



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiného, Ph.D., v právní věci

žalobce: **Kovo HB, s.r.o.**, IČO 46978798
sídlem Nad Školou 302, 592 02 Svatka
zastoupený daňovým poradcem JUDr. Stanislavem Lžičarem
sídlem Holečkova 31, 150 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 11. 2018, č. j. 52518/18/5200-11435-712083

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se **nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro kraj Vysočina (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 18. 10. 2017, č. j. 1597379/17/2914-50522-712004, č. j. 1597411/17/2914-50522-712004 a č. j. 1597427/17/2914-50522-712004, kterými správce daně ve smyslu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 147 a § 143 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období 2010 vyšší o částku 521 740 Kč, za zdaňovací období 2011 vyšší o částku 650 180 Kč a za zdaňovací období 2012 vyšší o částku 1 413 220 Kč oproti dani, uvedené žalobcem v dodatečných daňových přiznáních za zdaňovací období 2010 až 2012 ze dne 28. 2. 2014, a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále z doměřených částek v souhrnné výši 517 028 Kč.
2. Správce daně tak neuznal žalobci odečet výdajů na výzkum a vývoj za zdaňovací období 2010 ve výši 2 746 000 Kč, za zdaňovací období 2011 ve výši 3 421 104 Kč a za zdaňovací období 2012 ve výši 7 438 431 Kč, neboť dle správce daně žalobce jednak nesplnil formální podmínky pro uplatnění tohoto odečtu podle § 34 a násl. zákona o daních z příjmů, jednak žalobce dle správce daně nesplnil povinnost vést evidenci výdajů na výzkum a vývoj odděleně od ostatních výdajů daňového subjektu. Správce daně rovněž neshledal činnost žalobce, na níž žalobce uplatňoval výdaje jako výdaje na výzkum a vývoj, činností naplňující znaky výzkumu a vývoje ve smyslu § 2 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (dále jen „zákon o podpoře VaV“).

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhl krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
4. Žalobce v první řadě uvádí, že ohledně sporných výdajů na výzkum a vývoj podal ke správci daně žádost o závazné posouzení. Skutečnosti rozhodné pro vydání tohoto kladného závazného posouzení pak byly předmětem daňové kontroly za zdaňovací období 2010 a 2011 v úplném rozsahu. Po ukončení daňové kontroly dne 25. 2. 2014 žalobce podal dodatečné daňové přiznání, v němž uplatňoval možnost odečtu výdajů na výzkum a vývoj ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů od základu daně. Žalobce tak tedy učinil až poté, co byly skutečnosti rozhodné pro uplatnění odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu daně posouzeny jak v rozhodnutí o závazném posouzení, tak v daňové kontrole za zdaňovací období 2010 a 2011 ze strany správce daně.
5. Daňová kontrola zahájená správcem daně dne 18. 3. 2016 v rozsahu uplatněného odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu DPPO za zdaňovací období 2010, 2011 a 2012 je tak opakovanou daňovou kontrolou, aniž by však byly dodrženy podmínky pro vedení opakované daňové kontroly. Dle žalobce žalovaný jedná v rozporu s legitimním očekáváním žalobce, založeným výsledky „první“ daňové kontroly, které správce daně v „druhé“ daňové kontrole ani nijak nerozporoval, a žalovaný měl tak zvolit právní posouzení příznivější pro žalobce.

Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.

6. Žalobce dále odmítá, že by ve vztahu k nárokovanému odečtu výdajů na výzkum a vývoj neunesl důkazní břemeno, neboť veškeré nezbytné důkazy byly žalobcem předloženy k žádosti o závazné posouzení a taktéž v rámci „první“ daňové kontroly, aniž by závěry této daňové kontroly byly zpochybněny, a které byly pro vydání rozhodnutí o závazném posouzení i pro daňovou kontrolu, ukončenou 25. 2. 2014, dostatečné. Dle žalobce mu tak svědčí domněnka dostatečnosti těchto důkazů, a je na žalovaném, aby tuto domněnku vyvrátil.
7. V následných doplněních žaloby pak žalobce dále poukazuje na skutečnost, že pracovníci finanční správy jsou dle jím předložených důkazů motivováni při vedení daňových kontrol vlastním finančním ohodnocením, závislejícím na výši doměřené daně, z důvodu čehož lze pochybovat o nepodjatosti veškerých osob, podílejících se na vedení daňové kontroly u žalobce, na jejímž základě byla žalobci DPPO doměřena.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a obsah dalších podání

8. Žalovaný v první řadě uvádí, že v případě daňové kontroly, zahájené 18. 3. 2016, bylo předmětem daňové kontroly přezkoumání odečtu výdajů žalobce na výzkum a vývoj od základu DPPO za zdaňovací období 2010, 2011 a 2012, přičemž odečet těchto výdajů žalobce uplatnil až v daňovém přiznání, podaném dne 28. 2. 2014, tedy až po ukončení předchozí daňové kontroly. Jestliže tedy žalobce uplatnil takový odpočet až po skončení předchozí daňové kontroly, zjevně nemohla zákonnost tohoto odečtu být předmětem přezkumu daňové kontroly, ukončené 25. 2. 2014, a v případě daňové kontroly, zahájené 18. 3. 2016 se tedy zjevně nemohlo jednat o opakovanou daňovou kontrolu ve smyslu § 85 odst. 5 daňového řádu.
9. Ve vztahu k rozhodnutí o závazném posouzení pak žalovaný upozorňuje na skutečnost, že v tomto rozhodnutí bylo pojednáváno pouze o uplatnitelnosti jednotlivých výdajů, předložených žalobcem k závaznému posouzení, pro účely odpočtu na výzkum a vývoj, ovšem za splnění dalších zákonných podmínek pro možnost uplatnění odečtu výdajů na výzkum a vývoj. Skutečnost, že žalobce nesplnil formální náležitosti pro uplatnění odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu DPPO, zejména nerozptýlil pochybnosti správce daně o tom, že projekt výzkumu a vývoje byl vyhotoven před zahájením realizace projektu, zakládá dle žalovaného změnu skutkových okolností, za kterých bylo rozhodnutí o závazném posouzení vydáno, což správce daně opravňovalo, aby posoudil a rozhodl v daňovém řízení v souladu s reálně zjištěným skutkovým stavem.
10. Pokud se jedná o tvrzení žalobce ohledně unesení důkazního břemene, žalovaný opakuje, že žalobce primárně neunesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání, že projekt výzkumu a vývoje byl vypracován před samotnou realizací tohoto projektu, když předtím správci daně vznikly pochybnosti o této skutečnosti, vyplývající ze zjištění správce daně, že žalobce měl v roce 2013 uzavřenu smlouvu se společností RW Technik, s.r.o., dle které měla RW Technik, s.r.o. pomáhat žalobci při zpracování projektu výzkumu a vývoje žalobce, za což následně tato společnost žalobci v roce 2013 taktéž fakturovala, a také ze skutečnosti, že zaměstnanecký poměr se zpracovatelem projektu měl dle správce daně vzniknout až 1. 6. 2011, a ke dni 20. 12. 2009, přičemž tato osoba nebyla oprávněna zpracovat projekty výzkumu a vývoje žalobce. Za situace, kdy nejsou splněny formální náležitosti pro uplatnění odpočtu dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, pak již dle Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.

judikatury Nejvyššího správního soudu není potřeba posuzovat, zda činnost daňového subjektu naplňuje znaky výzkumné činnosti dle § 2 zákona o VaV. Přesto však ani tuto skutečnost žalobce v daňovém řízení neprokázal.

11. Konečně k tvrzení ohrožení nestrannosti zaměstnanců správce daně kvůli finanční motivaci k vyššímu doměřování daně žalovaný uvádí, že nárok na odpočet výdajů na výzkum a vývoj od základu DPPO byl žalobci odepřen pro nesplnění formálních náležitostí, kdy je subjektivní přístup pracovníků správce daně z povahy věci prakticky vyloučen.

IV. Posouzení věci soudem

12. Krajský soud, za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
13. Podstatu nyní projednávané věci tvoří především nesouhlasná polemika žalobce se závěry žalovaného (a správce daně), v nichž neshledali žalobce způsobilého k uplatnění odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu daně ve zdaňovacím období 2010 až 2012 z důvodu nenaplnění formálních náležitostí pro možnost uplatnění tohoto odečtu ve smyslu § 34 odst. 4 a § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů.
14. Prvotní námitkou žalobce je, že správce daně zahájením daňové kontroly ze dne 18. 3. 2016 zahájil daňovou kontrolu opakovanou, aniž by uvedl důvody pro zahájení opakované daňové kontroly a rozhodnutí o závazném posouzení ze dne 20. 11. 2013.
15. Ze správního spisu se podává, že správce daně zahájil u žalobce dne 25. 7. 2013 (protokolem č. j. 1232793/13/2914-05402-702554) daňovou kontrolu v rozsahu mj. DPPO za zdaňovací období 2010, 2011. Tato daňová kontrola byla ukončena Zprávou o daňové kontrole ze dne 25. 2. 2014. Dne 28. 2. 2014 podal žalobce dodatečná daňová přiznání k DPPO za zdaňovací období 2010 až 2012, v nichž uplatnil sporný odečet výdajů na výzkum a vývoj.
16. Podle § 85 odst. 5 písm. b) daňového řádu platí, že „[d]aňovou kontrolu, která se týká skutečností, které již byly v souladu s vymezeným rozsahem kontrolovány, je možné opakovat pouze tehdy, pokud daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá změně dosavadního tvrzení daňového subjektu.“ Podle § 1 odst. 3 daňového řádu platí, že „[z]ákladem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování (dále jen „řádne daňové tvrzení“) a dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování (dále jen „dodatečné daňové tvrzení“) podané daňovým subjektem.“ Z citovaných ustanovení dle krajského soudu vyplývá, že změnou v daňovém tvrzení nemohla být žalobcem tvrzená žádost o závazné posouzení, nýbrž pouze dodatečné daňové přiznání, následné hlášení či dodatečné vyúčtování. Z citovaných ustanovení je také zjevné, že podal-li žalobce dodatečná daňová přiznání k DPPO za zdaňovací období 2010 až 2012, v nichž uplatnil sporný odečet výdajů na výzkum a vývoj, až po skončení „první“ daňové kontroly, správce daně v této daňové kontrole nemohl kontrolovat také oprávněnost nároku žalobce na takový odečet, neboť v době vedení daňové kontroly tento ještě nebyl vůbec uplatněn.

Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.

17. Z uvedeného důvodu se v případě daňové kontroly, zahájené dne 18. 3. 2016, skutečně jednalo o opakovanou daňovou kontrolu, alespoň pro zdaňovací období 2010 a 2011, neboť v těchto obdobích již správce daně daňovou kontrolu DPPO u žalobce prováděl, avšak nikoliv ve stejném rozsahu, neboť i rozsah daňového tvrzení žalobce se v obou případech lišil. Nicméně tato opakovaná daňová kontrola byla dle krajského soudu zahájena v souladu s daňovým řádem, tedy v případech, kdy je možnost opakování daňové kontroly připuštěna, ve smyslu § 85 odst. 5 písm. b) daňového řádu. Není taktéž pravdou, že by žalobce nebyl zpraven o důvodu zahájení opakované daňové kontroly. Z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 18. 3. 2016, č. j. 421052/16/2914-60562-705726, totiž vyplývá, že žalobce se na důvod zahájení daňové kontroly správce daně ptal, přičemž správce daně důvod zahájení daňové kontroly, byť výslovně neuvedl, že se jedná o daňovou kontrolu opakovanou, uvedl, čímž dostal své povinnosti dle § 85 odst. 6 daňového řádu. Námitka žalobce je tak shledána nedůvodnou.
18. Další a stěžejní námitku žalobce představuje tvrzení, že správce daně při realizaci daňové kontroly nerespektoval závěry, vyslovené v rozhodnutí o závazném posouzení ze dne 20. 11. 2013, č. j. 1476575/13/2900-14200-706073, v němž uvedl, že výdaje, uplatněné žalobcem později v dodatečných daňových přiznáních za rok 2010, 2011 a 2012, jsou výdaji, které lze odečíst od základu daně podle § 34 odst. 4 a 6 zákona o daních z příjmů. Co však krajský soud považuje za podstatné, je skutečnost, že přímo v citovaném rozhodnutí o závazném posouzení správce daně uvedl, že „[p]ředmětem závazného posouzení není to, zda Vámi předložený projekt výzkumu a vývoje splňuje podmínky uvedené v § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů ve vazbě na ustanovení § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků, neboť ustanovení § 34a odst. 1 zákona o daních z příjmů zmocňuje správce daně zkoumat pouze to, zda náklady vynaložené v daném zdaňovacím období při realizaci projektů výzkumu a vývoje lze odečíst od základu daně.“ Z citovaného rozhodnutí o závazném posouzení tedy vyplývá, že správce daně neposuzoval splnění formálních podmínek pro splnění nároku na odečet výdajů na výzkum a vývoj od základu daně, nýbrž pouze to, zda jsou žalobce předložené výdaje tímto způsobem uplatnitelné.
19. V daňové kontrole sporného odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu daně však nejprve správce daně, následně žalovaný, zpochybnili, že projekt výzkumu a vývoje žalobce vůbec splňuje náležitosti dle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, a také že žalobce prokázal skutečné vynaložení výdajů na výzkum a vývoj tak, jak tyto výdaje uváděl v dodatečných daňových přiznáních. Z důvodu těchto nedostatků se následně žalovaný zabýval samotnou uplatnitelností těchto výdajů již pouze okrajově.
20. Podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů platí, že „[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 části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje. Pokud vynaložené výdaje (náklady) souvisejí s realizací projektů výzkumu a vývoje pouze zčásti, je možné od základů daně odečíst pouze tuto jejich část. Výdaje (náklady), které lze odečíst od základu daně, musí být výdaji

(náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka. Tento odpočet nelze uplatnit na služby, licenční poplatky (§ 19 odst. 7) a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob s výjimkou výdajů (nákladů) vynaložených za účelem certifikace výsledků výzkumu a vývoje, a dále na ty výdaje (náklady), na které již byla i jen zčásti poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.“

21. Podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů platí, že „[p]rojektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odstavce 4, se rozumí písemný dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji a který obsahuje zejména základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou obchodní firma nebo název poplatníka, jeho sídlo a identifikační číslo, bylo-li přiděleno, popřípadě jméno a příjmení poplatníka, je-li poplatník fyzickou osobou, místo jeho trvalého pobytu a místo podnikání, dobu řešení projektu (datum zahájení a datum ukončení řešení projektu), cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, datum, místo, jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení; oprávněnou osobou se rozumí poplatník, je-li fyzickou osobou, nebo osoba vykonávající funkci statutárního orgánu poplatníka anebo osoba, která je členem statutárního orgánu poplatníka.“ S účinností od 1. 1. 2014 je tato úprava obsažena v § 34c až § 34e zákona o daních z příjmů.
22. Výkladem citovaných ustanovení a obecně otázkou povahy náležitostí projektu výzkumu a vývoje pro účely možnosti odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu daně se správní soudy ve své judikatuře již mnohokrát zabývaly. Kupříkladu v rozsudku ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56, Nejvyšší správní soud uvedl, že „[s]plnění podmínky existence písemného projektu splňujícího náležitosti § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů (v současném znění § 34c tohoto zákona), zpracovaného před zahájením výzkumných či vývojových prací, je výchozím předpokladem pro uplatnění odečitatelné položky výzkumu a vývoje a současně jedním z nástrojů zabránění zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj, a to především s ohledem na jeho atraktivitu pro daňové subjekty. Jinak řečeno, § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů vyžaduje pro odečet od základu daně splnění jasně stanovených podmínek (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. srpna 2013, č. j. 31 Af 80/2012 - 25). Projekt výzkumu a vývoje slouží jako základní a ucelený dokument, jímž daňový subjekt v budoucnu správci daně prokáže nárok na uplatnění odpočtu nákladů na výzkum a vývoj. Zákonnou podmínkou vyplývající z povahy věci (z latinského *proiectum* – plán, návrh, rozvrh budoucí činnosti) je, aby byl vypracován před zahájením řešení projektu, aby šlo o dokument prospektivní. Rozhodně tedy není úkolem správce daně a správních soudců, aby sami aktivně a teprve dodatečně propojovali jinak nesouvisející dokumenty a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu, v dané situaci například, komu patří nečitelné podpisy s využitím teprve dodatečně předložené vnitropodnikové směrnice. To ostatně koresponduje i s výše uvedeným charakterem odpočtu nákladů na výzkum a vývoj (*de facto*

dvoji odečet nákladů ze základu daně), který implikuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti.“

23. Nejvyšší správní soud tak aproboval názor Krajského soudu v Hradci Králové, vyjádřený v rozsudku ze dne 26. 8. 2013, č. j. 31 Af 80/2012-25, v němž se krajský soud taktéž zabýval vlivem nedodržení náležitostí projektu výzkumu a vývoje na oprávněnost odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu DPPO. V citovaném rozsudku č. j. 31 Af 80/2012-25 pak Krajský soud v Hradci Králové také uvedl, že „[u]stanovení § 34 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, vyžaduje pro uvedené položky odčitatelné od základu daně splnění taxativně vymezených podmínek. Pokud tedy projekt, který musí být vypracován před zahájením jako řešení, má obsahovat určité náležitosti, nelze jejich případnou absenci nahrazovat v odvolacím řízení, které nesporně probíhá se značným časovým odstupem od okamžiku, kdy měl být písemný dokument se všemi náležitostmi vyhotoven.“
 24. Tato povinnost je explicitně stanovena v citovaném § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, dle něhož „[v]ýdaje (náklady), které lze odečíst od základu daně, musí být výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka.“ Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016-51, k této otázce uvedl, že „[z]ákon o daních z příjmů v § 34 odst. 4 stanovuje, že výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektů výzkumu a vývoje musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka. Smysl oddělené evidence Nejvyšší správní soud spatřuje ve vytvoření úplného soupisu všech výdajů (nákladů) vynaložených daňovým subjektem při realizaci projektu výzkumu a vývoje, přičemž již ze samotné evidence musí být dostatečně patrna návaznost na konkrétní výdaj (náklad) vynaložený při realizaci projektu výzkumu a vývoje. Identifikace jednotlivých výdajů (nákladů) v oddělené evidenci musí být natolik jednoznačná, aby nemohly vzniknout pochybnosti, který z jednotlivě vynaložených výdajů (nákladů) je do evidence zahrnut, tj. na základě evidence musí být možno jednoznačně oddělit jednotlivé výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektu výzkumu a vývoje od ostatních výdajů (nákladů) daňového subjektu, které s projektem výzkumu a vývoje nesouvisí. Identifikace výdajů (nákladů) v oddělené evidenci musí být takového charakteru, aby na jejím základě bylo možno propojit jednotlivé účetní doklady s evidovanými výdaji (náklady).“
 25. Zároveň však ani splnění formálního požadavku na vedení oddělené evidence výdajů na výzkum a vývoj nemusí být dostatečné pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odečet výdajů na výzkum a vývoj od základu daně. Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 12. 2019, č. j. 1 Afs 429/2018-41, v němž uvedl, že „[p]odmínkou pro uplatnění výdajů na podporu VaV je vynaložení těchto výdajů v souvislosti s realizací projektu, resp. při jeho realizaci. Neuznání výdajů uplatňovaných jako osobní výdaje na podporu VaV souviselo právě i s neprokázáním souvislosti vynaložených výdajů s činností VaV (srov. bod [43] rozhodnutí žalovaného), nikoliv s tím, že by evidence nebyla vedena odděleně. Neprůkaznost a nedostatečnost evidence předložené stěžovatelkou, o které hovoří žalovaný v bodu [42] svého rozhodnutí, tak souvisela s neunesením důkazního břemene, nikoliv formálními nedostatky evidence.“
 26. Žalobce však v žalobě ani s jedním z výše uvedených závěrů žalovaného věcně nepolemizuje, ani je nijak nerozporuje, a to přesto, že byly závěry, jimiž žalovaný
- Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.

zpochybnil splnění formálních požadavků pro odečet výdajů na výzkum a vývoj od základu daně, zcela zásadní pro rozhodnutí ve věci. Krajský soud může napadené rozhodnutí přezkoumat toliko v mezích žalobních bodů, s výjimkou pochybení, k nimž je krajský soud povinen přihlédnout z úřední povinnosti. Jak judikoval již i Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 12. 1. 2016, sp. zn. II. ÚS 2732/15, „[s]oud není oprávněn (a tím méně povinen) za žalobce domýšlet či dotvářet příliš obecné žalobní námitky z vlastní iniciativy (srov. též Blažek, T., Jirásek, J., Molek, P., Pospíšil, P., Sochorová, V., Šebek, P.: *Soudní řád správní - online komentář. 3. aktualizace. Praha: C. H. Beck, 2014*). Takový postup soudu by popíral uplatnění dispoziční zásady ve správním soudnictví a zasahoval by do principu rovnosti účastníků řízení (čl. 96 odst. 1 Ústavy, čl. 37 odst. 3 Listiny § 36 odst. 1 soudního řádu správního). Odepřel by totiž žalovanému právo vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal soud za určující pro své zrušující rozhodnutí.“ Obdobně srov. závěry přijaté v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2020, č. j. 1 Afs 479/2019-30, a ze dne 20. 8. 2020, č. j. 1 Afs 336/2019-32, v nichž Nejvyšší správní soud vytkl krajskému soudu, že napadené rozhodnutí přezkoumal „mimo rámec vznesených žalobních bodů v rozporu s § 75 odst. 2 s. ř. s. Nebyl přitom oprávněn sám vyhledávat možné nezákonnosti napadeného správního rozhodnutí a v jejich mezích poté posuzovat zákonnost tohoto správního aktu. Důvody, pro které bylo rozhodnutí stěžovatele zrušeno, nepředstavovaly ani výjimku z dispoziční zásady; nejednalo se tedy o důvody, ke kterým musí správní soudy přiblížit z úřední povinnosti (a případně tedy i nad rámec žalobních bodů).“

27. Krajský soud proto nemůže přezkoumat napadené rozhodnutí v rozsahu žalovaným tvrzeného nesplnění formálních náležitostí pro možnost uplatnění odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu daně ze strany žalobce, z důvodu čehož správce daně, resp. žalovaný rovněž dovozovali nedostatek závaznosti rozhodnutí o závazném posouzení ze dne 20. 11. 2013. Je proto třeba tuto žalobní námitku odmítnout jako nedůvodnou se závěrem, že správce daně, resp. žalovaný, dovodili, že nejsou vázáni rozhodnutím o závazném posouzení ze dne 20. 11. 2013 z důvodu nesplnění formálních náležitostí pro uplatnění výdajů na výzkum a vývoj od základu daně ze strany žalobce, což byly podmínky, jejichž splnění se rozhodnutí o závazném posouzení vůbec neposuzovalo, což žalobce v žalobě nijak nezpochybnil. Ani žalobcem citované úřední záznamy na této skutečnosti nemohou nic změnit, neboť z nich jakkoliv nevyplývá, že by v nich správce daně uznával splnění požadavků na projekt výzkumu a vývoje či unesení důkazního břemene žalobce ve vztahu k prokázání skutečného uplatnění tvrzených výdajů na realizaci projektů výzkumu a vývoje.
28. Pokud žalobce rozporuje závěry žalovaného ohledně unesení důkazního břemene v rámci daňové kontroly, k tomu krajský soud uvádí, že žalobce pouze tvrdí, že při „první“ daňové kontrole předložil správci daně důkazy, které považoval za dostatečné, přičemž správce daně z nich učinil podstatné závěry, které následně nebyly v opakované daňové kontrole jakkoliv zpochybněny. Krajský soud však opakuje, že opakovaná daňová kontrola, zahájená dne 18. 3. 2016, se vztahovala k daňovým tvrzením žalobce, které nebyly a ani nemohly být předmětem daňové kontroly, zahájené dne 25. 7. 2013, neboť tato daňová tvrzení žalobce učinil až po skončení „první“ daňové kontroly. S ohledem na odlišný rozsah obou daňových kontrol se pak zjevně muselo lišit také břemeno důkazní a břemeno tvrzení jak správce daně, tak žalobce, proto nelze úspěšně vyvracet závěry o neunesení Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.

důkazního břemene žalobce v pozdější daňové kontrole s odkazem na unesení důkazního břemene v daňové kontrole dřívejší.

29. Konečně ve vztahu k žalobcem tvrzenému ohrožení nestrannosti úředních osob správce daně, resp. žalovaného z důvodu Generálním finančním ředitelstvím nastavené politiky odměňování v daném období (od 29. 2. 2016), krajský soud se neztotožňuje s žalobcovou interpretací závěrů Nejvyššího správního soudu v citovaném rozsudku č. j. 1 Afs 363/2018-113, dle níž by měla být podjatost úředních osob finanční správy z tohoto důvodu dovozována jaksi *en bloc* automaticky. Takový závěr z rozsudku Nejvyššího správního soudu nevyplývá, tím spíše, že ani v daném případě Nejvyšší správní soud takové kasační námitce stěžovatelky nevyhověl. Nicméně Nejvyšší správní soud zdůraznil, že se jedná o skutečnost závažnou, která by měla být vzata do úvahy při přezkumu činnosti správců daně v daném období. *„Je třeba ovšem zdůraznit, že při stanovení kritérií pro udělení takových odměn v orgánech veřejné moci, které vykonávají zákonem svěřenou pravomoc a působnost, se musí orgán formulující tato kritéria pohybovat výlučně v prostoru, který je vymezen a ohraničen touto pravomocí a působností. A naopak. Nesmí kritéria nastavit tak, aby státní zaměstnanec (zde úřední osoba správce daně), který je v rámci svého služebního zařazení pověřen výkonem pravomoci orgánu veřejné moci, a je motivován výlučně k co nejodpovědnějšímu plnění svých povinností, nebyl jako adresát předpisu o odměňování zaměstnanců vystaven dilematu, zda nedat přednost zvýšení svého platového ohodnocení splněním kritérií, která se vymykají z prostoru pravomoci a působnosti tohoto orgánu a případně přitom porušovat, nevykonávat či překračovat stanovenou pravomoc tohoto orgánu. Jinak řečeno, aby jeho „horlivost“ či „laxnost“ v přístupu k výkonu pravomoci byla ovlivněna něčím jiným než zákonnými povinnostmi a odváděna tak od základního nestranného přístupu.“ (...)* Co to znamená v oblasti orgánů daňové (finanční) správy? Jestliže smyslem a účelem správy daní, a tedy základním „kompasem“ pro činnost těchto orgánů, je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, musí k tomu směřovat veškeré konání úředních osob správce daně bez pokřívání jejich motivace naprosto nepřijatelně stanovenými kritérii odměňování (k tomu viz dále). Výše citované služební předpisy byly v rozporu s tímto principem postaveny, zjednodušeně řečeno, na myšlence, *„čím více daní vyberete (či uchráníte v rozpočtu před výplatou odpočtu), tím víc si vyděláte!“* Nepřijatelnost úpravy je zvýrazněna určením minimální hranice (2,5 mil. Kč a více) onoho *„neuznání uplatněného odpočtu“*. Správce daně proto byl motivován *„hledat, dokud nenajde dost“*, resp. *neuznat alespoň určitou výši odpočtu*. Motivace úředních osob musí na prvním místě sledovat důsledné dodržování zákona. V daném případě správné, nikoliv co nejvyšší, zjištění a stanovení daně. K tomu disponuje správce daně potřebnými procesními nástroji, mezi jiným též daňovou kontrolou. Důsledná a poctivá kontrola daňových povinností je kýžným ideálem. Je-li ovšem výsledkem takto provedené kontroly závěr, že daňové povinnosti jsou daňovým subjektem řádně plněny, nejde přece o žádný debakl správce daně vzbuzující zklamání jeho nadřízených přecházející až v možné podezření z neschopnosti či laxnosti jen proto, že nedojde k dodatečnému doměření daně. V žádném případě se pak tento „debakl“ či naopak „výhra“ nemůže přímo promítnout na výplatní pásce úřední osoby.“
30. Krajský soud ani v nyní projednávaném případě nikterak nesnižuje závažnost takto nastavené politiky odměňování, a proto v rámci přezkumu procesního postupu správce daně, resp. žalovaného vzal do úvahy i tuto skutečnost, nicméně neshledal, že by postup Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.

správce daně, resp. žalovaného mohl být motivován i jiným způsobem, než snahou o důsledné dodržování zákona, zde tedy zákona o daních z příjmů. Správnost tohoto konstatování ostatně potvrzují výše uvedené závěry krajského soudu o tom, že postup správce daně, resp. žalovaného a jimi zastávaný právní názor založený na interpretaci příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů zcela korespondují s dosavadní judikaturou správních soudů k problematice oprávněnosti a uznatelnosti výdajů na vědu a výzkum.

31. Nadto je možné poukázat taktéž na závěry rozsudku ze dne 28. 3. 2018, č. j. 3 Afs 304/2016-37, v nichž Nejvyšší správní soud uvedl, že *[k]onečně, pokud se jedná o stěžovatelem namítanou podjatost úředních osob správce daně, kterou opřel o článek z Hospodářských novin ze dne 14. 11. 2017 o podmiňování odměn pracovníků daňových orgánů výší doměřené daně, k takto spekulativním, konkrétněji nepodloženým námitkám se Nejvyšší správní soud nemůže vyjádřit. Vhodné je nicméně zdůraznit, že odpočet od základu daně ve smyslu § 34 odst. 4 ZDP nebyl stěžovateli přiznán pro objektivní absenci formálních požadavků, které pro projekty výzkumu a vývoje v rozhodnou dobu taxativně předepisoval § 34 odst. 5 téhož zákona. V této fázi hodnocení naplnění podmínek pro daňový odečet je subjektivní přístup pracovníků správce daně z povahy věci prakticky vyloučen; čistě teoreticky by se mohl projevit až v následném kroku, tj. při posuzování materiální stránky projektů výzkumu a vývoje, k čemuž však v projednávané věci již nedošlo. Tímto směrem ostatně (zcela nepřiléhavě) směřuje i samotná argumentace stěžovatele, který uvádí, že „nedokázal pochopit horlivost berních úředníků [správce daně], kteří dokázali šmahem a bez hlubších technických či odborných znalostí z oboru strojírenství a technologie vůbec [...] smést ze stolu projekty výzkumu a vývoje,...“; tedy „smést“ projekty pro nedostatečnost jejich materiální nikoli formální stránky.“*
32. Stejně tak v nyní projednávané věci byl nárok žalobce na odečet výdajů na výzkum a vývoj od základu daně v první řadě odmítnut z důvodu nesplnění formálních požadavků na uplatnění tohoto odečtu, tedy ve fázi, kdy v souladu s výše citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu lze subjektivní přístup úředníků v podstatě vyloučit. Nadto je však potřeba uvést, že žalobce, ačkoliv pochybuje o nestrannosti úředníků při rozhodování o jeho nároku na odečet výdajů na výzkum a vývoj od základu daně, ani se závěry těchto úředníků, resp. správce daně a žalovaného, nijak blíže věcně nepolemizuje. Krajský soud tudíž ani nemůže přezkoumat, jaké konkrétní závěry orgánů finanční zprávy měly být učiněny subjektivně s vidinou vlastního finančního prospěchu. Námitku žalobce tak krajský soud shledává rovněž nedůvodnou.

V. Závěr a náklady řízení

33. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
34. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož 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. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.

náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, pročez mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 29. září 2020

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.