



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Karla Ulíka a Mgr. Josefa Straky ve věci

žalobkyně: **VARI, a.s.**
sídlem Opolanská 350, Libice nad Cidlinou
zastoupená Ing. Zdeňkem Urbanem, daňovým poradcem
sídlem Jungmannova 319, Jičín

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 3. 2021, č. j. 10179/21/5200-11433-706478,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Shrnutí napadeného rozhodnutí

1. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále „správce daně“) dvěma dodatečnými platebními výměry ze dne 29. 4. 2019 doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2014 a 2015 a současně konstatoval povinnost žalobkyně uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) a odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále „daňový řád“). Správce daně totiž ve vztahu k těmto dvěma zdaňovacím obdobím neuznal žalobkyní uplatněný nárok na odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 a 5, resp. § 34a až § 34c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále „zákon o daních z příjmů“).
2. Žalobkyně se proti oběma dodatečným platebním výměrům odvolala.
3. Žalovaný shora označeným rozhodnutím ze dne 22. 3. 2021 (dále „napadené rozhodnutí“) oba dodatečné platební výměry částečně změnil, a to tak, že snížil dodatečně doměřenou výši daně i penále. Žalovaný dospěl k závěru, že nedostatky předložených projektů výzkumu a vývoje jsou mírného rázu a nemohou vést k neuznání celého odpočtu na výzkum a vývoj za předmětná zdaňovací období. Žalovaný však přisvědčil správci daně v otázce hodnocení výdajů vynaložených na výrobu nultých (ověřovacích) sérií, a to konkrétně u projektů PTR 02/2012 *bubnová sekačka AGATHA*, PTR 04/2012 *drtič/štěpkovač*, PTR 05/2012 *multifunkční sekačka LUCINA MAX*, PTR 01/2013 *zametací kartáč CB-80* a PTR 01/2015 *sněžný pluh k multifunkční sekačce LUCINA MAX SP-800*. V tomto ohledu žalovaný souhlasil se správcem daně, že výdaje vynaložené na výrobu těchto nultých (ověřovacích) sérií, zahrnuté do odpočtu na výzkum a vývoj, není možné uznat z důvodu porušení § 34b odst. 1 (do 31. 12. 2013 § 34 odst. 4) zákona o daních z příjmů.
4. Žalovaný zdůraznil, že podle citované právní úpravy výčet výdajů možných uplatnit v odpočtu na výzkum a vývoj končí výdajem na výrobu prototypu. Dále poukázal na pokyn Ministerstva financí D - 288 k zajištění jednotného postupu při uplatňování § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů pokyn č. j. 15/96003/2005 (dále „pokyn D - 288“), podle něhož je možné zahrnout výdaje na zkušební výrobu do odpočtu na výzkum a vývoj, pokud jsou vynaloženy 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. Žalovaný taktéž upozornil na příručku FRASCATI, vydanou Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD), podle které tzv. nultá série není výzkumem a vývojem, nýbrž předvýrobním vývojem, avšak v případě, kdy při výrobě nulté série nastanou problémy, k jejichž řešení je zapotřebí nový experimentální vývoj tzv. „zpětnovazební výzkum a vývoj“, by měla být nultá série do výzkumu a vývoje zahrnuta.
5. V daném případě však podle žalovaného nebyla nultá série přímo součástí výzkumně-vývojových aktivit. Žalobkyně podle něj neprokázala, že v rámci nulté série docházelo k nějaké výzkumně-vývojové činnosti. Žalovaný mj. poukázal na svědka L. Š. (správce obchodní sítě žalobkyně), který vypověděl, že výrobky nulté série si kupovali dealeri k předváděcím účelům, případně k zapůjčení stálým klientům, ale sami dealeri se na samotném vývoji či testování výrobků nijak nepodíleli. To koresponduje s předloženými

smlouvami uzavřenými s dealery, které neobsahují žádné ujednání o ověřování výrobků vyrobených v nultých sériích. Navíc, pokud by po testování u dealerů docházelo k nějakým podstatným změnám na výrobcích, musela by k tomu bezesporu existovat následná technická dokumentace. Žalovaný dále poukázal na protokol z kontroly ověřovací výrobní série a jeho přílohu, kde jsou souhrnně popsány nedostatky zjištěné při protokolární kontrole výrobku. Z těchto dokumentů je podle žalovaného zřejmé, že všechny základní kontrolované parametry výrobků (např. neporušenost povrchové úpravy, tlak v pneumatikách, otáčky motoru, množství oleje v převodovce apod.) byly v pořádku, což podporuje závěr, že v rámci ověřovací série nedocházelo ke změnám na výrobcích výzkumně-vývojového charakteru. Zjištěné nedostatky byly pouze mírného rázu (týkající se např. lakování krytů, lepení samolepek, balení výrobku apod.). Nebylo tak prokázáno, že by u výrobků došlo v průběhu výroby nulté série k dalšímu podstatnému vývoji, resp. zásadním změnám v parametrech, funkčnosti výrobků apod. V rámci nulté série byly pouze upraveny mírné nedostatky. Sama žalobkyně se vyjadřovala tak, že v rámci nulté série nevznikly takové problémy, k jejichž řešení by bylo zapotřebí zastavit výrobu a provést další experimentální vývoj. Nultá série tak podle žalovaného nemohla být zahrnuta do výzkumu a vývoje.

Shrnutí žaloby

6. Žalobkyně podala proti napadenému rozhodnutí žalobu podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále „s. ř. s.“), kterou se domáhá jeho zrušení.
7. Žalobkyně zaprvé namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, protože podle ní žalovaný svůj právní názor neodůvodnil. Odkázala přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále „NSS“) ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142, k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Žalovaný podle ní pouze zpochybňoval tvrzení žalobkyně, její tvrzení ale nevyvrátil.
8. Dále má žalobkyně za to, že žalovaný nepochopil podstatu institutu prohlášení o shodě výrobku s technickými předpisy a o dodržení stanoveného postupu posouzení shody (dále „prohlášení o shodě“). Podle žalobkyně toto prohlášení deklaruje, že výrobek splnil základní požadavky kladené na zařízení a technická dokumentace přiložená k prohlášení obsahuje pouze stručný popis výrobku. Změna učiněná v rámci vývoje spočívající např. v zesílení podvozku vozíku a zvýšení jeho nosnosti a stability před popraskáním je dílčí změnou, která sice má vliv na funkčnost výrobku, ale nevyžaduje změnu prohlášení. Změna výrobku v rámci zpětnovazebního vývoje ne vždy vyžaduje změnu prohlášení o shodě.
9. Dále žalobkyně vyjádřila nesouhlas s neprovedením jí navržených výsledků dealerů výrobků. Žalovaný odmítnutím provést tyto důkazní návrhy zamezil žalobkyni v tom, aby splnila svoji důkazní povinnost. Žalovaný odmítnutí výsledku zdůvodnil tím, že se mu provedení výsledků dealerů jeví jako nadbytečné, což žalobkyně nepovažuje za uvedení konkrétních důvodů pro neprovedení důkazu. Z rozsudku NSS ze dne 21. 8. 2014, č. j. 4 Afs 59/2014-45, přitom vyplývá, že správce daně může rozhodnout v neprospěch daňového subjektu pro neunesení důkazního břemene pouze tehdy, kdy řádně a úplně provedl navržené důkazy. Žalovaný tak porušil § 92 odst. 2 daňového řádu, protože nezjistil potřebné skutečnosti pro správné zjištění a stanovení daně.
10. Podle žalobkyně nezná daňový řád institut předběžného výběru důkazů. Žalovaný nebyl

oprávněn podle vlastních kritérií důkazy selektovat, případně preferovat důkazy potvrzující jeho skutkovou verzi. Naopak měl do hodnocení zahrnout veškeré důkazní prostředky včetně odmítnutých a vypořádat se s nimi. Žalobkyně dále k dokazování odkázala na usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2003, sp. zn. I. ÚS 424/02, a náleze ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07.

11. Žalobkyně dále zpochybnila zákonnost neprovedení jí navrženého důkazu spočívajícího v nahlédnutí do informačního systému HELIOS. Závěr žalovaného, že prvotní doklady neobsahují údaje o průběhu vývoje výrobku, proto je nemůže obsahovat ani tento systém, označila za zcela nesprávný. Žalobkyně provedení tohoto důkazu navrhla společně s návrhem na provedení místního šetření přímo v její výrobě mimo jiné poté, co žalovaný požadoval v průběhu kontroly vytisknout výstup z 3D programu. Nahlédnutí do systému HELIOS bylo podle žalobkyně jedinou možností, jak správci daně umožnit se s požadovanými informacemi seznámit. K tomu žalobkyně odcitovala komentářovou literaturu k povinnosti správce daně přihlídnout ke všemu, co vyšlo při správě daní najevo, vypořádat se se všemi skutkovými okolnostmi, neopomenout žádné důkazy a případné nepoužitelné důkazy zhodnotit z důvodu nemožnosti zákonného provedení a rovněž odůvodnit.
12. Žalovaný podle žalobkyně také nesprávně uzavřel, že v rámci nulté série nedocházelo k žádnému zpětnovazebnímu vývoji s odůvodněním, že smlouvy s dealery neobsahovaly ujednání o zpětnovazebním vývoji a že se v rámci nulté série objevily jen méně závažné nedostatky. Pokud by měl žalovaný pravdu v tom, že by nutnost problémů zjištěných v rámci výroby nulté série vyžadovala nový experimentální vývoj, vedlo by to k absurdnímu zacyklení vývoje. Žalovaný přehlédl, že změny všech zjištěných nedostatků nebo nefunkčností konstruktér řeší přímo během realizace ověřovací série nebo těsně po jejím skončení. Z kontrolních protokolů, které žalobkyně předložila žalovanému, vyplývají požadavky na vyřešení nedostatků zjištěných na základě zpětné vazby, které bylo nutné zohlednit při dokončení vývoje výrobku pro jeho standardní výrobu. Další změny vyžadující vývojové práce a vyvolané provozem strojů v reálných podmínkách se řeší až následně. Podle žalobkyně záleží na tom, v jakém období se ověřovací série vyrobí a kdy je možné je vyzkoušet v praxi, protože její výrobky jsou sezónní. Dalším specifickým je přítomnost konstruktéra při samotné výrobě ověřovací série. Vyskytne-li se závada, nevhodný příspěvek či šablona, výrobní pomůcka nebo nástroj, řeší se to pak přímo na místě, což se žalobkyni jeví jako nejvýhodnější z hlediska rychlosti, prostojů a administrativní zátěže. Za účelem ověření těchto tvrzení navrhla žalobkyně i místní šetření, což správce daně bez dalšího zamítl.
13. Závěrem žalobkyně odkázala na další judikaturu NSS k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně (konkrétně rozsudky NSS ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, a ze dne 12. 3. 2020, č. j. 7 Afs 424/2018-37).

Vyjádření žalovaného

14. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.
15. Podle žalovaného je z napadeného rozhodnutí zřejmé, z jakých důvodů, na základě jakých skutečností a na základě jakých právních norem bylo ve věci rozhodnuto. Napadené rozhodnutí je tak přezkoumatelné.

16. Odmítnutí výsledků dealerů se žalovaný podrobně věnoval v odst. 67 až 75 napadeného rozhodnutí. Ve vyjádření zdůraznil, že správce daně je sice povinen dbát na co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daně, ale není vázán jen návrhy daňových subjektů. Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí; ten je v tomto směru odpovědný za to, že předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení. Žalobkyně neprokázala předloženými prostředky průběh výroby nulté ověřovací série, respektive že v rámci ní docházelo k výzkumně-vývojové činnosti. Tento deficit nemohla nahradit navrženými výsledky dealerů, jelikož z výsledku L. Š., správce žalobkyně obchodní sítě, vyplynulo, že tito dealeri výrobky nulté série kupovali k předváděcím účelům, případně k zapůjčení stálým zákazníkům, ale na samotném vývoji či testování se nijak nepodíleli. Nemohli mít tedy o jejich průběhu žádné povědomí. S tím korespondují předložené smlouvy s dealery. Žalovaný se ztotožnil se správcem daně, že jejich výsledky by byly nadbytečné, což řádně zdůvodnil. Žalovaný nesouhlasí s tím, že by tím žalobkyni fakticky znemožnil splnit její důkazní povinnost. Žalobkyně měla možnost doložit, že po testování u dealerů docházelo k podstatným změnám na výrobcích. V takovém případě by podle žalovaného jistě existovala např. technická dokumentace. Žalobkyně však žádné takové dokumenty nepředložila. Co se týče žalobkyní odkazovaného rozsudku č. j. 4 Afs 59/2014-45, s ním se žalovaný vypořádal již v napadeném rozhodnutí. Žalovaný zopakoval, že žalobkyně nepředložila žádné důkazní prostředky, že by po testování u dealerů probíhala následná výzkumně-vývojová činnost, proto ani výsledky těchto svědků nemohly změnit názor žalovaného. Z vydaných faktur je navíc podle žalovaného zřejmé, že výrobky nultých sérií byly dealerům-odběratelům prodány a jednalo se o obchodně-závazkový vztah. O neprovedení svědeckých výpovědí žalovaný žalobkyni informoval také v seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení.
17. Žalobkyni byl dán prostor pro prokázání jejích tvrzení. Důkazní prostředky žalovaný hodnotil podle § 8 odst. 1 daňového řádu jednotlivě i ve vzájemné souvislosti. To, že žalobkyně s hodnocením důkazních prostředků správcem daně nesouhlasí, neznamená, že správce daně důkazní prostředky odmítl. Postup žalovaného nebyl nesprávný ani nezákonný, natož neústavní.
18. K odmítnutí důkazu nahlédnutím do systému HELIOS žalovaný odkázal na odst. 76 až 79 napadeného rozhodnutí. Připomněl, že správce daně na základě skutečností zjištěných z dokladů vytištěných z tohoto systému uzavřel ve zprávě o daňové kontrole, že údaje o průběhu vývoje výrobků, které se snažil správce daně zjistit, systém HELIOS nebude obsahovat. Žalovaný se s tímto závěrem plně ztotožnil a převzal jej. Také v tomto případě tedy žalovaný řádně odůvodnil neprovedení navrhovaného důkazu. Bylo zřejmé, že navrhovaný důkaz nepřispěje ke správnému zjištění skutkového stavu, nelze proto s úspěchem tvrdit, že došlo k porušení § 92 odst. 2 daňového řádu.
19. Žalovaný trvá i na svém závěru, že v rámci nulté série nedocházelo k žádnému zpětnovazebnímu vývoji, jak vysvětlil v odst. 38 a násl. a odst. 80 a násl. napadeného rozhodnutí a jak správce daně popsal např. na str. 24, 25, 30 a 31 zprávy o daňové kontrole. Zpětnovazební vývoj nebyl prokázán vyjádřením žalobkyně ani výsledkem svědka Š. Podle sdělení tohoto svědka žádné písemné dokumenty o jednání s dealery neexistovaly, vše se dojednalo telefonicky nebo osobně. Smlouvy s dealery žádná ujednání o zpětnovazebním vývoji neobsahují. Podle žalovaného okamžitý prodej celé nulté série v klasickém

dodavatelsko-odběratelském vztahu a plynulé pokračování sériové výroby zpětnovazební vývoj vylučují a nasvědčují tomu, že nultá série již byla sama výrobou sériovou. Proto je zahrnutí hodnoty nulté série do odpočtu v rozporu se zákonem a není prokázané, že ke zpětnovazebnímu vývoji docházelo. Pro tento závěr svědčí i žalobkynina námitka, že nultá série má sloužit především k ověření vyrobiteľnosti stroje, nákladovosti a ověření ekonomiky v závěrečné etapě. To platí i pro žalobkynino vyjádření, že v rámci nulté série nenastaly takové problémy, k jejichž řešení by byl zapotřebí nový experimentální vývoj. Žalovaný prověřil kontrolní protokoly, z nichž je zřejmé, že všechny základní kontrolované parametry výrobků (např. neporušenost povrchové úpravy, tlak v pneumatikách, otáčky motoru, množství oleje v převodovce) byly v pořádku, což podporuje závěr správce daně, že v rámci ověřovací série nedocházelo ke změnám výzkumně-vývojového charakteru. Zjištěné nedostatky se týkaly např. lakování krytů, lepení samolepek, balení výrobků.

Replika žalobkyně

20. Žalobkyně v replice zopakovala námitku nepřezkoumatelnosti. Za nepřezkoumatelné považuje nejen takové rozhodnutí, které postrádá jakékoliv úvahy, ale také rozhodnutí, které sice určité právní úvahy obsahuje, ale ty jsou mylné. Dále odkazuje na své vyjádření z odvolacího řízení k podle ní nesprávnému hodnocení výpovědi svědka Š. ze strany daňových orgánů.
21. Podle žalobkyně se žalovaný vůbec nevypořádal s povahou a funkcí prohlášení o shodě. To deklaruje, že výrobek splnil všechny základní požadavky, které se na zařízení vztahují; přikládá se k němu technická dokumentace se stručným popisem výrobku. Dílčí změny nejsou důvodem pro podání nové žádosti o prohlášení o shodě. Takovými dílčími změnami mohou být i změny s vlivem na funkčnost i vlastnosti, jako např. u žalobkyně zesílení podvozku a zvýšení jeho nosnosti a stability, aby nepraskal. Není pravdou, jak se domnívá žalovaný, že vývoj bez nutné změny prohlášení není vývojem.
22. Žalovaný podle žalobkyně nepochopil ani povinnost dokazování v daňovém řízení. Nesouhlasí s východiskem žalovaného, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co tvrdí. Tím, že žalovaný zkonstatoval, že výslech svědků nemůže nahradit důkazní prostředky, které žalobkyně nepředložila, žalovaný nepřipustně hodnotil kvalitu důkazních prostředků, aniž je vůbec provedl. Podle žalobkyně nemá listina větší váhu než výslech nezaujaté třetí osoby stejně jako znalecký posudek nemá větší váhu než listina.
23. Žalobkyně se opětovně vyjadřovala k tomu, že technická dokumentace k jednotlivým projektům existuje. Vysvětlila specifika své podnikatelské činnosti (sezónnost) a nastavení výzkumu a vývoje (řešení dílčích nedostatků a závaz přímo při výrobě za přítomnosti konstruktéra a technologa). V rámci žalobkyniny činnosti odpovídá za uvedení každého výrobku jeho tvůrce, který se přímo podílí na stavbě funkčního vzorku či prototypu, jeho zkoušení a přípravě výroby. V rámci ověřovací série pak garantuje, že všechny změny vynucené zjištěnými neshodami nebo nefunkčností či neekonomičností budou zaneseny do technické dokumentace. Z tohoto systému je podle žalobkyně evidentní, že není zapotřebí předávat informace písemně jinému pracovníkovi nebo činit písemný záznam. Naopak by to z hlediska rychlosti reakce, prostojů výroby a administrativní zátěže zdržovalo od vývoje a zlepšování výrobků. Za účelem prokázání tohoto postupu žalobkyně navrhovala místní šetření, které správce daně bez dalšího odmítl.

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

24. Při odmítnutí důkazu nahlédnutím do systému Helios pak správce daně odmítl vzít na vědomí, že není možné vytisknout výstup z 3D programu, ačkoliv to žalobkyně opětovně uváděla. Nahlédnutí do systému tak bylo jedinou možností, jak správce daně s požadovanými informacemi seznámit.
25. Dokládal-li žalovaný neexistenci zpětnovazebního vývoje tím, že smlouvy s dealery neobsahují žádnou povinnost, žalobkyně znovu zopakovala, že smlouvy lze uzavírat jak písemně, tak ústně (nebo i jinak), aniž to má vliv na platnost. Dokládal-li žalovaný neexistenci zpětnovazebního vývoje tím, že zjištěné nedostatky byly pouze mírné, žalobkyně oponovala, že nultá série má sloužit především k ověření vyrobitelnosti stroje, nákladovosti, ověření ekonomičnosti budoucí výroby a vlastností stroje. Na ekonomii výroby a kvalitu budoucích výrobků má vliv i míra opotřebení a vývoj odchylek v přesnosti výrobku. Ideální zpětná vazba je podle žalobkyně právě taková, že výrobek žádné nedostatky nemá a většina z nich je odstraněna právě při vývoji nebo konstruktérem v průběhu výroby ověřovací série. Tyto aspekty nelze ověřit při přípravě prototypu, který je vyhotoven jinými než výrobními postupy, tedy standardně vysoce odbornou zakázkovou činností. Žalobkyně z vyjádření žalovaného nabyla dojmu, že by v rámci série muselo dojít k zásadní změně výrobku, po které by musela následovat opětovná ověřovací série. Pro žalobkyni navenek „nepodstatné změny mírného rázu“ spočívající např. v jiném uchycení podvozku znamenají podstatný krok v rámci vývoje a inovace výrobků a zrychlení výroby, odstranění chybovosti, zlepšení nosnosti, snížení rizika reklamací apod. Žalobkyně dne 3. 3. 2022 ještě doplnila repliku o odkazy na judikaturu.

Posouzení věci soudem

26. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobami k tomu oprávněnými a obsahuje všechny požadované formální náležitosti. Při přezkumu napadeného rozhodnutí vycházel soud v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s., ze skutkového a právního stavu v době rozhodování žalovaného. Napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů, jimiž je podle § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. vázán, a dále z hlediska vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti.
27. Žaloba není důvodná.

Relevantní právní úprava

28. Podle § 34 odst. 4 věty první zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013 lze od základů daně odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo obdobích, 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 [poznámka pod čarou ^{73a)} odkazuje na vymezení pojmů výzkum a vývoj v § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací)].
29. Dle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013 se projektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odstavce 4, rozumí

písemný dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji a který obsahuje zejména základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou obchodní firma nebo název poplatníka, jeho sídlo a identifikační číslo, bylo-li přiděleno, popřípadě jméno a příjmení poplatníka, je-li poplatník fyzickou osobou, místo jeho trvalého pobytu a místo podnikání, dobu řešení projektu (datum zahájení a datum ukončení řešení projektu), cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnitelné po jeho ukončení, předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, datum, místo, jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení; oprávněnou osobou se rozumí poplatník, je-li fyzickou osobou, nebo osoba vykonávající funkci statutárního orgánu poplatníka anebo osoba, která je členem statutárního orgánu poplatníka.

30. Od 1. 1. 2014 bylo vymezení dle § 34 odst. 4 věty první přesunuto do nově vloženého § 34b odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle kterého se výdaji vynaloženými na výzkum a vývoj zahrnovanými do odpočtu rozumí výdaje (náklady), které

a) poplatník vynaložil při realizaci projektu výzkumu a vývoje na

1. experimentální či teoretické práce,
2. projekční a konstrukční práce,
3. výpočty,
4. návrhy technologií,
5. výrobu funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části související s realizací projektu výzkumu a vývoje,

b) jsou výdaji (náklady) na dosažení zajištění a udržení příjmů a

c) jsou evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů).

31. Podle § 2 odst. 1 zákona o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací ve znění účinném do 30. 6. 2016 se pro účely tohoto zákona 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.

32. Ministerstvo financí vydalo k provedení § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů pokyn D – 288, který slouží k zajištění jednotného postupu při uplatňování předmětných ustanovení tím, že správce daně poskytuje návod k posuzování uplatněných odpočtů nákladů od základu daně za projekty výzkumu a vývoje. Pokyn D-288 mimo jiné stanoví podobu projektů výzkumu a vývoje, definici výzkumu a vývoje pro účely zákona o daních z příjmů, činnosti, které lze zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje pro účely odpočtu od základu daně z příjmů, a které nikoli, a další podrobnosti. Zmíněný pokyn je interní normativní instrukcí, která pro správce daně představuje pokyn nadřízeného orgánu vůči orgánu služebně podřízenému. Nejedná se tedy o obecně závazný předpis, kterým by soud při svém rozhodování byl vázán. Závazný je primárně pro správce daně, který je povinen se jím řídit. Pokyn D – 288 tak lze použít jako výkladové vodítko v mezích, v nichž je souladný se zákonem o daních z příjmů (viz rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2018, č. j. 1 Afs 97/2018 - 41, č. 3810/2018 Sb. NSS, odst. 24).
33. Tento pokyn uvádí, že základním kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních (příbuzných) činností je přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty. V části 3. a 4. pak uvádí činnosti, které lze a které nelze zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje pro účely odpočtu od základu daně z příjmů.
34. Rozlišování mezi výzkumem a vývojem na jedné straně a ostatními, byť příbuznými, činnostmi, na straně druhé na základě ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty judikatura NSS apobuje (viz např. rozsudek ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017-53, odst. 24).
35. Žalovaný využil při svém posouzení také příručku FRASCATI. Podle ní výroba zkušební šarže (ověřovací výroba či tzv. „nultá série“) není výzkumem a vývojem, ale předvýrobním vývojem, která nemá potřebný prvek novosti. Může se ale stát, že během této zkušební výroby nastanou problémy, k jejichž řešení bude zapotřebí nový experimentální vývoj. To je v manuálu označováno jako „zpětnovazební výzkum a vývoj“ („*feedback research and experimental development*“) a mělo by být zahrnuto pod výzkum a experimentální vývoj (bod 2.36 příručky). Podle příručky tedy zkušební výroba obecně nespadá do výzkumu a vývoje s výjimkou situace, kdy tato výroba zahrnuje plnohodnotné testování a její průběh si vyžádá další následný vývoj (viz také tabulka 2.3).

Principy rozložení důkazního břemene

36. Mezi stranami je sporné, kdo z nich měl co v daňovém řízení prokazovat. Proto soud nejprve obecně připomene relevantní závěry NSS vyslovené přímo v kontextu uplatněných odpočtů na podporu výzkumu a vývoje dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů.
37. V rozsudku NSS ze dne ze dne 25. 6. 2020, č. j. 7 Afs 447/2018-55, NSS uvedl:

[25] Základním předpokladem pro úspěšné uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj je tak v případě experimentálního vývoje doložení této činnosti. Daňové subjekty jsou pochopitelně

svobodné v tom, jakým způsobem budou určitou skutečnost prokazovat. V případě prokazování vývojové činnosti je nicméně třeba trvat na tom, aby bylo z předložených důkazních prostředků seznatelné, jak byly stávající poznatky nebo dovednosti systematicky aplikovány a testovány za účelem tvorby návrhu nového či podstatně zdokonaleného výrobku (postupu nebo služby). Pouze na podkladě takových důkazních prostředků totiž může správce daně ověřit (v případě potřeby za účasti znalce), zda poplatník prováděl skutečnou vývojovou činnost a nikoli pouze běžnou výrobu na základě specifikací a požadavků svých zákazníků či rutinní (odborně předvídatelnou) integraci systému. Doklady o provádění vývojové činnosti jsou základním vstupem pro skutkové závěry a následné právní hodnocení, zda byly splněny podmínky § 34 odst. 4 ZDP. Že je právní hodnocení otázky, zda se jedná o výzkum a vývoj především dokladovou záležitostí (spojenou s eventuálním odborným posouzením relevantních dokladů), potvrzují i již zmíněné rozsudky č. j. 10 AfS 24/2014 - 119 a č. j. 1 AfS 174/2016 - 38. V obou případech stěžovatelé předkládali dokumentaci samotného vývojového procesu, provedených testování i modifikací a správní orgány dle soudu pochybily, pokud se odmítly zabývat těmito předkládanými technickými údaji, k jejichž řádnému prokázání a posouzení bylo nezbytné ustanovení znalce.

[26] Zmiňované rozsudky zároveň potvrzují, že o projekt výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 4 ZDP se může jednat také v případě použití známých a již dříve používaných technologií, jakož i produkce nikoli v nových, ale též zlepšených (slovy zákona podstatně zdokonalených) materiálů a výrobků. I v těchto případech však platí, že při výzkumné činnosti musí být přítomen ocenitelný prvek novosti a vyjasňována technická nejistota. Používá-li konkrétní výzkumná a vývojová činnost známé a již dříve používané technologie či je-li zaměřena na zlepšení stávajících materiálů a výrobků, má její náležitá dokumentace z podstaty věci ještě větší význam. Právě na základě této dokumentace je totiž možné přezkoumat, zda v projektu existovalo výzkumné riziko, v čem spočívalo a jak byla výzkumná nejistota konkrétně v rámci projektu překonána. Zvláště důležitá je tedy dokumentace vývoje v takových případech, jako je stěžovatelův, kdy podstata činnosti nespočívá ve vyvíjení zbrusu nových zařízení, ale v přizpůsobení stávajících typových zařízení (komponent), pořízených zejména subdodavatelsky, konkrétním specifickým podmínkám a v optimalizaci jejich fungování pro atypické provoz. Je třeba doložit, že se jedná o sloučení vyvinutých komponent a subsystémů, které takto předtím integrovány nebyly a že samotná tato integrace není aplikací běžné dovednosti dané odbornou zkušeností, ale že bylo nutné na cestě k požadovanému výsledku překonat výzkumné riziko.

38. I v rozsudku ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 AfS 72/2018-52, NSS primárně akcentoval důkazní břemeno poplatníka uplatňujícího nárok na odpočet:

[19] Nejvyšší správní soud předesílá, že jak již uvedl krajský soud, odpočet na podporu výzkumu a vývoje představuje výjimku ze základního daňového principu, podle něž platí, že jeden výdaj lze v základu daně uplatnit u téhož poplatníka pouze jednou. O výdaje (náklady) uplatněné v rámci odpočtu na výzkum a vývoj si totiž poplatník již jednou snížil základ daně a výdaje uplatňuje podruhé. Jedná se tak de facto o daňový bonus. To jej zvýhodňuje i oproti jiným subjektům na trhu a poskytuje mu tak konkurenční výhodu. Tato skutečnost již sama o sobě implikuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti. Jde-li tudíž o nadstandardní benefit, musí daňový subjekt vycházet z toho, že po něm může být požadováno prokázání splnění i všech nadstandardních povinností s tímto benefitem spojených. Není tak úkolem správce daně a správních soudů, aby sami aktivně a teprve dodatečně propojovali jinak nesouvisející dokumenty, a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu. Bezchybné formální náležitosti, resp. existence kvalitně zpracovaného projektu ještě před zahájením jeho realizace, jsou základní

podmínkou pro bezproblémové uplatnění odpočtu (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2015, čj. II. ÚS 3565/14). Stěžovatelka tedy nesmí opomenout, že výdaje uplatněné v rámci odpočtu na výzkum a vývoj je určité dobrodiní ve formě bonusu či dotace a je nutné pod tímto úhlem pohledu nyní posuzovanou věc přezkoumávat.

[20] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje i se závěrem krajského soudu, že v daňovém řízení je to primárně daňový subjekt, koho tíží důkazní břemeno. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“. Jedná se o základní zásadu ovládající dokazování v daňovém řízení. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS, není daňové řízení ovládáno zásadou vyšetřovací, nýbrž je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu dále platí, že „pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“. Prokáže-li správce daně v souladu s ustanovením § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen dle ustanovení § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, čj. 6 Afs 34/2017-71). Závěry učiněné Nejvyšším správním soudem ve vztahu k účetnictví daňového subjektu v rámci daňového řízení jsou plně aplikovatelné na nyní projednávanou věc, týkající se splnění podmínek pro odpočet nákladů od základu daně v rámci realizace projektu výzkumu a vývoje.

39. Do třetice lze zmínit rozsudek NSS ze dne 16. 12. 2022, č. j. 5 Afs 269/2021-55: „Při uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje je totiž primárně povinností daňového subjektu, aby prokázal oprávněnost deklarovaného odpočtu. V tomto smyslu je rozložení důkazního břemene „standardní“, resp. platí zde obecná zásada, že je to sám daňový subjekt, který nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu ke svým tvrzením (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Daňový subjekt tak musí prokázat jednak to, že se skutečně jedná o projekt výzkumu a vývoje (viz výše), a dále také to, že jím uplatňované náklady v předložené (a odděleně vedené) evidenci byly vynaloženy při realizaci konkrétního projektu. V tomto smyslu nelze souhlasit se stěžovatelem (žalovaným), že se v případě neprůkaznosti doložené evidence jedná o „formální/evidenční“ pochybení. Jde o materiální posouzení předložené evidence – tj. otázku (ne)unesení důkazního břemene daňovým subjektem, který má povinnost prokázat vše, co sám tvrdí; tj. v případě uplatňování odčitelných položek na podporu výzkumu a vývoje má povinnost prokázat, že se skutečně jedná o projekty výzkumu a vývoje a že uplatňované náklady na tyto projekty skutečně vynaložil. Důkazní břemeno tak daňový subjekt tíží ve dvou rovinách“ (odst. 36).

Přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

40. Nyní soud přistoupí k vypořádání vznesených žalobních námitek, počínaje námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro jeho nedostatečné odůvodnění.
41. V první řadě je třeba žalobkyni korigovat v jejím přesvědčení, že za nepřezkoumatelné je třeba považovat též rozhodnutí z důvodu, že se opírá o mylné či chybné právní úvahy.
42. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí může spočívat v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Pokud jsou v napadeném rozhodnutí uvedeny úvahy, které jsou sice věcně nesprávné, ale srozumitelné a dostatečně odůvodněné, nešlo by o vadu nepřezkoumatelnosti, ale zpravidla o vadu nezákonnosti napadeného rozhodnutí [§ 78 odst. 1 s. ř. s.].
43. Napadené rozhodnutí je z hlediska jeho přezkoumatelnosti srozumitelné a dostatečně odůvodněné. Je z něj zřetelné, proč se žalovaný v nyní sporné otázce neuznání odpočtu za ověřovací série ztotožnil se správcem daně a jak vypořádal odvolací námitky žalobkyně, které se do značné míry překrývají s její žalobní argumentací [k prohlášení o shodě viz zejména odst. 57 až 64, k neprovedení výsledku dealerů viz zejména odst. 67 až 75, k (ne)prokázání průběhu výroby nultých sérií viz zejména odst. 76 až 79 a k (ne)prokázání zpětnovazebního vývoje viz zejména odst. 80 a 82 napadeného rozhodnutí]. To, že žalobkyně se závěry žalovaného v žalobě konkrétně polemizuje a nesouhlasí s nimi, nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí nezpůsobuje; naopak se tím spíše potvrzuje, že jsou závěry žalovaného natolik srozumitelné, že je s nimi možno věcně polemizovat. Ostatně žalobkyně ani v žalobě nespécifikovala, v čem konkrétně spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Z části III.A) žaloby, jejímž úvodem žalobkyně námitku nepřezkoumatelnosti vznáší, vyplývá, že obsahově jde spíše o věcnou polemiku žalobkyně se závěry žalovaného v otázce (ne)unesení důkazního břemene a s tím, jak si žalovaný vyložil skutečnost, že v návaznosti na realizaci ověřovacích sérií nedošlo k úpravě prohlášení o shodě.

Vypořádání věcných žalobních námitek

44. Soud v první řadě konstatuje, že žalobkyně konkrétně nezpochybnila obecné východisko, z něhož vycházely daňové orgány tedy, že obecně výzkum a vývoj ve smyslu zákona o daních z příjmu končí výrobou prototypu a že náklady vynaložené na následnou výrobu ověřovací série lze v rámci odpočtu uplatnit pouze, pokud v souvislosti s ní dojde k dalšímu výzkumu či vývoji ve smyslu zákona o daních z příjmu. Podstatou žaloby je přesvědčení, že právě tento další (slovy příručky FRASCATI a žaloby „zpětnovazební“) výzkum žalobkyně řádně prokázala, resp. že jí daňové orgány svým postupem neumožnily tuto skutečnost prokázat.
45. V zásadní otázce rozložení důkazního břemene soud se soud opírá o výše citovaný principy vycházející z judikatury NSS (viz odst. 37 až 39 tohoto rozsudku).
46. V nyní posuzovaném případě správce daně vyjádřil své prvotní pochyby ohledně zahrnutí nákladů na výrobu ověřovacích sérií do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje již ve výzvě ze dne 9. 5. 2017. Touto cestou žalobkyni vyzval podle § 92 odst. 4 daňového řádu k doložení oprávněnosti zahrnutí výdajů na výrobu nultých sérií do odpočtu podle § 34b zákona o daních z příjmů. Správce daně v odůvodnění výzvy vysvětlil, že podle § 34b odst. 1 písm. a) bodu 5. zákona o daních z příjmů lze zahrnout do odpočtu náklady na výrobu funkčního

vzorku či prototypu výrobky (obecně tedy nikoliv následné náklady na výrobu ověřovací série). Současně ale žalobkyni upozornil na obsah pokynu D – 288 s tím, že vydaje na zkušební výrobu za účelem výzkumu a vývoje lze zahrnout mezi náklady pro účely odpočtu. Pochyby správce daně pramenily právě z toho, že žalobkyně zahrнула do odpočtu náklady na výrobu ověřovací série, které obecně odpočitatelné nejsou – pokud na ně nenavazuje další výzkum či vývoj.

47. Žalobkyně tak byla srozumitelně seznámena s tím, co a proč je třeba pro účely uznání odpočtu nákladů na výrobu nulté série prokázat. Tento postup správce daně odpovídá shora citované judikatuře NSS, podle které je primárně povinností daňového subjektu, aby prokázal oprávněnost deklarovaného odpočtu. Pokud tedy žalobkyně tvrdila, že realizovala v rámci či v návaznosti na výrobu nulté série další („zpětnovazební“) výzkum, bylo její povinností toto své tvrzení prokázat.
48. Žalobkyně nejen, že neprokázala, že v souvislosti s výrobou nulté série realizovala výzkum či vývoj, ale v zásadě nic konkrétního k tomu, jak měl takový výzkum či vývoj proběhnout a jaké byly jeho výsledky, ani netvrdila. Žalobkyně nepředložila žádnou relevantní dokumentaci popisující průběh a výsledky jí tvrzeného vývoje souvisejícího s ověřovací sérií. Jak přitom vyplývá z judikatury NSS (viz např. shora citovaný rozsudek č. j. 7 Afs 447/2018-55), doklady o provádění vývojové činnosti jsou základním vstupem pro posouzení toho, zda je posuzovaná činnost skutečně výzkumem či vývojem ve smyslu zákona o daních příjmů, či nikoliv. Přitom pokud by šlo skutečně o vývoj nesoucí ocenitelný prvek novosti, bylo by těžko pochopitelné, aby si jeho průběh a výstupy žalobkyně podrobně nezaznamenala, aby mohla v budoucnu replikovat např. nově vyvinuté postupy či technologie.
49. Žalobkyně v odpovědi na výzvu správce daně ze dne 9. 5. 2017 akcentovala užitečnost a význam nulté či ověřovací série pro kvalitu výrobků a plánování výroby. Uvedla, že při těchto procesech dochází k drobným doladěním a změnám součástí výrobku, tak aby byl produkt vyrobitelný v sériích. Vysvětlila, že produkty nulté série jsou poskytovány jejím dealerům, jejichž následné připomínky a náměty jsou průběžně prostřednictvím obchodních zástupců předávány odpovědným pracovníkům a jsou zakomponovány do technologických úprav výrobků, výrobních či materiálových manuálů.
50. Na další výzvu správce daně předložila protokoly z kontroly ověřovací výrobní série. Tyto dokumenty však nijak neprokazují, že v souvislosti s nedostatky zjištěnými u výrobků ověřovací série došlo k dalšímu vývoji; spíše naopak.
51. V protokolech jsou specifikovány jednotlivé výrobky, kontrolované parametry, popis nedostatků zjištěných u ověřovací série a požadavek na řešení. Například u bubnové sekačky DS-521 B Agatha byl zjištěn velký rozptyl délek v dodávaných řemenech, což bylo navrhováno řešit upravením polohy napínací kladky a jednáním s dodavatelem řemenů ohledně zúžení tolerančního pole délek řemenů. Dále bylo zjištěno, že kvůli nedodržení tolerance rozměrů polohy otvorů nelze namontovat plechové kryty. V tomto ohledu je požadováno zvětšení průměrů otvorů, opravení výkresové dokumentace a informování dodavatele. U zametacího kartáče je například uvedeno, že páka koliduje se spodní částí rámu, k čemuž je požadováno řešení v podobě posunutí výřezu aretace páky. U adaptéru vyžínáče křovin bylo zjištěno odlupování barvy při utahování šroubů, což má být řešeno

úpravou postupu montáže s důrazem na správný způsob utahování. U sněžného pluhu byla zjištěna nižší pevnost balení, což si podle protokolu žádá řešení spočívající v úpravě tvaru kartonových vložek.

52. Soud nijak nezpochybňuje užitečnost výroby ověřovací série pro finální podobu výrobku a jeho sériovou výrobu. Ostatně i protokoly z kontroly ověřovací série ukazují, že na základě její realizace byly zjištěny různé dílčí nedostatky, které tak bylo možné odstranit. To však ještě neznamená, že šlo o výzkum či vývoj ve smyslu zákona o daních z příjmů. Úmyslem zákonodárce bylo prostřednictvím daňového zvýhodnění podpořit provádění výzkumu a vývoje ve smyslu zákona o daních z příjmů (viz např. rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2018, č. j. 1 Afs 97/2018-41, odst. 28), nikoliv každou činnost, která vede ke zkvalitnění finálního výrobku. Jak již soud výše připomněl, rozlišovacím znakem mezi výzkumem či vývojem a ostatním činností je přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty. Úkony popsané v protokolech z kontroly nulté série jako požadovaná řešení zjištěných nedostatků, typu posunutí výřezu aretace, aby páka nekolidovala s rámem, či zpevnění balení výrobku, takovým výzkumem či vývojem bez dalšího nejsou. Sama žalobkyně tuto činnost označovala za drobné doladění či odstranění méně závažných nedostatků, což jen podporuje závěr, že žádný zpětnovazební vývoj již nebyl realizován (srov. odst. 81 napadeného rozhodnutí).
53. Stejně tak soud souhlasí s žalovaným, že tento závěr dále posiluje (nikoliv prokazuje) též absence změny prohlášení o shodě v návaznosti na realizaci ověřovací série. Není sporu o tom, že prohlášení o shodě byla vydána před realizací ověřovací série. Pokud pak v návaznosti na úpravy výrobků po realizaci ověřovací série nedošlo ke změně v prohlášeních o shodě, lze rozumně předpokládat, že úpravy v návaznosti na výrobu ověřovací série nebyly tak zásadní (když nevyžadovaly změnu prohlášení), což spíše svědčí pro absenci dalšího výzkumu či vývoje (než pro opačný závěr). Soud nicméně obecně souhlasí s žalobkyní v tom, že nejspíše mohou nastat situace, kdy není nutné prohlášení o shodě upravovat, přestože k vývoji či výzkumu v návaznosti na výrobu ověřovací série došlo.
54. V kontextu nyní posuzované věci je to však jen dílčí podpůrný argument. Klíčovým nosným důvodem napadeného rozhodnutí je závěr, že žalobkyně neprokázala, že v návaznosti na výrobu ověřovací série skutečně ještě došlo k dalšímu (zpětnovazebnímu) výzkumu či vývoji. A s tímto závěrem se soud zcela ztotožňuje.
55. Soud nespatřuje nezákonnost v postupu daňových orgánů ani v tom, že zamítly žalobkyní navržené výsledky (některých) dealerů, kteří obdrželi výrobky ověřovací série.
56. Žalobkyně při jednání dne 6. 9. 2017 navrhla výslech dealerů s tím, že mají potvrdit nutnost existence ověřovací série a poskytování zpětné vazby žalobkyni. Dne 28. 5. 2018 vyslechl správce daně k návrhu žalobkyně jako svědka L. Š., správce obchodní sítě žalobkyně. Ten ve své výpovědi uvedl, že dealeri testují výrobky nulté série. Testování probíhá tak, že výrobek si dealer zakoupí (se slevou) k předváděcím účelům, k zapůjčení stálým klientům či jinak zajistí zpětnou vazbu. Ta spočívá v tom, že dealer svědkovi hlásí, zda je stroj v pořádku nebo že se na něm projevují závady. Dealer ověřuje funkčnost, vlastnosti, odolnost konstrukce a trvanlivost výrobku. Dohoda o testování je ústní.
57. Z uvedeného je zřejmé, že dealeri poskytovali zpětnou vazbu žalobkyni k výrobkům

ověřovací série. K prokázání této skutečnosti nebyl důvod dealery vyslýchat. Z výsledku svědka Š. je zřejmé, že šlo o prodejce, kteří si od žalobkyně zakoupili výrobek z ověřovací série a pak jí neformálně poskytli informaci o tom, jak dobře výrobek ověřovací série fungoval. Tím jejich úloha skončila. Žalobkyně netvrdila a nic takového nevyplývá ani z výsledku svědka Š. ani z předložených smluv s nimi, že by tito dealeri jakkoliv participovali na žalobkyní tvrzeném navazujícím (zpětnovazebním) vývoji, a že by tedy jejich výsledkem mohl v tomto ohledu přinést nějaká relevantní skutková zjištění. Žalovaný řádně a logicky zdůvodnil, proč výslech dealerů neprovedl (viz zejména podtržený závěr odst. 69 napadeného rozhodnutí).

58. I neprovedení navrženého důkazu spočívajícího v nahlédnutí do interního podnikového systému žalobkyně HELIOS soud považuje za odůvodněné v souladu se zákonem. Správce daně poukázal na to, že jemu předložené dokumenty pocházející z tohoto systému neobsahují žádné údaje o vývoji výrobků, tudíž je těžko může obsahovat samotný systém HELIOS. Obdobně žalovaný poukázal na to, že podklady ze systému HELIOS, které žalobkyně předložila, zahrnují výrobní příkaz, příjemky na sklad a prodej výrobku, ale neobsahují žádné informace dokládající existenci a průběh dalšího vývoje (viz odst. 78 napadeného rozhodnutí). Není tedy pravdou, že by správní orgány „bez dalšího odmítly“ tento důkaz provést, jak je tvrzeno v žalobě. Žalobkyni ani v tomto ohledu nevytýkaly, že nebylo možné z programu vytisknout 3D kostku, jak tvrdí v replice. Soudu není dále zřejmé, proč žalobkyně v tomto ohledu argumentuje tím, že záznamy ve formě účetních zápisů jsou průkaznými účetními záznamy ve smyslu zákona o účetnictví. Správní orgány nezpochybovaly náklady vynaložené na výrobu ověřovacích sérií ani jejich prodej dealerům; to ale nijak neprokazuje, že žalobkyně ještě v souvislosti s výrobou ověřovacích sérií a s poskytnutou zpětnou vazbou realizovala ještě další (zpětnovazební) vývoj.
59. Soud tak souhlasí s žalovaným, že provedení těchto důkazů včetně případného místního šetření by bylo v dané věci nadbytečné, tím spíše, že žalobkyně tyto návrhy v zásadě ani nedoprovázela svými konkrétními tvrzeními, které měly tyto důkazy prokázat.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

60. Soud uzavírá, že neshledal žalobní body důvodnými. Protože současně nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlídnout i bez vznesené námitky, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
61. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně právo na náhradu nákladů řízení nemá, neboť neměla ve věci úspěch. Procesně úspěšnému žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014-47).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 20. říjen 2023

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu