



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

žalobkyně: **BASF Stavební hmoty Česká republika s.r.o.**
se sídlem K Májovu 1244, 537 01 Chrudim
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským,
se sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v Brně ze dne 17. 3. 2020, č. j. 11257/20/5200-11433-712486,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně (dále v textu i jen jako „žalobce“) se včas podanou žalobou domáhal u zdejšího soudu přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj, územní pracoviště v Chrudimi (dále jen „správce daně“), ze dne 1. 3. 2019, č. j.

318201/19/2804-50523-601122, č. j. 318253/19/2804-50523-601122 a č. j. 318290/19/2804-50523-601122, na základě provedené daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2012, 2013 a 2014. Svou žalobu odůvodnil následujícím způsobem.

2. Na tomto místě je potřeba uvést, že žalobce ve své obsáhle žalobě (40 stran textu) v jádru opakuje odvolací důvody, kterými se již zabýval žalovaný. Žalobce obsáhle polemizuje se závěry správce daně, se kterými se žalovaný ve svém rozhodnutí ztotožnil. Tato argumentace je známa stranám sporu jak již z odvolacího řízení, tak i z žaloby (viz žaloba a vyjádření k ní na čl. 52 soudního spisu). S ohledem na tyto skutečnosti se jeví krajskému soudu jako nadbytečné v této části rozsudku zdlouhavě opakovat argumentaci žalobce v žalobě obsaženou a postačí tak pouhé shrnutí s tím, že se samotnou argumentací se bude soud vypořádávat až v rámci argumentace k jednotlivým žalobním tvrzením.
3. Žalobce svou žalobu rozdělil do následujících žalobních okruhů:

a) Cíle projektů vědy a výzkumu (dále jen jako „projekty VaV“)

Žalobce v první části žaloby vytýká daňovým orgánům, že nesprávně posoudily vymezení základního cíle projektů VaV. Cíle projektů VaV tak, jak byly stanoveny, jsou dostatečně konkrétní a splňují požadavek stanovený § 34c zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen jako „ZDP“). Daňové orgány nesprávně požadují po žalobci, aby stanovený cíl obsahoval, jak bude cíle dosaženo a v čem spočívá ocenitelný prvek novosti. Tyto náležitosti však zákon nestanovuje a daňové orgány si měly nechat vypracovat znalecký posudek k posouzení, zda na základě vymezených cílů lze dosáhnout konkrétního technického řešení. Žalobce na základě stanovených cílů dosáhl konkrétního řešení, které vyhodnotil, tudíž nelze tvrdit, že cíle nebyly dosažitelné a vyhodnotitelné.

b) Interní normativní instrukce nad zákon

Žalobce dále namítal, že daňové orgány aplikovaly Informaci GFŘ k projektu výzkumu a vývoje jako nezbytné podmínce pro uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje dle ust. § 34 odst. 4 a 5 ZDP ze dne 14. 9. 2017, č.j. 89174/14/7100-10110-013213, retroaktivním způsobem. Navíc informace GFŘ rozšiřuje pro žalobce požadavky na stanovený cíl projektů VaV nad rámec zákona, a tudíž by neměla být aplikována vůbec.

c) Způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektů a dosažených výsledků

Žalobce nesouhlasí s daňovými orgány, že při stanovení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků je nutno přesně stanovit, kdo, kdy a jak bude tuto kontrolní činnost provádět. Dle žalobce byl způsob kontroly stanoven dostatečně určitě, přičemž požadavky daňových orgánů jsou již nad rámec zákona.

d) Data schválení projektů VaV

Žalobce zastává názor, že z jím předložených projektů VaV a dalších důkazů jasně vyplývá, kdy byly projekty VaV schváleny oprávněnou osobou, a že toto schválení proběhlo dle zákona. Žalobce nesouhlasí s argumentací daňových orgánů, které staví opožděnost schválení projektů VaV pouze na úvahách ohledně spolupráce se společností ALMA zakládajících se na šetření jejich webových stránek. Žalobce je toho názoru, že unesl důkazní břemeno ohledně schválení projektů VaV, a pokud daňové orgány tvrdí opak, je na nich, aby toto prokázaly.

e) Evidence nákladů VaV

Žalobce považuje požadavky daňových orgánů na vedení oddělené evidence nákladů na VaV za extrémně formalistický. Daňové orgány vytkly žalobci, že náklady na projekty VaV jsou vyčísleny zpětně. Žalobce předložil daňovým orgánům oddělenou evidenci nákladů na projekty VaV, přičemž nelze oddělenou evidenci žalobce posuzovat samostatně od účetnictví. Žalobcem předložené účetnictví je komplexní, provázané a dostatečně průkazné k zachycení všech nákladů na projekty VaV. Dle žalobce tak byla vedená evidence v souladu se zákonem a nemohlo tedy dojít k záměně s výdaji nevynaloženými na projekty VaV.

f) Přepjatý formalismus a námitka podjatosti

Žalobce závěrem namítá, že rozhodnutí je nezákonné, jelikož je projevem přepjatého formalismu, který je motivován příslibem finanční odměny (viz Podmínky pro příslib cílové odměny ze dne 19. 2. 2016) za vyloučení odpočtu VaV. Na podporu tvrzení odkazuje žalobce na závěry učiněné v rozsudku NSS ze dne 14. 11. 2019, č.j. 1 Afs 363/2018-113, kde NSS tento vnitřní předpis Finanční správy kritizoval.

4. Na základě výše uvedeného žalobce navrhl, aby zdejší soud žalované rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Pro případ úspěchu ve věci uplatnil žalobce nárok na náhradu nákladů řízení.
5. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění žalovaného rozhodnutí, na své argumentaci setrval a navrhl, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
6. Krajský soud přezkoumal žalované rozhodnutí dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen jako „s.ř.s.“), přičemž dospěl k následujícím právním a skutkovým zjištěním.
7. Za správního spisu vyplývá a mezi stranami ani není sporné, že dne 30. 3. 2016 byla u žalobce zahájena daňová kontrola dle ustanovení § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen jako „d.ř.“ nebo „daňový řád“), jejímž předmětem byla daň z příjmů právnických osob, a to v rozsahu prověření uplatněného odečtu výdajů podle § 34 odst. 4 ZDP za zdaňovací období roku 2012, 2013 a 2014, a prověření obchodních transakcí se spojenými osobami a nastavení převodních cen za zdaňovací období roku 2013 (viz protokol o zahájení daňové kontroly č.j. 503531/16/2804-60562-607570). V rámci daňové kontroly správce daně prověřil projekty VaV žalobcem uplatněné v jeho daňovém přiznání, konkrétně pak projekty:
 - Lokální výroba pastovitých omítek (1. 8. 2011 - 31. 12. 2012),
 - Optimalizace technických parametrů pastovitých omítek (1. 3. 2012 - 31. 12. 2013),
 - Využití nových surovin pro reformulaci minerálních omítek (1. 3. 2012 - 31. 12. 2013),
 - Využití popílku vhodného typu pro reformulaci produktů pro zateplovací systémy (1. 5. 2011 - 31. 5. 2012),
 - Využití popílku vhodného typu pro reformulaci vápenocementových malt a omítek (1. 10. 2011 - 31. 12. 2013),
 - Využití popílku vhodného typu pro formulaci opravných malt na beton (1. 6. 2012 - 30. 6. 2013),
 - Projekt 2013/01: Optimalizace parametrů interiérové barvy (2. 1. 2013 - 1. 4. 2014),
 - Projekt 2013/02: Optimalizace technických parametrů vybraných produktů pro zateplovací systémy (2. 1. 2013 - 31. 12. 2013),
 - Projekt 2013/03: Formulace a výrobní realizace produktu na bázi síranu vápenatého (2. 1. 2013 - 31. 12. 2013),
 - Projekt 2014/01: Lokální výroba produktu PC Multiputz ED (6. 1. 2014 - 1. 8. 2014),

- Projekt 2014/02: Lokální výroba produktu PC Z 301 Effect (6. 1. 2014 - 1. 9. 2014),
 - Projekt 2014/03: Reformulace pastových omítek z důvodu změn strukturního kamínku (6. 1. 2014 - 1. 10. 2014),
 - Projekt 2014/04: Kompletní reformulace pastovitých omítek (1. 4. 2014 - 4. 5. 2015),
 - Projekt 2014/05: Příprava nového kolorovacího systému (1. 4. 2014 - 4. 1. 2016),
 - Projekt 2014/06: Lokální výroba produktů PC Multilop FM/FS (2. 5. 2014 - 1. 4. 2015),
 - Projekt 2014/07: Reformulace produktu PC K40 (1. 7. 2014 - 3. 8. 2015)
 - Projekt 2014/08: Reformulace a úprava portfolia samonivelačních hmot (1. 9. 2014 - 3. 8. 2015).
8. Správce daně zpochybnil oprávněnost uplatněných odpočtů na VaV dle § 34 odst. 4 ZDP, a to z formálních důvodů, kdy posuzoval pouze formální stránku projektů VaV. Správce daně dospěl v rámci zprávy o daňové kontrole ke kontrolním zjištěním, že v rámci projektů VaV nebyly dostatečně specifikovány jejich cíle, nebyly dostatečně uvedené způsoby kontroly a hodnocení postupu řešení projektů VaV a dosažených výsledků, nebyly odstraněny pochybnosti ohledně data vyhotovení a schválení projektů VaV a nebyly odstraněny pochybnosti o vedení oddělené evidence nákladů VaV. Dodatečnými platebními výměry (DPV) ze dne 1. 3. 2019, č. j. 318201/19/2804-50523-601122, č. j. 318253/19/2804-50523-601122 a č. j. 318290/19/2804-50523-601122, tak byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2012 až 2014 a předepsáno penále. Se závěry správce daně žalobce nesouhlasil, podal proti DPV odvolání, ve kterém uvedl v jádru totožné námitky, jako uvádí v žalobě. Žalovaný se však s argumentací žalobce neztotožnil, platební výměry potvrdil a odvolání žalobce zamítl. S tímto žalobce opět nesouhlasil a podal proti takovému rozhodnutí žalovaného již výše popsanou žalobou.
9. Na tomto místě má krajský soud za vhodné připomenout rozhodnou právní úpravu a judikaturu správních soudů.
10. Dle § 34 odst. 4 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dnes obdobně § 34 ZDP ve spojení s § 34a ZDP) lze od základů daně 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.
11. Dle § 34 odst. 5 ZDP ve znění do 31. 12. 2013 (dnes obdobně § 34c ZDP) se projektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odstavce 4, 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.

12. K tomu lze odkázat na rozsudek NSS ze dne 26. 8. 2014, č.j. 6 Afs 60/2014-56, bod 42: „*Splnění podmínky existence písemného projektu splňujícího náležitosti § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů (v současném znění § 34c tohoto zákona), zpracovaného před zahájením výzkumných či vývojových prací, je výchozím předpokladem pro uplatnění odečitatelné položky výzkumu a vývoje a současně jedním z nástrojů zabránění zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj, a to především s ohledem na jeho atraktivitu pro daňové subjekty. Jinak řečeno, § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů vyžaduje pro odečet od základu daně splnění jasně stanovených podmínek (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. srpna 2013, č. j. 31 Af 80/2012- 25). Projekt výzkumu a vývoje slouží jako základní a ucelený dokument, jímž daňový subjekt v budoucnu správci daně prokáže nárok na uplatnění odpočtu nákladů na výzkum a vývoj. Zákonnou podmínkou vyplývající z povahy věci (z latinského *proiectum* – plán, návrh, rozvrh budoucí činnosti) je, aby byl vypracován před zahájením řešení projektu, aby šlo o dokument prospektivní. Rozhodně tedy není úkolem správce daně a správních soudců, aby sami aktivně a teprve dodatečně propojovali jinak nesouvisející dokumenty a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu, v dané situaci například, komu patří nečitelné podpisy s využitím teprve dodatečně předložené vnitropodnikové směrnice. To ostatně koresponduje i s výše uvedeným charakterem odpočtu nákladů na výzkum a vývoj (de facto dvojí odečet nákladů ze základu daně), který implikuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti.*“

13. Nyní již k samotnému přezkumu.

14. Žalobce ve své žalobě napadá celkovou použitelnost Informace GFŘ č.j. 89174/17/7100-10110-013213, k projektu výzkumu a vývoje jako nezbytné podmínce pro uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje dle § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů (dále jen jako „Informace“ nebo „Informace GFŘ“), kterou při svém rozhodování aplikovali daňové orgány. Žalobce proti tomu namítá, že citovaná Informace stanovuje povinnosti daňovým subjektům nad rámec zákon, a to navíc retroaktivně. K tomu krajský soud uvádí, že obecně je pravidlem, že v Informacích GFŘ je shrnuta ustálená správní praxe finančních orgánů a odráží tak zákonnou úpravu a judikaturu správních soudů. Jedná se o pomocný nástroj pro finanční správu při aplikaci zákonných ustanovení, u kterých je potřeba výkladu či upřesnění. K závaznosti a povaze pokynů a informací GFŘ lze odkázat na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 10. 2019, č. j. 8 Afs 71/2018 – 38, ve kterém je uveden následující závěr: „*Informace GFŘ je interní normativní akt vydaný*

Generálním finančním ředitelstvím a pro žalovaného a prvostupňového správce daně představuje pokyn nadřízeného orgánu. Aplikací interních předpisů v případech, kdy obecně závazné normy k postupu správních orgánů „mlčí“ se již Nejvyšší správní soud zabýval ve vztahu k pokynům Ministerstva financí řady „D“. Citovat lze například z rozsudku Nejvyššího správního soud ze dne 25. 10. 2006, čj. 8 AfS 3/2005-59: „Ministerstvo financí s ohledem na ustanovení § 100 zákona o správě daní a poplatků však žádným zákonem k vydávání „D“ pokynů jakožto obecně závazných právních norem zmocněno není, tudíž tyto pokyny nelze za takovou normu považovat. Pokud jde o publikaci, která je nezbytnou podmínkou pro platnost obecně závazného předpisu (v případě zákona čl. 52 Ústavy ČR, dále zákon č. 309/1999 Sb., o Sbírce zákonů a o Sbírce mezinárodních smluv, ze znění pozdějších předpisů), musí být takové předpisy publikovány v oficiálních sbírkách právních předpisů, v daném případě ve smyslu zákona o Sbírce zákonů a Sbírce mezinárodních smluv, ve Sbírce zákonů. Ze skutečnosti, že Ministerstvo financí zajišťuje zpřístupnění uvedených pokynů veřejnosti, však nelze odvozovat jejich obecnou závaznost. Mimo oficiální sbírky právních předpisů nelze považovat jiné způsoby uveřejnění právních norem za právně relevantní. Pokyny řady D Ministerstva financí tak nenaplní formální znaky požadované pro obecně závazný normativní právní akt. Stejně tak je nutné i materiálně dospět k závěru, že Ministerstvo financí není zmocněno k závaznému výkladu práva prostřednictvím „D“ pokynů. Tyto pokyny jsou tedy vydávány jako interní normativní akty (interní normativní směrnice) a pro správce daně představují pokyn nadřízeného orgánu. Ve vztazích služební nadřízenosti a podřízenosti obecně platí povinnost řídit se pokyny nadřízeného orgánu, avšak jen jestliže dané pokyny neodporují zákonu.“ K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i u vnitřního předpisu vydaného Generálním ředitelem Generálního ředitelství cel: „Není v rozporu se zákonem, pokud za situace, kdy obecně závazný právní předpis výslovně neupravuje postup správních orgánů, k němuž jsou tyto zmocněny na základě zákona [v předmětné věci § 115 písm. b) zákona ČNR č. 13/1993 Sb., celního zákona], správní soud přezkoumá postup celních orgánů i z hlediska jeho souladnosti s vnitřním předpisem vydaným Generálním ředitelem Generálního ředitelství cel (SPČ 1/2000 – Pracovní postup při manipulaci se vzorky zboží k zajištění jeho totožnosti, určení sazebního zařazení a ke zjištění jeho vlastností), který není jinak obecně právně závazný. Podmínkou ovšem je, že tento interní předpis upravuje postup, který jinak není regulován obecně závazným pravidlem chování a založil správní praxi při manipulaci se vzorky zboží, která je nepochybně a všeobecně dodržována. Správní orgán se pak od této správní praxe nemůže v jednotlivém případě odchýlit, neboť takový jeho postup by byl libovůlí, která je v právním státě (čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky) nepřijatelná.“ (právní věta k rozsudku NSS ze dne 23. 8. 2007, čj. 7 AfS 45/2007-251) nebo u metodického pokynu Ministerstva životního prostředí (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 1. 2011, č. j. 1 Ao 2/2010-185, na který odkázal i krajský soud).“

15. Z výše uvedeného tak vyplývá, že Informace GFŘ je toliko aplikovatelná, dokud se pohybuje v mezích zákona. Krajský soud tedy přezkoumal Informaci GFŘ č.j. 89174/17/7100-10110-013213 z hlediska, zda informace v ní obsažené jsou v souladu se zákonem, přičemž dospěl k závěru, že citovaná Informace je v souladu se zákonem a je tedy plně aplikovatelná.
16. V ustanovení § 34c odst. 1 ZDP jsou stanoveny náležitosti, které musí projektová dokumentace VaV obsahovat. Tyto náležitosti jsou stanoveny obecně a ke konkrétní podobně jednotlivých náležitostí zákon „mlčí“. Informace GFŘ ve svém znění neobsahuje jiné, nové náležitosti, které by projektová dokumentace měla obsahovat. Informace GFŘ ve svém znění pouze rozvíjí jednotlivé náležitosti na projektové dokumentace, přičemž

zohledňuje praxi finanční správy a soudní judikaturu (srov. např. rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 7. 2020, č.j. 51 Af 6/2019 – 50, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2017, č.j. 10 Afs 77/2017 – 53, ve kterých jsou obsaženy závěry promítnuté v citované Informaci GŘ). Z tohoto důvodu také nelze hovořit o retroaktivitě zmíněné Informace GŘ, jelikož ta sama žádnou novou povinnost, jejíž splnění by bylo po žalobci zpětně vymáháno, neobsahuje, když obsahuje pouhé shrnutí praxe finanční správy ohledně již dlouho platné zákonné úpravy. Navíc žalobce v žalobě ani své tvrzení o neaplikovatelnosti Informace GŘ nepodložil žádným konkrétním důkazem, například odkazem na nějaký konkrétní případ, ve kterém nebyly na daňový subjekt kladeny nároky, které jsou promítnuty v citované Informaci GŘ. Krajský soud tak posoudil námitku žalobce, co do aplikovatelnosti Informace GŘ, jako nedůvodnou.

17. Žalobce v žalobě dále brojil proti postupu daňových orgánů, které neuznaly žalobcem uplatněný odpočet na podporu výzkumu a vývoje mimo jiné také z důvodu, že stanovené cíle projektů VaV dle § 34c odst. 1 písm. c) ZDP jsou formálně nedostatečné. Daňové orgány vyhodnotily tyto cíle jako formálně nedostatečné z důvodu uvedených v žalovaném rozhodnutí na str. 10 – 13. S tímto hodnocením se krajský soud ztotožňuje, a to z následujících důvodů.
18. Jak se již vyjádřil krajský soud výše, u posouzení stanovených cílů projektů VaV lze vedle zákona o daních z příjmů podpůrně vycházet také z Informace GŘ, dle které by ze stanoveného cíle mělo vyplynout *„stručné zhodnocení stávajícího stavu v dané oblasti, tj. co již je v dané oblasti využíváno, co existuje, co standardně funguje. To jinými slovy znamená sdělení informací o stávajícím stavu, např. činnosti, postupu, výrobku, technologii, směsi, osivu, materiálu, jevu, struktuře, stavu, v dané oblasti ve světě, na území České republiky, v obchodní korporaci. Z těchto informací by pak měl vyplynout cíl (záměr) poplatníka, proč konkrétní vlastní výzkumnou a vývojovou činnost realizuje; tedy zdůvodnění potřeby změny stávajícího stavu a potřeby nového navrhovaného řešení, zda má výzkumnou a vývojovou činností vzniknout zcela nový a jedinečný výsledek této činnosti, tzn. výsledek dosud nikde v daném, příbuzném nebo zcela odlišném prostředí nepoužívaný, nevyužívaný v běžné činnosti, netestovaný, nelicencovaný, nepatentovaný (např. nová chemická směs, nová receptura, nový materiál, nový výrobek, nová významná funkce, nová náhrada surovin, nová podstatná vlastnost výrobku nebo materiálu apod.), zda má výzkumnou a vývojovou činností vzniknout výsledek, který se svojí podstatou blíží výsledku již využívanému. V tomto případě je nutné jednoznačně identifikovat a ozřejmit veškeré odlišnosti řešení projektu oproti původnímu (stávajícímu) stavu.“*
19. Že tyto požadavky na stanovený cíl projektu VaV nejsou zcestné, dokazuje také závěr obsažený v rozsudku NSS ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017 - 53, dle kterého: *„NSS souhlasí se stěžovatelkou, že žádný právní předpis výslovně nestanoví povinnost popsat v projektu detailní postup při řešení výzkumného úkolu. Zákon o daních z příjmů v tomto ohledu vyžaduje, aby daňový subjekt v projektu objasnil jeho cíle, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení. Cílem výzkumné a vývojové činnosti musí být dosažení jedinečného řešení, které lze odlišit od běžné činnosti inovačního charakteru. Základním kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních (příbuzných) činností je přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty (§ 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků, a metodický pokyn Ministerstva financí ČR č. D-288, který lze použít jako*

výkladové vodítko v mezích, v nichž je souladný se zákonem o daních z příjmů, srov. rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2016, čj. 1 AfS 174/2016-38, věc FILL - PÁČK s.r.o.). Zákon současně stanoví požadavek, aby byl cíl po ukončení projektu vyhodnotitelný. S ohledem na vše výše uvedené je nepochybně třeba cíl v projektu výzkumu a vývoje zformulovat dostatečně jasně, aby bylo zřejmé, v čem daňový subjekt spatřuje prvek novosti, resp. prvek odstranění technické nejistoty, v čem se řešení liší od současného stavu a jaký bude jeho přínos. Odborná literatura v tomto smyslu uvádí, „že tato část projektu musí být zpracována tak, aby bylo možné dovodit z ní: 1. Jaký je aktuální stav v dané oblasti (co již je využíváno, co existuje, co standardně funguje, tzn. předložení informací o stávajícím stavu např. činnosti, postupu, výrobku, technologii, materiálu, jevu, struktuře, stavu, službě atd. v dané oblasti ve světě, na území České republiky, v určité obchodní korporaci); 2. Důvod nutnosti změny stávajícího stavu a potřeby nového navrhovaného řešení (proč je tento stávající stav pro poplatníka nevyhovující a proč je nutné již zavedené skutečnosti měnit); 3. Navrhovaný postup k dosažení cíle/cílů (tj. časovou řadu postupů, pomoci kterých se má uvažovaných výzkum a vývoj realizovat); 4. Vyhodnocení cílů po skončení projektu (cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu, musí být po skončení projektu vyhodnotitelné, proto se má za to, že nelze stanovit cíl, který následně nelze reálně vyhodnotit). V této části projektu tedy poplatník specifikuje a identifikuje nové skutečnosti, tj. prvek novosti, a hodnotí technická a výzkumná rizika. Zároveň poplatník v tomto bodě dokládá důkazní prostředky, jak své cílové předpoklady či cíle naplní. Bude se zpravidla jednat o konkrétní, detailní, technické informace, které budou tvořit podstatu realizovaného výzkumu a vývoje. Z projektu by mělo být zřejmé, jak je výzkumný projekt rozfázován (časová řada postupů), a měl by být navržen i náhradní postup v případě, že řešení projektu nebude mít předpokládané pozitivní výsledky“ (Radvan, M. a kol. Důchodové daně. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2016, s. 155).“

20. Žalobce v žalobě uvádí konkrétní argumentaci proti závěrům žalovaného ohledně projektů Lokální výroba pastovitých omítek (1. 8. 2011 - 31. 12. 2012), Optimalizace technických parametrů pastovitých omítek (1. 3. 2012 - 31. 12. 2013), Využití nových surovin pro reformulaci minerálních omítek (1. 3. 2012 - 31. 12. 2013), Využití popílku vhodného typu pro reformulaci produktů pro zateplovací systémy (1. 5. 2011 - 31. 5. 2012), Využití popílku vhodného typu pro reformulaci vápenocementových malt a omítek (1. 10. 2011 - 31. 12. 2013), Využití popílku vhodného typu pro formulaci opravných malt na beton (1. 6. 2012 - 30. 6. 2013), Projekt 2013/01: Optimalizace parametrů interiérové barvy (2. 1. 2013 - 1. 4. 2014), Projekt 2014/01: Lokální výroba produktu PC Multiputz ED (6. 1. 2014 - 1. 8. 2014), Projekt 2014/02: Lokální výroba produktu PC Z 301 Effect (6. 1. 2014 - 1. 9. 2014), Projekt 2014/03: Reformulace pastových omítek z důvodu změn strukturního kamínku, Projekt 2014/08: Reformulace a úprava portfolia samonivelačních hmot (1. 9. 2014 - 3. 8. 2015). (6. 1. 2014 - 1. 10. 2014), Projekt 2014/05: Příprava nového kolorovacího systému (1. 4. 2014 - 4. 1. 2016).
21. Žalobce je toho názoru, že u všech výše uvedených projektů je cíl stanoven konkrétně, dostatečně a v souladu se zákonem. Krajský soud tak přezkoumal projektovou dokumentaci k uvedeným projektům VaV s ohledem na stanovené cíle, přičemž dospěl k závěru, že žalobní argumentace není důvodná.
22. K projektům VaV realizovaným v roce 2012, v daňovém spise označené jako projekty 1/2012, 2/2012, 3/2012, 4/2012, 5/2012 a 1/2013 krajský soud konkrétně uvádí, že cíle těchto projektů jsou stanoveny velice obecným způsobem, nelze z nich seznat dosažitelnost, čeho má být konkrétně dosaženo, není zde obsažený popis aktuálního stavu

v dané oblasti, důvod pro změnu tohoto stavu, jakým konkrétním postupem má být této žádoucí změny dosaženo ani další již výše zmíněné informace, které by měli ze stanoveného cíle vyplývat. Pro příklad lze uvést stanovený cíl projektu 1/2012: „*Lokální výroba pastových omítek Prince Color Multiputz ZS/ZA a RS/RA ve vybraných zrnitostech. Projekt bude také zaměřen na optimalizaci zpracovatelských vlastností uvedených materiálů.*“ Dále také cíl projektu 3/2012: „*Náhrada vybraných surovin jinými surovinami za účelem dosažení nižší surovinové ceny při zachování všech předepsaných vlastností. Projekt bude zaměřen na produkty Prince Color MSP, MRP, KM v příslušných zrnitostech.*“ Nebo cíl projektu 4/2012: „*Náhrada vybraných surovin vhodnou druhotnou surovinou za účelem dosažení nižší surovinové ceny při zachování všech předepsaných vlastností. Projekt bude zaměřen na produkty pro zateplovací systémy řady Prince Color Z 301.*“

23. Takto obecně stanovené cíle nemohou ve světle výše uvedené právní úpravy a judikatury správních soudů obstát a krajský soud se tak musí ztotožnit se závěry žalovaného a takto stanovené cíle hodnotit jako nedostatečné.
24. U žalobcem obhajovaných projektů, označených jako projekty 1/2014, 2/2014, 3/2014, 5/2014 a 8/2014, jsou již stanovené cíle podstatně rozvedenější (viz projektová dokumentace obsažena v daňovém spise), nicméně ani v tomto případě nelze uzavřít, že by stanovené cíle splňovaly nároky kladené na ně zákonem a soudní judikaturou. U projektu 1/2014 je cíl stanoven opět příliš obecným způsobem. Z uvedeného cíle, „*Cílem projektu je vývoj a lokální výroba...cílem je, aby nový produkt splňoval vysoké kvalitativní, zpracovatelské a cenové požadavky...*“, nelze jakkoliv vyvodit, jakých kvalitativních a zpracovatelských požadavků má být docíleno, tedy nelze ani vůbec vyvodit, jak by mělo být dosažení tohoto cíle vyhodnoceno. Nelze tak z tohoto cíle jakkoliv seznat jeho dosažitelnost a vyhodnotitelnost. Stejně to je také u projektu 2/2014, kdy cílem „*je dosažení vyhovujících zpracovatelských a technických parametrů*“ a „*příprava takového produktu, který bude vykazovat především vyhovující přídržnost a vysokou flexibilitu.*“ Opět zde nelze seznat, o jaké konkrétní parametry se jedná, jak bude tohoto cíle dosahováno ani jakého konkrétního výsledku má být dosaženo. Cíl projektu 3/2014 je „*nutná reformulace výrobních receptur...z důvodu změny specifikace strukturního kamínku ze strany výrobce. (...)* Současně je cílem další zlepšení zpracovatelnosti...“ Opět z takto obecně definovaného cíle nelze seznat, v čem by přeformulování výrobních receptur mělo spočívat, čeho má být konkrétně dosaženo, ani jak by dosažení tohoto cíle mělo být vyhodnoceno. Obdobně tomu je také u projektu 8/2014, kde opět nelze seznat, v čem by přeformulování výrobních receptur mělo spočívat, čeho má být konkrétně dosaženo (např. jakého výsledku má být dosaženo u rozlivových vlastností a stability), ani jak by dosažení tohoto cíle mělo být vyhodnoceno. U projektu 5/2014 krajský soud musí dát za pravdu žalobci, že v tomto konkrétním případě stanovený cíl obsahuje, alespoň v obecné rovině, důvody pro změnu stávajícího stavu, jednotlivé kroky, jak cíle dosáhnout, i jak bude vyhodnocen, nicméně všechny informace jsou v obecné rovině a nelze seznat, co je tím cíleným výsledkem, jakého konkrétního stavu má být docíleno.
25. Vzhledem k výše uvedenému musí krajský soud souhlasit s daňovými orgány, že cíle, tak jak je žalobce stanovil v projektové dokumentaci, nesplňují formální nároky na ně kladené, a tudíž žalobce v této části nesplnil svou povinnost uvést v projektové dokumentaci cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení. Navíc nelze opomenout, že u zbylých projektů VaV daňové orgány ke stanoveným cílům žádné výtky neměly, žalobce tedy v části projektů VaV svým zákonným povinností

dostál, uvedl vše potřebné a dostatečně konkrétně, a je tedy otázkou, proč svým zákonným povinnostem nedostál i ve zbylých projektových dokumentacích. Žalobní argumentace žalobce je tak v části týkající se stanovených cílů projektů VaV nedůvodná.

26. Žalobce dále v žalobě zpochybňoval závěry daňových orgánů ohledně posouzení, zda projektové dokumentace projektů VaV obsahují dostatečně stanovený způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků prováděných ode dne podání oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje, přičemž daňové orgány dospěly k závěru, že nikoliv, s čímž se krajský soud ztotožňuje, a to z následujících důvodů.
27. Žalobce namítá proti hodnocení daňových orgánů, že nároky, které daňové orgány kladou na stanovení způsobu kontroly projektů VaV, nemají oporu v zákoně a jsou nereálné. Konkrétně pak vytýká, že nelze po žalobci požadovat, aby bylo v projektové dokumentaci stanoveno, *„kdo, kdy a jak bude kontrolou provádět“*, tedy že postačí obecnější stanovení způsobu kontroly. Na tomto místě lze v obecné rovině s žalobcem souhlasit, že zákon výslovně nestanovuje, že v projektové dokumentaci musí být uvedeno, *„kdo, kdy a jak bude kontrolu provádět“*, stejně jako nelze po žalobci požadovat, aby do projektové dokumentace *„obsáhlé rozepisoval jednotlivé výpočty, které musí být provedeny, zkoušky a další kontrolní postupy, které plynou z technických norem.“* Jistě nelze klást na daňové subjekty povinnost do projektové dokumentace zanést např. jméno kontrolující osoby, den a čas kdy bude kontrolu provádět, ani vzorečky pro výpočty použité při kontrole, jak si nejspíše mylně vyložil z žalovaného rozhodnutí žalobce. Nicméně je povinností daňového subjektu do projektové dokumentace zanést způsob kontroly a hodnocení postupů takovým způsobem, aby z toho bylo snadno pochopitelné, jaký mechanismus bude při kontrole a hodnocení použit, kým bude kontrola prováděna (nikoliv konkrétní jméno, jak se nejspíše domnívá žalobce, ale např. z jaké pracovní pozice, s jakou odborností bude kontrola prováděna apod.), a také s jakou četností bude kontrola prováděna s ohledem na fáze jednotlivých projektů. Vše toto totiž bude následně sloužit pro posouzení projektu jako celku, jeho úspěšnosti a naplnění cílů, které si daňový subjekt vytyčil. Způsob kontroly se tak bude zpravidla lišit s ohledem na specifičnost každého projektu, byť u podobných projektů může být i kontrola podobná. Nicméně ale vždy bude způsob kontroly odpovídat tomu konkrétnímu projektu a jeho specifikům.
28. Žalobce však při zpracování projektové dokumentace použil pro stanovení způsobu kontroly a hodnocení postupu způsob, kdy do každého projektu zkopíroval totožný, obecný a nic nevypovídající odstavec, který nemůže jako dostačující v žádném případě obstát. Pro projekty realizované v roce 2012 zvolil žalobce stanovení způsobu kontroly následovně: *„Společnost BASF Stavební hmoty Česká republika s.r.o. se řídí vnitřními procedurami tak, aby zabezpečila, že vývoj nových produktů je realizován strukturovaným a plánovaným způsobem. Aktivita společnosti v oblasti VaV jsou vždy realizovány v ohraničených projektech s dokumentační podporou. Vývojový cyklus je rozdělen na etapy: návrh projektu, výběr a zajištění vzorků vhodných surovin, příprava laboratorních receptur a jejich zkoušky, ověření laboratorních zkoušek poloprovozní, popř. zaváděcí výrobou, případné přepracování návrhu receptury, realizace projektu ve výrobě a kontrola kvality.“* Pro následující roky 2013 a 2014 zase bylo v projektech uváděno: *„Společnost BASF Stavební hmoty Česká republika s.r.o. se řídí vnitřními procedurami tak, aby zabezpečila, že vývoj nových produktů je realizován strukturovaným a plánovaným způsobem. Aktivita společnosti*

v oblasti VaV jsou realizovány v ohraničených projektech s dokumentační podporou a výsledky výzkumu jsou vyhodnocovány na pravidelných schůzkách vývojového teamu.“

29. Takto formulovaný způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu je naprosto nedostačující, není zřejmé, jakými vnitřními procedurami bude kontrola prováděna, není zřejmé, jaký vývojový tým bude hodnotit postupy při řešení projektu, ani zda bude kontrola prováděna pouze na konci, nebo i v jiných fázích řešení projektu. Tyto informace jsou však důležité pro celkové vyhodnocení projektu a jeho přínosu pro daňový subjekt. Krajský soud tedy uzavírá, že tímto způsobem vytyčený způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu VaV je nedostačující a nesplňuje nároky kladené zákonem.
30. Na tomto závěru nic nezmění ani argumentace žalobce ohledně hodnocení výpovědi Ing. B. H. a dalších důkazů, které žalobce v žalobě zmiňuje. Tyto důkazní prostředky mohly v rámci řízení pouze prokázat, zda a jakým způsobem se kontrola fakticky prováděla v průběhu realizace projektu VaV, nicméně již nemůže odstranit formální nedostatek chybějící náležitosti projektové dokumentace dle § 34c ZDP, které musí projektová dokumentace splňovat již v době jejího podpisu, tedy před zahájením samotné realizace projektu VaV.
31. Pro posouzení další žalobní argumentace žalobce, týkající se údajně nesprávně posouzení skutečnosti ohledně data podpisu projektů VaV, má krajský soud za vhodné připomenout způsob rozložení důkazního břemene v daňovém řízení.
32. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu, je správce daně zavázán zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů. Z uvedené dikce se tak podává, že svého uplatnění se zde dostává zásadě projednací, kdy má daňový subjekt právo na prokázání svých tvrzení navrhnout důkazní prostředky, avšak současně není dokazování omezeno pouze na důkazní návrhy daňového subjektu. Nejvyšší správní soud již přitom vyslovil, že se při dokazování podle daňového řádu neuplatní zásada vyšetřovací (např. rozsudek NSS č. j. Afs 54/2004-125 ze dne 9. 2. 2005). K tomu rovněž důvodová zpráva k § 92 odst. 2 daňového řádu: „*Neznamená to, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků, pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenesé stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek (§ 98 daňového řádu).*“
33. V uvedeném ustanovení § 92 daňového řádu, jsou tak vytyčeny mantinely povinnosti správce daně, když je tímto modifikována zásada materiální pravdy a zcela potlačena zásada vyšetřovací, neboť správce daně není zodpovědný za úplné zjištění skutečného stavu věci. Tímto je reflektována ta okolnost, že je to daňový subjekt, nikoliv správce daně, kdo má nebo by přinejmenším měl mít znalosti o skutečnostech rozhodných pro prokázání jeho daňových tvrzení. V souladu s uvedenou premisou je v ustanovení § 92 daňového řádu zakotveno tzv. „rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt,“ které představuje vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně (srov. rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007 ze dne 30. 1. 2008).

Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je důkazní povinnost daňového subjektu upravena takto: „*Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*“

34. Naproti tomu správce daně musel ke zpochybnění žalobcových povinných evidencí podle § 92 odst. 5 daňového řádu prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetních záznamů a důkazních prostředků uplatněných žalobcem. V případě, že správce daně prokáže skutečnosti odůvodňující jeho pochybnosti o řádnosti uplatněných tvrzení daňového subjektu, pak se vrací důkazní břemeno na stranu daňového subjektu. Daňový subjekt prokazuje svoje výdaje a příjmy primárně účetními doklady. To, že nemusí jít nutně o důkaz dokladem založeným v účetnictví, nýbrž je přípustný jiný důkaz získaný nikoliv v rozporu s obecným právním předpisem vyslovil Ústavní soud v nálezu sp. zn. II. ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006 (následně rovněž sp. zn. IV ÚS 48/05 ze dne 6. 12. 2006): „*Při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Jako důkazní prostředky, jimiž lze doložit skutečnosti rozhodné pro určení daňové povinnosti, a tedy i daňové náklady, mohou sloužit prakticky jakékoliv prostředky vyjma těch, které byly získány v rozporu s právními předpisy. I za situace, kdy skutečným dodavatelem byl jiný subjekt než uvedený na dokladech, je ve smyslu zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nezbytné umožnit daňovému subjektu prokázat skutečné výdaje jinými prostředky. Opačným postupem správce daně i soudů, kterým nebyla respektována práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu, došlo k porušení čl. 36 Listiny základních práv a svobod a v konečném důsledku by mohlo dojít i k zásahu do práva chráněného čl. 11 Listiny základních práv a svobod.*“
35. U rozložení důkazního břemene panuje dlouholetý judikaturní soulad, lze např. zmínit také rozsudek NSS již ze dne 12. 1. 2012, č. j. 9 Afs 43/2011-57 v němž je uvedeno: „*Prokáže-li správce daně v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků (pozn. předcházející právní úprava) důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen v intencích § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily.*“
36. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani. Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm, aby popsáním způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124).
37. Ve zde projednávaném případě žalobce v rámci daňové kontroly předložil správci daně zpracované projekty VaV, ze kterých dle žalobce je prokázáno, kdy byly projekty VaV schváleny oprávněnou osobou, což dle tvrzení žalobce daňové orgány v řízení nevyvrátily. Nicméně ze Zprávy o daňové kontrole a žalovaného rozhodnutí zcela jasně vyplývá, že

správci daně vznikly pochybnosti o včasnosti vyhotovení projektů VaV, které žalovaný převzal a popsal je v bodech [92] až [103] žalovaného rozhodnutí, přičemž se jednalo o nesrovnalosti ve spolupráci se společností ALMA CONSULTING GROUP, společnost založená ve Francii, která měla poskytovat služby spojené s možností odpočtu výdajů na projekty VaV v ČR již v roce 2011, tedy před vznikem ALMA Consulting Group Česká republika s.r.o. (dnes Ayming Česká republika s.r.o.), dále nesrovnalosti s Výročními zprávami žalobce za roky 2011, 2012 a 2013, kde je shodně uvedeno, že „společnost nevyvíjí žádné aktivity v oblasti výzkumu“, přičemž dle § 21 odst. 2 písm. c) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, musí kromě informací nezbytných pro naplnění účelu výroční zprávy tato zpráva dále obsahovat nejméně finanční a nefinanční informace o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje (v podrobnostech soud odkazuje na žalované rozhodnutí a na Zprávu o daňové kontrole, když není úkolem krajského soudu stále dokola opakovat věci již jednou vyřčené). Tyto skutečnosti krajský soud, ve shodě s daňovými orgány, považuje za důvodné pochybnosti o včasné sepsání projektů VaV. Tímto se tedy důkazní břemeno přesunulo na stranu žalobce, který měl povinnost tyto důvodné pochybnosti správce daně vyvrátit.

38. Žalobce v žalobě argumentuje, že stěžejním důkazem o včasné sepsání projektů VaV jsou samotné projekty, kde je datum jejich schválení jednoznačně uvedeno. Dále žalobce uvádí svou argumentaci ke spolupráci se společností ALMA, k předložené evidenci nákladů na projekty VaV a k nesrovnalostem ohledně osoby Ing. H. a dále také uvádí obsáhle judikaturu k rozložení důkazního břemene a dokazování samotnému. Nicméně krajský soud, v souladu s žalovaným, vnímá jako stěžejní pro posouzení této otázky tu skutečnost, že žalobce ve Výročních zprávách za roky 2011, 2012 a 2013 uvádí, že „společnost nevyvíjí žádné aktivity v oblasti výzkumu“, přičemž dle § 21 odst. 2 písm. c) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, musí kromě informací nezbytných pro naplnění účelu výroční zprávy tato zpráva dále obsahovat nejméně finanční a nefinanční informace o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje. Jak správně označil žalovaný v žalovaném rozhodnutí, toto je ona objektivní skutečnost, která podstatným způsobem znevěrohodňuje tvrzení žalobce o včasnosti sepsání projektů VaV. Ostatní již výše uvedené skutečnosti byly pouhé další „indicie“, podpůrná zjištění. Rozhodným tedy je, jakým způsobem žalobce dokázal vyvrátit daňovým orgánům toto stěžejní objektivní zjištění.
39. Žalobce v žalobě uvádí, že k odstranění všech pochybností, včetně stěžejní objektivní pochybnosti, již stačilo, že předložil daňovým orgánům prohlášení Ing. O. N., bývalého jednatele žalobce, a evidenci nákladů projektů VaV, což dle jeho názoru daňové orgány nesprávně hodnotily. Dále také uvedl svou argumentaci proti pochybnostem ohledně osoby Ing. H. S tímto názorem a argumentací se však krajský soud neztotožnil. Krajský soud přezkoumal prohlášení Ing. O. N., evidenci nákladů a argumentaci k osobě Ing. H., přičemž dospěl k závěru, že tyto důkazy nemohly vyvrátit vzniklé důvodné pochybnosti, a to z následujících důvodů.
40. V prohlášení Ing. O. N. ze dne 21. 2. 2019 je na celkem jedné straně popsána činnost vývojové laboratoře, přičemž v posledním odstavci je uvedeno, že každému zahájení vývojového projektu předcházelo jeho schválení a podepsání. Byť krajský soud souhlasí s žalobcem, že toto prohlášení má určitou vypovídací hodnotu, tak nelze přehlédnout, že toto prohlášení se neváže na konkrétní projekty VaV, je toliko dosti obecné, což vzhledem k výše uvedeným objektivním pochybnostem nemohlo dostatečným způsobem tyto vyvrátit. Obdobně tomu je taky u předložené evidence výdajů VaV, ke kterým žalobce

v žalobě nic neuvádí a pouze s hodnocením daňových orgánů nesouhlasí. Krajský soud nebude za žalobce vymýšlet argumentaci proti žalovanému rozhodnutí, tudíž jen ke zjištěným pochybnostem odkáže na str. 27 až 31 Zprávy o daňové kontrole. Také ve vztahu k pochybnostem ohledně osoby Ing. H. lze dokázat na pochybnosti důkladně popsané ve Zprávě o daňové kontrole (str. 29 – 34), přičemž proti těmto závěrům žalobce v žalobě citoval pouze zákonné ustanovení, přičemž jím tvrzenou logickou nesouvislost závěrů správce daně věcně nenapadá. V řízení před správními soudy je totiž toliko důležité, jak se s argumentací žalobce v odvolání vypořádal sám žalovaný, v žalobě je tak úkolem žalobce konkrétně uvést argumentaci proti závěrům žalovaného. Pokud však žalobce nic konkrétního proti závěrům žalovaného neuvede a pouze obecně nesouhlasí se závěry správních orgánů, tak není úkolem soudu za žalobce tyto konkrétní argumenty vymýšlet a suplovat tím obhájce žalobce. Žalobní argumentace ohledně porušení ustanovení o dokazování v daňovém řízení je tak nedůvodná.

41. Tento závěr nemůže změnit ani až v žalobě žalobcem uvedená argumentace k předmětu podnikání žalobce. Skutečnost, že žalobce má od roku 2007 v Obchodním rejstříku zapsaný předmět podnikání „výzkum a vývoj v oblasti přírodních a technických věd nebo společenských věd“, přičemž tento předmět podnikání je také uveden v účetních závěrkách žalobce, jakkoliv nedokládá, že tato činnost byla v předmětných letech fakticky vykonávána, jelikož není povinností obchodní společnosti vykonávat všechny zapsané předměty podnikání. Naopak zákonnou povinností obchodní společnosti je dle § 21 odst. 2 písm. c) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve své výroční zprávě uvést informace o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje. Této povinnosti žalobce dostál, když ve své výroční zprávě uvádí, že „společnost nevyvíjí žádné aktivity v oblasti výzkumu“, z čehož také daňové orgány vycházely. Argument žalobce, že výroční zpráva se zmiňuje pouze o výzkumu a neobsahuje zmínku o vývoji, a připojená argumentace o rozdílech mezi výzkumem a vývojem na posouzení nic nemění, jelikož toto nic nemění na zákonné povinnosti ve výroční zprávě uvést informace o výzkumu a vývoji. Skutečnost, že výroční zpráva vývoj nezmiňuje vůbec, spíše prohlubuje vzniklé pochybnosti, než aby je vyvracela. Stejně tomu je i v případě účetních závěrek, které, jak připomíná žalobce v žalobě, jsou součástí výroční zprávy, jelikož v účetních závěrkách je toliko pouze uveden předmět podnikání, nicméně v samotných přílohách není o faktické činnosti v oblasti VaV nic uvedeno. Ohledně směrnice U01 a dokumentu U01-P1 odkazuje soud na zjištění učiněná správcem daně (Zpráva o daňové kontrole, str. 27). Žalobce v žalobě tyto závěry nijak skutkově nenapadl, pouze uvedl, že nemají vypovídací hodnotu, s čímž krajský soud nesouhlasí. Má-li daňový subjekt vnitřní směrnici k vedení účetnictví, je logické očekávat, že tato směrnice bude obsahovat také postup při uplatňování nároku na odpočet výdajů na VaV, což neobsahuje. Jedná se tak o další z řady indicií, vedoucí k vážným pochybnostem o správném datování schválení projektů VaV. Tato argumentace tak nemohla vyvrátit závěry ohledně této stěžejní pochybnosti. Pokud žalobce poukazuje na to, že se jedná o pouhé indicie a samotné antidatování nebylo spolehlivě prokázáno, tak k tomu lze konstatovat, že se jedná pouze o podpůrná zjištění k projektům VaV, přičemž hlavní důvody pro neuznání nároku na odpočet žalobce jsou uvedeny a potvrzeny výše (viz argumentaci k cílům a kontrole projektů VaV). Pokud by tedy krajský soud dal v této konkrétní argumentaci žalobci za pravdu, tak to by ještě automaticky neznamenalo nezákonnost žalovaného rozhodnutí.
42. Žalobce dále v žalobě obhájí svůj postup při vedení evidence nákladů VaV, když zastává názor, že požadavek daňových orgánů, aby byla evidence nákladů vedena odděleně již

v momentě vzniku nákladů, nemá oporu v zákoně. K tomu musí krajský soud jako první konstatovat, že posouzení evidence nákladů projektů VaV nebylo předmětem žalovaného rozhodnutí, protože ani žalobce k závěrům o vedení evidence ve svém odvolání nic neuváděl. Z tohoto důvodu se tak krajský soud vyjádří k této otázce pouze okrajově, protože není úkolem krajského soudu nahrazovat činnost odvolacího orgánu a vypořádávat argumentaci žalobce vůči závěrům prvostupňového orgánu.

43. Dle § 34 odst. 4 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dnes obdobně § 34 ZDP ve spojení s § 34a ZDP) musí být náklady skutečně vynaložených na VaV evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka. Ve znění zákona tak není výslovně uvedeno, že evidence má být vedena již v momentě vzniku výdaje, nicméně dle názoru krajského soudu je toto zcela logickým požadavkem. Pokud zákon uvádí, že evidence je „vedena odděleně“, tak jistě tím není myšleno, že daňový subjekt bude vést hromadnou evidenci, a až následně z ní, v nadászce řečeno, „vyzobe“ a dopočítá jednotlivé výdaje, které měly být vynaloženy na realizaci projektů VaV. Závěr, že oddělená evidence má být vedena již při vzniku samotného výdaje, má tedy oporu v zákoně. Způsob vedení „oddělené evidence“, jaký zvolil žalobce, způsobil pouze neprůkaznost takové evidence, jelikož výdaje v ní obsažené byly vyčísleny zpětně a je důvod pochybovat o jejich skutečné výši (k tomu krajský soud odkazuje na nesrovnalosti v evidenci žalobce popsané ve Zprávě o daňové kontrole, str. 27 – 31). Z tohoto důvodu nemohla ani tato argumentace vést k závěru o nezákonnosti žalovaného rozhodnutí.
44. K závěrečné žalobní námitce ohledně tvrzeného přepjatého formalismu krajský soud uvádí, že vzhledem ke všemu výše uvedenému, tedy k tomu že krajský soud neshledal v postupu a závěrech daňových orgánů pochybení, nedospěl krajský soud ani k závěru, že by rozhodování daňových orgánů bylo výsledkem přepjatého formalismu. Daňové orgány rozhodovaly a věc posoudily v rámci zákonných požadavků. K tomu lze uvést závěr Nejvyššího správního soudu, který konstatoval: *„Nejvyšší správní soud konstatuje, že zákonné vymezení toho, co konkrétně má projekt výzkumu vývoje obsahovat, nelze jednoduše přejít a prověřením, zda stěžovatelčiny projekty výzkumu a vývoje dostaly zákonným požadavkům na obsah, označit za přepjatý formalismus. Žalovaný hodnotil, zda stěžovatelka prokázala či neprokázala, že má nárok na odpočet daně dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Ani v nejmenším nelze žalovanému vytýkat, že se při tomto hodnocení zabýval i náležitostmi projektu výzkumu a vývoje. Dodát lze, že např. náležitost projektu v podobě vymezení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků by mohla být využita při zkoumání, zda stěžovatelka prokázala, zda má nárok na odpočet. Pokud by stěžovatelka v projektu výzkumu a vývoje vymezila způsob kontroly a hodnocení, mohly by finanční orgány zkoumat, zda tato kontrola a vyhodnocení proběhly, a pokud by skutečně proběhly, bylo by možno zkoumat, zda případné záznamy o výsledcích kontroly lze užít při doložení nároku na odpočet“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2017, čj. 9 Afs 144/2016 – 51). Lze tedy uzavřít, že v projednávaném případě nelze činnost daňových orgánů označit za přepjatý formalismus, který by způsobil nezákonnost žalovaného rozhodnutí.
45. S tímto závěrem je pak úzce spojeno i posouzení „námitky podjatosti“ s odkazem na příslib finanční odměny úředním osobám postupujícím v daňových řízeních ohledně nároku na odpočet nákladů projektů VaV. Krajskému soudu je tento „příslib“ dobře znám, stejně jako závěry učiněné v rozhodnutí NSS vydaném v řízení vedeném pod sp. zn. 1 Afs 363/2018, jelikož tato námitka podjatosti je žalobci v obdobných řízeních hojně užívána. Nicméně

vzhledem k tomu, že krajský soud neshledal v postupu a závěrech daňových orgánů pochybení, tak nelze ani uvažovat o podjatosti úředních osob. K takovým úvahám by bylo namíste přistoupit v momentě, kdy by snad v daňovém řízení úřední osoby např. „ohýbaly“ zákon nebo používaly nezákonné postupy směřující k účelovému doměření daně. Nic takového ve zde projednávaném případě však krajský soud nezjistil. Pokud by správní soudy zastaly názor, že zmíněným příslibem finanční odměny se staly všechny úřední osoby automaticky podjatými, aniž by k tomu přistoupily nějaké další nestandardní okolnosti v řízení, tak takový závěr by vedl absurdnímu dopadu, tedy že od roku 2016 by všechna daňová řízení musela být prohlášena za nezákonná. Tento názor však krajský soud nezastává.

46. Krajský soud tímto přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, přičemž na základě všeho výše uvedeného shledal žalobní argumentaci žalobce nedůvodnou.
47. Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).
48. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci zakotvené v § 60 odst. 1 s.ř.s., přičemž neúspěšný žalobce právo na náhradu nákladů řízení neměl a úspěšnému žalovanému náklady dle obsahu spisu nevznikly.

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 7. ledna 2021

JUDr. Jan Dvořák v. r.

předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje