



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **ZFP akademie, a.s.**, IČ: 26304805
se sídlem 17. listopadu 3112/12, 690 02 Břeclav
zastoupená advokátkou Mgr. Marií Blechovou, LL.M.
se sídlem Heršpická 813/5, 639 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 3. 2016, č. j. 11717/16/5200-11435-711926

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) doměřil žalobkyni dodatečným platebním výměrem ze dne 11. 6. 2015, č. j. 2747588/15/3008-50521-709415, daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 376 960 Kč, dodatečným platebním výměrem ze dne 11. 6. 2015, č. j. 2747600/15/3008-50521-709415, daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 492 100 Kč a dodatečným platebním výměrem ze dne 11. 6. 2015, č. j. 2747750/15/3008-50521-709415, daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 609 330 Kč (výše uvedené dodatečné platební výměry dále společně též „prvostupňová rozhodnutí“). Daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011, 2012 a 2013 byla žalobkyni doměřena z moci úřední na základě provedené daňové kontroly, jejímž předmětem bylo prokázání oprávněnosti uplatnění odpočtu na řádku č. 242 řádného daňového přiznání ve smyslu § 34 odst. 4 až 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), resp. 100% výdajů na realizaci výzkumu a vývoje pro vytvoření informačního systému ve společnosti žalobkyně v kontrolovaných zdaňovacích obdobích. Na základě provedené daňové kontroly správce daně odčitatelnou položku vykázanou žalobkyní na řádku č. 242 řádného daňového přiznání neuznal, a přistoupil tak k doměření daně z příjmů právnických osob žalobkyni. Proti prvostupňovým rozhodnutím žalobkyně brojila odvoláními, která byla rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 17. 3. 2016, č. j. 11717/16/5200-11435-711926 (dále též „napadené rozhodnutí“), zamítnuta a prvostupňová rozhodnutí jím byla potvrzena.

II. Obsah žaloby

2. Žalobkyně se žalobou ze dne 26. 5. 2016 domáhá zrušení rozhodnutí obou stupňů a vrácení věci správci daně k dalšímu řízení. Dle ní § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů nestanovuje nároky na obecnost, resp. konkrétnost dokumentu Projekt výzkumu a vývoje. Nepožaduje průběžné kontroly v konkrétní podobě, nastavení kontroly dává do kompetence daňových subjektů. Výstupy kontroly požadované žalovaným nemají oporu v zákoně. Dokumentace, resp. metodiky žalobkyně splňují nároky kladené zákonem. Nejde o protiprávnost, když metodiky projektu v mírném rozsahu jednotek obsahovaly zmínky o něčem, co nebylo v rámci projektu využitelné (kupř. náklady na výrobní linku).
3. Dokument VT01: „Definice vývojového týmu“ by vystaven tak, aby jej bylo možné v průběhu výzkumu a vývoje aktualizovat. Žalobkyně vysvětlila důvod uvedení informace „Datum změny: 01. 01. 2011“ na tomto dokumentu, žalovaný se s ním nevypořádal a zopakoval, že tento dokument nemohl vzniknout k 13. 12. 2010. Neuvedení výzkumu a vývoje ve dvou výročních zprávách žalobkyně není pochybením, jež by mohlo sloužit jako fundamentální důkaz pro to, že v letech 2011 a 2012 výzkum neprobíhal. Nemá vliv na to, co ve skutečnosti probíhalo – viz podepsané Status reporty, mzdové listy, v daňových přiznáních uplatňované odečitatelné položky – bez těchto dokumentů by nebylo možné sestavit daňová přiznání za rok 2011 a 2012, kde je vyčíslení výzkumu a vývoje v souladu. Předmětem smlouvy o dílo ze dne 20. 2. 2012, č. 20111123 (dále též „smlouva o dílo“) se společností RESEA s.r.o. nebyla činnost vztahující se k již uskutečněnému zahájení projektu. Žalobkyně správním orgánům vysvětlila průběh spolupráce s touto společností. Ty jej nevyvrátily, nemůžou svá tvrzení stavět na vlastní neodůvodněné pochybnosti.
4. Premisa správních orgánů, že některé prvky informačního systému jsou již dané, resp. konstruují se obvykle, a tudíž se nejedná o výzkum a vývoj, a dále, že jde o inovaci, která

nenaplnuje podmínky výzkumu a vývoje, je chybná. Žalobkyně není žádným „podnikem působícím v IT“, jak tvrdí žalovaný, avšak běžný uživatel informačních technologií. Žalovaný nevyhodnotil tabulku srovnání nových a starých modulů v IT systémech žalobkyně. Naplnění znaků u informačního systému žalobkyně vyžadovalo technické znalosti, správní orgány nedoložily, že by k posouzení využily vlastní odborné osoby. O rozboru žalobkyně, v čem spočívá vyjasnění technické nejistoty a co představuje ocenitelný prvek novosti, rozhodl žalovaný bez odborného posouzení a nerespektoval tak zásadu materiální pravdy. Není jasné, jak správním orgánům mohly vzniknout důvodné pochybnosti o vlastnostech informačního systému, když se s ním neseznámily. Správní orgány pochybily, když projekt posuzovaly v podmínkách externích subjektů výhradně se specializujících na vývoj informačních systémů a nikoli v podmínkách žalobkyně.

III. Vyjádření žalovaného

5. Žalovaný ve vyjádření ze dne 8. 7. 2016 odkázal na napadené rozhodnutí a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Obecné „metodiky“, týkající se dokumentace projektu, nelze považovat za součást dokumentace, neboť se nevztahují k předmětnému projektu žalobkyně – k tomu odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 5. 2016, č. j. 31 Af 6/2015-45 (dále též „rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 31 Af 6/2015-45“). „Status reporty“ předložené žalobkyní ke způsobu kontroly obsahují ničím podložené zhodnocení průběhu realizace projektu. Neuvedení projektu ve výročních zprávách bylo podpůrným argumentem, který prohloubil existující pochybnosti žalovaného, jež se žalobkyní nepodařilo vyvrátit. Smlouva o dílo nasvědčuje tomu, že projekt nebyl vypracován před zahájením jeho realizace. Definování pravidel pro metodiku výpočtu nákladů, které lze uplatnit, měly být provedeny při zahájení realizace projektu, nikoliv *ex-post*. Svědeckými výpověďmi navrženými žalobkyní nelze nahrazovat splnění formálních náležitostí projektu. Otázka posouzení, zda se v případě projektu jednalo o výzkum a vývoj, se vzhledem k nedodržení formálních náležitostí projektu žalobkyní jeví jako druhořadá, přesto se jí žalovaný zabýval.

IV. Další podání účastníků řízení

6. Žalobkyně v replice ze dne 30. 8. 2016 uvádí, že rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 31 Af 6/2015-45 nesděluje nic jednoznačně meritorního pro posuzovaný případ. Pokud by zdejší soud byl jiného názoru, navrhuje přerušit řízení do doby rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o kasační stížnosti. Dále zdůrazňuje, že jednotlivé části, včetně metodik projektu tvořily jeden celek konkrétního projektu a vystupovaly tak navenek. Žalobkyně nepotřebuje obecné metodiky k bezpočtu dalších projektů výzkumu a vývoje, dosud nerealizovala, ani neměla záměr realizovat žádný jiný projekt výzkumu a vývoje. Žalovaný nesprávně vyhodnotil předložené důkazy a paradoxně dokumenty tvořené se záměrem vyhovět požadavkům § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů nazírá zcela opačně a snaží se jim přiřadit jiný význam, než k jakému byly vytvořeny. Žalovaný hodnotí předložené dokumenty na základě nepodložených tvrzení a domněnek. Žalovaný by měl užívat důkazní prostředky, jež dosvědčují, nikoli nasvědčují. Žalobkyně i společnost RESEA s.r.o. shodně tvrdí, že se společnost RESEA s.r.o. v prvním kroku seznamovala s aktuálním stavem žalobkyně. Jediný, kdo tvrdí opak, je žalovaný, své tvrzení však nijak nedokládá. Žalobkyně si ve druhém kroku pro jistotu na pomoc a kontrolu přizvala odborníka, nešlo o to, že by dopředu neznala nebo nevěděla „způsobilst

daného projektu pro uplatnění odčitatelné položky“ nebo „okruh nákladů a jejich předpokládanou výši“, jak uvádí žalovaný.

7. Žalovaný ve vyjádření ze dne 21. 9. 2016 nesouhlasí s návrhem žalobkyně na přerušení řízení, neboť rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 31 Af 6/2015-45 nemá vliv na projednávanou věc. Dále uvádí, že § 95 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) dává správci daně možnost, nikoli povinnost ustanovit znalce, což potvrzuje i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119 (dále též „rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 24/2014-119“). Žalobkyně neprokázala, že předmětný projekt byl zahájen před zahájením samotné realizace. Žalovaný v napadeném rozhodnutí provedl podrobný rozbor spolupráce mezi žalobkyní a společností RESEA s.r.o. V dalším opakuje argumentaci uvedenou ve vyjádření ze dne 8. 7. 2016 nebo závěry z ní vyplývající.
8. V podání ze dne 4. 11. 2016 žalobkyně sporuje, že by rozbor spolupráce mezi ní a společností RESEA s.r.o. uvedený ať už v napadeném rozhodnutí v jednom odstavci, či ve zprávě o daňové kontrole, měl být podrobný. Odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016-38 (dále též „rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 174/2016-38“), jež zrušil rozsudek Krajského soudu z Hradci Králové č. j. 31 Af 6/2015-45 a který právě s odkazem na žalovaným uváděný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 24/2014-119 uvedl, že *„správce daně zpravidla nedisponuje dostatečnými technickými znalostmi k posouzení důkazních prostředků technické povahy navržených za účelem prokázání přítomnosti ocenitelného prvku novosti a technické nejistoty u přezkoumávaných projektů výzkumu a vývoje“* a uvádí, že v jím posuzované věci, stejně jako v případě žalobkyně, správní orgány více tvrdily, aniž by dokazovaly. Správce daně na rozbor technických parametrů a aspektů ze strany žalobkyně reaguje obecnými tvrzeními, která jen negují popis žalobkyně. Ze správního spisu nevyplývá, jakým způsobem ke svým závěrům správce daně došel, jaké IT systémy a IT řešení porovnával a jaký způsobem, aby mu to dovolilo ukončit svá zjištění závěrem, že žalobkyně neprováděla výzkum a vývoj. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 174/2016 *„Bez dostatečného porozumění technickým aspektům projektů stěžovatele totiž správní orgány nemohly spolehlivě vyvrátit závěr stěžovatele o tom, že jeho projekty splňovaly podmínky pro podřazení pod pojem výzkumu a vývoje.“*
9. V podání ze dne 12. 9. 2017 žalobkyně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2017, č. j. 6 Afs 278/2016-54, a apeluje na užití zásady *in dubio mitius* v případě nejasné právní úpravy.

V. Posouzení věci krajským soudem

10. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
11. Po přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí dospěl soud k závěru, že žaloba **není důvodná**.

12. Podstatou sporu mezi stranami je nesouhlas žalobkyně s těmito závěry správních orgánů: 1) závěr, že žalobkyně neprokázala, že jí předložený písemný dokument projektu výzkumu a vývoje (dále v textu bude zdejší soudem pro samotný projekt výzkumu a vývoje žalobkyně spočívající ve vytvoření informačního systému užíváno označení „Projekt č. 11-01“; pro písemný dokument projektu výzkumu a vývoje vyžadovaný § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů pak bude užíváno označení „písemný projekt“) byl dle požadavku kladeného § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, zpracován ještě před samotným zahájením řešení Projektu č. 11-01; 2) závěr, že písemný projekt nesplňuje ani další formální náležitosti stanovené v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, jelikož jím žalobkyně neprokázala nastavený způsob kontroly a hodnocení řešení Projektu č. 11-01 a dosažených výsledků; 3) závěr, že předmět činnosti Projektu č. 11-01 není výzkumem a vývojem, ale inovací, jež nelze podřadit pod činnost uvedenou v § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů a odečíst tak náklady na ni od základu daně; dle žalobkyně navíc správní orgány nevládnou takovými technickými znalostmi, aby byly samy schopny provést relevantní zhodnocení této otázky.
13. S účinností od 1. 1. 2005 byla do zákona o daních z příjmů vložena ustanovení zakotvující nepřímou podporu výzkumu a vývoje prostřednictvím odčitatelné položky výzkumu a vývoje od základu daně. Ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů tak dává poplatníkům daně možnost uplatnit odpočet nákladů vynaložených na realizaci výzkumu a vývoje od základu daně.
14. Od uvedeného data § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů stanovil následující: *„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 porízené 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.“*
15. S ohledem na atraktivitu možnosti odpočtu nákladů na výzkum a vývoj předepisuje zákon o daních z příjmů řadu materiálních a formálních podmínek, jejichž splnění je nutné k odpočtu nákladů od základu daně. Jednou z nich je vypracování a předložení písemného projektu, jehož konkrétní povinné náležitosti stanoví zákon o daních z příjmů od 1. 1. 2006, kdy byl do zákona vložen § 34 odst. 5, který stanovil: *„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.“ [zvýraznění textu doplněno zdejším soudem].

16. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016-20 (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), „[s]plnění podmínky existence písemného projektu splňujícího náležitosti § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, 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.“ (obdobně srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56)
17. Stěžejní povinností daňového subjektu v případě, že uvažuje o uplatnění odčitatelné položky od základu daně ve smyslu § 34 zákona o daních z příjmů, tak je nejprve vypracování písemného projektu při současném splnění podmínek stanovených v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Bez jejich naplnění daňový subjekt není oprávněn předmětnou odčitatelnou položku uplatnit, byť by v ostatních otázkách jeho samotný projekt výzkumu a vývoje podmínky pro uplatnění odpočtu splňoval.
18. Základní podmínka, jež musí být splněna, aby mohlo být vůbec dále zvažováno, zda zpracovaný písemný projekt naplňuje jednotlivé formální náležitosti vyjmenované § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, je, jak výše uvedeno, podmínka zpracování písemného projektu ještě před jeho samotným zahájením. K důvodnosti zakotvení této podmínky v zákoně se v rámci své rozhodovací praxe vyjadřoval již Nejvyšší správní soud, např. v rozsudku ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56. Jednak uvedl, že základní podmínka vypracování písemného projektu před zahájením jeho řešení vyplývá z povahy věci samé (z latinského *proiectum* – plán, návrh, rozvrh budoucí činnosti) – jejím smyslem je, aby písemný projekt byl dokumentem prospektivním. Dále pak poukázal na „poutavost“ možnosti odpočtu nákladů na výzkum a vývoj ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, v jejímž důsledku může daňový subjekt náklady na výzkum a vývoj uplatnit *de facto* dvakrát – poprvé v rámci uznatelných nákladů dle § 24 zákona o daních z příjmů a podruhé dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Takto, pro daňový subjekt výhodný, nastavený charakter odpočtu nákladů na výzkum a vývoj s sebou logicky nese i zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti.
19. Před samotným posouzením zákonných podmínek § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů zdejší soud k dokladům předkládaným žalobkyní konstatuje, že žalobkyně zprvu za písemný projekt vydávala „Statusy reportu úkolu VaV“, jež doložila k podaným daňovým přiznáním. Provedenou revizí správního spisu zdejší soud zjistil, že žalobkyně doručila správci daně dne 24. 7. 2014 dokument „Zahájení úkolu VaV č. 11-01“, jež označila za kompletní písemný projekt výzkumu a vývoje naplňující znaky § 34 odst. 4 až 6 zákona o daních z příjmů. Tento dokument měl být dle tvrzení žalobkyně schválen místopředsedkyněmi představenstva žalované dne 13. 10. 2010. Teprve v návaznosti na Sdělení výsledku kontrolního zjištění daňové kontroly ze dne 19. 11. 2014, č. j.

4062058/14/3008-60562-711387, doložila žalobkyně v rámci svého vyjádření k výsledku kontrolního zjištění správci daně další dokumenty (konkrétně „MV01 Metodika vykazování nákladů výzkumných a vývojových úkolů“, „MV02 Metodika řízení výzkumných a vývojových úkolů“, „S01 Realizace projektu výzkumu a vývoje“), jež ve spojení s dokumentem „Zahájení úkolu VaV č. 11-01“ mají souhrnně tvořit písemný projekt naplňující požadavky § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. V rámci odvolacího řízení pak žalobkyně žalovanému dodala ještě dokument „VT01 Definice vývojového týmu – stav ke dni zahájení projektu VaV (1. 1. 2011)“, na něž je odkázáno v bodě 8.2 dokumentu „Zahájení úkolu VaV č. 11-01“. Správním orgánům se tedy finální verze žalobkyní tvrzeného kompletního písemného projektu splňujícího požadavky § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů dostala k dispozici až v rámci odvolacího řízení.

20. Pakliže žalobkyně v rámci tvorby písemného projektu vypracovala jako jeden celek všechny tyto dokumenty – „Zahájení úkolu VaV č. 11-01“, „MV01 Metodika vykazování nákladů výzkumných a vývojových úkolů“, „MV02 Metodika řízení výzkumných a vývojových úkolů“, „VT01 Definice vývojového týmu“, „S01 Realizace projektu výzkumu a vývoje“, a za písemný projekt považovala souhrn těchto dokumentů, nevidí soud důvod pro to, aby tyto dokumenty taktéž jako jeden celek již v počátku zahájeného daňového řízení, neposkytla správci daně k prokázání jejího oprávnění k odpočtu ve smyslu § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Již samotné postupné dokládání dokumentů nesvědčí tvrzení žalobkyně, že všechny dokumenty byly vytvořeny ještě před samotnou realizací Projektu č. 11-01.
21. Zdejší soud dává ve světle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2013, č. j. 2 Afs 24/2012-34) za pravdu žalobkyni v tom, že písemný projekt nemusí být **za určitých okolností** nutně tvořen toliko jediným dokumentem, aby vyhověl požadavkům kladeným § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Druhý senát však sám připustil, že posuzovaná věc byla „značně specifická“ a zdůraznil nutnost zohlednění všech subjektivních i objektivních skutečností. V citovaném případě hrál roli zejména fakt, že ustanovení § 34 odst. 5 bylo do zákona o daních z příjmů vloženo až v době, kdy stěžovatel začínal s realizací první etapy předmětného projektu výzkumu a vývoje. Právě s ohledem na novou právní úpravu si byl vědom formálních deficitů písemného projektu a snažil se je napravit prostřednictvím zařazení dalších dokumentů obsahujících nezbytné náležitosti.
22. Situace v nyní projednávaném případě je zcela odlišná. Písemný projekt byl vypracováván již za účinnosti § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů (ta nastala od 1. 1. 2006), který zakotvil výše citované náležitosti písemných projektů. Žalobkyně tak znala či alespoň měla znát přesné požadavky kladené na písemný projekt, které jsou jednoznačným způsobem vyjmenovány v předmětném ustanovení, hodlala-li využít beneficie daňové podpory výzkumu a vývoje.
23. Zdejší soud obecně nevylučuje, aby písemný projekt tvořil formálně bezvadný soubor dokumentů, jež ve svém souhrnu tvoří jeden celek. Má však za to, že z takových dokumentů musí být patrná jejich vzájemná provázanost, resp. z nich musí být zřejmé, k jakému písemnému projektu se vztahují a k jakému datu byly přijaty. Žalobkyní předložené dokumenty však takové informace neobsahují a nelze je ani dovodit.
24. Žalovanému tak nelze vyčítat, že po posouzení těchto dokumentů neměl za prokázané, že písemný projekt byl vytvořen před samotnou realizací Projektu č. 11-01. Z dosavadního průběhu správního řízení je zřejmé, a mezi stranami v současné době již ani není sporu, že

dokument „Zahájení úkolu VaV č. 11-01“ ve spojení s dokumentem „Schválení úkolů projektu výzkumu a vývoje“ nemůže jako písemný projekt ve smyslu § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů co do obsahu obstát. Na rozdíl od žalobkyně však dává zdejší soud za pravdu žalovanému, že dokumenty, o něž žalobkyně písemný projekt doplnila, nemají ve vztahu k naplnění zákonných požadavků § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů dostatečnou vypovídací hodnotu. Nejenže nejsou datovány, a nelze z nich datum jejich přijetí zjistit, není v nich uvedena ani žádná informace, z níž by bylo možné dovodit jejich vztah k dokumentu „Zahájení úkolu VaV č. 11-01“. Dokonce ani samotný dokument „Zahájení úkolu VaV č. 11-01“ na většinu z nich neodkazuje, s výjimkou dokumentu „VT01 Definice vývojového týmu“. Ve spojení s tím, že žalobkyně tyto dokumenty dokládala správci daně postupně, vždy až na základě provedeného hodnocení předchozího předloženého dokumentu, jsou pochybnosti o době vzniku a prvotním účelu tvorby těchto dokumentů zcela na místě. Je potřeba zdůraznit, že žalobkyně své oprávnění na uplatnění odpočtu měla prvotně v úmyslu prokázat správci daně „Statusy reportů úkolu VaV“, tedy průběžnou dokumentací vyhotovovanou v rámci realizace Projektu č. 11-01. Následně, vždy podle pochybností správce daně, jež jí byly sděleny, dokládala další dokumenty, u nichž žádným způsobem neosvědčila, že by vznikly před realizací Projektu č. 11-01, resp. v rámci tvorby písemného projektu. Postup žalobkyně, jakož i povaha dokumentů jí předkládaná, vyvolává pochybnosti o tom, zda žalobkyně tyto dokumenty nevytvářela zpětně, a to v závislosti na informacích obdržených od správce daně.

25. Zdejší soud si na tomto místě dovoluje zdůraznit, že v daňovém řízení je to primárně daňový subjekt, koho tíží důkazní břemeno. Dle § 92 daňového řádu *„[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“* (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat *„všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“* (odstavec 3). *„[P]okud 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“* (odstavec 4). Správce daně 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“* [odstavec 5 písm. c)].
26. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje v předkládaných dokumentech daňového subjektu jsou v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí předkládaný dokument nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložený dokument jako nevěrohodný, neúplný, neprůkazný či nesprávný. 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 posuzované věci, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový

subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, 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). Správce daně není nicméně oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, dostupný na <http://nalus.usoud.cz/>).

27. V nyní projednávané věci vznikly správci daně pochybnosti o tom, zda písemný projekt naplnil požadavky stanovené § 34 odst. 4 až 6 zákona o daních z příjmů. Výzvami k prokázání skutečností ze dne 10. 7. 2014, č. j. 2992118/14/3008-05402-711387, a ze dne 11. 9. 2014, č. j. 3536389/14/3008-05402-711387, žalobkyni vyzval k prokázání takových skutečností, jež by u písemného projektu osvědčily splnění zákonem stanovených náležitostí. Ani z dalších dokumentů, následně doložených žalobkyní, správce daně neměl splnění zákonných náležitostí za prokázané. Mimo jiné vznesl pochybnosti o době vzniku předmětných dokumentů označovaných žalobkyní za písemný projekt. Soud všechny tyto pochybnosti sdílí. Ve shodě se žalovaným má tudíž za to, že důkazní břemeno přešlo zpět na žalobkyni. Žalobkyně však pochybnosti správních orgánů nijak nevyvrátila. Ve prospěch jejích tvrzení nesvědčí ani další nepřímé indicie zjištěné správcem daně, jako např. neexistence zmínky o probíhajícím Projektu č. 11-01 ve výročních zprávách žalobkyně za rok 2011 a 2012, jakož i postupné dokládání dokumentů, z nichž není zřejmé datum jejich přijetí, ani jakákoli provázanost s konkrétním dokumentem „Zahájení úkolu VaV č. 11-01“. Naopak dokumenty zmiňují některé údaje s předmětným Projektem č. 11-01 evidentně nesouvisějící (viz údaj „*materiálové náklady na prototypy a funkční vzorky*“ nebo „*náklady výrobní linky pro účely VaV*“ uvedený v bodě 5.2.3. dokumentu „MV01 Metodika vykazování nákladů výzkumných a vývojových úkolů“). Existenci těchto dokumentů nedeklaruje, až na jednu výjimku (viz výše), ani samotný dokument „Zahájení úkolu VaV č. 11-01“, jakožto stěžejní dokument písemného projektu. Z žádného z dokumentů, jež mají písemný projekt tvořit, tak nelze vyčíst, jaké všechny dokumenty písemný projekt tvoří. Z toho důvodu a z důvodu, že samotné „Schválení úkolů projektu výzkumu a vývoje“ takovou informaci neuvádí, tak ani není možné určit, o jakém obsahu, resp. v jakém znění byl písemný projekt v rámci „Schválení úkolů projektu výzkumu a vývoje“ schvalován.
28. Nedokládá-li žalobkyně písemný projekt v rámci jednoho dokumentu, měla by být schopná u každého jednotlivého dokumentu osvědčit jeho provázanost s daným Projektem č. 11-01 (písemný projekt by měl při nejmenším obsahovat soupis všech jeho částí), jakož i datum jeho přijetí. Z jednotlivých listin ovšem není zřejmé, k jakému projektu výzkumu a vývoje se vztahují a kdy vznikly, potažmo byly schváleny. Již z tohoto důvodu nelze tyto listiny ve svém souhrnu považovat za písemný projekt ve smyslu § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů.
29. Není úkolem správce daně domýšlet možné souvislosti mezi jednotlivými žalobkyní předloženými dokumenty, pakliže z nich nevyplývají. Akceptací dokumentů v takové formě, v jaké byly žalobkyní předloženy, by naopak žalovaný nedostal své povinnost zjistit skutkový stav věci tak, aby o něm nebyly důvodné pochybnosti (zásadu materiální pravdy v daňovém řízení zakotvuje § 8 odst. 3 daňového řádu).

30. Zdejší soud tak konstatuje, že důvodem pro neuznání žalobkyní uplatňovaného odpočtu od základu daně byla již samotná skutečnost, že nebylo prokázáno zpracování a s ním související vznik písemného projektu před zahájením samotné realizace Projektu č. 11-01. Žalobkyně správním orgánům nepředložila ani nenavrhlala žádné důkazy, jež by mohly prokázat provázanost předkládaných dokumentů a datum jejich vzniku, potažmo skutečnost, že dne 13. 12. 2010 byla dokumentace schválena skutečně v souhrnu dokumentů „Zahájení úkolu VaV č. 11-01“, „MV01 Metodika vykazování nákladů výzkumných a vývojových úkolů“, „MV02 Metodika řízení výzkumných a vývojových úkolů“, „VT01 Definice vývojového týmu“, „S01 Realizace projektu výzkumu a vývoje“.
31. Na tomto místě soud zdůrazňuje, že již výše uvedený závěr byl plně postačující pro neuznání uplatněného odpočtu od základu daně. I kdyby tedy byly zbývající důvody, které správce daně a žalovaný uvedli na podporu nemožnosti uplatnění odpočtu, shledány nezákonnými, musel by soud přistoupit k zamítnutí žaloby, neboť by to nemohlo na výsledku daňového řízení nic změnit.
32. Žalobkyně v žalobě rozporuje také závěr správních orgánů o nedostatečné úpravě způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení Projektu č. 11-01. Provedenou revizí správního spisu soudu nezbyvá než dát za pravdu žalovanému v tom, že žalobkyní předložené dokumenty písemného projektu nesplňují veškeré obsahové náležitosti specifikované v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, konkrétně „*způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků*“, když neobsahují konkrétní pravidla definovaná pro hodnocení konkrétního Projektu č. 11-01. Jak již soud uvedl výše, z předložených dokumentů není zřejmá jejich vzájemná provázanost, ani vztah k základnímu dokumentu písemného projektu „Zahájení VaV č. 11-01“. Dokument „S01 Realizace projektu výzkumu a vývoje“ je svým obsahem zcela obecný, vztahuje se na neurčitý okruh projektů, a tudíž z povahy věci neobsahuje konkrétní kritéria pro hodnocení konkrétního Projektu č. 11-01.
33. Zdejší soud dává za pravdu žalobkyni v tom, že zákon nestanovuje míru konkrétnosti jednotlivých položek obsahu vyjmenovaných v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. V žádném případě se však nejedná o nesrozumitelnost, nepřesnost, či mezeru v zákoně, jak naznačuje žalobkyně. Za stanovení „*způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků*“ ale v žádném případě nelze považovat toliko obecné formulace, z nichž ani není zřejmá žádná návaznost na konkrétní Projekt č. 11-01. Uvedení názvu dokumentů, jimiž má být „zhodnocován úkol“ a uvedení obsahu těchto dokumentů (viz bod 5.5, 5.6, 5.13, 5.14) tak, jak je formulovala žalobkyně v dokumentu „S01 Realizace projektu výzkumu a vývoje“, není uvedením způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení Projektu č. 11-01 a dosažených výsledků. Dokumenty mají obsahovat „zhodnocení úkolu“, nikde však není uvedeno, jakým způsobem a na základě jakých kritérií má být hodnocení prováděno. O žádném jasném způsobu hodnocení není v písemném projektu řeč. Jedná se o obecnou formulaci a z dokumentu nelze vyčíst, jakým způsobem bude kontrola a hodnocení prováděny, pouze v jakém dokumentu budou obsaženy a že tento dokument má obsahovat i zhodnocení úkolu. Pakliže by takováto obecná formulace dokumentů byla pro uznatelnost odčitatelné položky dostatečná, postrádala by textace § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů smysl. Daňovým subjektům by pak pro možnost odečtení nákladů na jakýkoli další plánovaný projekt výzkumu a vývoje postačoval jeden, předem vytvořený univerzální dokument aplikovatelný na jakýkoli druh projektu o jakémkoli zaměření a cíli.

34. Hodlá-li podnikatel postupovat ekonomicky racionálně a skutečně investovat do reálného výzkumu a vývoje a navíc posléze požadovat od státu daňovou úlevu, měl by mít u každého projektu postaveno zcela najisto, jak bude následně hodnotit, zda a do jaké míry byl projekt úspěšný a jakým způsobem se pozitivně promítne do jeho hospodářské činnosti. Je proto zcela legitimní po něm požadovat, aby v písemném projektu předem jasně vymezil, jak konkrétně bude úspěšnost výzkumu a vývoje následně hodnotit. To v projednávané věci žalobkyně nesplnila. Na základě zcela obecné metodiky hodnocení, údajně použitelné pro jakýkoliv projekt výzkumu a vývoje, nelze určit, co by považovala za úspěšnou či neúspěšnou realizaci projektu. U vývoje informačního systému si lze jistě představit, že samotný systém bude vytvořen, nicméně některé atributy nebudou zcela odpovídat původní představě, ať již proto, že vývoj neproběhl zcela kvalitně, nebo proto, že některé požadavky zkrátka nebyly objektivně realizovatelné. Proto musí být již předem patrné, na základě jakých konkrétních kritérií bude projekt hodnocen. Nemůže postačovat černobílé hodnocení v rovině „informační systém vytvořen/nevytvořen“.
35. Lze tedy shrnout, že v projednávané věci nebyly splněny obsahové náležitosti písemného projektu stanovené § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů.
36. Žalobkyně dále brojí proti věcným závěrům správce daně učiněným v otázce, zda Projekt č. 11-01 skutečně odpovídá materiální definici výzkumu a vývoje v § 2 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o podpoře výzkumu“). Dle ní správní orgány nevládnou odbornými znalostmi nutnými pro takové relevantní zhodnocení, přičemž z rozhodnutí správních orgánů nevyplývá, že by si odborného stanoviska v této otázce vyžádali. V uvedené námitce zdejší soud připouští pochybení správce daně, potažmo žalovaného. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119 zdejší soud uvádí, že není povinností správce daně při posouzení každého projektu výzkumu a vývoje provést znalecké posouzení. Jak však uvedl Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku, „[p]ředkládá-li však daňový subjekt tvrzení, která nelze bez odborného posouzení označit za zcela irrelevantní, není možno jejich hodnocení odmítnout“. V posuzované věci žalobkyně rozporovala závěry žalovaného, když uváděla mimo jiné následující skutečnosti: 1) návrh hardwarové koncepce systému není vzhledem ke specifickým požadavkům žalobkyně na informační systém žádnou banální částí Projektu č. 11-01; 2) před zahájením výzkumu a vývoje žalobkyně nedisponovala vlastním know-how v oblasti vývoje informačního systému, ani v oblasti ochrany klientských dat, bezpečnostních prvků a jejich integrace, nemohly být tedy využity známé vlastnosti, řešení a problémy, a tudíž ani zajištění výpočetní kapacity hardwaru není pro žalobkyni známou praxí; 3) poukaz na unikátnost jednotlivých modulů a specifické požadavky kladené na jejich propojování; 4) v rámci projektu mělo dojít k vytvoření nových funkcí informačního systému; 5) požadavky na intuitivní ovládání. Žalovaný na str. 26 napadeného rozhodnutí shrnul, že nebylo prokázáno, že činnost označovaná žalobkyní jako výzkum a vývoj „přesahuje rámec standardního vývoje softwaru a počítačové údržby, kterými jsou zejména implementace (ladění a úpravy) existujícího systému v podmínkách zákazníka, přidání uživatelské funkčnosti k aplikačním programům, řešení technických problémů, údržba softwaru, podpora nebo úprava existujících systémů“.
37. Zdejší soud má za to, že k dostatečnému posouzení činnosti ryze technické povahy, jakou je tvorba nového informačního systému, je potřeba odborných technických znalostí

z oboru informačních technologií. Aby mohl správce daně postavit najisto svůj závěr o nenaplnění kritérií „výzkumu a vývoje“ v případě činnosti realizované v rámci Projektu č. 11-01, měl by mít své závěry podloženy odpovídajícími znalostmi daného oboru, ať už z oblasti software, hardware, resp. programovacích jazyků a databází jmenovaných žalobkyní. Vzhledem ke specifčnosti těchto oblastí má zdejší soud za to, že správce daně, jehož činnost není zaměřena na obor informačních technologií, není sám schopen dostatečně odborně posoudit žalobkyní tvrzené prvky novosti a technické nejistoty Projektu č. 11-01. Posouzení žalovaného v této věci se skutečně jeví spíše jako vyvrácení tvrzení žalobkyně, avšak toliko tvrzením opačným, nepodloženým odborným posouzením.

38. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016-38, žalovaný je povinen k finálnímu zhodnocení, zda žalobkyní tvrzený Projekt č. 11-01 lze považovat za projekt výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Toto zhodnocení je otázkou právní. K jejímu zodpovězení je však třeba předchozích závěrů vyplývajících z posouzení veškerých skutkových okolností a aspektů zpochybňovaného projektu.
39. Vzhledem k odbornému charakteru náplně Projektu č. 11-01 měl žalovaný pro dostatečné zjištění skutkového stavu využít znalostí odborníka v oboru informačních technologií, jenž by mohl s jistotou potvrdit nebo vyvrátit skutečnosti uváděné žalobkyní. Na základě takto zjištěného skutkového stavu by již žalovanému nic nebránilo v právním zhodnocení, zda předmětná činnost spadá do činnosti „výzkumu a vývoje“ ve smyslu § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů či nikoliv.
40. Vzhledem k náročnosti a specifčnosti oblasti informačních technologií má zdejší soud za to, že v posuzované věci nastaly podmínky specifikované Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119, podle něž je správce daně nejen oprávněn, ale přímo povinen ustanovit znalce podle § 95 odst. 1 daňového řádu. Znalecký posudek by správci daně umožnil komplexně zjistit a posoudit veškeré skutkové okolnosti spočívající v charakteru informačního systému žalobkyně, včetně jeho technické stránky (přítomnost technické nejistoty a ocenitelného prvku novosti). Stejně jako ve věci posuzované Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016-38, i v této věci se Projekt č. 11-01 týkal natolik technicky náročného odvětví, že bez dostatečného porozumění technickým aspektům Projektu č. 11-01 správní orgány nemohly spolehlivě vyvrátit tvrzení žalobkyně o tom, že Projekt č. 11-01 splňoval podmínky pro podřazení pod pojem výzkumu a vývoje ve smyslu zákona o podpoře výzkumu.
41. Pro posouzení, zda vývoj informačního systému včetně všech jeho aspektů je toliko inovací, či výzkumem a vývojem, nedisponovaly správní orgány dostatečnými technickými znalostmi. Správce daně i žalovaný tedy pochybili tím, že se k ryze technickým otázkám souvisejícím s Projektem č. 11-01 (tj. k otázce novosti a technické nejistoty) vyjadřovali sami, aniž by využili odborného znaleckého posouzení, na základě něhož by měli provést jim příslušející posouzení právní. Jak však již bylo naznačeno výše, toto pochybení žalovaného však nemohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí správních orgánů. Důvod pro doměření daně žalobkyní a s ním související vydání platebních výměrů je totiž dán již samotným nesplněním formálních podmínek písemného projektu definovaných v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů.

VI. Shrnutí a náklady řízení

42. Zdejší soud tak shrnuje, že pochybnosti vyslovené správními orgány co do naplnění podmínky stanovené v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů byly důvodné. Žalobkyně po celou dobu správního řízení nedoložila písemný projekt ve smyslu § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Jí předložené dokumenty nelze považovat za řádný písemný projekt ze tří důvodů:
43. Za prvé, z jednotlivých dokumentů označovaných žalobkyní za písemný projekt nevyplývá datum jejich vzniku předcházející datu zahájení projektu. O tom, že by skutečně před tímto datem vznikly, existují důvodné pochybnosti, které se žalobkyni po celou dobu správního řízení nepodařilo vyvrátit.
44. Důvodem druhým je nedostatek písemného projektu spočívající v tom, že z předložených dokumentů neplyne, že tvoří jeden celek, tj. právě písemný projekt ve smyslu § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, neboť na sebe, až na jednu výjimku (viz výše) ani nepřímou či obecně neodkazují (nepočítají s existencí jiných dokumentů, se kterými by v souhrnu měly tvořit jeden celek).
45. Třetím důvodem je skutečnost, že dokumenty nesplňují veškeré náležitosti co do svého obsahu specifikované v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, konkrétně *„způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků“*, když neobsahují pravidla definovaná pro hodnocení konkrétního Projektu č. 11-01.
46. Ačkoliv soud shledal pochybení správce daně a žalovaného při posuzování odborných otázek nezbytných pro hodnocení, zda Projekt č. 11-01 představoval projekt výzkumu a vývoje, toto pochybení nemohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Jiné, zcela samostatné důvody pro vydání rozhodnutí ve věci samé totiž v řízení před soudem plně obstály.
47. Soud neprováděl žalobkyní navržené důkazy, neboť nemohly přispět k objasnění skutkového stavu věci rozhodného pro rozhodnutí zdejšího soudu. Soud přistoupil k zamítnutí žaloby z důvodu, že shledal správným závěr žalovaného, že žalobkyní předložená dokumentace nenaplnila náležitosti stanovené § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Svědecký výslech místopředsedkyně představenstva žalobkyně, J. J., by nemohl nahradit znění a formu jednotlivých dokumentů tak, aby je bylo možné považovat za řádný písemný projekt. Pro rozhodnutí zdejšího soudu rovněž není podstatný účel uzavřené smlouvy o dílo se společností RESEA s.r.o., proto soud neprováděl ani důkazy navrhované žalobkyní k této otázce (úspora nákladů daňové zvýhodnění výzkumu a vývoje – nabídka č. 20101013, protokol stanovující předpokládanou výši odečitatelných položek z 11. 6. 2012, printscreen z interního systému společnosti RESEA, svědecký výslech Ing. J. T., J. J. a V. P.) neprováděl. Další důkazní návrhy žalobkyně (ohledání vyvinutého informačního systému, svědecký výslech PhDr. I. T., znalecký posudek k dokladování parametrů výzkumu a vývoje u daného IS) pak měly podpořit její argumentaci k parametrům výzkumu a vývoje. Případné prokázání prvků novosti a technické nejistoty Projektu č. 11-01 by ovšem nemohlo mít vliv na rozhodnutí zdejšího soudu, neboť důvodem pro neuznání odpočtu bylo již nedoložení řádného písemného projektu. Soud proto navržené důkazy neprováděl.
48. S ohledem na výše učiněné závěry krajský soud neshledal podanou žalobu důvodnou, a proto ji v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

49. O nákladech řízení rozhodoval soud v souladu s § 60 s. ř. s., podle kterého 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. Žalobkyně ve věci úspěch neměla, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné administrativní činnosti (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015 č. j. 7 Afs 11/2014-47).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí 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 28. února 2018

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu