



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **IN - EKO TEAM s.r.o.**, IČO: 634 78 463
sídlem Zatloukalova 172/4, Brno
zastoupen advokátem JUDr. Jiřím Ptáčkem
sídlem Masarykova 2, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 6. 2018, čj. 29969/18/5200-11435-712486,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště ve Znojmě (dále jen „finanční úřad“), u žalobce zahájil dne 11. 11. 2015 daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla mimo jiné daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 v plném rozsahu. Na

základě zjištění vyplývajících z daňové kontroly finanční úřad (Územní pracoviště Brno III) dodatečným platebním výměrem ze dne 30. 8. 2017, čj. 3913954/17/3003-52521-707951, žalobci doměřil vyšší daň z příjmů právnických osob o částku 774 820 Kč a současně předepsal povinnost uhradit penále ve výši 154 964 Kč. Finanční úřad dospěl k závěru, že žalobce porušil ustanovení § 34 odst. 4 až 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), ve vazbě na ustanovení § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků, v rozhodném znění (dále jen „zákon o podpoře výzkumu“), tudíž za předmětné zdaňovací období neakceptoval odčitatelnou položku ve výši 4 077 908 Kč, kterou tvořily náklady vynaložené při realizaci projektů výzkumu a vývoje: „11-01 Výzkum a vývoj českých hrubých“, „12-01 Výzkum a vývoj hrubého předčištění pro membránovou filtraci“ a „12-02 Výzkum a vývoj nového separátoru písku“.

2. Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl podané odvolání a rozhodnutí finančního úřadu potvrdil.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Žalobce uvedl, že nelze oddělit formální a věcnou část vědeckovýzkumného projektu, tudíž se žalovaný měl zabývat i věcnou odvolací námitkou. Následně argumentoval ve prospěch dostatečně konkrétního vymezení cílů výzkumných projektů a ve prospěch obsaženého prvku novosti.
4. Žalovaný nevzal v potaz, že všechny úkoly výzkumu a vývoje mají vést k tomu, aby se při čištění odpadní vody dosáhlo co nejlepších výsledků. Jelikož jsou všechny projekty obsahově stejné, tak bylo na místě použití unifikovaných dokumentů, čímž došlo k jejich aplikaci na konkrétní případ.
5. S tvrzením, že dokumenty nejsou podepsány kompetentní osobou, žalobce nesouhlasil. Uvedl, že správci daně nikde neuvedli výčet dokumentů, které by měly být podepsány žalobcem a na základě jakého právního předpisu svůj nárok odůvodňují.
6. Žalovaný potvrdil názor finančního úřadu, že projekt výzkumu a vývoje byl vyhotoven dodatečně, což opírá o skutečnost, že se na jeho tvorbě pravděpodobně podílela obchodní společnost RESEA s.r.o., IČO: 268 26 780 (dále jen „společnost RESEA“). Už během daňové kontroly žalobce uváděl, že tato společnost se podílela pouze na projektu 12-02.
7. Dále uvedl, že osobní náklady včetně náhrad za čerpání řádné dovolené uvedl oprávněně. Při stanovení režijních nákladů žalobce použil kalkulaci dělením, jelikož ostatní kalkulace nevyhodnotil jako průkazné. Doložení dokumentů, ze kterých při stanovení režijních nákladů vycházel, nebylo vyžadováno, proto měl žalobce za to, že své důkazní břemeno ustál. Evidenci těchto nákladů zvolil ve formě, která mu vyhovovala, jelikož zákon žádnou nepředepisuje. Obdobné žalobce uvedl i k ostatním nákladům, přičemž závěr žalovaného, že není zřejmá jejich vazba na výzkum a vývoj označil za obecný a nepřezkoumatelný.
8. Za nepřezkoumatelný závěr považoval i úvahu týkající se mzdových listů a výkazů práce. Žalobce tyto dokumenty předložil, přičemž z nich vyplývá, kolik hodin konkrétní pracovník odpracoval na jednotlivých projektech, je z nich zřejmá i hodinová mzda každého pracovníka.
9. Žalovaný aplikoval právní normu, která v rozhodné době nebyla součástí zákona o daních z příjmů.

10. Vzhledem k uvedenému navrhl, aby bylo napadené rozhodnutí zrušeno.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

11. Žalovaný uvedl, že ačkoliv dokumentace předložená žalobcem má svou dokumentační hodnotu, je nutno trvat na bezchybném splnění všech zákonem definovaných formálních náležitostí projektů výzkumu a vývoje. Dále popsal vady, které jednotlivé dokumenty obsahují. Striktní vyžadování veškerých náležitostí uplatnění odpočtu nelze vykládat jako projev přehnaného formalismu. Žalobce nevyvrátil pochybnosti finančního úřadu, že projekt byl vypracován zpětně. Z judikatury vyplývá, že od formálních požadavků na projekty nelze odhlédnout. Zkoumání věcné stránky je tak fakticky nadbytečné. Odpočet lze dle zákona o daních z příjmů uplatnit jen při splnění všech podmínek, nikoliv jen některých.
12. Žalovaný setrval na názoru, že náhrady mezd za dovolenou nejsou náklady, u kterých lze uplatnit odpočet podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, uvedl, že rozsah zapojení příslušných zaměstnanců na projektech výzkumu a vývoje byl stanoven pouze rámcově a výpočet režijních nákladů je zjevně pouhý odhad. Žalobce byl v řízení vyzván k doložení a prokázání toho, jakým způsobem dospěl k vyčíslení částek režijních a mzdových nákladů u všech úkolů, jak tyto úkoly souvisely s výzkumem a vývojem a jací pracovníci se konkrétně jednotlivých úkolů účastnili. Žalobcem předložené mzdové listy (resp. tabulky) nemohou prokázat, že odčitatelná položka byla uplatněna v souladu se zákonem. Oddělená evidence už ze svojí podstaty nemůže být uvedena ve mzdových listech. Pro splnění zákonných podmínek je nutné evidovat čas odpracovaný jednotlivými pracovníky v jednotlivých dnech.
13. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vycházel výhradně z právní úpravy účinné do 31. 12. 2013. Následně se zabýval tím, zda předložené dokumenty naplňují podmínky uvedené v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, ale také ty vyplývající z § 34c zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2014, jelikož takto členěny byly samotným žalobcem.
14. Vzhledem k uvedenému navrhl, aby byla žaloba zamítnuta.

IV. Ústní jednání

15. Proběhlo dne 15. 12. 2020 za účasti žalobce, zástupce žalobce a žalovaného. Účastníci setrvali na svých dosavadních stanoviscích k věci. Žalobce zdůraznil, že splnil veškeré formální požadavky nezbytné k tomu, aby mu byla uznána odpočitatelná položka z daně z příjmů právnické osoby, a to náklady vynaložené při realizaci projektů výzkumu a vývoje. Ve snaze zajistit správnost projektu i po formální stránce se na projektu 12-02 podílela společnost RESEA s.r.o. Projekt 11-01 a 12-02 byl zpracován společností Alma Consulting Group Česká republika s.r.o. Pokud se týká novosti řešení, vypracoval znalecký posudek Ing. M. Dále žalobce uvedl, že pokud se týká mzdových nákladů, dle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu je i dovolená součástí mzdy a náhradu za dovolenou lze uplatnit jako odpočet.
16. Žalovaný konstatoval, že žalobce neunesl důkazní břemeno, nebylo prokázáno naplnění formálních náležitostí projektu, stanovené zákonem. Pokud se týká otázky, zda do mzdových nákladů lze zahrnout i náklady za dovolenou, žalovaný si je vědom rozsudku Nejvyššího správního soudu, který respektuje.

17. Žalobce v žalobě nevznese důkazní návrhy. Při ústním jednání navrhl, aby soud provedl dokazování výsledkem Ing. D. M., patentového zástupce žalobce, který posuzoval otázku novosti řešení v předmětné věci a zaměstnanců žalobce, konstruktérů, kteří se podíleli na zpracování projektu. Protože je nutno věc posoudit po odborné stránce, byl by na místě i znalecký posudek. Pokud se týká formálních náležitostí projektu, v tomto směru by bylo na místě vyslechnout zástupce společnosti RESEA s.r.o. Soud všechny důkazní návrhy žalobce zamítl. Pokud se týká formálních náležitostí, jde o právní posouzení, soud vycházel při přezkumu z obsahu správního spisu a navržené dokazování by bylo nadbytečné. Pokud se týká ostatních důkazních návrhů, tyto směřovaly k věcnému posouzení projektu, což není předmětem řízení.

V. Posouzení věci soudem

18. Krajský soud v Brně (dále také „soud“) v souladu s § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“), přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí finančního úřadu včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že žaloba **není důvodná**.
19. Soud se nejprve zaměřil na namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Tu žalobce spatřil jednak v nezdůvodněném tvrzení žalovaného, že uplatněné ostatní náklady nesouvisely s výzkumem a vývojem, a jednak v bodě odůvodnění, ve kterém se žalovaný věnoval otázce oddělené evidence nákladů.
20. Soud se s namítanou nepřezkoumatelností neztotožnil. Ohledně ostatních nákladů žalovaný uvedl, že z předložených tabulek nevyplývá jejich vazba na realizaci výzkumu a vývoje, přičemž žalobce byl k prokázání této souvislosti vyzván finančním úřadem. Zároveň odkázal na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 13. 5. 2016, čj. 10 Af 3/2015-33, ze kterého vyvozuje požadavek, aby již ze samotné oddělené evidence vyplývala prokazatelná vazba na realizaci výzkumu a vývoje. Část odůvodnění věnující se otázce oddělené evidence nákladů (body 65 – 69 napadeného rozhodnutí) je rovněž plně přezkoumatelná, žalovaný uvedl, že daňový subjekt je povinen vést evidenci v členění na jednotlivé projekty a jednotlivé účetní případy. Zároveň rozvedl, že vyčíslené náklady nerozporoval jako daňově účinné náklady podle § 24 zákona o daních z příjmů, nicméně pro jejich „druhé odečtení“ ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů by bylo nutné prokázat provázanost nákladů s realizací výzkumu a vývoje. Dále žalovaný uvedl, že doložené mzdové listy nemohou sloužit jako oddělená evidence a evidence práce na jednotlivých projektech by měla být vedena v jednotlivých dnech, aby nevznikaly pochybnosti o vazbě práce na výzkumně-vývojovou činnost.
21. Vzhledem k tomu, že žalovaný své úvahy přezkoumatelně odůvodnil, posoudil soud uvedenou námitku žalobce jako nedůvodnou.
22. Jako nedůvodnou soud posoudil i námitku aplikace nesprávného časového znění právního ustanovení, jelikož právní úprava byla aplikována ve správném znění. Členění náležitostí projektu vycházející z pozdější právní úpravy bylo žalovaným využito pouze pro názornost (což ostatně činil i žalobce při předložení dokumentů tvořících projekt výzkumu a vývoje), aniž by tím mělo dojít k „aplikaci“ pozdější právní úpravy.
23. Dle ustanovení § 34 odst. 4 platí, že *od základů daně lze odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové*

přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje. Pokud vynaložené výdaje (náklady) souvisejí s realizací projektů výzkumu a vývoje pouze zčásti, je možné od základů daně odečíst pouze tuto jejich část. Výdaje (náklady), které lze odečíst od základu daně, musí být výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka. Tento odpočet nelze uplatnit na služby, licenční poplatky (§ 19 odst. 7) a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob s výjimkou výdajů (nákladů) vynaložených za účelem certifikace výsledků výzkumu a vývoje, a dále na ty výdaje (náklady), na které již byla i jen zčásti poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.

24. *Dle ustanovení § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů platí, že projektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odstavce 4, se rozumí písemný dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji a který obsahuje zejména základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou obchodní firma nebo název poplatníka, jeho sídlo a identifikační číslo, bylo-li přiděleno, popřípadě jméno a příjmení poplatníka, je-li poplatník fyzickou osobou, místo jeho trvalého pobytu a místo podnikání, dobu řešení projektu (datum zahájení a datum ukončení řešení projektu), cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, datum, místo, jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení; oprávněnou osobou se rozumí poplatník, je-li fyzickou osobou, nebo osoba vykonávající funkci statutárního orgánu poplatníka anebo osoba, která je členem statutárního orgánu poplatníka.*
25. *Výkladem citovaných ustanovení a obecně otázkou povahy náležitostí projektu výzkumu a vývoje pro účely možnosti odpočtu výdajů na výzkum a vývoj od základu daně se správní soudy ve své judikatuře již mnohokrát zabývaly (judikatura správních soudů je dostupná na webu www.nssoud.cz). Kupříkladu v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, čj. 6 Afs 60/2014-56, bylo uvedeno, že 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 (§ 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů). Zákonnou podmínkou vyplývající z povahy věci 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.*
26. *K charakteru nyní posuzovaného odpočtu se vyslovil Nejvyšší správní soud dále například v rozsudku ze dne 25. 5. 2020, čj. 8 Afs 72/2018-52, odpočet na podporu výzkumu a vývoje představuje výjimku ze základního daňového principu, podle něž platí, že jeden výdaj lze v základu daně uplatnit u téhož poplatníka pouze jednou. O výdaje (náklady) uplatněné v rámci odpočtu na výzkum a vývoj si totiž poplatník již jednou snížil základ daně a výdaje uplatňuje podruhé. Jedná se tak de facto o daňový bonus. To jej zvýhodňuje i oproti jiným subjektům na trhu a poskytuje mu tak konkurenční výhodu. Tato skutečnost již sama o sobě implikuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti. Jde-li tudíž o*

nadstandardní benefit, musí daňový subjekt vycházet z toho, že po něm může být požadováno prokázání splnění i všech nadstandardních povinností s tímto benefitem spojených. Není tak úkolem správce daně a správních soudů, aby sami aktivně a teprve dodatečně propojovali jinak nesouvisející dokumenty, a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu. Bezchybné formální náležitosti, resp. existence kvalitně zpracovaného projektu ještě před zahájením jeho realizace, jsou základní podmínkou pro bezproblémové uplatnění odpočtu (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2015, čj. II. ÚS 3565/14). Stěžovatelka tedy nesmí opomenout, že výdaje uplatněné v rámci odpočtu na výzkum a vývoj je určité dobrodiní ve formě bonusu či dotace a je nutné pod tímto úhlem pohledu nyní posuzovanou věc přezkoumávat.

27. Soud tedy věc posuzuje optikou výše uvedených závěrů, z nichž vyplývá silný důraz na formální podmínky projektu výzkumu a vývoje (dále také zkráceně „projekt“). Žalovaný proto nepochybil, pokud odpočet žalobci neuznal pouze na základě nesplnění formálních podmínek, aniž by důsledně posuzoval věcnou stránku projektu. Tento postup byl ostatně judikaturou již v minulosti aprobován (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2017, čj. 7 Afs 261/2016-20, bod 22, popřípadě ve vztahu k soudnímu přezkumu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2017, čj. 10 Afs 77/2017-53, bod 35). Soud proto svůj přezkum omezuje rovněž na (ne)splnění formálních podmínek pro uplatnění odpočtu podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů.
28. Obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčuje rozsah následného soudního rozhodnutí, přičemž není na soudu, aby za žalobce dohledával další důvody, v nichž může spočívat nezákonnost napadeného rozhodnutí (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78). Soud proto upozorňuje, že žalobce neučinil předmětem sporu všechna vytýkaná formální pochybení, jelikož nijak nebrojil proti absenci jména a příjmení u podpisu oprávněné osoby na „schvalovacích listinách“. I pokud by soud shledal všechny uplatněné žalobní body důvodnými, tento formální nedostatek by tedy zůstal nedotčen. Na druhou stranu soud dospěl k tomu, že pokud by ve věci zůstal izolovaně pouze tento jediný formální nedostatek a současně by nevznikl žádný problém při identifikaci oprávněné osoby (v nynější věci se jednalo o jednatele žalobce, jejichž podpisy se dle obsahu napadeného rozhodnutí částečně shodovaly s podpisovými vzory uvedenými ve Sbírce listin), nešlo by o tak fatální formální vadu, která by sama o sobě zdůvodnila odeprání odpočtu nákladů na výzkum a vývoj.
29. Oporu pro názor soudu, že absence jména a příjmení (za současné bezproblémové identifikace podepisující oprávněné osoby), by sama o sobě k odeprání odpočtu nákladů nepostačovala, je možné náznakem shledat například v již citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, čj. 6 Afs 60/2014-56, body 40 a 41. Tato část rozsudku je věnována absenci identifikačního čísla osoby, což Nejvyšší správní soud komentoval slovy „kdyby jen to, nejde však zdaleka o formální nedostatek jediný“.
30. Žalobce v nynější věci předložil jako projekt výzkumu a vývoje 10 různých dokumentů, které ve vzájemné souvislosti mají naplňovat náležitosti stanovené v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Pro „lepší pochopení“ žalobce v závorce u každého dokumentu uvedl, jakou náležitost splňuje, přičemž pro názornost odkazoval na povinné náležitosti projektu uvedené v ustanovení § 34c odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2013 (tedy v době po vypracování projektu).

31. Vzhledem k tomu, že projekt byl zpracován v době, kdy zákon obsahoval ustanovení o formálních náležitostech projektu, lze vycházet z toho, že je žalobce znal, resp. minimálně je měl znát, pokud chtěl využít benefícia odpočtu nákladů výzkumu a vývoje. Přesto se jedná o poměrně hraniční případ „uceleného projektu“, jelikož se fakticky jedná o řadu dokumentů, které je třeba vzájemně propojit a dovozovat z nich jednotlivé požadované náležitosti. Na druhou stranu je třeba ve prospěch žalobce říci, že poskytl velmi návodnou součinnost, díky které propojení jednotlivých dokumentů nevyžaduje zvýšené úsilí a ze strany správců daně tak jde pouze o ověření, zda dokumenty skutečně naplňují deklarované formální podmínky a zda jsou dostatečně vzájemně propojené, resp. zda je ve svém souhrnu ještě lze akceptovat jako bezvadný projekt výzkumu a vývoje předpokládaný ustanovením § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů.
32. Nejprve se soud k žalobní námitce zabýval otázkou spočívající v podezření ze zpracování projektu zpětně, přičemž tento formální nedostatek by bezpochyby postačoval jako důvod k odepření odpočtu těchto nákladů jako celku. Finanční úřad i žalovaný dospěli k tomu, že se žalobci nepodařilo vyvrátit pochybnosti o dodatečném vyhotovení projektu, a to vzhledem k pravděpodobnému zpracování projektu společností RESEA, s níž byla uzavřena smlouva o dílo až dne 14. 2. 2012.
33. Soud nesdílí stejné pochybnosti jako správci daně, jelikož žalobce v průběhu daňové kontroly uvedl, že se společností RESEA jednal již od půlky roku 2010. Dále uvedl, že tato společnost při vážnějším zájmu předkládá i vzor dokumentace splňující podmínky pro odpočet nákladů výzkumu a vývoje, což doložil oficiální podepsanou nabídkou společnosti RESEA datovanou ke dni 11. 10. 2010 s vzory dokumentace. Tím jsou dle soudu vyvráceny pochybnosti o tom, že by veškerá dokumentace (projekt výzkumu a vývoje) měla vzniknout zpětně až po uzavření smlouvy o dílo, jelikož žalobce měl již před koncem roku 2010 dle všeho k dispozici konkrétní vzory. Žalobce rovněž uvedl, že nejprve pokračoval ve zpracování projektu vlastními silami se stávajícím partnerem a až v průběhu realizace třetího souběžného projektu 12-02 usoudil, že by bylo vhodné, aby se zpracování ujala společnost RESEA.
34. Vzhledem k výše uvedenému se podezření správců daně nejeví jako dobře podložené, jelikož žalobce vysvětlil (a toto vysvětlení podložil), proč se jednotlivé dokumenty nachází na vzorech od společnosti RESEA a rovněž vysvětlil, proč k jejímu zapojení došlo až na počátku roku 2012. Pokud by správci daně chtěli odpočet úspěšně odepřít s odkazem na to, že projekt byl (pravděpodobně) zpracován zpětně, bylo by nutno v tomto směru dále doplnit dokazování. Za současného skutkového stavu soud tento závěr nemůže jednoznačně schválit a žalobní bod považuje za důvodný.
35. Vzhledem k povaze věci (obsahové shodnosti jednotlivých projektů) bylo dle žalobce na místě použití unifikovaných dokumentů, které měly souhrnně splnit formální podmínku *(1) jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi; a (2) způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků*. Tyto podmínky měly splňovat metodiky S01 (Realizace projektu výzkumu a vývoje), MV01 (Metodika vykazování nákladů výzkumných a vývojových úkolů), MV02 (Metodika řízení výzkumných a vývojových úkolů) a VT01 (Definice vývojového týmu).
36. Obecně je pro soud představitelné, že formálně bezvadný projekt bude tvořen více vzájemně provázanými dokumenty, nicméně v tomto případě se ztotožnil se závěrem

žalovaného, jelikož předložené metodiky mají značně rámcovou povahu. Rámcovost dokumentů oslabuje jejich jednoznačnou provázanost s ostatními projektovými dokumenty a neumožňuje je vnímat jako jeden ucelený projekt výzkumu a vývoje. Žalovaný k tomu uvedl, že metodiky obsahují pouze všeobecné a nekonkrétní textace a prázdné tabulky, které nemají žádnou přímou souvztažnost ke konkrétním projektům, resp. neobsahují prakticky nic o způsobech kontroly a hodnocení postupu řešení konkrétních projektů a dosažených výsledků. S tímto se soud ztotožňuje a vnímá to jako podstatný formální nedostatek.

37. Dále je pro soud významné, že všechny metodiky obsahují pouze datum změny k 1. 1. 2011, aniž by z nich bylo zřejmé, že byly schváleny kompetentní osobou. Žalobce k tomu uvádí, že žádný zákonný předpis nestanoví, které všechny listiny mají být kompetentní osobou schváleny. Soud však zastává názor, že zákon vypočítává jednoznačné formální náležitosti projektu výzkumu a vývoje (vymezení předmětu činnosti ve výzkumné oblasti, vymezení cílů plánovaného výzkumu, vymezení odborných garantů výzkumu, vymezení doby výzkumu, vymezení předpokládaných nákladů, vymezení kontroly a hodnocení výzkumu), přičemž schválení oprávněnou osobou je nutno vztahovat na projekt jako celek, tedy na všechny jeho náležitosti. Proto pokud různé náležitosti mají být naplněny různými dokumenty, neměly by ve věci existovat pochybnosti o tom, že všechny tyto dokumenty byly oprávněnou osobou schváleny. Pro doložení splnění podmínky schválení oprávněnou osobou žalobce předložil pouze tři listiny, z nichž každá představuje schválení jednotlivého úkolu (11-01, 12-01, 12-02). Tyto listiny jsou však samostatné a vzhledem k absenci podpisu oprávněné osoby na ostatních předložených dokumentech není z ničeho zřejmé, zda při podpisu těchto listin mělo zároveň dojít i ke schválení dalších předložených dokumentů.
38. Intenzivní formální nedostatek soud vnímá i u uvedení osob odborně zajišťujících řešení projektu. V první řadě v metodice VT01 (Definice vývojového týmu), resp. v její příloze, zcela absentuje jasně stanovená zákonná podmínka na uvedení pracovněprávního vztahu uvedených osob k žalobci. Rovněž není uvedeno datum sestavení týmu, datum jeho schválení, údaj o tom, zda byl tento tým schválen oprávněnou osobou, ani údaj o příslušnosti jednotlivých osob k jednotlivým úkolům.
39. Ostatně i z dokumentů „Zahájení úkolu výzkumu a vývoje“ (jedná se o tři dokumenty, jeden ke každému úkolu) vyplývá, že vymezení projektového týmu v metodice VT01 je značně obecné (body 7.2 a 8.2 těchto dokumentů). Je v nich totiž uvedeno, že vzhledem k množství pracovníků, kteří se řešení úkolu výzkumu a vývoje mohou věnovat, je jejich okruh vymezen generálně pro všechny úkoly, přičemž pracovníci jsou využíváni dle aktuální potřeby. Již z této značně nekonkrétní formulace vyplývá, že okruh pracovníků odborně zajišťujících realizaci konkrétního výzkumu a vývoje nebyl stanoven dostatečně určitě. Výše uvedené skutečnosti soud považuje opět za poměrně zásadní formální nedostatky vzhledem k atraktivitě odpočtu nákladů na výzkum a vývoj pro daňové subjekty a vzhledem k tomu, že zcela konkrétní vymezení osob odborně zajišťujících řešení projektu má zřejmou vazbu i na jeho kontrolu z hlediska věcného.
40. Dále soud pro úplnost dodává, že v metodice MV02 (Metodika řízení výzkumných a vývojových úkolů) je uvedeno, že k určení vývojového týmu má dojít až po zahájení úkolu výzkumu a vývoje v rámci plánování úkolu, jehož výsledkem je schválený plán úkolu. Žalobce tyto plány úkolů mezi předkládané dokumenty nezačlenil, nicméně uvedl, že v průběhu řešení byly v souladu s metodikami zpracovány další dokumenty, které již

nejsou součástí projektu definovaného v ustanovení § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Vzhledem k obsahu metodiky MV02 by bylo možné předpokládat, že schválené plány úkolů by mohly být pro posuzování formálních podmínek významné, nicméně lze mít rovněž pochybnosti s ohledem na jejich zpracování až v době řešení projektu (resp. po zahájení). Zároveň je třeba zdůraznit, že předložení uceleného projektu je úkolem daňového subjektu, který sám uvedl, že tyto dokumenty již náležitosti projektu neobsahují. Pokud sám žalobce konstatoval, že došlo k předložení všech dokumentů tvořících projekt, lze mu výše uvedený formální nedostatek jednoznačně klást k tíži.

41. Jelikož odpočet nákladů na výzkum a vývoj lze přiznat pouze při splnění formálních podmínek, přičemž soud se ztotožnil s tím, že k tomu v nynějším případě nedošlo, je vypořádání dalších námitek v zásadě nadbytečné. I přesto se k nim soud pro úplnost stručně vyjádří.
42. K otázce vymezených cílů výzkumu a vývoje je nejprve třeba říci, že tato podmínka má úzkou vazbu na věcnou stránku projektu. Jelikož věcnou stránku ponechává soud stranou, dává za pravdu žalobci, protože z formálního hlediska k vymezení cílů došlo v dokumentech „Zahájení úkolu výzkumu a vývoje“, a to relativně konkrétním způsobem (oproti případu z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2017, čj. 10 Afs 77/2017-53, zejm. bod 26, na který v napadeném rozhodnutí odkazoval žalovaný). Žalobce v příslušných dokumentech uvedl technický popis, současný stav, konkrétní cíle, otázky, které je třeba při jejich dosažení vyjasnit a postup. Tento žalobní bod je dle soudu důvodný (k vymezení cílů došlo), nicméně je třeba dodat, že i u těchto dokumentů absentuje jednoznačné schválení oprávněnou osobou.
43. Ocenitelným prvkem novosti se soud záměrně nezabýval, jelikož se dle jeho názoru jedná o otázku související výhradně s věcnou stránkou projektu, která není předmětem nynějšího soudního přezkumu.
44. K otázce nákladů (mzdové, režijní, ostatní) soud uvádí, že se jí správci daně zabývali v podstatě nadbytečně (ač je to samozřejmě pochopitelné z pohledu „procesní opatrnosti“), jelikož odpočet nákladů nebylo možné přiznat jako celek z důvodu závažných formálních nedostatků projektu. Chybějící souvislost jednotlivých nákladových položek s výzkumem a vývojem tak mohla sloužit pouze jako eventuální argumentace pro případ, pokud by neobstály formální důvody pro odepření odpočtu nákladů výzkumu a vývoje.
45. Soud k tomu uvádí, že formálním předpokladem pro odečtení těchto nákladů od základu daně je jejich oddělená evidence, přičemž zákon konkrétní podobu této evidence nedefinuje. Z pohledu formálního jako oddělená evidence nákladů dle soudu může obstát i evidence předložená v nynější věci (pracovní výkazy). Druhou otázkou však je daňová účinnost těchto odděleně evidovaných nákladů, což závisí na jejich průkazné souvislosti s realizací konkrétních činností výzkumu a vývoje. Lze si tak představit oddělenou evidenci, která formálně obстоjí, nicméně zároveň se nebude jednat o evidenci jednoznačně přesnou a průkaznou ve vztahu k souvislosti evidovaných nákladů s výzkumem a vývojem. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že se žalovaný argumentačně opíral zejména o tuto neprůkaznou souvislost nákladů s výzkumem a vývojem.
46. Vzhledem k výše popsaným formálním nedostatkům projektu není ze strany soudu nutné detailně přezkoumávat souvislost vyčíslených nákladů s činnostmi výzkumu a vývoje,

nicméně z hlediska precizace právního názoru je vhodné minimálně upozornit na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2019, čj. 1 Afs 429/2018-41, z něhož plyne, že do mzdových nákladů lze zahrnovat i náhradu za dovolenou. Jak vyplynulo z přednesů účastníků při ústním jednání, aby si jsou uvedeného právního názoru vědomi.

47. Soud se sice neztotožnil se všemi žalovaným vytýkanými nedostatky, i přesto dospěl k tomu, že předložený projekt nesplňoval základní formální podmínky a žalobci tak nebylo možné přiznat odpočet nákladů výzkumu a vývoje. Soud zejména dospěl k tomu, že z předložených dokumentů není zřejmé, že by došlo k jejich souhrnnému schválení oprávněnou osobou, některé z nich jsou značně obecné a rámcové povahy, tudíž je nelze považovat za součást uceleného konkrétního projektu výzkumu a vývoje, a u projektů nedošlo k dostatečně konkrétnímu určení odborných garantů výzkumu a vývoje.

VI. Závěr a náklady řízení

48. Při přezkumu napadeného rozhodnutí ve smyslu § 75 odst. 2 věta první soudního řádu správního soud shledal podanou žalobu nedůvodnou. Proto ji podle § 78 odst. 7 soudního řádu správního zamítl.
49. O náhradě nákladů soudního řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 soudního řádu správního dle úspěchu ve věci. Žalobce neměl v řízení o žalobě úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému nevznikly náklady přesahující jeho běžnou administrativní činnost, tudíž mu náhrada nákladů řízení nebyla přiznána.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno dne 15. prosince 2020

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu