



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **VARI, a. s.**, se sídlem Opolanská 350, Libice nad Cidlinou, zast. Mgr. Terezou Ječnou, advokátkou, se sídlem Štefánikova 1347, Mladá Boleslav, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 20. 10. 2023, č. j. 51 Af 15/2021-41,

**t a k t o:**

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

**O d ů v o d n ě n í:**

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 3. 2021, č. j. 10179/21/5200-11433-706478, ve věci daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2014 a 2015. Žalovaný neuznal stěžovatelem 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; konkr. výdaje vynaložené na výrobu nultých (ověřovacích) sérií zahrnuté do odpočtu na výzkum a vývoj [z důvodu porušení § 34b odst. 1 (do 31. 12. 2013 § 34 odst. 4) zákona o daních z příjmů].

[2] Dle žalovaného výčet výdajů, které je možno uplatnit v odpočtu na výzkum a vývoj končí výdajem na výrobu prototypu; žalovaný poukázal na pokyn Ministerstva financí

č. j. 15/96003/2005, D-288 k zajištění jednotného postupu při uplatňování § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů, 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. V případě stěžovatele však nebyla nultá série přímo součástí výzkumně-vývojových aktivit, stěžovatel neprokázal, že v rámci nulté série docházelo k nějaké výzkumně-vývojové činnosti. Žalovaný mj. poukázal na výpověď svědka L. Š. (správce obchodní sítě stěžovatele), který uvedl, že výrobky nulté série si kupovali dealeri k předváděcím účelům, případně k zapůjčení stálým klientům, ale sami dealeri se na 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 nichž je 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; sám stěžovatel se ostatně vyjadřoval 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.

[3] V žalobě stěžovatel namítl nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného; žalovaný dle stěžovatele pouze zpochybňoval tvrzení stěžovatele, nicméně jeho tvrzení nevyvrátil; poukázal na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Dle stěžovatele žalovaný nepochopil podstatu institutu prohlášení o shodě výrobku s technickými předpisy a o dodržení stanoveného postupu posouzení shody; 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. Dále stěžovatel vyjádřil nesouhlas s neprovedením navržených výsledků dealerů výrobků; tímto žalovaný zamezil stěžovateli, aby splnil svoji důkazní povinnost. Stěžovatel dále zpochybnil zákonnost neprovedení jím navrženého důkazu spočívajícího v nahlédnutí do informačního systému HELIOS. Žalovaný podle stěžovatele

pokračování

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 stěžovatel předložil 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 stěžovatele záleží na tom, v jakém období se ověřovací série vyrobí a kdy je možné je vyzkoušet v praxi, protože jeho výrobky jsou sezónní. Dalším specifickým je přítomnost konstruktéra při samotné výrobě ověřovací série. Vyskytne-li se závada, řeší se to přímo na místě, což se stěžovateli jeví jako nejvýhodnější z hlediska rychlosti, prostojů a administrativní zátěže. Za účelem ověření těchto tvrzení navrhl stěžovatel i místní šetření, což správce daně bez dalšího zamítl.

[4] **Krajský soud** neshledal žalobu důvodnou. Krajský soud shrnul relevantní právní úpravu obsaženou v zákoně o daních z příjmů týkající se odpočtu na vědu a výzkum včetně pokynu Ministerstva financí D-288 k provedení § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů, který slouží k zajištění jednotného postupu při posuzování uplatněných odpočtů nákladů od základu daně za projekty výzkumu a vývoje.

[5] Krajský soud shledal rozhodnutí žalovaného přezkoumatelným a dostatečně odůvodněným; je z něj zřetelné, proč se žalovaný v otázce neuznání odpočtu za ověřovací série ztotožnil se správcem daně a jak vypořádal odvolací námítky, které se do značné míry překrývají s žalobní argumentací [k prohlášení o shodě viz zejména odst. 57 až 64, k neprovedení výslechu 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]. Krajský soud poznamenal, že stěžovatel nadto v žalobě nespecifikoval, v čem konkrétně spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí; z části III.A) žaloby, jejímž úvodem stěžovatel námítku nepřezkoumatelnosti vznáší, vyplývá, že obsahově jde spíše o věcnou polemiku 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.

[6] Krajský soud poukázal na to, stěžovatel konkrétně nezpochybnil 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 příjmů. Podstatou žaloby je přesvědčení, že právě tento další (slovy příručky FRASCA TI a žaloby „zpětnovazební“) výzkum stěžovatel řádně prokázal, resp. že mu daňové orgány svým postupem neumožnily tuto skutečnost prokázat. S odkazem na četnou judikaturu krajský soud vyhodnotil, že stěžovatel daňové břemeno, které jej tížilo stran prokázání nároku na odpočet dle § 34b zákona o daních z příjmů, v případě nákladů na výrobu ověřovacích sérií neunesl. V postupu daňových

orgánů neshledal krajský soud žádná pochybení.

[7] Krajský soud poukázal podpůrně rovněž na absenci změny prohlášení o shodě v návaznosti na realizaci ověřovací série. Podotkl, že 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). Za klíčový nosný důvod neuznání odpočtu označil krajský soud skutečnost, že stěžovatel neprokázal, že v návaznosti na výrobu ověřovací série skutečně ještě došlo k dalšímu (zpětnovazebnímu) výzkumu či vývoji. Soud nespatřuje nezákonnost v postupu daňových orgánů ani v tom, že zamítly stěžovatelem navržené výsledky (některých) dealerů, kteří obdrželi výrobky ověřovací série.

[8] Krajský soud rovněž shledal dostatečně odůvodněné neprovedení stěžovatelem navrhovaných důkazů (výsledky dealerů a nahlédnutí do interního podnikového systému stěžovatele HELIOS), neboť jejich provedení nemohlo přinést žádná relevantní skutková zjištění.

[9] V **kasační stížnosti** stěžovatel odkazuje na důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b), d) a e) s. ř. s. Předestřel, že podstata sporu spočívá v hodnocení výdajů vynaložených na výrobu nultých (ověřovacích) sérií a jejich (ne)zahrnutí do výdajů vynaložených na výzkum a vývoj ve smyslu odpovídající právní úpravy.

[10] Stěžovatel tvrdí, že krajský soud v bodě 47 mj. konstatuje, že stěžovatel netvrdil ani neprokázal průběh vývoje nebo výzkumu, a konstatuje, že je „těžko pochopitelné, aby si jeho průběh a výstupy stěžovatel podrobně nezaznamenal, aby mohl v budoucnu replikovat např. nově vyvinuté postupy či technologie. Stěžovatel zdůrazňuje, že toto tvrzení a závěr z něj učiněný nemá žádnou oporu ve spisech; naopak stěžovatel opakovaně zdůrazňoval specifika průběhu vývoje ve svém provozu, kde vývoj probíhal zároveň v průběhu výroby ověřovací série. Žalovaný však na tato specifika nerefletoval a krajský soud v napadeném rozsudku nadto dovodil závěry, které jsou v naprostém rozporu s prokázanými a doloženými skutečnostmi. S ohledem na charakter prodávaných výrobků probíhá výzkum a vývoj kromě přípravných prací právě přímo v průběhu výroby ověřovací série, neboť konstruktér výrobku (tedy vývojář) je při výrobě ověřovací série přítomen přímo v provozu a veškeré závady, nedostatky a potřebné změny, úpravy výrobku jsou řešeny na místě v praxi. Není pravda (jak mylně uvádí krajský soud v bodě 48 napadeného rozhodnutí), že stěžovatel vývoj nezaznamenal. Za uvedení do výroby každého výrobku odpovídá jeho tvůrce, který není pouze konstruktérem výrobku, ale přímo se podílí na stavbě funkčního vzorku či prototypu, na jejich zkoušení, podílí se na přípravě výroby (přípravky, schvalování subdodávek atp.) a v rámci ověřovací série je také garantem, že všechny změny vynucené zjištěním neshod nebo nefunkčností, či neekonomičností, budou zaneseny do technické dokumentace. Tuto činnost provádí daný pracovník neprodleně po zjištění neshod nebo nefunkčností. S ohledem na tento systém fungování je evidentní, že není zapotřebí předávat informace písemně jinému pracovníkovi, když odpovědný pracovník se i v této fázi vývoje přímo účastní. Z tohoto důvodu není zapotřebí činit ani písemný záznam. Konkrétní pracovník odpovídá za správnost a vlastní provedení změny v technické dokumentaci. V případě neprovedení totiž hrozí finanční postih (srážka z prémiové složky mzdy).

pokračování

Informace o probíhajících změnách na výrobku v rámci OVS jsou ostatním pracovníkům technického úseku předávány ústně především v rámci interních porad. Stěžovatel s ohledem na výše uvedené postupuje tak, že změny v projektu každého jednotlivého výrobku nebo podstavy jsou konstruktérem prováděny přímo do technické dokumentace. Technická dokumentace je tak průběžně aktualizována. Tento způsob byl zvolen mj. s ohledem na skutečnost, že nemůže dojít k použití „zastaralé“ technické dokumentace, neboť je k dispozici pouze jedna – aktualizovaná verze. K této skutečnosti se stěžovatel podrobně vyjadřoval (např. bod II. písm. c) vyjádření ze dne 8. 12. 2020 či poslední odstavec na str. 4 vyjádření k replice žalovaného ze dne 29. 11. 2021). Krajský soud však dospěl k závěru, který nemá oporu ve spisech, resp. jeho závěr s těmito skutečnostmi.

[11] Dle stěžovatele krajský soud v důsledku výše uvedeného chybného, ničím nepodloženého závěru dospěl k nesprávnému posouzení o neexistenci zkušební výroby za účelem výzkumu a vývoje (viz bod 46 napadeného rozhodnutí). V případě stěžovatele je zkušební série a zpětnovazební vývoj spojen v jedno. Stěžovatel zdůrazňuje, že veškeré skutečnosti je nutno zkoumat podle svého skutečného obsahu, nikoliv podle formálního označení. U stěžovatele se výzkum a vývoj realizuje v rámci přípravné teoretické práce a následně v praxi při výrobě tzv. ověřovací série, která zahrnuje zkušební výrobu včetně zpětnovazebního vývoje, neboť konstruktér a další odpovědné osoby na místě v průběhu výroby konkrétní výrobek upravují, upřesňují, vyvíjí tak, aby odpovídal požadavkům. Tento postup je pro stěžovatele s ohledem na jeho velikost, systém a povahu práce nejvhodnějším, neboť eliminuje nadbytečné korporátní schvalovací a ověřovací postupy. V důsledku mylného vyhodnocení „neexistence“ technických záznamů, resp. absence vývoje krajský soud nesprávně posoudil povahu tzv. ověřovací série. Podstatou tzv. ověřovací série nebylo pouze zkvalitnění „finálního výrobku“, ale díky přítomnosti konstruktéra na místě výzkum a vývoj v praxi, v reálném čase.

[12] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu v bodě 53, v němž se uvádí, že absence změny prohlášení o shodě v návaznosti na realizaci ověřovací série posiluje závěr o neexistenci vývoje. Stěžovatel namítá, že k tomuto závěru neměl krajský soud dostatečné znalosti. Existuje mnoha variant, kdy prohlášení o shodě zůstane bez nutnosti změny i přesto, že se zcela nepochybně jedná o výrobek, který prošel vývojem. Stěžovatel namítá, že se jedná o odbornou otázku, k jejímuž posouzení měl být zadán odpovídající znalecký posudek, který by odpověděl na otázku, zda a v jakém rozsahu je možné vyvíjet konkrétní výrobek bez nutnosti prohlášení o shodě.

[13] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že neprovedení navrhovaného důkazu v podobě nahlédnutí do interního podnikového systému HELIOS nebylo pro zdárné posouzení věci podstatné. Podstatou návrhu stěžovatelky bylo, že ne všechny informace obsažené v systému HELIOS bylo možné předat v listinné podobě. Zmiňovaná 3D kostka obsahovala právě údaje o průběhu vývoje vyvíjených výrobků. S ohledem na rozhodnutí krajského soudu se jednalo o podstatné informace, neboť z 3D kostky byl zjistitelný právě průběh vývoje vyvíjených výrobků. Stěžovateli je známo, že návrh důkazních prostředků je plně v jeho dispozici, nicméně pokud není ze stran žalovaného, resp. správce daně zajištěna minimální součinnost v podobě provedení navrhovaného důkazního prostředku (který se s ohledem na závěry krajského soudu vyslovené v napadeném rozhodnutí zdá být zásadní), je obrana stěžovatele znemožněna a cíl správy daní, tj. správné a řádné vyměření daně, nikoliv vyměření daně za každou cenu, je zmařen.

[14] Krajský soud také nesprávně posoudil význam informací předávaných dealery. Krajský soud konstatuje, že role dealerů spočívala v tom, že neformálně poskytl informace o tom, jak výrobek fungoval. Role dealerů však spočívala v tom, že ověřovali vyvíjený výrobek v praxi. Rozhodně se nejednalo o pouhou informaci, o tom, zda výrobek fungoval. Nezbytnou součástí každého vývoje je testování výrobku v reálném provozu. Na základě tohoto testování obdržel konstruktér informace o tom, co je zapotřebí upravit, změnit, zpřesnit nebo předělat. S ohledem na sezónnost výrobků stěžovatele a závislost jejich použití na agrotechnických lhůtách a klimatických podmínkách však nebylo možné tuto zpětnou vazbu získat v přesně stanovených termínech (např. do 1 měsíce od předání výrobku dealerům apod.), ale mohlo se jednat i o prostoj v řádu měsíců.

[15] Stěžovatel dále namítá, že se krajský soud nevypořádal se všemi námitkami. Stěžovatel namítá, že krajský soud ve svém hodnocení nepostupoval podle závazných platných právních předpisů, ale aplikoval právně nezávaznou příručku vydanou mezinárodní organizací a pokyn, který je pro stěžovatele nezávazný. Krajský soud měl dle stěžovatele posoudit celou věc s ohledem na specifika vývoje a provozu stěžovatele, resp. v případě pochybností měl nařídít žalovanému, aby věc dodatečně dostatečně prověřil.

[16] Žalovaný ve **vyjádření** setrvává na závěru, který aproboval rovněž krajský soud, a navrhuje kasační stížnost zamítnout. Stěžovatel nepředložil v daňovém řízení žádnou relevantní dokumentaci, která by popsala průběh a výsledky tvrzeného vývoje spojeného s výrobou nulté (ověřovací) série. Pokud stěžovatel tvrdil, že realizoval v rámci nulté série další „zpětnovazební vývoj“, bylo jeho povinností toto své tvrzení prokázat; aby tedy dostal této své povinnosti měl dokumentovat veškerou svoji činnost týkající se vědy a výzkumu v průběhu řešení projektu. Bylo tedy na stěžovateli, aby předložené důkazní prostředky byly takové povahy, aby prokázaly jeho tvrzení, že byl v rámci ověřovací série skutečně realizován výzkum a vývoj, aby bylo možné akceptovat výdaje (náklady) na ni uplatněné. Správce daně v průběhu daňového řízení vycházel stěžovateli vstříc a dal mu dostatečný časový prostor k doložení důkazních prostředků v souladu s § 6 daňového řádu. Případné neprovedení navržených důkazních prostředků pak bylo vždy řádně odůvodněno.

[17] Žalovaný nerozporuje argument stěžovatele stran způsobu označení série jako ověřovací, nicméně jak správce daně, tak žalovaný se zabývali samotnou povahou této nulté, zkušební série z pohledu, zda v rámci této nulté série docházelo ke „zpětnovazebnímu vývoji“, aby tato mohla být zahrnuta do výzkumu a vývoje, což nebylo v rámci daňového řízení prokázáno. Ze stěžovatelem předložených důkazních prostředků - protokolů z kontroly ověřovací výrobní série vyplynulo, že všechny základní kontrolované parametry výrobků byly v pořádku, což podporovalo závěr, že v rámci ověřovací série nedocházelo ke změnám na výrobcích výzkumně-vývojového charakteru. Žalovaný považuje námitku stěžovatele, že podstatou ověřovací série nebylo pouze zkvalitnění „finálního výrobku“, ale díky přítomnosti konstruktéra na místě se jednalo o výzkum a vývoj v praxi v reálném čase, za nedůvodnou, neboť stěžovatel v řízení doloženými důkazními prostředky toto své tvrzení neprokázal, resp. neprokázal, že by v rámci nulté série docházelo ke „zpětnovazebnímu vývoji“, tj., že v rámci nulté série vznikly takové problémy, k jejichž řešení by byl zapotřebí nový experimentální vývoj.

pokračování

[18] Dle žalovaného stěžovatelem navrhovaný znalecký posudek nemůže ovlivnit skutečnosti správcem daně zjištěné. Stěžovatel v daňovém řízení předložil znalecký posudek č. 99/01/2019 (v rámci vyjádření stěžovatele k výsledku kontrolního zjištění); tento znalecký posudek se však nevyjadřoval k nultým (ověřovacím) sériím projektů vědy a výzkumu a nehodnotil jejich průběh. Měl-li stěžovatel za to, že k posouzení otázky, zda a v jakém rozsahu je možné vyvíjet konkrétní výrobek bez nutnosti prohlášení o shodě, je třeba odborného posouzení v rámci znaleckého posudku, mohl stěžovatel tento jiný znalecký posudek předložit již v řízení před správcem daně, případně uvedenou odbornou otázku zadat ke zpracování již v rámci znaleckého posudku stěžovatelem již předloženého, a nikoliv krajskému soudu vyčítat jeho neprovedení až v rámci kasační stížnosti.

[19] Žalovaný uvádí, že k nahlédnutí do modulu informačního systému není správce daně odborně způsobilý a není ani kompetentní vstupovat do programových systémů daňových subjektů. Daňové orgány uzavřely, že systém HELIOS nebude obsahovat údaje, které se snažil správce daně zjistit, tj. údaje o vývoji vyvíjených výrobků, a to z důvodu, že doklady vytištěné ze systému HELIOS, které již byly stěžovatelem správcem daně předloženy, žádné takové údaje o průběhu vývoje výrobků neobsahovaly. Žalovaný setrvává na názoru, že daňové orgány postupovaly v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, když řádně odůvodnily neprovedení navrhovaného důkazu. Vzhledem k tomu, že bylo v daném případě zřejmé, že navrhovaný důkaz nepřispěje ke správnému zjištění skutkového stavu, nelze tvrdit, že by došlo k porušení § 92 odst. 2 daňového řádu. Jak ve zprávě o kontrole, tak následně v napadeném rozhodnutí bylo jasně zdůvodněno, z jakého důvodu bylo odmítnuto provést stěžovatelem navrhovaný důkaz. Žalovaný rovněž setrvává na tom, že stěžovatel nepředložil žádné důkazní prostředky svědčící tomu, že na základě testování u dealerů probíhala následná výzkumně-vývojová činnost (viz odst. [67] až [75] napadeného rozhodnutí), tj. nijak nedoložil důkazními prostředky, že po testování u dealerů docházelo k podstatným změnám na výrobcích, resp. probíhalo testování výrobků nulté série v takovém rozsahu, že by mělo dopad na funkčnost nebo podstatnou změnu vlastností či parametrů výrobků a jednalo se tak tedy o výzkumně-vývojovou činnost.

[20] K dílčí námitce stěžovatele, že krajský soud aplikoval ve věci právně nezávaznou příručku vydanou mezinárodní organizací a pokyn, který je pro stěžovatele nezávazný, žalovaný k aplikaci pokynu D-288 a manuálu FRASCATI odkazuje na odst. [52] a násl. svého rozhodnutí, kde se k této problematice obsáhle vyjádřil, přičemž na tomto svém stanovisku i nadále setrvává. Pokud stěžovatel namítá, že pro něj nejsou příručka vydaná mezinárodní organizací a pokyn D-288 závazné, žalovaný zdůrazňuje, že vzhledem k tomu, že na základě vnitřních předpisů (pokynů) je vytvořena správní praxe, kterou je správní orgán vázán, lze důvodně předpokládat, že pokud daňový subjekt (zde stěžovatel) postupuje v souladu s pokynem D-288, bude jeho postup v souladu s názorem správce daně. Obě výkladové pomůcky, jak pokyn D-288 tak i příručka FRASCATI manuál (2002) byly v době příprav realizace projektů vědy a výzkumu stěžovatelem veřejně dostupné a byly všeobecně známy a v průběhu daňového řízení u stěžovatele se nijak nezměnila výkladová praxe použitá daňovými orgány.

[21] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích

rozsahu a z důvodů, které stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil; neshledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[22] Nejvyšší správní soud předně podotýká, že stěžovatelem uplatněný kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. vůbec nepřichází v úvahu, neboť žaloba stěžovatele nebyla krajským soudem odmítnuta ani řízení o ní nebylo zastaveno, ale věc byla meritorně posouzena.

[23] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou námitku nepřezkoumatelnosti [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], kterou stěžovatel uplatnil pouze v obecné rovině. Nicméně Nejvyšší správní soud její obsah dovodil z dílčí námitky stěžovatele, že se krajský soud nezabýval všemi předloženými námitkami. Stěžovatel však již nekonkretizuje, které z žalobních námitek (v poměrně stručné žalobě) měl krajský soud pominout.

[24] Má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí být z jeho odůvodnění zřejmé, jaký skutkový stav vzal posuzující orgán za rozhodný, jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech a jak se vypořádal s uplatněnými námitkami (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76, či ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 69/2015-45). Současně je ovšem nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů či pro nesrozumitelnost musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS). Je třeba též připomenout, že správní orgány ani soudy nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci, jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem uplatněné argumentace. Nepřezkoumatelnost není ani projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by mělo být rozhodnutí odůvodněno, ale objektivní překážkou, která znemožňuje věcný přezkum napadeného rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24 a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35).

[25] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu výše uvedená kritéria přezkoumatelnosti splňuje. Krajský soud vystihl podstatu věci, dostatečně se vypořádal s veškerými námitkami stěžovatele a své závěry přehledně, srozumitelně, logicky a přesvědčivě odůvodnil. Nejvyšší správní soud podotýká, že nepřezkoumatelnost rozsudku nezpůsobuje ani to, že krajský soud, poté co se se závěry žalovaného ztotožnil, odkázal na části odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Za situace, kdy je o určité otázce v odůvodnění rozhodnutí žalovaného pojednáno správně a vyčerpávajícím způsobem, nic nebrání krajskému soudu tyto skutkové a právní závěry aprobovat a v podrobnostech na ně odkázat (viz např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130).

[26] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku nesprávného právního posouzení či vady řízení při zjišťování skutkového stavu mající za následek nezákonnost napadeného správního rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.].

[27] Na základě daňové kontroly zahájené u stěžovatele dne 18. 4. 2017 správce daně neuznal stěžovateli uplatněný odpočet na výzkum a vývoj dle § 34 odst. 4 a 5 zákona



pokračování

o daních z příjmů právnických osob pro projekty výzkumu a vývoje vyhlášené do 31. 12. 2013, resp. dle § 34a až § 34c téhož zákona pro projekty vědy a výzkumu vyhlášené od 1. 1. 2014 a podle § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků, ve znění pozdějších předpisů, za zdaňovací období roku 2014 ve výši 2 906 258 Kč a za zdaňovací období roku 2015 ve výši 2 652 476 Kč.

[28] V rámci odvolacího řízení žalovaný dospěl k závěru, že předložené projekty formálně nesplňují všechny podmínky stanovené v § 34 odst. 5, resp. § 34c zákona o daních z příjmů, nicméně jedná se o nedostatky mírného rázu; dospěl proto k závěru, že není možné vyloučit za zdaňovací období roku 2014 a 2015 veškeré výdaje uplatňované na výzkum a vývoj. Správci daně však přisvědčil v otázce hodnocení výdajů vynaložených na výrobu nultých (ověřovacích) sérií; dodatečné platební výměry správce proto změnil a doměřenou daň snížil na částku 283 860 Kč, resp. 199 880 Kč.

[29] Žalobní potažmo shodné kasační námitky směřují k hodnocení výdajů vynaložených na výrobu nultých (ověřovacích) sérií a jejich zahrnutí do výdajů vynaložených na výzkum a vývoj.

[30] Nejvyšší správní soud se především zcela ztotožnil s hodnocením rozložení důkazního břemene. Je třeba zdůraznit, že pochyby správce daně pramenily právě z toho, že stěžovatel zahrnul do odpočtu náklady na výrobu ověřovací série, které obecně odpočitatelné nejsou, pokud na ně nenavazuje další výzkum či vývoj (§ 34 odst. 4, resp. § 34b zákona o daních z příjmů v relevantním znění). Stěžovatel byl proto vyzván v souladu s § 92 odst. 4 daňového řádu k doložení oprávněnosti zahrnutí výdajů na výrobu nultých sérií do odpočtu. 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 výrobku (obecně tedy nikoliv následné náklady na výrobu ověřovací série). Současně stěžovatele upozornil na obsah pokynu D-288 s tím, že výdaje na zkušební výrobu za účelem výzkumu a vývoje lze zahrnout mezi náklady pro účely odpočtu. Stěžovatel byl tudíž dostatečně seznámen s tím, co a proč je třeba pro účely uznání odpočtu nákladů na výrobu nulté série prokázat. To však neučinil.

[31] Důkazní břemeno poplatníka uplatňujícího nárok na odpočet akcentoval Nejvyšší správní soud již několikrát. Např. v rozsudku ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018-52, Nejvyšší správní konstatoval: *„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. (...) 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“.* Obdobně lze poukázat např. na rozsudky NSS ze dne 20. 9. 2017,

č. j. 6 Afs 34/2017-71, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, či ze dne 16. 12. 2022, č. j. 5 Afs 269/2021-55. V posledně uvedeném rozsudku se mimo jiné uvádí: „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. (...) 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 odčitatelných 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.“ V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2020, č. j. 7 Afs 447/2018-55, se mimo jiné uvádí: „Základním předpokladem pro úspěšné uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj dle § 34 odst. 4 věty první zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013 je v případě experimentálního vývoje ve smyslu § 2 odst. 1 písm. c) zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací, doložení vývojové činnosti. Daňový poplatník musí doložit, že dosáhl závěrů (výsledků, poznatků, znalostí), které jsou oproti stávající úrovni poznatků a dovedností v daném oboru pro něj nové a dosud nevyužívané. Bez náležité dokumentace nese daňový subjekt riziko, že se při budoucím dokazování v daňovém řízení octne v důkazní nouzi ohledně skutečné novosti svého řešení.“

[32] Nejvyšší správní soud shodně s žalovaným potažmo krajským soudem konstatuje, že stěžovatel nejen, že neprokázal, že v souvislosti s výrobou nulté série realizoval výzkum či vývoj, ale v zásadě nic konkrétního k tomu, jak měl takový výzkum či vývoj proběhnout a jaké byly jeho výsledky, ani netvrdil; nepředložil žádnou relevantní dokumentaci popisující průběh a výsledky 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 stěžovatel podrobně nezaznamenal, aby mohl v budoucnu replikovat např. nově vyvinuté postupy či technologie.

[33] Stěžovatel v odpovědi na výzvu správce daně akcentoval užitečnost a význam nulté či ověřovací série pro kvalitu výrobků a plánování výroby, uvedl, že při těchto procesech dochází k drobným doladěním a změnám součástí výrobku tak, aby byl produkt vyrobitelný v sériích; vysvětlil, že produkty nulté série jsou poskytovány jeho 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; předložil protokoly z kontroly ověřovací výrobní série. Tyto dokumenty však nijak neprokazují, že v souvislosti s nedostatky zjištěnými u výrobků ověřovací série došlo k dalšímu výzkumu a vývoji. 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

pokračování

zjištěn velký rozptyl délek v dodávaných řemenech (navrženo 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 (požadováno řešení v podobě posunutí výřezu aretace páky), u adaptéru vyžínače křovin bylo zjištěno odlupování barvy při utahování šroubů (řešit úpravou postupu montáže s důrazem na správný způsob utahování), u sněžného pluhu byla zjištěna nižší pevnost balení ( řešení spočívající v úpravě tvaru kartonových vložek).

[34] Lze tak konstatovat, že protokoly z kontroly ověřovací série ukazují, že na základě její realizace byly zjištěny různé dílčí nedostatky, které 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 krajský soud připomněl, rozlišovacím znakem mezi výzkumem či vývojem a ostatními činnostmi 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 zcela jistě nejsou.

[35] Stěžovatel opakovaně zdůrazňoval specifika průběhu vývoje ve svém provozu, kdy vývoj probíhal v průběhu výroby ověřovací série, přičemž veškeré závady a nedostatky, potřebné změny a úpravy jsou řešeny na místě v praxi. Ohrazuje se proti závěru krajského soudu, že stěžovatel vývoj neznamenal; protože za uvedení do výroby každého výrobku odpovídá jeho tvůrce, který se podílí na stavbě, zkoušení, přípravě výroby a v rámci ověřovací série je garantem, že všechny změny budou zaneseny do technické dokumentace, je zjevné, že není třeba předávat informace písemně jinému pracovníkovi.

[36] Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně zdůrazňuje, že je zcela na daňovém subjektu, aby své podnikání a způsob, jakým provádí obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí. Volba důkazních prostředků, kterými daňový subjekt svá tvrzení prokáže, je naprosto na jeho úvaze. Bylo tedy na stěžovateli, aby předložené důkazní prostředky byly takové povahy, aby prokázaly jeho tvrzení, že byl v rámci ověřovací série skutečně realizován výzkum a vývoj, aby bylo možné akceptovat výdaje (náklady) na ni uplatněné. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně se v průběhu daňové kontroly snažil získat veškerou dokumentaci, kterou stěžovatel k jednotlivým projektům měl nebo mohl mít a z dokumentace zjišťoval skutečný průběh realizace projektů. Stěžovatel však neprokázal předloženými důkazními prostředky průběh výroby nulté (ověřovací) série, resp. že v rámci ní docházelo k výzkumně-vývojové činnosti, jinými slovy, že by docházelo ke zpětnovazebnímu vývoji. Tento zpětnovazební vývoj nebyl prokázán ani vyjádřením samotného stěžovatele, který se vyjádřil v tom smyslu, že nenastaly v rámci nulté série takové problémy, k jejichž řešení by byl zapotřebí nový experimentální vývoj, ani provedením výslechu svědka p. Š., z něhož vyplynulo, že žádné písemné dokumenty o jednáních s dealery neexistovaly, vše bylo dojednáváno telefonicky nebo při osobních

setkáních, vždy ústně, na výrobky je poskytována záruka; smlouvy s dealery žádná ujednání o „zpětnovazebním vývoji“ neobsahovaly.

[37] Nejvyšší správní soud shodně s krajským soudem dospěl k závěru, že stěžovatel v daňovém řízení neprokázal, že by v rámci nulté série ke „zpětnovazebnímu vývoji“ docházelo. V rámci nulté série nenastaly takové problémy, k jejichž řešení by byl zapotřebí nový experimentální vývoj. Ze stěžovatelem předložených důkazních prostředků - protokolů z kontroly ověřovací výrobní série vyplynulo, že všechny základní kontrolované parametry výrobků byly v pořádku, což podporovalo závěr, že v rámci ověřovací série nedocházelo ke změnám na výrobcích výzkumně-vývojového charakteru. Dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, resp. § 34b téhož zákona výčet výdajů možných uplatnit v odpočtu na výzkum a vývoj končí výdajem na výrobu prototypu nebo jeho části. Prototyp je nutné otestovat, zda je v praxi funkční. Stěžovatelem nebylo prokázáno, že se tomu dělo formou nulté série, naopak nultá série již nebyla přímo součástí výzkumně-vývojových aktivit.

[38] Stěžovatel nesouhlasí s argumentací krajského soudu v odst. 53 napadeného rozsudku, že absence změny prohlášení o shodě v návaznosti na realizaci ověřovací série posiluje závěr o neexistenci vývoje. Pokud stěžovatel namítá, že krajský soud neměl k tomuto závěru dostatečné znalosti, neboť se jedná o odbornou otázku, k jejímuž posouzení měl být zadán znalecký posudek, který by odpověděl na otázku, zda a v jakém rozsahu je možné vyvíjet konkrétní výrobek bez nutnosti prohlášení o shodě, Nejvyšší správní soud především podotýká, že krajský soud konstatoval, že závěry ohledně absence změny prohlášení o shodě závěry žalovaného pouze posilují, nikoliv prokazují. Krajský soud konstatoval, že se nejednalo o stěžejní důvod, který vedl daňové orgány k závěru, že stěžovatel neprokázal, že v souvislosti s výrobou nulté série realizoval výzkum a vývoj. K hodnocení předložených prohlášení o shodě krajský soud v odst. [54] napadeného rozsudku uvedl: „*V kontextu nyní posuzované věci je to však jen důležitý 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.*“ Nejvyšší správní soud současně podotýká, že stěžovateli v průběhu daňového řízení nic nebránilo, měl-li za to, že k posouzení otázky, zda a v jakém rozsahu je možné vyvíjet konkrétní výrobek bez nutnosti prohlášení o shodě, je třeba odborného posouzení, znalecký posudek předložit.

[39] Nejvyšší správní soud neshledal důvodné ani námitky stěžovatele stran neprovedení navrhaných důkazů nahlédnutím do interního podnikového systému HELIOS a neposouzení role dealerů, která dle stěžovatele nespočívala v pouhém předání informace o tom, zda výrobek fungoval. Jak již dostatečně odůvodnil žalovaný, stěžovatel nijak nedoložil důkazními prostředky, že po testování u dealerů docházelo k podstatným změnám na výrobcích, resp. probíhalo testování výrobků nulté série v takovém rozsahu, že by mělo dopad na funkčnost nebo podstatnou změnu vlastností či parametrů výrobků a jednalo se tak o výzkumně-vývojovou činnost. Z vydaných faktur a z výslechu pana Š. je nadto zcela zřejmé, že výrobky nultých sérií byly dealerům - odběratelům prodány a jednalo se tedy o obchodně závazkový vztah. Svědek uvedl, že 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 se na

pokračování

něm projevují závady. Dealer ověřuje funkčnost, vlastnosti, odolnost konstrukce a trvanlivost výrobku. Dohoda o testování je ústní. Dealeři tedy byli de facto zprostředkovateli prodeje a nemohli proto mít o průběhu vývoje ani žádné povědomí. Případné provedení svědeckých výpovědí dealerů tak na závěru daňových orgánů nemohlo nic změnit. Obdobně na hodnocení skutkového stavu nemohlo nic změnit ani nahlédnutí do podnikového systému. Podklady ze systému HELIOS, které stěžovatel předložil, zahrnují výrobní příkaz, příjemky na sklad a prodej výrobku, ale neobsahují žádné informace dokládající existenci a průběh dalšího vývoje (viz odst. 78 rozhodnutí žalovaného). Není tedy pravdou, že by správní orgány „bez dalšího odmítly“ tento důkaz provést. Neprovedení navrhovaných důkazů žalovaný dostatečně odůvodnil.

[40] Nejvyšší správní soud uzavírá, že základním předpokladem pro úspěšné uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj je 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, zda poplatník prováděl skutečnou vývojovou činnost. Doklady o provádění vývojové činnosti jsou základním vstupem pro skutkové závěry a následné právní hodnocení, zda byly splněny podmínky § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Právní hodnocení otázky, zda se jedná o výzkum a vývoj, je především dokladovou záležitostí (srov. např. rozsudky NSS ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119, nebo ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016-38). Stěžovatel byl proto zodpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení (viz například rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, a rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2007, č. j. 8 Afs 99/2005-81).

[41] K námitce aplikace interního pokynu Ministerstva financí Nejvyšší správní soud již ve své judikatuře několikrát konstatoval, že pokyny Ministerstva financí řady D vytvářejí správní praxi a jsou pro správní orgán závazné (např. rozsudek ze dne 25. 10. 2006, č. j. 8 Afs 3/2005-59, nebo rozsudek ze dne 17. 12. 2009, č. j. 7 Afs 111/2007-82). Co se týče aplikace pokynu Ministerstva financí D-288, lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119: „*Ministerstvo financí vydalo k provedení ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů pokyn D-288, který slouží k zajištění jednotného postupu při uplatňování předmětného ustanovení tím, že správcům daně poskytuje návod na 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. Nejedná se tedy o obecně závazný právní předpis, kterým by krajský soud při svém rozhodování byl vázán. Závazný je primárně pro správce daně, který je povinen se jím řídit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 9. 2012, čj. 2 Afs 55/2012-24). Pokyn D-288 tak lze na posouzení věci použít jako výkladové vodítko v mezích, v nichž je souladný se zněním zákona o daních z příjmů.*“ Nejvyšší správní soud podotýká, že obě výkladové pomůcky, z nichž žalovaný rovněž vycházel, jak pokyn D-288, tak i příručka FRASCATI manuál (2002), byly veřejně dostupné a byly všeobecně známy. V průběhu daňového řízení u stěžovatele se nijak

nezměnila výkladová praxe správců daně, jejich aplikace tudíž nemohla být pro stěžovatele nepředvídatelná či překvapivá. Stěžovatel však především ani netvrdí, v čem by byly tyto dokumenty v rozporu se zákonem, protože by je nebylo možno aplikovat; stěžovatel pouze setrval na obecném konstatování, že pro něj nejsou závazné. Nejvyšší správní soud podotýká, že ani v žádném ze svých předchozích rozsudků, v nichž byly uvedené interní pokyny aplikovány, nedospěl k závěru o jejich neaplikovatelnosti pro rozpor se zákonem.

[42] Nejvyšší správní soud neshledal důvod, pro který by měl rozsudek krajského soudu zrušit. Krajský soud při posouzení věci vycházel z řádně zjištěného skutkového stavu, který právně posoudil v souladu se zákonem a v intencích na věc přílehlavé judikatury. Své závěry krajský soud přezkoumatelným způsobem odůvodnil. Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[43] O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu ve věci náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady přesahující jeho správní činnost nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

**P o u č e n í:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. září 2024

JUDr. Lenka Matyášová  
předsedkyně senátu