



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyň Mgr. Jany Jurečkové a Mgr. Andrey Veselé ve věci

žalobce

Czech Brewmasters s. r. o., IČ 26514711
se sídlem K Sibřině 198, Praha 9
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským,
se sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

proti
žalovanému

Odvolací finanční ředitelství
se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 11. 2018, č. j. 43625/22/5200-11433-712953

takto:

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

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

I. Základ sporu

1. Žalobou datovanou dne 20. 1. 2023, vedenou u Městského soudu v Praze (dále též jen „soud“), se žalobce domáhá zrušení výše nadepsaného rozhodnutí žalovaného č. j. 43625/22/5200-11433-712953 ze dne 24. 11. 2022 (dále jen „**napadené rozhodnutí**“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce podané proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „**prvoinstanční správce daně**“ či „**správce daně**“), a to Dodatečnému platebnímu výměru (dále též jen „**DPLVY**“) na daň z příjmů právnických osob (dále též jen „**daň**“) za zdaňovací období r. 2015 č. j. 8880506/21/2009-52525-209093 ze dne 25. 11. 2021 kterým byla žalobci doměřena daň vyšší o částku 1 393 840 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 278 768 Kč.
2. K doměření DPPO za zdaňovací období r. 2015 došlo u žalobce na základě výsledku daňové kontroly zahájené dne 10. 12. 2018 protokolem č. j. 8918192/18/2009-60561-108208, zaměřené na ověření oprávněnosti uplatnění položky snižující základ daně-odpočtu na podporu výzkumu a vývoje (dále také „**VaV**“) podle § 34 odst. 4 a § 34a až 34c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též jen „**ZDP**“). Žalobce uplatnil VaV celkem na 8 projektů.
3. V průběhu kontroly správce daně ustanovil znalece Ing. P. K., s kvalifikací Strojírenství, specializace - Stroje a zařízení pro pivovarnictví, aby vypracoval znalecké posudky ve věci Projektu 1, Projektu 4 a Projektu 5. Správce daně následně dne 15.7.2021 od znalce znalecké posudky obdržel.
4. Dne 18. 8. 2021 vydal správce daně pod č. j. 6925215/21/2009-60561-108208 Výsledek kontrolního zjištění, doručený žalobci dne 19. 8. 2021, v němž na základě důkazních prostředků vyhodnotil, že žalobce neprokázal, že se jedná o oprávněný odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 a § 34b odst. 1 a 2 ZDP. Žalobce následně předložil své znalecké posudky, vypracované doc. Ing. L. Ch., CSc.
5. Na základě vyjádření žalobce a předložených znaleckých posudků doc. Ing. L. Ch., CSc. nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění. Daňová kontrola byla ukončena dne 23. 11. 2021 doručením Oznámení o ukončení daňové kontroly č. j. 8574923/21/2009-60561-108208. Na základě výsledku daňové kontroly uvedeného byl vydán DPLVY, proti kterému podal žalobce odvolání, o kterém rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.

II. Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

6. Žalovaný v první řadě namítá, že napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť došlo k porušení ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, tedy že napadené rozhodnutí je překvapivé.
7. Žalobce je přesvědčen, že zatímco správce daně ve zprávě o daňové kontrole vystavěl své závěry pro doměření daně na tom, že projekty VaV, z nichž uplatnil žalobce odpočet, kvalitativně nenaplňují činnosti VaV, neboť neobsahují ocenitelný prvek novosti, resp. že při nich nebyla odstraňována technická nejistota, žalovaný naopak uvedl, že se jednalo o neuznatelný odpočet z důvodu toho, že výroba potřebných zařízení byla zadána subdodavatelským společností.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

8. Žalovaný dle žalobce postupoval nesprávně, když svůj odlišný právní názor nepředestřel v odvolacím řízení žalobci dříve, než o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru rozhodl svým rozhodnutím. Žalobce se tak neměl příležitost vyjádřit k důkazům, které žalobce shromáždil, potažmo navrhnout nové a neměl tak možnost se hájit. V této souvislosti žalobce vzpomíná rozhodnutí rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017 – 52.
9. Žalobce je dále přesvědčen, že argumentace žalovaného stran toho, že žalobce využíval subdodavatele, spočívá na nesprávném právní posouzení faktu, že žalobce uplatnil odpočet VaV toliko na dodávky zboží (materiálu), který ke své činnosti potřeboval. Uplatnění odpočtu na VaV se tak netýká výdajů na služby, jak dovozuje žalovaný, nýbrž nákladů na pořízení zboží (materiálu), které žalobce potřeboval pro realizaci projektů VaV.
10. Uvádí, že subdodavatelé mu pouze dodali zboží dle zadání, při kterých nebyla odstraňována technická nejistota, jejíž odstranění záviselo pouze na něm, a právě tato činnost vykazuje znaky VaV. K tomu, jak žalobce dodává, doložil správním orgánům vše potřebné. Nelze souhlasit s žalovaným, který, nemaje jakýchkoli odborných znalostí z daného oboru, dovozuje, že *„odvolatelem předložený popis činnosti pracovníků realizujících VaV vůbec nevypovídá o této činnosti, je popisem zcela běžné činnosti při realizaci zakázky „na míru“*. Žalobce ke každému projektu konkrétně specifikoval, v čem spočíval ocenitelný prvek novosti, v čem spočívala výchozí technická nejistota, která musela být odstraňována.
11. Žalobce následně opětovně zdůrazňuje, že nesdílí výklad pojmu služba tak, jak byl předestřen v napadeném rozhodnutí, což doprovází i teoretickými výklady. Jeho úmyslem a cílem bylo obstarat si zařízení pro realizaci projektů VaV. Tato zařízení přitom byla vyrobena dle definovaných technických návrhů žalobce. Z hlediska posouzení, zda se jedná o dodání zboží či poskytnutí služby, není míra obvyklosti ani náročnosti výroby pro konkrétního dodavatele nijak podstatná. Jak bylo řečeno výše, relevantní je objektivní povaha plnění. Předmětná zařízení sice museli subdodavatelé vyrobit, avšak z hlediska žalobce byl proces výroby nepodstatný. Podstatné pro něj bylo dodání výrobku – zboží, které si objednal. Žalobce neplatil svým dodavatelům za činnost, ale za výsledné zboží.
12. V závěru této námítky žalobce uvádí, že v případě, že je právní pojem (v tomto případě pojem služby) možno vykládat dvojím způsobem, měl by být vykládán v jeho prospěch. Uzavírá, že v posuzovaném případě se nejednalo o pořízení služby dle § 34b odst. 2 bod b) ZDP, jak mylně dovodil žalovaný. Uplatněné výdaje tak nejsou vyloučeny z odpočtu VaV.
13. Žalobce dále namítá, že žalované rozhodnutí je nezákonné, neboť je vystaveno na vzájemně odporujících si závěrech.
14. Žalovaný dle něj na straně jedné dovozuje, že žalobce uplatnil odpočet na VaV za služby provedené subdodavateli, což má být dle jeho hodnocení nepřipustné. Zde však je nutno uvést, že v důsledku tohoto postupu je žalované rozhodnutí vnitřně rozporné. Posuzuje-li žalovaný, zda položka uplatněná v rámci odpočtu na VaV je službou, na kterou ve smyslu ustanovení § 34b odst. 2 bod b) ZDP není možno uplatnit odpočet VaV, je zřejmé, že toto hodnocení má za následek, že žalovaný již nemá pochybnosti o tom, že žalobce činnosti na poli VaV realizoval. Bylo by totiž absurdní, aby se zabýval tím, zda se jedná o službu, na kterou nelze uplatnit odpočet na VaV, pokud by předmětné projekty nespádaly pod činnosti VaV. Vzhledem k tomu, že žalovaný činí souběžně závěry, že v rámci odpočtů VaV byly uplatněny náklady na služby jiných osob, a souběžně zpochybňuje, že se o VaV jednalo, jsou jeho závěry vnitřně rozporné.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

15. Žalobce se dále vymezuje proti tomu, že by jeho činnost mohla být zahrnuta pod inovační postupy, a tím nikoli pod VaV, přičemž se dovolává rozhodnutí NSS ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016 – 38.
16. Žalobce podotýká, že inovace a výzkum a vývoj jsou spojené nádoby, kdy z tohoto důvodu inovace vždy požívaly podpory ze strany zákona o daních z příjmů i zákona o VaV. Z výše uvedeného je tak zřejmé, že také inovace obsahující ocenitelný prvek novosti, popř. u nichž musela být odstraňována technická nejistota, byly s to být od počátku předmětem jak přímé podpory ze strany zákona o VaV, tak nepřímé daňové podpory ze strany ZDP. Proto je třeba namísto slovíčkaření (VaV vs. inovace) věnovat pozornost skutečnému obsahu vývojové činnosti. Otázkou, zda projekty žalobce obsahují ocenitelný prvek novosti, resp. zda při jejich řešení musela být odstraňována počáteční technická nejistota, se však žalovaný zabývá zcela povrchně. Přičemž Závěry žalovaného přitom neobstojí vedle závěrů znaleckého posudku vypracovaného doc. Ing. L. Ch. CSc., který dovedl, že tento projekt představuje novost dokonce v rámci celého oboru, nikoliv jen na úrovni poplatníka.
17. Opětovně uvádí, že u jednotlivých projektů detailně vymezil, v čem spočíval ocenitelný prvek novosti a v čem spočívalo odstraňování výchozí nejistoty, kdy k tomu doložil potřebnou dokumentaci k projektům VaV. Z doložených důkazů je dle něj patrné, jak projekty VaV probíhaly od vyhlášení, přes návrhy technických řešení, jejich úpravy, činnosti jednotlivých pracovníků, až po konečné hodnocení. Doložené důkazy dokládají průběh jednotlivých projektů od počátku až po jejich konec. Tvrzení žalovaného, že žalobce nedoložil průběh výzkumně-vývojových činností, je tak nepravdivé a odporuje obsahu daňového spisu a jeho dokazování. Žalobce se též pozastavuje nad tím, že u některých projektů správce daně ustanovil znalce, dle jeho teze nebyly doloženy důkazy o průběhu výzkumně-vývojové činnosti.
18. Žalobce je též přesvědčen, že nelze dovést, jak a v jakých vzájemných souvislostech žalovaný hodnotil předestřené důkazy, přičemž se dovolává rozhodnutí NSS ze dne 16. 4. 2020, č. j. 1 Afs 376/2019 – 38, a ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017- 60.
19. Následně žalobce uvádí, že poté, co měl žalovaný dostatek důkazů k posouzení, zda činnost žalobce obsahovala ocenitelný prvek novosti a zda byla odstraňována technická nejistota, přešlo důkazní břemeno na správce daně, který je tak povinen prokazovat, že projekty VaV neobsahují ocenitelný prvek novosti a že v průběhu řešení nebylo třeba odstraňovat technickou nejistotu. Žalobce vůbec nechápe, jak chtěly daňové orgány za této situace hodnotit, zda činnosti žalobce spadají pod činnosti VaV či nikoli, když ve věci neprovedly posouzení soudním znalcem a projekty se zabývaly toliko na „laické“ úrovni, přičemž zmiňuje několik rozhodnutí NSS, mezi nimi i ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014 – 119. Soudní znalec by nepochybně byl schopen posoudit i dostatečnost doložených důkazů pro vyslovení závěru o tom, zda byla odstraňována technická nejistota a zda je přítomen ocenitelný prvek novosti.
20. Žalobce taktéž nesouhlasí s argumentací žalovaného stran (resp. správce daně) stran toho, že pakliže byl schopen předat svým subdodavatelům plné pokyny ke splnění své zakázky, věděl už předem, že zakázku je možno splnit a tudíž nevyvíjel žádnou činnost VaV.
21. Vzhledem k tomu, že žalovaný se doloženými důkazy po odborné stránce nezabýval, jsou jeho závěry, že v případě posuzovaných projektů se jedná o pouhou inovativní činnost a nikoli o VaV, dle žalobce zcela neudržitelné.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

22. Pokud je naopak o projekty, kde žalovaný ustanovil znalce, domnívá se žalobce, že žalovaný špatně vyhodnotil výsledky, a vzájemnou konfrontaci znaleckých posudků. Žalovaný i správce daně prvního stupně se přiklonili k závěrům Ing. P. K., které jim umožňují doměření daně, zatímco závěry posudku doc. Ing. L. Ch., CSc. zcela upozadili. Žalobce namítá, že se jedná o závažné pochybení při dokazování, které má za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. Má-li totiž správce daně k dispozici dva znalecké posudky, které činí na podkladě totožného skutkového stavu odlišné závěry, nemůže se bez dalšího přiklonit k jednomu z nich, a to jen proto, že takový postup mu umožňuje doměření daně. Naopak vzniklý rozpor musí odstranit v rámci dokazování. Je nezbytné provést výslechy obou znalců za účelem objasnění vzniklých rozporů a pokud se toto nepodaří v rámci výslechů znalců, musí přistoupit k dalšímu znaleckému posudku nebo reviznímu znaleckému posouzení. V této souvislosti lze odkázat na právní větu rozhodnutí NSS ze dne 1. 7. 2010, č. j. 7 Afs 50/2010 – 60.
23. Žalobce uvádí, že nijak nezpochybňuje zásadu volného hodnocení důkazů (včetně znaleckých posudků), avšak tato zásada neslouží k selekci důkazů podporujících skutkovou verzi, kterou si vybral správce daně.
24. Žalobce se dále domnívá, že není žádných relevantních důvodů, proč by měli správní orgány nebrat v úvahu názory odborníka, jako je doc. Ing. L. Ch., CSc., a přiklonit se k závěrům mnohem méně kvalitního posudku Ing. P. K.
25. Uzavírá, že závěry soudního znalce doc. Ing. L. Ch., CSc., z nichž je patrné, že žalobce realizoval činnosti, které lze podřadit pod VaV, nelze přehlížet a upozadovat. Postup daňových orgánů je tak nezákonný, neboť bez toho, aby se správce daně pokusil vyjasnit vzájemné rozpory mezi znaleckými posudky Ing. P. K. a doc. Ing. L. Ch., CSc., provedl výslechy znalců či revizní znalecké posouzení, přiklonil se bez dalšího k závěrům znalce umožňujícím doměření daně.
26. Z výše uvedených důvodů žalobce požaduje zrušení napadeného rozhodnutí a náhradu nákladů řízení.
27. Žalobce následně zaslal soudu dvě reakce na vyjádření, žalovaného, v těch však v podstatě pouze repetitivně opakoval argumenty, obsažené již v žalobě.
28. Žalovaný se ve svém vyjádření postupně vyjádřil ke všem v žalobě obsaženým námitkám:
29. V první řadě zásadně odmítá tvrzení žalobce, že dospěl v napadeném rozhodnutí k odlišnému právnímu názoru než prvoinstanční správce daně, se kterým by byl povinen seznámit žalobce podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný vystavěl své rozhodnutí na stejném skutkovém zjištění (nedošlo k doplnění dokazování v odvolacím řízení) a na stejných právních závěrech jako prvoinstanční správce daně. Podrobnější popis či popis zjištění jinými slovy, než které zvolil v prvostupňovém rozhodnutí správce daně, nelze stavět na stejnou úroveň jako získání zcela nových skutkových zjištění v odvolacím řízení v důsledku provedení dokazování odvolacím orgánem, přičemž se dovolává názoru NSS ze dne 21. 2. 2023, č. j. 8 Afs 274/2021-31.
30. Žalobce dle názoru žalovaného vytrhává část jím v žalobě citovaného odůvodnění napadeného rozhodnutí z jeho celkového kontextu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí shodně jako prvoinstanční správce daně uzavřel, že žalobce nemá nárok na odpočet na VaV, neboť z žalobcem předložených důkazních prostředků a znaleckých posudků nevyplývá, že žalobce prováděl skutečnou vývojovou činnost. Podstata činnosti žalobce

spočívala v dodávkách zařízení, jež byly pořizovány subdodavatelsky. Jednalo se o přizpůsobení existujících zařízení (komponent) pořizovaných subdodavatelsky, konkrétním specifickým podmínkám zákazníka, kdy žalobce si nechal vyrobit od subdodavatele funkční výrobek, který potom pouze nainstaloval v objektu odběratele, v případě Projektu 1 a Projektu 4 nebyla ani instalace provedena pracovníky žalobce, ale pracovníky jeho objednatele a subdodavatele.

31. Pakliže jde o pořízení zboží od subdodavatelů, žalovaný shrnuje, že odpočet na podporu výzkumu a vývoje nelze podle § 34b odst. 2 ZDP uplatnit na činnosti, které poplatník sám neprovádí při realizaci projektu VaV, ale pořizuje je od jiné osoby jako službu.
32. Klíčovou otázkou v tomto případě je výklad pojmu „služba“, přičemž je třeba vycházet z právní úpravy platné a účinné v době uskutečnění případu, tj z § 34b odst. 2 bod b) ZDP, podle kterého nelze poplatníkem odpočet na VaV uplatnit na služby pořízené od jiných osob a dále z Pokynu D-288 Ministerstva financí ČR ze dne 3.10.2005, č.j. 15/96003/2005-151, aktualizovaného sdělením ze dne 1.4.2010 a ze dne 3.10.2014 (dále jen „Pokyn D-288“), v němž je v bodě 7. uvedeno, že odpočet na VaV nelze uplatnit u výdajů (nákladů) na služby obecně a nelze ho uplatnit také u výdajů (nákladů) na činnosti uvedené v bodě 3. tohoto pokynu, pokud poplatník činnosti sám neprovádí při realizaci projektu výzkumu a vývoje, ale pořizuje je od jiné osoby jako službu.
33. V případě žalobce se tedy jednalo o pořízení služeb od subdodavatelů, nikoli o pořízení zboží od subdodavatelů, jak žalobce tvrdí, což dokladují náklady, které žalobci vznikly vlastní činností, které jsou u všech 8 Projektů VaV v nízkých částkách oproti nákladům na tzv. „materiál“, tj. službu od subdodavatelů. Souhrnně za všechny Projekty VaV představovaly mzdové náklady na pracovníky žalobce pouze 1,1 % uplatněných nákladů. Prakticky tak všechny žalobcem uplatněné náklady jsou již za hotové výrobky od subdodavatelů.
34. Rovněž žalobcem předložený popis činnosti jeho pracovníků realizujících VaV je popisem zcela běžné činnosti při realizaci zakázky „na míru“, nevypovídá nic o výzkumné a vývojové činnosti. Z předložených dokladů nevyplývá, v čem konkrétně se daná činnost odlišuje od běžné a rutinní činnosti žalobce při realizaci dodávek minipivovarů „na míru“. Tato činnost je nadto u všech 8 Projektů VaV vykonávána v rádech několika hodin, což rovněž svědčí o tom, že v rámci realizace zakázky pro odběratele žalobce pořídil služby od subdodavatelů, na které nelze odpočet podle § 34b odst. 2 ZDP uplatnit.
35. Žalovaný zásadně odmítá tvrzení žalobce, že napadené rozhodnutí je postaveno na vzájemně si odporujících závěrech. V situaci, kdy žalobce uplatnil odpočet na VaV na činnosti, které sám neprovádí při realizaci projektu VaV, ale pořizuje je od jiné osoby jako službu, což nelze podle § 34b odst. 2 ZDP, nebylo vadou řízení, která by měla za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí, jestliže správce daně přezkoumával i věcně, zda se jedná o činnosti, které skutečně materiálně odpovídají definici vývoje a výzkumu.
36. Pokud jde o ocenitelný prvek novosti a odstraňování technické nejistoty, žalovaný uvádí, že cílem výzkumné a vývojové činnosti přitom musí být dosažení jedinečného řešení, které lze odlišit od běžné činnosti inovačního charakteru. V projektu VaV však musí být předem patrné, na základě jakých, konkrétních kritérií bude projekt hodnocen. Pro vyhodnocení dosažitelnosti a ověření splnění cíle po ukončení projektu je nezbytné trvat na jeho dostatečné specifikaci, přičemž cíle Projektů VaV byly žalobcem stanoveny ve všech 8

projektech velmi obecně, pročez nelze přesně určit, jakého jedinečného řešení má být dosaženo, které lze odlišit od běžné činnosti inovačního charakteru.

37. Následně žalovaný uvádí, že znalecké posudky jsou sice důkazem důležitým, nikoliv však privilegiovaným, pročez není nezbytně nutné, aby správní orgány následovaly jeho závěry (jak uvedl Krajský soud v Českých Budějovicích dne 22. 2. 2023 č. j. 57 Af 7/2022-115). Též uvádí, že oba znalecké posudky vyhodnotil, přičemž ani z jednoho posudku nevyplývá, že by žalobce realizoval VaV.
38. Žalovaný též trvá na tom, že je to přitom primárně žalobce, koho tíží důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“. Žalobce byl k prokázání oprávněnosti odpočtu na VaV uplatněného v daňovém přiznání za předmětné zdaňovací období správcem daně vyzván, své důkazní břemeno však neunesl. Jak je přitom uvedeno v rozsudku NSS č. j. 8 Afs 72/2018-52 ze dne 25. 5. 2020, odpočet na podporu VaV představuje nadstandardní benefit, a proto po daňovém subjektu může být požadováno splnění i všech nadstandardních povinností s tímto benefitem spojených. Daňový subjekt musí být srozuměn s tím, že charakter odpočtu na podporu VaV zvyšuje nároky kladené na něj při prokazování oprávněnosti uplatněného odpočtu (viz rozsudek NSS č.j. 8 Afs 72/2018-52).
39. Žalovaný je taktéž přesvědčen, že s ohledem na zákony vymezenou pravomoc a působnost orgánů finanční správy při správě daní má správce daně (resp. žalovaný) pro posouzení otázky, zda daňový subjekt uplatnil odpočet na VaV na činnosti, které sám neprovádí při realizaci projektu VaV, ale požizuje je od jiné osoby jako službu, což nelze podle § 34b odst. 2 ZDP natolik dostatečné odborné znalosti, kompetenci i erudici, aby tyto otázky mohl posoudit sám, a proto znalecké zkoumání nepotřeboval, a to ani v případě, jak žalobce tvrdí „kdy je sporné, zda doložený okruh důkazů je dostatečný pro posouzení otázky, zda projekty obsahovaly ocenitelný prvek novosti a zda při jejich řešení byla odstraňována technická nejistota“.
40. Pakliže jde naopak o projekty posuzované znalci, žalovaný odmítá invektivy vůči posudkům Ing. P. K. ze strany žalobce. Nad to opakuje své přesvědčení, že ani druhý znalecký posudek neproказuje, že by žalobce vykonával u posuzovaných projektů činnosti, jež by bylo možno podřadit pod VaV, přičemž jeho srovnávání obou znaleckých posudků zcela jasně vyplývá z napadeného rozhodnutí.
41. Žalovaný má za to, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a žalobcem vznesené námitky nejsou důvodné. Žalovaný proto navrhuje, aby soud žalobu zamítl s tím, že žalobci se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení a zastoupení.

III.

Posouzení žaloby

42. Žaloba byla městskému soudu doručena 20. 1. 2023, a byla tedy podána v zákonem stanovené lhůtě dvou měsíců od doručení napadeného rozhodnutí žalobci. Městský soud v Praze napadené rozhodnutí v souladu s § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal v rozsahu žalobních bodů, přičemž podle § 75 odst. 1 s. ř. s. vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

43. Dle § 34 odst. 4 ZDP „Od základu daně lze odečíst odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání.“
44. Dle § 34b odst. 1 a) ZDP „Výdaji vynaloženými na výzkum a vývoj zahrnovanými do odpočtu se rozumí výdaje (náklady), které poplatník vynaložil ode dne podání oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje 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.“
45. Dle § 34b odst. 2 b) ZDP „Výdaji vynaloženými na výzkum a vývoj zahrnovanými do odpočtu nejsou výdaje (náklady) na služby, s výjimkou výdajů (nákladů) na: 1. služby, které souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje a které jsou pořízeny od veřejné vysoké školy nebo výzkumné organizace vymezené v zákoně upravujícím podporu výzkumu a vývoje pro účely poskytování podpory, a to v podobě činností uvedených v odstavci 1 písm. a), 2. služby, které souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje a které spočívají v ověření nebo prokázání toho, že výsledek výzkumu a vývoje splňuje požadavky stanovené právními předpisy, pokud výdaje na ověření nebo prokázání nebyly zahrnuty do odpočtu u jiného poplatníka, 3. úplatu u finančního leasingu hmotného movitého majetku, která souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje.“
46. Soud se postupně zabýval všemi žalobními námitkami, jež žalobce přednesl v žalobě a uvažil o věci takto:
47. Žaloba není důvodná.
48. První námitkou, jež žalobce předložil, byla tvrzená překvapivost napadeného rozhodnutí, kdy jeho výrok měl být žalovaným založen na jiných důvodech, než na kterých své rozhodování založil správce daně.
49. Konkrétní rozpor měl být založen v tom, že dle správce daně projekty VaV, z nichž uplatnil žalobce odpočet, kvalitativně nenaplnují činnosti VaV, neboť neobsahují ocenitelný prvek novosti, resp. že při nich nebyla odstraňována technická nejistota, naopak žalovaný uvedl, že se jednalo o neuznatelný odpočet z důvodu toho, že výroba potřebných zařízení byla zadána subdodavatelským společnostem. Za této situace neměl mít žalobce možnost efektivní obrany ve správním řízení, neboť nebyl nijak informován o dalším dokazování, provedeném žalovaným, potažmo o tom, že žalovaný změnil právní hodnocení.
50. Pakliže by skutečně nastala takováto situace, měl by žalobce nepochybně pravdu, že jde o situaci v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu a rozhodnutí by bylo nezákonné.
51. Soud se však s hodnocením žalobce neztotožnil, neboť neodpovídá realitě. Ač je pravdou, že lingvistické vyjádření je v obou rozhodnutích částečně odlišné, pročez soud odkazuje na žalovaným zmíněné rozhodnutí NSS ze dne 21. 2. 2023 č. j. 8 Afs 274/2021-31, nic to nemění na zřejmosti toho, že jak žalovaný, tak správce daně se zabývali jak otázkou realizace, respektive prokázání, VaV (žalovaný např. v bodě 91 napadeného rozhodnutí, v závěru pak v bodě 117; správce daně např. na stránce 12 DPLVY, ve vztahu k projektu č. 2), tak i otázkou činnosti subdodavatelů (žalovaný např. v bodě 85 napadeného rozhodnutí, správce daně např. na str. 37). Obě otázky jsou ostatně úzce propojené, přičemž oba správní orgány jejich zodpovězení shodně vede ke konstatování závěru, že žalobce neprokázal, že se jedná o oprávněný nárok na odpočet VaV podle § 34 odst. 4 a § 34b odst. 1 a 2 ZDP.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

52. Tuto námitku tedy soud neshledal důvodnou.
53. Podstatou druhé žalobní námitky je odlišný výklad pojmu *služba* žalobcem a žalovaným. Žalovaný (stejně jako předtím správce daně) je přesvědčen, že dodávky od subdodavatelů lze zahrnout pod pojem služba dle § 34b odst. 2 b) ZDP, v kterémžto případě by nemohl žalobce zahrnout tyto výdaje pod VaV. Žalobce naproti tomu tvrdí, že zboží, které mu bylo dodáváno subdodavateli, má pouze charakter materiálu, a vztahuje se na ně tedy § 34b odst. 1, v kterémžto případě má právo na odpočet těchto nákladů jako vynaložených na VaV.
54. Jak správní orgány prokázaly, drtivá většina nákladů, jež žalovaný zahrnul pod VaV, spočívala v nákladech vynaložených na nákup v podstatě hotových výrobků, přičemž ostatní náklady žalobce pozůstávají ze mezd jeho pracovníků, kteří tyto výrobky instalovali k objednatelům.
55. Pakliže jde o výklad pojmu služba, žalovaným zmíněný rozsudek NSS ze dne 28. 7. 2011, č. j. 8 Afs 13/2011 - 81 lze na věc obecně aplikovat (zejména v převzetí definice tohoto pojmu z rozhodnutí NSS ze dne 31. 1. 2008, čj. 9 Afs 150/2007 - 64), ovšem je nutno poukázat na jistou odlišnost současného případu. Ve věci 8 Afs 13/2011 - 81 totiž činnosti, jež správce daně neuznal za odpočitatelnou položku spočívala „*v elektroerozivním bloubení dle dodaných výkresů a elektrod, zhotovení střížníků a střížných matric, frézování želez a grafitových elektrod, broušení čelistí podle dodaných výkresů, žíhání a kalení, výkresové dokumentaci, řezání na drátové řezačce. Z obsahu spisu dále vyplývá, že veškeré tyto činnosti byly prováděny na materiálu dodaném stěžovatelem a podle jeho pokynů (výkresové dokumentace).*“ Jednalo se tedy o činnost, nikoli o dodání předmětů.
56. Je ovšem pravdou, že v citovaném případě lze označit, obdobně jako v nynější věci, za zásadní vklad subdodavatele, bez něhož by nemohl žalobce (v citovaném případě stěžovatel) svou zakázku dokončit.
57. Z argumentace žalobce je jasné zřejmé, že je přesvědčen, že pakliže podstatou vztahu mezi ním a subdodavatelem byl převod vlastnictví k určitým hotovým výrobkům, nelze hovořit o službě, ale pouze o dodání materiálu, potažmo zboží.
58. Je ovšem nutno podotknout, že podstata činnosti subdodavatelů nespočívala pouze v dodání určitých předmětů žalobci, ale v jejich celkové výrobě, a to dle pokynů žalobce. Tedy v činnosti, byť jejím výsledkem byly předměty, předané žalobci. Tato situace je tedy obdobná, jako v citovaném případě 8 Afs 13/2011 - 81 a vzhledem k tomu, že tato činnost byla zcela esenciální pro splnění zakázky žalobce, je soud přesvědčen, že je nutno považovat tuto činnost subdodavatele za službu než za dodání zboží.
59. Tento postoj soudu má ostatně oporu i v komentáři Ing. Matěje Nešleha v ASPI k § 34b odst. 2 ZDP: „*Odpočet nelze uplatnit na výdaje na činnosti níže uvedené, a to za předpokladu, že je poplatník sám neprovádí při realizaci projektu výzkumu a vývoje, ale pořizuje je od jiné osoby jako službu. Výjimkou je pořízení takové služby od osoby, která je veřejnou vysokou školou nebo výzkumnou organizací vymezenou v zák. č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací. Službami nakoupenými od dalších osob, které nelze považovat za součást odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, se rozumí především nakoupené služby: (...) c) výrobu funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části, kde prototypem se rozumí původní model zahrnující veškeré technické a výkonové charakteristiky nového výrobku nebo jeho skupin, nebo první vyrobené kusy nového výrobku, pokud je prvořadým cílem ověření*

navrženého řešení nebo jeho další vylepšení; hranicí je ukončení nezbytné modifikace prototypu a úspěšné dokončení zkoušek.“ Jak ostatně vyplývá z tohoto komentáře, nelze z pod pojmu služby vyjmout dodání předmětu, když jejím obsahem byla též jeho výroba.

60. Soud se tedy i při této žalobní námitce ztotožnil s argumentací žalovaného a námitku též neshledal důvodnou.
61. Městský soud si ovšem umí představit, že žalobce by mohl i za situace, kdy byl na jeho zakázku vyroben subdodavatelem určitý předmět, který potřebuje k dokončení projektu, realizovat za jeho pomoci VaV. V takovém případě však bude zásadní, zdali bude činnost žalobce skutečně vykazovat známky vědy a výzkumu (což je ostatně v této věci kruciólní otázka, jež sice není přímo předmětem žádné žalobní námitky, ovšem k rozhodnutí věci je zcela klíčová), a v jakém poměru bude objem činnosti žalobce k činnosti subdodavatele přispívat k celkovému výsledku. V nyní řešené věci je tento podíl však velice malý.
62. Třetí žalobní námitka spočívá v tom, že žalobce se domnívá, že usuzuje-li žalovaný, že položka uplatněná v rámci odpočtu na VaV je službou, na kterou podle § 34b odst. 2 bod b) ZDP není možno uplatnit odpočet na VaV, je zřejmé, že toto hodnocení má za následek, že žalovaný již nemá pochybnosti o tom, že žalobce činnosti na poli VaV realizoval. Jeho rozhodnutí je tak vnitřně rozporné.
63. Soud se ovšem i v tomto případě ztotožnil se závěry žalovaného, že v situaci, kdy žalobce uplatnil odpočet na VaV na činnosti, které sám neprovádí při realizaci projektu VaV, ale pořizuje je od jiné osoby jako službu, což nelze podle § 34b odst. 2 ZDP, nebylo vadou řízení, která by měla za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí, jestliže správce daně přezkoumával i věcně, zda se jedná o činnosti, které skutečně materiálně odpovídají definici vývoje a výzkumu. Ostatně podle ust. § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.
64. Žalobcem citované rozhodnutí NSS ze dne 16. 12. 2022, č. j. 5 Afs 269/2021 – 55 není na jeho případ přílehlavé, jelikož výrok NSS o absurditě posuzování doložené evidence se netýkal samotné podstaty věci, která spočívala v unesení důkazního břemene.
65. V obdobném duchu, a se stejným úspěchem, by pak žalovaný mohl argumentovat, že tím, že žalobce předkládá další žalobní námitky, nikoliv pouze onu první (rozpor napadeného a prvoinstančního rozhodnutí), vlastně uznává její nerelevantnost.
66. Čtvrtá žalobní námitka je založena na tom, že žalobce odmítá tezi žalovaného, že jeho činnost nanejvýše spadá pod inovativní postupy, nikoliv pod VaV. Tvrdí, že se o pouhé inovační postupy nejedná, neboť u jednotlivých projektů VaV byl definován a doložen ocenitelný prvek novosti a odstraňování technické nejistoty. Také má žalobce pocit, že žalovaný staví své závěry nad názor kvalifikovaného odborníka, doc. Ing. L. Ch., CSc.
67. Žalobce je dále přesvědčen, že rozlišování inovací a VaV, které činní žalovaný, je ve své podstatě umělé a jeho důvodem je snaha dovodit, že zatímco projekty VaV jsou hodny podpory, „pouhé inovace“ nikoliv.
68. Nad to je přesvědčen, že posudek doc. Ing. L. Ch. dostatečně jasně prokazuje novátorství použitých postupů a technologií, a ve své podstatě i celkovou činnost způsobitou k zahrnutí pod oblast VaV. Též se domnívá, že žalovanému (resp. správci daně) doložil dostatek podkladů, které tuto jeho činnost dostatečně dokládají. Pokud však správní orgány byly přesvědčeny že nikoli, pak žalobce nechápe, proč ustanovily znalce, který dle této logiky neměl co zjišťovat.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

69. Soud se s argumentací žalobce neztotožnil. Především nemůže souhlasit s jeho tezí, že VaV a inovace jsou spojené nádoby, které nelze pro účely projektů VaV zcela oddělovat, když o tom, že mezi těmito pojmy existuje rozdíl, jasně mluví NSS ve svém rozhodnutí ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017 – 53.
70. V tomto citovaném rozhodnutí je také jasně uvedeno, že činnost na poli vědy a výzkumu musí být jasně odlišitelná od „pouhých inovací“. Jinak řečeno, realizaci vědy a výzkumu lze považovat za kvalitativně „vyšší“ činnost než pouhé inovace. Zatímco inovace mnohou spočívat v určité neobvyklé instalaci určitého zařízení (např. z rozměrových důvodů), odlišné vedení kabelů než jaké je obvyklé apod., VaV bude se vši pravděpodobností spočívat v soustavné činnosti, jež bude splňovat jisté parametry „vědeckosti“. Půjde tak o řešení hlubšího přesně definovaného problému, a to v samotné podstatě věci, tj. nikoli pouze v manipulaci či zacházení s nástroji. Postup řešení tohoto problému by měl být přesně zdokumentován a výsledek by měl být obohacujícím v obecném smyslu (alespoň pro daný obor), nikoliv pouze individuálně.
71. Městský osud při tom na podkladě správního spisu nezastává názor, že by žalobce prokázal realizaci VaV. Musí dát za pravdu žalovanému v tom, že cíle jednotlivých projektů byly definovány spíše vágně, přičemž z následných zpráv lze dovodit, že značně záleželo na místních podmínkách, ve kterých docházelo k činnosti žalobce. Výsledky pak též odpovídaly spíše místním poměrům (např. inovativní orientace přístroje ve stísněném prostoru), než že by přinesla nějaký obecně využitelný výsledek.
72. Městský soud na tomto místě musí připomenout, že - jak ostatně říká též NSS ve svém rozhodnutí ze dne 25. 5. 2020 č. j. 8 Afs 72/2018 – 52, odpočet na podporu VaV představuje nadstandardní benefit, a proto po daňovém subjektu může být požadováno splnění i všech nadstandardních povinností s tímto benefitem spojených. Daňový subjekt musí být srozuměn s tím, že charakter odpočtu na podporu VaV zvyšuje nároky kladené na něj při prokazování oprávněnosti uplatněného odpočtu. Orgány finanční správy tudíž mohou a mají požadovat veškeré podklady, a to v odpovídající kvalitě, které považují za nutné, aby mohly dojít k závěru, že skutečně byl realizován VaV. Samozřejmě toto oprávnění nemůže být vykládáno způsobem, který by fakticky znemožnil odpočty získat, v nyní posuzované věci se to však nedělo.
73. Je tedy v zájmu daňového subjektu, aby prokázal, že v konkrétním projektu skutečně byla realizována věda a výzkum, a to tím spíše, pakliže mají orgány finanční správy pochybnosti. Nelze tak v daném případě mluvit o obrácení důkazního břemene, jak to činí žalobce.
74. Je pravdou, že doc. Ch. ve svém posudku hovoří o novátorských komponentech použitých zařízení. Jak však prokázal žalovaný, a soud se s tím ztotožňuje, tyto komponenty byly spíše důsledkem činnosti subdodavatele než žalobce. Pokud však žalovaný má pocit, že i tyto předměty byly důsledkem jeho činnosti, měl doložit podklady k jejich vývoji.
75. Co se týče námitky žalobce směřující na dle jeho názoru svévolné zacházení s podklady rozhodnutí, soud tento pohled nesdílí. Právě naopak, z napadeného rozhodnutí je zjevné, že správní orgány braly v úvahu oba znalecké posudky, hledaly mezi nimi paralely, odlišnosti i vzájemné souvislosti.
76. Další námitka žalobce směřuje, zjednodušeně řečeno, k faktu, že správní orgány neustanovily znalce pro všechny projekty, ale pouze pro některé. Žalobce se totiž

nedomnívá, že finanční správa má dostatek znalostí a schopností, aby byla schopna rozpoznat realizaci VaV v oblasti pivovarnictví.

77. Soud v této souvislosti podotýká, že v projektech, kde měly správní orgány pochybnosti, zdali byla věda a výzkum realizována, tam k ustanovení znalce došlo.
78. Pokud jde o projekty, kde znalec ustanoven nebyl, tam žalovaný a správce daně došli k závěru, že odpočet na VaV nelze uznat spíše z formálních důvodů, především že žalobce nedostatečně prokázal realizaci vědy a výzkumu. Soud zastává názor, že orgány finanční zprávy jsou plně způsobilé tyto obecné otázky řešit, ostatně je to do značné míry smysl jejich existence. Bylo by absurdní, pokud by jejich jediným smyslem bylo vyměřovat daň, proč z každého oboru by byly nuceny přibírat znalce (např. z oboru pivovarnictví, z oboru reklamy, z oblasti tabákových výrobků apod.). Ještě absurdnější by pak byla situace, kdy by byl správce daně nucen přibrat znalce pouze k tomu, aby se dozvěděl, zdali může v dané věci rozhodnout bez znalce, nebo naopak znalce potřebuje (k čemuž zdá se žalobce v bodě 54 žaloby částečně směřuje).
79. Žalobcem předkládaná judikatura je tak na danou věc nepřiléhavá, neboť v oněch případech byly zásadní otázky technického charakteru.
80. Samozřejmě nelze vyloučit ani za této situace určité (např. personální) selhání v úsudku, nicméně aby žalobce mohl tento fakt prokazovat, bylo by nutné, aby konkrétně uvedl, kde a z jakých důvodů toto selhání na konkrétním místě shledává, nikoli obecně uvádět, že žalovaný dle jeho názoru není schopen věc adekvátně posoudit.
81. Poslední námitka žalobce pak naopak směřuje k projektům, které byly znalci posuzovány. Žalobce je přesvědčen, že žalovaný i správce daně prvního stupně se přiklonili k závěrům Ing. P. K., které jim umožňují doměření daně, zatímco závěry posudku doc. Ing. L. Ch., CSc. zcela upozadili, což je dle jeho názoru závažné pochybení při dokazování, které má za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí.
82. Žalobce uvádí, že má-li totiž správce daně k dispozici dva znalecké posudky, které činí na podkladě totožného skutkového stavu odlišné závěry, nemůže se bez dalšího přiklonit k jednomu z nich, a to jen proto, že takový postup mu umožňuje doměření daně. Naopak vzniklý rozpor musí odstranit v rámci dokazování. Odvolává se při tom na právní větu rozhodnutí NSS ze dne 1. 7. 2010, č. j. 7 Afs 50/2010 – 60.
83. Soud s tímto názorem žalobce souhlasí, ovšem na rozdíl od něj se domnívá, že právě toto hodnocení správní orgány provedly.
84. Přestože je v napadeném rozhodnutí (i prvoinstančním rozhodnutí) se správní orgány častěji dovolávají závěrů posudku Ing. K., je zjevné, že vyhodnocovaly i posudek doc. Ch., a při poznávání skutečného stavu z něj i vycházely. Není tedy pravdou, že by ho svévolně upozadili na úkor posudku druhého.
85. Oba znalecké posudky mají pak jako důkazy stejnou váhu. Pakliže je žalobce přesvědčen, že posudek Ing. K. je oproti posudku doc. Ch. nekvalitní, měl vymezit, jak konkrétně je mu tato „nekvalita“ k tíži. Je pravdou, že např. v bodě 73 se o to snaží, soud však jeho názor v tomto konkrétním bodě nesdílí.
86. Ani tuto námitku tedy soud neshledává důvodnou.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

87. Městský soud v Praze tedy dospěl na základě všech shora uvedených skutečností k závěru, že žaloba není důvodná a ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. ji zamítl.
88. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobci neměli v řízení úspěch a žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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 27. března 2024

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

