



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců Mgr. Lenky Havlíčkové a Mgr. Vojtěcha Salamánka ve věci

žalobkyně: **STAP a.s.**, IČO 44569599
sídlem Vilémov č.p. 103, 407 80 Vilémov
zastoupená JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 11. 2022, č. j 43680/22/5200-11433-710862,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou prostřednictvím svého právního zástupce v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 11. 2022, č. j. 43680/22/5200-11433-710862, kterým bylo zamítnuto její odvolání a byl potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 9. 2019, č. j. 2177449/19/2513-50523-507006 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), jímž byla žalobkyni podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 143 odst. 1 a 3 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád,

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(dále jen „daňový řád“) doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 a podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu uložena povinnost uhradit penále ve výši 20 % doměřené daně. Současně se žalobkyně domáhala přiznání náhrady nákladů řízení.

2. Správce daně takto rozhodl prvostupňovým rozhodnutím, jelikož dospěl k závěru, že žalobkyně v případě projektu PR25 – Snížení počtu přestřihů při výrobě zdrhovadlových pasů (dále jen „projekt PR25“) neunesla důkazní břemeno a nepředložila dostatečné důkazní prostředky svědčící o vlastní vývojové činnosti a neprokázala tak splnění podmínek pro odpočet vynaložených nákladů uvedených v § 34b odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Žaloba

3. V prvním žalobním bodě žalobkyně namítala, že napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť v průběhu řízení uplynula prekluzivní lhůta pro stanovení daně. Správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu týkající se příslušného zdaňovacího období dne 27. 3. 2018 sepsáním protokolu č. j. 728646/18/2513-60563-506810. Tímto dnem začala v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu běžet nová tříletá lhůta pro stanovení daně, která uplynula dne 27. 3. 2021, tedy dříve než žalovaný rozhodl o odvolání žalobkyně proti prvostupňovému rozhodnutí. Žalobkyně v této souvislosti připustila, že za zdaňovací období roku 2013 vykázala daňovou ztrátu, v důsledku čehož je při určování konce lhůty pro stanovení daně za příslušné období nutno zohlednit rovněž § 38r zákona o daních z příjmů, prodlužující lhůtu pro stanovení daně ve vztahu k obdobím, ve kterých bylo možné tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. Konec této lhůty by tak podle žalobkyně připadl na 1. 7. 2022. Její běh však skončil již zahájením kontroly, protože tímto okamžikem začala v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu běžet lhůta nová. Nehledě na to však i lhůta stanovená podle § 38r zákona o daních z příjmů uplynula dříve, než žalovaný o stanovení daně rozhodl. K tomu žalobkyně dodala, že si je vědoma závěru vysloveného v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020-40, publ. pod č. 4056/2020 Sb. NSS, z něhož plyne, že v případě zahájení daňové kontroly týkající se období, v němž mohla být uplatněna daňová ztráta, se délka lhůty pro stanovení daně pro toto období určí jako součet délek lhůt pro stanovení daně podle § 38r zákona o daních z příjmů a podle § 148 odst. 3 daňového řádu. Tento závěr je však podle žalobkyně nesprávný, na což poukazuje i odborná literatura (Lichnovský O. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, str. 616).
4. Smyslem a účelem speciální úpravy lhůty pro stanovení daně uvedené v § 38r zákona o daních z příjmů je pouze umožnit správci daně v takto prodloužené době zahájit daňovou kontrolu, nikoli však již zahájenou daňovou kontrolu prodloužovat nad rámec lhůty stanovené v § 148 odst. 3 daňového řádu. Nadto v daném případě nelze přehlédnout, že jen řízení o odvolání trvalo více než tři roky. Sám žalovaný přitom uvádí, že dle interní metodiky finanční správy by jeho délka neměla přesáhnout šest měsíců. Tímto postupem tak žalovaný zcela vyprázdnil smysl a účel prekluze, jímž je, jak plyne z nálezu Ústavního soudu ze dne 11. 1. 2007, sp. zn. II. ÚS 493/05, stimulace správce daně k včasnému výkonu jeho práv a povinností. Tímto postupem žalovaný dle žalobkyně zneužil právní názor vyslovený v uvedeném rozsudku Nejvyššího správního soudu. Jeho postup tak dle žalobkyně nezasluhuje ochrany.
5. Ve druhém žalobním bodě žalobkyně namítala, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, jelikož v něm žalovaný činí vzájemně protichůdné závěry, které mají za

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

následek jeho vnitřní rozpornost. Žalovaný v něm totiž na jednu stranu dovozuje (jak je patrné z jím citovaných částí bodu 46, 62 a 83 odůvodnění napadeného rozhodnutí), že žalobkyně nepředložila orgánům finanční správy potřebné důkazy, které by umožnily věcné posouzení toho, zda žalobkyně v případě projektu PR25 realizovala činnosti výzkumu a vývoje, na druhou stranu v něm dovozuje (jak je zřejmé z jím citovaných částí bodu 57, 63 a 85 odůvodnění napadeného rozhodnutí a posledního odstavce na str. 12 zprávy o kontrole), že ze skutkového stavu zjištěného na jejich základě plyne, že žalobkyně prováděla pouze inovativní činnost. Takové závěry si však vzájemně odporují. Buď žalobkyně nedoložila důkazní prostředky, a proto nebylo možno posuzovat, zda se jednalo o projekt výzkumu a vývoje pro nedostatek důkazů, nebo důkazní prostředky doložila, avšak z těch vyplývá, že není přítomen ocenitelný prvek novosti a jedná se o pouhou inovativní (rutinní) činnost. Závěry, které žalovaný učinil, jsou proto naprosto nelogické, což je rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů, jíž je dokazování v daňovém řízení ovládáno, neboť pro ni jsou příznačné právě logické postupy a úvahy. To potvrzuje i odborná literatura (Baxa J. a kol. *Daňový řád. Komentář. I. díl*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, komentář k § 92).

6. Ve třetím žalobním bodě žalobkyně namítala, že závěr žalovaného, že v případě projektu PR25 nepředložila dostatečné důkazní prostředky prokazující její tvrzení o realizaci činnosti výzkumu a vývoje, je v rozporu s provedeným dokazováním a je důsledkem neporozumění doloženým důkazním prostředkům. Žalobkyně v rámci řízení podrobně objasnila, co bylo v případě tohoto projektu předmětem výzkumu a vývoje, a předložila řadu důkazů prokazujících, že při něm činnosti výzkumu a vývoje realizovala. Jednalo se o vývoj zcela nového technologického postupu výroby, který obnášel různé proměnné s různými, předem neznámými či minimálně obtížně predikovatelnými, vlivy na dosažení cíle projektu, jímž byl vývoj postupů, které umožní snížení počtu vad při výrobě zdrhovadlových pasů. Tím mělo být také dosaženo snížení počtu přestřihů a umožněna adjustace na Jumbo cívky (dále též „J-cívky“). Projekt se skládal z následujících dílčích částí: (i) nalezení a zhodnocení vlivu teploty a vlhkosti na přetrhy ve výrobě, (ii) nalezení postupů a dosažení technické kondice a parametrů stavů takových, aby bylo možno vyrábět s výrazně nižší přetrhovostí, (iii) zavedení nového materiálu se zvýšenou pevností, (iv) vývoj tvaru a funkce Jumbo cívky.
7. K prokázání vlastní vývojové činnosti žalobkyně doložila vyhlášený projekt PR25, průběžné zápisy z jednání projektového týmu, technickou zprávu, oddělenou evidenci nákladů, účetní doklady a výstupy z účetnictví, přehled charakteru realizovaných činností, aktualizaci kontrolního plánu, plán a realizaci náhradních dílů na generální opravy stavů EC v letech 2016 a 2017, záznam monitorování teploty na dílně, sledování a rozborů vad a produkce na J-cívkách, fotografie J-cívky a J-boxu, záznam vzorování materiálu, výpis sledování vad, katalog vad, zkušební listy příže Weiske, přehledy činností, výkres unašeče Jumbo Tratec, výkres cívky M16058-350-000, které v průběhu odvolacího řízení doplnila o fotografickou dokumentaci teplotního čidla se signalizací, protokol z vyhodnocení zkušebního provozu, vzor výstupu z analýzy vlhkosti na tkalcovně, protokoly ze sledování vad dvou stavů, rozbor meziročního vývoje, protokol z mezioperační kontroly a analýzu druhů vad.
8. Je tedy patrné, že žalobkyně předložila řadu důkazů o průběhu projektu od jeho vyhlášení přes úpravy technologie, provedené činnosti, analýzy, kontroly, testování, hodnocení až po závěrečné kontroly a vyhodnocení. Tvrzení žalovaného, který v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobkyně nepředložila žádné technické výkresy navržených změn či zlepšení, žádné návrhy technologií či jiné důkazní prostředky, které by jí tvrzenou vývojovou činnost prokazovaly, tak dle žalobkyně zjevně neobstojí. Orgány finanční správy se proto měly

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

předloženými důkazy věcně zabývat a posoudit, zda byla v rámci projektu odstraňována počáteční technická nejistota a zda je u realizovaného projektu přítomen ocenitelný prvek novosti.

9. V této souvislosti žalobkyně taktéž připomněla, že i úpravy již existujících technologií, které vedou k novým výsledným zdokonaleným řešením, je možno považovat za činnosti, jež mají charakter výzkumu a vývoje. To vyplývá jak z Frascati manuálu¹ (kapitola 2, bod 2.60) tak ze závěrů vyslovených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016-38, bod 37. Žalobkyně je přitom přesvědčena, že nejen doložila řadu důkazů o průběhu projektu, ale rovněž podrobně objasnila, v čem v případě tohoto projektu spočíval ocenitelný prvek novosti a technická a výzkumná nejistota. Ocenitelný prvek novosti spočíval právě ve vývoji nových technologických postupů umožňujících adjustaci výrobku na Jumbo cívky a zlepšení kvalitativních parametrů výroby a dále ve (i) snížení chybovosti a tím zvýšení kvality výrobku, (ii) změně konstrukce stuhy - dosažení menších přetrhů beze změny vzhledu a vlastností použitím jiného materiálu, (iii) nalezení a zhodnocení vlivu teploty a vlhkosti na přetrhy ve výrobě, (iv) nalezení postupů zlepšení technické kondice stavů vhodných pro dosažení cíle projektu a jejich realizace. Technická a výzkumná nejistota spočívala především ve skutečnosti, že nebylo zřejmé, jakým způsobem bude možné dosáhnout požadovaného výsledku snížení přetrhů a rovněž v tom, že jednotlivé vývojové kroky bylo vždy nutno otestovat v provozním nebo poloprovazním měřítku, neboť pouze pokud v tomto testu obstály, bylo možné s určitostí říci, že se mohou stát součástí výsledného vyvíjeného řešení. V žádném případě se tedy nejednalo o pouhé opravy tkalcovských stavů, jak se žalovaný snaží bagatelizovat činnost žalobkyně. Z doložených důkazů je naopak patrné, že žalobkyně prováděla takové činnosti, jež vedly k vývoji zcela nové výrobní technologie.
10. Tyto důkazy přitom na sebe vzájemně navazují a tvoří ucelený a logický okruh dokládající vlastní průběh řešení projektu. Z napadeného rozhodnutí však není patrné, že by žalovaný hodnotil předložené důkazy ve vzájemných souvislostech a jaká zjištění na základě takového hodnocení učinil. Neučinil tak ani správce daně. Namísto toho se žalobkyně dočkala vždy jen izolovaného hodnocení jednotlivých důkazů. Přitom to, zda žalobkyně v průběhu projektu skutečně odstraňovala technickou nejistotu a zda je přítomen ocenitelný prvek novosti, z povahy věci nemůže doložit toliko důkaz jediný. Jestliže tedy žalovaný neposuzoval provedené důkazy ve vzájemných souvislostech, je jeho rozhodnutí poznamenáno zásadní vadou, která má vliv na správnost doměřené daně. Skutková zjištění je totiž možno činit pouze na podkladě správně provedeného hodnocení důkazů, kdy jsou jednotlivé důkazy hodnoceny nejen samostatně, ale i ve vzájemných souvislostech, jak to vyžaduje § 8 odst. 1 a § 92 odst. 7 daňového řádu a zdůrazňuje ve své judikatuře i Nejvyšší správní soud (rozsudky ze dne 21. 12. 2017, č. j. 4 Afs 93/2017-38, bod 14, a ze dne 16. 4. 2020, č. j. 1 Afs 376/2019-38, bod 40). K izolovanému hodnocení důkazů se pak podle žalobkyně orgány finanční správy uchýlily zřejmě proto, aby mohly činit sporným, že žalobkyně prokázala vlastní průběh řešení projektu, a nemusely se tak zabývat vlastní technickou stránkou věci. Takový přístup je však v naprostém rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu, jenž jim ukládá povinnost dbát toho, aby skutečnosti rozhodné pro posouzení věci a správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji.

¹ OECD: *Frascati Manuál 2015: Pokyny pro shromažďování a vykazování údajů o výzkumu a experimentálním vývoji*. Paříž: OECD Publishing, 2015 (dostupné z: <https://doi.org/10.1787/9789264239012-en>).

11. Tento nesprávný přístup žalovaného dokládá mimo jiné způsob, jakým reagoval na předloženou fotografickou dokumentaci teplotního čidla se signalizací, k níž se vyjádřil v tom smyslu, že není sama o sobě způsobilá prokázat, že tato úprava jehlového stavu EC byla vymyšlena a realizována žalobkyní v průběhu projektu. Žalovaný nicméně přehlédl, že fotografie nebyla předložena sama o sobě, ale v kontextu řady dalších důkazů a detailního rozboru činností žalobkyně v rámci projektu. Projekt žalobkyně přitom představoval celkovou změnu technologie výroby, resp. vývoj a nastavení nového technologického postupu, a sestával proto z řady dílčích částí, z nichž ovšem každá byla jeho nedílnou součástí. Pro správné posouzení problematiky výzkumu a vývoje bylo tedy zcela nezbytné posuzovat i tyto jednotlivé dílčí části ve vzájemných souvislostech daného projektu.
12. Nesprávný přístup žalovaného při hodnocení předložených důkazů vyplývá také z jeho posouzení žalobkyní předloženého protokolu o vyhodnocení zkušebního provozu. Ve vztahu k tomuto protokolu totiž žalovaný konstatoval, že svědčí o tom, že žalobkyně zakoupila jehlový stav EC, který neodpovídal jejím potřebám, a musela proto na něm provést v rámci zkušebního provozu úpravy spočívající ve výměně vadných či nevyhovujících dílů a v celkovém seřízení. Neprokazuje však přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty v souvislosti s dosažením cíle projektu PR25. O ten by se mohlo jednat v případě, pokud by stav získal novou podstatnou vlastnost či novou funkci, kterou dříve neměl. Tu však nepředstavuje pouhé dovybavení účinnějšími součástkami, materiály či subsystémy, které mají přispět ke zvýšení jejich efektivity nebo ke zvýšení jejich kvality. Také v tomto ohledu se však dle žalobkyně žalovaný mylí. Z Frascati manuálu (kapitola 2, bod 2.47) totiž plyne, že činnosti v podobě vybavení strojovým zařízením mohou obsahovat ocenitelný prvek novosti a lze je v souladu s ním (kapitola 2, bod 2.60) klasifikovat jako výzkum a vývoj, a to v případě, že modernizace vybavení vede k další výzkumné a vývojové práci, jako je například zlepšení ve výrobě strojů a nástrojů nebo změny postupů výroby a kontroly kvality nebo vývoj nových metod a standardů. Mylná je rovněž úvaha žalovaného, že existence ocenitelného prvku novosti je podmíněna získáním nové podstatné vlastnosti či nové funkce, neboť je v rozporu se závěry vyslovenými v již zmíněném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016-38.
13. Žalovaný taktéž dle žalobkyně nesprávně dovozuje, že jí předložená analýza vlhkosti na tkalcovně není analýzou, neboť obsahuje pouze tabulku s naměřenými hodnotami a jejich zobrazení v grafech, avšak neposkytuje žádný rozbor příčin. Podle žalobkyně je naopak z předložené analýzy vlhkosti patrné, že po zahájení projektu začala hodnoty vlhkosti nejen dlouhodobě sledovat, ale i posuzovat jejich vliv na technologii výroby, což dříve neprováděla. Žalovaný rovněž nesprávně zpochybňuje žalobkyní předložené protokoly ze sledování vad dvou stavů, rozbor meziročního vývoje, protokol z mezioperační kontroly a analýzu druhu vad s odůvodněním, že byly vytvořeny v letech 2017 a 2018. Žalobkyně je však tohoto názoru, že se jedná o důkazy nepřímou prokazující jí realizovanou vývojovou činnost, protože dokládají, že v jejím důsledku došlo ke změně výchozího stavu na cílový.
14. Ve čtvrtém žalobním bodě žalobkyně namítala, že žalovaný vychází v napadeném rozhodnutí z do určité míry zavádějícího závěru, že prostá či rutinní aplikace existujícího nového či zdokonaleného řešení nepostačuje k tomu, aby určitá činnost mohla být považována za vývoj ve smyslu § 34b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Z judikatury Nejvyššího správního soudu včetně zmiňovaného rozsudku soudu ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016-38, plyne, že při posuzování otázky, zda určitá činnost naplňuje znaky

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

výzkumu a vývoje, musí orgány finanční správy vycházet z jeho definice obsažené zákoně č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů, (dále jen „zákon o podpoře výzkumu, vývoje a inovací“).

15. Ten totiž v § 2 odst. 1 písm. c) stanoví, že za vývoj je považováno získávání, spojování, formování a používání stávajících vědeckých, technologických, obchodních a jiných příslušných poznatků a dovedností pro návrh nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb. Z hlediska posouzení otázky, jestli určitá činnost naplňuje znaky výzkumu a vývoje, je tak zcela nerozhodné, zda jsou při ní užity stávající technologie, na což ostatně upozornil v rozsudku ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119, publ. pod č. 3273/2015 Sb. NSS, i Nejvyšší správní soud a což vyplývá i z rámce Společenství pro státní podporu výzkumu, vývoje a inovací (2014/C 198/01)² [čl. 2.2 písm. g)]. V této souvislosti žalobkyně také znovu připomněla s odkazem na Frascati manuál (kapitola 2, body 2.47 a 2.60), že i vybavení technologiemi či stroji může obsahovat ocenitelný prvek novosti a spadat do oblasti výzkumu a vývoje.
16. Žalobkyně v této souvislosti dále považovala za potřebné poukázat na to, že dle jejího přesvědčení orgány finanční správy v daném případě neposuzovaly otázku přítomnosti prvku novosti právě z její pozice, byť jim takovou povinnost ukládá jejich vlastní metodika v podobě pokynu D-288³. Žalobkyně přitom v průběhu řízení objasnila, že se nezabývá výrobou ani opravami strojního zařízení. Realizace projektu tedy výrazně přesahovala obvyklé činnosti jejich zaměstnanců. Je tedy patrné, že na její úrovni se jednalo o projekt, v němž byl přítomen ocenitelný prvek novosti. Projekt byl přitom realizován s využitím velmi starých výrobních zařízení. Žalobkyně proto nemohla vycházet z jakýchkoliv původních výkresů či technické dokumentace, a pro dosažení požadovaných cílů projektu musela prostřednictvím vlastních zaměstnanců sama vytvořit vhodné komplexní technické úpravy zařízení a postup jejich realizace a tyto následně provést.
17. V pátém žalobním bodě žalobkyně namítala, že žalovaný postupoval nezákonně, pokud v průběhu řízení neustanovil znalce, aby posoudil, zda důkazy předložené žalobkyní jsou dostatečné k prokázání přítomnosti prvku ocenitelné novosti a odstraňování počáteční technické nejistoty u projektu PR25 a následnému zhodnocení samotné přítomnosti tohoto prvku a počáteční nejistoty. V této souvislosti žalobkyně vyjádřila přesvědčení, že k průběhu projektu předložila dostatečné množství důkazů a podrobně vysvětlila, v čem spočívaly počáteční technické nejistoty, jak byly odstraněny i v čem spočívá ocenitelný prvek novosti u tohoto projektu. Doložením těchto důkazních prostředků proto přešlo důkazní břemeno na stranu správce daně, který měl na podkladě těchto důkazů náležitě přezkoumat, zda projekt představoval činnost naplňující parametry výzkumu a vývoje.
18. Bylo proto dle žalobkyně potřeba, aby se správce daně i žalovaný zabývali technickou stránkou projektu, k čemuž ovšem neměli potřebné technické znalosti, a proto se z této stránky předloženými důkazy zabývali jen povrchně. V důsledku toho pak žalovaný dospěl k nesprávnému a ničím nepodloženému závěru, že žalobkyně nepředložila během daňové

² V době vydání napadeného rozhodnutí bylo v platnosti sdělení Komise - Rámec pro státní podporu výzkumu, vývoje a inovací (2022/C 414/01), to však v čl. 2.2 bodě 16 písm. k) obsahuje obdobnou formulaci (pozn. soudu).

³ Příslušné znění dostupné z <<https://financnisprava.gov.cz/cs/dane/legislativa-a-metodika/pokyny-d/casove-cleneni/2005/pokyn-d-288>> ve spojení s <<https://www.mfcr.cz/cs/dane-a-ucetnictvi/financni-zpravodaj/2010/financni-zpravodaj-cislo-42010-1554>>.

kontroly ani v navazujícím řízení takové důkazní prostředky, které by prokázaly, jakou konkrétní činnost, již by bylo možno považovat za provádění výzkumu a vývoje, v souvislosti s projektem PR25 sama realizovala. Takový postup je dle žalobkyně v rozporu se zásadou vzájemné spolupráce mezi správcem daně a daňovým subjektem, který může vést i k nezákonnosti postupu správce daně – jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 102/2016-34, bod 54.

19. Jelikož není sporu o tom, že žalobkyně splnila formální podmínky pro uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje a orgány finanční správy se tak musely zabývat věcnou stránkou projektu, bylo nezbytné, aby byly s ní spojené odborné otázky posouzeny znalcem. Teprve na základě takového posouzení pak mohl správce daně a žalovaný adekvátně hodnotit žalobkyní předložené důkazy, což dle žalobkyně potvrzují i závěry vyslovené v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119, publ. pod č. 3273/2015 Sb. NSS, a ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016-38, bod 43, a rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 5. 2021, č. j. 30 Af 59/2018-83, bod 81. Pokud takto žalovaný nepostupoval a v rozporu s § 95 odst. 1 daňového řádu si nevyžádal za účelem objektivního hodnocení, zda žalobkyně v rámci projektu odstraňovala technickou nejistotu a zda byl přítomen ocenitelný prvek novosti, znalecký posudek, je jeho rozhodnutí nezákonné.

Vyjádření žalovaného

20. Žalovaný ve svém vyjádření stručně popsal průběh řízení, v němž bylo vydáno napadené rozhodnutí, a jemu předcházející daňové kontroly u žalobkyně, jejímž předmětem byla kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016. Dále ve svém vyjádření shrnul žalobní argumentaci uplatněnou žalobkyní, k níž předdeslal, že se *de facto* shoduje s tou, kterou již žalobkyně vznesla v průběhu předcházejícího řízení, a s níž se tudíž žalovaný již vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí, přičemž na posouzení věci uvedeném v žalobou napadeném rozhodnutí i nadále trvá. Na jednotlivé námitky, které žalobkyně v žalobě uplatnila, pak žalovaný reagoval následovně.
21. K prvnímu žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že názor žalobkyně, že bylo napadené rozhodnutí vydáno po uplynutí lhůty pro stanovení daně, nesdílí. Žalovaný v této souvislosti odkázal na tu část svého rozhodnutí, kde se touto otázkou na základě odvolací námitky žalobkyně zabýval, a ve stručnosti zopakoval, že žalobkyni byla za část zdaňovacího období roku 2013 vyměřena daňová ztráta. Tu lze podle 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů odečíst od základu daně nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje. Žalobkyně si tedy daňovou ztrátu mohla uplatnit ve zdaňovacích obdobích roku 2014 až 2018. Podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů pak lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která bylo možné tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za něž byla daňová ztráta nebo její část uplatnitelná. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období 2013 by tedy měla uplynout současně se lhůtou pro stanovení daně za zdaňovací období 2018. Z ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu přitom plyne, že daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí tři roky. Tato lhůta počíná mimo jiné běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. Poslední den lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období roku 2018 připadl v případě žalobkyně na 1. 7. 2018, a tímto dnem začala běžet lhůta pro stanovení daně za toto období, jejíž konec, který

byl zároveň koncem lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2016, připadl na 1. 7. 2022 (délka lhůty tedy činila 1 852 dnů). Běžet přitom začala tato lhůta dne 3. 7. 2017, avšak její běh byl v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu přerušen dne 27. 3. 2018 zahájením daňové kontroly u žalobkyně. Od tohoto data začala běžet znovu. Její konec proto připadl na 26. 3. 2023 (1 825 dnů od zahájení daňové kontroly). Tento způsob určení lhůty pro stanovení daně za uvedené zdaňovací období je přitom zcela v souladu se závěry vyslovenými v bodech 23 a 24 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020-40, publ. pod č. 4056/2020 Sb. NSS, na čemž nic nemůže změnit ani nesouhlas žalobkyně s tímto rozsudkem. Napadené rozhodnutí tedy nebylo dle žalovaného vydáno po uplynutí lhůty pro stanovení daně.

22. Dále žalovaný uvedl, že délka odvolacího řízení byla ovlivněna i tím, že v jeho průběhu žalobkyně předložila další důkazní prostředky, které bylo nutné posoudit a zhodnotit a s jejich hodnocením žalobkyni seznámit, přičemž sama žalobkyně následně požádala o prodloužení lhůty k vyjádření k tomuto hodnocení. Pokud se však žalobkyně přesto domnívala, že v řízení dochází ze strany orgánů finanční správy k průtahům, nic jí nebránilo v tom, aby využila prostředky na ochranu proti jejich nečinnosti, které jí právní řád poskytuje. V každém případě však samotná délka řízení o odvolání nemůže mít žádný vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
23. K druhému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že tvrzení žalobkyně o vnitřní rozpornosti a protichůdnosti závěrů napadeného rozhodnutí odmítá. Ve zprávě o daňové kontrole i v napadeném rozhodnutí jsou zcela jasně popsány důvody, proč v případě projektu PR25 nebyl žalobkyni uznán nárok na odpočet výdajů vynaložených na výzkum a vývoj. Z nich plyne, že žalobkyně v souvislosti s tímto projektem nepředložila takové výstupy, které by prokazovaly, že osoby odborně zajišťující řešení projektu skutečně vyvíjely něco nového. Žalobkyně nepředložila žádnou technickou dokumentaci, technické výkresy, prototypy či jiné důkazní prostředky, které by prokazovaly, že ve zdaňovacím období roku 2016, které bylo předmětem daňové kontroly, prováděla prostřednictvím svých zaměstnanců nějakou výzkumnou či vývojovou činnost. Žalobkyně tudíž nedoložila své tvrzení, že sama navrhla, jak by měly vypadat J-boxy, neprokázala svůj podíl na vývoji materiálu se zvýšenou pevností od dodavatele Weiske, ani nedoložila své tvrzení, že její seřizovači naprojektovali a navrhli úpravy strojů. Žádný z žalobkyní doložených důkazních prostředků tak neprokázal, že by žalobkyně v rámci projektu za účelem snížení počtu přestřihů při výrobě zdrhovadlových pasů prováděla nějakou experimentální, teoretickou, projekční či konstrukční činnost. Žalobkyně tedy v souvislosti s tímto projektem neunesla své důkazní břemeno, což je dle žalovaného jasně a konzistentně uvedeno jak ve zprávě o kontrole, tak v napadeném rozhodnutí.
24. Žalovaný v této souvislosti s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, poukázal na to, že zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno jen těm nejzávažnějším vadám, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Takovými vadami však podle žalovaného jeho rozhodnutí netrpí, neboť je zcela v souladu s požadavky shrnutými v bodě 41 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43, vystavěno na jasném, srozumitelném a uceleném argumentačním systému, z něhož rozumně plynou učiněné právní závěry. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je tak zřejmé, proč má žalovaný za to, že v případě projektu PR25 žalobkyně nesplnila zákonné

podmínky pro zahrnutí výdajů vynaložených v souvislosti s tímto projektem do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje.

25. Ke třetímu a čtvrtému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že námitku žalobkyně, že jeho závěry o neunesení důkazního břemene z její strany jsou v rozporu s provedeným dokazováním, zcela odmítá. Orgány finanční správy postupovaly v souladu se zásadami stanovenými v § 8 daňového řádu, veškeré předložené důkazy posuzovaly jednotlivě i ve vzájemné souvislosti a přihlížely ke všemu, co během kontroly a navazujícího řízení vyšlo najevo. Skutečnost, že žalobkyně se závěry, k nimž přitom dospěly, nesouhlasí, neznamená, že by jejich postup byl nezákonný.
26. Namítá-li žalobkyně, že již správci daně předložila celou řadu důkazů o průběhu projektu PR25, žalovaný uvedl, že je v napadeném rozhodnutí nejen přehledně shrnul, ale taktéž se jimi komplexně zabýval. Dospěl přitom k závěru, že se nejedná o takové důkazní prostředky, které by prokazovaly tvrzení žalobkyně o vlastní vývojové činnosti vykonávané v souvislosti s tímto projektem. Žalovaný rovněž trval na tom, že k důkazním prostředkům, které žalobkyně předložila až v odvolacím řízení, se žalovaný v napadeném rozhodnutí detailně vyjádřil včetně jejich hodnocení. Ani tyto nově předložené důkazy však nebyly s to změnit závěr žalovaného stran neunesení důkazního břemene ze strany žalobkyně. Na tom nemůže změnit nic ani argumentace žalobkyně, že i úpravy existujících technologií vedoucích k novým zdokonaleným řešením, což byl dle žalobkyně právě případ uvedeného projektu, lze považovat za činnosti výzkumu. Podstatné je, že o průběhu realizace projektu výzkumu a vývoje musí být vedena náležitá dokumentace, z níž bude zjitelný průběh nalézání nového řešení. Takovou dokumentaci ovšem žalobkyně dle žalovaného nepředložila. Nestačí tedy pouze popsat výchozí a konečný stav a z dosažení konečného stavu vyvozovat, že práce byly skutečně realizovány, jak se domnívá žalobkyně.
27. Například v případě dílčího cíle projektu „nalezení postupů zlepšení technické kondice stavů“ tak dle žalovaného není zřejmé, jaké nové vlastnosti měly stavy po provedených opravách získat, co nového žalobkyně v této souvislosti navrhla a vyvinula. Ani žalobkyní nově předložená fotografie teplotního čidla neprokazovala, že tuto součást stavu vyvinula žalobkyně. Skutečnost, že žalobkyně prováděla opravy stavů, ačkoliv se touto činností běžně nezabývá, nemá sama o sobě bez doložení důkazních prostředků žádnou způsobilost prokázat tvrzení žalobkyně o vlastním vývoji, který přitom měla realizovat. Neznamená to tedy bez dalšího, že se jedná v případě provedených oprav o ocenitelný prvek novosti na úrovni poplatníka. Žalobkyně přitom kromě obecných tvrzení nepředložila žádnou technickou dokumentaci, technické výkresy, či jiné důkazní prostředky k navrženým změnám a úpravám stavů, které by ono „nalézání postupů zlepšení technické kondice stavů“ prokazovaly. Taktéž v případě dílčího cíle projektu „převedení produkce na Jumbo cívky“ žalobkyně nijak nedoložila a neprokázala, co nového nebo podstatně zlepšeného sama vytvořila, a jaký tedy byl její podíl na činnostech výzkumu a vývoje. Nedoložené totiž zůstalo i její tvrzení, že v daném případě sama navrhla, jak by měly vypadat J-boxy, protože výkresy, které na jeho podporu předložila, nezhotovila ona.
28. Za nepřipadnou považoval žalovaný i námitku žalobkyně, že neposuzoval předložené důkazy po technické stránce. Konstrukce daňové povinnosti je primárně postavena na povinnosti tvrzení a důkazní povinnosti daňového subjektu. Byla to proto právě žalobkyně, koho tížila povinnost prokázat všechny rozhodné skutečnosti, které uvedla v příslušném daňovém tvrzení. Jestliže nebyla schopna v řízení svá tvrzení prokázat, nelze z této skutečnosti dovozovat povinnost orgánů finanční správy tato tvrzení prokazovat místo ní.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

Neunesení důkazního břemene žalobkyní proto nemůže jít k jejich tíži. Žalovaný rovněž podotkl, že namítá-li žalobkyně, že orgány finanční správy neposuzovaly otázku přítomnosti prvku novosti právě z její pozice, ačkoliv jim takovou povinnost ukládá jejich vlastní metodika v podobě pokynu D-288, pak přímo z Frascati manuálu (bod 2.15) vyplývá, že novost projektu výzkumu a vývoje musí být posouzena porovnáním se stávající úrovní znalostí v oboru a že činnosti v rámci projektu výzkumu a vývoje musí vést k závěrům, jež jsou pro podnikání nové a doposud nebyly v tomto oboru použity. Také z tohoto důvodu nelze dle žalovaného přisvědčit argumentu žalobkyně, že pokud se opravou stavů běžně nezabývá, představují jí provedené opravy stavů ocenitelný prvek novosti na úrovni poplatníka.

29. K pátému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že odmítá námitky žalobkyně, že se předloženými odbornými důkazy technické povahy zabýval povrchně, protože těmto neporozuměl, jejich posouzení po odborné stránce se stejně jako správce daně účelově vyhýbal a měl povinnost ustanovit v řízení znalce za účelem posouzení otázky, zda jsou předložené důkazy dostatečné pro posouzení otázky, zda v rámci projektu PR25 žalobkyně vykonávala výzkumnou a vývojovou činnost. Vzhledem k tomu, že žalobkyně nepředložila v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky, které by prokázaly, jaké vlastní konkrétní činnosti výzkumu a vývoje v souvislosti s tímto projektem měla vykonat, nepřistoupil správce daně k ustanovení znalce, neboť neměl dostatek relevantních podkladů, na jejichž základě by mohl kvalitně a fundovaně formulovat zadání znaleckého posudku. Tento postup, jak plyne z odůvodnění napadeného rozhodnutí, považuje žalovaný za zcela správný.
30. V této souvislosti považoval žalovaný za vhodné připomenout, že ohledně kontrolovaného zdaňovacího období roku 2016 žalobkyně tvrdila, že její zaměstnanci v rámci projektu PR25 prováděli množství nejrozličnějších činností. Měli se podílet na vývoji J-boxu a na vývoji materiálu (příze) a navrhli, naprojektovali a zrealizovali úpravy na stavech. Ke všem tvrzeným činnostem týkajícím se kontrolovaného období však žalobkyně kromě účetních dokladů a tvrzení obsažených v technické zprávě za rok 2016, v kontrolních zápisech z roku 2016, a jejich vyjádřeních předložila pouze čtyři dokumenty, a to „plán a realizace ND na GO stavů EC 2016“ ze dne 31. 12. 2016, „katalog vad“ ze dne 25. 11. 2016 a zkušební listy příze Weiske ze dne 21. 9. 2016 a 25. 11. 2016. Součástí podkladů předložených žalobkyní tak nebyly žádné návrhy na úpravu stavů, žádné technické výkresy změn, žádná dokumentace úprav a změn stavů ani žádné doklady o podílu žalobkyně na vývoji J-boxu a příze. Právě nepředložení průkazné dokumentace o průběhu realizace projektu způsobilo, že nebylo možno prokázat žalobkyní tvrzenou vlastní vývojovou činnost související se změnou technologie výroby, a tudíž ani souvislost vykázaných výdajů s řešením projektu. Úvahu o nedostatečnosti žalobkyní předložených důkazních prostředků pro prokázání, že žalobkyně prováděla činnost výzkumu a vývoje, byl přitom podle žalovaného schopen učinit přímo správce daně, aniž musel za tímto účelem ustanovovat znalce.
31. Dále žalovaný uvedl, že v průběhu kontroly ani navazujícího řízení nedošlo k porušení zásady vzájemné spolupráce. Žalobkyně byla vždy seznámena se všemi zjištěními správce daně a žalovaného a k vyjádření se a doložení dalších důkazních prostředků byla vyzývána nejen řádně, ale i odůvodněně. To je patrné jak z výzvy k prokázání skutečností ze dne 8. 10. 2018, č. j. 2184790/18/2513-60563-50610, a protokolu o seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 13. 5. 2019, č. j. 2184790/18/2513-60563-506810, vydaných správcem daně, tak z výzvy žalovaného ze dne 25. 10. 2022, č. j. 39893/22/5200-11433-

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

710862, na které žalobkyně vždy reagovala vlastním vyjádřením či předložením dalších důkazních prostředků.

32. V závěru svého vyjádření žalovaný uvedl, že má za to, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a žalobkyni vznesené námitky nejsou důvodné.

Replika žalobkyně

33. Žalobkyně na vyjádření žalovaného reagovala podáním, v němž uvedla, že názor žalovaného, že nedošlo k prekluzi práva stanovit daň, je nesprávný. Smyslem § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je vytvořit dostatečný časový prostor pro kontrolu uplatňování vyměřené daňové ztráty. Je-li možno ztrátu uplatnit v pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které je daňová ztráta vyměřena, je logické, že správce daně má mít prostor pro to, aby mohl kontrolu zahájit za všechna tato zdaňovací období. Ve chvíli, kdy správce daně kontrolu zahájí, schází však již dle žalobkyně jakýkoli racionální důvod k tomu, aby měl mít k dispozici delší než tříletou lhůtu pro ukončení kontroly vyplývající z § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu, a to zvláště za situace, kdy za podmínek uvedených v § 148 odst. 2 a 4 daňového řádu může být tato lhůta ještě prodloužena. Podle žalobkyně proto dne 27. 3. 2018, kdy byla zahájena daňová kontrola, počala běžet tříletá lhůta pro stanovení daně. Jelikož řízení, v němž bylo vydáno napadené rozhodnutí, nebylo skončeno před jejím uplynutím, právo na stanovení daně prekludovalo. Na tom dle přesvědčení žalobkyně nic nemění ani fakt, že se žalovaný dovolává rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020-40, publ. pod č. 4056/2020 Sb. NSS, jelikož názor, k němuž v něm Nejvyšší správní soud dospěl, nemá oporu v § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu. Proto jím v souladu se závěrem vysloveným v bodě 29 nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11, nemůže být zdejší soud vázán.
34. Žalobkyně ve svém vyjádření taktéž setrvala na námitce, že je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, a to pro nesrozumitelnost z důvodu vnitřní rozpornosti. V této souvislosti zopakovala, že žalovaný v něm na jednu stranu tvrdí, že žalobkyně nedoložila důkazní prostředky o průběhu řešení projektu výzkumu a vývoje, a proto není možno hodnotit věcnou stránku v podobě samotných činností výzkumu a vývoje, a hned vzápětí uvádí, že žalobkyni předložené důkazní prostředky vypovídají o tom, že žalobkyně nerealizovala činnost výzkumu a vývoje, ale pouze činnost inovativní nebo dokonce pouhé opravy stavů.
35. Žalobkyně ve svém vyjádření rovněž nesouhlasila s názorem žalovaného, že ohledně projektu PR25 neunesla důkazní břemeno v otázce prokázání jejího tvrzení o vlastní činnosti výzkumu a vývoje. Stejně jako v žalobě vyjádřila přesvědčení, že naopak doložila dostatek důkazních prostředků o tom, že v rámci projektu PR25 prováděla činnosti, které lze kvalitativně podřadit pod činnosti výzkumu a vývoje. Tvrzení žalovaného, že tomu tak nebylo, je zjevně v rozporu s obsahem spisu. Žalovaný však předložené důkazní prostředky nesprávně vyhodnotil, protože jim nebyl schopen po technické stránce porozumět. Proto je pouze účelově popíral. Za nesprávné označila v této souvislosti tvrzení žalovaného, že pro prokázání prováděné činnosti výzkumu a vývoje nestačí pouze popsat výchozí a konečný stav a z dosažení konečného stavu vyvozovat, že práce byly skutečně realizovány, neboť je v rozporu s judikaturou – konkrétně závěrem vysloveným v bodě 74 rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 12. 2022, č. j. 30 Af 49/2021-117. K tomu žalobkyně dodala, že předložila žalovanému důkazy, které nejen zachycují výchozí a koncový stav, ale i spolehlivě mapují průběh řešení projektu. Žalobkyně také zdůraznila, že žalovaný zcela přehlíží, že

projekt zahrnoval celkovou změnu technologie výroby spočívající ve vývoji a nastavení nového technologického postupu. Proto bylo nutno jej posuzovat jako celek a v tomto ohledu hodnotit, zda byly naplněny definiční znaky činností výzkumu a vývoje, jak ostatně plyne i z bodu 59 rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 12. 2022, č. j. 30 Af 49/2021-117. Za nepravdivé označila žalobkyně tvrzení žalovaného, že z Frascati manuálu plyne, že prvek novosti a prvek nejistoty je nutno posuzovat v kontextu daného oboru, nikoliv pouze v kontextu činnosti daného subjektu.

36. Dále žalobkyně nesouhlasila s tvrzením žalovaného, že k ustanovení znalce nepřistoupil z toho důvodu, že správce daně neměl v důsledku neunesení důkazního břemene ze strany žalobkyně dostatek podkladů k tomu, aby mohl zadat zpracování znaleckého posudku. Žalobkyně je toho názoru, že prostřednictvím důkazních prostředků, které doložila, své důkazní břemeno unesla. Správce daně se proto jimi měl zabývat a na jejich základě přezkoumat, zda žalobkyní provedené činnosti lze klasifikovat jako činnosti výzkumu a vývoje. Předloženým důkazům však pro jejich odbornost a specifickou nemohl porozumět, a již proto měl ustanovit ve věci znalce. Jeho posudek by orgánům finanční správy totiž umožnil komplexně zjistit a posoudit veškeré skutkové okolnosti projektu, a to včetně jejich technické stránky, která je pro věc podstatná. V této souvislosti považovala žalobkyně za nesprávný i názor žalovaného, že úvahu o nedostatečnosti jí předložených důkazních prostředků mohl učinit sám správce daně. Pokud totiž správce daně ani žalovaný nemají dostatečné technické znalosti k posouzení přítomnosti ocenitelného prvku novosti a technické nejistoty u přezkoumávaného projektu výzkumu a vývoje, sotva mohou hodnotit dostatečnost žalobkyní předložených důkazů k prokázání přítomnosti prvku ocenitelné novosti a odstraňování počáteční technické nejistoty.

Posouzení věci soudem

37. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť žalobkyně ani žalovaný se po řádném poučení, že mohou vyslovit nesouhlas s rozhodnutím věci bez jednání a že nevyjádření se v určené lhůtě je považováno za souhlas, k nařízení jednání nevyjádřili.
38. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
39. Ze spisového materiálu soud zjistil následující podstatné skutečnosti.
40. Žalobkyně podala dne 23. 4. 2014 přiznání k dani z příjmů za období od 1. 10. 2013 do 31. 12. 2013, v němž přiznala daňovou ztrátu ve výši 4 462 420 Kč. Daňová ztráta za uvedené období jí byla následně ve stejné výši vyměřena platebním výměrem správce daně ze dne 3. 7. 2014, č. j. 1665686/14/2513-05302-507862. V přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2016 žalobkyně mimo jiné uplatnila nárok na odpočet nákladů vynaložených na podporu výzkumu a vývoje v celkové výši 3 720 407 Kč.
41. Dne 27. 3. 2018 zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 v rozsahu žalobkyní uplatněného nároku na odpočet nákladů na podporu výzkumu a vývoje. O zahájení kontroly byl sepsán protokol č. j. 728646/18/2513-60563-506810 z téhož dne. V tomto protokolu správce daně kromě dalšího uvedl, že již v průběhu předcházejícího šetření mu žalobkyně předložila některé podklady týkající se předmětu kontroly. To vyplývá i z úředního záznamu ze dne 27. 3. 2018, č. j. 716646/18/2513-60563-506810. Další podklady k projektu PR25 předložila žalobkyně správci daně dne 13. 4. 2018 a dne 15. 6. 2018 na základě jeho požadavku ze dne 17. 5. 2018.
42. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 8. 10. 2018, č. j. 2184790/18/2513-60563-506810, vyzval správce daně žalobkyni mimo jiné k odstranění pochybností, že náklady vzniklé v souvislosti s realizací projektu PR25, které uplatnila v rámci nákladů vynaložených na podporu výzkumu a vývoje za zdaňovací období roku 2016, představují skutečně náklady vynaložené na realizaci projektu výzkumu a vývoje, a nikoliv jen na činnosti inovačního charakteru. Žalobkyně na výzvu reagovala podáním ze dne 28. 11. 2018, v němž vyvracela názor správce daně ohledně charakteru činností, které byly prováděny při realizaci projektu PR25. Téhož dne zaslala žalobkyně správci daně další podklady k projektu PR25. Dne 19. 3. 2019 proběhlo ústní jednání za účasti technických pracovníků žalobkyně, v jehož průběhu podala výkonná ředitelka žalobkyně správci daně podrobnější informace kromě jiného také k projektu PR25. O ústním jednání byl vyhotoven protokol z téhož dne, č. j. 60783/19/2513-60563-506810. Zvukový záznam vyjádření výkonné ředitelky následně žalobkyně předala dne 25. 3. 2019 správci daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

43. Dne 13. 5. 2019 byla žalobkyně seznámena s výsledkem kontrolního zjištění, které správce daně v rámci probíhající daňové kontroly učinil. Žalobkyně byla mimo jiné seznámena s tím, že dle názoru správce daně v případě projektu PR25 neunesla důkazní břemeno a neprokázala splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet nákladů vynaložených na podporu výzkumu a vývoje. O seznámení byl vyhotoven protokol č. j. 1140980/19/2513-60563-506810 z téhož dne. Žalobkyně se k výsledkům kontrolního zjištění vyjádřila podáním ze dne 30. 6. 2019, v němž názor správce daně ohledně neunesení důkazního břemene rozporovala. Na podporu své argumentace pak současně s tímto podáním předložila správci daně k projektu PR25 další podklady. Další podklady pak předložila žalobkyně správci daně dne 29. 7. 2019 (knihu analytické účetní evidence k projektu PR25 – po účetních činnostech, knihu analytické účetní evidence k projektu PR25 – spotřeba materiálu na opravy, seznam účetních výdejků pro projekt PR25 za období září až prosinec 2016). Dne 24. 9. 2019 byla žalobkyně seznámena s doplněným výsledkem kontrolního zjištění, o čemž byl vyhotoven protokol č. j. 2164408/19/2513-60563-506810 z téhož dne. Žalobkyně byla mimo jiné seznámena s tím, že ani poté, co se správce daně seznámil s vyjádřením žalobkyně ze dne 30. 6. 2019 a prozkoumal jí nově předložené důkazní prostředky, jeho názor, že v případě projektu PR25 neunesla důkazní břemeno a neprokázala splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet nákladů vynaložených na podporu výzkumu a vývoje, zůstal nezměněn.
44. Dne 30. 6. 2019 také žalobkyně podepsala a převzala zprávu o daňové kontrole č. j. 2164965/19/2513-60563-506810 vyhotovenou správcem daně. Ve zprávě setrval správce daně na svém názoru, že žalobkyně v případě projektu PR25 neunesla své důkazní břemeno, a tudíž neprokázala, že náklady, které v souvislosti s projektem PR25 uplatnila v rámci přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 jako odpočet na výzkum a vývoj, lze pod náklady vynaložené na výzkum a vývoj skutečně podřadit. Následně vydal správce daně prvostupňové rozhodnutí, jímž žalobkyni doměřil daň z uvedené částky ve výši 473 860 Kč a stanovil jí povinnost uhradit související penále ve výši 94 722 Kč. Proti prvostupňovému rozhodnutí podala žalobkyně odvolání ze dne 1. 11. 2019, které doplnila podáními ze dne 29. 11. 2019 a 15. 11. 2022. V rámci odvolání uplatnila žalobkyně v podstatě stejné námitky, jako v projednávané žalobě. V průběhu odvolacího řízení doplnila žalobkyně podklady dosud poskytnuté správci daně. Žalovaný tyto důkazní prostředky vyhodnotil jako nezpůsobilé prokázat, že žalobkyni vznikl v roce 2016 nárok na odpočet nákladů vynaložených na podporu výzkumu a vývoje, s čímž ji seznámil výzvou ze dne 25. 10. 2022, č. j. 39893/22/5200-11433-710862. Následně vydal žalovaný žalobou napadené rozhodnutí.
45. Námitkám, které žalobkyně uplatnila pod prvním žalobním bodem týkající se prekluze práva vyměřit daň, soud nemohl přisvědčit.
46. Podle § 148 daňového řádu daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení (odst. 1). Lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku [odst. 2 písm. d)]. Byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta

pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn (odst. 3). Lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1 (odst. 5).

47. Podle § 34 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 30. 6. 2020 od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.
48. Podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 30. 6. 2017 lze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro vyměření jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.
49. V projednávané věci není sporu o tom, že žalobkyni byla za zdaňovací období roku 2013 vyměřena platebním výměrem správce daně daňová ztráta. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020-40, publ. pod č. 4056/2020 Sb. NSS, vyplývá pro takový případ jednoznačný závěr, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za rok, v němž byla vyměřena daňová ztráta, začne běžet podle § 148 odst. 1 věty druhé daňového řádu dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení za toto období, a skončí podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, přičemž samozřejmě i v takovém případě platí, že daňovou povinnost lze vyměřit nejpozději ve lhůtě deseti let podle § 148 odst. 5 daňového řádu, a to i při aplikaci § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu. Přičemž důsledkem zahájení daňové kontroly je obnovení běhu lhůty v celé původní délce a nikoli pouze v délce tří let. Jedná se přitom o závěr, na němž je judikatura Nejvyššího správního soudu dlouhodobě ustálena [srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2020, č. j. 4 Afs 101/2020-41, ze dne 21. 12. 2023, č. j. 3 Afs 361/2021-30, ze dne 15. 2. 2024, č. j. 3 Afs 399/2021-47, (body 27 až 29) ze dne 12. 7. 2024, č. j. 3 Afs 115/2022-47, (body 29 až 34) a ze dne 26. 9. 2024, č. j. 9 Afs 157/2023-35]. Jelikož se zdejší soud s uvedeným závěrem ztotožňuje, neshledává žádný důvod k tomu, aby se od takto jednoznačně přijímaného závěru jakkoliv odchýloval a konkuroval mu vlastní argumentací (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2011, č. j. 1 As 6/2011-347, publ. pod č. 2368/2011 Sb. NSS).
50. Na právě uvedeném nemůže nic změnit ani odkaz žalobkyně na odlišný závěr zastávaný odbornou literaturou a na obecná východiska ohledně účelu lhůty pro stanovení daně, jež vymezil Ústavní soud v nálezu ze dne 11. 1. 2007, sp. zn. II. ÚS 493/05. V podstatě shodnou argumentaci totiž nepovažoval za důvod pro odklon od své ustálené judikatury vycházející právě z rozsudku ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020-40, publ. pod č. 4056/2020 Sb. NSS, ani Nejvyšší správní soud (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2024, č. j. 8 Afs 118/2024-86, body 17 až 29). Rovněž poukaz žalobkyně na závěr vyslovený v bodě 29 nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11, nepředstavuje podle názoru zdejšího soudu důvod pro odchýlení se od výše uvedených závěrů Nejvyššího správního soudu. V uvedeném nálezu totiž naopak Ústavní soud zdůraznil, že pouze ve výjimečných případech nejsou správní soudy ve všech probíhajících a v budoucnu zahájených řízeních povinny respektovat princip incidentní retrospektivy, který představuje povinnost soudů od okamžiku, kdy došlo ke změně judikatury, tuto novou judikaturu aplikovat ve všech probíhajících či v budoucnu zahajovaných řízeních, byť mají základ

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

v minulosti. To se typicky týká přezkumu správních rozhodnutí ve správním soudnictví. Žalobkyně přitom v podané žalobě ani netvrdila, že by rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020-40, publ. pod č. 4056/2020 Sb. NSS, představoval obrat v judikatuře tohoto soudu, natož aby alespoň naznačila, jaké výjimečné okolnosti jejího případu by měly právě v jejím případě bránit jeho aplikaci.

51. Soud tedy v souladu se závěry vyslovenými Nejvyšším správním soudem v uvedeném rozsudku uzavírá, že žalobkyně mohla daňovou ztrátu vzniklou v roce 2013 uplatnit v pěti zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po období, za které jí byla daňová ztráta vyměřena (§ 34 odst. 1 věta první zákona o daních z příjmů), tedy ve zdaňovacích obdobích roku 2014, 2015, 2016, 2017 a 2018. Prekluzivní lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2016 tak sice začala u žalobkyně běžet dne 3. 7. 2017 (§ 148 odst. 1 daňového řádu), avšak měla skončit až dne 1. 7. 2022, současně se lhůtou pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2013 (§ 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů). Délka lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2016 tak činila 1 825 dnů. Zahájením kontroly sepsáním protokolu o daňové kontrole dne 27. 3. 2018 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2021, č. j. 1 Afs 404/2020-40, bod 20 a 21) počala tato lhůta činit 1 825 dnů běžet znovu (§ 148 odst. 3 daňového řádu) a její konec by připadl na 26. 3. 2023. Jestliže tedy bylo žalobou napadené rozhodnutí doručeno žalobkyni dne 24. 11. 2022, byla jí tímto rozhodnutím pravomocně stanovena daň dříve, než uplynula lhůta pro její stanovení. Pro úplnost soud dodává, že vydáním napadeného rozhodnutí byla tato lhůta prodloužena až do 26. 3. 2024. Nedošlo dosud ani k uplynutí desetileté prekluzivní lhůty pro stanovení daně, neboť tato lhůta uplyne až dne 3. 7. 2027 (§ 148 odst. 5 daňového řádu).
52. Na tomto závěru nic nemůže změnit ani to, že žalovaný vedl odvolací řízení zahájené podáním odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí dne 2. 12. 2019 a ukončené doručením napadeného rozhodnutí žalobkyni dne 24. 11. 2022 skutečně téměř tři roky.
53. Obdobnou námitkou se zabýval Nejvyšší správní soud v bodě 27 již výše zmíněného rozsudku ze dne 5. 12. 2024, č. j. 8 Afs 118/2024-86. Dospěl přitom k závěru, že této argumentaci nelze přisvědčit, neboť *„ačkoliv prekluzivní lhůty nepochybně pomáhají i ke zkracování průtahů, nejsou jedinou ochranou, kterou mají daňové subjekty k dispozici. Daňový subjekt se jím může bránit prostřednictvím podnětu nejbližší nadřízenému správci daně (§ 38 daňového řádu), popř. podáním žaloby na ochranu proti nečinnosti správního orgánu (§ 79 s. ř. s.). Má tak k dispozici účinné nástroje, kterými může proti případné nečinnosti daňových orgánů bojovat.“* Dovolává-li se tedy nyní žalobkyně na svou obranu nepřiměřené délky odvolacího řízení, může zdejší soud s ohledem na právě uvedené pouze doplnit, že žalobkyni nic nebránilo v tom, aby v průběhu odvolacího řízení Nejvyšším správním soudem zmiňované prostředky na ochranu proti nečinnosti žalovaného uplatnila a jejich prostřednictvím se pokusila dosáhnout vydání rozhodnutí o odvolání v co nejkratší lhůtě. Délka odvolacího řízení tedy neměla vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.
54. Důvodnou neshledal soud ani námitku uplatněnou pod druhým žalobním bodem vztahující se k přezkopumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí.
55. Dle názoru žalobkyně je napadené rozhodnutí vnitřně rozporné, a v důsledku toho nepřezkoumatelné, neboť obsahuje protichůdné závěry. Žalovaný v něm má na jednu stranu tvrdit, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, že projekt PR25 představoval projekt výzkumu a vývoje, a proto jej nebylo možno z věcného hlediska vůbec posuzovat, na druhou stranu však v něm má činit závěr, že tento projekt představoval pouhou inovativní

činnost. Tento svůj názor žalobkyně opírá o citace části odůvodnění napadeného rozhodnutí.

56. Žalobkyně konkrétně poukazovala na to, že v napadeném rozhodnutí žalovaný uvádí, že „*spornou je skutečnost, zda odvolatel doložil a prokázal svá tvrzení o vlastní vývojové činnosti při realizaci předmětného projektu VaV*“ (bod 46 žalobou napadeného rozhodnutí), „*odvolatel neunesl své důkazní břemeno, jelikož nepředložil dostatečné důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení o vlastní vývojové činnosti*“ (bod 62 žalobou napadeného rozhodnutí) a vytýká jí, že nepředložila „*náležitou dokumentaci o průběhu realizace předmětného Projektu PR 25*“, nedoložila „*konkrétní činnosti členů vývojového týmu a nebylo tedy možné hodnotit samotný proces VaV, resp. věcnou stránku věci*“ (bod 83 žalobou napadeného rozhodnutí) a zároveň v něm vyjadřuje pochybnost „*zda náklady vynaložené na realizaci Projektu PR25 skutečně patří mezi výdaje vynaložené na výzkum a vývoj, když jednotlivé cíle projektu vykazují dle správce daně znaky organizační inovace – zavedení nových metod organizace firemních procesů a spolupráce mezi odděleními*“ (body 57 a 85 žalobou napadeného rozhodnutí) a uvádí, že „*aby mohla být určitá činnost podřazena pod pojem vývoj ve smyslu § 34b odst. 1 písm. a) ZDP, nepostačuje prostá či rutinní aplikace existujícího nového či zdokonaleného řešení, ale je nezbytné takové nové či zdokonalené řešení rovněž vytvářet*“ (bod 63 žalobou napadeného rozhodnutí). K tomu žalobkyně dodává, že již správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že „*nepopírá přínos změny ve výrobním procesu*“ (poslední odstavec str. 12 zprávy o daňové kontrole).
57. Soud žalobkyni přisvědčuje v tom, že vnitřní rozpornost rozhodnutí může být dána i tím, že jeho odůvodnění obsahuje tvrzení, že pro věc určitá skutečnost dána je a současně dána není (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 8. 2022, sp. zn. IV. ÚS 638/22 a ze dne 4. 9. 2024, sp. zn. IV. ÚS 92/24). Rozhodnutí, které je vnitřně rozporné, je přitom zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013-25, bod 19), což představuje vadu řízení, pro kterou je soud povinen jej podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2024, č. j. 5 Azs 137/2024-47). Podle názoru soud však napadené rozhodnutí takovou vadou zatíženo není.
58. V bodě 57 napadeného rozhodnutí žalovaný toliko konstatoval, že správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda náklady vynaložené na realizaci projektu PR25 lze považovat za výdaje vynaložené na výzkum a vývoj, neboť jednotlivé cíle tohoto projektu vykazovaly znaky organizační inovace. Proto tyto své pochybnosti vyjádřil ve výzvě ze dne 8. 10. 2018, jejímž prostřednictvím vyzval žalobkyni k doložení důkazních prostředků, jimiž by prokázala, že projekt PR25 představoval projekt výzkumu a vývoje a s ním spojené výdaje lze považovat za náklady vynaložené na realizaci takového projektu. Obdobně pak v bodu 85 napadeného rozhodnutí žalovaný s odvoláním na bod 57 zopakoval, že ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správci daně vznikly uvedené pochybnosti, neboť cíle projektu vykazovaly znaky inovace, a vyzval žalobkyni k odstranění těchto pochybností a prokázání jí tvrzených skutečností. Ve zprávě o daňové kontrole žalovaný mimo jiné doplnil, že tím došlo k přesunu důkazního břemene na žalobkyni, jež byla povinna pochybnosti správce daně rozptýlit, což se jí ovšem v dostatečném rozsahu nepodařilo, protože nedoložila průběh vývojové činnosti.
59. Je tedy zřejmé, že žalovaný v částech odůvodnění napadeného rozhodnutí, na které žalobkyně poukazovala, žádné závěry ohledně toho, že by z podkladů předložených žalobkyní vyplývalo, že by projekt PR25 představoval inovativní činnost, nečinil. Žalovaný

zde pouze připomněl, že správce daně na základě zjištění, že by tomuto závěru mohly nasvědčovat deklarované cíle projektu, vyzval žalobkyni k odstranění pochybností a předložení důkazních prostředků na podporu jejího tvrzení, že se jedná o projekt výzkumu a vývoje. V návaznosti na to pak pouze zkonstatoval, že žalobkyni se ani přesto nepodařilo prokázat, že se skutečně v případě uvedeného projektu mělo jednat o projekt výzkumu a vývoje. Rovněž z těchto částí napadeného rozhodnutí tak vyplývá, že žalovaný svůj závěr o nedůvodnosti odvolání založil na tom, že žalobkyně neprokázala, že by projekt PR25 představoval projekt výzkumu a vývoje, a to aniž by činil jakékoliv závěry o povaze činnosti, které žalobkyně v souvislosti s jeho realizací prováděla.

60. Na právě uvedeném nic nemění ani poukaz žalobkyně na část závěru, který učinil správce daně na v posledním odstavci na str. 12 zprávy o kontrole. Celý tento závěr totiž zní: *„Správce daně nepopírá přínos změny ve výrobním procesu, tj. balení polotovaru pro výrobu zdrhovadel, a souhlasí s tím, že v důsledku této změny muselo dojít k velkým úsporám při transportu tohoto polotovaru končným odběratelům. Žádný z předložených důkazních prostředků však neprokázal, zda a jakým způsobem se daňový subjekt sám podílel na výzkumu a vývoji, co nového nebo podstatně zlepšeného vlastně sám vytvořil.“*
61. Rovněž z uvedené části zprávy o daňové kontrole je zřejmé, že správce daně se v ní jednoznačně vyslovil v tom smyslu, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno ohledně prokázání toho, že při realizaci projektu PR25 prováděla činnosti, které by bylo možno považovat za činnosti výzkumu a vývoje.
62. V rámci třetího žalobního bodu žalobkyně brojila proti závěru správce daně prvního stupně a žalovaného, že se v případě projektu PR25 nepodařilo prokázat, jaké činnosti výzkumu a vývoje v souvislosti s tímto projektem realizovala.
63. Podle § 34 odst. 4 věty první zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 30. 6. 2020 lze od základu daně odečíst odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání.
64. Podle § 34b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 3. 2019 výdaji vynaloženými na výzkum a vývoj zahrnovanými do odpočtu se rozumí výdaje (náklady), které poplatník vynaložil při realizaci projektu výzkumu a vývoje na 1. experimentální či teoretické práce, 2. projekční a konstrukční práce, 3. výpočty, 4. návrhy technologií, 5. výrobu funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části související s realizací projektu výzkumu a vývoje.
65. Zákon o daních z příjmů definici pojmů výzkum a vývoj neobsahuje. Jejich vymezení je obsaženo v zákoně o podpoře výzkumu, vývoje a inovací, a z nich je proto potřeba pro účely zákona o daních z příjmů vycházet (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119, publ. pod č. 3273/2015 Sb. NSS, a ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016-38).
66. Podle § 2 odst. 1 zákona o podpoře výzkumu, vývoje a inovací se pro účely tohoto zákona rozumí aplikovaným výzkumem teoretická a experimentální práce zaměřená na získání nových poznatků a dovedností pro vývoj nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb; průmyslový výzkum, experimentální vývoj nebo jejich kombinace jsou součástí aplikovaného výzkumu [písm. b)], inovacemi zavedení nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb do praxe, s tím, že se rozlišují: 1. inovace postupů, kterými se rozumí realizace nového nebo podstatně zdokonaleného způsobu

výroby nebo poskytování služeb, včetně významných změn techniky, zařízení nebo programového vybavení, 2. organizační inovace, kterými se rozumí realizace nového způsobu organizace obchodních praktik podniků, pracovišť nebo vnějších vztahů [písm. c)].

67. Cílem výzkumné a vývojové činnosti tak musí být dosažení jedinečného řešení, které lze odlišit od běžné činnosti inovačního charakteru. Základním kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních (příbuzných) činností je přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017-53, body 23 a 24). Odpočet je možný pouze při kumulativním naplnění dvou následujících podmínek. Musí se jednat o projekty výzkumu a vývoje a zároveň tyto projekty musí mít podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části či certifikace výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje [srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119, publ. pod č. 3273/2015 Sb. NSS, bod 23, a ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016-38, bod 32].
68. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.
69. K důkaznímu břemenu poplatníka uplatňujícího nárok na odpočet na podporu výzkumu a vývoje se opakovaně ve své judikatuře vyjádřil Nejvyšší správní soud. V bodě 19 rozsudku ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018-52, konstatoval, že odpočet na podporu výzkumu a vývoje představuje výjimku ze základního daňového principu, podle nějž platí, že jeden výdaj lze v základu daně uplatnit u téhož poplatníka pouze jednou. Jedná se tak pro poplatníka *de facto* o daňový bonus, což 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 oprávněnosti uplatněného odpočtu, přičemž je to v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu právě daňový subjekt, koho tíží důkazní břemeno. V bodě 36 rozsudku ze dne 16. 12. 2022, č. j. 5 Afs 269/2021-55, Nejvyšší správní soud připomněl, že i v případě tohoto odpočtu platí obecná zásada, že je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu ke svým tvrzením. Daňový subjekt tak musí jednak prokázat, že jím uplatňované náklady v předložené evidenci byly vynaloženy při realizaci konkrétního projektu výzkumu a vývoje, a jednak to, že se skutečně jednalo o projekt výzkumu a vývoje.
70. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 6. 2020, č. j. 7 Afs 447/2018-55, bodech 23 až 25, zdůraznil, že proto, aby mohla být určitá činnost podřazena pod pojem vývoj ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, nepostačuje prostá či rutinní aplikace existujícího nového či zdokonaleného řešení, ale je nezbytné takové nové či zdokonalené řešení rovněž vytvářet. Úkolem poplatníka uplatňujícího předmětnou odčitatelnou položku je pak doložit, že k tomuto tvůrčímu procesu došlo. Jako nejvhodnější prostředek k prokázání tvůrčí činnosti se přitom jeví vedení náležité dokumentace zachycující podrobně proces tvorby návrhu nového či zdokonaleného řešení. Nelze totiž odhlédnout od toho, že k utváření nových či zdokonalených řešení dochází uplatňováním stávajících poznatků, které vyústí v nově stvořené řešení. Bez náležité dokumentace proto nese daňový subjekt riziko, že se při budoucím dokazování v daňovém řízení octne v důkazní nouzi ohledně skutečné novosti svého řešení, která pro něj bude mít nepříznivé daňové dopady. V případě prokazování vývojové činnosti je proto 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.

71. Dle projektu výzkumu a vývoje, schváleného dne 10. 8. 2016, mělo být cílem projektu PR25 dosažení snížení přestřihů při výrobě zdrhovadlových pasů cca na polovinu, což mělo vést ke zvýšení kvality daného výrobku a zajištění dalšího odběru produktu. Toho mělo být dosaženo nalezením opatření a jeho následným zavedením do výroby, jehož prostřednictvím bude možno „u druhu 157 901 253 přejít u 100 % produkce na adjustaci po 25 000 m na Jumbo cívkách s max. počtem 63 přestřihů“⁴ a „u druhu 157 907 přejít na adjustaci u 70 % produkce na Jumbo cívkách 15 000 m s 82 přestřihy“⁵. Dílčí cíle projektu byly vymezeny takto: převedení většiny produkce zdrhovadlových pasů pro „firmu OPTI - COATS“ z kartonů na Jumbo cívky, zlepšení technického stavu stavů, snížení obrátek na stavech, zlepšení rovnoměrnosti teplot a vlhkosti na dílně. Kontrola průběhu projektu a dosažených výsledků měla probíhat po následujících krocích: 1. Eliminace zastavení stavu z důvodu absence tkadleny nebo seřizovače. 2. Zlepšení technické kondice stavů – postupná obnova strojového parku, v prvním roce nákup 10 nových. 3. Realizace generálních oprav svépomocí, prvních 10 stavů. 4. Snížení obrátek na stavech. 5. Zlepšení rovnoměrnosti teplot a vlhkosti na dílně. 6. Prověrování (častější perioda) - kontrola kvality vstupního „PES“ materiálu – zejména obsah preparace. 7. Četnější prověření kvality vlasců a jejich mazání. 8. V rámci čištění přidat kontroly návodů. 9. Návrat k původní konstrukci stuhy, případně zvážit návrat k zákrutovým materiálům. 10. Adjustace J-cívek – bude potřeba jeden člověk navíc. 11. Nákup J-cívek, v budoucnu bude potřeba cca 600 cívek. Kroky 1 až 3, a 5 měly být realizovány do 31. 12. 2017, kroky 4, 6, 7, 9 a 11 do 31. 12. 2016, krok 8 do 31. 3. 2017, krok 9 do 30. 6. 2017. Datum zahájení projektu bylo stanoveno na 10. 8. 2016 a ukončení na 31. 12. 2017. Dle zápisu z jednání ze dne 8. 12. 2016, č. 04/2016 projektového týmu projektu PR25, byl přidán krok: 12. Prověřit a případně realizovat možnost zvýšení kvality vstupních materiálů z pohledu praskání s termínem realizace do 31. 12. 2017.
72. Dle Technické a finanční zprávy k projektům výzkumu a vývoje za rok 2016 v případě projektu PR25 měl ocenitelný prvek novosti spočívat ve vývoji nového technologického postupu, který zajistí zlepšení kvalitativního parametru výrobků – počet přestřihů na jednotku délky. Technická nejistota projektu měla spočívat ve skutečnosti, že nebylo zřejmé, jakými opatřeními a v jakém rozsahu bude možné dosáhnout požadovaného cíle. Mezi hlavní překonané technické nejistoty v rámci projektu patřily: nemožnost hodnocení dopadů přijatých opatření v menším než poloprovozním měřítku, částečná možnost sběru dat a analýza počtu a druhu přestřihu a možnost navíjení 30 % produkce na J-cívkách. Při řešení projektu bylo nezbytné zavést tyto nové technologické postupy: generální opravy stavů svépomocí, úprava technologických postupů na stavech, zvýšení kontrol kvality, větší objem vyhodnocovaných dat.
73. V podání ze dne 28. 11. 2018 žalobkyně uváděla, že činnostmi prováděnými v rámci projektu PR25 bylo dosaženo následujících výsledků obsahujících v sobě prvek novosti. Za prvé, do procesu výroby byl implementován nový prvek – kontrola kondice nastavení a navedení stavů dle technologických předpisů; dosud přitom nebylo nastavení stavů kontrolováno. Za

⁴ Jedná se o počet vad na pasu navinutém na cívku, jak je patrné z vyjádření výkonné ředitelky žalobkyně poskytnutého během ústního jednání konaného dne 19. 3. 2019 (čas 3:58 až 4:50 min. zvukového záznamu) [příloha č. 21 spisu správce daně] a str. 1 jeho přepisu (příloha č. 33 spisu správce daně).

⁵ Viz předchozí poznámka pod čarou.

druhé, na středisku údržby strojního vybavení tkalcoven byl zaveden nový proces interních generálních oprav stavů EC a ke konci projektu bylo realizováno 12 generálních oprav; dosud byla prováděna jen standardní údržba strojního vybavení. Za třetí byla instalována klimatizace s monitoringem a regulací teplot a vlhkosti, jejímž přínosem je lepší zpracovatelnost přízí – příze méně praskají, důsledkem čehož je méně přestřihů; původně zde byla klimatizace bez monitoringu a regulace teplot a vlhkosti. Za čtvrté bylo dosaženo 80 % produkce WS0 na J-cívkách speciálně vyvinutých pro adjustaci 25 000 m na cívce a 30 % produkce WS10 na J-cívkách speciálně vyvinutých pro adjustaci 15 000 m na cívce s požadovaným počtem přestřihů; dosud probíhala adjustace v kartonech po 1 500 m u druhu WS0 a 1 000 m u druhu WS10. Za páté, ve spolupráci s dodavatelem materiálů byl vyvinut typ materiálu pro tkaní na tkalcovských stavech s jehlovou technikou určených pro úzké tkaní stuh s vyšší odolností při namáhání a s nižším počtem přetrhů v celém procesu tkaní; dosud byly vstupní materiály používány jen ve standardní kvalitě. Za šesté, byl zaveden nový systém automatického monitorování stavů v podobě sledování počtu a druhů vad – přestřihů – v průběhu celé výroby; dosud byla přitom prováděna jen částečná nahodilá manuální kontrola počtu a druhu vad.

74. V podání ze dne 30. 6. 2019 pak žalobkyně k výše uvedenému doplnila, že její vývojový tým v prvním, druhém a šestém případě prováděl návrh, vývoj a implementaci procesu/technologického postupu a jeho testování, v třetím případě komplexní testování vhodných parametrů pro dosažení vhodných provozních podmínek pro snížení přestřihů, ve čtvrtém případě návrh a testování výrobních parametrů a spolupráci na vývoji Jumbo cívek a v pátém případě vývoj technologického předpisu – hledání vhodného materiálu tak, aby se nezměnil vzhled a vlastnosti pasu, ale došlo ke snížení přetrhovosti, a vývoj a testování nového materiálu ve spolupráci s dodavatelem. Dále v tomto podání uvedla, že ocenitelný prvek novosti projektu PR25 spočívá ve vývoji nového technologického postupu, který zajistí zlepšení kvalitativního parametru výrobků – počtu přestřihů na jednotku délky.
75. V doplnění odvolání ze dne 29. 11. 2019 žalobkyně – stejně jako posléze v podané žalobě – uváděla, že projekt PR25 představoval komplexní projekt vývoje zcela nového technologického postupu výroby, který obnášel různé proměnné s různými předem neznámými či obtížně predikovatelnými vlivy na dosažení cíle projektu. Řešitelé projektu tak v rámci realizace vymýšleli a navrhovali varianty postupu a přinášeli podněty, jak každou dílčí část projektu řešit. Vše bylo rovněž následně analyzováno, testováno atd. Výsledky testování byly v některých případech neúspěšné a postup řešení bylo nutno i modifikovat. Dílčí části projektu tvořilo nalezení a zhodnocení vlivu teploty a vlhkosti na přetrhy ve výrobě, nalezení postupů pro dosažení takové technické kondice a parametrů stavů, aby bylo možno vyrábět s výrazně nižší přetrhovostí, a jejich realizace, zavedení nového materiálu se zvýšenou pevností, na jehož vývoji se žalobkyně podílela, a vývoj tvaru a funkce Jumbo cívky. Ocenitelné prvky novosti spočívají ve vývoji nových technologických postupů, které umožní adjustaci výrobku na Jumbo cívky a zlepšení kvalitativních parametrů výroby snížením počtu přestřihů. Mezi ocenitelné prvky novosti mělo patřit také snížení chybovosti a zvýšení kvality výrobku, změna konstrukce stuhy – dosažení menších přetrhů beze změny vzhledu a vlastností použitím jiného materiálu, na jehož vývoji se žalobkyně podílela, nalezení a zhodnocení vlivu teploty a vlhkosti na přetrhy ve výrobě, nalezení postupů zlepšení technické kondice stavů vhodných pro dosažení cíle projektu a jejich realizace.
76. Z důkazů, které žalobkyně v průběhu řízení předložila orgánům finanční správy na podporu svých tvrzení, že v případě projektu PR25 realizovala činnosti výzkumu a vývoje nejméně

v rozsahu uvedeném v předchozím odstavci, vyplývají dle hodnocení soudu následující skutečnosti.

77. Žalobkyně si v září 2016 vypůjčila a následně v listopadu 2016 zakoupila od společnosti REIS GmbH jehlový stav na výrobu EC pasů čínské výroby [plyne z: protokol o vyhodnocení zkušebního provozu ze dne 19. 9. 2016 (poř. č. 1 spisu žalovaného), karta dlouhodobého majetku – Jehlový stav Ries EC pasy, inventární číslo HIM011011422 (příl. č. 3 spisu správce daně), kniha analytické evidence – po účetních činnostech ze dne 25. 7. 2019 (příl. č. 32 spisu správce daně)]. Jehlový stav byl v rámci projektu přibližně v období od září do prosince 2016 testován ve zkušebním provozu. Již před jeho zahájením, a následně znovu i v jeho průběhu, se u něj projevila celá řada závad, které bylo potřeba odstranit. Během zkušebního provozu byly také některé původní díly nahrazovány jinými díly, které žalobkyně za tímto účelem zakoupila s cílem přizpůsobit stav svým potřebám. Bylo přitom provedeno více než 20 servisních zásahů. Opravy a úpravy prováděla žalobkyně prostřednictvím vlastních zaměstnanců [plyne z: zápisy projektového týmu projektu PR25 č. 02-04/2016 (příl. č. 3 spisu správce daně), protokoly o vyhodnocení zkušebního provozu ze dne 19. 9. 2016, 15. 11. 2016 a 5. 5. 2017 (poř. č. 1 spisu žalovaného), výdejky – převodky – mzdy – odpis inv. číslo HIM011011422 a spotřeba energie v nepřetržitém provozu ze dne 31. 12. 2016 (obojí příl. č. 4 a č. 32 spisu správce daně), kniha analytické evidence – po účetních činnostech ze dne 25. 7. 2019 (příl. č. 32 spisu správce daně)]. Zkušební provoz byl ukončen se závěrem, že kvalita stavu není pro potřeby žalobkyně dostatečná. Vzhledem k tomu, že nebylo možno zakoupit jiný stav vyhovující potřebám žalobkyně a stavy „OPTI“, které žalobkyně k výrobě EC pasů používala, se již nevyráběly, bylo rozhodnuto, že žalobkyně bude vlastními zaměstnanci provádět generální opravy dosud používaných stavů [plyne z: postup realizace – projekt vývojový úkol PR25, krok č. 3 (příl. č. 4 spisu správce daně), vyjádření výkonné ředitelky žalobkyně poskytnuté během ústního jednání konaného dne 19. 3. 2019 /čas 7:40 až 10:10 min. zvukového záznamu/ (příloha č. 21 spisu správce daně) a str. 2 jeho přepisu (příloha č. 33 spisu správce daně)].
78. Po dobu trvání projektu prováděli zaměstnanci žalobkyně kromě běžné údržby a oprav také generální opravy jí používaných stavů OPTI. V roce 2016 proběhla generální oprava čtyř stavů, v roce 2017 osmi stavů, na rok 2018 bylo plánováno provedení generální opravy šesti stavů. Generální opravy probíhaly s využitím dílů, které žalobkyně za tímto účelem v roce 2016 a 2017 zakoupila [plyne z: zápisy projektového týmu projektu PR25 č. 02-04/2016 (příl. č. 3 spisu správce daně), výdejka – převodka – mzdy ze dne 30. 12. 2016 – úpravy a seřizování stavů a soupis spotřeby materiálu – účet číslo 501130 za období září až prosinec 2016 (obojí příl. č. 4 a 32 spisu správce daně), výdejky – převodky – materiál – úprava stavů EC pasy ze dne 31. 10. 2016 a ze dne 31. 12. 2016, kniha analytické evidence – po účetních činnostech a kniha analytické evidence – dle výběru obojí ze dne 25. 7. 2019, tabulky – náhradní díly r. 2016 a r. 2017 ze dne 31. 12. 2016 a 11. 1. 2018 (vše příl. č. 32 spisu správce daně) a postup realizace – projekt vývojový úkol PR25, krok č. 4 (příl. č. 4 spisu správce daně)].
79. Nejméně na jednom stavu bylo instalováno teplotní čidlo se signalizací změny teploty [plyne z: fotografie čidla se signalizací (poř. č. 1 spisu žalovaného)], byla zavedena mezioperační kontrola při výrobě zdrhovadlových pasů [plyne z: protokol z mezioperační kontroly – EC pasy za období od 1. 12. 2017 do 7. 12. 2017 (poř. č. 1 spisu žalovaného)], sledování vad u stavů po generální opravě [plyne z: protokolů o sledování vad po generální opravě stavu č. 88 a stavu č. 55 (poř. č. 1 spisu žalovaného)], byl zaveden systém vyhodnocování nejčastějších vad stavů [plyne z: analýza nejčastějších druhů vad na EC stavech za období od 1. 3. do 29.

3. 2017 (poř. č. 1 spisu žalovaného)]. Žalobkyně také začala využívat systém automatického monitorování stavů včetně údajů o počtech a druzích vad [plyne z: výpis ze sledování vad na tkalcovské smyčce EC – jeden den z období od 22. 10. do 22. 11. 2018 (příl. č. 16 spisu správce daně)].
80. Dne 9. 8. 2016 vystavila žalobkyně objednávku adresovanou společnosti TRATEC – CS, s. r. o., tehdy sídlem Brtnická 57, Velký Šenov, jejímž předmětem bylo dodání celkem 50 ks zelených gitterboxů (ohradová paleta tvořená silným kovovým rámem a stěnami z drátěného pletiva) pro navíjení zdrhovadlových pasů WS. Ty byly žalobkyni nejpozději do konce měsíce září dodány [plyne z: objednávka ze dne 9. 8. 2016, č. SP111198161 (příl. č. 31 spisu správce daně), výdejka – převodka – materiál – Tratec Gitterbox zelené/Jumbo cívky – pro navíjení zdrh. pasů ze dne 30. 9. 2016, kniha analytické evidence – po účetních činnostech ze dne 25. 7. 2019 (obojí příl. č. 32 spisu správce daně)]. Nejpozději dne 27. 9. 2016 byla ze strany žalobkyně zpracována objednávka na 50 Ks Jumbo cívek [plyne z: zápis projektového týmu projektu PR25 č. 02/2016 (příl. č. 3 spisu správce daně)], které byly žalobkyni dodány nejpozději dne 2. 11. 2016 [plyne z: zápis projektového týmu projektu PR25 č. 03/2016 (příl. č. 3 spisu správce daně)]. Jumbo cívky byly vyhoveny podle výkresové dokumentace vyhotovené společností TRATEC – CS, s. r. o., která vycházela z výkresové dokumentace německé společnosti OPTI [plyne z: výkresy č. 23 443-04/1 ze dne 30. 6. 2006 a č. M16058-350-000 ze dne 10. 10. 2016 (obojí příl. č. 31 spisu správce daně)] a umístěny v gitterboxech [plyne z: fotografie J-boxu zaslané správci daně dne 28. 11. 2018 (příl. č. 16 spisu správce daně), fotografie pořízená správcem daně dne 19. 3. 2019, 14:18 hod. (příl. č. 20 spisu správce daně)].
81. V průběhu projektu přijala žalobkyně opatření za účelem dosažení rovnoměrného rozložení teplot a vlhkosti na „EC dílně“ – pracovišti, kde byl projekt realizován. Součástí těchto opatření bylo provedení opravy klimatizačního systému [plyne z: postup realizace – projekt vývojový úkol PR25, krok č. 5 (příl. č. 4 spisu správce daně), vyjádření výkonné ředitelky žalobkyně poskytnuté během ústního jednání konaného dne 19. 3. 2019 /čas 7:18 až 7:31 min. zvukového záznamu/ (příloha č. 21 spisu správce daně) a str. 2 jeho přepisu (příloha č. 33 spisu správce daně)]. Počínaje nejpozději dnem 5. 12. 2017 začala také žalobkyně sledovat vlhkost vzduchu na „EC dílně“, jejíž optimální hodnota byla stanovena v rozmezí 40 % až 60 %, a to vždy v 10:00 hod. a ve 22:00 hod., a dále začala na „EC dílně“ monitorovat na denní bázi průběh teploty [plyne z: tabelární a grafický přehled sledování vlhkosti na dílně EC za období od 5. 12. 2017 do 31. 8. 2018 (poř. č. 1 spisu žalovaného) plyne z: výstup z monitoringu teploty na dílně za období od 19. 2. 2018 do 24. 2. 2018 (příl. č. 16 spisu správce daně), vyjádření výkonné ředitelky žalobkyně poskytnuté během ústního jednání konaného dne 19. 3. 2019 /čas 6:40 až 7:18 min. zvukového záznamu/ (příloha č. 21 spisu správce daně) a str. 2 jeho přepisu (příloha č. 33 spisu správce daně)].
82. V průběhu projektu byly dále provedeny nejméně tři testy materiálu (příze) pro výrobu zdrhovadlových pasů od dodavatele Weiske. První dva testy – materiál „PESh 330 f72 PMNR S120 Weiske“ a „PESh 167 f48x2 PV Weiske“ – proběhly v září a listopadu roku 2016 [plyne z: zkušební listy příze Weiske č. 59/169 ze dne 21. 9. 2016 a č. 75/16 ze dne 15. 11. 2016 (příl. č. 31 spisu správce daně)]. Třetí test – materiál „PESh 167 f48x2 PV PMNR“, který žalobkyně objednala dne 3. 4. 2017 s datem dodání 28. 4. 2017 v množství 500 kg a následně přiojednala dne 28. 6. 2017 další množství – probíhal od května do srpna roku 2017 [plyne z: záznam vzorování materiálu od dodavatele Weiske č. 381/17 (příl. č. 16 spisu správce daně)]. Výsledky třetího testu byly úspěšné a žalobkyně se rozhodla na tento materiál přejít,

a to okolo poloviny roku 2018, po spotřebování zásob dosud používaného materiálu [plyne z: postup realizace – projekt vývojový úkol PR25, krok č. 12 (příl. č. 4 spisu správce daně)].

83. V průběhu projektu žalobkyně také ke dni 25. 11. 2016 aktualizovala katalog vad pro výrobu zdrhovadlových pasů – artikl 157 901 253 a 157 907 323 –, a to včetně pasů navíjených na Jumbo cívky [plyne z: katalog vad pro výrobu zdrhovadlových pasů ze dne 25. 11. 2016 (příl. č. 31 a 33 spisu správce daně)], dále aktualizovala ke dni 1. 5. 2017 plán kontrol výroby těchto pasů [plyne z: plán kontrol EC pasů č. 15/15 platný od 1. 5. 2017 (příl. č. 16 spisu správce daně)], ke dni 31. 12. 2016 realizovala kroky č. 4, 6, 7 a 10 projektu, ke dni 31. 3. 2017 krok č. 9 projektu a ke dni 31. 12. 2017 opět krok č. 9 projektu. Krok č. 1 projektu se žalobkyni realizovat nepodařilo [plyne z: postup realizace – projekt vývojový úkol PR25 (příl. č. 4 spisu správce daně)].
84. Počínaje dnem 10. 8. 2016 až do dne 22. 12. 2016 žalobkyně v rámci projektu vyráběla zdrhovadlové pasy na celkem 50 stavech OPTI v nepřetržitém provozu [plyne z: výdejka – převodka – mzdy – spotřeba energie v nepřetržitém provozu ze dne 31. 12. 2016 (příl. č. 4 a č. 32 spisu správce daně), kniha analytické evidence – po účetních činnostech ze dne 25. 7. 2019 (obojí příl. č. 32 spisu správce daně)] a od zahájení projektu do konce roku 2016 vyrobila pro „firmu OPTI“ celkem 5 140 000 m zdrhovadlových pasů WS0 (max. 63 přestřihů) a WS10 (max. 82 přestřihů) určených k návinu na Jumbo cívky, přičemž došlo oproti běžné výrobě o nárůst odpadu materiálu v důsledku neshodné výroby o 331 559 m [plyne z: tabulka sledování odpadů pro výrobu EC pasů WS0 a WS10 pro OPTI a výdejka – převodka materiál – spotřeba materiálu PES pro EC pasy ze dne 31. 12. 2016 (příl. č. 4 a č. 32 spisu správce daně), kniha analytické evidence – po účetních činnostech ze dne 25. 7. 2019 (příl. č. 32 spisu správce daně)].
85. Ve dnech 1. 3. až 3. 3., 6. 3. až 9. 3., 13. 3. až 16. 3., 20. 3., 22. 3., 23. 3., 27. 3. a 29. 3. 2016 vyráběla žalobkyně v rámci projektu zdrhovadlové pasy WS0 a WS10 nejméně na 80 různých stavech (1, 2, 3, 4, 5, 6L, 9, 11, 12, 13, 16, 17, 19L, 20, 21, 23, 24, 25, 27, 28, 29, 30P, 33, 34L, 37, 38, 39, 40, 41, 43, 44, 46, 47, 48, 51, 53, 54, 55, 56L, 57, 61, 62, 63, 66, 67, 68, 70P, 71, 72, 73P, 75, 76, 77, 78, 79, 81, 82, 83, 84, 85, 86L, 87, 88, 89, 90L, 91, 92, 93, 94L, 96, 97, 98, 99, 100, 102, 103, 104, 105, 106, 107). Objem denní výroby na jednotlivých stavech se pohyboval mezi hodnotami 1 000, 1 500, 2 000 a 2 500 m. Za těchto 16 dní na nich žalobkyně vyrobila celkem 666 000 m pasů [plyne z: analýza nejčastějších druhů vad na EC stavech za období od 1. 3. do 29. 3. 2017 (poř. č. 1 spisu žalovaného)]. Celková výroba zdrhovadlových pasů WS0 a WS10 za měsíc březen činila 5 365 000 m, z toho na Jumbo cívkách 1 375 000 m [plyne z: přehled výroby, vad a expedice, včetně produkce na J-cívkách za období leden až prosinec 2017 (poř. č. 16 spisu správce daně)].
86. Ve dnech 1. 12., 5. 12. a 7. 12. 2017 vyráběla žalobkyně v rámci projektu zdrhovadlové pasy WS0 a WS10 nejméně na 25 různých stavech (1P, 2P, 5P, 6P, 9L, 13P, 14L, 16P-16L, 17L, 19L, 29L, 33P, 40L, 44L, 48L, 53P, 59L, 60L, 75P, 81L, 87P, 89P, 90L, 91P, 104P) [plyne z: protokol z mezioperační kontroly – EC pasy za období od 1. 12. 2017 do 7. 12. 2017 (poř. č. 1 spisu žalovaného)].
87. Za období leden až prosinec 2017 žalobkyně vyrobila v rámci projektu celkem 24 597 000 m zdrhovadlových pasů WS0, z toho 70 % na Jumbo cívkách a u 39 % vyrobených pasů bylo

dosaženo chybovosti nižší než osm vad na 1 500 m délky⁶, a celkem 29 497 000 m zdrhovadlových pasů WS10, z toho 16 % na Jumbo cívkách a totožné chybovosti bylo dosaženo u 48 % vyrobených pasů. Za období leden až prosinec 2018 pak žalobkyně vyrobila 24 462 500 m zdrhovadlových pasů WS0, z toho 77 % na Jumbo cívkách a u 74 % vyrobených pasů bylo dosaženo chybovosti nižší než osm vad na 1 500 m délky, a celkem 18 999 000 m zdrhovadlových pasů WS10, z toho 13 % na Jumbo cívkách a téže chybovosti bylo dosaženo u 85 % vyrobených pasů [plyne z: přehled výroby, vad a expedice, včetně produkce na J-cívkách za období leden až prosinec 2017 a 2018 (poř. č. 1 spisu žalovaného)].

88. Z výše uvedeného je zřejmé, že z důkazů předložených žalobkyní vyplývá, že žalobkyni se podařilo minimálně v určitém rozsahu realizovat hlavní cíle projektu PR25, tedy u části výroby zdrhovadlových pasů WS0 a WS10 přejít na jejich navíjení na Jumbo cívky umístěné v gitterboxech (J-boxy) a dosáhnout požadovaného počtu vad u těchto pasů.
89. Otázkou však zůstává, zda se žalobkyni při prokazování toho, jaké konkrétní činnosti, které by bylo možno považovat za činnosti výzkumu a vývoje, v roce 2016 při naplňování tohoto cíle v rámci projektu PR25 prováděla, podařilo unést důkazní břemeno.
90. Soud přisvědčuje závěrům správce daně i žalovaného, že žalobkyni se na základě jí předložených důkazů nepodařilo prokázat, zda a případně jaké konkrétní činnosti výzkumu a vývoje při snaze dosáhnout stanovených cílů projektu PR25 sama prováděla.
91. V případě jehlového stavu, který si žalobkyně v roce 2016 po zahájení projektu pořídila od společnosti REIS GmbH se záměrem vyrábět na něm zdrhovadlové pasy, z předložených důkazů pouze vyplývá, že stav byl do konce roku 2016 žalobkyní za tímto účelem testován, žalobkyně musela během testování stavu při snaze přizpůsobit ho svým požadavkům provést prostřednictvím svých zaměstnanců celou řadu servisních zásahů spojených s výměnou některých dílů a provést určité úpravy tohoto stavu. Z předložených důkazů však nevyplývá, zda musela žalobkyně při těchto činnostech překonávat technickou nejistotu, v čem případně mohla tato technická nejistota spočívat, jaké byly na stavu provedeny změny jeho funkcí, ani zda, případně jaké, nové vlastnosti mohl tento stav po provedených zásazích získat. Z těchto důkazů ani nevyplývá, že by na základě těchto servisních zásahů žalobkyně získala nějaké nové znalosti a zkušenosti (kromě poznatku, že stav není pro výrobu zdrhovadlových pasů ani po provedených zásazích použitelný), které by následně v rámci projektu PR25 dále aplikovala, kupříkladu při provozu či provádění generálních oprav stavů OPTI vlastními silami nebo při samotné výrobě zdrhovadlových pasů.
92. Právě uvedené platí i pro stavy OPTI, na nichž žalobkyně v rámci projektu zdrhovadlové pasy vyráběla. V tomto případě z předložených důkazů plyne, že žalobkyně počínaje rokem 2016 začala provádět generální opravy těchto stavů vlastními zaměstnanci. Opět z nich však neplyne, zda a jaké technické nejistoty musela při těchto opravách překonávat a jaké nové vlastnosti stavy po generálních opravách mohly získat. Byť na základě předložených důkazů není sporu o tom, že žalobkyně nejméně na jeden stav OPTI nainstalovala teplotní čidlo se signalizací změny teploty a začala provádět systematické sledování a vyhodnocování vad stavů, ani v tomto ohledu nelze z předložených důkazů zjistit nic o tom, jaké technické nejistoty musela žalobkyně v souvislosti s touto úpravou stavu a zavedením nového procesu monitoringu technického stavu stavů překonávat a jaké nové vlastnosti tím mohly stavy

⁶ Jak je patrné z vyjádření výkonné ředitelky žalobkyně poskytnutého během ústního jednání konaného dne 19. 3. 2019 [čas 3:58 až 4:50 min. a 10:15 až 10:45 min. zvukového záznamu] (příloha č. 21 spisu správce daně) a str. 1 a 3 jeho přepisu (příloha č. 33 spisu správce daně).

získat, či jaké dosud jí neznámé poznatky mohla žalobkyně na jejich základě nově implementovat do procesu výroby zdrhovadlových pasů a tím jej případně posunout na technologicky vyšší úroveň. V případě teplotního čidla pak žalobkyně nepředložila žádné důkazy, které by prokazovaly, že se na vývoji tohoto zařízení podíleli právě její pracovníci v rámci daného projektu.

93. Ze žalobkyní předložených důkazů naopak podle názoru soudu plyne, že zlepšení parametrů stavů OPTI či dokonce dosažení toho, aby získaly nové vlastnosti, nebylo podmínkou pro naplnění hlavního cíle projektu, který si žalobkyně stanovila. Žalobkyně v rámci řízení před orgány finanční správy ani v řízení před soudem netvrdila ani neprokazovala, že výrobu zdrhovadlových pasů v rámci projektu prováděla pouze na stavech, u nichž již byla provedena generální oprava. Podle názoru soudu by tomu tak ani nemohlo být, protože v takovém případě by postrádalo logiku, aby žalobkyně přenastavovala v rámci projektu své interní postupy s cílem provádět generální opravy stavů vlastními silami. To by jistě žalobkyně nečinila v případě, že by ze všech jí během projektu používaných stavů bylo potřeba během následujících let (2016-2018) provést generální opravu jen celkem na 18 stavech. Z předložených důkazů je přitom patrné, že žalobkyně již od samého počátku projektu využívala v jeho rámci v průběhu roku 2016 nejméně 50 stavů OPTI, přičemž do konce roku 2016 provedla generální opravy pouze čtyř stavů. V průběhu měsíce března 2017 pak žalobkyně v rámci projektu vyráběla zdrhovadlové pasy na nejméně 80 různých stavech, přičemž do konce roku 2017 provedla generální opravy dalších osmi stavů. I za předpokladu, že již na začátku měsíce března měla žalobkyně k dispozici veškeré stavy po generálních opravách provedených v letech 2016 a 2017, by se stále jednalo o pouhých 12 stavů. Není přitom pochyb o tom, že ani kdyby těchto 12 stavů vyrábělo v průběhu měsíce března 2017 zdrhovadlové pasy po celý měsíc v nepřetržitém režimu a dosahovalo by po celý měsíc maximální denní produkce dosažené na jednom stavu v tomto měsíci (2 500 m) nedokázala by žalobkyně pouze na nich vyrobit ani veškerou produkci těchto pasů na Jumbo cívkách (1 375 000 m), natož veškerý objem výroby pasů (5 365 000 m). Rovněž v prosinci 2017 vyráběla žalobkyně v rámci projektu zdrhovadlové pasy nejméně na 25 různých stavech. Opět se tak jednalo o počet stavů, který jednoznačně převyšoval počet stavů po generální opravě. Nemůže tak být žádných pochyb o tom, že jen s využitím stavů po generální opravě nemohla žalobkyně v rámci projektu dosáhnout za rok 2017 celkové produkce zdrhovadlových pasů 24 597 000 m a 29 497 000 m a za rok 2018 vyrobit 24 462 500 m a 18 999 000 m, a to i kdyby již měla k dispozici dalších šest stavů, jejichž generální oprava byla v roce 2018 plánována. Žalobkyně tedy zcela evidentně byla schopna projekt realizovat, také s využitím stavů, u nichž dosud neprovedla generální opravu, a které tak z logiky věci ani nemohly díky jejímu provedení žádné nové vlastnosti získat. Je tedy evidentní, že žalobkyně byla schopna při řešení projektu využívat i stavy, jež měly původní vlastnosti a jejichž technická kondice se nijak nezměnila.
94. V případě navíjení zdrhovadlových pasů na Jumbo cívky pak nelze z předložených důkazů učinit vůbec žádná zjištění ohledně případného podílu žalobkyně na této dílčí změně technologie výroby. Z těch toliko vyplývá, že žalobkyně si v roce 2016 u externího dodavatele objednala 50 ks gitterboxů, v nichž byly Jumbo cívky umístěny, a že tento externí dodavatel zhotovil pro žalobkyni i tyto samotné cívky, a to na základě jím vyhotovené dokumentace, vycházející přitom z dokumentace, kterou dříve zpracovala německá společnost. Dále je z těchto důkazů patrné, že vše výše uvedené bylo žalobkyni dodáno do konce roku 2016. Žádný podíl žalobkyně na vývoji takto vzniklých J-boxů z nich však rozhodně neplyne. Na základě žalobkyní předložených důkazů není pochyb o tom, že

žalobkyně provedla již v roce 2016 na pracovišti, kde probíhala realizace projektu, opatření za účelem dosažení rovnoměrného rozložení teplot a vlhkosti a začala zde jejich hodnoty pravidelně sledovat a vyhodnocovat. Také v tomto případě však z předložených důkazů neplyne, jaké technické nejistoty přitom musela žalobkyně překonávat, jak získané údaje o hodnotách teploty a vlhkosti dále v rámci projektu využívala, zda tyto údaje nebo na základě nich učiněná zjištění byly nějakým způsobem zohledněny při výrobním procesu zdrhovadlových pasů a jak případně přispěly k dosažení cílů projektu. Rovněž ze samotné skutečnosti, že žalobkyně aktualizovala v roce 2016 katalog vad pro výrobu zdrhovadlových pasů a zavedla v roce 2017 plán kontrol výroby těchto pasů neplyne, že by tyto aktivity nějakým způsobem přispěly k překonávání technické nejistoty v rámci projektu, a již vůbec z nich nelze zjistit, o jaký druh technické nejistoty by se mohlo jednat, či jak případně tyto aktivity přispěly k získání nových vlastností výrobku a zda do procesu výroby vnesly nějaký kvalitativně nový prvek.

95. Žalobkyní předložené důkazy také svědčí o tom, že žalobkyně v průběhu projektu provedla nejméně tři testy materiálu (příze) pro výrobu zdrhovadlových pasů od dodavatele Weiske, z toho dva v roce 2016 a jeden v roce 2017. Tyto důkazy však nikterak nedokládají, že by se v případě těchto testů jednalo o činnost, kterou by žalobkyně běžně neprováděla, musela při testování překonávat nějakou technickou nejistotu či vyvíjet nové postupy. Již vůbec z nich neplyne, že by se žalobkyně nějakým způsobem podílela na vývoji testované příze či že na základě žalobkyní provedeného testování či z něj získaných informací uvedený dodavatel začal vyrábět přízi se zdokonalenými vlastnostmi, kterých by žalobkyně následně využila pro výrobu zdrhovadlových pasů. Z těchto důkazů je pouze patrné, že se žalobkyně rozhodla poslední z testovaných přízí, kterou od dodavatele zakoupila, začít nově používat jako materiál pro výrobu zdrhovadlových pasů.
96. Soud je nadto přesvědčen, že na základě žalobkyní předložených důkazů lze naopak učinit závěr, že ani přechod na nový materiál pro výrobu zdrhovadlových pasů nebyl podmínkou pro dosažení hlavních cílů projektu. Jak již soud uvedl výše, z předložených důkazů je zřejmé, že žalobkyně vyráběla v rámci projektu zdrhovadlové pasy od jeho zahájení v roce 2016, po celý rok 2017 a následně i v roce 2018. Z těchto důkazů ovšem také plyne, že žalobkyně se rozhodla na nový materiál pro výrobu zdrhovadlových pasů přejít až okolo poloviny roku 2018. To ovšem znamená, že do této doby vyráběla v rámci projektu zdrhovadlové pasy z materiálu původního. Je tudíž evidentní, že při řešení projektu se žalobkyně byla schopna obejít bez materiálu, který by měl jiné vlastnosti než materiál, který žalobkyně pro výrobu dosud používala.
97. Soud tak přisvědčuje závěrům správce daně i žalovaného, kteří oba ve svých rozhodnutích shodně dospěli k závěru, že žalobkyni se na základě jí předložených důkazů – ať již hodnocených jednotlivě, či ve vzájemných souvislostech – nepodařilo prokázat, zda a případně jaké konkrétní činnosti výzkumu a vývoje při snaze dosáhnout stanovených cílů projektu PR25 v roce 2016, sama prováděla, a v důsledku toho ani vznik nároku na odpočet jí uplatněných nákladů jako výdajů na výzkum a vývoj.
98. V této souvislosti soud dodává, že orgány finanční správy nijak nepochybily, pokud po žalobkyni požadovaly doložit, jaké konkrétní činnosti výzkumu a vývoje v příslušném období skutečně realizovala, a nespokojily se jen s počátečním a konečným stavem popsáním v jejím podání ze dne 28. 11. 2018. Na tom nic nemění ani závěry vyslovené v bodě 74 rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 12. 2022, č. j. 30 Af 49/2021-117, na něž se žalobkyně odvolávala ve své replice. Krajský soud v Brně zde skutečně konstatoval,

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

že pro posouzení toho, zda určitá činnost typově spadá pod hlavičku výzkumu a vývoje, by mělo postačovat, aby daňový subjekt v průběhu řízení doložil výchozí a koncový stav. Zároveň však dodal, že lze v určitých případech požadovat, aby tento subjekt předložil podrobné důkazy o celém průběhu výzkumného či vývojového procesu. Pravidlem to bude tam, kde nastanou pochybnosti, zda vůbec nějaká činnost probíhala, zda ji neprováděl subjekt odlišný nebo zda vůbec existovaly nějaké nejistoty, jež by musel daňový subjekt překonávat. V nyní posuzovaném případě přitom právě takové pochybnosti vyvstaly. Bylo proto zcela namístě, aby správce daně a žalovaný trvali na tom, aby žalobkyně skutečně doložila, o jaké konkrétní činnosti výzkumu a vývoje se mělo jednat. To platí tím spíše, že schválený projekt výzkumu a vývoje ze dne 10. 8. 2016 jejich popis neobsahoval, a jak je patrné z Technické a finanční zprávy k projektům výzkumu a vývoje za rok 2016, podání ze dne 28. 11. 2018, ze dne 30. 6. 2019 a nakonec i doplnění odvolání ze dne 29. 11. 2019, žalobkyně je byla v průběhu řízení schopna vymezit jen ve značně obecné formě.

99. Námitka, kterou žalobkyně uplatnila pod třetím žalobním bodem, tak není důvodná.
100. V rámci čtvrtého žalobního bodu žalobkyně namítala, že žalovaný vycházel v napadeném rozhodnutí z do určité míry zavádějícího závěru, že prostá či rutinní aplikace existujícího nového či zdokonaleného řešení nepostačuje k tomu, aby určitá činnost mohla být považována za vývoj ve smyslu § 34b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, a že orgány finanční správy v daném případě neposuzovaly otázku přítomnosti prvku novosti právě z její pozice, a to v případě úprav jí v rámci projektu používaných velmi starých strojních zařízení, byť jim takovou povinnost ukládá jejich vlastní metodika v podobě pokynu D-288.
101. K první části uvedené námítky soud konstatuje, že již výše poukázal na to, že v rozsudku ze dne 25. 6. 2020, č. j. 7 Afs 447/2018-55, se Nejvyšší správní soud zcela jasně vyjádřil v tom smyslu, že o projekt výzkumu a vývoje se může jednat také v případě použití známých a již dříve používaných technologií, avšak i v těchto případech platí, že při výzkumné činnosti musí být přítomen ocenitelný prvek novosti a vyjasňována technická nejistota, aby mohla být určitá činnost podřazena pod pojem výzkum a vývoj ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů; nepostačuje prostá či rutinní aplikace existujícího nového či zdokonaleného řešení, ale je nezbytné takové nové či zdokonalené řešení rovněž vytvářet a úkolem daňového subjektu je v takovém případě doložit, že k tomuto tvůrčímu (kreativnímu) procesu došlo. Zcela shodně se pak Nejvyšší správní soud s odkazem na tento rozsudek vyjádřil i v bodě 30 rozsudku ze dne 1. 4. 2022, č. j. 6 Afs 264/2021-43, v bodě 19 rozsudku ze dne 24. 7. 2023, č. j. 9 Afs 198/2022-42, a v bodě 16 rozsudku ze dne 11. 10. 2023, č. j. 6 Afs 245/2022-50. Žalobkyní zpochybňovaný závěr žalovaného tedy vychází z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu a zdejší soud mu nemá co vytknout.
102. Co se týče druhé části uvedené námítky, soud konstatuje, že v bodě 2 pokynu D-288, resp. ve sdělení k pokynu č. D-288 ze dne 1. 4. 2010, č. j. 15/32 213/2010, jímž byl tento pokyn aktualizován, je uvedeno, že *„přítomnost ocenitelného prvku novosti a požadavek na vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty jsou u projektu výzkumu a vývoje zachovány i v případě, že cíl projektu nebo jeho část je již známa jiným subjektům a daňový subjekt řešící projekt výzkumu a vývoje prokáže, že je pro něj věcně či ekonomicky nedostupný nebo nepoužitelný z jiného věcného či ekonomického důvodu nebo v době řešení projektu neměl o jeho existenci informace.“* Není rovněž pochyb o tom, že tento pokyn je pro správce daně i žalovaného závazný a jsou povinni se jím řídit (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2018, č. j. 1 Afs 97/2018-41, publ. pod č. 3810/2018 Sb. NSS, bod 24). Již se samotného znění příslušné části pokynu však není rovněž pochyb o tom, že i pro posouzení toho, zda se jedná o projekt výzkumu a vývoje

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

s ocenitelným prvkem novosti na úrovni poplatníka, platí, že tento poplatník musí provádět výzkumnou činnost, tedy činnost, při níž je nejen přítomen ocenitelný prvek novosti, ale i vyjasňována technická nejistota.

103. Jak již však soud vyložil výše, žalobkyni se nepodařilo prokázat, že by v souvislosti s projektem PR25 vůbec nějakou vlastní činnost výzkumu a vývoje prováděla, a to ani v případě stavů OPTI (velmi starých strojních zařízení), které v rámci projektu používala. V takovém případě ovšem žalovaný vůbec nemohl přistoupit k tomu, aby se zabýval otázkou přítomnosti ocenitelného prvku novosti na úrovni žalobkyně. Soud proto v postupu správce daně ani žalovaného žádný rozpor s pokynem D-288 nespatřuje.
104. Ani námitkám uplatněným pod čtvrtým žalobním bodem tudíž soud nepřisvědčil.
105. V rámci pátého žalobního bodu žalobkyně správci daně i žalovanému vytýkala, že v průběhu řízení neustanovili znalce, aby posoudil, zda důkazy, které jim žalobkyně předložila, jsou dostatečné k prokázání přítomnosti prvku ocenitelné novosti a odstraňování počáteční technické nejistoty u projektu PR25.
106. Soud souhlasí se žalobkyní, že z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že orgány finanční správy zpravidla nedisponují dostatečnými technickými znalostmi k posouzení důkazních prostředků technické povahy navržených za účelem prokázání přítomnosti ocenitelného prvku novosti a technické nejistoty u přezkoumávaných projektů výzkumu a vývoje. Jsou-li tyto důkazy pro věc relevantní, jsou proto povinny za tímto účelem ustanovit znalce dle § 95 odst. 1 daňového řádu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119, publ. pod č. 3273/2015 Sb. NSS, či ze dne 19. 4. 2024, č. j. 3 Afs 62/2022-105). Tyto závěry se však uplatní za předpokladu, že důkazy, které daňový subjekt v průběhu řízení orgánům finanční správy předloží, obsahují popis činností, které mají spojitost s činnostmi výzkumu a vývoje. Pokud tomu tak není, orgány finanční správy nemají povinnost znalce ustanovit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2024, č. j. 7 Afs 216/2023-54, bod 21 až 24).
107. V daném případě přitom správce daně i žalovaný dospěli k závěru, že z žalobkyní předložených důkazů nevyplývá, že by v případě projektu PR25 měly být prováděny činnosti, které by bylo možno považovat za činnosti mající spojitost s činnostmi výzkumu a vývoje. Soud se s tímto závěrem daňových orgánů ztotožnil, jak již vyplývá z výše uvedeného. V takovém případě tedy nebyly daňové orgány povinny znalce pro posouzení těchto důkazů ustanovovat. Jak totiž v této souvislosti správně uvedl žalovaný v bodě 83 odůvodnění napadeného rozhodnutí, žalobkyně v průběhu řízení formulovala ocenitelný prvek novosti a vyjasňování technické a výzkumné nejistoty zpravidla prostřednictvím obecných slovních proklamací, které nenaplnila věcným obsahem a nepředložila náležitou dokumentaci zachycující průběh realizace projektu. Za takového stavu věci tak ustanovení znalce postrádalo smysl, neboť orgány finanční správy neměly k dispozici dostatek podkladů, na jejichž základě by mohly řádně formulovat znalecký úkol, který by měl znalec formou znaleckého posudku zpracovat.
108. Soud přitom nesdílí názor žalobkyně, že neustanovením znalce byla ze strany orgánů finanční správy porušena zásada vzájemné spolupráce. Jak správně připomněl žalovaný ve vyjádření k žalobě, žalobkyně byla v průběhu řízení vždy řádně seznámena se všemi jejich zjištěními, bylo jí umožněno se k nim vyjádřit, a pokud byla vyzývána k doložení dalších důkazních prostředků, byly tyto výzvy vždy odpovídajícím způsobem odůvodněny. To plyne jak z úkonů správce daně – výzvy k prokázání skutečností ze dne 8. 10. 2018, č. j.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

2184790/18/2513-60563-50610, protokolu o seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 13. 5. 2019, č. j. 2184790/18/2513-60563 506810, tak i z úkonů žalovaného – výzvy ze dne 25. 10. 2022, č. j. 39893/22/5200-11433-710862 a ze dne 24. 9. 2019, č. j. 2164408/19/2513-60563-506810. Nejednalo se tedy o situaci, kdy by správce daně či žalovaný odmítali žalobkyní předložené důkazy „bez dalšího“, kterou popisoval Nejvyšší správní soud v žalobkyní zmiňovaném bodě 54 rozsudku ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 102/2016-34. Správci daně ani žalovanému tak není důvod vytýkat nedostatečnou spolupráci se žalobkyní. Neustanovení znalce totiž nebylo důsledkem toho, že by se žalobkyní dostatečně nespolupracovali, ale toho, že žalobkyně jim ani přes opakované odůvodněné výzvy nepředložila takové důkazy, které by byly dostatečným pokladem pro zadání znaleckého úkolu.

109. K tomu soud dodává, že pokud žalobkyně sama považovala předložené důkazy za dostatečné podklady k formulování znaleckého úkolu, mohla sama vyhledat znalce s příslušnou specializací, zadat mu zpracování odpovídajícího znaleckého posudku, a získaný výstup pak mohla správci daně či žalovanému předložit jako důkaz podporující její tvrzení, že projekt PR25 byl projektem výzkumu a vývoje ve smyslu příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů.
110. Taktéž námitku uplatněnou pod pátým žalobním bodem proto soud neshledal důvodnou.
111. Vzhledem k výše uvedenému soud dospěl k závěru o nedůvodnosti žaloby, a proto ji dle § 78 odst. 7 s. ř. s. výrokem I. tohoto rozsudku zamítl.
112. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval. Proto soud ve výroku II. tohoto rozsudku vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

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.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

Ústí nad Labem 11. června 2025

Mgr. Václav Trajer v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.