



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudců Mgr. Věry Jachurové a Mgr. Bc. Jana Schneeweise v právní věci

žalobkyně: **Metrostav a.s.**, IČO: 000 14 915
se sídlem Praha 8, Koželužská 2450/4
zastoupená advokátem JUDr. Martinem Bohuslavem
se sídlem Praha 2, Italská 258167

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 3. 2024 č.j. 7875/24/5200-11433-706599

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný na základě odvolání žalobkyně a s přihlédnutím k rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 1. 2024 č.j. 10 Af 45/2019-145 (dále též „rozsudek Městského soudu v Praze“ nebo „druhý rozsudek Městského soudu v Praze“) změnil rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 3. 2018 č.j. 42814/18/4200-11772-507706 (dále jen „rozhodnutí finančního úřadu“ nebo „platební

výměr“), neboť v případě výdajů vynaložených při realizaci projektu Komplex SC akceptoval žalobkyní uplatněnou odčitatelnou položku od základu daně ve smyslu § 34 odst. 4 ZDP na řádku 242 řádného daňového přiznání za zdaňovací období 2014 ve výši 1 493 353 Kč a změnil výši vyměřené daně z částky 102 884 346 Kč na částku 102 600 676 Kč, přičemž v ostatním ponechal výrok rozhodnutí finančního úřadu beze změny. Platebním výměrem byla správcem daně z moci úřední žalobkyni vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 ve výši 102 884 346 Kč.

2. Žalovaný v napadeném rozhodnutí shrnul skutkový stav a odvolací důvody a po rekapitulaci právního základu případu tento aplikoval na zjištěný skutkový stav. Konstatoval, že správce daně postupoval správně, pokud se v první řadě zabýval splněním formálních požadavků projektů výzkumu a vývoje (dále jen „VaV“), resp. jejich náležitostmi ve smyslu § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), a stejně tak i podmínkou řádně vedené oddělené evidence výdajů na VaV. Jelikož tyto požadavky „formálního“ charakteru nebyly splněny, nebylo již třeba se zabývat otázkami dalšími, resp. provádět další dokazování ve smyslu splnění věcných požadavků kladených na VaV, resp. toho, zda projekty VaV naplnily požadovanou podstatu činností VaV dle § 34 odst. 4 ZDP, případně vypracovat znalecký posudek ve smyslu § 95 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) v návaznosti na ne/předložené důkazní prostředky.
3. Žalovaný uvedl, že ačkoli správce daně posuzoval náležitosti projektů „Vývoj technologie výměny kotlů“ (dále jen „projekt Prunéřov“) a „Vývoj technologických postupů rozšíření ocelového mostu s ortotropní mostovkou“ (dále jen „projekt Most G-R“) podle § 34c ZDP, přestože tyto dva projekty byly schváleny před 1. 1. 2014, a měl tedy jejich náležitosti hodnotit podle § 34 odst. 5 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2013, nejednalo se o pochybení takové intenzity, jež by bylo způsobitelné ovlivnit zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Náležitosti projektu VaV (písemného dokumentu) jsou totiž v obou ustanoveních obdobné, přičemž podmínka prospektivnosti a vymezení cíle projektu je v obou ustanoveních upravena shodně.
4. Dále žalovaný konstatoval, že hodnocení důkazních prostředků bylo správcem daně provedeno v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu. Zdůraznil, že důkazní břemeno jednoznačně tíží daňový subjekt, nikoli správce daně, a je na něm, aby předložil relevantní důkazní prostředky, kterými prokáže, že byly dodrženy zákonné podmínky pro uplatnění předmětného odpočtu na podporu VaV, zvláště pak byl-li k tomu vyzván.
5. Žalovaný uvedl, že Městský soud v Praze dal v případě projektů Prunéřov a Most G-R orgánům finanční správy za pravdu. Žádnou vadu, ke které by musel přihlídnout z úřední povinnosti, Městský soud v Praze neshledal a rovněž neshledal důvodnými žalobní námitky uplatněné ve vztahu k těmto projektům. Žalovaný připomenul jednotlivé pasáže rozsudku Městského soudu v Praze týkající se uvedených dvou projektů.
6. V rámci vypořádání odvolacích námitek žalovaný zdůraznil, že pokud žalobce předložil správci daně určité důkazní prostředky a k nim i sdělil, že dokládají faktický stav věci, tj. přímou a bezprostřední souvislost s obsahem činností, které sám považuje za činnosti VaV u předmětného projektu, pak nelze správci daně vytýkat, že by je nesprávně vyhodnotil,

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

pokud u těch samých důkazních prostředků bylo shledáno, že byly vyhotoveny, resp. zachycují skutečnosti ještě přede dnem schválení příslušného projektu VaV. Odmítl snahu žalobce zlehčovat význam těchto důkazních prostředků formou údajných „přípravných činností“, neboť tomu neodpovídá zjištěný skutkový stav. V rámci oněch „přípravných činností“ (například návrh hydraulického systému; svislé rozdělení kotle; vývoj technologie spouštění a zvedání částí kotlů pomocí lan) byla ověřena shoda v konstrukčních návrzích řešení a vyvíjených technologických postupech, které byly deklarovány v písemném dokumentu projektů VaV coby jejich cíl, a zároveň i v příslušné dokumentaci o průběžných výsledcích daného projektu, které je poplatník povinen vést s ohledem na ustanovení § 34 odst. 5 ZDP. Co se obecně týče podstaty přípravných prací, ZDP je a priori nevylučuje z činností, které by nebylo možno zahrnovat do odpočtu na podporu VaV, pokud přímo souvisejí s řešením daného cíle VaV. Jinak řečeno, je-li shledána jejich bezprostřední souvislost s cílem projektu, pak výdaje s nimi spojené lze do odpočtu na podporu VaV zahrnovat. Avšak v případě zjištění praktické realizace technologie manipulace s těžkými břemeny na základě rozdělení tohoto břemene svislými řezy, což mělo být podstatou (cílem) nového řešení vyvinutého v rámci projektu Pruněrov, již v období před schválením tohoto projektu, nelze o údajných „přípravných činnostech“ uvažovat nebo pochybovat. Záznamy ve stavebních denících jsou toho jednoznačným důkazem. Žalobce tento nesoulad nevysvětlil, ani se nevyjádřil k tomu, jak bylo možné provést demontáž starých kotlů ještě před deklarovaným zahájením tohoto vývojového cíle, a to způsobem popsaným právě v dokumentaci o průběhu řešení tohoto projektu, jakož i v přihlášce vynálezu, chráněném průmyslovým vzorem nebo technologickém postupu montáže.

7. Žalovaný dále podrobně vysvětlil, na základě jakých skutečností a důkazních prostředků dospěl k závěru, že projekty Pruněrov a Most G-R nesplňují podmínku prospektivnosti.
8. Žalobkyně v žalobě předeslala, že předmětem sporu je pouze uplatnění odpočtu na podporu VaV ve vztahu k projektům Pruněrov a Most G-R.
9. V prvním žalobním bodě namítla procesní pochybení správce daně. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2024 č.j. 3 Afs 62/2022-105 (dále jen „rozsudek ATEK“) zdůraznila, že určitý druh činností souvisejících s projektem VaV lze realizovat před jeho zahájením, aniž by byla narušena prospektivní povaha projektu. Tyto činnosti Nejvyšší správní soud označuje jako *faktické zahájení prací na řešení projektu*. Pro případný závěr o předčasném zahájení řešení projektu musí dojít k posouzení povahy činností prováděných před datem vypracování projektu VaV. Toto posouzení však může provést pouze znalec. Napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť správce daně ani žalovaný neustanovili znalce k posouzení povahy činností žalobkyně prováděných před zahájením řešení předmětných projektů. Správní orgány tedy neprokázaly, že by nešlo o činnosti faktického zahájení prací na řešení projektu, ačkoliv tyto činnosti byly správcem daně i žalovaným hodnoceny po technické stránce. V této otázce je to přitom správce daně a žalovaný, kdo, v rozporu s tvrzením žalovaného v bodě 52 napadeného rozhodnutí, nese důkazní břemeno, neboť je to právě správce daně a žalovaný, kdo tvrdí, že došlo k předčasnému zahájení řešení obou projektů. Žalovaný i správce daně opřeli své závěry o posouzení důkazů technické povahy, přičemž tyto důkazy hodnotili laicky, nadto odmítli provést všechny důkazy navrhované žalobkyní. Nemůže být proto pochyb o nezákonnosti

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

napadeného rozhodnutí, neboť správce daně v rozporu s rozsudkem ATEK neposoudil technické podklady s pomocí znalce.

10. Ačkoli se v případě projektu Pruněrov může jevit, že činnosti prováděné před zahájením řešení projektu dne 12. 12. 2012 mohly mít vysoce odbornou povahu a mohly souviset s uvedeným projektem, správce daně ani žalovaný se vůbec nevypořádali se skutečností, že tyto činnosti vedly v říjnu 2012 k nehodě, která nastala při demontáži I. tahu kotle D. Při ní došlo ke zborcení původního nosníku nosného roštu kotle a k poškození části kotevnic lan, což žalobkyně dokládala i fotodokumentací, která je součástí správního spisu. Příčinu nehody se nikdy nepodařilo objasnit, nehoda ale zcela zásadně ovlivnila vnímání technické nejistoty a byla jedním z faktorů vedoucích k naplánování a schválení projektu Pruněrov koncipovaného jako vyvinutí a ověření podstatně zdokonaleného technologického postupu výměny kotlů. Projekt tedy směřoval k nahrazení postupů, které v praxi selhaly. Znalecké posouzení činností žalobkyně prováděných před datem vypracování projektu Pruněrov ve vztahu k ocnitelnému prvku novosti a odstraňování technické nejistoty definovanému v tomto projektu je tedy zcela nezbytné. Je totiž třeba prokázat, zda tyto činnosti prováděné před zahájením řešení projektu Pruněrov měly povahu činností VaV, o čemž lze pochybovat, neboť šlo o aplikaci rutinních, již známých metod. I kdyby tyto činnosti neměly povahu činností VaV, žalovaný neprokázal, že by souvisely s prvkem ocnitelné novosti a odstraňování technické nejistoty definované v projektu. I o tom lze pochybovat, neboť teprve selhání činností prováděných před zahájením řešení projektu vedlo k vypracování projektu Pruněrov. Nezákonnost ze stejných důvodů platí i pro otázku posouzení zahájení řešení projektu Most G-R.
11. Ve druhém žalobním bodě žalobkyně namítla nesprávné posouzení otázky zahájení řešení obou projektů. Žalobkyně je přesvědčena, že činnosti, které předcházely začátku řešení obou projektů, mají přípravnou povahu, resp. nejde o činnosti, které by měly povahu výzkumných a vývojových činností. K projektu Pruněrov uvedla, že technologické činnosti, které byly realizovány před datem vypracování předmětného projektu, včetně demontáže kotlů, neprokazují nic o zahájení řešení projektu před jeho vypracováním, neboť tyto činnosti s řešením projektu nesouvisí. V důsledku havárie při demontáži kotlů se totiž zjistilo, že k úspěšné výměně kotlů v elektrárně bude třeba vyvinout nový technologický postup. Impulsem k zahájení řešení projektu bylo právě selhání postupů, jejichž realizaci v roce 2012 žalovaný popisuje a u nichž se koncem roku 2012 prakticky ukázalo, že nemohou vést k úspěšné realizaci stavebního díla. Ve své podstatě tak tyto činnosti nelze označit ani za přípravné činnosti k Projektu Pruněrov. Žalovaný nebere v napadeném rozhodnutí vůbec v potaz, že (neúspěšný) konvenční technologický postup výměny kotlů použitý před zahájením projektu Pruněrov byl jiným technologickým postupem než ten, který byl předmětem projektu Pruněrov a který vedl k úspěšné výměně kotlů. I z této skutečnosti je zřejmá naprostá nezbytnost znaleckého posouzení povahy činností předcházejících zahájení řešení projektu Pruněrov. Dle žalobkyně je též nutno zdůraznit, že projekt Pruněrov byl zaměřen na vývoj nové technologie, nikoliv na provedení jednoho konkrétního úkonu či stavebního díla jako celku. V rámci realizace projektu Pruněrov byla za využití nových postupů úspěšně dokončena demontáž starých kotlů, montáž nových kotlů a ověření funkčnosti celého postupu, ke kterému docházelo až do konce roku 2014. Tím bylo dosaženo cíle projektu, tj. vývoje nového technologického postupu výměny kotlů. Nelze vůbec konstatovat, že nový technologický postup výměny kotlů byl využit již před

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

vypracováním projektu, jak tvrdí žalovaný. Žalobkyně shrnula, že v rámci projektu Pruněrov byly vyvíjeny nové postupy odlišné od objektivně nepoužitelného postupu výměny kotlů neúspěšně aplikovaného v roce 2012. Tyto postupy obsahují ocenitelný prvek novosti a technické nejistoty, což bylo prokázáno znaleckým posudkem. Vývoj těchto postupů byl prospektivně vymezen v projektu Pruněrov a fakticky zahájen po schválení tohoto projektu.

12. K projektu Most G-R žalobkyně nejprve zdůraznila, že jeho předmětem byla otázka, jak provést rekonstrukci mostu G-R, nikoli otázka konstrukce samé, tedy nikoli otázka toho, co má být postaveno. Žalovaný bez potřebné kvalifikace v oblasti stavebnictví a pouze na základě svých neodborných úvah prováděl hodnocení a porovnání technické dokumentace, která přísluší pouze znalci v dané oblasti. Podle žalobkyně je velmi nepravděpodobné, že úřední osoba správce daně či žalovaného je dostatečně způsobilá porovnávat dva technické výkresy u takto složité stavby. Důsledkem neodborného hodnocení informací a podkladů pak je, že správce daně i žalovaný zcela opomíjí zásadní rozdíl, a to že zadávací dokumentace, která je uváděna žalovaným jako důkaz předčasného zahájení řešení projektu, řeší otázku konstrukce (tedy co má být postaveno), kdežto projekt Most G-R řeší otázku tzv. technologických postupů, tedy jak konkrétně je možné danou rekonstrukci realizovat. Nezohlednění těchto rozdílů pak podtrhuje důležitost a nutnost znaleckého posouzení činností předcházejících řešení projektu Most G-R. Na začátku realizace takového stavebního díla je vždy zadávací dokumentace obsahující prvotní návrhy konstrukčního řešení. Tyto návrhy však mohou v konkrétních podmínkách narážet na celou řadu technických problémů, a tudíž je nutné navržená řešení ověřovat a vyvíjet nové technologické postupy, které umožní realizaci stavebního díla. V případě projektu Most G-R bylo nutné analyzovat správnost navrženého konstrukčního řešení a v rámci toho vyvinout nové technologické postupy realizace tak, jak bylo definováno v cílech a předpokládaných fázích řešení projektu. Potřeba tohoto vývoje přitom vyvstala právě až v návaznosti na prvotní návrhy. Opět tedy ani nebylo možné projekt vypracovat dříve, než tyto dokumenty existovaly. Dílčí schválení výkresu přitom neznamená, že ve zvoleném konstrukčním řešení nebude docházet k dalším změnám ve vazbě na technologické postupy realizace vyvíjené v rámci projektu. Je běžnou praxí, že teprve při vývoji technologických postupů realizace jsou identifikována technická omezení a rizika vedoucí k přehodnocení a vývoji úprav vlastní konstrukce. Takové úpravy mohou být jak koncepční, tak nemusí být z výkresů na první pohled nijak patrné. Může se například jednat o dimenzování částí, nosníků či svarů, které má naprosto zásadní vliv na možnost realizace a následné bezpečné užívání stavebního díla. Z dokumentace předložené žalobkyní jasně vyplývá, že k analýze, ověřování a finálnímu výběru konstrukčního řešení docházelo až v roce 2014, a to ve vazbě na vyvíjené technologické postupy. Nelze tedy konstatovat, že finální konstrukční řešení bylo ve své úplnosti vytvořeno a zvoleno ještě před vypracováním projektu. To, že finální řešení projektu Most G-R nemohlo být známo před zahájením řešení tohoto projektu, plyne i ze skutečnosti, že žalobkyně znalecky prokázala přítomnost ocenitelného prvku novosti a odstraňování technické nejistoty při řešení projektu. Z uvedeného je zřejmé, že závěry žalovaného jsou nezákonné.

13. Ve třetím žalobním bodě žalobkyně namítla, že žalovaný se stejného pochybení dopustil při posouzení okamžiku ukončení řešení obou projektů, pokud odborně (znalecky) neposoudil povahu činností prováděných při řešení těchto projektů. Všechny žalobkyní uplatněné

náklady kvalitativně naplňovaly znaky výzkumu a vývoje a časově a věcně spadaly do rozsahu předmětných projektů VaV. Dle žalobkyně je irelevantní, jaké další činnosti byly prováděny, pokud v jejich souvislosti nebyly uplatňovány odpočty na podporu VaV. Žalovaný tedy zjevně hodnotil otázku ukončení řešení projektů VaV neodborně a na základě vlastního subjektivního úsudku, ačkoliv jde o otázku ryze odbornou.

14. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předeslal, že žalobní námitky *de facto* korespondují námitkám obsaženým v odvolání žalobkyně, případně tyto rozvíjejí, a opakují tedy její argumentaci jako odvolatelky. Žalovaný v této souvislosti konstatoval, že se s odvolacími námitkami v plném rozsahu vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí.
15. S ohledem na nálezy Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 3285/22 žalovaný poukázal na skutečnost, že Městský soud v Praze je vázán názorem, který vyslovil ve svém předchozím rozsudku, v němž se zabýval shodnými námitkami, které shledal nedůvodnými. Zdůraznil, že smyslem a účelem soudního přezkumu není „*stále dokola opakovat již několikrát vyslovené*“. Z tohoto důvodu žalovaný odkázal na závěry, které byly vysloveny v rozsudku Městského soudu v Praze a zdůraznil nosné závěry napadeného rozhodnutí.
16. V replíce žalobkyně poukázala na to, že první rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 26. 8. 2021 č.j. 10 Af 45/2019-75 byl zrušen Nejvyšším správním soudem, a proto z povahy věci neexistuje. Není tak možné dovolávat se závěrů vyslovených v již neexistujícím rozhodnutí. Pokud jde o druhý rozsudek Městského soudu v Praze, žalovaný přehlíží, že totožnost řízení je dána jednak totožností účastníků, jednak totožností předmětu řízení. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je předmětem právě napadené rozhodnutí. V souladu se závěry Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2011 č.j. 2 As 63/2011-60 platí, že totožnost věci v řízení o žalobě proti správnímu rozhodnutí je dána jak totožností účastníků, tak totožností napadeného rozhodnutí. Napadené rozhodnutí přitom žalovaný vydal v reakci na druhý rozsudek Městského soudu v Praze, jímž soud předchozí rozhodnutí žalovaného zrušil. Jde tedy o nové rozhodnutí a předmět řízení není shodný. Nyní projednávaná žaloba proto musí být znovu a v úplnosti posouzena. K tomu žalobkyně podotkla, že nemohla druhý rozsudek Městského soudu v Praze napadnout kasační stížností, a jediný přípustný postup je tedy opětovně namítat i ty vady ve vztahu k projektům Prunéřov a Most G-R, k nimž se Městský soud v Praze již vyjádřil ve druhém rozsudku i v nyní probíhajícím řízení s tím, že s konečnou platností o těchto námitkách může rozhodnout právě jen Nejvyšší správní soud.
17. Žalovaný též přehlíží, že rozsudek ATEK, který je podstatnou součástí žalobní argumentace, byl vydán až po napadeném rozhodnutí, a tedy i po druhém rozsudku Městského soudu v Praze. Soud v nyní projednávané věci tedy musí přihlídnout k argumentaci založené na uvedeném rozsudku. Žalobkyně v této souvislosti zdůraznila bod 34 rozsudku ATEK.
18. Při ústním jednání před soudem, které se konalo dne 17. 12. 2024, žalobkyně zrekapitulovala žalobní argumentaci a setrvala na svém procesním stanovisku. Žalovaný s odkazem na odůvodnění napadeného rozhodnutí a s důrazem na řádně zjištěný skutkový stav věci navrhl, aby soud žalobu zamítl.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

19. Při rozhodování o žalobě soud vycházel zejména z následující právní úpravy:
20. Podle § 34 odst. 5 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2013 projektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odstavce 4, se 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 vyhodnotitelné 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.
21. Po provedeném řízení soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
22. Soud předně uvádí, že nesdílí názor žalobkyně, že v této věci není vázán závěry, k nimž dospěl ve svém druhém rozsudku. V této souvislosti soud poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 2/2007–119, v němž je uvedeno: „*Stádium správního řízení, do kterého se věc dostává, je-li rozhodnutí o odvolání zrušeno soudem, je určováno především tím, zda došlo ke zrušení jen správního rozhodnutí vydaného v posledním stupni nebo i v I. stupni. Vedle toho má však na tuto skutečnost vliv, vzhledem k vázanosti správního orgánu právním názorem soudu, i to, z jakých důvodů soud napadené správní rozhodnutí zrušil. Nepřímo tedy další postup ve správním řízení určují důvody v úspěšné žalobě. Žaloba proti „novému“ rozhodnutí bude tedy ve většině případů přípustná jen co do námítky, že správní orgán nerespektoval právní názor vyslovený soudem. Vedle toho jsou ovšem přípustné i námítky, že v řízení po zrušení správního rozhodnutí soudem a novým správním rozhodnutím došlo k „novému“ porušení zákona, tj. k porušení, ke kterému v původním správním řízení nedošlo, případně mohou být namítány i vady „původního řízení“, které se však projeví až v nezákonnosti nového správního řízení nebo které byly podstatné až po zrušení nového rozhodnutí. Třeba dodat i to, že žalobce může úspěšně v nové žalobě uvést znovu i ty žalobní důvody, které nevedly ke zrušení původního správního rozhodnutí jen proto, že soud zrušil napadené rozhodnutí z jiných důvodů, aniž by se těmito žalobními důvody zabýval (např. se ve zrušujícím rozsudku nezabýval namítanou neúplností dokazování, neboť správní rozhodnutí zrušil pro nepřezkoumatelnost, apod.). Naopak nemohou být úspěšné, až na některé výjimky, žalobní body, které mohly být uplatněny v zákonné lhůtě již v původní žalobě. Stejně tak nemohou obstát důvody, které byly sice uvedeny již v první žalobě, ale nebyly krajským soudem posouzeny jako opodstatněné (srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 28. 3. 2001, č. j. 5 A 167/99–253, který byl uveřejněn pod č. 798 Správní judikatury č. 3/2001).“ (podtržení doplněno soudem). Zcela nepřipadný je poukaz žalobkyně na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v němž se soud zabýval otázkou překážky litispendence, neboli otázkou, kdy, tj. za splnění jakých skutkových a právních okolností, bude dána překážka věci zahájené bránící zahájení řízení v totožné věci. V nyní projednávané věci však není nastolena*

otázka, zda žalobkyně žalobu podává v totožné věci, nýbrž je podstatné to, že její žalobní argumentace byla již v předchozím řízení podrobena soudnímu přezkumu. Pokud by soud připustil, že má znovu vypořádat (stejným) soudem již jednou konstatovanou nedůvodnost žalobní argumentace, mohl by takový postup vést k nelogické situaci. Nelze totiž přehlížet, že správní orgán je povinen respektovat závazný právní názor vyslovený správním soudem ve zrušujícím rozsudku. Zatímco tedy správní orgán bude vycházet ze závazných závěrů, k nimž dospěl správní (krajský) soud, postupem, který prosazuje žalobkyně, by mohla nastat situace, kdy může být správní orgán nepředvídatelně konfrontován s opačným právním názorem (krajského) soudu. Jinými slovy, není jakkoli smysluplné, aby správní orgán byl vázán právním názorem správního soudu, ale soud sám nikoli. Lze též poznamenat, že k přezkumu pravomocného rozhodnutí krajského soudu je funkčně příslušný Nejvyšší správní soud. Na uvedeném proto nic nemění ani to, že o žalobních námitkách může s konečnou platností rozhodnout Nejvyšší správní soud na základě řádně a včas podané kasační stížnosti. Je na žalobkyni, zda bude v intencích kasační stížnosti podané z důvodů vymezených v § 103 s.ř.s. napadat závěry vyslovené krajským soudem (zde Městským soudem v Praze), popřípadě v jakém rozsahu tak učiní. Skutečnost, že žalobkyně neměla aktivní legitimaci k podání kasační stížnosti proti zrušujícímu rozsudku Městského soudu v Praze, neznamená, že krajský soud má povinnost znovu vypořádat dříve uplatněné a krajským soudem posouzené žalobní námitky, resp. že má přehodnotit týmž soudem již vyslovenou nedůvodnost žalobní argumentace.

23. Soud návazně konstatuje, že žalobní argumentace uplatněná nyní v žalobě je svou podstatou shodná s tou, kterou žalobkyně uvedla ve své prvotní žalobě, která byla předmětem rozhodování Městského soudu v Praze v řízení vedeném pod sp. zn. 10 Af 45/2019. Žalobkyně se především domáhá opětovného posouzení otázky prospektivnosti projektů Pruněrov a Most G-R.
24. V prvním žalobním bodě žalobkyně namítla procesní pochybení správních orgánů, které spatřovala ve skutečnosti, že správce daně ani žalovaný nepřistoupili k ustanovení znalce za účelem hodnocení důkazních prostředků technické povahy. Tato žalobní námitka vychází z přesvědčení žalobkyně, že projekty Pruněrov a Most G-R jsou formálně bezvadné a nemohou vyvolat pochybnosti o (toliko) faktickém zahájení prací na řešení obou projektů. Žalobkyně za klíčovou část své argumentace označila rozsudek ATEK, v němž se Nejvyšší správní soud zabýval posouzením naplnění věcných podmínek výzkumu a vývoje. Tuto věcnou rovinu a potřebu jejího věcného posouzení z hlediska přítomnosti ocenitelného prvku novosti a faktického odstraňování technické nejistoty shledal i v situaci, kdy má správní orgán za to, že daňový subjekt prováděl výzkumně-vývojové činnosti před schválením projektu. Soud předně uvádí, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ATEK vycházel ze závěrů, k nimž ohledně způsobu hodnocení materiální stránky projektů výzkumu a vývoje v popsaném širším smyslu dospěl ve svém starším rozsudku ze dne 11. 6. 2015 č.j. 10 Afs 24/2014-119. Se žalobkyní tedy nelze souhlasit v tom, že rozsudek ATEK představuje vzhledem k datu svého vydání novou skutečnost, k níž by měl soud přihlížet bez ohledu na vypořádání žalobní argumentace v rozsudku Městského soudu v Praze. Nosnými východisky vyplývajícími z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015 č.j. 10 Afs 24/2014-119 se přitom zabýval i Městský soud v Praze ve svém druhém rozsudku (viz strany 15-17 rozsudku Městského soudu v Praze).

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

25. Nutno též uvést, že z rozsudku ATEK nevyplývá kategorický závěr, že správce daně je povinen vždy, má-li posuzovat důkazní prostředky technické povahy, ustanovit znalce. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 6. 2015 č.j. 10 Afs 24/2014-119, jenž byl citován v rozsudku ATEK, konstatoval, že správce daně zpravidla odborné znalosti nemá a v takovém případě mu povinnost ustanovit znalce vzniká. V rozsudku ATEK pak na podkladě již dříve popsaných základních východisek Nejvyšší správní soud uzavřel, že v poměrech posuzované věci, v níž tamní žalovaný mezi výzkumné a vývojové činnosti zařadil i analytické práce, studie proveditelnosti, odhad ceny a doby dodání, je nutno vyhodnotit důkazní prostředky technické povahy na základě posudku ustanoveného znalce. Konkrétně soud dospěl k názoru, že *„k posouzení naplnění věcných podmínek výzkumu a vývoje v rámci automobilového průmyslu neměli stěžovatel ani správce daně odborných znalostí, aby mohli tuto otázku erudovaně posoudit. Výroba a vývoj plastových a pryžových výrobků a montáže komplikovaných celků pro automobilový průmysl představují evidentně odborný předmět činnosti daňového subjektu, který je natolik technický a specifický, že nelze rozumně očekávat dostatečnou erudici správce daně ani stěžovatele k posouzení odborných otázek. K posouzení naplnění věcných podmínek výzkumu a vývoje byl proto správce daně povinen ustanovit znalce.“* Jak bude rozvedeno dále, Městský soud v Praze ve svém druhém rozsudku dospěl k závěru, že v případě obou projektů nebyla splněna podmínka prospektivnosti, neboť řešení definované těmito projekty bylo zahájeno před jejich schválením. V případě projektu Pruněrov je z odůvodnění rozsudku Městského soudu v Praze implicitně zřejmé, že i bez odborných znalostí lze dospět k závěru, že žalobce zahájil demontáž kotlů včetně montáže pomocné příhradové konstrukce, montáže lisů a zahájení přípravy pro spuštění kotle před schválením projektu (viz zejména body [81] až [85] rozsudku Městského soudu v Praze). Ve vztahu k projektu Most G-R pak Městský soud v Praze výslovně konstatoval, že k učinění potřebných závěrů o předčasnosti zahájení projektu není nezbytné, aby tyto závěry činila pouze osoba disponující vysokou kvalifikací v oboru stavebnictví a je možné, aby tyto závěry učinila i úřední osoba (viz bod [97] rozsudku Městského soudu v Praze).
26. *Obiter dictum* považuje soud za potřebné poukázat na naprostou obecnost žalobních tvrzení. Žalobkyně se omezila na výčet jednotlivých dokumentů (důkazních prostředků), které správní orgány hodnotily, přičemž činnosti, které dle jejího názoru měly mít povahu maximálně fakticky zahájených prací nesouvisejících s prvkem ocenitelné novosti a odstraňováním technické nejistoty, konkrétně nepopsala. Skutečnost, že v říjnu 2012 došlo k havárii při demontáži kotlů, sama o sobě nevysvětluje povahu činností provedených žalobkyní. Žalobkyně současně neobjasnila své tvrzení, že v případě projektu Pruněrov *„šlo o aplikaci rutinních, již známých metod“*. Jinými slovy řečeno, i pokud by bylo možné znovu se žalobní argumentací žalobkyně zabývat, tato by pro svou naprostou obecnost nemohla obstát, neboť soud není oprávněn ani povinen domýšlet si za žalobkyni argumenty a dohledávat skutkové okolnosti, které mají mít pro žalobkyni a úspěšnost její žaloby význam.
27. Lze shrnout, že v rozsudku ATEK nebyl vysloven obecný závěr, že jakýkoli důkazní prostředek technické povahy musí správce daně hodnotit prostřednictvím ustanoveného znalce. Vždy bude záležet na okolnostech daného případu a na tom, zda všeobecné znalosti aplikované pomocí základních pravidel logického uvažování postačí k tomu, aby správce daně mohl sám vyhodnotit i technické dokumenty. Žalovaný v napadeném rozhodnutí i Městský soud v Praze ve svém druhém rozsudku přitom podrobně popsali, jak dospěli

k závěru o neprospektivnosti obou projektů, a minimálně tak implicitně vyjevili, proč k hodnocení důkazních prostředků nebylo zapotřebí odborných znalostí. Naproti tomu žalobkyně vůbec nespecifikovala činnosti, které prováděla před zahájením řešení projektů. Není tudíž ani zřejmé, z jakých konkrétních skutečností dovozuje, že technické dokumenty týkající se těchto činností se měly vyznačovat takovým stupněm odbornosti, že pro jejich pochopení a porozumění jejich obsahu bylo nutno přizvat znalce. Současně je nutno konstatovat, že rozsudek ATEK nezakotvil nová východiska pro posuzování prospektivnosti projektů VaV, neboť Nejvyšší správní soud v něm pouze vyložil závěry ze svého předchozího rozsudku z roku 2015. Nemůže se tak jednat o novou (právní) skutečnost, optikou které by soud měl znovu posuzovat žalobní argumentaci. První žalobní námitka tudíž důvodná není.

28. Ke druhému žalobnímu bodu soud opětovně připomíná, že posouzením totožných námitek se zabýval Městský soud v Praze ve svém druhém rozsudku, a že soud v této věci není oprávněn přezkoumávat správnost závěrů, k nimž dospěl ve svém předcházejícím rozhodnutí. Soud proto pro větší stručnost odkazuje na rozsudek Městského soudu v Praze, který se na stranách 17 až 23 podrobně vypořádal s námitkami týkajícími se sporné otázky, kdy bylo řešení projektů Pruněrov a Most G-R zahájeno.
29. K projektu Pruněrov lze shrnout, že jeho cílem bylo nalézt nový technologický postup demontáže tří kotlů a montáže tří nových kotlů. Žalobce však započal s činnostmi, jež naplňují podstatu projektu VaV, již dne 15. 10. 2012, kdy byla provedena demontáž potrubí a technologií v případě kotle K25 (E) a první montáž pomocné příhradové konstrukce. Po provedení dalších prací včetně montáže lisů byla dne 5. 11. 2012 zahájena příprava na spuštění kotle. Ve dnech 9. 11. 2012 až 15. 11. 2012 byl kotel spouštěn a jeho jednotlivé části byly za využití pomocné příhradové konstrukce demontovány. Je zřejmé, že v projektu definovaný návrh a vývoj dočasné příhradové konstrukce kotelny, dočasné šroubované konstrukce na stávajících nosnících pro uložení jednotlivých lisů, svislé rozdělení kotle, vývoj technologie spouštění a zvedání částí kotlů pomocí lan, musel být v době zahájení demontáže dokončen či musel být alespoň ve vysoké fázi rozpracovanosti, neboť z logiky věci bez realizace této fáze nemohlo dojít k montáži pomocné příhradové konstrukce, montáži lisů a postupnému spouštění a demontáži kotle. I pokud by k dokončení vývoje příhradové konstrukce došlo později, bylo by očekávatelné, že technologický postup montáže nových kotlů, který byl vypracován dne 19. 10. 2012, bude následně přepracován nebo doplněn s ohledem na tuto skutečnost. Žalobkyně ani v nyní podané žalobě netvrdila a neprokazovala skutečnosti, z nichž by bylo možné seznat, že činnosti vytyčené v projektu VaV realizovala až po schválení písemného dokumentu projektu dne 12. 12. 2012. Soudu není zřejmé, co konkrétně žalobkyně míní tím, klade-li důraz na to, že „*impulsem k zahájení řešení projektu Pruněrov bylo selhání postupů, jejichž realizaci v roce 2012 žalovaný popisuje, a u nichž se koncem roku 2012 prakticky ukázalo, že nemohou vést k úspěšné realizaci stavebního díla*“ a že žalovaný „*nebere v napadeném rozhodnutí vůbec v potaz, že (neúspěšný) konvenční technologický postup výměny kotlů použitý před zahájením projektu Pruněrov byl jiným technologickým postupem než ten, který byl předmětem projektu Pruněrov a který vedl k úspěšné výměně kotlů.*“ Jedná se o naprosto vágní tvrzení bez vazby na popis konkrétních činností, které měly dle přesvědčení žalobkyně představovat vývoj nového technologického postupu zahájeného (až) na základě předmětného projektu. Skutečnost, že projekt Pruněrov byl zaměřen na vývoj nové technologie, nikoliv na provedení jednoho konkrétního úkonu či

stavebního díla jako celku, nevypovídá sama o sobě nic o tom, jaký byl charakter činností, které žalobkyně prováděla před schválením projektu, resp. nevypovídá o tom, že žalobkyně započala s vyvíjením technologie výměny kotlů teprve po vypracování a schválení projektu.

30. K projektu Most G-R lze stručně uvést, že ocenitelným prvkem novosti měly být zejména: „*Nové technologické postupy rekonstrukce mostu a rozšíření mostu s ortotropní mostovkou. Nová kombinace směsi materiálů pro dosažení požadovaných vlastností vozovkového souvrství. Experimentální ověření vyvinutých technologických postupů na zkušebních úsecích.*“ Ze znaleckého posudku předloženého žalobkyní správci daně vyplývá, že žalobkyně si ze dvou variant řešení rozšíření stávajícího mostu zvolila druhou variantu spočívající v rozšíření mostu „*pomocí instalace nových konzol, které jsou podepřeny trubkovým příhradovým nosníkem do stávajících stěn komory mostu*“. Z dalších podkladů, které byly žalobkyní správci daně poskytnuty, je zřejmé, že dokument, jímž byly schváleny změny prováděcího projektu rekonstrukce mostu, byl vypracován dne 24. 9. 2013 a schválen dne 5. 11. 2013, tedy před datem schválení projektu Most G-R dne 16. 12. 2013. Součástí tohoto dokumentu jsou výkresy vypracované v září 2013 a schválené dne 11. 10. 2013. Tyto výkresy zobrazují příčný řez tělesem mostu se zvýrazněnými částmi, které budou v průběhu rekonstrukce nově vybudovány. Z jednotlivých výkresů je patrné, že zachycují *podepření do stávající stěny komory mostu*, a že ani laik nemůže mít po seznámení se s těmito výkresy pochyby, že je na nich zachyceno „*rozšíření mostu pomocí instalace nových konzol, které jsou podepřeny trubkovým nosníkem do stávajících stěn komory mostu*“, neboli je v nich zachycena právě ta varianta rozšíření mostovky, kterou žalobkyně realizovala. To vyplývá i z výkresů, na nichž jsou nově budované části mostu zvýrazněny, které byly vypracovány v listopadu 2013, tedy rovněž před schválením projektu Most G-R. Žalobkyně netvrdila a ani nyní v žalobě netvrdí, že po datu vypracování a schválení změny projektu byla provedena a schválena jeho další změna, popřípadě že by rozšíření mostu bylo provedeno jiným způsobem, než je způsob zachycený ve výkresech. Žalovaný v této souvislosti příhodně poukázal na dokument „*Program zajištění kvality PZK č. 107*“ ze dne 4. 3. 2014, který se odvolává na rozdělení ocelových konstrukčních prvků v dokumentaci, ve výkresech a na charakter a specifikaci konstrukce, přijaté technologie montáže vč. výčtu prvků OK, či pojednává o montáži ocelové konstrukce, rektifikaci elementu. Autorka uvedeného programu v době jeho vypracování věděla, jaká varianta rozšíření mostovky byla vybrána jako vítězná. Je proto vyloučeno, aby žalobce deklaroval vývoj variantních řešení v průběhu projektu Most G-R, pakliže byla projektová dokumentace a technologický postup montáže konzol k vítězné variantě vypracován a odsouhlasen před zahájením řešení projektu. Obecný rozdíl mezi zadávací dokumentací, která má řešit otázku vlastní konstrukce toho, co má být postaveno, a technologickými postupy, jež jsou definovány v projektu VaV, bez dalšího neprokazuje, že skutková tvrzení žalovaného jsou v rozporu se skutečností a nezákonná. Naopak tvrzení žalobkyně, že v rámci projektu Most G-R bylo nutné analyzovat správnost navrženého konstrukčního řešení a vyvinout nové technologické postupy realizace, nekoresponduje se skutkovými zjištěními popsány výše, resp. žalobkyně ani nespécifikovala, jaké konkrétní nové technologické postupy měla vyvíjet po schválení projektu Most G-R. Poukaz žalobkyně na údajně běžnou praxi, že teprve při vývoji technologických postupů realizace jsou identifikována technická omezení a rizika vedoucí k přehodnocení a vývoji úprav vlastní konstrukce, nemá bez bližší konkretizace vazby takového tvrzení na skutkový stav věci jakoukoli relevanci. Skutečnost, že v dubnu 2014

proběhla kontrola statiky realizovaného řešení, rovněž neznamená, že konstrukční řešení nebylo vytvořeno a zvoleno před vypracováním projektu.

31. Soud uzavírá, že žalovaný dospěl ke správnému závěru o neprospektivnosti obou projektů, neboli o předčasném zahájení řešení cílů vymezených v těchto projektech, pročež žalobkyni nevznikl nárok na odpočet daně. Ani druhá žalobní námitka tedy důvodná není.
32. I argumentace obsažená ve třetí žalobní námitce byla předmětem posouzení v rozsudku Městského soudu v Praze. Soud tedy s odkazem na odůvodnění druhého rozsudku Městského soudu v Praze konstatuje, že otázkou ukončení obou projektů je nadbytečné se zabývat, neboť jakýkoli závěr učiněný k faktickému skončení projektů VaV by nemohl nic změnit na závěru o nenaplnění podmínky prospektivnosti projektů, a je tak ze své podstaty irelevantní.
33. Soud zamítl návrh žalobkyně na provedení důkazu listinami označenými v žalobě, neboť se jedná o podklady, které jsou součástí správního spisu, jímž se dokazování neprovádí, jelikož soud je povinen z obsahu správního spisu při rozhodování ve věci samé vycházet (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS).
34. Pro úplnost soud dodává, že napadené rozhodnutí bylo vydáno, resp. daň byla pravomocně stanovena před uplynutím prekluzivní lhůty pro její stanovení. Jak konstatoval Městský soud v Praze ve svém druhém rozsudku, původní tříletá lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu začala plynout dnem 1. 7. 2015, kdy uplynula lhůta k podání řádného daňového tvrzení, což bylo podle § 136 odst. 2 daňového řádu do 6 měsíců po ukončení zdaňovacího období. Původně tedy měla tříletá lhůta uplynout dnem 30. 6. 2018. V souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu byl běh lhůty přerušen zahájením daňové kontroly, k němuž došlo dne 24. 7. 2015. Nově tedy měla tříletá lhůta uplynout dnem 24. 7. 2018. V posledním roce před uplynutím této lhůty však došlo k vydání platebního výměru. Jeho oznámením žalobkyni, k němuž došlo dne 18. 3. 2018, byla podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu dosavadní lhůta prodloužena o rok, a skončila tedy dne 24. 7. 2019. Rozhodnutí, které přezkoumával Městský soud v Praze ve svém prvním i druhém rozsudku, nabylo právní moci dne 15. 7. 2019. K překročení tříleté lhůty pro stanovení daně tak nedošlo. Nyní přezkoumávané napadené rozhodnutí bylo na základě zrušujícího druhého rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 1. 2024 vydáno dne 13. 3. 2024 a žalobkyni doručeno dne 14. 3. 2024, což znamená, že ke stanovení daně došlo před uplynutím jednorocní lhůty stanovené v § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu.
35. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. prvním výrokem rozsudku zamítl.
36. Druhý výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobkyně nebyla ve věci úspěšná a procesně úspěšnému žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady řízení nevznikly.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

Proti tomuto rozhodnutí 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. 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 17. prosince 2024

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu