



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 Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **CCR Brno s.r.o.**, IČO 29273480
sídlem Hybešova 258/20, 602 00 Brno
zastoupený advokátem Mgr. Michalem Hanzlíkem
sídlem Na Hřebenech II. 1718/8, 140 00 Praha 4

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 4. 2018, č. j. 15074/18/5200-11435-712083

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 dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 9. 2. 2017, č. j. 499763/17/3001-51521-712117, kterým správce daně ve smyslu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“) 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“) vyšší o částku 0 Kč oproti částce, vyměřené žalobci platebním výměrem na základě řádného daňového přiznání ze dne 24. 6. 2013.
2. Správce daně reagoval na dodatečné daňové přiznání žalobce ze dne 28. 1. 2016, ve kterém žalobce uplatňoval oproti původnímu daňovému přiznání možnost odečtu výdajů (nákladů; výdaje, resp. náklady dále jednotně jako „výdaje“) na výzkum a vývoj (dále také „VaV“) dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů od základu DPPO, a ve kterém tvrdil povinnost k DPPO ve výši 0 Kč oproti původně tvrzené částce ve výši 423 700 Kč. Správce daně tak neuznal žalobci odečet výdajů na výzkum a vývoj ve výši 2 230 000 Kč, neboť dle správce daně žalobce jednak nesplnil formální podmínky pro uplatnění tohoto odečtu podle § 34 a násl. zákona o daních z příjmů, jednak činnost žalobce, výdaje na níž uplatňoval jako výdaje na výzkum a vývoj, správce daně neshledal 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 obsáhlé žalobě rozděluje námitky v podstatě do dvou kategorií, a sice na námitky vůči posouzení splnění povinnosti vypracování projektu výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů a splnění formálních náležitostí této dokumentace, a na námitky vůči tvrzení žalovaného, že žalobce nesplnil povinnost vést výdaje na výzkum a vývoj oddělení od ostatních výdajů.
5. V první kategorii námitek pak žalobce polemizuje s jednotlivými závěry správce daně, týkajícími se nesplnění formální podmínky pro možnost odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu DPPO v podobě povinnosti vytvořit před zahájením výzkumu a vývoje projekt, splňující náležitosti dle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů.
6. K tvrzení žalovaného, že v některých projektech (celkově jich bylo žalobcem předloženo v rámci daňového řízení devět) je uvedeno jako datum ukončení projektu „trvá“, a zároveň u projektů chybí povinná náležitost uvedení pracovněprávního vztahu osob, zajišťujících odborné řešení projektů VaV, žalobce uvádí, že se jedná nepochybně o nedostatek odstranitelný v procesu odstraňování pochybností. Ke způsobu, jakým žalovaný zpochybnil naplnění povinné náležitosti v podobě povinnosti uvést způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků žalobce uvádí, že § 34 odst. 5 písm. f) zákona o daních z příjmů nepožaduje, aby tato kontrola byla prováděna výlučně daňovým subjektem, nikoliv externí odbornou firmou či kombinovaným způsobem. Žalobce přitom v projektech uvedl, že kontrola a hodnocení postupu řešení projektu a

dosažených výsledků je zajišťována externě, nezávislými institucemi, disponujícími licenci pro provádění auditů a kontrol ve jménu zadavatele výzkumu, což dle žalobce přispívá k vysoké míře objektivitě tohoto hodnocení.

7. K tvrzení žalovaného, že skutečnost, že v některých projektech je jako datum ukončení projektu uvedeno „trvá“, je indicií proto, že tyto projekty nebyly vyhotoveny před zahájením jednotlivých projektů výzkumu a vývoje, nýbrž až v jejich průběhu, žalobce uvádí, že se jedná o nepřilíš zdůvodněné a zřetelné úvahy žalovaného, založené snahou vykonstruovat účelové pochybnosti, jdoucí k tíži žalobce. Ke stejnému způsobu hodnocení pak přistoupil dle žalobce žalovaný v případě dvou projektů, které měly být schváleny ještě před zápisem žalobce do obchodního rejstříku, ačkoliv žalovanému musí být známo, že zápis do obchodního rejstříku je deklaratorním zápisem, který nemohl mít vliv na činnost žalobce před zápisem do obchodního rejstříku, včetně schvalování projektů výzkumu a vývoje. Stejným způsobem rozporuje žalobce taktéž závěry žalovaného o vypracování projektu č. A20070337 až v průběhu realizace projektu výzkumu a vývoje v této dokumentaci specifikovaného. Úvahy žalovaného jsou přitom dle žalobce komplikované, na hranici srozumitelnosti, namísto toho, aby žalobce posoudil standardní písemný obsah projektů.
8. Žalobce konečně k otázce námitek, spadajících do kategorie polemiky se závěry žalovaného ohledně splnění povinnosti předložit před realizací projektu výzkumu a vývoje řádně vypracovaný projekt opakovaně uvádí, že v rámci odvolání proti napadenému dodatečnému platebnímu výměru se nedovolával přepjatého formalismu výkladu zákonných ustanovení správcem daně ve smyslu přiřazení přílišného významu nedostatkům splnění formálních podmínek pro možnost uplatnění odečtu výdajů na výzkum a vývoj ve smyslu § 34 zákona o daních z příjmů, nýbrž formalismu v podobě způsobu hodnocení žalobcem řádně vypracovaného projektu, na základě kterého vůbec správce daně nesplnění této formální podmínky u žalobce shledal.
9. Následně žalobce polemizuje se závěry žalovaného, že žalobce v daňovém řízení nedostál své povinnosti vést oddělenou evidenci výdajů na výzkum a vývoj od evidence ostatních výdajů ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Žalobce k tomuto uvádí, že povinnost vést evidenci výdajů na výzkum a vývoj odděleně od ostatních výdajů splnil. V první řadě žalobce namítá, že některé konkrétní náklady, jako jsou například injekční stříkačky, lékařské rukavice, náplasti a jiné lékařské pomůcky a zdravotnický materiál, jakož i náklady na mzdy lékařů, kteří se podíleli na více projektech výzkumu a vývoje žalobce, nelze přiřazovat přímo předem ad hoc k jednotlivým projektům, neboť se jedná o nákladové veličiny, vztahující se k vícerym, resp. všem projektům výzkumu a vývoje. Z tohoto důvodu žalobce zvolil pro evidenci výdajů na jednotlivé projekty výzkumu a vývoje kritérium matematického poměru jednotlivých studií, resp. poměru zisku plynoucího z nich, což je dle žalobce jediné možné řešení, jak vést evidenci výdajů vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje. Interpretace žalovaného, že i tyto výdaje lze evidovat pro jednotlivé projekty výzkumu a vývoje odděleně, dle žalobce nemůže v nyní projednávané věci obstát, neboť činnost žalobce je specifická v tom, že sestává výlučně z realizace výzkumné činnosti. U žalobce tedy nevzniká riziko slučování výdajů, které dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů lze odečíst od základu DPPO s výdaji, které takto uplatnit nelze, neboť téměř bezvýjimečně jsou veškeré výdaje žalobce

výdaji na výzkum a vývoj, přičemž drobné administrativní náklady, které nesouvisí s výzkumem a vývojem, žalobce od počátku své činnosti vede odděleně.

10. Žalobce dále nesouhlasí s tím, že se žalovaný s poukazem na nesplnění formálních podmínek pro uplatnění odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu DPPO rozhodl nezabývat splněním materiálních podmínek pro přiznání tohoto odečtu. Dle žalobce totiž nelze upřednostňovat splnění formálních podmínek před splněním podmínek materiálních, tyto mají být posuzovány souběžně.
11. Žalobce taktéž nesouhlasí se způsobem, jakým se žalovaný vypořádal s poukazem žalobce na hodnocení vedení oddělené evidence výdajů na výzkum a vývoj od ostatních výdajů Finančním úřadem pro hl. m. Prahu u daňového subjektu CCR Czech a.s., Praha, která se stejně jako žalobce zabývá výlučně výzkumnou činností, a u které Finanční úřad pro hl. m. Prahu shledal vedení výdajů na výzkumnou činnost u jednotlivých projektů formou poměru výnosů z těchto projektů dostatečným. Dle žalobce se jedná o druhově zcela totožné věci, přičemž nelze připustit, aby správce daně volil jiný způsob hodnocení vedení oddělené evidence výdajů na výzkum a vývoj od ostatních výdajů daňového subjektu odlišně od jiného správce daně.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

12. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě téměř doslovně opakuje svou argumentaci, vyjádřenou již v napadeném rozhodnutí, a setrvává tak na svém stanovisku ohledně správnosti postupu i právních závěrů přijatých v žalobou napadeném rozhodnutí.

IV. Ústní jednání konané dne 17. 6. 2020

13. Žalobce setrval na své argumentaci předestřené v žalobě se zdůrazněním skutkových okolností, které vyvracejí právní názor žalovaného, resp. správce daně ohledně přetrvávajících pochybností ve vztahu k předmětným výdajům na výzkum a vývoj. Nad rámec toho žalobce namítal podjatost úředních osob správce daně, resp. žalovaného, a to s odkazem na závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018-113, v nichž se kriticky vyjádřil k podmínkám nastaveným pro odměňování úředních osob správců daně na základě služebního předpisu č. 5/2015 generálního ředitele Generálního finančního ředitelství, konkretizované v dokumentu Generálního finančního ředitelství ze dne 19. 2. 2016 nazvaného Podmínky pro příslib cílové odměny, příslib cílové odměny, který byl adresován všem finančním úřadům a specializovanému finančnímu úřadu. Žalobce z toho dovozuje, že takto nastavená motivace zisku odměny u úředních osob správce daně v nyní projednávaném případě převážila nad objektivním posouzením splnění zákonných podmínek pro uznání žalobcem uplatněných výdajů na vědu a výzkum a vedla toliko k přepjatě formalistickému a účelovému hodnocení náležitostí jednotlivých projektů VaV.

V. Posouzení věci soudem

14. Krajský soud 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.).

15. Podstatu nyní projednávané věci tvoří polemika žalobce se závěry žalovaného (a správce daně), kterými tito neshledali žalobce způsobilého k uplatnění odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu daně ve zdaňovacím období 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.
16. 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.“
17. 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.“
18. K otázce povahy náležitostí projektu výzkumu a vývoje z pohledu nezbytnosti jejich bezpodmínečného naplnění pro účely možnosti odečtu nákladů na výzkum a vývoj od základu daně se již správní soudy opakovaně vyjadřovaly. V rozsudku ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56 (rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz), 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 dvojí odečet nákladů ze základu daně), který implikuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti.“

19. Nejvyšší správní soud tak aproboval názor Krajského soudu v Hradci Králové, vyjádřený již dříve v rozsudku ze dne 26. 8. 2013, č. j. 31 Af 80/2012-25, zabývajícím se taktéž 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 nabrzdovat v odvolacím řízení, které nesporně probíhá se značným časovým odstupem od okamžiku, kdy měl být písemný dokument se všemi náležitostmi vyhotoven.“
20. Ostatně i v žalobcem citovaném rozsudku č. j. 1 Afs 363/2018-113 Nejvyšší správní soud opětovně zdůraznil, že „projekt výzkumu a vývoje musí být uceleným dokumentem obsahujícím zákonem předepsané náležitosti. Ačkoliv stěžovatelka ne zcela souhlasí s podmínkou naplnění formální stránky projektu, jedná se o zákonem stanovenou povinnost sloužící proti zneužívání poskytovaného daňového zvýhodnění v podobě daňového odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Pro všechny daňové subjekty platí stejné zákonem výslovně stanovené (formální) podmínky pro uplatnění odpočtu. V případě důvodných pochybností správce daně, což absence formálních náležitostí zajisté je, zůstává na daňovém subjektu povinnost pochybnosti vyvrátit.“
21. Prizmatem těchto judikатурních závěrů krajský soud posoudil stěžejní žalobní námitku, že žalobce splnil podmínku řádného vypracování projektů výzkumu a vývoje, jako podmínku pro uplatnění odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu DPPO, přičemž dospěl k závěru, že tato námitka žalobce není důvodná. Jestliže žalobce namítal, že některé projekty trpěly vadami, které by bylo možno zhojit v rámci postupu pro odstranění pochybností, odkazuje krajský soud na již výše citovaný rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, dle kterého je zjevné, že vady projektu výzkumu a vývoje jsou vadami v daňovém řízení nezhojitelnými. Důvod pro takto striktní přístup při hodnocení náležitostí projektů výzkumu a vývoje je ten, že zákonodárce prostřednictvím § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů stanovil daňovým subjektům, věnujícím se výzkumu a vývoji ve smyslu § 2 zákona o podpoře VaV, určité beneficium v podobě možnosti *de facto* dvojího uplatnění odečtení nákladů na výzkum a vývoj. První v podobě účinných výdajů pro účely zjištění základu daně a druhý v podobě odečtení těchto výdajů od již zjištěného základu

daně. Z fiskálního pohledu se tak jedná o jisté daňové zvýhodnění určitých daňových subjektů, které tak mají možnost snížit svou daňovou povinnost prostřednictvím veřejných finančních prostředků. V takové situaci pak stát zcela oprávněně bude mít zájem na striktním dohledu nad nakládáním s těmito prostředky, stejně jako bude oprávněn nastavit striktní podmínky pro možnost využití takových prostředků, a to z důvodu rizika jejich možného zneužití.

22. Jestliže tedy zákon o daních z příjmů stanoví určité náležitosti projektu výzkumu a vývoje, jako podmínku pro možnost uplatnění benefícia v podobě odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu DPPO, jsou pak představitelé moci výkonné oprávněni dodržování podmínek pro uplatnění tohoto benefícia mnohem striktněji než v případě, kdy stát zasahuje do vlastnického práva daňových subjektů prostřednictvím stanovení daňových povinností.
23. V nyní projednávané věci žalobce uplatňoval možnost odečtu výdajů na výzkum a vývoj za zdaňovací období 2012 celkově v 9 případech výzkumu. Povinnou náležitostí projektu výzkumu a vývoje je, kromě náležitostí, uvedených v již citovaném § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, také povinnost schválit projekt výzkumu a vývoje před jeho samotnou realizací. Ze správního spisu vyplývá, že žalobce v projektech I2RMCBIAJ, A20070337, A20101217 a A20110142, uvedl jako povinnou náležitost projektu výzkumu a vývoje v podobě data ukončení projektu údaj „trvá“. Krajský soud k tomu uvádí, že skutečnost, že předmětem projektu je klinické hodnocení, neznamená sama o sobě, že se datum zahájení a ukončení projektu se musí shodovat s datem zahájení a ukončení klinického hodnocení, resp. správce daně neprokázal, že by se tato data musela shodovat. Nelze tak dát za pravdu žalovanému, že skutečnost, že žalobce dopředu věděl, ke kterému dni některé z jeho projektů skončí, je skutečností podezřelou, neboť naopak den ukončení projektu je dle krajského soudu povinnou náležitostí projektu výzkumu a vývoje, jejímž účelem je časově ohraničit projekt, u nějž bude následně čerpána výhoda v podobě uplatnění odečtu výdajů od základu daně. Co však již dle krajského soudu za podezřelé považovat lze, je že naopak u čtyř výše uvedených projektů žalobce uvedl jako den ukončení projektu „trvá“. Z takového vymezení dne ukončení projektu vyplývá dle krajského soudu minimálně pochybnost o vyhotovení projektu výzkumu a vývoje před realizací samotného projektu, neboť již ze sémantické povahy tohoto termínu se podává, že by projekt výzkumu a vývoje mohl být vypracován v průběhu realizace tohoto projektu, tedy po jeho zahájení, ale ještě před jeho ukončením (jestliže realizace projektu „trvá“ v době jeho schválení, je zjevné, že projekt již musel být v době jeho schválení zahájen).
24. Dle krajského soudu pak k pochybnostem ohledně vypracování projektů výzkumu před jejich realizací přispívá také skutečnost, že dva z projektů výzkumu byly žalobcem schváleny před zápisem žalobce do obchodního rejstříku a jeden dokonce před samotným založením žalobce. Je sice pravdou, že i před vznikem právnické osoby je tato právnická osoba oprávněna jednat a za určitých podmínek je možno převzít jednání fyzické osoby právnickou osobou až po jejím založení, a dalo by se tedy dát zapravdu žalobci v tom, že tyto skutečnosti nejsou relevantní pro jeho způsobilost schválit projekty výzkumu a vývoje i v tomto období, je však nicméně potřeba přihlídnout ke skutečnosti, že takto schválené projekty výzkumu a vývoje obsahují i údaje, které by obsahovat před vznikem, resp. založením žalobce neměly. Ve všech uvedených projektech je totiž již obsaženo IČO žalobce, stejně jako razítko, na němž je již IČO uvedeno, přičemž tvrdí-li žalobce, že tento

údaj mohl být doplněn do projektu výzkumu později, znamenalo by to, že projekt výzkumu a vývoje byl v po jeho prvotním schválení měněn, ačkoliv žalobce k tomu nepředložil žádný důkaz, ani neuvedl, kdy ke změně mělo dojít. U projektu výzkumu, který byl schválen ještě před samotným založením žalobce, pak navíc nedává smysl, je-li na projektu výzkumu a vývoje, kromě IČO a razítka společnosti s IČO, uvedena jako podepisující osoba jednatelka společnosti, když před založením žalobce zjevně žádní jednatele žalobce neexistovali.

25. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat „*všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*“. Podle odst. 4 téhož ustanovení dále „*pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence*“. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje „*skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*“.
26. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se ve své judikatuře již opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud. Jeho judikaturu lze shrnout tak, že dle výše citovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49).
27. Jestliže tedy žalovaný vyjádřil důvodné pochybnosti ohledně splnění náležitostí projektu výzkumu a vývoje, v čemž krajský soud dává žalovanému zapravdu, je na žalobci, aby prokázal, že k vyhotovení projektu výzkumu a vývoje došlo skutečně před jeho samotnou realizací. Žalobce se však v odvolání i v žalobě omezil toliko na odkazování na formalizovanou podobu projektů výzkumu a vývoje, kterým je potřeba dát přednost před domněnkami správce daně, resp. žalovaného. S takovým tvrzením se však krajský soud neztotožňuje. Je naopak povinností správce daně zjistit, zda formálně doloženému skutkovému stavu odpovídá skutkový stav materiální, jak ostatně vyplývá i ze samotného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Správce daně má výslovně stanovenou povinnost

zajistit správné zjištění a stanovení daně, a za tímto účelem je zákonem výslovně zmocněn zpochybňovat důkazní prostředky, předložené daňovými subjekty. Lze tedy uzavřít, že žalovaný, resp. správce daně, dostatečným způsobem zpochybnili důkazní prostředek žalobce, a bylo tak na žalobci, aby tyto pochybnosti správce daně vyvrátil. Neučinil-li tak žalobce, nemůže se dovolávat unesení důkazního břemene ve vztahu k prokázání splnění náležitostí projektu výzkumu a vývoje.

28. Dle krajského soudu se s žalobcem lze ztotožnit toliko ve vztahu k námitce dostatečného způsobu vymezení způsobu kontroly a hodnocení průběhu a výsledků výzkumu a vývoje. Zákon totiž nestanoví přesné požadavky na vymezení tohoto způsobu kontroly a hodnocení, přičemž žalobce v daňovém řízení uvedl, že kontrola a hodnocení průběhu a výsledků projektu výzkumu je jednak částečně dáno zákonnými požadavky (Etické komise a Státní ústav pro kontrolu léčiv), jednak probíhá prostřednictvím externích subjektů k tomu oprávněných, přičemž žalobce regulérně kontroluje činnost těchto subjektů. Žalovaný přitom konstatuje, že tento způsob hodnocení shledává nedostatečným, neboť není přesně stanoveno, jaká jsou kritéria pro kontrolu a hodnocení výzkumu žalobce, aniž by se však zabýval tím, kdo jsou subjekty, které žalobce stanovil jako kontrolory a hodnotitele průběhu a výsledků výzkumu žalobce, a zda tyto subjekty skutečně jsou způsobilé takovou kontrolu a hodnocení provádět. To však nic nemění na skutečnosti, že žalobce nesplnil formální náležitost pro možnost uplatnění odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu DPPPO, neboť jím předložené projekty výzkumu a vývoje ani v jednom z případů nesplňovaly veškeré zákonem předepsané náležitosti.
29. Konečně se krajský soud neztotožnil ani s námitkou žalobce ohledně odůvodněnosti rozpočítání výdajů na jednotlivé projekty výzkumu a vývoje poměrným způsobem. Dle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů platí, že „[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, 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).“ Optikou tohoto výkladu předmětného ustanovení krajský soud nahlédl na způsob, jakým žalobce evidoval náklady na jednotlivé projekty výzkumu a vývoje, a dospěl k závěru, že tento způsob nesplňuje podmínky, stanovené zákonem o daních z příjmů.
30. Žalobce v žalobě uvedl, že některé provozní náklady, jako jsou injekční stříkačky, lékařské rukavice, náplasti a jiné lékařské pomůcky a zdravotnický materiál, jakož i náklady na

mzdy lékařů, kteří se podíleli na více projektech výzkumu a vývoje žalobce, nebylo možno z povahy věci vést jako výdaje na realizaci projektů výzkumu a vývoje v rámci jednotlivých projektů odděleně, proto jediný rozumný způsob vedení oddělené evidence těchto nákladů pro jednotlivé projekty musí dle žalobce být jejich poměrné rozpočítání na jednotlivé projekty dle zisku z těchto projektů. Správce daně i žalovaný však v napadených rozhodnutích poukázali na možnost vedení těchto výdajů odděleně, ačkoliv by tento způsob mohl být spjat s vyšší administrativní zátěží. Krajský soud se s názorem žalovaného ztotožňuje. Jakkoliv může mít krajský soud pochopení pro to, že žalobce ve svém vlastním zájmu upřednostňuje využití efektivního pracovního času svých pracovníků k tomu, aby se věnoval hlavnímu předmětu své činnosti, tedy výzkumu a vývoji, nemůže to ničeho změnit na skutečnosti, že má-li při této své činnosti zájem využít benefícia v podobě možnosti „druhého“ odečtu výdajů na výzkum a vývoj, jakožto daňového zvýhodnění žalobce, musí žalobce splnit striktní podmínky, které zákonodárce pro možnost uplatnění tohoto benefícia nastavil.

31. Způsob, jakým žalobce rozdělil výdaje na realizaci projektů výzkumu a vývoje, však dle krajského soudu podmínku vedení oddělené evidence výdajů na výzkum a vývoj od ostatních evidencí výdajů tak, jak jej specifikoval ve výše citovaném rozsudku č. j. 9 Afs 144/2016-51 Nejvyšší správní soud, nesplňuje. Na základě tohoto způsobu totiž není možné jednotlivé faktury přidělit k jednotlivým projektům výzkumu a vývoje, stejně jako není možno určit, kolik času jednotliví pracovníci žalobce strávili na jednotlivých projektech. Pokud by krajský soud přistoupil k uznání způsobu, jakým žalobce evidenci výdajů na projekty výzkumu a vývoje nastavil, mohlo by *ad absurdum* dojít k situaci, kdyby daňové subjekty účelově upravovali výši výdajů na jednotlivé projekty výzkumu a vývoje jimi realizované, pokud by například měli podezření, že u některých projektů výzkumu a vývoje jsou jejich výdaje oprávněné, a budou tedy shledány způsobilými pro odečet od základu daně, kdežto u jiných tyto výdaje oprávněné nejsou (například z důvodu chyb v projektech výzkumu a vývoje). V takové situaci by pak daňové subjekty zjevně měly otevřen přístup k úpravě výdajů na výzkum a vývoj tak, aby byly maximalizované u projektů, u nichž by byla šance na uplatnění odečtu těchto výdajů od základu daně vyšší, přičemž to, zda tyto výdaje skutečně byly vynaloženy na konkrétní správcem daně uznané projekty, by nebylo dohledatelné. Takový výklad proto krajský soud nemůže akceptovat. Na dané situaci nemůže ničeho změnit ani skutečnost, že žalobce je společností, která se výlučně zabývá výzkumem, neboť při evidenci výdajů na projekty výzkumu a vývoje je vždy nezbytné, aby byly konkrétní výdaje přiřaditelné ke konkrétnímu projektu, což žalobce neučinil.
32. Pokud jde o žalobcem namítanou podjatost 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 kýženým 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.“

33. 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 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.
34. V neposlední řadě žalobce argumentuje tím, že v jiném daňovém řízení jiného daňového subjektu u jiného správce daně byly tomuto daňovému subjektu v obdobné situaci (tedy při rozpočítání jednotlivých výdajů na výzkum a vývoj mezi jednotlivé projekty) výdaje na výzkum a vývoj jako způsobilé pro odečet od základu DPPO uznány, přičemž v obdobné situaci žalobce by měl správce daně postupovat obdobně. K tomu krajský soud uvádí, že soudy nejsou při výkladu zákonných ustanovení vázány rozhodovací praxí správních orgánů. Krajský soud posoudil argumenty, předložené žalobcem v žalobě i žalovaným v

napadeném rozhodnutí, vztahující se k nyní projednávané věci, a sám v souladu s předchozí rozhodovací praxí určil výklad relevantních zákonných ustanovení.

VI. Závěr a náklady řízení

35. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
36. 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 účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, 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 17. června 2020

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předseda senátu