



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., v právní věci **žalobce: FOREZ s.r.o.**, IČ: 64788342, se sídlem Ostrov 2, 561 22 Ostrov, právně zastoupen: **JUDr. Petrem Kubíkem**, advokátem, se sídlem Ovocný trh 573/12, 110 00 Praha 1, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství v Brně**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v Brně ze dne 24.11.2015, č.j. 40063/15/5200-11431-711360,

t a k t o :

- I. **Žaloba se z a m í t á.**
- II. **Účastníci n e m a j í právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále v textu i jako „platební výměr“) ze dne 18.2.2015, č.j. 238512/15/2809-50523-602321, jímž byla podle zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“) a podle ust. § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „daňový řád“) byla žalobci vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2009 do 31.12.2009 ve výši 3 658 200 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 731 640 Kč, přičemž žalobci

nebyl uznán odečet nákladů jím uplatněných v daňovém přiznání údajně vynaložených při realizaci výzkumu a vývoje v tomto zdaňovacím období dle ust. § 34 odst. 4 až 8 ZDP ve výši 18 290 658 Kč. Žalobu odůvodnil následujícím způsobem:

Předně namítl nepřezkoumatelnost Zprávy o daňové kontrole ze dne 11.2.2015, přičemž žaloba (ostatně nejen v této části) v podstatě obsahuje polemiku se závěry žalovaného, neboť námitky obsažené v žalobě byly v podstatě uplatněny již v odvolání proti rozhodnutí správce daně jako správního orgánu I. stupně. Další námitkou procesního charakteru je tvrzení žalobce, že mu nebylo umožněno „jako daňovému subjektu vést dokazování“, které se týkalo již věcné stránky, čili zda se v jeho případě jednalo o projekty výzkumu a vývoje, kdy žalobce uplatnil v daňovém přiznání odečet nákladů vynaložených při realizaci výzkumu a vývoje. V této části žaloby rovněž vytýkal správci daně, potažmo žalovanému, že měl být vyžádán znalecký posudek soudního znalce z oboru chemie, odvětví umělé hmoty (plasty) za účelem posouzení, zda se jednalo o projekt výzkumu a vývoje a v čem lze spatřovat ocenitelný prvek novosti a vyjasnění technické nejistoty v rámci řešení projektů. Navrhl provedení dokazování výsledkem soudního znalce Ing. G., znaleckým posudkem soudního znalce v oboru chemie, odvětví umělé hmoty a jeho výsledkem, výsledkem Ing. Pohana, konzultanta v oblasti projektů výzkumu a vývoje a znalce p.B. z firmy VAVPRO CZ s.r.o., to vše za účelem prokázání jeho tvrzení o tom, že se jedná o odbornou záležitost, přičemž poukázal i na rozsudek NSS ze dne 11.6.2015, č.j. 10Afs 24/2014-49, z něhož i obsáhle citoval. Dále poukázal i na nesprávná a neúplná skutková zjištění, nesprávné hodnocení a nesprávné právní posouzení (strana 9 a násl. žaloby), kdy opětovně se zabýval i tím, že v daném případě byly splněny podmínky pro závěr, že se v daném případě, tj. v souvislosti s žalobcem uplatněnými náklady, jednalo skutečně o odečitatelné položky na výzkum a vývoj. Navrhl provést i další dokazování, např. záznamem z jednání žalobce se správcem daně, kterému byl předložen technický výkres s dotazem, co je jeho obsahem, na což nedokázal správce daně odpovědět, z toho vyvozoval, že v daném případě se jedná o odbornou záležitost, bylo třeba provést další dokazování i za pomoci soudního znalce.

Pro danou věc jsou zejména podstatné námitky žalobce týkající se formálních náležitostí projektů, neboť v dané věci je žalované rozhodnutí založeno na stěžejním závěru o tom, že nebyly splněny formální náležitosti pro uznání zmíněných nákladů. V této souvislosti žalobce (strana 12 a násl. žaloby) poukazoval zejména na rozsudek NSS ze dne 29.11.2013, č.j. 2Afs 24/2012-34 (žalobce v podstatě opětovně jako v odvolání uvedl mylně údaj, že se jedná o rozsudek z roku 2014, ostatně o této chybě byl informován i žalovaným rozhodnutím, přesto v žalobě opětovně tento údaj opakoval chybně), dále jako v odvolání opětovně konstatoval, že tyto formální předpoklady byly splněny, kdy uvedl, co všechno předložil správci daně za účelem posouzení jím uplatněného nároku na odpočet nákladů na vědu a výzkum. V této části žaloby se pokusil žalobce o vysvětlení významu těchto podkladů, kdy uvedl, že první etapa je pouze poptávková, kdy vyhodnocení projektu je provedeno v předávacím protokolu, který byl předložen, není pravda, že by chybělo hodnocení projektů. Pokud byly zjištěny chyby v datech, tak „pokud v nich učinil žalobce překlep v dataci, jde o chybu v psaní“. Skutečnost, že by náklady v jednotlivých letech musely být vyjádřeny konkrétním číslem a nikoliv procentem z celkových nákladů, považoval žalobce za „čirý formalismus“, projekt vědy a výzkumu může být obsažen i v elektronickém souboru, formální předpoklady a náležitosti těchto projektů byly splněny.

Na straně 14 a násl. se žalobce již zabýval materiální náležitostí projektu, kdy rozsáhle argumentoval tím, že v dané věci byly splněny předpoklady pro uznání těchto nákladů,

opakoval, že posouzení těchto otázek projektů vědy a výzkumu je „*nanejvýš odborně a technicky obtížnou otázkou*“, dále v podstatě, v nadsázce řečeno, „*románovým způsobem*“ komentoval výrobní činnost žalobce z hlediska hodnocení projektu žalobce týkající se vědy a výzkumu. Opětovně poukazuje na nepřezkoumatelnost zprávy o daňové kontrole, že tato neobsahuje „*jedinou technickou úvahu*“, přestože se jedná o posouzení otázky, zda se u žalobce jedná o technický výzkum a vývoj (pozn. krajského soudu – jak již soud výše uvedl, žalované rozhodnutí je založeno na zcela jiné, stěžejní otázce, tj. na tom, že v daném případě nebyly splněny již formální náležitosti pro uznání těchto nákladů údajně vynaložených při realizaci výzkumu a vývoje. V této části žaloby se opětovně žalobce pak „*vrací*“ k předchozí části žaloby zahrnující tvrzení o splnění věcných předpokladů pro uznání těchto nákladů (potřeba zpracování jiného znaleckého posudku, navržené výslechy Ing. G. atd. za účelem vyjasnění této otázky). Opětovně vytyká v této části, že správce daně nemá odborné znalosti, že tedy měl být žalobce alespoň vyzván k odstranění pochybností týkajících se nedostatečnosti žalobcem navržených důkazů za účelem posouzení této otázky. Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na obsah žalovaného rozhodnutí, vyjádřil se k jednotlivým námitkám žalobce v souladu se svými závěry obsaženými již v žalovaném rozhodnutí (když žaloba v podstatě obsahuje opakované námitky z odvolacího řízení a polemiku s názory žalovaného), navrhl, aby soud žalobu zamítl.

Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k **následujícím skutkovým a právním závěrům**:

Na tomto místě soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, **nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku** (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce **odlišný názor**, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně **implicite** - vypořádá. **Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost.** Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivní a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi **základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13).**

Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání **míry** (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13, dostupný na www.nssoud.cz/), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na www.nssoud.cz atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí

soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „*[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*“ (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 - 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevyporádává (srov. např. bod 24. nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „*Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.*“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

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 (srov. rozsudek NSS ze dne 3.4.2014, č.j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24.4.2014, č.j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů:

„...*přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námítky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na náleze Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.*“

Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 6.4.2016, č.j. 6 Afs 3/2016-45, bod 19:

„*Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, přičemž dospěl k závěru, že jde o rozhodnutí zcela srozumitelné a přezkoumatelné. Je pravda, že krajský soud podrobně a výslovně nereagoval na každou jednotlivost, kterou stěžovatelka v žalobě namítla. Sám však na úvod rozhodnutí avizoval, že s ohledem na obsáhlost žaloby zvolí jinou cestu vypořádání žaloby, a to sice že zformuluje právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Takový přístup je zcela legitimní a aproboval ho i Ústavní soud....*“: „*Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže*

obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ [nález Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), bod 68]. Také Nejvyšší správní soud v minulosti uvedl, že „*pokud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, mylí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat „přezkoumatelný“ rozsudek.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2014 č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 13).

Dále platí, že **samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv.** Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).

Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí **odkazovat na toto odůvodnění** (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na www.nssoud.cz).

Stěžejní a mezi účastníky spornou otázkou je, zda na projekty označené žalobcem jako projekty výzkumu a vývoje lze aplikovat ust. § 34 odst. 4 ZDP, čili zda byl žalobce oprávněn náklady na tyto projekty odečíst ze základu daně. Platná právní úprava (ZDP) stanoví pro takovou aplikaci nejen věcné požadavky (tj. zda projekt výzkumu a vývoje skutečně odpovídá materiální definici výzkumu a vývoje, který je uveden v § 2 zák. č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků (srov. k tomu rozsudek NSS ze dne 11.6.2015, č.j. 10Afs 24/2014-119), ale v **prvé řadě musí být splněny i formální požadavky dle § 34 odst. 5 ZDP (nyní § 34c ZDP). Podle tohoto ustanovení, pokud nejsou splněny tyto formální požadavky, tak je již nadbytečné se zabývat otázkou splnění věcných požadavků, tj. zda projekty výzkumu a vývoje skutečně odpovídají materiální definici vývoje a výzkumu v § 2 zák. č. 130/2002 Sb. (tento závěr lze dovodit i z rozsudku NSS ze dne 26.8.2014, č.j. 6Afs 60/2014-56 a ze dne 25.9.2014, č.j. 7Afs 39/2014-48, přičemž tyto rozsudky se týkají obdobné problematiky a téhož žalobce). A právě žalovaný správně vycházel z tohoto zcela zásadního závěru, když v žalovaném rozhodnutí uvedl tento výstižný závěr: „Odvolací orgán v daném případě konstatuje, že veškeré projekty nelze uznat za projekty výzkumu a vývoje dle ust. § 34 odst. 4 ZDP již s poukazem pro nesplnění náležitostí daných ust. § 34 odst. 5 ZDP. O tomto byl daňový subjekt správcem daně prokazatelně zpraven a v rámci daňové kontroly byl taktéž vyzván k předložení projektů splňujících zákonem stanovené náležitosti. Odvolací orgán konstatuje, že správce daně se v rámci dokazování sice zabýval i věcnou stránkou jednotlivých projektů, avšak jeho hodnocení náplně činnosti předmětných projektů v tomto ohledu nemá vliv na zjištění vztahující se k jejich formálním náležitostem.“ (srov. strana 17, 1.odstavec žalovaného rozhodnutí). S tímto závěrem se krajský soud zcela **ztotožňuje, když navíc obdobný případ řešil i NSS ve výše citované judikatuře, která se týká obdobné věci a stejného žalobce (srov. rozsudky NSS, č.j. 6Afs 60/2014-56 a 7Afs 39/2014-48). Ostatně****

výše citovaný závěr uvedl **žalovaný** ještě na jiném místě svého rozhodnutí (strana 13 a 14), když správně konstatoval, že *„Prioritní důkazní břemeno, které poplatník v souvislosti s uplatněním této odčitatelné položky musí splnit, je důkazní břemeno, zda jednotlivé projekty výzkumu a vývoje naplňují formální náležitosti v souladu s ust. § 34 odst. 5 ZDP a současně, zda konkrétní jím realizovaný projekt výzkumu a vývoje naplňuje podmínky § 2 odst. 1 ZPVV. Přitom je zřejmé, že pokud nejsou splněny formální požadavky, pak je bezpředmětné posuzovat, zda projekt výzkumu a vývoje skutečně odpovídá materiální definici výzkumu a vývoje v § 2 ZPVV, neboť nárok na odečet nelze přiznat pouze na základě splnění vybraných podmínek uložených ZDP.“*

Krajský soud se tak v souladu s tímto zcela výstižným a správným závěrem žalovaného (potvrzeném navíc zmíněnou judikaturou NSS) zaměřil v mezích žalobních bodů týkajících se splnění formálních předpokladů právě na tuto otázku, tj. **zda v případě žalobce byly či nebyly splněny formální náležitosti, resp. formální požadavky stanovené pro možnost odpočtu nákladů na vědu a výzkum jako odečitatelných položek**, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům:

Předně je třeba uvést, že žalobce rozsudkem NSS - resp. odkazem na tento rozsudek (s jeho mylným označením, týkající se č.j. tohoto rozsudku – viz výše), a to ze dne 29.11.2013, č.j. Afs 24/2012-34, se již v odvolacím řízení, pokoušel neúspěšně „zhojit“ či vyvrátit žalovaným tvrzené základní nedostatky týkající se zmíněných formálních požadavků uvedených v § 34 odst. 5 ZDP (nyní § 34c ZDP). Ostatně **stejným způsobem v obdobném případě argumentoval žalobce ve věci řešené zmíněnou výše citovanou judikaturou NSS (rozsudky NSS č.j. 7Afs 39/2014-48 a č.j. 6Afs 60/2014-56)**, když v tomto rozsudku aplikovaném žalobcem je uvedeno, že i elektronická podoba projektu výzkumu a vývoje **splňuje požadavek písemné formy a že není třeba, aby projekt výzkumu a vývoje byl obsažen v jednotném dokumentu, jestliže některé náležitosti jsou obsaženy v jiných dokumentech**. Žalobce však **přehlédl**, že v tomto rozsudku za podstatnou byla označena skutečnost, že ust. § 34 odst. 5 bylo do zákona o daních z příjmů vloženo až v době, kdy žalobce v této jiné věci (řešené v rozsudku č.j. 2Afs 24/2012-34) začínal s realizací I. etapy předmětného projektu a že právě „s ohledem na novou právní úpravu si byl vědom formálních deficitů projektu a snažil se je napravit zařazením dalších dokumentů obsahujících zákonem stanovené náležitosti“. Avšak stejně jako v případech řešených judikaturou NSS týkající se obdobné věci žalobce (č.j. 7Afs 39/2014-48, č.j. 6Afs 60/2014-56), je situace v nyní projednávaném případě **zcela odlišná, neboť projekty byly vypracovávány v dané věci již za účinnosti ust. § 34 odst. 5 zák. o daních z příjmů, který stanovil formální požadavky, náležitosti projektu**. Žalobce tak znal přesně požadavky kladené na projekty výzkumu a vývoje, které jsou taxativně vyjmenovány v citovaném ustanovení ZDP. Proto je nutné se zaměřit na zmíněnou stěžejní otázku splnění těchto formálních požadavků, náležitostí stanovených v § 34 odst. 5 ZDP (nyní § 34c ZDP).

Z hlediska ust. § 34 odst. 5 ZDP **projektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odstavce 4 cit. ust. ZDP „se rozumí písemný dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji a který obsahuje v případě žalobce jako právnické osoby zejména základní identifikační údaje o poplatníkovi (obchodní firma či název poplatníka, jeho adresa a identifikační číslo, pokud bylo přiděleno, dále dobu řešení projektu, kterou je doba ode dne zahájení do dne ukončení řešení projektu, cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, předpokládané celkové výdaje – náklady na řešení projektu, předpokládané výdaje – náklady v jednotlivých letech řešení projektu, jména**

a přijetí 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 přijetí oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení, přičemž oprávněnou osobou se rozumí v případě právnické osoby osoba vykonávající funkci statutárního orgánu poplatníka anebo osoba, která je členem statutárního orgánu poplatníka)“. Krajský soud znovu opakuje, že se jedná o zcela stěžejní otázku, kdy projekt výzkumu a vývoje představuje základní podmínku pro uznání daňového odpočtu a pokud splněna není, je již nadbytečné se zabývat dalšími otázkami, zejména tedy splnění věcných požadavků, čili v takovém případě je již zcela nadbytečné se zabývat potřebou dalšího dokazování, zejména dokazování znaleckým posudkem za účelem posouzení, zda se jedná o projekt výzkumu a vývoje, čehož se vehementně žalobce v žalobě domáhá s odkazem na rozsudek NSS ze dne 11.6.2015, č.j. 10Afs 24/2014-119, v jehož případě však tyto formální požadavky splněny byly a jednalo se tak o diametrálně odlišný skutkový stav věci. V dané věci však formální požadavky splněny nebyly.

Předně je třeba uvést, že jelikož je v dané věci zcela stěžejní to, že nebyly splněny tyto formální požadavky, náležitosti stanovené v § 34 odst. 5 ZDP (nyní 34c ZDP), tak je aktuální z žaloby žalobní bod obsahující námitky nepřezkoumatelnosti zprávy o daňové kontrole pouze ta část, která se vztahuje právě k této stěžejní otázce, neboť jestliže nebyly splněny formální požadavky, tak je již nadbytečné zabývat se věcně splněním dalších výše zmíněných požadavků, tedy zejména hodnotit to, zda se skutečně jednalo z hlediska věcného o projekty vědy a výzkumu. Hodnocení těchto formálních požadavků, náležitostí uvedených v citovaném ustanovení ZDP, obsahuje **Zpráva o daňové kontrole** ze dne 11.2.2015, v části 1.6, přičemž závěry v této části uvedené považuje krajský soud, ostatně jako celou Zprávu o daňové kontrole, **za zcela přezkoumatelnou s srozumitelnou**, stejně tak jako žalované rozhodnutí (zpráva o daňové kontrole obsahuje jasné a přehledné závěry na celkem 155ti stranách a jestliže žalobce obsáhle polemizuje s těmito závěry, resp. i se závěry odvolacího orgánu, tak již to nasvědčuje nedůvodnosti námitky žalobce o nepřezkoumatelnosti zprávy o daňové kontrole či žalovaného rozhodnutí). Žalovaný a správce daně ve zprávě o daňové kontrole podrobně uvádí nedostatky týkající se splnění těchto formálních požadavků, zároveň se žalovaný vyjádřil v žalovaném rozhodnutí k některým námitkám obsaženým i v žalobě (např. tvrzení žalobce o tom, že 1. etapa je pouze poptávková, kdy není rozhodnuto o tom, že se projekt bude realizovat). Podstatné však je, že v daném případě **formální požadavky skutečně splněny nebyly**. Jak vyplývá ze správního spisu, žalobce předložil k jednotlivým zakázkám výzkumu a vývoje dokumenty v elektronické podobě, kdy ke každé zakázce předložil „excelovský sešit“ obsahujícím na 1. listě, zadávací protokoly úkolů vědy a výzkumů, které oproti těm v listinné podobě dále **neobsahují** vyjádření oponentury, datum schválení projektů a podpis, navíc oproti listinné verzi ve většině obsahují název a adresu a IČO společnosti, přičemž další listy souboru v elektronické podobě představují kalkulaci předpokládaných nákladů, evidenci skutečně odpracovaných hodin a skutečně vynaložených nákladů, projektový tým a předávací protokol. Za účelem hodnocení těchto podkladů zpracoval správce daně ve zprávě o daňové kontrole podrobnou **tabulku (strana 141 – 143 Zprávy o daňové kontrole)**, přičemž k údajům v ní uvedených (které žalobce v žalobě ani nenapadl) uvedl i následující hodnocení, které v podstatě žalobce rovněž žádnou právně relevantní námitkou nevyvrátil ani v žalobě:

„Z níže uvedené tabulky je zřejmé, že některé projekty neobsahují základní identifikační údaje o poplatníkovi (viz sloupec ID FOREZ), dále je z tabulky zřejmé, že u většiny projektů byl dán souhlas jednatele s řešením až po zahájení projektů (viz srovnání

sloupce, ve kterém je uvedeno datum zahájení 1. etapy řešení projektu uvedené v zadávacím protokolu úkolu VV, pozn. krajského soudu – věda a výzkum) a sloupce s datem schválení řešení jednatele uvedeného na zadávacích protokolech úkolů VV), tj. nebyla splněna podmínka vytvoření projektu VaV před zahájením řešení projektů VaV. Rovněž z předložených zápisů z mimořádné valné hromady je patrné srovnání data valné hromady (tj. 7.1.2009 nebo 15.6.2009), že většina projektů byla schválena až po zahájení jejich řešení. Nadto na zápisu ze dne 7.1.2009 jsou podpisy jednatelů (zároveň společníků) datovány ke dni 15.6.2009 a na zápisu ze dne 15.6.2009 jsou podpisy jednatelů (zároveň společníků) datovány k 7.1.2009, což dle správce daně svědčí tomu, že oba zápisy byly vyhotoveny dodatečně a chybně byly na jednotlivých zápisech zaměněny data podpisu. Na všech zadávacích protokolech úkolů VV chybí místo, jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení a také v nich není vymezen způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků. Pro uznání odečtu VaV od základu daně vyžaduje ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů splnění vymezených podmínek, přičemž v daném případě zřejmé, že předložené zadávací protokoly úkolů VV neobsahují všechny náležitosti uvedené v citovaném ustanovení zákona o daních z příjmů a také u většiny vznikly důvodné pochybnosti o tom, že byly v souladu se zákonem vytvořeny před zahájením řešení projektů, proto tyto zadávací projekty úkolů VV nelze považovat za projekty VaV podle ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů a nejsou důkazem o oprávněnosti odečtu VaV.“

Tyto závěry jsou zcela jasné a žalobce je nijak v žalobě nevyvrátil, ostatně stejně jako se mu to nepodařilo ve skutkově obdobných případech řešených výše citovanými rozsudky NSS. Pokud žalobce se snaží až v žalobě tyto nedostatky zlehčit tvrzením např. o existenci „překlepů v dataci“, tedy že jde údajně o „chybu v psaní“, tak si žalobce neuvědomil, že byl to právě on jako daňový subjekt, koho tížilo **důkazní břemeno a břemeno tvrzení**, kdy právě on měl již v daňovém řízení prokázat splnění těchto formálních požadavků (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu v návaznosti na ust. § 86 odst. 3 písm. c daňového řádu), přičemž, jak Krajský soud v Hradci Králové v souvisejících případech řešených zmíněnou judikaturou NSS uvedl, „... **důkazní břemeno je v případě uplatnění odečtu VaV umocněno tím, že náklady uplatněné v rámci tohoto odečtu již má žalobkyně jednou zahrnuté v základu daně jako daňově uznatelné. Odečet VaV tak představuje pro žalobkyni „dodatečný bonus“, kterým si tyto již jednou uplatněné náklady uplatní podruhé a pro získání tohoto bonusu je proto nutné předložit bezvadné důkazní prostředky“** (srov. rozsudky podepsaného soudu ze dne 30.1.2014, č.j. 31Af 121/2012-131 a č.j. 31Af 122/2012-148, když kasační stížnosti proti těmto rozsudkům byly zamítnuty již zmíněnými rozsudky NSS č.j. 6Afs 60/2014-56 a č.j. 7Afs 39/2014-48). Takové tvrzení o údajných překlepech včetně uvedení návrhu na provedení důkazu měl žalobce uvést dokonce již v řízení před správním orgánem I. stupně, když soudní řízení není pokračováním daňového řízení, přičemž „Řízení před soudem nemůže a ani nemá nahrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví založená na přezkumu správních rozhodnutí.“ (srov. rozsudek NSS ze dne 22.5.2009, č.j. 2Afs 35/2009-91, přičemž tento závěr je stále aktuální, dále rozsudek NSS z 18.12.2014, č.j. 2Afs 128/2014-74). Představa, že žalobce své „vysvětlení“ k uvedeným formálním nedostatkům uvede s novým, překvapivým tvrzením, dokonce bez označení důkazních prostředků až v žalobě, je proto zcela nepřijatelná. Navíc, a to již žalobce zcela přehlédl a v žalobě ani nenapadl, žalovaný uvedl a rozvedl uvedené nedostatky příslušným komentářem v žalovaném rozhodnutí (strana 16 a násl.), kdy s uvedeným hodnocením správce daně ve zprávě o daňové kontrole nejen souhlasil, ale navíc dodal, že u určitých

projektů, uvedených konkrétně v žalovaném rozhodnutí, došlo- „K podpisu zadávacích protokolů dokonce až v průběhu druhé etapy, kdy měl být projekt již realizován. Nelze souhlasit ani s Vaším tvrzením, že na 1.etapu, která podle Vás měla být čistě poptávková, nebyly účtovány ani žádné náklady včetně mzdových nákladů zaměstnanců.“ K tomu uvedl konkrétní argumentaci, že naopak dle předložené evidence odpracovaných hodin v případě určitých konkrétních projektů byly vykázány odpracované hodiny ještě před schválením těchto zadávacích protokolů a v případě určitých konkrétních projektů odvolací orgán zjistil, že činnost byla na základě evidence odpracovaných hodin a evidence vynaložených nákladů vyvíjena dokonce před nebo v průběhu 1.etapy a „nelze tak přijmout Vaše tvrzení, že podpis jednatele byl až v okamžiku schválení realizace, neboť na základě výše uvedeného je zřejmé, že v případě zmíněných zadávacích protokolů úkolů VV daňový subjekt uplatňoval v odčitelné položce náklady vynaložené při jejich řešení ještě před jejich samotným schválením v 1.etapě realizace ...“ Což tedy vytvořilo důvodné pochybnosti, které žalobce ani v žalobě neodstranil, tedy jak správně uvedl žalovaný v žalovaném rozhodnutí, „naprostá většina zadávacích protokolů úkolů VV nebyla schválena před zahájením jejich řešení, přičemž zákonnou podmínkou vyplývající z povahy věci je, aby byl vypracován před zahájením řešení projektů, aby šlo o dokument prospektivní“. Rovněž **není pravdou, jak tvrdí žalobce v žalobě, že v této souvislosti nebyly hodnoceny žalobcem předložené důkazní prostředky.** Žalovaný tak hodnotil i žalobcem předložené „mimořádné“ zápisy valných hromad žalobce obsahující schválení výzkumně vývojové činnosti pro rok 2009, k čemuž uvedl následující:

„Na zápisu ze dne 7.1.2009 jsou podpisy jednatelů (zároveň společníků) datovány ke dni 15.6. 009 a na zápisu ze dne 15.6.2009 jsou podpisy jednatelů (zároveň společníků) datovány k 7.1.2009, což nasvědčuje tomu, že oba zápisy byly vyhotoveny dodatečně a chybně byla na jednotlivých zápisech zaměněna data podpisu. Daňový subjekt tak předložil zápis z valné hromady, kde jsou schváleny projekty 7.1.2009, které byly v zadávacích projektech úkolu VV podepsány až 15.6.2009 a zápis z valné hromady, kde jsou schváleny projekty 15.6.2009, které byly v zadávacích projektech úkolu VV podepsány již 7.1.2009. Lze tak souhlasit, že tyto předložené zápisy svědčí o jejich dodatečném vypracování ze strany daňového subjektu.“

Zároveň rovněž je podstatné, že **předmětem posouzení oprávněnosti uplatnění uvedených nákladů byly i některé projekty, které žalobce předložil opětovně v rámci daňové kontroly za dané období roku 2009, přičemž se jednalo o projekty, které byly shodně posouzeny z hlediska otázky oprávněnosti odpočtu na projekty výzkumu a vývoje ve výše zmíněných obdobných případech řešených v předchozích uvedených rozhodnutím podepsaného soudu, proti kterým byly kasační stížnosti zamítnuty zmíněnými rozsudky NSS (č.j. 6Afs 60/2014-56 a č.j. 7Afs 39/2014-48), přičemž na těchto projektech pokračoval žalobce i v roce 2009 a náklady související s těmito projekty uplatnil i v projednávané věci (konkrétně tyto projekty uvádí žalovaný v žalovaném rozhodnutí na straně 10, 2.odstavec žalovaného rozhodnutí, na který soud odkazuje), když je přitom „zřejmé, že předmětné projekty nenaplnily podmínky dané v ust. § 34 odst. 5 ZDP již za zdaňovací období roku 2008“ (což bylo potvrzeno v uvedených rozhodnutích podepsaného soudu a NSS). Z tohoto důvodu nelze tedy hovořit o tom, že by bylo možné uznat tento žalobní bod směřující proti závěrům žalovaného týkajícím se nesplnění zmíněných formálních požadavků za důvodný, a to tím spíše, když žalobce právě tento konkrétní závěr ani v žalobě nějakou právně relevantní námitkou nenapadl.**

Krajský soud proto považoval na tomto místě uzavřít argumentaci **konstatováním výstižného závěru z uvedených rozsudků NSS vydaných v obdobných věcech týkajících**

se žalobce, že totiž „Existence písemného projektu splňujícího náležitosti ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů zpracovaného před zahájením výzkumných či vývojových prací je předpokladem pro uplatnění odečitatelné položky výzkumu a vývoje. Projekt výzkumu a vývoje slouží jako dokument, jímž daňový subjekt v budoucnu správci daně prokáže nárok na uplatnění nároku na odpočet nákladů na výzkum a vývoj. Rozhodně není úkolem správce daně a soudu, aby aktivně a dodatečně propojovaly jinak nesouvisející dokumenty a dovozovaly z nich formální a obsahové náležitosti projektů. Tento závěr ostatně koresponduje i s charakterem institutu odpočtu nákladů na výzkum a vývoj, který klade zvýšené nároky na daňový subjekt prokázáním jeho oprávněnosti.“ (srov. rozsudek NSS ze dne 25.9.2014, č.j. 7Afs 39/2014-48).

Ostatní žalobní námitky v dané věci nebyly vůbec podstatné, což se týká zejména rozsáhlé argumentace žalobce týkající se splnění věcných požadavků na uplatnění této odečitatelné položky, stejně ostatně jak tomu bylo ve výše projednávaných souvisejících případech, kdy NSS dospěl k závěru, že „v takovém případě pak nebylo vadou řízení, že krajský soud již nepřezkoumával věcné závěry správce daně v tom směru, zda projekty výzkumu a vývoje skutečně odpovídají materiální definici vývoje a výzkumu v § 2 zák.č. 130/2002 Sb. ...“ (srov. rozsudek NSS ze dne 26.8.2014, č.j. 6Afs 60/2014-56). Proto rovněž bylo nadbytečné provádět žalobcem navržené dokazování, když skutkový a z něj vyplývající právní stav byl zcela zřejmý a byl dán zcela zákonným rozhodnutím žalovaného, které vycházelo z dostatečných podkladů a žalovaný v něm dospěl ke zcela přezkoumatelným, správným a podloženým závěrům o nesplnění zmíněných formálních požadavků, náležitostí daných platnou právní úpravou.

Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému žádné náklady řízení nevznikly.

P o u č e n í :

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 nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

V Pardubicích dne 14. prosince 2016

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Mgr. Lucie Marešová