

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně	**Czech Brewmasters s. r. o.**, IČ 265 14 711, se sídlem K Sibřině 198, Praha 9, zastoupený advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, se sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov,
proti žalovanému	**Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 11. 2022, č. j. 43625/22/5200-11433-712953,

takto:

I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 11. 2022, č. j. 43625/22/5200-11433-712953, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 20 342 Kč do 1 měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám právního zástupce žalobkyně.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Odůvodnění:

I.
Základ sporu

1. Žalobou napadeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobkyně podané proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „prvoinstanční správce daně“ či „správce daně“), a to Dodatečnému platebnímu výměru (dále též jen „DPLVY“) na daň z příjmů právnických osob (dále též jen „daň“) za zdaňovací období roku 2015 č. j. 8880506/21/2009-52525-209093 ze dne 25. 11. 2021 kterým byla žalobkyni doměřena daň vyšší o částku 1 393 840 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 278 768 Kč.

2. K doměření DPPO za zdaňovací období roku 2015 došlo u žalobkyně na základě výsledku daňové kontroly zahájené dne 10. 12. 2018 protokolem č. j. 8918192/18/2009-60561-108208, zaměřené na ověření oprávněnosti uplatněné položky snižující základ daně - odpočtu na podporu výzkumu a vývoje (dále také „VaV“) podle § 34 odst. 4 a § 34a až 34c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též jen „ZDP“). Žalobkyně uplatnila VaV celkem na 8 projektů.

3. V průběhu kontroly správce daně ustanovil znalce Ing. P. K., s kvalifikací Strojírenství, specializace - Stroje a zařízení pro pivovarnictví, aby vypracoval znalecké posudky ve věci Projektu 1, Projektu 4 a Projektu 5.

4. Dne 18. 8. 2021 vydal správce daně pod č. j. 6925215/21/2009-60561-108208 Výsledek kontrolního zjištění, v němž na základě důkazních prostředků vyhodnotil, že žalobkyně neprokázala, že se jedná o oprávněný odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 a § 34b odst. 1 a 2 ZDP. Žalobkyně následně předložila své znalecké posudky, vypracované doc. Ing. L. Ch., CSc.

5. Daňová kontrola byla ukončena dne 23. 11. 2021 doručením Oznámení o ukončení daňové kontroly č. j. 8574923/21/2009-60561-108208. Na základě výsledku daňové kontroly byl vydán DPLVY, proti kterému podala žalobkyně odvolání, o kterém rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.

6. Městský soud v Praze o žalobě rozhodl rozsudkem ze dne 27. 3. 2024, č.j. 8 Af 2/2023- 80, tak, že žalobu zamítl. Ke kasační stížnosti žalobkyně byl rozsudek městského soudu zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2025, č.j. 2 Afs 107/2024 – 73, a to z důvodu nepřezkoumatelnosti. Nejvyšší správní soud nařídil městskému soudu vypořádat se námitkami žalobkyně zpochybňujícími řádné zjištění skutkového stavu správcem daně a to s ohledem na rozpory ve znaleckých posudcích. Nejvyšší správní soud se dále ztotožnil s kasační námitkou, že rozhodnutí žalovaného bylo překvapivé. Dále však uvedl, že pokud by správce daně uzavřel, že určitá činnost nenaplňuje kritéria VaV, nárok na odpočet bez dalšího nevzniká, a nemusel by se tak již zabývat tím, zda původcem dané (nevědecké) činnosti je přímo daňový subjekt, který odpočet uplatnil, nebo zda za touto činností stojí jiný subjekt, který ji poskytl daňovému subjektu jako službu. Pokud by však napadené rozhodnutí mohlo obstát jen díky druhému důvodu, na němž je založeno, mohla by mít popsaná vada vliv na jeho zákonnost.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

7. Městský soud proto žalobu projednal znovu a opětovně o ní rozhodl.

II.
Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

8. Žalobkyně v první řadě namítá, že napadané rozhodnutí je nezákonné, neboť došlo k porušení ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, tedy, že napadené rozhodnutí je překvapivé.

9. Zatímco správce daně ve zprávě o daňové kontrole vystavěl své závěry pro doměření daně na tom, že projekty VaV, z nichž uplatnila žalobkyně odpočet, kvalitativně nenaplňují činnosti VaV, neboť neobsahují ocenitelný prvek novosti, resp. při nich nebyla odstraňována technická nejistota, žalovaný naopak uvedl, že se jednalo o neuznatelný odpočet z důvodu toho, že výroba potřebných zařízení byla zadána subdodavatelským společnostem.

10. Žalovaný postupoval nesprávně, když svůj odlišný právní názor nepředestřel v odvolacím řízení žalobkyni dříve, než o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru rozhodl svým rozhodnutím. Žalobkyně se tak neměla příležitost vyjádřit k důkazům, které žalovaný shromáždil, potažmo navrhnout nové a neměla tak možnost se hájit, viz rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017–52.

11. Argumentace žalovaného stran toho, že žalobkyně využívala subdodavatele, spočívá na nesprávném právní posouzení faktu, že žalobkyně uplatnila odpočet VaV toliko na dodávky zboží (materiálu), které ke své činnosti potřebovala. Uplatnění odpočtu na VaV se tak netýká výdajů na služby, jak dovozuje žalovaný, nýbrž nákladů na pořízení zboží (materiálu), které žalobkyně potřebovala pro realizaci projektů VaV.

12. Žalobkyně dále uvedla, že subdodavatelé ji pouze dodali zboží dle zadání, při kterých nebyla odstraňována technická nejistota, jejíž odstranění záviselo pouze na ní, a právě tato činnost vykazuje znaky VaV. K tomu doložila správním orgánům vše potřebné. Nelze souhlasit s žalovaným, který, nemaje jakýchkoli odborných znalostí z daného oboru, dovozuje, že *„odvolatelem předložený popis činnosti pracovníků realizujících VaV vůbec nevypovídá o této činnosti, je popisem zcela běžné činnosti při realizaci zakázky „na míru“*. Žalobkyně ke každému projektu konkrétně specifikovala, v čem spočíval ocenitelný prvek novosti, v čem spočívala výchozí technická nejistota, která musela být odstraňována.

13. Žalobkyně dále opětovně zdůraznila, že nesdílí výklad pojmu služba tak, jak byl předestřen v napadeném rozhodnutí, což doprovází i teoretickými výklady. Jeho úmyslem a cílem bylo obstarat si zařízení pro realizaci projektů VaV. Tato zařízení přitom byla vyrobena dle definovaných technických návrhů žalobkyně. Z hlediska posouzení, zda se jedná o dodání zboží či poskytnutí služby, není míra obvyklosti ani náročnosti výroby pro konkrétního dodavatele nijak podstatná. Jak bylo řečeno výše, relevantní je objektivní povaha plnění. Předmětná zařízení sice museli subdodavatelé vyrobit, avšak z hlediska žalobkyně byl proces výroby nepodstatný. Podstatné pro něj bylo dodání výrobku – zboží, které si objednal. Žalobkyně neplatila svým dodavatelům za činnost, ale za výsledné zboží.

14. V případě, že je právní pojem (v tomto případě pojem služby) možno vykládat dvojím způsobem, měl by být vykládán v její prospěch. V posuzovaném případě se nejednalo o pořízení služby dle § 34b odst. 2 bod b) ZDP, jak mylně dovodil žalovaný.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

15. Žalobkyně dále namítá, že žalované rozhodnutí je nezákonné, neboť je vystaveno na vzájemně odporujících si závěrech.

16. Žalovaný na straně jedné dovozuje, že žalobkyně uplatnila odpočet na VaV za služby provedené subdodavateli, což má být podle jeho hodnocení nepřípustné. Zde však je nutno uvést, že v důsledku tohoto postupu je žalované rozhodnutí vnitřně rozporné. Posuzuje-li žalovaný, zda položka uplatněná v rámci odpočtu na VaV je službou, na kterou ve smyslu ustanovení § 34b odst. 2 bod b) ZDP není možno uplatnit odpočet VaV, je zřejmé, že toto hodnocení má za následek, že žalovaný již nemá pochybnosti o tom, že žalobkyně činnosti na poli VaV realizovala. Bylo by totiž absurdní, aby se zabýval tím, zda se jedná o službu, na kterou nelze uplatnit odpočet na VaV, pokud by předmětné projekty nespadaly pod činnosti VaV. Vzhledem k tomu, že žalovaný činí souběžně závěry, že v rámci odpočtů VaV byly uplatněny náklady na služby jiných osob, a souběžně zpochybňuje, že se o VaV jednalo, jsou jeho závěry vnitřně rozporné.

17. Žalobkyně se dále vymezuje proti tomu, že by její činnost mohla být zahrnuta pod inovační postupy, a tím nikoli pod VaV, přičemž se dovolává rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016-38. Inovace a výzkum a vývoj jsou spojené nádoby, kdy z tohoto důvodu inovace vždy požívaly podpory ze strany zákona o daních z příjmů i zákona o VaV. Z výše uvedeného je tak zřejmé, že také inovace obsahující ocenitelný prvek novosti, popř. u nichž musela být odstraňována technická nejistota, byly s to být od počátku předmětem jak přímé podpory ze strany zákona o VaV, tak nepřímé daňové podpory ze strany ZDP. Proto je třeba namísto slovíčkaření (VaV vs. inovace) věnovat pozornost skutečnému obsahu vývojové činnosti. Otázkou, zda projekty žalobkyně obsahují ocenitelný prvek novosti, resp., zda při jejich řešení musela být odstraňována počáteční technická nejistota, se však žalovaný zabývá zcela povrchně. Závěry žalovaného přitom neobstojí vedle závěrů znaleckého posudku vypracovaného doc. Ing. L. Ch. CSc., který dovodil, že tento projekt představuje novost dokonce v rámci celého oboru, nikoliv jen na úrovni poplatníka.

18. Opětovně uvádí, že u jednotlivých projektů detailně vymezila, v čem spočíval ocenitelný prvek novosti a v čem spočívalo odstraňování výchozí nejistoty, kdy k tomu doložila potřebnou dokumentaci k projektům VaV. Z doložených důkazů je dle ní patrné, jak projekty VaV probíhaly, od vyhlášení přes návrhy technických řešení, jejich úpravy, činnosti jednotlivých pracovníků, až po konečné hodnocení. Doložené důkazy dokládají průběh jednotlivých projektů od počátku až po jejich konec. Tvrzení žalovaného, že žalobkyně nedoložila průběh výzkumně-vývojových činností, je tak nepravdivé a odporuje obsahu daňového spisu a jeho dokazování. Žalobkyně se též pozastavuje nad tím, že u některých projektů správce daně ustanovil znalce, dle jehož teze nebyly doloženy důkazy o průběhu výzkumně-vývojové činnosti.

19. Žalobkyně vůbec nechápe, jak chtěly daňové orgány za této situace hodnotit, zda činnosti žalobkyně spadají pod činnosti VaV či nikoli, když ve věci neprovedly posouzení soudním znalcem a projekty se zabývaly toliko na „laické“ úrovni, přičemž zmiňuje několik rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, mezi nimi i ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119. Soudní znalec by nepochybně byl schopen posoudit i dostatečnost doložených důkazů pro vyslovení závěru o tom, zda byla odstraňována technická nejistota a zda je přítomen ocenitelný prvek novosti.

20. Žalobkyně taktéž nesouhlasí s argumentací žalovaného (resp. správce daně) stran toho, že pakliže byla schopna předat svým subdodavatelům plné pokyny ke splnění své zakázky, věděla už předem, že zakázku je možno splnit, a tudíž nevyvíjela žádnou činnost VaV.

21. Vzhledem k tomu, že žalovaný se doloženými důkazy po odborné stránce nezabýval, jsou jeho závěry, že v případě posuzovaných projektů se jedná o pouhou inovativní činnost, a nikoli o VaV, zcela neudržitelné.

22. Pokud jde naopak o projekty, kde žalovaný ustanovil znalce, tam žalovaný špatně vyhodnotil výsledky a vzájemnou konfrontaci znaleckých posudků. Žalovaný i správce daně prvého stupně se přiklonili k závěrům Ing. P. K., které jim umožňují doměření daně, zatímco závěry posudku doc. Ing. L. Ch., CSc. zcela upozadili. Žalobkyně namítá, že se jedná o závažné pochybení při dokazování, které má za následek nezákonnost napadaného rozhodnutí. Má-li totiž správce daně k dispozici dva znalecké posudky, které činí na podkladě totožného skutkového stavu odlišné závěry, nemůže se bez dalšího přiklonit k jednomu z nich, a to jen proto, že takový postup mu umožňuje doměření daně. Naopak vzniklý rozpor musí odstranit v rámci dokazování. Je nezbytné provést výslechy obou znalců za účelem objasnění vzniklých rozporů, a pokud se toto nepodaří v rámci výslechů znalců, musí přistoupit k dalšímu znaleckému posudku nebo reviznímu znaleckému posouzení. V této souvislosti lze odkázat na právní větu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 7. 2010, č. j. 7 Afs 50/2010-60.

23. Není žádných relevantních důvodů, proč by měly správní orgány nebrat v úvahu názory odborníka, jako je doc. Ing. L. Ch., CSc., a přiklonit se k závěrům mnohem méně kvalitního posudku Ing. P. K. Závěry soudního znalce doc. Ing. L. Ch., CSc., z nichž je patrné, že žalobkyně realizovala činnosti, které lze podřadit pod VaV, nelze přehlížet a upozaďovat. Postup daňových orgánů je tak nezákonný, neboť bez toho, aby se správce daně pokusil vyjasnit vzájemné rozpory mezi znaleckými posudky Ing. P. K. a doc. Ing. L. Ch., CSc., provedl výslechy znalců či revizní znalecké posouzení, přiklonil se bez dalšího k závěrům znalce umožňujícím doměření daně.

24. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

25. V první řadě zásadně odmítl tvrzení žalobkyně, že dospěl v napadeném rozhodnutí k odlišnému právnímu názoru než prvoinstanční správce daně, se kterým by byl povinen seznámit žalobkyni podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný vystavěl své rozhodnutí na stejném skutkovém zjištění (nedošlo k doplnění dokazování v odvolacím řízení) a na stejných právních závěrech jako prvoinstanční správce daně. Podrobnější popis či popis zjištění jinými slovy, než která zvolil v prvostupňovém rozhodnutí správce daně, nelze stavět na stejnou úroveň jako získání zcela nových skutkových zjištění v odvolacím řízení v důsledku provedeného dokazování odvolacím orgánem, přičemž se dovolává názoru Nejvyššího správního soudu v rozhodnutí ze dne 21. 2. 2023, č. j. 8 Afs 274/2021-31.

26. Žalovaný v napadeném rozhodnutí shodně jako prvoinstanční správce daně uzavřel, že žalobkyně nemá nárok na odpočet na VaV, neboť z předložených důkazních prostředků a znaleckých posudků nevyplývá, že prováděla skutečnou vývojovou činnost. Podstata činnosti žalobkyně spočívala v dodávkách zařízení, jež byly pořizovány subdodavatelsky. Jednalo se o přizpůsobení existujících zařízení (komponent) pořizovaných subdodavatelsky konkrétním specifickým podmínkám zákazníka, kdy žalobkyně si nechala vyrobit od subdodavatele funkční výrobek, který potom pouze nainstalovala v objektu odběratele, v

případě Projektu 1 a Projektu 4 nebyla ani instalace provedena pracovníky žalobkyně, ale pracovníky jeho objednatele a subdodavatele.

27. Pakliže jde o pořízení zboží od subdodavatelů, žalovaný shrnuje, že odpočet na podporu výzkumu a vývoje nelze podle § 34b odst. 2 ZDP uplatnit na činnosti, které poplatník sám neprovádí při realizaci projektu VaV, ale pořizuje je od jiné osoby jako službu.

28. Klíčovou otázkou v tomto případě je výklad pojmu „služba“, přičemž je třeba vycházet z právní úpravy platné a účinné v době uskutečnění případu, tj z ust. § 34b odst. 2 bod b) ZDP, podle kterého nelze poplatníkem odpočet na VaV uplatnit na služby pořízené od jiných osob, a dále z Pokynu D-288 Ministerstva financí ČR ze dne 3.10.2005, č.j. 15/96003/2005-151, aktualizovaného sdělením ze dne 1.4.2010 a ze dne 3.10.2014 (dále jen „Pokyn D-288“), v němž je v bodě 7. uvedeno, že odpočet na VaV nelze uplatnit u výdajů (nákladů) na služby obecně a nelze ho uplatnit také u výdajů (nákladů) na činnosti uvedené v bodě 3. tohoto pokynu, pokud poplatník činnosti sám neprovádí při realizaci projektu výzkumu a vývoje, ale pořizuje je od jiné osoby jako službu.

29. V případě žalobkyně se tedy jednalo o pořízení služeb od subdodavatelů, nikoli o pořízení zboží od subdodavatelů, jak žalobkyně tvrdí, což dokladují náklady, které žalobkyni vznikly vlastní činností, které jsou u všech osmi Projektů VaV v nízkých částkách oproti nákladům na tzv. „materiál“, tj. službu od subdodavatelů. Souhrnně za všechny Projekty VaV představovaly mzdové náklady na pracovníky žalobkyně pouze 1,1 % uplatněných nákladů. Prakticky tak všechny žalobkyní uplatněné náklady jsou již za hotové výrobky od subdodavatelů.

30. Rovněž žalobkyní předložený popis činnosti jejích pracovníků realizujících VaV je popisem zcela běžné činnosti při realizaci zakázky „na míru“, a nevypovídá nic o výzkumné a vývojové činnosti. Z předložených dokladů nevyplývá, v čem konkrétně se daná činnost odlišuje od běžné a rutinní činnosti žalobkyně při realizaci dodávek minipivovarů „na míru“. Tato činnost je nadto u všech 8 Projektů VaV vykonávána v řádech několika hodin, což rovněž svědčí o tom, že v rámci realizace zakázky pro odběratele žalobkyně pořídila služby od subdodavatelů, na které nelze odpočet podle § 34b odst. 2 ZDP uplatnit.

31. Žalovaný zásadně odmítá tvrzení žalobkyně, že napadené rozhodnutí je postaveno na vzájemně si odporujících závěrech. V situaci, kdy žalobkyně uplatnila odpočet na VaV na činnosti, které sama neprovádí při realizaci projektu VaV, ale pořizuje je od jiné osoby jako službu, což nelze podle § 34b odst. 2 ZDP, nebylo vadou řízení, která by měla za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí, jestliže správce daně přezkoumával i věcně, zda se jedná o činnosti, které skutečně materiálně odpovídají definici vývoje a výzkumu.

32. Pokud jde o ocenitelný prvek novosti a odstraňování technické nejistoty, cílem výzkumné a vývojové činnosti přitom musí být dosažení jedinečného řešení, které lze odlišit od běžné činnosti inovačního charakteru. V projektu VaV však musí být předem patrné, na základě jakých, konkrétních kritérií bude projekt hodnocen. Pro vyhodnocení dosažitelnosti a ověření splnění cíle po ukončení projektu je nezbytné trvat na jeho dostatečné specifikaci, přičemž cíle Projektů VaV byly žalobkyní stanoveny ve všech 8 projektech velmi obecně, pročež nelze přesně určit, jakého jedinečného řešení má být dosaženo, které lze odlišit od běžné činnosti inovačního charakteru.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

33. Znalecké posudky jsou sice důkazem důležitým, nikoliv však privilegovaným, pročež není nezbytně nutné, aby správní orgány následovaly jeho závěry (jak uvedl Krajský soud v Českých Budějovicích v rozhodnutí ze dne 22. 2. 2023 č. j. 57 Af 7/2022-115). Oba znalecké posudky vyhodnotil, přičemž ani z jednoho posudku nevyplývá, že by žalobkyně realizovala VaV.

34. Žalovaný též trvá na tom, že je to přitom primárně žalobkyně, koho tíží důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat *„všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních"*. Žalobkyně byla k prokázání oprávněnosti odpočtu na VaV uplatněném v daňovém přiznání za předmětné zdaňovací období správcem daně vyzvána, své důkazní břemeno však neunesla. Jak je přitom uvedeno v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 72/2018-52 ze dne 25. 5. 2020, odpočet na podporu VaV představuje nadstandardní benefit, a proto po daňovém subjektu může být požadováno splnění i všech nadstandardních povinností s tímto benefitem spojených. Daňový subjekt musí být srozuměn s tím, že charakter odpočtu na podporu VaV zvyšuje nároky kladené na něj při prokazování oprávněnosti uplatněného odpočtu (viz rozsudek NSS č.j. 8 Afs 72/2018-52).

35. Žalovaný je taktéž přesvědčen, že s ohledem na zákony vymezenou pravomoc a působnost orgánů finanční správy při správě daní má správce daně (resp. žalovaný) pro posouzení otázky, zda daňový subjekt uplatnil odpočet na VaV na činnosti, které sám neprovádí při realizaci projektu VaV, ale pořizuje je od jiné osoby jako službu, což nelze podle § 34b odst. 2 ZDP, natolik dostatečné odborné znalosti, kompetenci i erudici, aby tyto otázky mohl posoudit sám, a proto znalecké zkoumání nepotřeboval, a to ani v případě, jak žalobkyně tvrdí, *„kdy je sporné, zda doložený okruh důkazů je dostatečný pro posouzení otázky, zda projekty obsahovaly ocenitelný prvek novosti a zda při jejich řešení byla odstraňována technická nejistota"*.

36. Pakliže jde naopak o projekty posuzované znalci, žalovaný opakuje své přesvědčení, že ani druhý znalecký posudek neprokazuje, že by žalobkyně vykonávala u posuzovaných projektů činnosti, jež by bylo možno podřadit pod VaV, přičemž jeho srovnávání obou znaleckých posudků zcela jasně vyplývá z napadeného rozhodnutí.

37. V doplnění vyjádření po zrušení rozsudku zdejšího soudu žalovaný uvedl, že trvá na tom, že rozhodovací důvod, uvedený v napadeném rozhodnutí - *„nenaplnění kritérií VaV"* samostatně obstojí. Nejvyšším správním soudem vytknutá vada porušení § 115 odst. 2 daňového řádu proto nemá vliv na zákonnost rozhodnutí, neboť neovlivnila obsah napadeného rozhodnutí. Žalovaný se ztotožnil s právním hodnocením správce daně, že povaha činnosti žalobkyně nenaplňuje pojem VaV, zejména pro chybějící prvek novosti u všech osmi projektů. Důkazní břemeno u prokazování oprávněnosti odpočtu na VaV tíží žalobkyni. To neunesla, neboť z předložených důkazních prostředků nevyplývá, že by žalobkyně prováděla skutečnou vývojovou činnost. Předložený popis činnosti pracovníků je popisem běžné činnosti při realizaci zakázky „na míru". Jednalo se o přizpůsobení existujících zařízení (komponent) pořizovaných subdodavatelsky konkrétním specifickým podmínkám zákazníka. Dále se vyjádřil k nesrovnalostem ve znaleckých posudcích.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

III.
Posouzení žaloby

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

39. Městský soud rozhodl bez jednání v souladu s § 51 odst. 1 soudního řádu správního, neboť účastníci řízení nevyjádřili ve lhůtě svůj nesouhlas s takovým projednáním věci.

40. Městský soud, vázán právním názorem, vysloveným Nejvyšším správním soudem [§ 110 odst. 4 soudního řádu správního], o věci uvážil takto:

41. Dle § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP"): „*Od základu daně lze odečíst odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání.*"

42. Dle § 34b odst. 1 písm. a) ZDP: „*Výdaji vynaloženými na výzkum a vývoj zahrnovanými do odpočtu se rozumí výdaje (náklady), které poplatník vynaložil ode dne podání oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje při realizaci projektu výzkumu a vývoje na: 1. experimentální či teoretické práce, 2. projekční a konstrukční práce, 3. výpočty, 4. návrhy technologií, 5. výrobu funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části související s realizací projektu výzkumu a vývoje.*"

43. Dle § 34b odst. 2 písm. b) ZDP: „*Výdaji vynaloženými na výzkum a vývoj zahrnovanými do odpočtu nejsou výdaje (náklady) na služby, s výjimkou výdajů (nákladů) na: 1. služby, které souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje a které jsou pořízeny od veřejné vysoké školy nebo výzkumné organizace vymezené v zákoně upravujícím podporu výzkumu a vývoje pro účely poskytování podpory, a to v podobě činností uvedených v odstavci 1 písm. a), 2. služby, které souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje a které spočívají v ověření nebo prokázání toho, že výsledek výzkumu a vývoje splňuje požadavky stanovené právními předpisy, pokud výdaje na ověření nebo prokázání nebyly zahrnuty do odpočtu u jiného poplatníka, 3. úplatu u finančního leasingu hmotného movitého majetku, která souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje.*"

44. Podle § 2 odst. 2 písm. k) zákona o podpoře výzkumu a vývoje (dále jen „zákon o VaV") *jsou výsledkem základního výzkumu nové vědomosti o základních principech jevů, procesů nebo pozorovatelných skutečností, které jsou publikovány podle zvyklostí v daném vědním oboru;* ***výsledkem aplikovaného výzkumu jsou nové poznatky a dovednosti pro vývoj výrobků, postupů nebo služeb, poznatky a dovednosti uplatněné jako výsledky, které jsou chráněny podle zákonů upravujících ochranu výsledků autorské, vynálezecké nebo obdobné činnosti nebo činnosti využívané odbornou veřejností či jinými uživateli, nebo poznatky a dovednosti pro potřeby poskytovatele, využité v jeho činnosti, pokud vznikly při plnění veřejné zakázky.*** *Výsledkem vývoje jsou návrhy nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb a výsledkem inovací nové nebo podstatně zdokonalené výrobky, postupy nebo služby.*

45. Soud se předně zabýval námitkou týkající se vypořádání ocenitelného prvku novosti a odstraňování technické nejistoty, resp. námitkou, že správní orgány nezjistily skutkový stav

v rozsahu nezbytném pro zákonné posouzení věci, a jejich závěry o absenci výzkumně-vývojové činnosti žalobkyně nemají dostatečnou oporu ve spise.

46. Po přezkoumání napadeného rozhodnutí, správního spisu a žalobních námitek dospěl k závěru, že žalobní námitka je důvodná.

47. Správce daně a posléze žalovaný dovodili, že činnost žalobkyně neměla povahu VaV, resp., že chybí prvek „ocenitelné novosti“ a „technické nejistoty“, a dále, že podstatné činnosti prováděli subdodavatelé (§ 34b odst. 2 ZDP), přičemž žalobkyně neunesla důkazní břemeno.

48. Žalobkyně naopak namítala, že projekty obsahovaly nestandardní geometrické řešení cylindrokónických tanků (poměr výška/šířka a zejména tupý úhel kónusu okolo 135°), ke kterému neexistuje opora v odborné literatuře, a že se proto řešila technická i technologická nejistota (sedimentace kvasnic, sanitovatelnost, řízení teploty, konvekce, kvalita piva), přičemž byly vyvinuty nové technologické postupy. K prokázání předložila mj. oponentní znalecké posudky doc. Ing. L. Ch., CSc. a další technické podklady. Správní orgány se opřely především o posudek znalce ustanoveného správcem daně (Ing. K.) a tvrdily, že posudky žalobkyně jsou toliko „listinnými“ důkazy a že testování či vývojová činnost nebyly prokázány.

49. Soud předesílá, že zaměřil svou pozornost na důkazní prostředky včetně posudků Ing. K. a doc. Ch. týkající se pouze jednoho projektu, a to projektu Nové technologie pro pivovar v Kunraticích - kvasné tanky a jejich hodnocení ze strany žalovaného. Soud má však za to, že jeho závěry lze aplikovat i na další projekty, jelikož se týkají obdobných projektů a obdobných závěrů správních orgánů.

50. Soud dále nesouhlasí se závěrem žalovaného, že rozpory mezi znaleckými posudky bylo možné ponechat bez dalšího. V řízení existovaly dva protichůdné odborné závěry – od znalce ustanoveného správcem daně a od znalce pověřeného žalobkyní – které se zásadně lišily v posouzení existence novosti i technické nejistoty. Za této situace měl správce daně, resp. žalovaný, postupovat podle zásady materiální pravdy a rozpory odstranit, typicky výslechem znalců, či ustanovením revizního znalce. Soud akcentuje, že pokud správní orgán sám zpochybní správnost znaleckého posudku, musí provést další dokazování, nikoli jen uzavřít, že posudek nepřebírá. Přijetí závěrů pouze jednoho znalce bez řádného vypořádání protichůdných odborných stanovisek představuje vadu řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí.

51. Judikatura Nejvyššího správního soudu opakovaně při hodnocení důkazů zdůrazňuje, že se orgán musí *„vypořádat [se] s jeho obsahem a reagovat na jeho stěžejní argumentaci“* (např. č. j. 1 Afs 376/2019-38 ze dne 16. 4. 2020). To žalovaný neučinil. Takový postup odporuje zásadě materiální pravdy i judikatuře. Pouhé konstatování, že posudek *„nemá vyšší důkazní sílu“*, není dostačující.

52. Soud vychází z § 34 odst. 4 a § 34b ZDP (daňové odpočty na VaV), z definice výzkumu a vývoje v § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací (dále „zákon o VaV“), a z § 8 odst. 1 a § 92 odst. 3 a 7 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Pro dokazování platí zásada materiální pravdy a volného hodnocení důkazů; správce daně musí konkrétně identifikovat důvodné pochybnosti [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu] a posléze hodnotit všechny důkazy jednotlivě i ve vzájemných souvislostech (§ 8 odst. 1, § 92 odst. 7 daňového řádu). K posudkům znalců platí, že nejsou *apriori*

privilegované, nicméně je-li spor o odbornou otázku a existují rozpory mezi posudky, je povinností správního orgánu rozpory odstranit (výslechy znalců, revizní posudek), nikoli jeden z posudků formálně odmítnout bez věcné polemiky.

53. K pojmu „vývoj" soud připomíná, že podle § 2 odst. 1 zákona o VaV zahrnuje i podstatné zdokonalení výrobků či postupů za účelem řešení technické nejistoty, nikoli jen vznik zcela „nové funkce". Experimentální přizpůsobení parametrů a tvorba nových technologických postupů může naplnit znaky VaV, je-li doložena souvislost s odstraněním technické nejistoty.

54. Správní orgány naopak opřely svá rozhodnutí o závěr, že projektové cíle byly „obecné", že nebylo prokázáno testování a že významné činnosti byly realizovány subdodavateli (argument dle § 34b odst. 2 ZDP). Oponentní závěry o technické nejistotě a novosti nebyly věcně vyvráceny, pouze formálně odsunuty.

55. Doc. Ing. L. Ch., CSc. však ve svém posudku *„Posouzení kvasných tanků v pivovaru v Kunraticích"* odpověděl na otázky následovně:

Existovala technická nebo technologická nejistota na začátku projektu? V čem konkrétně spočívala? *Technologická nejistota spočívala v tom, že autoři kvasného tanku s tupým úhlem kónusu nevěděli, zda bude možné v tomto typu tanku vyrobit pivo stejné kvality jako v tanku s klasickým ostrým kónusem. Rozměry tanků dodaných společností Czech Brewmasters do Pivovaru Kunratice, zejména poměr jejich výšky a šířky, neodpovídají poměrům doporučovaným v odborné literatuře pro tento typ zařízení.*

a) Doporučovaný poměr šířky k výšce je 1 : 3 až 1 : 6, což znamená, že cylindrická část tanku má mít tvar „úzkého a vysokého" válce. Tanky dodané společností Czech Brewmasters do Pivovaru Kunratice mají poměr 1 : 1,47, tedy tvar „širokého a nízkého" válce.

b) V odborné literatuře se uvádí, že nedodržení doporučených poměrů výšky a šířky může vést k nepravidelnému kvašení a špatné sedimentaci kvasnic. Jedná se o významnou technologickou nejistotu, protože nepravidelné kvašení a nedostatečná sedimentace kvasnic by mohly mít za následek výrobu piva nedostatečné či nestandardní kvality.

c) V literatuře není diskutován vliv poměru výšky k šířce na účinnost a dynamiku chlazení u tanků s poměrem 1 : 2 a menším, protože s těmito typy tanků není obecně dostupná praktická zkušenost. Pokud některý výrobce takové tanky používá či vyvíjí, nezveřejnil doposud relevantní poznatky ani výsledky.

d) Odborné zdroje popisují pozitivní efekt vysokých a úzkých tanků, ve kterých díky rozdílu teplot mezi dnem a horní částí tanku dochází k výrazné cirkulaci kvasícího piva (tzv. jev termosifon*). Tento přirozený pohyb tekutiny nahrazuje funkci míchadla, což vede k rovnoměrnému kvašení a zároveň ke zkrácení doby kvašení oproti dříve používaným nízkým dřevěným či betonovým kádím.*

Z toho vyplývá technická nejistota, zda bude možné teplotu piva a proces kvašení v atypickém tanku s nízkým a širokým tvarem účinně regulovat. Současně se jedná i o technologickou nejistotu, neboť nedostatečné řízení teploty by mohlo vést k výrobě piva nekonzistentní či nestandardní kvality.

56. Je v projektu něco nové nebo novátorské? Pokud ano, je nutné konkrétně uvést, co je nového nebo novátorského, a uvést označení podkladů, ze kterých uvedený závěr vyplývá? *Inovace*

jsou podrobně popsány v odpovědi na otázku č. 1 – tanky jsou novátorské svou geometrií. Nové jsou také technologické postupy při práci s těmito tanky, které jsou někdy zcela opačné než postupy používané u standardních tanků. Tyto postupy jsou uvedeny v tabulce Porovnání technologie výroby piva na standardních a unikátních tancích *(viz výše odpověď na otázku č. 2).*

Uvedený závěr vyplývá z literární rešerše (kapitola B tohoto posudku) a je rovněž obsažen v odpovědích na předchozí dotazy Finančního úřadu. Podkladem byla dokumentace zpracovaná a poskytnutá Finančnímu úřadu firmou Czech Brewmasters a také má osobní kontrola v Pivovaru Kunratice.

Dle vyjádření Ing. Che. jsou inovace, nové poznatky a získané zkušenosti součástí know-how firmy Czech Brewmasters, které společnost nehodlá zveřejňovat. Některé praktické zkušenosti znalec shrnul pro účely tohoto posudku v tabulce u odpovědi na otázku č. 2.

57. Vznikla u výrobku nová podstatná vlastnost? Pokud ano, je nutné tuto vlastnost popsat v příčinné souvislosti s deklarovanými činnostmi a uvést, z jakých podkladů tento závěr vyplývá. *Ano, u výrobku vznikla nová podstatná vlastnost. Byl vytvořen nový typ nízkého plochého tanku s tupým úhlem kónusu, na kterém lze specifickou technologií vyrábět kvalitní pivo.*

    Potvrzením toho, že na nestandardním tanku lze vyrábět piva vysoké kvality, je komerční úspěch Pivovaru Muflon (nárůst výstavu i obratu) a řada ocenění z degustačních soutěží získaných od počátku existence pivovaru, naposledy 1 zlatá medaile na soutěži Pivo České republiky 2021, *pořádané pod garancí Ministerstva zemědělství, a 1 zlatá a 1 bronzová medaile na soutěži* Zlatá pivní pečeť 2021.

    Dalším důkazem jsou ocenění kvality piva vyráběného v Pivovaru Kunratice, získaná na mezinárodních a zahraničních soutěžích: https://pivovarmuflon.cz/oceneni/

58. Soudu proto nezbývá než konstatovat, že z odůvodnění rozhodnutí správce daně I. stupně nevyplývá řádné, konkrétní a logické vypořádání klíčových odborných závěrů oponentního znaleckého posudku doc. Ing. L. Ch., CSc. Odůvodnění soud shledává formálním, selektivním a postrádajícím věcnou argumentaci, což činí rozhodnutí nepřezkoumatelným a v rozporu se zásadou materiální pravdy.

59. Soud má za to, že oponentní posudek doložil, že geometrie posuzovaných tanků byla zcela atypická (tyto parametry nejsou popsány v žádné dostupné literatuře, použití tanků s poměrem šířky k výšce ~1 : 1,47 a úhlem kónusu ~135° je zcela nestandardní, chyběla jakákoliv referenční zkušenost s takovými tanky). Oponentní posudek uvádí konkrétní nově odhalené jevy (např. nemožnost standardního odstřelu kvasnic, nutnost změny režimu měření teploty z 5 s na 60 s kvůli chování systému, odlišné podmínky dokvášení a sanitace, změny v technologické sekvenci). A dále, že uvedené vyvolávalo technickou i technologickou nejistotu, zejména v oblastech sedimentace kvasnic, řízení teplotního profilu, sanitace, senzorické kvality piva, konvekčního proudění.

60. Správní orgány tyto odborné závěry věcně nevyvrátily, nýbrž odkázaly na formální nedostatky (obecnost cílů, absence záznamů v kontrolních dnech, testování), což není dostačující. Materiální hodnocení vyžadovalo posoudit obsah posudku a jeho technické teze, což se nestalo. Správce daně je zcela pominul a bez analýzy uzavřel, že *„projekt neobsahuje nové jevy“*. Takové blanketní odmítnutí je v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu (povinnost hodnotit důkazy jednotlivě i ve vzájemných souvislostech) a naplňuje znak

nepřezkoumatelnosti – z rozhodnutí neplyne, proč správní orgán odborné závěry posudku neakceptuje.

61. Ve spise tak existují dvě protichůdná odborná vyjádření: znalce ustanoveného správcem daně (Ing. K.) a oponentního znalce žalobkyně (doc. Ch.). Správce daně neprovedl žádná dokazování, jež by tyto rozpory v technických závěrech odstranila (výslechy obou znalců, revizní posudek), ačkoli právě zde je spor čistě odborný (technická nejistota, novost, dopad geometrie na proces). Preferovat „svého“ znalce a oponentní posudek odsunout jako „listinu“ bez věcné polemiky je nezákonné. Zásada materiální pravdy a ust. § 92 odst. 7 daňového řádu vyžadují rozpory odstranit, k čemuž nedošlo.

62. Správce daně redukoval posouzení na výtky, že cíle projektů jsou „obecné“ a že zápisy z kontrolních dnů „nezachytily“ popsané jevy. Definice vývoje dle § 2 odst. 1 zákona o VaV připouští i podstatné zdokonalení stávajících výrobků a postupů za účelem zvládnutí technické nejistoty; nelze požadovat předem „katalog nových funkcí“ ani „laboratorní protokoly“ jako jedinou formu důkazu. O to více, nejsou-li tvrzené jevy *ex ante* v literatuře popsány, je přirozené, že průkaznost stojí na kombinaci technické dokumentace, provozních poznatků a odborného posudku – přesně tak, jak to oponentní posudek předkládá.

63. Soud se rovněž ztotožňuje s námitkou žalobkyně, že žalovaný aplikoval nadměrně restriktivní výklad pojmu výzkumu a vývoje. Žalovaný vycházel téměř výlučně z úvahy, že VaV musí vést k vytvoření „nové funkce“ výrobku, což není v souladu s definicí v § 2 odst. 1 zákona o VaV ani s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Vývoj ve smyslu zákona může spočívat i v podstatném zdokonalení stávajících výrobků nebo postupů, pokud byl odstraňován stav technické nejistoty. Žalovaný však tuto technickou nejistotu ignoroval, přestože byla žalobkyní opakovaně popsána a doložena.

64. Soud tak nesouhlasí se závěry žalovaného, že se nejedná o VaV, ale pouze o optimalizaci, resp. přizpůsobení zakázky požadovanému prostoru. Soud má za to, že i laikovi musí být jasné, že tyto závěry by šlo aplikovat na dodávku například lisu na ovoce, kdy při menším prostoru lze pouze pozměnit parametry (velikost, příp. výkon) lisu tak, aby fungoval v takovém prostoru, resp. aby to nemělo vliv na jeho funkčnost. U vaření piva se však jedná o komplikovanější proces zahrnující komplexnější děje (jako je kvašení), který nezáleží pouze na velikosti nádoby, ale i na jiných parametrech – teplota, tlak, náklon atd., což zdůraznil i znalec Ing. Ch. Pivovarní jednotka, která v jednom prostoru funguje bezvadně, nemusí při pouhém zmenšení fungovat v malém prostoru stejně. Napadené rozhodnutí je tak založeno rovněž na nesprávném právním posouzení.

65. Soud má za to, že posudek doc. Ch. prokazoval, že výrobek nabyl takové nové vlastnosti či funkce, které výrazně přesahují dosavadní úroveň technického řešení, které představuje kvalitativní skok, nikoli pouze dílčí úpravu stávající technologie, tak jak uváděl žalovaný. Pokud má žalovaný za to, že tomu tak není, musí být tento závěr odborně vyvrácen, což se žalovanému doposud nepodařilo.

66. Soud se rovněž nedomnívá, že z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že měřitelné výstupy lze prokázat pouze testy či jiným ověřováním hypotéz. Soud má za to, že měřitelným výstupem může být samotné fungování prototypu, který odstraňuje tyto technické nejistoty – v tomto konkrétním případě výroba kvalitního piva v doposud atypickém a nevyzkoušeném pivovaru.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

67. Soud tak má za to, že žalovaný zásadním způsobem pochybil v hodnocení důkazů. Žalobkyně předložila technickou dokumentaci, výkresy, studii výchozí technické nejistoty, projektové listy, kontrolní zprávy, pracovní záznamy a znalecké posudky doc. Ch., které pokrývaly průběh projektů VaV týkající se této zcela specifické oblasti, kterou je výroba piva. Žalovaný však tyto důkazy neposuzoval komplexně, jak vyžaduje § 8 odst. 1 daňového řádu, a izolovaně vyzvedával skutečnosti, které podporovaly závěr o absenci VaV, zatímco důkazy svědčící ve prospěch žalobkyně marginalizoval. Takový postup je podle ustálené judikatury NSS nepřípustný (např. č. j. 1 Afs 376/2019-38 ze dne 16. 4. 2020). Ze spisu neplyne, že by žalovaný vyhodnotil kontinuitu mezi dokumentací projektů, průběhem jednotlivých kroků a popsanou technickou nejistotou. Z tohoto důvodu soud shledává, že skutkové závěry žalovaného nemají dostatečnou oporu v provedeném dokazování.

68. Soud má dále za to, že obdobný závěr lze učinit i u dalších projektů, které byly zkoumány znalcem. V oponentním znaleckém posudku totiž i u projektu *„Nové technologie pro pivovar v Kunraticích – varna“* doc. Ch. na otázku, zda existovala technická nebo technologická nejistota na začátku projektu a v čem konkrétně spočívala, odpověděl: *Varna, kterou žalobkyně dodala nemá v portfoliu společnosti obdoby, tedy se jedná o prototyp. Na začátku projektu existovala nejistota, zda prototyp bude fungovat správně a to s ohledem na splnění zcela specifických technických podmínek*. Na otázku, zda je v projektu něco nové nebo novátorské, uvedl: *Ano v projektu je tato varna nová jako celek a součástí projektu jsou dílčí novátorská řešení, zejména systém pohonu kypřícího zařízení a míchadla varny, fixovaných k obvodové zdi budovy varny*. Na otázku, zda obsahuje projekt předtím neodhalené jevy, struktury nebo vztahy, odpověděl: *Ano, způsob navržení systému převodu kroutícího momentu od elektromotoru na hřídel máchadla, se kterým se znalec doposud nesetkal.*

69. U projektu *„Nové technologie pro pivovar v Kunraticích – chlazení“* doc. Ch. na otázku, zda existovala technická nebo technologická nejistota na začátku projektu a v čem konkrétně spočívala, odpověděl: *Ano, zda bude teplotu piva a proces kvašení v atypickém tanku možné regulovat a to s ohledem na nový systém potrubních rozvodů chladícího média, nové vyvinutý a zadavatelem neodzkoušený kompresor chladícího agregátu, nový výkon chladícího agregátu, a zda tedy bude systém jako celek fungovat a vyráběné pivo bude kvalitní.*

70. Na základě uvedených vad dospěl soud k závěru, že skutková zjištění žalovaného neobstojí, jelikož rozhodnutí nemá oporu ve spise a je též výsledkem nesprávného právního posouzení i vadného dokazování.

71. S uvedeným rovněž souvisí žalobní námitka odlišného výkladu pojmu *„služba“* zastávaného žalobkyní a žalovaným. Žalovaný (stejně jako předtím správce daně) je přesvědčen, že dodávky od subdodavatelů lze zahrnout pod pojem služba dle § 34b odst. 2 písm. b) ZDP, v kterémžto případě by nemohla žalobkyně zahrnout tyto výdaje pod VaV. Žalobkyně naproti tomu tvrdí, že zboží, které jí bylo dodáváno subdodavateli, má pouze charakter materiálu, a vztahuje se na ně tedy § 34b odst. 1 ZDP, v kterémžto případě má právo na odpočet těchto nákladů jako vynaložených na VaV.

72. Soud předně konstatuje, že žalovaný založil své rozhodnutí na závěru, že žalobkyně u jednotlivých projektů VaV neprováděla činnosti sama, ale prostřednictvím subdodavatelů, a proto byl odpočet vyloučen již podle § 34b odst. 2 ZDP. Takový závěr však nebyl ze spisu dostatečně prokázán. Soud upozorňuje, že § 34b odst. 2 ZDP nelze vykládat tak, že každé využití subdodavatele automaticky vylučuje vlastní výzkumně-vývojovou činnost. Naopak

i judikatura připouští, že část plnění může být zajištěna třetí osobou, pokud nosná odborná činnost řešená poplatníkem naplňuje znaky VaV. Žalovaný však neposoudil, které úkony byly subdodavatelské a které zásadní aktivity byly skutečně realizovány žalobkyní. Namísto toho učinil paušální závěry bez řádného zjištění skutkového stavu. Tento postup je v rozporu se zásadou materiální pravdy a vede k nezákonnosti rozhodnutí.

73. Pokud měl správce daně pochybnosti o tom, zda subdodavatel dodal dané zboží dle konkrétního zadání žalobkyně nebo zda tak učinil dle svého know-how, měl v tomto ohledu žalobkyně vyzvat k prokázání jejího tvrzení, že zboží bylo dodáno dle jejích specifických požadavků, které byly právě výsledkem odstraňování technické nejistoty.

74. Co se týče zbytku projektů, které nebyly zkoumány znalcem, soud souhlasí se žalobkyní, že správní orgán jakožto laik nemůže sám dojít k závěru, že *„z předložených dokladů ale nevyplývá, že by projekt VaV vedl k podstatnému vylepšení technických parametrů minipivovaru … a se jednalo pouze o takové úpravy minipivovaru, které významně nezměnili jeho technické parametry“*, aniž by měl odborníkem tyto závěry potvrzené.

75. Dle soudu ani skutečnost, že žalobkyně sjednala termín dodávky a cenu a byla tedy schopna posoudit, že realizace zakázky je technicky proveditelná, nemusí striktně znamenat, že technická nejistota zde nebyla.

76. Soud se rovněž ztotožnil s námitkou překvapivosti napadeného rozhodnutí v důsledku nerespektování § 115 odst. 2 daňového řádu, kterou shledal důvodnou ve svém zrušujícím rozsudku i Nejvyšší správní soud.

77. Podle § 115 odst. 2 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“): *„Provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“* Daňový subjekt má mít podle uvedeného ustanovení možnost vyjádřit se ke změně skutkového či právního posouzení věci a případně na ni procesně reagovat.

78. Lze uvést, že správce daně i žalovaný vycházeli z totožných podkladů pro rozhodnutí, které byly shromážděny při daňové kontrole (str. 2-4 zprávy o daňové kontrole) a z nich učinili shodné skutkové závěry. Zde lze odkázat na závěr, že *„podstata činnosti daňového subjektu spočívala v přizpůsobení existujících zařízení (komponent) pořizovaných subdodavatelsky, konkrétním specifickým podmínkám zákazníka“* (např. bod 115 napadeného rozhodnutí, str. 11 zprávy o daňové kontrole). Z toho lze uzavřít, že žalobkyně věděla o shromážděných podkladech i o tom, jak je odvolací orgán hodnotí a co za skutečnosti z nich dovozuje.

79. V případě právního hodnocení shora popsaných skutkových zjištění však došlo k jiné situaci. Podle správce daně povaha činnosti žalobkyně nenaplňuje pojem VaV ve smyslu § 34 odst. 4 a § 34b odst. 1, 2 ZDP zejména pro chybějící prvek novosti. S tímto právním hodnocením se žalovaný ztotožnil a dále jej rozvedl (odkazem na vymezení vědy a výzkumu obsažené v § 2 odst. 1 zák. č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací). Žalovaný tak precizoval rozhodovací důvody správce daně, a jejich právní hodnocení jsou ve shodě. Žalovaný se však dále překvapivě zaobíral právním posouzením skutkového zjištění týkajícího se subdodavatelského pořizování komponent stěžovatelkou

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

při realizaci projektů, přičemž jej kvalifikoval jako službu podle § 34b odst. 2 písm. b) ZDP, na niž nelze odpočet na VaV uplatnit (bod 87 a násl. napadeného rozhodnutí). Dále se zaměřil na určení definice pojmu „služba“, k čemuž využil § 14 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

80. Správce daně se však tímto směrem neubíral a žalovaný tak novým způsobem právně hodnotil zjištěný skutkový stav. To nezhojí ani odkaz správce daně na § 34b odst. 1 a 2 ZDP v textu zprávy o daňové kontrole, resp. v prvoinstančním rozhodnutí, jelikož pouhý odkaz na určité ustanovení zákona není právním hodnocením, s nímž by žalobkyně mohla reálně polemizovat. V prvoinstančním rozhodnutí (zprávě o daňové kontrole) totiž chybí podřazení zjištěného skutkového stavu pod danou právní normu. Žalovaný měl tedy postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu a umožnit žalobkyni na tuto dodatečnou právní kvalifikaci reagovat, přičemž uvedená vada mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí - viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52.

81. Další žalobní námitka spočívala v tvrzené vnitřní rozpornosti napadeného rozhodnutí z důvodu, že je vystavěno na závěrech, které se vzájemně vylučují. Žalobkyně se domnívá, že usuzuje-li žalovaný, že položka uplatněná v rámci odpočtu na VaV je službou, na kterou podle § 34b odst. 2 písm. b) ZDP není možno uplatnit odpočet na VaV, je zřejmé, že toto hodnocení má za následek, že žalovaný již nemá pochybnosti o tom, že žalobkyně činnosti na poli VaV realizovala.

82. Městský soud uvádí, že námitka vnitřní rozpornosti není důvodná, jak ostatně konstatoval i Nejvyšší správní soud. Žalovaný své rozhodnutí vystavěl na závěru, že činnost žalobkyně nenaplňuje kritéria VaV a že původcem dané (nevědecké) činnosti není přímo daňový subjekt, který odpočet uplatnil, ale jiný subjekt, který ji poskytl daňovému subjektu jako službu. Oba prezentované rozhodovací důvody jsou na sobě nezávislé, vycházející z odlišného okruhu posuzovaných skutečností a opírající se o jiný právní základ. Oba závěry mohou být důvodem k neuznání odpočtu.

IV.
Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

83. Městský soud v Praze tedy dospěl na základě všech shora uvedených skutečností k závěru, že žaloba je důvodná, neboť žalovaný neprovedl dokazování v rozsahu nezbytném pro zjištění skutečného stavu věci, nesprávně hodnotil předložené důkazní prostředky a pochybil při aplikaci právní úpravy § 34b ZDP a zákona o VaV. Z těchto důvodů soud podle § 78 odst. 1 soudního řádu správního napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

84. V dalším řízení bude žalovaný muset opětovně posoudit existenci technické/technologické nejistoty a ocenitelného prvku novosti ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o VaV, a to věcně, nikoli formálně. Za tím účelem odstraní rozpory těchto dvou posudků. Pokud dojde k závěru, že ocenitelný prvek novosti existuje, až následně se bude zabývat otázkou, zda tak učinila žalobkyně nebo subdodavatel. Za tím účelem poučí žalobkyni, že se k uvedenému může vyjádřit, resp. ji vyzve, aby doložila svá tvrzení, že subdodavatel pouze vyrobil zboží na základě přesně definované zakázky a sám u toho žádnou technickou nejistotu neodstraňoval.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Obdobnou optikou se bude dívat i na další projekty, zejména doplní znalecké posudky i ohledně těchto projektů a následně posoudí, zda se jedná o dodání služby nebo zboží.

85. Nebude-li totiž žalovaným řádně zjištěn skutkový stav věci, není možné posoudit naplnění materiálních znaků definujících VaV, tedy toho, zda lze činnost subdodavatelů žalobkyně v rámci projektů podřadit pod pojem služba ve smyslu § 34b odst. 2 písm. b) ZDP, ani otázek spojených s řádným definováním a doložením ocenitelných prvků novosti a překonáváním technických nejistot v projektech, na které žalobkyně uplatnila odpočet na VaV.

86. O nákladech řízení městský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 soudního řádu správního. Jelikož měla žalobkyně ve věci plný úspěch, náleží mu náhrada nákladů řízení. Tyto náklady představují náklady na soudní poplatek a odměnu a náhradu hotových výdajů advokáta. Podle § 35 odst. 2 soudního řádu správního se pro určení výše odměny užije vyhláška č. 177/1996 Sb., advokátní tarif (dále jen „AT“).

87. Podle § 8 odst. 1 věty před středníkem AT: „*Není-li stanoveno jinak, považuje se za tarifní hodnotu výše peněžitého plnění nebo cena věci anebo práva v době započetí úkonu právní služby, jichž se právní služba týká.*“

88. Čl. II vyhlášky č. 258/2024 Sb.: „*Za právní služby poskytnuté přede dnem nabytí účinnosti této vyhlášky přísluší advokátovi odměna podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti této vyhlášky.*“ Předmětná vyhláška nabyla účinnosti dne 1. 1. 2025.

89. Odměna náleží celkem za tři úkony právní služby. Jedná se o převzetí a přípravu zastoupení ke dni 17. 1. 2023 [§ 11 odst. 1 písm. a) AT v tehdy platném znění], podání žaloby ke dni 20. 1. 2023 [§ 11 odst. 1 písm. d) AT v tehdy platném znění] a podání kasační stížnosti ke dni 15. 5. 2024 [§ 11 odst. 3, § 11 odst. 1 písm. d) AT v tehdy platném znění], tj. 3 x 3 100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) AT v tehdy platném znění], plus náhrada hotových výdajů, tj. 3 x 300 Kč [§ 13 odst. 4 AT v tehdy platném znění] plus náhrada za DPH (2 142 Kč), celkem tedy 12 342 Kč.

90. Dále soud připočetl náhradu za žalobkyní zaplacené soudní poplatky ve výši 8 000 Kč [3 000 Kč za žalobu podle pol. 18 bod 2 písm. a) a 5 000 Kč za kasační stížnost podle pol. 19 Sazebníku poplatků]. Celkem tedy soud přiznal žalobkyni náhradu nákladů řízení a řízení o kasační stížnosti ve výši 20 342 Kč.

91. Soud naopak žalobkyni nepřiznal náhradu nákladů řízení za repliku ze dne 9. 5. 2023, neboť zde toliko zopakovala argumenty, obsažené již v žalobě, a nejedná se tedy o účelně vynaložený náklad.

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.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

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

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

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

Praha 17. dubna 2026

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.