastoupení za celé řízení tudíž činí 16 456 Kč a výše soudních poplatků 3 000 Kč. Celkem má strana žalovaná uhradit straně žalující částku 19 456 Kč, k čemuž jí soud stanovil lhůtu jednoho měsíce.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 19. 12. 2022

Mgr. Milan Procházka v. r.
předseda senátu