



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců Mgr. Lenky Krupičkové a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **DATEL Ledeč s. r. o.**, se sídlem Marie Majerové 1152, Ledeč nad Sázavou, zastoupen JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem třída Míru 167, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 13. 9. 2018, č. j. 62 Af 88/2016 - 67,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Předmětem činnosti žalobce je již od založení v roce 1992 výroba, konstrukce a dodávky zařízení práškových lakoven. Kromě výroby a prodeje jednotlivých komponent žalobce zajišťuje i finální dodávky kompletních projektových souborů lakoven a dodávky sušících a ohřívacích pecí. Jednotlivé dodávky jsou vyřizovány zakázkovým způsobem. Dne 22. 12. 2010 žalobce vyhlásil projekt výzkumu a vývoje DATEL, jehož cílem je „*vytvoření prostředí, které zabezpečí systematické řešení vývojových úkolů - jednotlivých podprojektů.*“ V roce 2013 do projektu DATEL zařadil těchto osm podprojektů, které spočívaly v konstrukčním zpracování a výrobě specifikovaných práškových lakoven pro konkrétního zákazníka: 1) atypická komorová vytvrzovací pec, 2) automatická linka pro povrchovou úpravu rámu kol, 3) atypická jednostranná nanášecí kabina, 4) pec pro vytvrzování etiket na rámy kol, 5) atypická jednostranná nanášecí kabina, 6) sušící pec pro povlaky z hořlavých nátěrových hmot, 7) komponenty lakovny velkorozměrných dílů a 8) sušící a vytvrzovací pec impregnačních laků. Dle roční hodnotící zprávy podnikového vývoje za rok 2013 (dále též „roční hodnotící zpráva“) „*bylo nadále pokračováno v realizaci konkrétních analytických prací ke stanovení ideového řešení návrhu a vlastní realizace individuální zakázkové výroby zařízení a technologických velků.*“ Žalobce uplatnil v přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2013 u uvedených podprojektů odpočet nákladů projektů výzkumu a vývoje od základu daně podle

§ 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále též „ZDP“), a to v celkové výši 6 008 060 Kč.

[2] Rozhodnutím ze dne 20. 8. 2015, č. j. 1363004/15/2906-50524-607901, Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále též „správce daně“) žalobci po provedené daňové kontrole doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 1 141 520 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále ve výši 228 304 Kč. Správce daně vyloučil ze základu daně žalobce právě odčitatelnou položku podle § 34 odst. 4 až 6 ZDP. Dle jeho posouzení žalobce neprokázal, že se v případě nákladů vynaložených na podprojekty v rámci projektu DATEL jedná o náklady vynaložené při realizaci projektu výzkumu a vývoje ve smyslu uvedených ustanovení ZDP.

[3] Proti rozhodnutí správce daně podal žalobce odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 6. 2016, č. j. 28319/16/5200-11431-711360, zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

II.

[4] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu u Krajského soudu v Brně (dále též „krajský soud“), který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Konstatoval, že pro posouzení otázky, zda určitá činnost naplňuje znaky výzkumu a vývoje, je třeba vycházet z definice obsažené v § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací, dále též „zákon č. 130/2002 Sb.“). Pokyn Ministerstva financí D-288 může správce daně použít jako podpůrné výkladové vodítko. Úkolem správce daně je zhodnotit na základě podkladů poskytnutých daňovým subjektem, zda se v případě konkrétního projektu jedná o činnosti zahrnující přítomnost ocenitelného prvku novosti (a nikoliv např. pouze o činnosti inovačního charakteru) a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty. Pro řádné zhodnocení bude často nezbytné odborné posouzení předkládaných a namítaných technických hledisek.

[5] V posuzované věci žalobce předložil dokument, v němž byly vymezeny cíle projektu DATEL a roční hodnotící zprávu, v níž byly vymezeny cíle jednotlivých podprojektů a prvky novosti. Dle hodnocení správních orgánů vykazovaly činnosti prováděné žalobcem znaky předvýrobní přípravy či inovačního charakteru. Bylo na žalobci, aby předložil důkazy k prokázání výchozího stavu svých vědeckých, technologických, obchodních a jiných příslušných poznatků a dovedností před započítáním vývojových prací na řešení jednotlivých podprojektů (zakázek). Žalobce však tvrzení o tom, že provádí experimentální vývoj, nedoložil. Nepředložil žádné protokoly o prováděných zkouškách, testování a měření. Za jediný výstup vývoje označil předávací protokol schválený zákazníkem a objednávku od zákazníka. Ani jím předložený znalecký posudek pochybnosti správce daně o provádění experimentálního vývoje nerozptýlil. Řada závěrů znalce nebyla nijak podložena, přičemž důkazní hodnotu posudku dále znevěřohodnila výpověď znalce.

[6] Krajský soud se ztotožnil se žalovaným, že žalobce nedoložil průběh a sledování snížení nákladu procesu optimalizace výkonových parametrů, vyhledání nových postupů, díky nimž mělo dojít k eliminaci či zjednodušení výrobních etap a procesu, zkrácení procesu přípravy výroby, ani to, jaké byly jednotlivé etapy výroby a projekce před započítáním vývojového úkolu a po ukončení dílčího vývojového úkolu. Žalobce nijak nespécifikoval, co bylo nutné při konstrukci jednotlivých zařízení vyřešit, s jakými technickými nejistotami se oproti původním předpokladům a záměrům potýkal a zda měnil způsob řešení. K prokázání těchto skutečností nestačí pouhé konstatování principu novosti jednotlivých zařízení v roční hodnotící zprávě.

pokračování

Žalobce tak neunesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání vývojového procesu, resp. činnosti vedoucí k výsledku výzkumu a vývoje. V tomto směru není důležité pouze to, zda výsledek činnosti je novým řešením, ale zda se jedná o výsledek výzkumu a vývoje, tj. zda a jak v rámci realizace určitého projektu probíhal výzkum a vývoj vedoucí k novému řešení. Tuto skutečnost žalobce neprokázal u žádného z dotčených podprojektů. Krajský soud se proto dále nezabýval námitkami vůči hodnocení správních orgánů stran přítomnosti prvku novosti a aproboval důvody žalovaného, pro které v tomto ohledu nebylo nutné vést další dokazování.

III.

[7] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Za spornou otázku označil dokumentaci vlastního procesu výzkumu a vývoje. Stěžovatel popsal jednotlivé podprojekty a poukázal na to, že správci daně ke způsobu řešení každého z nich předložil kompletní technickou dokumentaci (výkresové zpracování komponentů každého výrobku) včetně technické zprávy. Dokazování před správcem daně bylo zaměřeno na prokázání prvku novosti. Právě za tímto účelem stěžovatel předložil znalecký posudek, v němž se znalec vyjádřil ke každému jednotlivému technickému řešení a označil prvek novosti u všech podprojektů. Stěžovatel zrekapituloval příslušné závěry znalce a vyslovil nesouhlas s posouzením jeho výpovědi ze strany krajského soudu, neboť pomíjí cíl, k němuž byl znalecký posudek zpracován. U podprojektů označených jako jedinečné řešení či nový stroj pak postrádá logiku požadavek na srovnání s dosud používanou technologií. Dle žalovaného i krajského soudu stěžovatel neprokázal, *„že dochází a je sledováno snížení nákladu procesu optimalizace výkonových parametrů, neprokázal vyhledání nových postupů, díky nimž mělo dojít k eliminaci či zjednodušení výrobních etap a procesu, neprokázal, jak se zkrátil proces přípravy výroby, ani jaké byly jednotlivé etapy výroby a projekce před započítím vývojového úkolu a po ukončení důležitých vývojových úkolů.“* K prokázání těchto skutečností však stěžovatel navrhl výslech zákazníkům, kteří výsledky jeho výzkumu a vývoje užívají. Jeho postup je totiž zaměřen na řešení konkrétních požadavků a potřeb vyvolaných praxí. Z návrhu na provedení tohoto důkazního prostředku je zřejmé, že jeho smyslem nebylo pouze prokázání prvku novosti, který především byl při daňové kontrole zpochybňován, ale i vyjasnění důsledků výsledků výzkumu a vývoje u osob, které je používají. Právě tyto osoby mohou nejlépe zhodnotit rozdíl v technologii, úsporu, produktivitu i kvalitu spojenou s použitím nové, jedinečné či originální technologie, kterou vyřešil stěžovatel svou činností. Tento důkazní návrh měl být proveden. Důkazem o samotném procesu výzkumu a vývoje je dle stěžovatele rovněž technická dokumentace ve spojení s vyjádřením znalce o jedinečném a originálním řešení. Jestliže existuje konečný „produkt“ výzkumu a vývoje včetně dokumentace, která umožní jeho výrobu a konečné využití, a technické zprávy s popisem výrobku, není důvod trvat na dalším dokládání procesu i cestou „dokumentace práce na projektu“. Jedná se o upřednostnění formální stránky věci před posouzením smyslu a účelu platné legislativy umožňující uplatnění nákladů spojených s výzkumem a vývojem formou odčitatelné položky. Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

IV.

[8] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s posouzením krajského soudu a odkázal na své rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Souhlasil s tím, že stěžovatel nedoložil vývojový proces a neodstranil pochybnosti o tom, že jím prováděné práce naplnily materiální definici experimentálního vývoje. I přes opakované výzvy nedoložil, s jakými technickými nejistotami se potýkal. Znalecký posudek je nepřesvědčivý, neboť není zřejmé, o co znalec opírá své závěry. Jeho výslech pak potvrdil, že znalec nezjišťoval, zda se jedná o řešení známá stěžovateli z dřívější

výrobní činnosti. Ani navržené výsledky zákazníků nemohou ověřit nebo vyvrátit, zda s řešením konkrétní zakázky měl stěžovatel spojené vyjasnění technické nebo výzkumné nejistoty. Bylo nezbytné doložit stávající úroveň znalostí, poznatků a dovedností, na základě jejichž získávání, spojování či formování byl zpracován návrh dodaného výrobku, aby byl zjevný pokrok oproti dříve vyráběným zařízením. To stěžovatel neučinil. Nebylo tak možné posoudit, jaké ocenitelné prvky novosti dodané zařízení obsahuje v porovnání s již dříve zhotovenými technologickými celky práškových lakoven a nanášecích kabin, jimiž se stěžovatel v rámci své podnikatelské činnosti běžně zabíral. Tyto skutečnosti nelze zjistit ohledáním konečných výrobků u zákazníků stěžovatele. Trvání na splnění všech zákonných podmínek pro odečet nákladů vynaložených na výzkum a vývoj přitom není upřednostňováním formální stránky věci. S ohledem na uvedené žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[9] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Podstatou sporu je v posuzovaném případě otázka, zda stěžovatel doložil, že se v případě jím označených podprojektů jedná o projekty výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 4 ZDP, a zda tedy byl oprávněn náklady na tyto projekty odečíst od základu daně.

[12] Rozhodnutí správních orgánů i krajského soudu v posuzované věci jsou založena na tom, že stěžovatel nedoložil dokumentaci průběhu vlastního vývojového procesu (tento dle správních orgánů vůbec nedokladoval). Nebyl tak prokázán výchozí stav poznatků, dovedností a postupů aplikovaných stěžovatelem běžně před započítím zpracování jednotlivých návrhů zařízení, ani existence technických nejistot, s nimiž se musel v průběhu řešení projektu oproti původním předpokladům a záměrům potýkat, či navazující plnění vytýčených cílů, tj. nebylo lze vyloučit, že řešení jednotlivých zakázek nebylo jeho pracovníkům známé již před jejich započítím. Stěžovatel dle správních orgánů a krajského soudu neunesl důkazní břemeno, že činnost uskutečňovaná na jednotlivých podprojektech skutečně spočívala ve výzkumu a vývoji.

[13] Dle kasačních námitek stěžovatele jsou tyto závěry v rozporu s doloženým stavem a vymykají se logice věci.

[14] Nejvyšší správní soud považuje s ohledem na předmět sporu za vhodné předně provést rekapitulaci stěžejních částí správního spisu. V odpovědi na výzvu správce daně k prokázání skutečností ze dne 17. 12. 2014 popsal stěžovatel koncepci všech podprojektů takto: na začátku řešení jsou specifikovány parametry, které musí vyvíjené zařízení po ukončení vývoje dosáhnout. Vývoj začíná návrhem koncepce a prostorového uspořádání zařízení - optimálního osazení potřebnými podskupinami, konstrukcí a projekcí mechanických a statických částí. Provádí se výpočet požadovaných výkonových parametrů a další vývojové práce tak, aby při dodržení celé řady omezujících faktorů bylo na závěr dosaženo předpokládaných technických a výkonových parametrů zařízení. Na základě projekce, konstrukce a výpočtů je zpracována dokumentace, podle které se vyrobí funkční vzorek nebo prototyp podskupiny, na kterém se v provozních zkouškách a při měření ověřují cílové parametry vyhlášené v zadání vývojového podprojektu. Tyto zkoušky a měření jsou zaznamenány v příslušných protokolech. Pokud existují na základě této zpětné vazby stále technické problémy, je pokračováno ve vývoji. K tomu stěžovatel odkázal na předloženou technickou dokumentaci (tj. výkresové zpracování komponentů každého

pokračování

výrobku včetně technické zprávy). V protokolu ze dne 29. 1. 2015 stěžovatel doplnil, že u projektovaných souborů existuje vedle kompletní výrobní dokumentace i projekční technologická dokumentace. K požadavku správce daně na předložení testovací dokumentace popřel své předchozí vyjádření, že by byly vedeny záznamy o průběhu provozních zkoušek a měření. Uvedl, že se jedná o interní testování a jediným podstatným výstupem je předávací protokol schválený zákazníkem a jeho objednávka. K dotazu na to, jak jsou definovány úkoly jednotlivých vývojových podprojektů, a k požadavku na předložení související dokumentace stěžovatel uvedl, že podmínky budoucího výrobku definuje zákazník s tím, že stěžovatel po zjištění konkrétních podmínek realizace a seznámení se s produkcí zákazníka vytvoří nabídku, která obsahuje návrh technického řešení vč. rozměrových náčrtků, cenových a dodacích podmínek. Namísto předložení dokumentace průběhu vývojových prací stěžovatel navrhl jako důkaz výsledků svědka Ing. V., který zpracoval pro jednotlivé podprojekty znalecký posudek s předmětem „*Posouzení prvků novosti a správnost zařazení jednotlivých projektů v roce 2013 ve společnosti DATEL Ledec s. r. o., dle základního vymezení pojmů výzkumu a vývoje, podle ustanovení § 2 odst. 1 písm. a) až c) zákona č. 130/2002 Sb. (...)*“.

[15] Požadovaný výsledek provedl správce daně dne 22. 4. 2015. K okolnostem zadání a vzniku znaleckého posudku znalec vypověděl, že osobně probíral jednotlivé podprojekty s odpovědnými zaměstnanci, přičemž podkladem byla technická dokumentace, fotodokumentace, výkresy, návrhy, pokusy, ověření prototypu stroje nebo strojního zařízení. U podprojektů č. 2) a 4) znalec uvedl, že pokud v posudku odkazuje na provádění experimentů k ověření fungování daného zařízení, musely mu tyto být předloženy v rámci technické dokumentace. Dle svého vyjádření do posudku uvedl všechny písemné podklady. S ohledem na zadání však nepovažoval za důležité zmiňovat výstupy z rozhovorů s pracovníky provádějícími zkoušky, neuváděl ani informace zjištěné z internetu či od jiných výrobců a nezabýval se ani dříve vyrobenými zařízeními stěžovatele. To, že stěžovatel posuzovaná technická zařízení nevyráběl již dříve, resp. že technické problémy spojené s jejich řešením neodstranil již ve své předchozí činnosti, znalec dovodil z informací obecně dostupných na internetu a stěžovatelem poskytnutých propagačních materiálů. Jejich uvedení v posudku však nepovažoval za důležité.

[16] Z vlastní dokumentace podprojektů jsou ve správním spise založeny nabídky, v nichž je shrnuto zadání zákazníka, popsán návrh zvoleného řešení, základní technické parametry tohoto návrhu, uvedena cena a dodací podmínky. K nabídce je přiložen technický výkres řešení. Dále byly předloženy smlouvy se zákazníky odkazující se na obsah nabídky, předávací protokoly a prohlášení o shodě. Dle protokolu ze dne 29. 1. 2015 byla správci daně rovněž předložena na ukázkou technická zpráva k podprojektu č. 4) obsahující prováděcí dokumentaci a výkresovou část z období návrhu řešení a další výkresy zařízení, které slouží pro investora. Dle stěžovatele je obdobná dokumentace vedena v případě všech podprojektů.

[17] Stěžovatel dovozuje, že předloženými materiály ve spojení s výpovědí znalce splnil svou povinnost a řádně doložil, že se v případě jím označených podprojektů jedná o projekty výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 4 ZDP.

[18] Dle § 34 odst. 4, věty první ZDP [o]d základů daně lze odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho částí a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje.

[19] Odpočet dle citovaného ustanovení je tedy možný pouze při kumulativním splnění dvou podmínek. Za prvé se musí jednat o projekty výzkumu a vývoje; za druhé 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. Jelikož ZDP neobsahuje vlastní definici pojmů *výzkum* a *vývoj*, je rozhodující jejich vymezení v § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb. (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014 - 119 a ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016 - 38).

[20] Mezi účastníky řízení je sporné již splnění první podmínky, tj. zda podprojekty stěžovatele lze zahrnout pod pojmy výzkumu a vývoje dle § 34 odst. 4 ZDP. Stěžovatel sám označené podprojekty považuje za experimentální vývoj ve smyslu § 2 odst. 1 písm. c) zákona č. 130/2002 Sb.

[21] Ustanovení § 2 odst. 1 písm. c) a d) zákona č. 130/2002 Sb., v rozhodném znění, rozumí experimentálním vývojem *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* a 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*.

[22] Podstatou experimentálního vývoje ve smyslu citovaného ustanovení je tedy uplatňování existujících poznatků a dovedností takovým způsobem, aby došlo ke vzniku návrhu nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb. Inovace je pak jakousi navazující fází spočívající v instalaci nových nebo podstatně zdokonalených výrobků do praxe. Vývojová činnost tak musí vést k dosažení závěrů (výsledků, poznatků, znalostí), které jsou oproti stávající úrovni poznatků a dovedností v oboru pro daného poplatníka nové a dosud nevyužívané. Důraz měření novosti je přitom kladen právě na proces vytváření těchto závěrů (výsledků, poznatků, znalostí), nikoliv na existenci samotných nových nebo podstatně zlepšených výrobků (postupů, služeb), jež jsou výsledkem jejich aplikace v případě úspěchu vývojové činnosti.

[23] Proto, aby mohla být určitá činnost podřazena pod pojem vývoj ve smyslu § 34 odst. 4 ZDP, tak 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 (kreativnímu) procesu došlo, neboť právě tento proces odlišuje z právního hlediska vývoj od inovace. 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 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.

[24] Nadto je vedení záznamů z procesu vývoje dle příručky Frascati esenciální součástí samotného pojmu vývoj. Jak zdůrazňuje tato příručka pro rok 2002, výzkum a vývoj jsou činnostmi prováděnými systematicky. Tím se dle téže příručky pro rok 2015 rozumí právě plánovitě provádění, o němž jsou uchovávány záznamy nejen z výsledků, ale především i ze samotného procesu. Smyslem kodifikace poznatků učiněných při vývojové činnosti je přitom to, aby učiněné kroky nezůstaly jen v „hlavách výzkumníků“, ale mohly být případně reprodukovány.

pokračování

[25] Základním předpokladem pro úspěšné uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj je tak v případě experimentálního vývoje doložení této činnosti. Daňové subjekty jsou pochopitelně svobodné v tom, jakým způsobem budou určitou skutečnost prokazovat. V případě prokazování vývojové činnosti je nicméně třeba trvat na tom, aby bylo z předložených důkazních prostředků seznatelné, jak byly stávající poznatky nebo dovednosti systematicky aplikovány a testovány za účelem tvorby návrhu nového či podstatně zdokonaleného výrobku (postupu nebo služby). Pouze na podkladě takových důkazních prostředků totiž může správce daně ověřit (v případě potřeby za účasti znalce), zda poplatník prováděl skutečnou vývojovou činnost a nikoli pouze běžnou výrobu na základě specifikací a požadavků svých zákazníků či rutinní (odborně předvídatelnou) integraci systému. Doklady o provádění vývojové činnosti jsou základním vstupem pro skutkové závěry a následné právní hodnocení, zda byly splněny podmínky § 34 odst. 4 ZDP. Že je právní hodnocení otázky, zda se jedná o výzkum a vývoj především dokladovou záležitostí (spojenou s eventuálním odborným posouzením relevantních dokladů), potvrzují i již zmíněné rozsudky č. j. 10 Afs 24/2014 - 119 a č. j. 1 Afs 174/2016 - 38. V obou případech stěžovatelé předkládali dokumentaci samotného vývojového procesu, provedených testování i modifikací a správní orgány dle soudu pochybily, pokud se odmítly zabývat těmito předkládanými technickými údaji, k jejichž řádnému prokázání a posouzení bylo nezbytné ustanovení znalce.

[26] Zmiňované rozsudky zároveň potvrzují, že o projekt výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 4 ZDP se může jednat také v případě použití známých a již dříve používaných technologií, jakož i produkce nikoliv nových, ale též zlepšených (slovy zákona podstatně zdokonalených) materiálů a výrobků. I v těchto případech však platí, že při výzkumné činnosti musí být přítomen ocenitelný prvek novosti a vyjasňována technická nejistota. Používá-li konkrétní výzkumná a vývojová činnost známé a již dříve používané technologie či je-li zaměřena na zlepšení stávajících materiálů a výrobků, má její náležitá dokumentace z podstaty věci ještě větší význam. Právě na základě této dokumentace je totiž možné přezkoumat, zda v projektu existovalo výzkumné riziko, v čem spočívalo a jak byla výzkumná nejistota konkrétně v rámci projektu překonána. Zvláště důležitá je tedy dokumentace vývoje v takových případech, jako je stěžovatelův, kdy podstata činnosti nespočívá ve vyvíjení zbrusu nových zařízení, ale v přizpůsobení stávajících typových zařízení (komponent), pořízených zejména subdodavatelsky, konkrétním specifickým podmínkám a v optimalizaci jejich fungování pro atypické provozy. Je třeba doložit, že se jedná o sloučení vyvinutých komponent a subsystémů, které takto předtím integrovány nebyly a že samotná tato integrace není aplikací běžné dovednosti dané odbornou zkušeností, ale že bylo nutné na cestě k požadovanému výsledku překonat výzkumné riziko.

[27] Po zhodnocení obsahu správního spisu, vyjádření samotného stěžovatele a ve světle uvedených obecných závěrů týkajících se prokazování podmínek pro uplatnění odečitatelné položky dle § 34 odst. 4 ZDP Nejvyššímu správnímu soudu nezbyvá, než přisvědčit správním orgánům a krajskému soudu, že stěžovatel skutečně nedoložil existenci samotného vývojového procesu, a neprokázal tak nárok na uplatnění sporného odpočtu. Jím předložená dokumentace se týká již vlastního řešení, které bylo posléze u daného zákazníka realizováno. Obsahuje konkrétní způsob řešení realizace dané zakázky a stěžovatel v ní deklaruje, že je schopen vyrobit a dodat konstrukci zařízení (včetně technické dokumentace) v požadované kvalitě, termínu a za stanovenou cenu. Přesně tedy stanovuje druh výstupu i jeho náklady. Na základě těchto dokladů nelze seznat, v čem spočívalo překonání výzkumné nejistoty a ocenitelný prvek novosti, neboť dokumentace zachycuje stav, kdy již bylo stěžovateli známo technologické řešení dané zakázky i jeho nákladnost. O zkouškách a testování, které výsledku činnosti stěžovatele předcházely, žádné záznamy vedeny nebyly, což potvrdil sám stěžovatel v protokolu ze dne 29. 1. 2015 a nijak to nezpochybňuje ani v kasační stížnosti. Jak však bylo objasněno již výše,

důkazy o vlastní vývojové činnosti jsou stěžejním předpokladem pro prokázání splnění podmínek § 34 odst. 4 ZDP. Průběh této tvůrčí činnosti by proto měl být průběžně zaznamenáván, aby byl naplněn znak její systémovosti a současně, aby bylo umožněno ověření existence prvků ocenitelné novosti a výzkumné nejistoty ohledně konečného výsledku.

[28] Stěžovatel staví svou kasační argumentaci v zásadě na tom, že je-li nové a jedinečné to, co jeho činností vzniklo, pak tomuto výsledku nutně předcházela výzkum a vývoj. Toto východisko však není správné. Novost a jedinečnost je totiž dána u každého zařízení, které je vyrobeno tzv. „na míru“. Tyto vlastnosti však samy o sobě ještě negarantují, že je dané zařízení výsledkem výzkumné či vývojové činnosti. Při té totiž, zjednodušeně řečeno, nejde jen o zhotovení dalšího *an sich* originálního výstupu, ale o jeho vytvoření za pomoci principiálně zcela nových řešení. Správní orgány nijak nerozporovaly, že stěžovatel provedl konstrukční činnost, jejímž výstupem byla konstrukce nových a unikátních zařízení sloužících k povrchové úpravě výrobků. Tato jejich novost a jedinečnost je nicméně dána již tím, že každé jednotlivé zařízení bylo vyrobeno na zakázku dle požadavků zákazníka tak, aby vyhovovalo konkrétním výrobním, technologickým a prostorovým podmínkám určitého pracoviště. Novost a jedinečnost daného zařízení však ještě sama o sobě neznamená, že se současně jedná o výsledek vývojové činnosti, jak byla tato popsána výše. Aby se jednalo o výsledek vývojové činnosti, musel by stěžovatel doložit, že jeho projektová činnost zahrnovala nové způsoby aplikace dostupných (stávajících) znalostí. Jím předložené důkazní prostředky (včetně znaleckého posudku) však nijak nevylučují, že k navržení konstrukce práškových lakoven zařazených do projektu DATEL použil poznatky a dovednosti, které měl již ve své praxi spočívající v zakázkové výrobě práškových lakoven a souvisejících zařízení ověřené a vyzkoušené. Právě tento nedostatek stěžovateli správní orgány i krajský soud vytkly.

[29] Uvedený nedostatek neodstranil ani předložený znalecký posudek. Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje s hodnocením správních orgánů a krajského soudu, že tento posudek nelze ve světle výpovědi znalce považovat za úplný a přesvědčivý. Znalec vymezil, v čem spočívá jedinečnost daného zařízení a jeho jinakost vůči obdobným technickým zařízením dostupným na trhu. Srovnání zařízení vyrobených stěžovatelem s obdobnými produkty přitom provedl na podkladě informací dostupných z internetu a z propagačních materiálů stěžovatele. Tyto zdroje ve znaleckém posudku nijak neidentifikoval. Srovnání s předchozími zařízeními vyrobenými stěžovatelem z hlediska použitých postupů a technologií nebylo provedeno vůbec. Ze znaleckého posudku tak nelze vůbec usuzovat na to, zda byl stěžovatel skutečně před zpracováním návrhu řešení jednotlivých podprojektů vystaven nějakému výzkumnému riziku a jak konkrétně byla výzkumná nejistota v rámci podprojektu překonána. Znalec nezjistil řádně výchozí stav a neporovnal jej se stavem koncovým, ani nepodrobil posouzení činnost stěžovatele předcházející zpracování návrhů jednotlivých technických zařízení (alespoň to není z posudku zřejmé). Nadto nelze přehlédnout zjevný rozpor mezi tvrzením znalce, že mu byly předloženy záznamy o provádění experimentů k ověření fungování daného zařízení a vyjádřením stěžovatele, že žádné takové záznamy vůbec vedeny nejsou. Tato okolnost vzbuzuje důvodné pochybnosti rovněž o věrohodnosti znaleckého posudku. Nelze z něj proto činit skutkové závěry co do existence vývojové činnosti.

[30] Průběžné vedení záznamů o vývojové činnosti nemohlo být nahrazeno ani navrženým ohledáním hotových výrobků spolu s vyjádřením zákazníků k tomu, jak jsou zařízení dodaná stěžovatelem efektivnější ve srovnání s dříve používanými. Tyto skutečnosti totiž mohou svědčit nanejvýš o tom, že nyní používaná zařízení jsou ve výsledku lepší, než ta, která zákazníci používali předtím. Nijak však nesvědčí o tom, že činnost stěžovatele vedoucí k vytvoření těchto zařízení měla vývojový charakter. Jak již bylo konstatováno výše, existenci vývojové činnosti nelze dovozovat z prosté existence samotného nového (originálního a jedinečného) výrobku.

pokračování

[31] Požadavek správních orgánů a krajského soudu na doložení procesu vývoje, nelze označit za přepjatý formalismus. Důvody, pro které je nezbytné na této dokumentaci trvat, především pak v případě zdokonalování výrobků prostřednictvím integrace systémů za použití stávajících technologií, byly zevrubně popsány výše. Připomenout je pak třeba i to, že atraktivita odpočtu nákladů na výzkum a vývoj (*de facto* dvojí odečet nákladů ze základu daně) implikuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014 - 56, týkající se formálních nedostatků projektu výzkumu a vývoje).

[32] Na základě výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[33] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterých nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 25. června 2020

Mgr. David Hipšr
předseda senátu