



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Petry Venclové, Ph.D., a JUDr. Aleše Korejtky ve věci

žalobkyně: **LUX spol. s r.o.**, IČ 47452307
sídlem Mlýnská 701, 561 64 Jablonné nad Orlicí
zastoupena advokátem Mgr. Petrem Halbrštátem
sídlem Korunní 1302/88, 101 00 Praha 10h

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 5. 2018, č. j. 21853/18/5200-11435-711926

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci:

1. Žalobkyně se včas podanou žalobou domáhala u zdejšího soudu přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí, kterým byla zamítnuta odvolání žalobkyně a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj, Územního pracoviště v

Žamberku (dále též „správce daně“) – dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob.

2. Konkrétně se jedná o dodatečný platební výměr správce daně za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011, č. j. 329963/17/2811-00551-609021, ze dne 6. 3. 2017, kterým byla podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též „ZDP“), a podle ustanovení § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále též „daňový řád“), z moci úřední doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 2 630 360 Kč a současně byla vyslovena zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 526 072 Kč, dále dodatečný platební výměr za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012, č. j. 330133/17/2811-00551-609021, ze dne 6. 3. 2017, kterým byla podle ZDP a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu z moci úřední doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 1 380 350 Kč a současně byla vyslovena zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 276 070 Kč, dále dodatečný platební výměr za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013, č. j. 330221/17/2811-00551-609021, ze dne 6. 3. 2017, kterým byla podle ZDP a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu z moci úřední doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 4 616 620 Kč a současně byla vyslovena zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 923 324 Kč, dále dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014, č. j. 330261/17/2811-00551-609021, ze dne 6. 3. 2017, kterým byla podle ZDP a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu z moci úřední doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 8 207 050 Kč a současně byla vyslovena zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 1 641 410 Kč.

Žaloba:

3. Žalobkyně uplatnila v žalobě následující okruhy žalobních námitek:

a) Zásadní vady zprávy o daňové kontrole

4. Žalobkyně namítala, že v doplnění odvolání opakovaně zdůraznila, že zpráva o daňové kontrole obsahuje zcela zásadní vady, kvůli kterým správce daně dospěl k nesprávným závěrům ohledně povinnosti žalobkyně doplatit daň z příjmů včetně penále, dále vynesla argumentaci o tom, že zpráva o daňové kontrole je nepřehledná a obsahuje mnoho vnitřně rozporných skutečností. S touto námitkou se žalovaný nevypořádal, nezabýval se žalobkyní předloženými důkazy anebo je jako nadbytečné odmítal provést.

b) Nesprávné posouzení rozsahu projektu výzkumu a vývoje

5. Žalovanému i správci daně je vytýkáno, že nesprávně vycházeli z premisy, že veškeré náležitosti projektů výzkumu a vývoje jsou uvedeny v jednom dokumentu, a to v krycím listu vývojového úkolu. Žalobkyně správci daně předložila projekty výzkumu a vývoje, přičemž na prvním listu každého projektu výzkumu a vývoje byl krycí list. Správce daně do protokolů uvedl, že projekty výzkumu a vývoje jsou vymezeny v krycích listech, správně však měl do protokolů uvést, že projekty výzkumu a vývoje jsou vymezeny v dokumentaci, kde první strana je označena jako krycí list a ostatní dokumenty, které jsou součástí projektů výzkumu a vývoje, byly doloženy elektronicky. Jedná se tedy o formální pochybení na straně správce daně, které vedlo k nesprávnému hodnocení důkazu. Projekty výzkumu a vývoje jsou soubornými dokumenty, jejichž první stranou je předmětný krycí

list. Správce daně tedy bez dalšího prostudoval pouze krycí listy. Žalovaný pak přejal postup správce daně, aniž se zabýval argumenty žalobkyně. Tím způsobil nepřezkoumatelnost svého rozhodnutí. Žalobkyně podotkla, že projekty výzkumu a vývoje byly sestaveny podle účetní směrnice č. 18 – Evidence výdajů vynaložených na výzkum a vývoj (dále též „směrnice č. 18“), a tedy se nejedná o nesourodé listiny bez vazby na konkrétní projekt výzkumu a vývoje, jak tvrdí žalovaný. Přitom směrnice č. 18 byla v rámci daňové kontroly předložena.

c) Porušení zásady součinnosti

6. Žalobkyně zpochybnila postup správce daně, jenž se dle žalobkyně řádně nezabýval přezkumem zprávy o daňové kontrole, aniž by se dále podrobněji zabýval žalobkyní předloženými důkazy. Žalobkyně podle svého tvrzení projevila snahu o vzájemnou součinnost se správcem daně, kterou si správce daně nesprávně vykládá jako snahu přenést důkazní břemeno na správce daně. Žalobkyně se po celou dobu daňového řízení snažila vycházet správcem daně i žalovanému maximálně vstříct, dokládala veškeré potřebné důkazy a měla za to, že by bylo vhodnější, aby správce daně, případně žalovaný, navštívili žalobkyni v jejím sídle, kde by na místě předala správcem daně potřebné podklady a vzájemně by si vyjasnili některé kroky nebo nejasné informace. Takový postup by byl v situaci rozsáhlého dokazování ohledně všech projektů výzkumu a vývoje, které jsou předmětem daňové kontroly, nejrychlejším a nejekonomičtějším řešením. Žalovaný dle žalobkyně v napadeném rozhodnutí potvrdil postup správce daně v rámci dokazování jako postup řádný a zákonný, aniž by jakkoliv svá tvrzení podložil relevantními důkazy a argumenty, což činí rozhodnutí nepřezkoumatelným.

d) Spekulativní úvahy žalovaného

7. Žalobkyně poukázala na pasáž odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného, v němž je k zakázce č. 211079 uvedeno, že žalobkyně vykazala „v materiálových nákladech součástky, bez kterých by žádný stroj nemohl pracovat, např. servomotory, převodovky, ventily, řídicí vedení, ovladače motoru aj. Část těchto nákladů dokonce vykázal po celkovém zaplacení zúčtovací faktury č. 111241. Dle odvolacího orgánu by k zaplacení zcela jistě nedošlo, kdyby stroj bez problémů nepracoval. Bez výše uvedených součástí by nemohlo zařízení v požadované kvalitě fungovat, nemohlo by být odzkoušeno, ani by na něm nemohli být zaškolení pracovníci odběratele. Naproti tomu z předloženého účetnictví odvolatele je zřejmé, že pro stejného odběratele realizoval i další zakázky, a to i v době, kdy byla zakázka č. 211079 již vyfakturována a zaplacená. Nelze tedy vyloučit, že odvolatelem byly na zakázku č. 211079 započítány náklady týkající se jiných zakázek pro téhož (příp. jiného) odběratele, na kterých pracoval i po zaplacení zakázky č. 211079 (tato skutečnost však z předložených důkazních prostředků jednoznačně nevyplyvá).“ K tomu žalobkyně podotkla, že jak ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, tak v doplnění odvolání uvedla, jak funguje spolupráce se zákazníkem při realizaci projektů výzkumu a vývoje, a dodala, že předmětem projektů výzkumu a vývoje byla výroba jednoúčelových strojů. U tohoto druhu strojů není možno vyzkoušet jejich plnou funkčnost ve výrobních prostorách žalobkyně, a to z důvodu potřeby napojení na ostatní technologie a zařízení, které jsou k dispozici pouze u zákazníka. Proto je žalobkyně nucena poslední vývojové kroky při realizaci projektů výzkumu a vývoje činit až po předání stroje, a to u zákazníka; náklady, které vzniknou po přestěhování stroje k zákazníkovi, jsou náklady, které patří do odpočtu výzkumu a vývoje, neboť jsou nezbytné pro správnou funkčnost a dokončení stroje. Z toho důvodu narůstají

náklady i po předání stroje zákazníkovi. Žalobkyně dále namítala, že otázka, bez jakých součástí stroj může či nemůže fungovat, je ryze technického charakteru, k jejímuž posouzení si musí žalovaný zajistit odborné posouzení. Jelikož si žalovaný odborné posouzení nezajistil, jeho úvahy jsou čistě spekulativní.

e) Nevypořádání se s předloženými důkazními návrhy

8. Žalobkyně znovu poukázala na tvrzené zásadní vady zprávy o daňové kontrole správce daně. Následně citovala odst. [83] napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný ztotožnil se závěry správce daně ve věci posouzení oprávněnosti předmětného odpočtu na výzkum a vývoj uplatněného žalobkyní a konkrétně odkázal na jednotlivé pasáže zprávy o daňové kontrole (ve vztahu ke každému projektu výzkumu a vývoje odkázal na konkrétní strany zprávy o daňové kontrole). Žalobkyně namítala, že to znázorňuje způsob, jakým se žalovaný vypořádal s námitkami žalobkyně – odkazem na výčet stran ve zprávě o daňové kontrole, jejíž správnost žalobkyně opakovaně zpochybnila. Žalobkyně doplnila, že z žaloby je více než zřejmé, že existují důvodné pochybnosti o správnosti a úplnosti napadeného rozhodnutí.
9. Podle žalobkyně se žalovaný dále řádně nevypořádal s důkazy prokazujícími splnění požadavku na formální stránku projektů výzkumu a vývoje. Žalovaný své tvrzení o nesplnění formální stránky projektů výzkumu a vývoje (na základě čehož se již správce daně a žalovaný nezabývali věcnou stránkou projektů výzkumu a vývoje) stavěl na několika judikátech, které citoval, avšak opomněl se vypořádat s důkazy, které žalobkyně přiložila k doplnění odvolání. V odůvodnění rozhodnutí neuvedl, jaké důkazy provedl, jak je zhodnotil, a své tvrzení, že je z předložených důkazů zřejmé, že požadavky formálního charakteru nebyly splněny, nikterak neodůvodnil. Tvrzení žalovaného je tak pouhou spekulací.

f) Nesprávné posouzení formálních náležitostí projektů výzkumu a vývoje

10. Žalobkyně namítala, že byly splněny jednotlivé formální náležitosti projektů výzkumu a vývoje. Pokud jde o datum zahájení a ukončení těchto projektů, tato náležitost splněna byla. V první řadě sám žalovaný v rozhodnutí v odst. [107] sdělil, že v projektech výzkumu a vývoje je uvedeno datum realizace projektů výzkumu a vývoje, byť není s ohledem na technickou nejistotu přesné. S ohledem na technickou nejistotu při realizaci projektů výzkumu a vývoje podle žalobkyně skutečně není na jejím rozhodnutí, v jaký okamžik zahájí realizaci projektů výzkumu a vývoje. Dále s ohledem na fakt, že projekty výzkumu a vývoje jsou dokumenty prospektivními, byla žalobkyně povinna datum zahájení projektů výzkumu a vývoje uvést vždy dopředu před zahájením konkrétního projektu, a proto není datum zahájení projektu výzkumu a vývoje přesné, jelikož žalobkyně datum zahájení s ohledem na technickou nejistotu pouze odhadovala. S odkazem na § 34c ZDP žalobkyně podotkla, že zákon explicitně nestanoví přesné datum zahájení a přesné datum ukončení jako nezbytnou součást projektů výzkumu a vývoje, jak si nesprávně vyložil žalovaný.
11. Žalobkyně citovala z napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uvedl, že cílem výzkumné a vývojové činnosti musí být dosažení jedinečného řešení, které lze odlišit od běžné (podnikatelské) činnosti poplatníka či činnosti inovativního charakteru, přičemž cíl je třeba zformulovat dostatečně jasně, aby bylo zřejmé, v čem daňový subjekt spatřuje ocenitelný prvek novosti, jaká výzkumná či technická nejistota bude překonávána, příp. v čem se

řešení liší od současného stavu a jaký bude jeho přínos. Těmto požadavkům žalobkyně v projektech výzkumu a vývoje dle žalovaného nedostála, neboť jsou v nich definovány pouze požadavky zákazníka, což lze demonstrovat na projektu č. 209128; cíl v žádném případě nevymezuje slovní spojení „Perforování plechu (RIMIC)“. Žalobkyně k tomu uvedla, že důrazně odmítá toto stanovisko žalovaného. Vyjádřila přesvědčení, že cíl je stanoven dostatečně jasně a je naprosto zřejmé, v čem žalobkyně spatřuje ocenitelný prvek novosti. Žalovaný však nejspíš není schopen posoudit splnění této náležitosti projektů výzkumu a vývoje bez odborného posouzení.

12. Ohledně uvádění jmen a příjmení všech osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu, s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 13/2011-81 s tím, že má za to, že splňuje tuto náležitost projektů výzkumu a vývoje, neboť v každém projektu uvedla jména a/nebo jména a příjmení osob řešitelského týmu. Jestliže v některém případě uvedla pouze příjmení osoby, tato rozhodně nejsou zaměnitelná s jinou osobou, jelikož ve společnosti žalobkyně nepracují osoby s totožnými příjmeními, a tudíž zaměnitelnost osob je vyloučená. Všichni pracovníci, kteří se podílejí na projektech výzkumu a vývoje, jež jsou předmětem daňové kontroly, jsou zaměstnanci žalobkyně. V průvodních listech všech projektů výzkumu a vývoje žalobkyně uvedla, že vývojový úkol bude řešen vlastními, tj. interními kapacitami, včetně uvedení konkrétního složení řešitelského týmu. Přestože není explicitně napsáno, že žalobkyně členy řešitelského týmu zaměstnává, je zjevné, že k řešení vývojového úkolu využívá vlastní kapacity, tj. svoje zaměstnance. Postup žalovaného je tak přepjatým formalismem.
13. Ve vztahu ke způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektů a dosažených výsledků žalobkyně uvedla, že v projektech výzkumu a vývoje byla nucena nastavit způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků s ohledem na technickou nejistotu při realizaci výzkumných úkolů a dále s ohledem na fakt, že projekty výzkumu a vývoje jsou prospektivními a je nutno způsob kontroly a hodnocení postupu řešení nadefinovat před zahájením vlastní realizace. Žalobkyně nastíněný způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků realizovala, jak to demonstrativně doložila u projektu č. 209128. Před zahájením každého projektu byl způsob kontroly stanoven tak, že bude probíhat kontinuálně v průběhu konkrétního projektu výzkumu a vývoje dle harmonogramu, tzn. v rámci porad řešitelského týmu, které vyhodnocují proběhnuvší kontroly řešení a postupu při realizaci projektů. Z těchto zápisů je naprosto zřejmé, jak kontrola proběhla, jak je dále nutno postupovat a jaké jsou výsledky kontroly. I tato zákonná náležitost projektu výzkumu a vývoje tak byla splněna.
14. Žalovanému bylo dále vytýkáno, že všechny projekty byly schváleny jednatelem žalobkyně. V době schvalování a realizace projektů měla žalobkyně dva společníky a dva (tytéž) jednatele. Oba jednatele jsou oprávněni jednat za žalobkyni navenek a podepisovat se za ni každý samostatně. U všech projektů výzkumu a vývoje tedy vznikl zápis o usnesení valné hromady, jehož obsahem bylo vždy schválení konkrétního projektu výzkumu a vývoje, který byl podepsán jak předsedou valné hromady, tak jednatelem žalobkyně. S ohledem na fakt, že společníci a jednatele žalobkyně jsou týmiž osobami a projekty výzkumu a vývoje byly schváleny valnou hromadou a navíc i podepsány (a tím i schváleny) vždy jedním z jednatelů žalobkyně, je naprosto zřejmé, že všechny projekty byly schváleny oprávněnou osobou. Ohledně vysloveného podezření žalovaného na

účelové doplnění zápisů z valné hromady žalobkyně namítala, že se jedná o obvinění ze spekulativního jednání bez konkrétního odkazu na jakékoliv relevantní argumenty, přičemž toto tvrzení nemá jakoukoliv oporu v provedených důkazech.

g) Změna právního názoru správce daně

15. Žalobkyně odkázala na protokol správce daně o místním šetření ze dne 1. 12. 2013, č. j. 1420772/13/2811-05400-607757, v němž správce daně konstatoval: „Všechny projekty byly zpracovány v souladu se zněním zákona o daních z příjmů.“ Vyjádření žalovaného v protokolu utvrdilo žalobkyni v tom, že jí vypracované projekty výzkumu a vývoje byly zpracovány v souladu se zněním ZDP, a tedy postupovala správně. Žalobkyně jednala s důvěrou ve správnost tvrzení správce daně. Až na základě provedeného místního šetření a výstupu z něj v podobě protokolu žalobkyně přistoupila k realizaci odpočtů na výzkum a vývoj. Byla tedy překvapena, jakmile po několika letech, kdy v dobré víře postupovala v souladu s tvrzením správce daně, jí byly doručeny dodatečné platební výměry, na jejichž základě byla správcem daně doměřena daň a stanoveno penále. Žalobkyně upozornila, že protokol o místním šetření je považován za veřejnou listinu, u níž se uplatňuje předpoklad správnosti. Žalovaný se tedy ztotožnil se závěry správce daně, aniž by zohlednil fakt, že zpráva o daňové kontrole se nikterak nezabývala naprosto odlišnými závěry správce daně uvedenými v protokolu, ze dne 1. 12. 2013, přestože protokol je veřejnou listinou a to, co je v protokolu, odpovídá skutečnosti, ledaže se prokáže opak.

h) Nesprávné posouzení nákladů na realizaci projektů výzkumu a vývoje

16. Žalobkyně přiznala, že z její strany došlo k pochybení při výpočtu mzdových nákladů, kdy však řádně předložila opravné vyčíslení mzdových nákladů a navrhla setkání za účelem vyjasnění případných nejasností. Žalobkyně vyslovila přesvědčení, že předložila veškeré relevantní podklady k výpočtu mzdových nákladů; za předpokladu, že tak neučinila, ji měl žalovaný vyzvat k doplnění dokumentů a nepoužívat nepředložení relevantních dokladů jako argument pro nesplnění jejích povinností. Žalobkyně opakovaně vyzývala jak správce daně, tak žalovaného k součinnosti a opakovaně navrhovala osobní setkání, na základě něhož by došlo k objasnění a vysvětlení všech nejasností. Na to oba správní orgány reagovaly negativně.

i) Neposouzení správnosti výzkumu a vývoje u projektů výzkumu a vývoje

17. Žalovaný, resp. správce daně si dle žalobkyně měl nechat vypracovat znalecký posudek pro posouzení předložených důkazů nebo vznesených námitek technického charakteru. Žalobkyně podotkla, že došlo ke splnění všech formálních náležitostí projektů výzkumu a vývoje, a tedy žalovaný se měl zabývat i věcnou stránkou těchto projektů, měl se zabývat předloženým znaleckým posudkem a měl přistoupit na výsledky řešitelského týmu. Místo toho odkazoval na zprávu o daňové kontrole, jejíž přezkoumatelnost žalobkyně zpochybňovala. Žalobkyně rovněž odkázala na doplnění odvolání, kde se zabývala posouzením věcné stránky výzkumu a vývoje, a doplnila, že žalovaný se v mnoha případech opomněl vypořádat s námitkami a důkazy předloženými žalobkyní.

j) Změna právní úpravy

18. Žalobkyně poznamenala, že Ministerstvo financí avizuje nutnost změny systému daňového zvýhodnění, aby nedocházelo k zamítnutí odpočtů na výzkum a vývoj z důvodu formálních pochybení při vypracování projektů výzkumu a vývoje. S ohledem na chystané

legislativní změny a „zvolňování“ v oblasti uznávání odpočtů na výzkum a vývoj s důrazem na odbourávání formálních náležitostí projektů výzkumu a vývoje označila žalobkyně dosavadní postup správce daně a žalovaného za přepjatý formalismus.

19. Závěrem žalobkyně navrhla zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

Vyjádření žalovaného, replika žalobkyně a duplika žalovaného:

20. Žalovaný ve svém vyjádření setrval na závěrech obsažených v žalovaném rozhodnutí a navrhl, aby soud žalobu pro nedůvodnost zamítl.
21. Žalobkyně ve své replice ze dne 5. 4. 2019 namítala, že zákon neukládá povinnost, aby veškeré náležitosti projektů výzkumu a vývoje byly na jedné listině. Dále zopakovala, že žalovaný se nevypořádal s žalobkyní předloženými důkazy a některé z nich zcela ignoroval. Brojila proti tvrzenému porušení práva na spravedlivý proces. Žalovaný ani správce daně nezohlednili specifické okolnosti, konkrétně, že žalobkyně je výrobní společností, která disponuje pouze limitovaným odborným pracovním aparátem. Formalistický výklad správce daně v důsledku stanoví naprosto nerealistické požadavky, které jsou pro obdobné výrobní společnosti s menším administrativním aparátem naprosto nepřiměřené a nespravedlivé. Konkrétní zákonem stanovená podoba projektu výzkumu a vývoje přitom z žádného zákonného ustanovení nevyplyvá a jedná se o čistě svévolnou úvahu správce daně. K tomu žalobkyně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 24/2012-34 s tím, že v době uplatňování odpočtů žalobkyně jednala nejen v souladu s platnou legislativou, ale i s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Žalobkyně v neposlední řadě namítala, že postup správce daně a žalovaného je v rozporu se smyslem a účelem ZDP. Dále žalobkyně poukázala na skutečnost, že zákonodárce přijal novelu ZDP provedenou zákonem č. 80/2019 Sb., který dle žalobkyně radikálně mění postup při uplatňování odpočtu za výzkum a vývoj, a to primárně právě z důvodu dosavadního rigidního a přepjatě formalistického výkladu § 34c ZDP – samotná projektová dokumentace již může být následně zpracována a schválena až k datu podání daňového přiznání, v němž bude poplatník poprvé nárokovat uplatnění odpočtu; dále došlo k nahrazení pojmu „projekt výzkumu a vývoje“ termínem „projektová dokumentace“, což zjevně reflektuje tvrzení žalobkyně, že projektová dokumentace nemusí být pouze jeden dokument, ale může to být i více jednotlivých dokumentů. Díky novele dále odpadají některé z formálních náležitostí projektové dokumentace, např. místo vypracování projektu a uvedení odpovědných osob. Provedená novela tak dokládá formalistický výklad správce daně a žalovaného. Žalobkyně zopakovala, že z protokolu o místním šetření ze dne 1. 12. 2013 vyplývá, že projekty výzkumu a vývoje jsou zpracovávány v souladu se ZDP. Dále žalobkyně namítala, že žalovaný se v rámci daňového řízení nevypořádal s výkladem pojmu „začátek řešení projektu výzkumu a vývoje“, což činí rozhodnutí nepřezkoumatelným. Závěrem žalobkyně poukázala na medializovanou zprávu týkající se odměňování zaměstnanců finančních úřadů v závislosti na tom, jak vysokou doměří daň daňovému subjektu. Tím dle žalobkyně dochází k porušení zásady nestrannosti úřední osoby a objektivnosti v daňovém řízení, jakož i rovnosti daňových subjektů, jelikož úředník motivovaný vyšším finančním ohodnocením mohl přistupovat k doměření daně přísněji než v případě jiného daňového subjektu, který např. neuplatňoval odpočet na vědu a výzkum. Je tedy možná podjatost úřední osoby, která žalobkyni doměřovala daň.

22. Žalovaný v podání ze dne 25. 9. 2019 namítal, že námitky žalobkyně týkající se novely ZDP, výkladu pojmu „začátek řešení projektu výzkumu a vývoje“ a pochybností o nezaujatém postupu při doměření daně byly vzneseny opožděně, a proto by se jimi soud neměl zabývat. Žalovaný přesto uvedl, že novela ZDP provedená zákonem č. 80/2019 Sb. nemá žádný vliv na závěr, že odpočet od základu daně nebyl žalobkyni přiznán z důvodu nesplnění formálních náležitostí, nikoliv z důvodu nesplnění věcné stránky; z důvodové zprávy k zákonu č. 80/2019 Sb. nadto vyplývá, že tento zákon reaguje na současný stav právní úpravy stran odpočtů na podporu výzkumu a vývoje, a to za účelem zjednodušení stávající právní úpravy odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, a dále snížení administrativní zátěže. Ničím nepodložená argumentace žalobkyně o rigidním a přepjatě formalistickém výkladu je tak dle žalovaného nepřístojná. Žalovaný dále odkázal na argumentaci obsaženou v napadeném rozhodnutí a ve vyjádření k žalobě a vyslovil přesvědčení, že striktní vyžadování veškerých zákonných náležitostí pro uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj nelze vykládat jako projev přepjatého formalismu nebo rigidního přístupu správce daně, ale jedná se především o komplexní odsouhlasení naplnění veškerých podmínek osvědčujících, zda bude či nebude konkrétnímu subjektu oproti ostatním subjektům v tvrzené výši uznána konkrétní daňová výhoda v podobě odpočtu na výzkum a vývoj. Pokud správce daně vyžaduje bezchybný projekt výzkumu a vývoje, nelze hovořit o přepjatém formalismu.

Posouzení věci krajským soudem:

23. Soud na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobních bodů, kterými je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále též „s. ř. s.“)], při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a po provedeném řízení dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
24. Ze správního spisu bylo zjištěno, že správce daně zahájil dne 4. 6. 2015 daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011. Dne 5. 10. 2015 pak správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2012, 2013 a 2014, a to v rozsahu uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje v jednotlivých obdobích. Ze spisového materiálu vyplývá, že hlavní činností žalobkyně byla v rozhodném období konstrukce a výroba jednoúčelových strojů a strojů pro odpadové hospodářství. Žalobkyně za zdaňovací období roku 2011 uplatnila odpočet na podporu výzkumu a vývoje ve výši 12 245 162 Kč, za zdaňovací období roku 2012 ve výši 7 265 021 Kč, za zdaňovací období roku 2013 ve výši 24 298 636 Kč a za zdaňovací období roku 2014 ve výši 43 195 508 Kč. Správce daně takto uplatněné výdaje neuznal, jelikož dle jeho názoru nebyly splněny formální náležitosti projektů výzkumu a vývoje. Správce daně zpracoval zprávu o daňové kontrole, která byla s žalobkyní projednána dne 28. 2. 2017. Následně dne 6. 3. 2017 správce daně vydal čtyři dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2011, 2012, 2013 a 2014. Žalobkyně proti těmto dodatečným platebním výměrům podala odvolání ze dne 11. 4. 2017, která doplnila podáními ze dne 12. 7. 2017. Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaného byla odvolání žalobkyně zamítnuta a dodatečné platební výměry správce daně byly potvrzeny.

25. Soud se po přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí co do zjištění skutkového stavu věci a co do právního názoru na něj plně ztotožňuje s žalovaným rozhodnutím a na toto odkazuje. Smyslem soudního přezkumu totiž není podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody s názorem soudu a odůvodněním napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění, jak již setrvale judikuje Nejvyšší správní soud (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130; rozsudky správních soudů jsou dostupné na www.nssoud.cz). K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19).

26. Podle § 34 odst. 4 ZDP, ve znění účinném do 31. 12. 2013, *od 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.*

Podle odst. 5 téhož ustanovení *projektem 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.*

27. V § 34c ZDP, ve znění účinném od 1. 1. 2014 do 31. 3. 2019, bylo stanoveno:

„(1) Projektem výzkumu a vývoje se rozumí 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

a) základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou

1. obchodní firma nebo název a adresa sídla poplatníka, je-li poplatníkem daně z příjmů právnických osob,
 2. jméno, adresa sídla podnikatele a adresa místa trvalého pobytu poplatníka, je-li poplatníkem daně z příjmů fyzických osob,
 3. daňové identifikační číslo, pokud bylo přiděleno,
 - b) dobu řešení projektu, kterou je doba ode dne zahájení do dne ukončení řešení projektu,
 - c) cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení,
 - d) předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu,
 - e) jména všech osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi,
 - f) způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků,
 - g) den a místo schválení projektu,
 - h) jméno a podpis odpovědné osoby za projekt výzkumu a vývoje.
- (2) Projekt výzkumu a vývoje musí být schválen poplatníkem před zahájením jeho řešení.
- (3) Odpovědná osoba za projekt výzkumu a vývoje odpovídá za splnění podmínek daných tímto zákonem pro projekt výzkumu a vývoje. Odpovědnou osobou je u poplatníka daně z příjmů
- a) fyzických osob tento poplatník,
 - b) právnických osob jeho statutární orgán nebo člen tohoto orgánu.“

28. Žalobkyně v žalobě opakovala, že v doplnění odvolání zdůrazňovala, že zpráva o daňové kontrole obsahuje zcela zásadní vady, kvůli kterým došel správce daně k nesprávným závěrům, dále je nepřehledná a obsahuje mnoho vnitřně rozporných skutečností, kvůli nimž je obtížně přezkoumatelná; žalovaný se však s touto námitkou nevypořádal a naopak v mnoha případech svá tvrzení stavěl pouze na zprávě o daňové kontrole a nezabýval se žalobkyní předloženými důkazy. Krajský soud k tomu uvádí, že žalobkyně v žalobě nespecifikovala konkrétní tvrzené vady, které mají způsobovat nepřehlednost zprávy o daňové kontrole, příp. její vnitřní rozpornost nebo nepřezkoumatelnost.
29. V této souvislosti soud poukazuje na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, srov. např. jeho rozsudek ze dne 22. 8. 2019, č. j. 2 As 284/2018-38: „Konkrétně co se týče formulace žalobního bodu použitím pouhého odkazu na odvolací námitky jakožto tvrzenou součást žaloby, uvedl Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 13. 12. 2006, č. j. 2 Afs 26/2005 – 114, že „lze odkázat i na ustálenou judikaturu k § 249 odst. 2 občanského soudního řádu ve znění účinném do 31. 12. 2002. Např. v rozsudku Vrchního soudu v Praze ze dne 25. 8. 1997, sp. zn. 6 A 40/96 stojí, že požadavek rozsahu napadení rozhodnutí správního orgánu ve správní žalobě není splněn pouhým odkazem na námitky uplatňované ve správním řízení odvolacím, již proto, že tyto námitky směřovaly proti jinému rozhodnutí (I. stupně), než které je předmětem přezkoumání soudem; v rozsudku téhož soudu ze dne 17. 2. 1995, č. j. 6A 15/94 - 39 pak stojí, že žaloba, která odkazuje na důvody opravného prostředku, který žalobce podal v řízení před správním orgánem, nevyhovuje požadavkům ust. § 49 odst. 2 o. s. ř.; žalobce je povinen jím spatřované důvody nezákonnosti naříkaného rozhodnutí explicitně v žalobě uvést a vymezit tak rozsah soudní kontroly rozhodnutí správního orgánu.“ Dále pak v rozsudku ze dne 30. 4. 2012, č. j. 4 As 5/2012 – 22, dospěl k závěru, že „žalobní body byl přitom žalobce povinen vymezit přímo v žalobě, povinnost tvrdit rozhodné skutečnosti nelze nahradit obecným odkazem na argumenty uplatněné v podáních činěných v předcházejícím řízení před správními orgány.“ Stejně tak v rozsudku ze dne 29. 11. 2012, č. j. 5 As 117/2011 – 223, aproboval jako správný

názor městského soudu, „proč se zabýval toliko námitkami uvedenými v žalobě a proč nemohl přiblídnout k tomu, že stěžovatel učinil součástí předmětného žalobního návrhu též odvolání a další podání z předchozího správního a soudního řízení. Městský soud konstatoval, že žalobce nemůže v žalobě jen odkázat např. na podané odvolání, ale musí uvést, proč považuje způsob, jakým se odvolací orgán s odvolacími námitkami vyrovnal, za nedostatečný.““

30. Žalobkyně v žalobě sice opakovaně odkazovala na svoje doplnění odvolání proti dodatečným platebním výměrům a argumentaci v nich obsaženou, nespécifikovala však, se kterými konkrétními argumenty se žalovaný podle jejího názoru opomněl vypořádat. Tvzení, že má jít o „zásadní vady zprávy o daňové kontrole“, není dostatečně konkrétní, neboť se může jednat v podstatě o jakoukoliv namítanou vadu, kterou žalobkyně v doplnění odvolání vytýkala napadeným dodatečným platebním výměrům (zpráva o daňové kontrole se v daném případě považuje za odůvodnění dodatečných platebních výměrů, srov. § 147 odst. 4 daňového řádu). Krajský soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za žalobkyni. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014-20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009-99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007-46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008-60, atp.). Krajský soud přesto alespoň obecně uvádí, že z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný se řádně vypořádal s veškerými odvolacími námitkami žalobkyně; jestliže se rozhodl některé důkazy neprovést pro jejich nadbytečnost, pak tento svůj závěr řádně odůvodnil; takovému postupu přitom nelze nic vytknout. Co se týče zprávy o daňové kontrole, tato sice je značně obsáhlá (čítá 418 stran), soud však nedospěl k závěru, že by byla nepřehledná, vnitřně rozporná či nepřezkoumatelná, jak namítala žalobkyně. Současně soud neshledal ani žalobkyni (bez bližší argumentace) tvrzené porušení zásad volného hodnocení důkazů či materiální pravdy. Správce daně se naopak věci zabýval podrobně a učinil řádná skutková zjištění, na jejichž základě přijal odpovídající právní závěry. Tato žalobní námitka je tedy nedůvodná.
31. Pokud jde o žalobkyni namítané nesprávné posouzení rozsahu projektu výzkumu a vývoje, soud této námitce nepřisvědčil. Krajský soud se ztotožnil s odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí, kde žalovaný s odkazem na ustálenou judikaturu konstatoval, že projekt výzkumu a vývoje představuje předem připravený, schválený, prospektivní dokument, který bude v budoucnu sloužit jako důkazní prostředek osvědčující tvrzení poplatníka o realizaci výzkumu a vývoje a splnění formálních požadavků (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016-20, či ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56); pokud tedy projekt, který musí být vypracován před zahájením jeho řešení, má obsahovat určité náležitosti, nelze jejich případnou absenci pominout. Projekt výzkumu a vývoje je dokumentem prospektivním, není proto možné jej doplňovat následně vypracovanými dokumenty v době, kdy již měl být písemný dokument se všemi náležitostmi vyhotoven. Povaze projektu odporuje, aby s ním bylo dále pracováno, k tomuto účelu slouží průběžná dokumentace, kterou vede poplatník po zahájení jeho realizace. Žalovaný uzavřel, že žalobkyni předložené dokumenty výzkumu a vývoje jsou z hlediska požadavků ZDP nekompletní, tj. neobsahují veškeré náležitosti a nebyly schváleny a vypracovány před zahájením řešení výzkumných a vývojových prací, přičemž i sama žalobkyně „drobné nedostatky“ připustila. Žalovaný dodal, že způsob

postupného předkládání dokumentů vzbuzuje pochybnosti o existenci projektů výzkumu a vývoje jako prospektivního dokumentu vypracovaného před samotným zahájením prací. Žalobkyně nejprve předložila projekty v podobě jednoho listu ve formátu A4 nazvaného „Krycí list vývojového úkolu“ nebo „Projekt výzkumu a vývoje“, které neobsahovaly dílčí náležitosti. Teprve na výzvy správce daně žalobkyně doplňovala další podklady, z nichž měl správce daně v jejich souhrnu dle jejího názoru následně vyvodit veškeré formální náležitosti projektů výzkumu a vývoje. Správce daně nebyl povinen procházet veškeré postupně předkládané podklady a z nich dovodit formální požadavky projektů výzkumu a vývoje, a stejně tak nebyl povinen procházet v sídle žalobkyně podklady čítající několik desítek až stovek stran náležejících ke každé ze zakázek výzkumu a vývoje a z nich pak dovozovat formální požadavky projektů výzkumu a vývoje. Žalovaný doplnil, že v mnoha případech se jednalo o nesourodé listiny bez jednoznačné návaznosti na konkrétní projekt výzkumu a vývoje.

32. Krajský soud se s odůvodněním napadeného rozhodnutí ztotožňuje a podotýká, že vzhledem k tomu, že projekt výzkumu a vývoje má být předem připravený prospektivní dokument vypracovaný ještě před zahájením řešení projektu, není možné za součást projektu považovat další listiny, jež vznikly později, a to již za trvání projektu. Přesně k této situaci však v nyní posuzované věci opakovaně došlo, jak plyne z napadeného rozhodnutí i zprávy o daňové kontrole. K tomu lze odkázat namátkou například na projekt výzkumu a vývoje pořadové číslo 39 (zakázka číslo 211225) – jako datum zpracování projektu výzkumu a vývoje je uvedeno 14. 2. 2011, datum zahájení projektu mělo nastat v únoru 2011 a datum ukončení projektu v červenci 2012; průvodní list vývojového úkolu byl přitom schválen až dne 2. 11. 2011, tedy v době, kdy projekt měl běžet. Podobně i v projektu výzkumu a vývoje pořadové číslo 40 (zakázka číslo 211253) je jako datum zpracování uvedeno 1. 10. 2011, datum zahájení projektu říjen 2011, datum ukončení projektu březen 2012; průvodní list vývojového úkolu byl zpracován až dne 4. 11. 2011, tj. v době po zahájení projektu, atd. Uvedené svědčí o tom, že žalobkyní postupně předkládané dokumenty nelze považovat za součásti projektů výzkumu a vývoje. Na tento závěr tudíž nemá vliv ani tvrzení žalobkyně, že zákon neukládá povinnost, aby veškeré náležitosti projektů výzkumu a vývoje byly zapsány na jedné listině. Správce daně a žalovaný k doměření daně žalobkyni přistoupili nikoliv proto, že by projekt výzkumu a vývoje byl „rozdroben“ ve více listinách, nýbrž z toho důvodu, že žalobkyně evidentně nezpracovala řádné projekty výzkumu a vývoje (splňující veškeré zákonem stanovené náležitosti) před zahájením řešení projektů. Soud souhlasí i se závěry žalovaným odkazované judikatury, srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56, kde je uvedeno: *„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....“* Že krycí listy představují kompletní projekty výzkumu a vývoje, ostatně plyne i z vyjádření žalobkyně při ústním jednání před správcem daně ze dne 21. 10. 2015 (proti protokolu z tohoto ústního jednání nebyl vznesen žádný návrh či výhrada dle § 62 daňového řádu, soud tak má za to, že k tomuto vyjádření skutečně došlo). S ohledem na veškeré vyložené skutečnosti je zřejmé, že správce daně i žalovaný nepochybili, když za projekty výzkumu a vývoje považovali toliko listiny označené jako krycí list vývojového úkolu a projekt

výzkumu a vývoje. Na těchto závěrech ničeho nemění ani žalobkyní předložená vnitropodniková směrnice č. 18 (žádnou relevantní okolnost v tomto ohledu ostatně nepřednesla ani sama žalobkyně).

33. Žalobkyně dále namítala porušení zásady součinnosti, jež mělo spočívat v tom, že správce daně, případně žalovaný, měl navštívit žalobkyni v jejím sídle, kde by mu na místě předala potřebné podklady a vzájemně by si vyjasnili některé kroky nebo nejasné informace. Krajský soud konstatuje, že dle zásady součinnosti ve smyslu § 6 odst. 2 daňového řádu se od osob zúčastněných na správě daní (daňové subjekty, třetí osoby i správce daně) očekává vzájemná spolupráce. Jejím naplňováním má být docíleno požadavku otevřenosti, srozumitelnosti a předvídatelnosti rozhodování (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 6 A 143/2001-151, č. 501/2005 Sb. NSS). Z této zásady plyne, že osoby zúčastněné na správě daní mají právo po správci daně požadovat, aby s nimi spolupracoval a vyhověl jejich racionálním požadavkům. Tato zásada se projevuje především tím, že správce daně a osoby zúčastněné na správě daní si navzájem vycházejí vstříc. Jde jak o právo, tak o povinnost zároveň (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 9 Afs 275/2016-34).
34. Krajský soud dospěl k závěru, že není porušením zásady součinnosti, jestliže správce daně nevyhoví návrhu daňového subjektu k dostavení se do sídla daňového subjektu a převzetí dokumentů na tomto místě. Žalobkyně nepřednesla žádnou okolnost, která by jí bránila doručit potřebné doklady správci daně (např. prostřednictvím provozovatele poštovních služeb, vlastními silami apod.). Tvrzení žalobkyně, že osobní převzetí dokumentů správcem daně v sídle daňového subjektu považovala za „vhodnější“, samo o sobě neznamená, že by nevyhověním tomuto požadavku došlo k porušení zásady součinnosti. Ani tato žalobní námitka nemůže obstát.
35. Ve vztahu k zakázce č. 211079 žalovaný v napadeném rozhodnutí sdělil, že žalobkyně výrobu této zakázky vykazala ve zdaňovacím období 2011, kterou dne 22. 9. 2011 vyfakturovala konečnou fakturou č. 111241 (předtím probíhala částečná fakturace, faktury byly do konce roku odběratelem uhrazeny). Dne 22. 9. 2011 žalobkyně předala výrobek – stroj odběrateli, uvedla jej do provozu, předala mu návod na obsluhu a servis a proškolila jej o ovládání a údržbě stroje (protokol o proškolení ze dne 22. 9. 2011, č. j. 1488235/15). Přestože již zakázka byla vyfakturována, žalobkyně po tomto datu vykazala v souvislosti s předmětnou zakázkou další náklady, které do 31. 12. 2011 nevyfakturovala a dle předložené účetní evidence ani nevykazala v nedokončené výrobě. Žalovaný dále konstatoval, že po předání stroje včetně proškolení žalobkyně vykazala v materiálových nákladech součástky, bez kterých by žádný stroj nemohl pracovat, např. servomotory, převodovky, ventily, řídicí vedení, ovladače motoru aj. Část těchto nákladů dokonce vykazala po celkovém zaplacení zúčtovací faktury č. 111241. Dle žalovaného by k zaplacení zcela jistě nedošlo, kdyby stroj bez problémů nepracoval. Bez uvedených součástí by nemohlo zařízení v požadované kvalitě fungovat, nemohlo by být odzkoušeno ani by na něm nemohli být zaškoleni pracovníci odběratele. Naproti tomu z předloženého účetnictví žalobkyně je zřejmé, že pro stejného odběratele realizovala i další zakázky, a to i v době, kdy byla zakázka č. 211079 již vyfakturována a zaplacená. Nelze tedy vyloučit, že žalobkyní byly na zakázku č. 211079 započítány náklady týkající se jiných zakázek pro téhož (příp. jiného) odběratele, na kterých pracoval i po zaplacení zakázky č. 211079 (tato skutečnost však z předložených důkazních prostředků jednoznačně

nevyplývá). Žalobkyně namítala, že ze strany žalovaného se jedná o spekulaci, k níž není odborně kompetentní. U tohoto druhu strojů dle žalobkyně není možno vyzkoušet jejich plnou funkčnost v jejích výrobních prostorách, a to z důvodu potřeby napojení na ostatní technologie a zařízení, které jsou k dispozici pouze u zákazníka; proto je žalobkyně nucena poslední vývojové kroky při realizaci projektů výzkumu a vývoje činit až po předání stroje.

36. Krajský soud uvádí, že pokud teprve následně žalobkyně vykazala součástky jako servomotory, převodovky, ventily, řídicí vedení, ovladače motoru apod., pak při předání stroj nemohl být funkční a jen těžko mohlo proběhnout i tvrzené zaškolení odběratele. Je obecně známou skutečností, na kterou správce daně ani žalovaný nepotřebovali znalecký posudek, že bez uvedených součástí stroj nemohl fungovat. Shora odkazovaná žalobní tvrzení o nezbytnosti činit poslední vývojové kroky u odběratele proto soud považoval za nedůvodná. O tom ostatně svědčí i zpráva o daňové kontrole, v níž správce daně na s. 110 – 111 mimo jiné konstatoval: „*Ve vyjádření daňového subjektu v odpovědi na výzvu č. j. 1525401/15/2811-00560-608991 zaslané datovou schránkou 17. 2. 2016 a zaregistrované pod č. j. 226391/16/2811-00560-608991 je uvedeno: 'Žádné reklamace k zakázkám výzkumu a vývoje neevidujeme. Uplatňování nákladů na úkoly i po plánovaném ukončení projektu je způsobeno dodatečnými požadavky našich zákazníků, kteří i po předání výrobků vyžadovali jejich dodatečné úpravy, které jsme museli dovyvinout. Jestliže tedy daňový subjekt dovyvinul další část zařízení, kterou si zákazník objednal dodatečně, nejde o náklady spojené s projektem výzkumu a vývoje zakázky č. 211079. Z citace je zřejmé, že v nákladech vyčíslených daňovým subjektem jsou i náklady na dodatečné požadavky odběratelů, které nebyly a nemohly být součástí projektu výzkumu a vývoje. Daňový subjekt tedy neměl tyto náklady zařadit ke stávajícímu projektu výzkumu a vývoje.'*“ Krajský soud s tímto hodnocením souhlasí a danou žalobní námitku považuje za účelovou, a to v návaznosti na uvedené hodnocení správce daně a v něm obsažené vyjádření žalobkyně (jež popírá žalobní argumentaci); náklady tak vznikaly v souvislosti s dodatečnými požadavky zákazníků, nikoliv v závislosti na tvrzeném postupném zprovozňování stroje.
37. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že se žalovaný ztotožnil s argumentací správce daně ohledně odčitatelné položky od základu daně, aniž by se zabýval předloženými důkazy či je sám posoudil. Žalovaný dle závěru soudu řádně odůvodnil, proč vyslovil souhlas s (podrobnou a logickou) argumentací správce daně a proč žalobkyní předloženým důkazním návrhům nevyhověl (pro nadbytečnost). Nebylo povinností žalovaného provést všechny navržené důkazy, jestliže žalovaný odůvodnil, proč toto dokazování neprovedl. Těmto požadavkům pak žalovaný plně dostál (srov. např. odst. [74], [121] či [122] napadeného rozhodnutí žalovaného); v této souvislosti lze podotknout, že žalobkyně nespécifikovala, který konkrétní (dle ní opomenutý) důkaz měl být proveden, resp. jaký možný vliv na učiněná skutková zjištění a případně i právní závěry by mělo jeho provedení. Nelze pak přitakat ani námitce žalobkyně, že žalovaný neodůvodnil své tvrzení, že požadavky formálního charakteru nebyly u projektů výzkumu a vývoje splněny. Dle závěru soudu je jak ve zprávě o daňové kontrole, tak v napadeném rozhodnutí žalovaného podrobně vysvětleno, proč správce daně a žalovaný dospěli k závěru o nesplnění těchto formálních požadavků. Jestliže pak správce daně či žalovaný označil některý z žalobkyní předložených důkazů za nevěrohodný, vždy tento svůj závěr řádně odůvodnil.

38. Soud se dále zabýval naplněním jednotlivých náležitostí projektů výzkumu a vývoje. Pokud jde o datum zahájení a ukončení projektů, lze se ztotožnit s žalovaným, který uvedl, že datum zahájení ani datum ukončení není uvedeno ani v jednom projektu výzkumu a vývoje. Skutečnost, že plánované datum ukončení nebude přesně na den korespondovat se skutečností, lze v kontextu překonávání technické či výzkumné nejistoty pochopit, ale důvod pro jeho neuvedení v projektu výzkumu a vývoje nikoliv. Soud konstatuje, že bylo povinností žalobkyně uvést „datum zahájení a datum ukončení řešení projektu“ (srov. § 34 odst. 5 ZDP, ve znění účinném do 31. 12. 2013), tj. konkrétní den, měsíc a rok, a to přinejmenším u projektů výzkumu a vývoje zpracovaných do konce roku 2013, jichž je z žalobkyní předložených projektů značná většina. Tuto náležitost však žalobkyně nesplnila. Tvrzení, že žalobkyně zpracovala projekty výzkumu a vývoje před zahájením jejich realizace, dle závěru soudu nemůže znamenat, že nelze přesně stanovit datum zahájení realizace projektu; žalobkyně takového přesného stanovení data zahájení řešení projektu musela být schopna. Žalobkyni pak nic nebránilo zpracovat projekt výzkumu a vývoje v takový čas (třebas i krátký) před zahájením realizace projektu, kdy už toto datum musela znát. Navíc soud přisvědčil žalovanému, který doplnil, že i v řadě projektů neúplně stanovené období neodpovídá době řešení projektu, kterou na stejném dokumentu žalobkyně uvedla (jde o projekty č. 208336 a 214045, srov. odst. 107 napadeného rozhodnutí).
39. Krajský soud dospěl k závěru, že ani cíl projektu nebyl v žádném z projektů výzkumu a vývoje vymezen dostatečně konkrétně. Jak žalovaný správně poznamenal v odst. [108] napadeného rozhodnutí, cílem výzkumné a vývojové činnosti musí být dosažení jedinečného řešení, které lze odlišit od běžné (podnikatelské) činnosti poplatníka či činnosti inovačního charakteru. Cíl musí být současně vyhodnotitelný. Je nepochybně třeba cíl v projektu výzkumu a vývoje zformulovat dostatečně jasně, aby bylo zřejmé, v čem daňový subjekt spatřuje ocenitelný prvek novosti, jaká výzkumná či technická nejistota bude překonávána, příp. v čem se řešení liší od současného stavu a jaký bude jeho přínos. Těmto požadavkům žalobkyní předložené projekty dle právního závěru soudu nedostály, když jako cíl projektu je často uvedeno pouze označení zakázky, kterou měla žalobkyně zhotovit pro svého klienta. Příkladmo lze odkázat na následovně vymezené cíle projektů: „Polymerizační komora AVX“ (číslo 207350), „Zatahovávání skleniček SICEL“ (číslo 208170), „Final Assy Equipment (IMS)“ (číslo 208336), „Zakládání čipu z blistru (IDENT)“ (číslo 209026), „Stanice kalibrace, svařování (Continental)“ (číslo 209075), „Stroj na montáž zadního světla (FOREZ)“ (číslo 209110), popř. žalovaným i žalobkyní odkazované „Perforování plechu (RIMIC)“ (číslo 209128), dále „Montážní linka Caster (ERCE)“ (číslo 209236) apod. Žádný z těchto projektů výzkumu a vývoje nemá vymezen svůj cíl tak, aby bylo zřejmé, v čem je spatřován ocenitelný prvek novosti, jaká výzkumná či technická nejistota bude překonávána, příp. v čem se řešení liší od současného stavu a jaký bude jeho přínos. Přestože lze přitakat žalobkyni, že žádný právní předpis výslovně nestanoví povinnost popsat v projektech výzkumu a vývoje detailní postup při řešení výzkumného úkolu, uvedené cíle projektů výzkumu a vývoje jsou dle právního názoru soudu vymezeny natolik vágně a nekonkrétně, že je zcela zřejmé, že vymezené požadavky nemohou splňovat. Jak navíc správně poznamenal žalovaný, žalobkyně se ve své činnosti již několik let specializuje na výrobu jednoúčelových strojů, jež byly taktéž předmětem projektů výzkumu a vývoje. Pro posouzení prvku novosti a dalších kritérií proto nebylo třeba odborného posouzení, jak namítala žalobkyně.

40. Ohledně neuvedení celých jmen a příjmení osob odborně zajišťujících řešení projektu soud poukazuje na § 34 odst. 5 ZDP, ve znění účinném do 31. 12. 2013. Zákonodárce v tomto ustanovení výslovně vyžadoval uvádění jmen i příjmení. V nyní posuzovaném případě však žalobkyně tento požadavek zcela splnila pouze v krycím listu č. 33 (zakázka číslo 210271) a v projektech výzkumu a vývoje č. 45 (zakázka číslo 214261), č. 46 (zakázka číslo 214293) a č. 47 (zakázka číslo 214154), částečně tento požadavek splnila (bylo uvedeno jedno celé jméno a příjmení, ve zbývajících případech nebyla uvedena celá jména i příjmení) v krycích listech č. 23 (zakázka číslo 207350), č. 32 (zakázka číslo 210215) a v projektu výzkumu a vývoje č. 37 (zakázka číslo 211079). Obecně lze přisvědčit žalobkyni, že poukazovala na judikaturu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2011, č. j. 8 Afs 13/2011-81), podle níž smysl celého ustanovení spočívá v úmyslu zákonodárce podpořit provádění výzkumu a vývoje vlastními pracovníky, a tím tedy také zvýšit zájem podnikatelských subjektů o kvalifikované zaměstnance, což může pozitivně vést ke zvýšení poptávky po vysoce vzdělaných pracovních silách, a tudíž i ke zvýšení jejich zaměstnanosti. Žalobkyně přitom namítala, že všechny osoby, jež se podílejí na projektech výzkumu a vývoje, patří mezi její zaměstnance, přičemž jejich příjmení nejsou zaměnitelná, neboť v této společnosti nepracují osoby se stejnými příjmeními. Předmětné pochybení žalobkyně (neuvádění celých jmen a příjmení v projektech výzkumu a vývoje) z daných důvodů tedy krajský soud nepovažuje za nejzávažnější a samo o sobě mající za následek závěr o nenaplnění formálních požadavků projektů výzkumu a vývoje, na straně druhé však, ve spojení s ostatními formálními nedostatky těchto projektů, i toto pochybení ilustruje rozsah, v němž žalobkyně zákonem stanovené požadavky na projekt výzkumu a vývoje nesplnila. I kdyby pak soud ve vztahu k této námitce žalobkyni přisvědčil (přestože ani zde k naplnění zákonných podmínek ze strany žalobkyně nedošlo), ostatní (značně závažnější) pochybení žalobkyně při tvorbě projektů výzkumu a vývoje ve svém souhrnu i tak jednoznačně postačují pro závěr o nesplnění formálních náležitostí projektů výzkumu a vývoje, a tedy i nesplnění podmínek pro vznik nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje.
41. Co se týče způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, žalobkyně v projektech výzkumu a vývoje uváděla buď odkazy na průvodní listy vývojového úkolu, které však způsob kontroly a hodnocení postupu řešení dosažených výsledků neobsahují (průvodní listy navíc z výše shrnutých důvodů nelze považovat za součásti projektů výzkumu a vývoje), popř. je v projektech výzkumu a vývoje uváděno, že „dosažené výsledky jsou postupně kontrolovány a hodnoceny zákazníkem při pravidelných kontrolách, konečné zhodnocení probíhá při oživení zařízení před instalací u zákazníka, na základě výsledků po oživení zařízení se provedou nutné úpravy a vylepšení“. Jedná se o natolik obecné formulace, které rozhodně nelze považovat za řádné uvedení cíle projektu dosažitelného v době řešení projektu a vyhodnotitelného po jeho ukončení. Jestliže žalobkyně v žalobě odkazovala na zápisy z porad řešitelského týmu či dokumenty nazvané „Oponentura změny“ (což demonstrovala na projektu s číslem zakázky 209128), soud podotýká, že jak správně konstatoval žalovaný (a žalobkyně žádným hodnověrným způsobem jeho argumentaci nezpochybnila), žalobkyní odkazované dokumenty vznikly až po zpracování projektů výzkumu a vývoje v průběhu realizace projektů, pročez tato argumentace nemůže obstát, a to již z toho důvodu, že projekt výzkumu a vývoje je (jak sama připomněla žalobkyně v žalobě) prospektivní dokument, a tedy způsob hodnocení a

kontroly je třeba nadefinovat před zahájením vlastní realizace projektů výzkumu a vývoje. Ani tento žalobní bod proto není důvodný.

42. Žalobkyně namítala, že její jednatel schválil všechny projekty výzkumu a vývoje, a odkázala na zápisy z valné hromady, jejichž obsahem podle ní bylo vždy schválení konkrétního projektu výzkumu a vývoje, který byl podepsán jak předsedou valné hromady, tak jednatelem žalobkyně (ti jsou současně společníky žalobkyně). Krajský soud poukazuje na žalobou napadené rozhodnutí (srov. odst. [111]), v němž žalovaný přesvědčivě vysvětlil, že žádný ze zápisů z valné hromady nebyl součástí předložených projektů výzkumu a vývoje, nadto byly u jednotlivých projektů výzkumu a vývoje zjištěny nedostatky ve vztahu k dataci, resp. časové návaznosti jednotlivých listin. Projekt výzkumu a vývoje, resp. listina „Krycí list vývojového úkolu“, není v zápisech uvedena ani jako příloha, rovněž tyto listiny na zápisy z valné hromady v mnoha případech vůbec neodkazují. Z předložených listin tak neplyne explicitní návaznost. Žalovaný uvedené demonstroval na projektu č. 209128 – z předloženého zápisu z valné hromady je zřejmé, že tato neschválila projekt výzkumu a vývoje jako takový – tedy listinu (písemný dokument), která měla být vypracována před zahájením realizace výzkumu a vývoje a má zákonem stanovené náležitosti. Valná hromada schválila pouze výrobu zařízení RIMIC – performing machine, zařazení této zakázky do výzkumu a vývoje a předpokládanou výši výdajů (nákladů). Zápis z valné hromady ze dne 15. 5. 2009 není žádným způsobem propojitelný s vlastním projektem výzkumu a vývoje, neboť na vlastním projektu není uvedena žádná z osob zúčastněná na valné hromadě, zápis z valné hromady se na projekt výzkumu a vývoje samotný neodkazuje a vlastní projekt výzkumu a vývoje se neodkazuje na zápis z valné hromady, přestože k tomu má ve formuláři vlastní kolonku. Celá zakázka byla realizována již od června 2009, tj. před vypracováním listiny „Krycí list vývojového úkolu“ ze dne 15. 2. 2010. Od června do prosince 2009 byly dle účetních záznamů žalobkyně na zakázku vynaloženy mzdové a materiálové náklady v souhrnu představující 100 % vykázaných mzdových a materiálových nákladů na odpočet na výzkum a vývoj. Listina „Krycí list vývojového úkolu“ tak nemohla existovat v době, kdy valná hromada teprve rozhodovala, že daná zakázka bude realizována a že bude zařazena do výzkumu a vývoje. Krajský soud s tímto hodnocením žalovaného souhlasí, uzavírá, že předložené zápisy z valné hromady neprokazují splnění zákonem stanovené podmínky schválení projektu oprávněnou osobou před zahájením řešení projektu, a podotýká, že žalobkyně v průběhu řízení před soudem nepřednesla žádnou argumentaci relevantně zpochybňující tento závěr. Lze rovněž přisvědčit žalovanému, že uvedené okolnosti nasvědčují závěru, že zápisy z valné hromady byly „účelově doplněny“ poté, co byla žalobkyně správcem daně na chybějící náležitosti upozorněna. Vzhledem k uvedenému má soud za to, že se nejedná o spekulaci, která by neměla oporu v provedených důkazech, jak namítala žalobkyně.
43. Ze všech uvedených důvodů soud nesouhlasí ani s námitkou, že žalobkyně striktně postupovala v souladu s platnou právní úpravou a u všech projektů výzkumu a vývoje splňovala zákonné minimum. Tvrzení žalobkyně, že nedisponuje vlastním aparátem, který by řešil výhradně odpočet výdajů na výzkum a vývoj, nemá žádný vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobkyni nelze přitakat ani v tom ohledu, že formalistický výklad správce daně zasahuje do jejího práva na spravedlivý proces a snižuje možnosti využití odpočtů na výzkum a vývoj. Soud podotýká, že je na zákonodárci, zda a jaké podmínky se rozhodne stanovit pro uplatnění případného odpočtu na podporu výzkumu a vývoje (popř. zda se rozhodne takový odpočet vůbec neumožnit). Ze správního

spisu nevyplývá, že by správce daně či žalovaný postupovali jakkoliv formalisticky, nýbrž jednalo se o postup zákonný.

44. V žalobkyní odkazovaném protokolu správce daně o místním šetření ze dne 1. 12. 2013, č. j. 1420772/13/2811-05400-607757, je mimo jiné uvedena věta: „*Všechny projekty byly zpracovány v souladu se zněním zákona o daních z příjmů.*“ Tuto větu dle krajského soudu nelze interpretovat jako potvrzení správce daně žalobkyni, že projekty výzkumu a vývoje zpracované žalobkyní splnily veškeré náležitosti vyžadované ZDP. Krajský soud tuto větu chápe pouze jako jakýsi odkaz na ZDP jakožto právní předpis upravující náležitosti projektu výzkumu a vývoje, a to bez toho, že by správce daně hodnotil, zda všechny zákonem vyžadované náležitosti projektů výzkumu a vývoje byly naplněny, nebo nikoliv. Z vyložených důvodů nelze uzavřít, že by správce daně postupoval v rozporu se svým dřívějším stanoviskem či překvapivě. K tomu lze rovněž odkázat na s. 416 zprávy o daňové kontrole, kde správce daně uvedl, že v rámci místního šetření šlo jen o základní krátké seznámení se způsobem výroby žalobkyně. Bylo zjištěno, že žalobkyně zpracovává v souladu se zákonem projekty výzkumu a vývoje, a správce daně se seznámil s tím, co žalobkyně vyrábí, jakým způsobem probíhá komunikace mezi zákazníkem a žalobkyní. Správce daně byl u žalobkyně cca 4,5 hodiny, žalobkyně mu předložila 7 projektů na rok 2011 a 6 projektů na rok 2012. Vzhledem k tomu, že každá složka projektu má několik set stran, odečte-li se čas na oběd a fyziologické potřeby, čas na sepsání protokolu a čas na zjištění základních skutečností o tom, jak celý systém výroby a komunikace se zákazníkem funguje, na prohlídku každého z projektů zbude čas v řádu několika minut. Při místním šetření správce daně zjišťuje pouze základní informace o tom, jakým způsobem funguje komunikace se zákazníky, jakou výrobou obecně se žalobkyně zabývá, případně zda vede základní dokumentaci. V žádném případě nelze v tak omezené době prokázat, zda žalobkyně má, nebo nemá nárok na odčitatelnou položku, a už vůbec ne, zda na ni má nárok v té výši, jakou si nárokuje. To, že si žalobkyně myslela, že místním šetřením je vše uzavřeno, nelze přičítat správci daně k tíži. Stejně tak soud odkazuje na žalobou napadené rozhodnutí, v němž žalovaný v odst. [106] správně poznamenal, že těžiště místního šetření spočívá ve vyhledávání důkazních prostředků v místě, kde se mohou nacházet. Místní šetření je postupem při správě daní sloužícím pouze k vyhledávání důkazních prostředků. V jeho rámci tak není dán prostor k tomu, místním šetřením získané důkazní prostředky hodnotit z hlediska jejich závažnosti, zákonnosti a věrohodnosti. Místním šetřením tak lze důkazní prostředky pouze vyhledat (tj. zjistit, zda existují), nikoliv je však hodnotit a vyvozovat z nich závěry o skutkovém stavu. Na základě poznatků získaných při místním šetření tak nelze o daňové povinnosti rozhodnout. K doměření daně z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly (§ 143 odst. 3 daňového řádu).
45. Soud se s hodnocením žalovaného i správce daně ztotožňuje a uzavírá, že nelze jednu větu uvedenou správcem daně v protokolu o místním šetření vytrhnout z kontextu a vykládat ji zcela odlišným způsobem, než jak zjevně byla zamýšlena. Správce daně touto větou evidentně měl na mysli pouze odkaz na ZDP jakožto právní předpis upravující náležitosti projektu výzkumu a vývoje, aniž by hodnotil, nakolik v případě žalobkyně ke splnění těchto zákonných náležitostí došlo.
46. Na okraj soud podotýká, že i kdyby čistě teoreticky bylo možno tvrzení správce daně v protokole o místním šetření ze dne 1. 12. 2013 považovat za uznání, že projekty výzkumu a vývoje zpracované žalobkyní splňovaly všechny náležitosti požadované ZDP,

jak argumentovala žalobkyně, ani taková skutečnost by sama o sobě nepředstavovala důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí. K tomu soud poukazuje na judikaturu správních soudů, kupříkladu na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 22. 8. 2018, č. j. 30 Af 87/2016-50: „Jednou ze zásad ovládajících (nejen) daňové řízení je zásada ochrany legitimního očekávání – slovy zákona: požadavek, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly (§ 8 odst. 2 daňového řádu). Krajský soud zdůrazňuje, že § 8 odst. 2 daňového řádu nelze vykládat tím způsobem, že by byl správce daně automaticky vázán dřívějším chybným posouzením, které učinil a na základě toho tak musel obdobným způsobem postupovat ve všech souvisejících případech. Problematikou ochrany legitimního očekávání se podrobně zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS. V něm uvedl, že princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí vyplývá ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení (viz čl. 1 věta první Listiny základních práv a svobod) a jako takový patří ke znakům právního státu. Pro závaznost správní praxe a tedy pro vznik legitimního očekávání dotčených subjektů stanovil Nejvyšší správní soud určitá obecná pravidla. Především, nemůže legitimní očekávání založit praxe, která je v rozporu se zákonem – „(j)asná (pochybnosti nevzbuzující) slova zákona samozřejmě předčí (překonají) jakékoliv očekávání, ať už vzniklo jakkoliv.“ (usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Ads 88/2006-132, bod 80.). Za splnění této podmínky pak legitimní očekávání zakládá jednotná, ustálená a dlouhodobá činnost nebo nečinnost správního orgánu, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Pouze takovou praxí je správní orgán vázán a jen taková správní praxe je doplněním psaného práva a je způsobilá modifikovat pravidla obsažená v právní normě (usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Ads 88/2006-132, bod 81). V řešené věci byla žalobcem tvrzená daňová povinnost odvíjející se od nárokováného osvobození od daně správcem daně akceptována v rozporu s právními předpisy. Právní úprava spojovala podmínku osvobození od daně toliko s prvním úplatným převodem bytové jednotky; v tomto směru byla právní úprava naprosto jasná a srozumitelná. Z tohoto důvodu proto postup správce daně nemohl založit legitimní očekávání, že stejně bude postupováno i v souvisejících případech šesti zbývajících bytových jednotek.“

47. I kdyby tedy žalobkyní poukazované vyjádření správce daně obsažené v protokolu o místním šetření ze dne 1. 12. 2013 hypoteticky přisvědčovalo právnímu názoru žalobkyně o bezchybnosti jejích projektů výzkumu a vývoje, jednalo by se zjevně o závěr nesprávný (viz shora odkazovanou argumentaci týkající se nesplnění formálních podmínek žalobkyní předložených projektů výzkumu a vývoje) a ojedinelý, jenž by nemohl založit legitimní očekávání žalobkyně, že správce daně, potažmo žalovaný, tento názor budou zastávat setrvale i nadále a že by nebylo možné tento právní názor přehodnotit. Ani tato žalobní námitka proto nemůže obstát. S ohledem na shora vyslovené právní závěry pak na zákonnost napadeného rozhodnutí nemá žádný vliv ani žalobkyní namítaná skutečnost, že protokol správce daně o místním šetření je veřejnou listinou.
48. Žalobkyně dále namítala, že pokud nepředložila relevantní podklady k výpočtu mzdových nákladů, měl žalovaný povinnost ji vyzvat k doplnění těchto dokumentů, přičemž žalobkyně opakovaně vyzývala správce daně i žalovaného k součinnosti a opakovaně navrhovala osobní setkání, na jehož základě by došlo k objasnění a vysvětlení všech nejasností, na což oba správní orgány reagovaly negativně. K tomu soud uvádí, že bylo věci žalobkyně jakožto daňového subjektu, aby svá tvrzení prokázala. Jestliže tak neučinila, správce daně ani žalovaný ji k tomu nebyl povinen výslovně vyzývat. Jak plyne z ustálené

judikatury, důkazní povinnost k prokázání jím tvrzených skutečností nese sám daňový poplatník, nikoli správce daně (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, publ. pod č. 1022/2007 Sb. NSS, či ze dne 9. 1. 2008, č. j. 5 Afs 162/2006-37). Krajský soud podotýká, že ani výzvami k osobnímu setkání nelze přenést břemeno důkazní z daňového subjektu na správce daně. Jestliže správce daně ani žalovaný výslovně nevyzval žalobkyni k prokázání mzdových nákladů, neporušil tím zásadu součinnosti ani jiný princip zakotvený v daňovém řádu či jiném právním předpise. I tato žalobní námitka je tak nedůvodná.

49. V situaci, kdy projekty výzkumu a vývoje nesplňovaly formální náležitosti stanovené zákonem, nebylo vadou řízení, jestliže se správce daně ani žalovaný již nezabývali otázkou, zda skutečně materiálně odpovídají definici vývoje a výzkumu obsažené v § 2 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků. Nešlo o opomenutí námitky, nýbrž o výslovné konstatování nadbytečnosti takového postupu, neboť ani případná důvodnost této části argumentace žalobkyně by na závěru o nesplnění podmínek kladených na projekty výzkumu a vývoje § 34 odst. 5 ZDP, ve znění účinném do 31. 12. 2013, a dle § 34c ZDP, ve znění účinném do 31. 3. 2019, nemohla ničeho změnit (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2018, č. j. 3 Afs 304/2016-37, či ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016-20). Správce daně ani žalovaný tudíž nepochybili, jestliže se nezabývali věcnou stránkou projektů výzkumu a vývoje předložených žalobkyní, pročez ani logicky neprováděli za tím účelem navržené dokazování např. znaleckým posudkem či výsledkem řešitelského týmu (to by bylo nadbytečné). Daný výklad není projevem přepjatého formalismu, jak namítala žalobkyně, naopak je logické, že jestliže nejsou splněny ani podstatné formální náležitosti projektů výzkumu a vývoje, je nadbytečné věnovat se věcnému posouzení předložených projektů. Ani tato žalobní námitka není důvodná.
50. Krajský soud neshledal důvodnou ani argumentaci žalobkyně týkající se nové právní úpravy. Skutečnost, že zákonodárce přijal zákon č. 80/2019 Sb., jímž došlo s účinností od 1. 4. 2019 k určitým změnám (mimo jiné) § 34c ZDP, nemá žádný vliv na otázku, zda projekty výzkumu a vývoje předložené žalobkyní splnily veškeré požadavky vyplývající z tehdejší právní úpravy (tj. § 34 odst. 5 ZDP, ve znění účinném do 31. 12. 2013, a § 34c ZDP, ve znění účinném do 31. 3. 2019). Změna právní úpravy nemá žádný vliv na posouzení projektů výzkumu a vývoje vzniklých za účinnosti právní úpravy dřívější. Z důvodové zprávy k tomuto zákonu nevyplývá, že by se zákonodárce rozhodl ke změně § 34c ZDP „z důvodu dosavadního rigidního a přepjatě formalistického výkladu § 34c (dříve § 34 odst. 5)“ ZDP, jak namítala žalobkyně; žalobkyně toto svoje tvrzení ostatně ani žádným hodnověrným způsobem nedoložila.
51. Soud nepovažuje výklad zastávaný správcem daně a žalovaným za formalistický, nýbrž jedná se o výklad zcela souladný se zákonem. Poukazovala-li žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2013, č. j. 2 Afs 24/2012-34, podle něhož odmítnutí odečtení nákladů pouze s odkazem na formální nedostatky projektu (jejichž relevance se nadto ukázala jako nesprávná či sporná) je výrazem přepjatého formalismu, který zcela odhlíží od smyslu předmětné odčitatelné položky, kterou je daňová podpora výzkumu a vývoje, soud uvádí, že závěry tohoto rozsudku nejsou použitelné v předmětné věci. O tom ostatně svědčí i následující pasáž daného rozsudku:

„Nyní posuzovaná věc je značně specifická a při jejím posouzení je nutno zohlednit všechny objektivní i subjektivní skutečnosti. Především nelze pominout fakt, že právní úprava umožňovala odečtení nákladů souvisejících s realizací projektu výzkumu a vývoje již v roce 2005, tedy v době, kdy stěžovatel tento projekt začínal připravovat. Povinnost vypracovat projekt odpovídající požadavkům § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů byla zavedena až s účinností od 1. 1. 2006, tedy v době, kdy stěžovatel (podle podnikatelského záměru – etapizace projektu) začínal s realizací jeho první etapy (I/2006). Je tak zřejmé, že v době, kdy se stěžovatel připravoval na realizaci projektu, nebyla pro uplatnění této odpočitatelné položky stanovena povinnost vypracovat projekt v požadovaných parametrech ani v daňovém, ani v žádném dalším právním předpisu.“

52. V nyní posuzované věci však žalobkyně všechny projekty výzkumu a vývoje zpracovávala již v době, kdy byly v ZDP již nezanedbatelnou dobu zakotveny odpovídající požadavky na projekt výzkumu a vývoje (žalobkyně odpočet nárokovala za zdaňovací období let 2011, 2012, 2013 a 2014, povinnost vypracovat projekt odpovídající požadavkům § 34 odst. 5 ZDP byla zavedena již s účinností od 1. 1. 2006). Tento právní závěr soudu ostatně plyne i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016-55: *„Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem krajského soudu, že závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2013, č. j. 2 Afs 24/2012 – 34 ... na danou věc nedopadají. Ve vztahu k posuzování náležitostí projektu výzkumu a vývoje lze konstatovat, že uvedený rozsudek shledal přepjatý formalismus při posuzování náležitostí projektu výzkumu a vývoje za situace, kdy daňový subjekt vypracovával projekt výzkumu a vývoje v roce 2005. Tehdy právní úprava umožňovala odpočet výdajů (nákladů) vynaložených při realizaci projektu výzkumu a vývoje, ale formalizované náležitosti projektu výzkumu a vývoje byly do § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů vloženy až s účinností od 1. 1. 2006, kdy uvedený daňový subjekt začínal s realizací první etapy výzkumu a vývoje dle svého projektu. Jde o velkou odlišnost od stěžovatelčina případu, v němž jsou projekty výzkumu a vývoje datovány dny 2. 1. 2009 a 1. 11. 2009, tedy v době, kdy byly náležitosti projektu výzkumu a vývoje v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů zakotveny již 3 roky.“* Správce daně i žalovaný postupovali zcela v souladu se zákonem, pročez nemůže obstát odkaz žalobkyně na rozsudek č. j. 2 Afs 24/2012-34 ani námitka přepjatého formalismu. Nelze přisvědčit žalobkyni, která namítala, že projekty výzkumu a vývoje zpracovávala v období relativně blízkém zavedení formálních náležitostí projektů výzkumu a vývoje a že v té době ještě nebyla známa „přísnější“ judikatura (soud podotýká, že naprostá většina projektů žalobkyně byla zpracována ještě později než v případě řešeném v odkazovaném rozsudku č. j. 9 Afs 144/2016-55; otázka, zda a jaká judikatura existovala v rozhodném období, navíc nemá vliv na posouzení, zda zákonem předepsané náležitosti projektů výzkumu a vývoje byly splněny).
53. Důvodná není ani námitka týkající se odměňování pracovníků Finanční správy ČR za doměřování daní. Žalobkyně žádným způsobem netvrdila ani neprokázala, že by namítaný způsob odměňování pracovníků Finanční správy ČR byl jednak uplatněn v návaznosti na doměření daně právě žalobkyni, natožpak že by v důsledku této případné skutečnosti došlo k porušení kteréhokoli zákonného ustanovení či k případné podjatosti daného pracovníka. Nebylo tak prokázáno (ani žádným relevantním způsobem tvrzeno), že by z uvedených důvodů jakýmkoli způsobem došlo ke zkrácení na právech žalobkyně.
54. Pokud jde o žalobní bod, že žalovaný se v rámci daňového řízení nevypořádal s výkladem pojmu „začátek řešení projektu výzkumu a vývoje“, tento byl poprvé uplatněn až v replice

žalobkyně ze dne 5. 4. 2019 k vyjádření žalovaného, tj. až po uplynutí dvouměsíční lhůty pro podání žaloby, jež v daném případě uplynula dne 16. 7. 2018. Zákon přitom ukládá soudu zabývat se pouze námitkami, které byly vzneseny ve lhůtě pro podání žaloby. Rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body žalobce může jen ve lhůtě pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 s. ř. s.). To potvrzuje i judikatura, srov. např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, publ. pod č. 2162/2008 Sb. NSS, kde se uvádí: „*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.*“ Nejedná se pak o rozvedení žalobního bodu obsaženého na s. 18 žaloby, jak namítala žalobkyně při jednání před zdejším soudem dne 2. 10. 2019. V žalobě totiž žalobkyně namítala, že datum zahájení řešení projektu (jako náležitost projektu výzkumu a vývoje) v jejím případě bylo řádně uvedeno, přičemž toto datum s ohledem na technickou nejistotu bylo možno pouze odhadovat. Další (odlišná) námitka, že v rozhodnutí absentuje definice pojmu „začátek řešení projektu výzkumu a vývoje“ (pročež až na základě nadefinování tohoto pojmu mohl žalovaný vyhodnotit skutečnosti svědčící o včasnosti či opožděnosti projektů výzkumu a vývoje), se však poprvé objevila nikoliv v žalobě ze dne 16. 7. 2018, nýbrž až v replice ze dne 5. 4. 2019. Soud proto tento žalobní bod považoval za uplatněný opožděně a blíže se jím nezabýval.

Závěr a náklady řízení:

55. Krajský soud shledal žalobu nedůvodnou, a proto ji zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
56. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci zakotvené v § 60 odst. 1 s. ř. s., přičemž neúspěšná žalobkyně právo na náhradu nákladů řízení neměla a úspěšný žalovaný se při jednání před soudem dne 2. 10. 2019 práva na náhradu nákladů řízení vzdal.

Poučení:

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

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

Pardubice 9. října 2019

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu