



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Tomáše Foltase a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobce: **ELEKTROPOHONY spol. s r. o.**, se sídlem Závodí 234, Frenštát pod Radhoštěm, zastoupeného JUDr. Petrem Hampelem, Ph.D., advokátem se sídlem Nivnická 12, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 9. 2016, č. j. 22 Af 86/2014 – 33,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Platebními výměry ze dne 15. 5. 2013, č. j. 1384473/13/3213-05302-806443 a č. j. 1384474/13/3213-05302-806443, Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, územní pracoviště v Kopřivnici (dále jen „finanční úřad“) vyměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 ve výši 5.517.890 Kč a za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 ve výši 8.418.430 Kč.

[2] Rozhodnutím ze dne 14. 5. 2014, č. j. 11137/14/5000-14201-711360, Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“) zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo výše uvedená rozhodnutí finančního úřadu.

II.

[3] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě, který ji zamítl rozsudkem ze dne 19. 9. 2016, č. j. 22 Af 86/2014 – 33.

[4] V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že se nejprve zabýval žalobní námitkou, podle které projekt výzkumu a vývoje, který je podle § 34 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) nutnou prerekvizitou odpočtu na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 téhož zákona, byl zpracován a schválen před zahájením řešení výzkumu a vývoje, neboť na vyřešení této námitky je závislá relevance řešení námitek ostatních. Dospěl přitom k totožnému závěru jako správní orgány, že žalobce neprokázal zpracování a odsouhlasení projektu výzkumu a vývoje před samotným zahájením prací na výzkumu a vývoji. Z obsahu správního spisu totiž vyplývá, že předmětný projekt výzkumu a vývoje byl sepsán nejdříve po 10. 3. 2010, tj. až po zahájení prací na projektu NELA. Opožděné zpracování projektu výzkumu a vývoje pak nemůže mít jiný následek než ten, že žalobce nemá nárok na odpočet daně podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů.

[5] Dalšími žalobními námitkami, v nichž žalobce argumentoval detailně stran prvků novosti a technické nejistoty obsažené v projektu NELA a dále polemizoval s důkazy provedenými žalovaným k této otázce a jejich hodnocením, se krajský soud již nezabýval. Jejich vyhodnocení totiž nemohlo na rozhodnutí soudu ničeho změnit, neboť i pokud by všem ostatním námitkám žalobce dal za pravdu, ničeho by to nezměnilo na závěru, že žalobce neprokázal splnění požadavku na existenci projektu výzkumu a vývoje již před zahájením výzkumných či vývojových prací. Proto krajský soud neprováděl žalobcem navržené důkazy k prokázání tvrzení o existenci prvků novosti a technické nejistoty v projektu NELA.

III.

[6] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[7] Stěžovatel namítal, že krajský soud nesprávně posoudil, kdy byl zpracován projekt výzkumu a vývoje, neboť jeho závěr nemá oporu v provedených důkazech. Krajský soud se stejně jako správní orgány soustředil výhradně na formální stránku věci. Pouze na základě nepřímých indicií, ze kterých při hodnocení vycházel krajský soud, nelze dospět k tomu, že projekt výzkumu a vývoje byl sepsán až po zahájení prací na výzkumu. Naopak tyto nepřímé indicie umožňují logický výklad potvrzující verzi stěžovatele, tj. že projekt výzkumu a vývoje byl zpracován před zahájením řešení výzkumu a vývoje. Stěžovatel se v této souvislosti vyjádřil k počátkům jednání o účasti na projektu vývoje automatického stroje na kompletaci rozbušek v roce 2009 a k zahájení projektu výzkumu a vývoje. Vzhledem k tomu, že se daňová kontrola vztahovala ke zdaňovacímu období roku 2010 a 2011, dokládal finančnímu úřadu primárně skutečnosti, které se týkaly nákladů na výzkum a vývoj v těchto letech, přičemž správní orgán měl k dispozici též potřebnou dokumentaci z roku 2008 a 2009. Název NELA se v projektu výzkumu a vývoje vyskytuje od 31. 1. 2010. Prodlevu mezi prvním uvedením názvu NELA v projektu výzkumu a vývoje ze dne

pokračování

31. 1. 2010 a používáním v dalších dokumentech lze logicky vysvětlit tím, že konečný název musela schválit obchodní společnost Austin Detonator Assembly s.r.o. Stěžovatel rovněž poukázal na to, že výpověď svědka Ing. P. je rozporná a jeho výslech tak není možné použít jako důkaz a opřít o něj jakékoli závěry.

[8] Stěžovatel dále namítal, že se krajský soud v návaznosti na nesprávný závěr o datu zpracování projektu výzkumu a vývoje nezabýval ostatními žalobními námitkami. Vzhledem k tomu, že krajský soud tuto otázku posoudil nesprávně, měl se vypořádat i s jeho ostatními námitkami.

[9] Stěžovatel navrhl krajskému soudu k doplnění a provedení důkazů výslech svědka Ing. M. B., který nemohl být vyslechnut v průběhu daňové kontroly z důvodu dlouhodobé nemoci, a předložení přihlášek užitných vzorů vyplývajících z řešení projektu NELA, které nemohly být v průběhu daňového řízení předloženy, neboť byly podány až dne 3. 9. 2014, tj. až po podání správní žaloby. Krajský soud měl proto postupovat podle § 77 s. ř. s. a doplnit dokazování o takto navržené důkazy, což neučinil.

IV.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na rozhodnutí o odvolání, spisový materiál, své vyjádření k žalobě a na napadený rozsudek krajského soudu, se kterým se plně ztotožnil. Krajský soud na str. 6 až 8 napadeného rozsudku podrobně uvedl, na základě jakých skutečností dospěl k závěru, že projekt výzkumu a vývoje byl sepsán nejdříve po 10. 3. 2010. Stěžovatel neprokázal, že název NELA byl pro projekt výzkumu a vývoje zvolen dne 31. 1. 2010. V takovém případě by odporovalo principům logiky, aby tento název nebyl používán ve smlouvě o dílo ze dne 15. 2. 2010 a aby v průběhu jednání v únoru 2010 bylo dohodnuto, že obchodní společnost Austin Detonator Assembly s. r. o. teprve v budoucnu název projektu určí. Projekt výzkumu a vývoje nebyl tedy zpracován před zahájením samotných prací, čímž došlo k porušení § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů.

[11] Žalovaný také neshledal pochybení krajského soudu stran tvrzeného nevypořádání se s ostatními námitkami stěžovatele. Krajský soud v rozsudku uvedl, z jakých důvodů se dalšími námitkami stěžovatele již nezabýval. Jak vyplývá z nálezu Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, povinnost řádně odůvodnit rozhodnutí soudu „nelze chápat tak, že musí být na každý argument strany podrobně reagováno“. V daném případě by vyhodnocení dalších námitek bylo zcela nadbytečné a nemělo by žádný vliv na rozhodnutí soudu, neboť stěžovatel neprokázal naplnění jedné z podmínek pro uplatnění položky odčitatelné od základu daně, a to požadavek zpracování projektu výzkumu a vývoje ještě před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje, jak je stanoveno v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů.

[12] K namítanému neprovedení důkazů žalovaný uvedl, že provedení předmětných důkazů by bylo nadbytečné, neboť skutkový stav v dané věci byl dostatečně prokázán již v průběhu řízení před správními orgány. Dokazování prováděné soudem musí být podle § 75 odst. 1 s. ř. s. činěno s cílem osvědčení skutkového stavu, který tu byl v době rozhodování

správního orgánu. Předložení přihlášek užitečných vzorů by tak v daném případě na posouzení zákonnosti rozhodnutí žalovaného krajským soudem nemělo vliv, a to i toho důvodu, že byly podány dokonce až po podání žaloby.

V.

[13] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Podstatou kasační stížnosti je nesouhlas stěžovatele se závěrem krajského soudu, že předložený písemný projekt výzkumu a vývoje nebyl zpracován ještě před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje tak, jak to vyžaduje § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů.

[16] S účinností od 1. 1. 2005 byla do zákona o daních z příjmů vložena ustanovení zakotvující nepřímou podporu výzkumu a vývoje prostřednictvím odečitatelné položky výzkumu a vývoje od základu daně. Ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů tak dává poplatníkům daně možnost uplatnit odpočet nákladů vynaložených na realizaci výzkumu a vývoje od základu daně.

[17] S ohledem na výhodnost možnosti odpočtu nákladů na výzkum a vývoj předepisuje zákon o daních z příjmů řadu materiálních a formálních podmínek, jejichž splnění je nutné k odpočtu nákladů od základu daně. Jednou z nich je vypracování a předložení formalizovaného projektu výzkumu a vývoje, jehož konkrétní povinné náležitosti stanoví zákon o daních z příjmů od 1. 1. 2006, kdy byl do zákona vložen § 34 odst. 5, který v rozhodné době stanovil: *„Projektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odstavce 4, se rozumí písemný dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji a který obsahuje zejména základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou obchodní firma nebo název poplatníka, jeho sídlo a identifikační číslo, bylo-li přiděleno, popřípadě jméno a příjmení poplatníka, je-li poplatník fyzickou osobou, místo jeho trvalého pobytu a místo podnikání, dobu řešení projektu (datum zahájení a datum ukončení řešení projektu), cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, datum, místo, jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení; oprávněnou osobou se rozumí poplatník, je-li fyzickou osobou, nebo osoba vykonávající funkci statutárního orgánu poplatníka anebo osoba, která je členem statutárního orgánu poplatníka.“*

[18] 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

pokračování

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. 8. 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014 – 56). Výše uvedený charakter odpočtu nákladů na výzkum a vývoj tedy implikuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti.

[19] V daném případě je nesporné, že výzkumné a vývojové práce byly zahájeny nejpozději dne 15. 2. 2010, kdy stěžovatel uzavřel se společností Austin Detonator Assembly s. r. o. smlouvu o dílo. Nejpozději do tohoto dne tedy musel stěžovatel zpracovat projekt výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, aby mu vznikl nárok na odpočet daně podle odst. 4 téhož ustanovení. Ze správního spisu však vyplývá, že písemný projekt výzkumu a vývoje, který stěžovatel finančnímu úřadu předložil v návaznosti na výzvu k odstranění pochybností, byl datován dne 31. 1. 2011. Krajský soud v této souvislosti připustil, že se může jednat o chybu v psaní. Protože tato skutečnost ale oprávněně vyvolává pochybnost o datu zpracování tohoto projektu, zabýval se krajský soud dalšími nepřímými indiciemi, které by mohly potvrdit či vyvrátit tvrzení stěžovatele, že projekt byl zpracován již dne 31. 1. 2010.

[20] Krajský soud zcela správně poukázal na to, že název NELA, který je užíván v písemném projektu výzkumu a vývoje, se nevyskytuje ve smlouvě o dílo ze dne 15. 2. 2010 a v zápisech z jednání ze dne 25. 2. 2010 a 10. 3. 2010, tedy v následně vyhotovených dokumentech. Rovněž poukázal i na to, že v bodu 12 zápisu ze dne 25. 2. 2010 je uvedeno, že budoucí název projektu určí společnost Austin Detonator Assembly s. r. o. Název NELA je přitom prokazatelně důsledně používán ve všech dokumentech až od května 2010. Z obsahu projektu výzkumu a vývoje pak vyplývá, že některé přípravné práce a zkoušky proběhly již před jeho zpracováním (viz např. body 4.4, 7, 7.3, 7.7 a 7.12). Z uvedených skutečností proto krajský soud logicky dovodil, že písemný projekt výzkumu a vývoje byl vyhotoven až po zahájení řešení projektu výzkumu a vývoje.

[21] Pokud jde o výpověď svědka Ing. M. P., který vypracoval předmětný projekt výzkumu a vývoje, pak je třeba souhlasit se stěžovatelem v tom ohledu, že jeho odpovědi byly rozporné. Svědek nejprve na dotaz pracovníka finančního úřadu uvedl, že projekt zpracovával na základě již uzavřených smluv o dílo a že název NELA byl již v době jeho zpracování znám. Zástupce stěžovatele následně svědkovi sdělil, že projekt výzkumu a vývoje byl zpracován dříve, než byly uzavřeny smlouvy se společností Austin Detonator Assembly s. r. o., a otázal se jej, zda trvá na své původní výpovědi. Na to svědek odpověděl, že projekt byl zpracován před uzavřením smluv. Na tento rozpor ostatně poukázal i krajský soud, který proto uzavřel, že výslech tohoto svědka vnáší do zjištění data zpracování projektu spíše nejasnosti.

[22] Nejvyššímu správnímu soudu proto nezbyvá než přisvědčit krajskému soudu, že stěžovatel neprokázal, že jím předložený písemný projekt výzkumu a vývoje byl zpracován ještě před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje tak, jak to vyžaduje § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. V takovém případě nebylo vadou řízení, že krajský soud již nepřezkoumával věcně závěry správních orgánů v tom směru, zda projekt výzkumu a vývoje skutečně odpovídá materiální definici vývoje a výzkumu v § 2 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací), ve znění pozdějších předpisů. O nepřezkoumatelnost podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. se tedy nejedná. Krajský soud se věcnou stránkou projektu výzkumu a vývoje skutečně nezabýval. Nešlo však o opomenutí žalobní námitky, nýbrž o výslovné konstatování nadbytečnosti takového postupu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2013, č. j. 2 Afs 24/2012 – 34, publ. pod č. 3002/2014 Sb. NSS, a ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014 – 56).

[23] Rovněž kasační námitka, že krajský soud pochybil, pokud neprovedl stěžovatelem navržené důkazy (výslech svědka Ing. M. B. a přihlášky užitečných vzorů vyplývajících z řešení projektu NELA), je nedůvodná. Podle § 52 odst. 1 s. ř. s. má soud právo posoudit a rozhodnout, které z navržených důkazů provede a které nikoli. Toto právo jej však nezavazuje povinnosti odůvodnit, co jej vedlo k takovému závěru. Této povinnosti v projednávané věci krajský soud dostál, jestliže zamítnutí návrhu na provedení důkazů zdůvodnil jejich nadbytečností, neboť skutečnost, která měla být jimi dokazována, tj. existence prvků novosti a technické nejistoty v projektu NELA, nemohla mít vliv na jeho rozhodnutí.

[24] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[25] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 27. dubna 2017

Mgr. David Hipšr
předseda senátu