



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudců JUDr. Michala Hájka Ph.D. a Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jiříka ve věci

žalobce: **JIRI MODELS a. s.**
sídlem Vladislavova 250, Pražské předměstí, 397 01 Písek
zastoupen JUDr. Antonínem Tunklem, advokátem se sídlem
Komenského 6/V, Dačice

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 2. 2019, č. j. 8816/19/5200 – 11435 – 712486

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a obsah žaloby

1. Žalobce podal dne 25. 4. 2019 žalobu ke Krajskému soudu v Brně, ten jako místně nepřislušný soud podle § 7 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dál jen „s. ř. s.“) věc postoupil usnesením ze dne 30. 4. 2019, č. j. 29 Af 35/2019 – 35 Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“ nebo též „zdejší soud“). Krajskému soudu byla žaloba, jíž se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 2. 2019, č. j. 8816/19/5200 – 11435 - 712486, jímž bylo podle § 116 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) zamítnuto odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 4. 2018, č. j. 1037159/18/2208-50522-307266 a rozhodnutí ze dne 19. 4. 2018, č. j. 1045026/18/2208-50522-307266 (dále jen „dodatečné platební výměry“), doručena dne 20. 6. 2019. Dodatečným platebním výměrem ze dne 19. 4. 2018, č. j. 1037159/18/2208-50522-307266 za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 byla podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“ nebo též „zákon o daních z příjmů“) a podle § 143 odst. 1 a 3 a § 147 daňového řádu doměřena z moci úřední daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 496 660 Kč a uložena zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 99 332 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 19. 4. 2018, č. j. 1045026/18/2208-50522-307266 za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 byla podle ZDP a podle § 143 odst. 1 a 3 a § 147 daňového řádu doměřena z moci úřední daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 201 210 Kč a uložena zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 40 242 Kč.
2. Žalobce v první řadě podotkl, že celá projednávaná věc se týká čtyř projektů výzkumu a vývoje (dále též „VaV“), a to konkrétně: projekt – 2013/2014 Vývoj produktů ve shodě s postupujícím intelektem dítěte (dále jen „projekt 1“), projekt – 2013/2014 Vývoj 3D produktů (dále jen „projekt 2“), projekt – 2013/2014 Uplatnění nových technologií (dále jen „projekt 3“), projekt – 2014 Zavedení FSC, včetně vývoje informačního systému (dále jen „projekt 4“).
3. Žalobce k projektům 1, 2, 3 a 4 uvedl, že splňovaly veškeré zákonné náležitosti požadované § 34c odst. 1 písm. a), b), c), d), e), f), g), h) a § 34c odst. 2 ZDP. Žalobce se domníval, že prováděnou výzkumnou činností vznikly zcela nové a jedinečné produkty licencované poskytovatelem licence. Vyvinutí produktů a jejich zavedení na trh žalobce dokazoval fakturami, které však nebyly správcem daně založeny do spisu. Tvzení správce daně o obecnosti a neurčitosti cíle označil žalobce za nepravdivé a irrelevantní. Žalobce dále v žalobě uvedl výčet navrhovaných důkazů, které nebyly správcem daně provedeny.
4. Žalobce namítal, že ochranné kontrolní mechanismy zabráňující zneužití odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, jsou pro něj za situace, že prokázal uvedení těchto produktů na trh, a tím dosažení příjmů, demotivující. Žalobce namítal, že správce daně paušalizoval všechny čtyři projekty a nepřistupoval při jejich hodnocení ke každému z nich individuálně, a proto je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Žalobce navrhoval řadu důkazů k osvětlení podoby zapojení jednotlivých osob do jeho projektů. Žalobce uvedl, že existuje přesná evidence zaznamenávající, kdy a kteří jednotliví zaměstnanci trávili čas na projektu. Díky řádně vedené evidenci dle žalobce nevznikly žádné pochybnosti a bylo možné jednoznačně oddělit jednotlivé mzdové náklady vynaložené při realizaci projektu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

výzkumu a vývoje od ostatních výdajů, které nesouvisely s projekty výzkumu a vývoje. Princip rozdělování práce fungoval na pravidelném týdenním rozdělování práce na jednotlivé projekty, a to vedoucím pracovníkem. Zaměstnanci museli pracovat buď pouze na projektech týkajících se výzkumu a vývoje nebo na ostatních neevidovaných projektech. Náplní práce byly konstrukční návrhy či výpočty, které vedly k výrobě funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části.

5. V žalobě bylo dále podotknuto, že pan J. Ž. nepracoval na hlavní pracovní poměr, a proto je veden pouze v celkových mzdových nákladech, ale nemohl být evidován v detailní měsíční evidenci. Žalobce podotkl, že vyvinuté výrobky mají ocenitelný prvek novosti a byla u nich vyjasněna výzkumná a technická nejistota. Žalobce nesouhlasil s tím, že datum na nákupní faktuře by mohl být dáván do souvislosti s ukončením vývojových prací a ukončením projektů. Žalobce poukázal na určité procesy, které následují až po vystavení faktury dodavatelem a bez nichž by nebylo možné vyvíjený výrobek uvést na trh a dokončit jej.
6. Žalobce namítal, že s veškerými výsledky z kontrolního zjištění v plném rozsahu nesouhlasí. V dalším žalobním bodě žalobce namítal porušení § 96 odst. 5 daňového řádu, neboť nebyl obeznámen a ani přítomen výsledku Z. Š.

II. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě navrhl zamítnutí žaloby. Žalovaný podotkl, že zvýhodnění určitých daňových subjektů oproti jiným, a to prostřednictvím veřejné podpory, konkrétně snížením daňové povinnosti vyvolané uplatněním konkrétního daňového odpočtu, s sebou nese přísné posuzování dodržování zákonných podmínek. Žalovaný dále zdůrazňoval, že jak správce daně ve zprávě o daňové kontrole, tak žalovaný v napadeném rozhodnutí hodnotili veškeré důkazy jednotlivě v návaznosti na jednotlivé projekty výzkumu a vývoje. Ve vyjádření k žalobě bylo poznamenáno, že žalobcem nebyly splněny veškeré podmínky pro uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj. Žalobce dle názoru žalovaného započal pracovat na dílčích cílech projektů dříve, než byly projekty schváleny a zahájeny, a tak nebyly splněny podmínky zakotvené v § 34c odst. 1 ZDP. V nevedení dostatečně průkazné oddělené evidenci nákladů vynaložených na projekty vývoje a výzkumu žalovaný spatřoval neunesení důkazního břemene a neprokázání skutečného vynaložení nákladů na předmětné projekty.
8. Žalovaný negoval tvrzení, že proběhl výslech pana Š. v rozporu s § 96 odst. 5 daňového řádu, neboť výslech podle § 96 daňového řádu nebyl dne 28. 11. 2017 vůbec proveden. Žalovaný rovněž odmítl tvrzení, že by postupoval vzhledem k žalobci šikanózně, pouze bylo vyžadováno splnění zákonných podmínek, jestliže nebylo jejich splnění shledáno, pak správce daně a potažmo žalovaný museli rozhodnout tak, jak je formulováno v napadeném rozhodnutí, avšak jedná se o naprosto objektivní přístup.

IV. Obsah správního spisu

9. Z obsahu správního spisu vyplynuly pro soud následující rozhodné skutečnosti: Do správního spisu bylo založeno přiznání k dani z příjmů právnických osob za období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 a také daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014. Součástí správního spisu byly podklady, jakými jsou například katalogy nebo technicko-ekonomická zpráva k projektům výzkumu a vývoje. Správce daně vyzval žalobce, aby se dne 9. 4. 2018 dostavil k projednání zprávy o daňové

Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

kontrole, na to reagoval statutární ředitel žalobce žádostí o přeložení termínu, nicméně z důvodu následné pasivity a nekontaktnosti nebylo možné sjednání termínu, a proto byla daňová zpráva doručena žalobci do vlastních rukou. Ve spise byla založena zpráva o daňové kontrole ze dne 17. 4. 2018, č. j. 439154/18/2208-60563-307334.

10. Dne 29. 4. 2016 byl vydán protokol č. j. 1120206/16/2208-60562-307334 o zahájení daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2014. Dne 30. 5. 2016 se konalo ústní jednání s žalobcem, o kterém byl sepsán protokol. Dne 15. 6. 2016 byl vydán protokol o zahájení daňové kontroly, konkrétně o rozšíření daňové kontroly o kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013. Správce daně vyzval dne 1. 9. 2016 žalobce k prokázání skutečností, že odpočet na podporu výzkumu a vývoje za zdaňovací období roku 2013 a 2014 byl učiněn v souladu se zákonem. Dne 7. 9. 2016 se konalo ústní jednání ve věci odpočtu na podporu výzkumu a vývoje za rok 2013 a 2014. V reakci na výzvu k prokázání skutečností ze dne 1. 9. 2016 se konalo dne 30. 9. 2016 další ústní jednání, v rámci kterého žalobce detailně popisoval jednotlivé produkty a zodpověděl otázky správce daně související s jeho činností. Následně dne 13. 2. 2017 byl žalobce opětovně vyzván k prokázání některých skutečností nezbytných pro správné stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013 a 2014. Dne 27. 3. 2017 obdržel správce daně listiny označené jako Souhrn – Oddělená evidence nákladů na výzkum a vývoj, a to za rok 2013 i 2014. Dne 29. 3. 2017 žalobce reagoval svým vyjádřením na výzvu správce daně k prokázání skutečností. Dne 30. 6. 2017 zaslal správce daně žalobci k seznámení výsledky kontrolního zjištění na dani z příjmů právnických osob za období roků 2013 a 2014.
11. Dne 1. 12. 2017 se konal výslech svědkyně M.T., která byla zaměstnancem žalobce, o výsledku byl sepsán protokol č. j. X, který byl založen do správního spisu, stejně tak jako další listiny svědkyně prokazující její pracovní činnost u žalobce. Téhož dne proběhl výslech také dalšího svědka, a to F.P., přičemž došlo také k založení obdobných písemností, rovněž tak u svědkyně B.K. a také byl založen protokol o výsledku Š. provedený dne 1. 12. 2017. Dne 4. 12. 2017 správce daně obdržel vyjádření žalobce k výsledkům kontrolního zjištění, v němž poukazoval na důkazy, které navrhuje provést na podporu tvrzení, že splňuje podmínky pro projednávaný daňový odpočet.
12. Do správního spisu byl založen úřední záznam ze dne 11. 12. 2017, v němž bylo uvedeno, že se pan Š., předvolaný ke svědecké výpovědi na den 1. 12. 2017, dostavil dne 28. 11. 2017 ke správci daně, aby předložil pracovní smlouvu a další listiny související s pracovní činností vykonávanou u žalobce, zároveň podotkl, že se setkal s jednatelem žalobce panem Ž., který mu objasnil důvod, pro který byl ke správci daně předvolán.
13. Správce daně vydal dne 19. 4. 2018 dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 a dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014. Proti těmto dodatečným platebním výměrům podal žalobce dne 16. 5. 2018 odvolání. O podaných odvoláních bylo žalovaným rozhodnuto tak, že se podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu a ZDP zamítají a dodatečné platební výměry se potvrzují.

V. Replika žalobce

14. Žalobce v replice popsal výrobky, které vznikly v rámci projektu 1 a staly se dostupnými na trhu. V případě projektu 2 žalobce avizoval, že produkty zařazené do katalogu byly pouhým záměrem budoucího případného vývoje. Uvedené platí rovněž pro plánované Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

produkty v rámci produktu 3. U projektu 4 žalobce uváděl, že výtky správních orgánů byly vágní a dále zdůrazňoval, že je držitelem certifikátu FSC.

VI. Právní názor soudu

15. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“).
16. V projednávané záležitosti soud nařídil ústní jednání, při kterém účastníci řízení setrvali na svých argumentech předestřených soudu v písemných podáních.
17. Žaloba není důvodná.
18. Žalobce v první řadě argumentoval splněním veškerých náležitostí, jejichž splnění je nezbytné pro přiznání odpočtu výdajů vynaložených na výzkum a vývoj. Podle § 34a a násl. ZDP lze od základů daně odečíst 100 % výdajů, které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, na realizaci projektů výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu, které nepřevyšují úhrn výdajů vynaložených v rozhodné době na realizaci projektů výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu. Podle § 34b odst. 1 ZDP se výdaji vynaloženými na výzkum a vývoj zahrnovanými do odpočtu rozumí výdaje (náklady), které poplatník vynaložil při realizaci projektu výzkumu a vývoje na experimentální či teoretické práce, projekční a konstrukční práce, výpočty, návrhy technologií, výrobu funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části související s realizací projektu výzkumu a vývoje, které jsou výdaji (náklady) na dosažení zajištění a udržení příjmů a které jsou evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů). Podle § 34b odst. 2 ZDP výdaji vynaloženými na výzkum a vývoj zahrnovanými do odpočtu nejsou výdaje (náklady), na něž byla být jen z části poskytnuta podpora z veřejných zdrojů, výdaje (náklady) na služby, s výjimkou výdajů (nákladů) na služby, které souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje a které jsou pořízené 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) a na úplatu u finančního leasingu hmotného movitého majetku, která souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje a licenční poplatky, či výdaje (náklady) na nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob s výjimkou těch, které souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje a které jsou pořízeny od veřejné vysoké školy nebo výzkumné organizace vymezené v zákoně upravující podporu výzkumu a vývoje pro účely poskytování podpory. Podle odstavce 3 předmětného ustanovení ZDP pokud výdaje (náklady) podle odstavce 1 souvisejí s realizací projektů výzkumu a vývoje pouze zčásti, zahrnují se do výdajů vynaložených na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu také pouze jejich poměrné části.
19. Podle § 34c odst. 1 ZDP se projektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle § 34a ZDP, rozumí písemný dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji podle zákona upravujícího podporu výzkumu a vývoje a který obsahuje základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou obchodní firma nebo název a adresa sídla poplatníka, je-li poplatníkem daně z příjmů právnických osob, dobu řešení projektu, kterou je doba ode dne zahájení do dne ukončení řešení projektu, cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, předpokládané Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, jména všech 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, den a místo schválení projektu, jméno a podpis odpovědné osoby za projekt výzkumu a vývoje.

20. Žalobce zdůrazňoval, že všechny podmínky požadované na projekty v § 34c ZDP byly splněny, nicméně správce daně ani žalovaný netvrdili nedodržení všech podmínek v tomto ustanovení uvedených. Kupříkladu nesplnění základních identifikačních údajů nebylo daňovými orgány u žádného z projektů 1 až 4 vytýkáno.
21. Závady byly zjištěny ohledně doby řešení projektů, žalovaný a správce daně konstatovali, že práce na projektech VaV započala dříve, než došlo ke schválení projektů a zahájení jejich řešení. Dle soudu je toto konstatování vyplývající z žalobcem předložených podkladů správné a argumentace žalobce vztahující se k projektu 2, že k zařazování nově vyráběných produktů do katalogů s nabízeným zbožím dochází dříve, než jsou výrobky dokončené, nemůže na tomto závěru nic změnit. Krajský soud dále podotýká, že ačkoliv je předložení časového harmonogramu jednotlivých etap u projektů dobrovolné, žalobce, jehož tíží podle § 92 odst. 3 daňového řádu důkazní břemeno, by tím mohl vyvrátit pochybnosti o tvrzeném započatí řešení projektů dříve, než došlo k jejich schválení a zahájení, a osvětlit i časovou posloupnost vývojových prací v jednotlivých etapách. Tvrzení žalobce o zcela běžném zařazování nových výrobků do katalogů dříve, než jsou vyrobené, pochybnosti správce daně nemůže odstranit. Podmínky pro uplatnění odpočtu jsou podle § 34c odst. 1 ZDP v § 34a ZDP stanoveny jednoznačně s důrazem na předložení projektu, který byl schválen před započatím výzkumu a vývoje. Ze zjištění daňových orgánů popsaných například v odstavci 56 napadeného rozhodnutí plyne, že řešení projektu 2 bylo zahájeno dříve, a to již v roce 2012, než byl projekt 2 schválen a zahájen, což bylo 1. 1. 2013. Jednotlivé nově zaváděné výrobky dále nebyly dostatečně specifikovány a odlišovány od výrobků již zavedených, což nasvědčuje správnosti závěrů o nedostatečném specifikování cílů projektů VaV. Pokud žalobce navrhoval v rámci daňového řízení provedení některých důkazů, jako je porovnávání po sobě jdoucích katalogů, první prodejní faktura či svědecká výpověď zaměstnankyně vytvářející katalogy, nejedná se o důkazy, které by měly v projednávané věci významnou vypovídající hodnotu, správce daně i žalovaný měli dostatek relevantních podkladů pro rozhodnutí ve věci.
22. V případě projektu 3 žalobcovy námitky týkající se doby řešení projektu mířily opět proti zjištění správce daně, že vývoj příslušného produktu (vodové omalovánky) nebyl uskutečněn před schválením projektu VaV dne 1. 10. 2012. Podle prodejního katalogu zveřejněného na webových stránkách již v roce 2011 tudíž nelze mít pochybnosti o tom, že výrobek vodové omalovánky byl vyvinut dříve, než došlo ke schválení a zahájení projektu 3, který měl právě tento produkt vyvinout. Pokud žalobce uvádí, že se jednalo o zcela odlišné produkty, toto tvrzení nedokládá v důsledku nedostatků projektů VaV, a to konkrétní specifikování cílů projektů výzkumu a vývoje. Jednalo-li by se o zcela nové výrobky, pak to nevyplývalo z popisu cílů projektu 3, ani z jiných dostupných materiálů.
23. Podle § 34c odst. 1 písm. c) ZDP musí projektová dokumentace obsahovat cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení. Krajský soud zdůrazňuje, že vymezení cílů v jednotlivých projektech žalobce bylo příliš obecné.

Ačkoliv zákon o daních z příjmů výslovně nestanoví způsob popisu cílů výzkumu a vývoje, musí být z popisu projektu zřejmé dosažení jedinečného řešení, které je odlišné od běžné činnosti inovačního charakteru. K provedení ustanovení zákona o daních z příjmů upravujících podmínky odpočtu nákladů vynaložených na projekty VaV byl vydán Ministerstvem financí metodický pokyn D-288, který slouží k zajištění jednotného postupu při uplatňování předmětného ustanovení tím, že správcům daně poskytuje návod na posuzování uplatněných odpočtů nákladů od základu daně za projekty výzkumu a vývoje. K aplikovatelnosti tohoto pokynu se výstižně vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016-38, věc FILL - PACK s.r.o.: „*Pokyn D-288 mimo jiné stanoví podobu projektů výzkumu a vývoje, definici výzkumu a vývoje pro účely zákona o daních z příjmů, činnosti, které lze zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje pro účely odpočtu od základu daně z příjmů a které nikoli, a další podrobnosti. Zmíněný pokyn je interní normativní instrukcí, která pro správce daně představuje pokyn nadřízeného orgánu vůči orgánu služebně podřízenému. Nejedná se tedy o obecně závazný předpis, kterým by krajský soud při svém rozhodování byl vázán. Závazný je primárně pro správce daně, který je povinen se jím řídit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 9. 2012, č. j. 2 Afs 55/2012 – 24). Pokyn D-288 tak lze na posouzení věci použít jako výkladové vodítko v mezích, v nichž je souladný se zákonem o daních z příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 8 Afs 3/2005 – 59).*“ I v nyní projednávané věci se při posuzování projektů VaV správce daně řídil metodickým pokynem D – 288, čili postupoval tak, jak je zákonem a zavedenou praxí předpokládáno.

24. Soud dále odkazuje na judikát NSS, který podrobně a vyčerpávajícím způsobem vysvětluje, jak má být cíl v projektu výzkumu a vývoje formulován, aby obstál v rámci daňového řízení. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017 – 53 uvedl: „*S ohledem na vše výše uvedené je nepochybně třeba cíl v projektu výzkumu a vývoje zformulovat dostatečně jasně, aby bylo zřejmé, v čem daňový subjekt spatřuje prvek novosti, resp. prvek odstranění technické nejistoty, v čem se řešení liší od současného stavu a jaký bude jeho přínos. Odborná literatura v tomto smyslu uvádí, „že tato část projektu musí být zpracována tak, aby bylo možné dovodit z ní: 1. Jaký je aktuální stav v dané oblasti (co již je využíváno, co existuje, co standardně funguje, tzn. předložení informací o stávajícím stavu např. činnosti, postupu, výrobku, technologii, materiálu, jevu, struktuře, stavu, službě atd. v dané oblasti ve světě, na území České republiky, v určité obchodní korporaci); 2. Důvod nutnosti změny stávajícího stavu a potřeby nového navrhovaného řešení (proč je tento stávající stav pro poplatníka nevyhovující a proč je nutné již zavedené skutečnosti měnit); 3. Navrhovaný postup k dosažení cíle/cílů (tj. časovou řadu postupů, pomoci kterých se má uvažovaný výzkum a vývoj realizovat); 4. Vyhodnocení cílů po skončení projektu (cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu, musí být po skončení projektu vyhodnotitelné, proto se má za to, že nelze stanovit cíl, který následně nelze reálně vyhodnotit). V této části projektu tedy poplatník specifikuje a identifikuje nové skutečnosti, tj. prvek novosti, a hodnotí technická a výzkumná rizika. Zároveň poplatník v tomto bodě dokládá důkazní prostředky, jak své cílové předpoklady či cíle naplní. Bude se zpravidla jednat o konkrétní, detailní, technické informace, které budou tvořit podstatu realizovaného výzkumu a vývoje. Z projektu by mělo být zřejmé, jak je výzkumný projekt rozfázován (časová řada postupů), a měl by být navržen i náhradní postup v případě, že řešení projektu nebude mít předpokládané pozitivní výsledky“ (Radvan, M. a kol. *Důchodové daně*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2016, s. 155).*“

25. V nyní projednávané věci musí soud konstatovat nesplnění požadavků kladených na stanovení cílů v projektech VaV. V případě projektu 1 byl cílem „*vývoj a zavedení nových výrobků, reflektujících vývoj dětského intelektu a schopnosti*“. Podle názoru soudu i daňových orgánů takto formulovaný cíl projektu 1 je nedostačující, není v něm zaznamenán žádný prvek novosti, není z něj jakkoli zřejmé, v čem se řešení liší od dosavadního stavu a jaký by mohl být jeho přínos. Ačkoliv žalobce svou činností předpokládanou v projektu 1 chtěl dosáhnout vytvoření nových výrobků, nijak je v projektu nespecifikoval a mohla proto být pod obecný, nic nevypovídající popis cílů formulovaný v projektu 1 dosazena široká škála různých produktů, což je však stav nežádoucí.
26. V případě projektu 2 byl cílem „*vývoj a zavedení nových výrobků využívajících technologii 3D v oblasti grafického zpracování magnetů, samolepek a grafiky pro prohlížení s použitím 3D brýlí*“. Dílčí cíle, ačkoliv byly o něco konkrétnější oproti formulaci hlavního cíle projektu, neodstraňují vzniklý nedostatek v projektové dokumentaci. Stanovený cíl je popsán velice stručně a obecně, a nelze tudíž pod takto formulovaný cíl jednoznačně podřadit nějaký konkrétní výrobek, který by měl být v rámci projektu VaV vyvinut. Z formulace cíle a dílčích cílů u projektu 2 neplyne nic o ocenitelném prvku novosti, potřebě řešení technické nejistoty, ani nic o stávajícím stavu dané oblasti. Stejně nedostatky jsou shledány také u cílů stanovených v projektech 3 a 4, které byly taktéž formulovány příliš obecně. V případě projektu 3 byl cílem „*vývoj a zavedení nových výrobků využívajících nové progresivní technologie v oblasti malování vodovými barvami, využití nových laků a materiálů*“. A u projektu 4 byly formulovány následující cíle „*vývoj informačního systému dle nových požadavků firemních procesů a standardů, certifikace společnosti JIRI MODELS a. s. prostřednictvím certifikačního auditu; vývoj a testování nových produktových řad z FSC certifikovaného materiálu v následujících oblastech: kartonové stojany, razítka, memory match, propagační materiál, omalovánky, cvičebnice, kreativní bloky, malování pro nejmenší, samolepky, samolepkové knížky, pexeso*“. Soud shodně s daňovými orgány hodnotí cíle formulované v jednotlivých projektech 1 až 4 za nedostačující, neboť z nich nelze dovodit, co konkrétně bylo novým výrobkem, jehož zavedení na trh dané projekty VaV měly uskutečnit.
27. Žalobce zdůrazňoval, že produkty vzniklé v rámci projednávaných projektů 1 – 4 byly zařazeny na trh, a proto jsou reálně vyhodnotitelné, k čemuž navrhoval provést důkaz certifikáty, které byly k výrobkům vydány. Žalobce sám žádné certifikáty výrobků nepředložil ani neuvedl, k jakým výrobkům či k jakým jejich vlastnostem měly být vydány. Soud takový návrh na doplnění dokazování zamítl. Dále soud uvádí, že následné zavedení na trh v projektech VaV nespecifikovaných produktů není dostačující pro konstatování řádného určení cílů projektů VaV. Jak bylo již zmiňováno, v samotném projektu VaV musí být výslovně popsán produkt, kterého má být dosaženo vývojem a výzkumem. Ve zprávě o daňové kontrole na straně 8 se správce daně velice výstižně vypořádal s nedodržením povinností žalobce jako daňového subjektu uvést v projektech výzkumu a vývoje hlavní cíl projektu 1. Žalobce nijak nekonkretizoval výrobky, které měly být výsledkem projektu 1, a tím nesplnil podmínky kladené na specifikaci cílů projektů výzkumu a vývoje podle § 34c odst. 1 písm. c) ZDP. Zavedení konkrétních a zcela nových výrobků nelze spatřovat v pojmech uvedených mezi dílčími cíli projektu 1, a to „*plakát, aktivity pro děti různého věku, vysoký podíl samolepek v nových výrobcích, soulad s licensory a nonverbální pomůcky*“, uvedené výsledky rozhodně nelze považovat za zcela nové výrobky, jak se domnívá žalobce. Zákon zároveň stanoví, aby byl cíl po ukončení

projektu vyhodnotitelný, což na základě popisu cílů v projektu 1 rozhodně nelze provést. Vyhodnotit, zda došlo k naplnění cílů, které však nebyly konkrétně specifikovány, není možné, nelze tudíž konstatovat, zda došlo k dosažení stanovených cílů, vzhledem k jejich obecné formulaci. Totéž platí rovněž pro projekty 2, 3 i 4.

28. Žalobce uvedl, že již správci daně předkládal faktury prokazující prodej nově vyvinutých produktů v rámci projektů 1 až 4, ten je však nezaložil do správního spisu. K této námitce žalobce soud zjistil, že tyto nově vyvinuté produkty, nebyly specifikovány v projektech 1 až 4. Dále soud ani daňové orgány nemohou posuzovat, zda došlo k dosažení stanoveného cíle, neboť cíl byl stanoven příliš obecně, a bylo tak následně možné pod něj podřadit celou řadu možných produktů. Žalobce k takovému závěru uvedl, že zavedením konkrétních produktů na trh se stal cíl projektů konkrétní. S tímto tvrzením nelze souhlasit. Pro účely posouzení odčitatelné položky na výzkum a vývoj musí být v jednotlivých projektech dostatečně konkrétně specifikován cíl projektů. V projednávaných projektech VaV byly cíle stanoveny naprosto vágně a nepoukazovaly na žádné konkrétní výsledky.
29. Žalobce dále navrhoval v rámci daňového řízení provedení svědeckých výpovědí, které nebyly uskutečněny, avšak dle žalobce mohly ovlivnit výsledek řízení. K tomu soud uvádí, že s neprovedením navrhovaných důkazů se správce daně vypořádal na stranách 24 až 26 zprávy o daňové kontrole a soud se závěry formulovanými správcem daně souhlasí. Z toho důvodu také zamítl žádost žalobce na vyslechnutí těchto svědků v rámci soudního řízení. Pro provedení svědecké výpovědi s jednatelem tiskárny či jednatelem nakladatelství, s nimiž žalobce spolupracoval, soud shodně jako správce daně neshledal důvody. Zavedená spolupráce mezi žalobcem a společnostmi v rámci nakladatelské oblasti není pro projednávanou věc nikterak významná, a proto nebyly shledány důvody pro provedení těchto svědeckých výpovědí. Stejně tak navrhovaný výsledek zaměstnance společnosti The Walt Disney ohledně běžné praxe, že se v nakladatelské oblasti neuvádí ani základní parametry budoucích titulů, je pro rozhodování o nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje irelevantní. Ze zcela stejných důvodů nebylo zapotřebí dokazovat interním popisem procesu fungování Programové rady či zařazením vyrobených produktů Generálním ředitelstvím cel do nomenklatury celního sazebníku. S argumentací správce daně o nadbytečnosti těchto důkazů se zdejší soud zcela ztotožňuje a podotýká, že žalobce navrhoval důkazy, které nesouvisí s projednávanou věcí.
30. V dalším žalobním bodu žalobce tvrdil, že splnil požadavky stanovené v § 34c odst. 1 písm. d) ZDP na celkové předpokládané výdaje na projekt VaV. K vytýkanému nedostatečně průkaznému vedení oddělené evidence nákladů však pouze poukázal na předpokládané celkové výdaje vynakládané na projekty 1 až 4. Krajský soud ani po důkladném prostudování správního spisu nemohl ověřit, že tvrzené vynaložené náklady byly skutečně použity pouze na projekty výzkumu a vývoje. Žalobce byl povinen vést o výdajích (nákladech), u nichž hodlal uplatňovat odpočet nákladů, oddělenou evidenci, která měla být přehledná a jednoznačně prokazovat oprávněnost použití uplatňovaných nákladů na výzkum a vývoj, přičemž je to právě žalobce jako poplatník, který nese důkazní břemeno, že řádnou oddělenou evidenci nákladů vedl.
31. Jednotlivé náklady uplatňované v rámci projektu výzkumu a vývoje musí být prokazatelné, přesně specifikované a kontrolovatelné, což bylo zdejším soudem konstatováno již v rozsudku ze dne 13. 5. 2016, č. j. 10 Af 3/2015 – 33. Vzhledem k tomu, že za nastalé situace zákon o daních z příjmů umožňuje odečtení od základu daně 100 %

nákladů vynaložených na realizaci projektů výzkumu a vývoje, dochází tak k faktickému druhému odečtení těchto nákladů od základu daně (poprvé jako daňově účinné náklady podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Zároveň však jsou stanoveny také přísnější požadavky na jejich specifikaci, aby bylo bez dalších pochybností zřejmé, že náklady spojované s odčitatelnou položkou byly skutečně vynaloženy pouze na projekty výzkumu a vývoje podle § 34b ZDP. Předmětné náklady musí být zcela explicitně popsány a rovněž musí být zjevné jejich provázání s realizací projektu výzkumu a vývoje.

32. Krajský soud ve shodě s daňovými orgány konstatuje, že žalobce, ačkoliv předložil oddělenou evidenci nákladů na výzkum a vývoj za rok 2013 a 2014, nejednalo se o evidenci, která by navazovala na řádně vedené účetnictví. Žalobce jako poplatník byl povinen v rámci daňového řízení správci daně prokázat, že konkrétní osoba, v projektu uvedená jako osoba podílející se na řešení VaV, pracovala na konkrétní činnosti výzkumu a vývoje, v daném rozsahu a v rámci konkrétního projektu. Tyto skutečnosti měly být zachyceny v oddělené evidenci výdajů, která je zákonným předpokladem pro uplatnění odpočtu. Žalobcem předložená oddělená evidence, konkrétně listina označená jako „*Souhrn*“ s podnadvpisem „*Oddělená evidence nákladů na výzkum a vývoj 2013*“ a dalším podnadvpisem „*Souhrn projektů VaV v roce 2013*“, totéž označení platí i pro listinu z roku 2014, nesplňovala požadavky kladené na průkaznost odpočitatelných nákladů ani jednoznačnou provázanost s jednotlivými projekty. Krajský soud se ztotožňuje s žalovaným, že je ve vztahu k odčitatelné položce nutné detailně prokázat kdo a co vytvořil či vykonal, kolik času tím strávil, či např. kolik kilometrů ujel (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 13. 5. 2016, č. j. 10 Af 3/2015 – 33). Každý náklad na projekt výzkumu a vývoje musí být zcela zřejmě kontrolovatelný, prokazatelný a detailně vykázaný. V tomto ohledu pak nese důkazní břemeno daňový subjekt čili žalobce. Krajský soud konstatuje, že žalobce nenaplnil poměrně striktní požadavky kladené na daňový subjekt pro vedení oddělené evidence nákladů na výzkum a vývoj, a to ani u jednoho z posuzovaných projektů. V podrobnostech odkazuje na zprávu o daňové kontrole a napadené rozhodnutí, v nichž byly zjištěné nedostatky postihující oddělenou evidenci nákladů u projektů VaV rozsáhle popsány.
33. S tím rovněž souvisí nesplnění dalšího požadavku kladeného na projekt výzkumu a vývoje zakotveného v § 34c odst. 1 písm. e) ZDP, a to zaznamenání do projektové dokumentace jmen všech osob, které ode dne podání oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje odborně zajišťovaly řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi. Ve správním spise jsou založeny také mzdové listy a jiné žalobcem předložené písemnosti, nicméně ani z nich nelze jednoznačně vyčíst, zda, kdy a jakým způsobem byli zapojeni jednotliví zaměstnanci do projektů výzkumu a vývoje. Žalobce v žalobě uvedl, že prokázal, v jakém rozsahu a v rámci jakého projektu zaměstnanci pracovali na výzkumu a vývoji, ovšem jakékoli bližší sdělení a objasnění formy zapojení pracovníků do projektů již v žalobě neobjasnil.
34. Vzhledem k tomu, že žalobce v žalobě nespécifikoval konkrétně nesprávnost závěrů správce daně, je žalobní bod postaven pouze na konstatování, že veškeré požadavky kladené na projektovou dokumentaci byly splněny, avšak žalobce již nijak konkrétně neargumentuje proti jednoznačným závěrům zjištěným v rámci daňového řízení. Správce daně podotkl, že v případě projektu 1 byly v oddělené evidenci zaznamenány pro rok 2013 mzdové náklady mj. za zaměstnance Š., Š. a J. Ž. a v roce 2014 se jednalo o zaměstnankyně T. a Š., nicméně v písemnosti „*Projekt pro uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj*“ Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

nebyly tyto osoby zaznamenány mezi zaměstnanci odborně zajišťujícími řešení projektu, tento nesoulad žalobce nikterak nevysvětlil, a proto jsou ohledně výše nákladů zahrnutých do odpočtu značně pochybnosti. Krajský soud ve shodě s žalovaným a správcem daně konstatuje, že žalobce neosvětlil, jakým způsobem se osoby uvedené v oddělené evidenci nákladů podílely na projektech výzkumu a vývoje. Ke stejnému nesouladu mezi osobami uvedenými jako řešitelé projektů výzkumu a vývoje došlo i u projektu 2, kde žalobce dle předložené evidence musel vynaložit výdaje na mzdy těchto osob, což však nekorespondovalo se seznamem zaměstnanců odborně zajišťujících řešení projektu 2 zaznamenaných v písemnosti „Projekt pro uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj“. V roce 2013 vznikly mzdové náklady nad rámec výčtu osob uvedených v písemnosti „Projekt pro uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj“ na zaměstnankyni Š. a v roce 2014 to byly mzdové náklady na zaměstnankyně T., Š., K., K. a K.. V projektu 3 byly za rok 2013 vykazovány navíc mzdové náklady u zaměstnankyně Š. a v roce 2014 u zaměstnankyň T., Š., K., K. a K., které také nebyly zaznamenány v písemnosti „Projekt pro uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj“ pro projekt 3. Ačkoliv u projektu 4 takové nedostatky shledány nebyly, evidence nákladů však stejně jako v případě předchozích projektů byla nedostatečná. Oddělená evidence nákladů na VaV má být vedena odděleně právě proto, aby v ní byly zaznamenány jen a pouze ty náklady, které souvisely s projekty výzkumu a vývoje a nikoliv další obecné náklady související s běžnou činností daňového subjektu. Krajský soud se shoduje se závěry správce daně a žalovaného ohledně vytýkaných pochybností nad oddělenou evidencí nákladů na VaV vedenou žalobcem. Žalobce, ačkoliv byl žalovaným vyzván k předložení důkazních prostředků k objasnění zjištěných nesrovnalostí a nedostatků, na řádné prokázání tvrzených skutečností rezignoval a omezil se na pouhý poukaz na tabulku týkající se vedení oddělené evidence nákladů pro projekt 1, avšak tím nebyly vyvráceny shledané nedostatky a nejasnosti.

35. Správce daně ve snaze objasnit, zda sporné pracovní pozice skutečně vykonávaly takovou činnost, která souvisela s konkrétním projektem výzkumu a vývoje, a ve snaze zjistit konkrétní rozsah zapojení osob do projektů VaV, přistoupil k výsledku některých zaměstnanců žalobce. Ani těmito svědeckými výpověďmi nebyla osvědčena tvrzení žalobce. Žalobce v žalobě nijak nezpochybňoval výstupy z provedených svědeckých výpovědí, a proto zdejší soud nepovažuje za účelné připomínat obsah jednotlivých výsledků svědků, z nichž shodně vyplynulo, že svědci neměli o projektech výzkumu a vývoje povědomí. Krajský soud se zcela ztotožňuje se závěry správce daně a žalovaného, že „lze snad akceptovat, že zaměstnanec neví, že je uveden v projektu VaV, avšak je nereálné, aby zaměstnanec, který má být účastníkem vývoje výrobku, nevěděl nic konkrétního o samotném vývoji výrobku či výrobků, pokud se má na tomto vývoji podílet.“ Uvedený výrok byl prohlášen v reakci na provedené výsledky svědků (zaměstnanců žalobce), z nichž bylo možné dovodit, že vyslechnutí svědci se skutečně nepodíleli na žádných projektech výzkumu a vývoje.
36. Krajský soud k námitce splnění požadavků zakotvených v § 34c odst. 1 písm. d) a e) ZDP v případě projektů 1 až 4 shrnuje, že žalobce nevedl dostatečně průkaznou oddělenou evidenci nákladů vynaložených na VaV, čímž neunesl své břemeno důkazní a nebyl schopen prokázat, jaké náklady byly skutečně vynaloženy na projekty VaV.
37. Dalším žalobním bodem bylo tvrzení, že projekty obsahují řádný popis způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků. Ani tato námitka žalobce nemůže obstát, neboť vágní formulace žalobce neposkytuje soudu žádná fakta o naplnění Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

požadavků § 34c odst. 1 písm. f) ZDP v jednotlivých projektech. Naproti tomu správce daně i žalovaný podrobně popsali, v čem spatřují nedostatky v projektech žalobce, konkrétně nedostatečného popisu způsobu kontroly a hodnocení dosažených výsledků, na což žalobce věcně nereagoval. Uvedl pouze, že projekty obsahují způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků. Krajský soud se ztotožňuje s výhradami žalovaného a správce daně a vzhledem k tomu, že správní soudy přezkouvávají napadené rozhodnutí správního orgánu v rozsahu uplatněných žalobních bodů, které však v projednávané věci žalobce příliš nezdůvodnil, neboť takřka nereagoval na konkrétní výtky týkající se nesplnění zmiňovaných požadavků, odkazuje zdejší soud na závěry Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 29. 05. 2019, č. j. 6 As 58/2019 – 35 aplikovatelné na formulaci veškerých žalobních bodů v nyní posuzované žalobě: *„Není úkolem soudů ve správním soudnictví, aby nahrazovaly činnost žalobce při formulaci žalobních, popř. kasačních námitek a samy je dotvářely (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 10. 3. 1999, sp. zn. I. ÚS 164/97, a ze dne 19. 11. 1999, sp. zn. IV. ÚS 432/98).“* Zdejší soud tudíž nedomýšlel jednotlivé žalobní body, které mnohdy nebyly dostatečně provázány s projednávanou věcí, ale pouze konstatovaly obecné fráze, a proto soud konstatuje, že kvalita vypořádání jednotlivých žalobních námitek odpovídá kvalitě žalobních bodů.

38. Krajský soud podotýká, že i způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektů a dosažených výsledků nebyl specifikován dostatečně konkrétně a není možné z popsanych postupů kontroly a hodnocení jednoznačně určit, jak dle žalobce mají probíhat postupy pro revizi způsobu řešení projektů 1 až 4. Krajský soud na tomto místě v souladu s žalovaným zdůrazňuje, že formulace užitá v projektech 1 až 4 pro stanovení způsobu kontroly a hodnocení postupu nebyla zásadním důvodem, pro který byl vyloučen odpočet nákladů na VaV, ale spíše doplňuje celkovou nedostatečnost obsahu jednotlivých projektů. Krajský soud ve shodě s daňovými orgány odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2018, č. j. 31 Af 35/2016 – 144, který zdůraznil nezbytnost řádného a jednoznačného určení způsobu vyhodnocení projektů VaV: *„Hodlá-li podnikatel postupovat ekonomicky racionálně a skutečně investovat do reálného výzkumu a vývoje a navíc posléze požadovat od státu daňovou úlevu, měl by mít u každého projektu postaveno zcela najisto, jak bude následně hodnotit, zda a do jaké míry byl projekt úspěšný a jakým způsobem se pozitivně promítne do jeho hospodářské činnosti. Je proto zcela legitimní po něm požadovat, aby v písemném projektu předem jasně vymezil, jak konkrétně bude úspěšnost výzkumu a vývoje následně hodnotit. To v projednávané věci žalobkyně nesplnila. Na základě zcela obecné metodiky hodnocení, údajně použitelné pro jakýkoliv projekt výzkumu a vývoje, nelze určit, co by považovala za úspěšnou či neúspěšnou realizaci projektu.“*
39. Z jakého důvodu žalobce poukazoval na splnění požadavků stanovených v § 34c odst. 1 písm. g) a h) ZDP u projektů VaV není zdejšímu soudu zřejmé, vzhledem k tomu, že jejich případná absence či nedostatečnost nebyla správcem daně ani žalovaným vytýkána. Žalobce své námitky absolutně neprovázal se skutečně vytýkaným stavem projednávané věci a nereagoval na nastalou situaci a upozorňované nedostatky.
40. Krajský soud s ohledem na formulace dílčích námitek týkajících se tvrzeného splnění požadavků v § 34c ZDP dále poukazuje na právní větu rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu k rozsudku ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 – 78: *„Smyslem uvedení žalobních bodů [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] je jednoznačné ustavení rámce požadovaného soudního přezkumu ve lhůtě zákonem stanovené k podání žaloby. Zákonný požadavek je proto Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.*

naplněn i jen zcela obecným a stručným – nicméně srozumitelným a jednoznačným – vymezením skutkových i právních důvodů tvrzené nezákonnosti nebo procesních vad správního aktu tak, aby bylo zřejmé, v jaké části a z jakých hledisek se má soud věci zabývat.“ Žalobce v žalobě k namítanému splnění všech požadavků pouze podotýkal, že k jejich splnění došlo, avšak žádná žalobní argumentace nebyla dostatečně specifikována a provázána s konkrétní situací, žalobce zpravidla setrval čistě v rovině tvrzení bez jakéhokoli hlubšího zdůvodnění či prokázání pravdivosti svých tvrzení příslušnými důkazy.

41. Polemiku žalobce nad principem odpočtu nákladů v rámci podpory výzkumu a vývoje ponechává soud bez reakce, neboť se nejednalo o žalobní námitku, a proto se jí soud zabývat nebude.
42. Žalobce namítal, že v daňovém řízení došlo k paušalizaci všech čtyř projektů VaV a nebylo rozhodováno o každém projektu individuálně. S tímto závěrem žalobce zdejší soud nesouhlasí. Správce daně i žalovaný hodnotili jednotlivé projekty individuálně. V napadeném rozhodnutí a zprávě o kontrole jsou vyhodnocovány projekty 1 až 4 individuálně, správce daně i žalovaný vždy odlišili, jestliže v některém z projektů byla odchylka oproti zbylým projektům, naopak pokud se výhrady týkaly všech projektů, bylo zbytečné rozepisovat totožnou argumentaci čtyřikrát, ale bylo účelnější shrnout, že se daný nedostatek týká projektů žalobce 1 až 4. Krajský soud podotýká, že naopak zvolená podoba žaloby, v níž, byť jsou rozepsány dílčí žalobní body u každého projektu zvlášť, přestože jsou naprosto totožné, není ideální, neboť nejsou jednoznačně viditelné případné odchylky mezi jednotlivými projekty. V napadeném rozhodnutí i zprávě o kontrole byly podrobně a přehledně vysvětleny všechny nedostatky shledané v projektech žalobce, skutkový stav byl zjištěn dostatečně a nevyvstaly o něm jakékoli pochybnosti. Správce daně provedl také výsledky zaměstnanců žalobců k objasnění náplně jejich pracovní činnosti, kteří poskytli jednoznačné informace, které napomohly k vytvoření uceleného a jednoznačného závěru na projekty žalobce. Správce daně i žalovaný přezkoumali všechny předložené podklady, vyhodnotili veškeré písemnosti či zohlednili zjištěné skutečnosti, rovněž provedli výsledky svědků, takže námitka žalobce o nedostatečném zjištění skutkového stavu je zcela lichá. K žalobcem navrhovaným důkazům, které nebyly provedeny, se soud vyjádřil již výše.
43. Ačkoliv žalobce v závěru žaloby zpochybňoval správcem daně tvrzenou nejednoznačnost zapojení některých pracovníků do projektů VaV a v důsledku toho nevedení řádně oddělené evidence nákladů, krajský soud zdůrazňuje, že žalobce ani v žalobě ani v předcházejícím daňovém řízení nevysvětlil, jakým způsobem by se měli pracovníci výrobní ředitelka, licenční specialista, kreativní manažer, specialista nákupu, akviziční manažer, šéfredaktorka a grafik konkrétně podílet na projektech výzkumu a vývoje. Krajský soud v souvislosti s vyložáním pojmu projekt výzkumu a vývoje shledal za vhodné poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014 – 119: *„Zákon o daních z příjmů v první větě výše citovaného ustanovení stanoví, že [o]d základu 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. Pro splnění podmínek na uplatnění odpočtu nákladů při realizaci projektů výzkumu a vývoje od základu daně je dle citovaného ustanovení zapotřebí kumulativní splnění* Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

dvou podmínkách. 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 a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje. Definici výzkumu a vývoje zákon o daních z příjmů neobsahuje. V souladu s právním názorem krajského soudu a se zásadou jednotnosti právního řádu je zapotřebí hledat takovou definici jinde (tento postup obecně aproboval Nejvyšší správní soud např. v rozsudcích ze dne 6. 8. 2013, čj. 8 As 63/2012 – 37, a ze dne 28. 7. 2011, čj. 8 Afs 13/2011 – 81). Vymezení pojmu výzkumu a vývoje je obsaženo pouze v ustanovení § 2 odst. 1 zákona o podpoře výzkumu. Toto ustanovení popisuje výzkum jako systematickou tvůrčí práci rozšiřující poznání, včetně poznání člověka, kultury nebo společnosti, metodami umožňujícími potvrzení, doplnění či vyvrácení získaných poznatků, prováděnou jako základní výzkum, kterým jsou experimentální nebo teoretické práce prováděné s cílem získat znalosti o základech či podstatě pozorovaných jevů, vysvětlení jejich příčin a možných dopadů při využití získaných poznatků; aplikovaným výzkumem jsou experimentální nebo teoretické práce prováděné s cílem získání nových poznatků zaměřených na budoucí využití v praxi; ta část aplikovaného výzkumu, jehož výsledky se prostřednictvím vývoje využívají v nových výrobcích, technologiích a službách, které jsou určeny k podnikání podle zvláštního právního předpisu, se označuje jako průmyslový výzkum. Vývoj dle citované právní úpravy představuje systematické tvůrčí využití poznatků výzkumu nebo jiných námětů k produkci nových nebo zlepšených materiálů, výrobků nebo zařízení anebo k zavedení nových či zlepšených technologií, systémů a služeb, včetně pořízení a ověření prototypů, poloprovozních nebo předváděcích zařízení.“

44. S ohledem na shora popsanou podstatu projektů výzkumu a vývoje nelze bez dalšího konstatovat, že uvedené pracovní pozice se skutečně podíleli na řešení projektů VaV. Žalobce v případě takových nesrovnalostí měl v rámci daňového řízení správci daně prokázat, jak rozporované pracovní pozice, byly pro zajištění projektu nezbytné, a jak pracovaly na konkrétní činnosti výzkumu a vývoje a v jakém rozsahu a v rámci jakého konkrétního projektu se zapojovaly. Tyto skutečnosti měly být zachyceny v oddělené evidenci výdajů, která je zákonným předpokladem pro uplatnění odpočtu (viz § 34b odst. 1 písm. c) ZDP), ovšem nic z toho žalobce neučinil. Ačkoliv žalobce uvedl, že případné vysvětlení konkrétního podílení se na projektech u sporných pracovních pozic je ochoten znovu vysvětlit, krajský soud shrnuje, že vysvětlení zapojení některých zaměstnanců do projektů VaV nebylo v rámci daňového řízení žalobcem učiněno, a především popis konkrétní činnosti konkrétních pracovníků na konkrétním projektu VaV měl být zaznamenán v oddělené evidenci nákladů, což však zcela evidentně nebylo žalobcem dodrženo. Jako nereálný se soudu jeví návrh žalobce, aby správce daně a žalovaný zjišťovali míru a způsob zapojení jednotlivých zaměstnanců do projektů tím, že prostudují pracovní smlouvy. Jednak bylo povinností žalobce zaznamenat tyto informace do oddělené evidence výdajů, což se nestalo, ale ani z pracovních smluv a tam popsané pracovní náplně, nelze s určitostí vyhodnotit, zda a jakým způsobem se podíleli konkrétní zaměstnanci na projektech výzkumu a vývoje. Ačkoliv žalobce tvrdil, že disponuje přesnou evidencí pracovního výkonu jednotlivých zaměstnanců na projektu, tuto evidenci nepředložil ani v rámci daňového řízení ani v soudním řízení. K námitce žalobce, že nebyl proveden výslech R. Ž., zdejší soud reaguje tím, že z úředního záznamu ze dne 9. 4. 2018, č. j. X vyplynulo, že správce daně se opakovaně snažil sjednat si s ním termín jednání ve věci projednání zprávy o daňové kontrole, a to i prostřednictvím sms, ovšem jeho žádosti o sjednání termínu zůstaly bez reakce. Krajský soud se shoduje se závěry žalovaného ve Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

vyjádření k žalobě a konstatuje, že provázanost vykázaných mzdových nákladů s projekty VaV a s nezbytnou konkretizací činností a osob podílejících se na konkrétním projektu nebyla uskutečněna.

45. Žalobce v žalobě popisoval způsob řízení projektů a rozdělování práce na pravidelné týdenní bázi, nicméně k prokázání takového postupu již nedošlo. Soud zdůrazňuje, že žalobce v rámci daňového řízení ani řízení před soudem nepředložil nezbytnou řádně vedenou oddělenou evidenci nákladů, která má pro posouzení celé věci nepostradatelný význam. Žalobce setrval v rovině tvrzení, avšak důkazní břemeno neunesl, neboť nepředložil žádné relevantní důkazy, kterými by bylo prokázáno řádné vedení projektů výzkumu a vývoje.
46. Krajský soud i správce daně či žalovaný zjišťovali, zda byly splněny formální náležitosti projektových dokumentací, jejichž naplnění nenastalo. Žalobce se domníval, že správce daně ve věci postupoval subjektivně, jestliže nebyl uskutečněn odpočet nákladů žalobce na projekty výzkumu a vývoje. Krajský soud nepřisvědčuje ani tomuto názoru žalobce a naopak právě námitky žalobce lze, ačkoliv z pochopitelných důvodů (osobního zainteresování), označit za subjektivní a nesouladné s reálným stavem věci. Správce daně i žalovaný postupovali striktně v souladu se zákonem, nedostatky projektů 1 až 4 byly zjevné, a proto nebyl prostor pro projevy jakéhokoli subjektivního hodnocení projektů žalobce. Žalovaný výstižně poznamenal ve vyjádření k žalobě, že teprve při posuzování materiální stránky projektů VaV by mohlo být namítáno subjektivní hodnocení, nikoli však v případě hodnocení splnění formálních náležitostí.
47. Argumentace žalobce ohledně existence ocenitelného prvku novosti a výzkumné či technické nejistoty není pro věc nijak významná. Daňové orgány nejprve posuzovaly splnění formálních náležitostí, přičemž některé byly zcela prokazatelně shledány jako nesplněné a za takové situace se již nemusely zabývat existencí ocenitelného prvku novosti, což platí i pro soud v nyní projednávané věci. Vzhledem k tomu, že zdejší soud dospěl ve shodě s daňovými orgány k závěru, že projekty VaV neobsahovaly všechny zákonem předpokládané náležitosti pro uplatnění odpočtu na VaV a nebyla vedena průkazná oddělená evidence nákladů, bylo by nadbytečné se zabývat podrobným zkoumáním splnění materiální stránky projektů výzkumu a vývoje.
48. Napadené rozhodnutí i zprávu o daňové kontrole hodnotí soud jako přezkoumatelné, nevzbuzující žádné pochybnosti a na rozdíl od žaloby, v níž byly mnohdy popisovány pro projednávanou věc nevýznamné skutečnosti, je napadené rozhodnutí přehledné, věcné a žádný rozpor závěrů žalovaného se zákonem shledán nebyl.
49. Krajský soud považuje za nadbytečné vypořádání námítky žalobce týkající se správcem daně tvrzených nesrovnalostí v datech technicko-ekonomických zpráv, neboť i tyto výhrady není namístě posuzovat za situace, kdy bylo dle zdejšího soudu správcem daně a žalovaným postaveno najisto nesplnění formálních náležitostí stanovených pro projekty VaV, v důsledku čehož je odpočet nákladů na VaV nerealizovatelný.
50. Žalobce závěrem namítal porušení § 96 odst. 5 daňového řádu, neboť nemohl být přítomen výsledku Z. Š., který proběhl dne 28. 11. 2017. Ani tato námitka nebyla zdejším soudem shledána důvodnou, neboť dne 28. 11. 2017 se nejednalo o výslech Z. Š., jak se žalobce mylně domnívá. Výslech svědka podle § 96 odst. 5 daňového řádu proběhl dne 1. 12. 2017, účastnila se ho jako třetí osoba také P. Ž., a o tomto výsledku byl řádně sepsán protokol č. j. X, který je součástí spisové dokumentace. Závěrům žalobce o výsledku vedeném Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

v rozporu s právními předpisy, nemůže zdejší soud přisvědčit. Podle úředního záznamu sepsaného dne 11. 12. 2017 se Z. Š. dostavil dne 28. 11. 2017 ke správci daně, avšak pouze za účelem předložení pracovní smlouvy uzavřené s žalobcem, nikoliv provedení výsledku. Součástí správního spisu není žádný protokol, záznam či jiný podklad o provedení výsledku prokazující či zaznamenávající jakékoli odpovědi, reakce či tvrzení Z. Š. Rovněž z žádných podkladů ani indicií nelze dovodit, že by správce daně vycházel ze skutečností zjištěných mimo řádný výsledek Z. Š. Podle všech dostupných informací Z. Š. dne 28. 11. 2017 osobně donesl správci daně pracovní smlouvu uzavřenou s žalobcem a sdělil, že z předvolání ke svědecké výpovědi na den 1. 12. 2017 mu nebylo známo, čeho se projednávána věc týká, což mu následně vysvětlil jednatel žalobce pan Ž. O provedení svědeckého výsledku v rozporu s § 96 odst. 5 daňového řádu tak dle krajského soudu nesvědčí žádné skutečnosti.

VI. Závěr, náklady řízení

51. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
52. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené v řízení před soudem. Krajský soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se žalovanému náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

České Budějovice 22. července 2020

JUDr. Marie Trnková v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.