



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Michala Mazance a Milana Podhrázkého, v právní věci žalobkyně: **ZFP akademie, a. s.**, se sídlem 17. listopadu 3112/12, Břeclav, zastoupené Mgr. Marií Blechovou LL.M., advokátkou se sídlem Heršpická 813/5, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 3. 2016, čj. 11717/16/5200-11435-711926, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2018, čj. 31 Af 35/2016-144,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutími Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště v Břeclavi (dále též „správce daně“), byla žalobkyni (dále „stěžovatelka“) doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011, 2012 a 2013, v celkové výši 1 478 390 Kč, a uložena povinnost uhradit penále v celkové výši 295 678 Kč. Správce daně provedl u stěžovatelky daňovou kontrolu, jejímž předmětem bylo prokázání oprávněnosti uplatnění daňového odpočtu ve výši 100 % výdajů vynaložených na realizaci výzkumu a vývoje. Ten spočíval v projektu na vytvoření informačního systému ve společnosti stěžovatelky, interně definován pod č. 11-01 s názvem „Výzkum a vývoj nového IT systému pro podporu řízení vztahů se zákazníky“ (dále jen „projekt č. 11-01“). Správce

daně dospěl k závěru, že nelze uznat uplatňovanou odčitatelnou položku od základu daně, neboť stěžovatelka nevyvrátila pochybnosti správce daně. Stěžovatelka proti těmto rozhodnutím podala odvolání, jež žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl a napadená rozhodnutí správce daně potvrdil. Proti rozhodnutí žalovaného podala stěžovatelka žalobu, kterou Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) shledal nedůvodnou, a proto ji zamítl podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[2] Krajský soud uvedl, že stěžovatelka po celou dobu správního řízení nedoložila písemný projekt výzkumu a vývoje dle požadavků § 34 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Předložené dokumenty nelze považovat za písemný projekt, neboť nebylo zřejmé, zda listiny vznikly přede dnem zahájení realizace projektu č. 11-01 tak, jak ukládá zákon. Dále z dokumentů nevyplývalo, zda listiny v souhrnu tvoří jeden celek, neboť s jednou výjimkou na sebe listiny ani nepřímou či obecně neodkazovaly. Předložené dokumenty také nesplňovaly obsahové náležitosti písemného projektu, neboť dokumenty neobsahovaly pravidla definovaná pro hodnocení konkrétního projektu, tj. způsob kontroly a hodnocení postupu řešení a dosažených výsledků. Stěžovatelka tak nevyvrátila pochybnosti správce daně. Krajský soud následně shledal pochybení správce daně a žalovaného v tom, že sami posuzovali naplnění kritérií „výzkumu a vývoje“ v případě činností realizovaných v rámci projektu č. 11-01, aniž k tomu disponovali odpovídajícími odborně-technickými znalostmi z oboru informačních technologií. Jednalo se však o pochybení, které nemohlo mít vliv na zákonnost jejich rozhodnutí, neboť pro zamítnutí nároku na odpočet daně postačovalo, že nebyly splněny formální podmínky, tedy doložení existence písemného projektu splňujícího zákonné náležitosti.

II. Obsah kasační stížnosti

[3] Stěžovatelka napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[4] Namítá, že krajský soud kladl stěžovatelce k tíži, že nepředložila celý písemný projekt napoprvé, ale dokládala jej postupně. Pochyby správce daně byly brány jako dostačující, což zakládá pochybnosti o rovných procesních právech stěžovatelky a správce daně. Správce daně měl stěžovatelku poučit o nekompletnosti předloženého písemného projektu a vyzvat ji k jeho doplnění. Krajský soud neuvedl, jak konkrétně měla stěžovatelka unést důkazní břemeno a vyvrátit pochybnosti správce daně. Správce daně mohl provést místní šetření v sídle stěžovatelky. Krajský soud zvyšoval nároky na doložení času podpisu písemného projektu nad rámec zákona. Zákon také nestanovuje míru vzájemné provázanosti listin v rámci písemného projektu, vypovídací hodnotu dokumentace ani bližší specifikaci míry detailnosti způsobu kontroly a hodnocení postupu projektu. Krajský soud však tuto míru nepřijatelně extenzivně dovodil. Pokud právní předpis nestanoví konkrétní závaznou povinnost, nelze daňovému subjektu dávat k tíži, pokud zvolí obecnější nebo jinou formu. Průběh projektu byl kontrolován, systém byl vytvořen a je úspěšně funkční. V pochybnostech by se mělo postupovat mírněji ve vztahu k daňovému subjektu. Podle jejích informací jiné než jihomoravské finanční úřady obdobné písemné projekty vědy a výzkumu akceptují. Krajský soud odmítl provést důkaz

pokračování

svědeckou výpovědí osob, jež by mohly skutkový stav osvětlit. Krajský soud dále nijak nevypořádal argumentaci stěžovatelky uplatněnou v podáních z 2. 11. 2017 a 28. 2. 2018, v nichž mimo jiné uvedla, že Generální finanční ředitelství připustilo, s ohledem na obecnost zákona, že míra rozsahu projektu výzkumu a vývoje závisí na poplatníkovi. Závěrem navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[5] Žalovaný k podané kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelce nebylo kladeno k tíži, že nepředložila celý souhrn dokumentů již při prvním setkání. Postupné dokládání dokumentace však vyvolalo pochybnosti správce daně spočívající v tom, že písemný projekt mohl být vyhotoven dodatečně, až po zahájení realizace projektu, což by bylo v rozporu s § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Byť správce daně požadoval předložení dokumentace již v průběhu daňové kontroly, stěžovatelka tak učinila až v rámci odvolacího řízení, přičemž dokumentace trpěla vážnými formálními nedostatky. Stěžovatelka pochybnosti správce daně ohledně času přijetí písemného projektu nerozptýlila. Správce daně neprováděl u stěžovatelky místní šetření, neboť to zákon správcem daně neukládá a důkazní břemeno nesla stěžovatelka. Prokázat skutkový stav je povinností daňového subjektu a stěžovatelka neprokázala, že písemný projekt byl zhotoven před zahájením jeho realizace a nedoložila způsob kontroly a hodnocení řešení projektu a dosažených výsledků. K námitce neposkytnutí přiměřeného poučení uvádí, že stěžovatelka byla správcem daně vyzvána k doložení písemného projektu výzkumu a vývoje. Ten byl však předložen až v rámci odvolacího řízení a nenaplňoval formální náležitosti § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka znala či měla znát požadavky a náležitosti písemného projektu výzkumu a vývoje. Samotná realizace a provoz systému nebyl rozporován. Zákon sice neklade na daňový subjekt způsob doložení času podpisu písemného projektu, ale má povinnost předložit takový důkazní prostředek, aby jím bylo možné osvědčit tvrzené skutečnosti. Stěžovatelka však jiné důkazní prostředky nepředložila a pochybnosti správce daně nerozptýlila. Dále uvedl, že vzájemná provázanost dokumentů písemného projektu vyplývá ze zákona o daních z příjmů a z judikatury Nejvyššího správního soudu. Soupis dokumentů tvořící obsah písemného projektu ani jejich datace ze zákona nevyplývají, ale daňový subjekt má dokumenty předložit v takové formě, aby nevznikaly důvodné pochybnosti. Ohledně míry detailnosti způsobu kontroly a hodnocení postupu projektu se ztotožnil s hodnocením krajského soudu a uvedl, že daňový subjekt nese zvýšené nároky při prokazování oprávněnosti uplatnění odpočtu, obecné formulace nejsou dostatečné. Zásada v pochybnostech mírněji se v posuzované věci neuplatní, neboť § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů je jednoznačný. Ohledně odlišné praxe jiných finančních úřadů stěžovatelka setrvala v obecné rovině a netvrdila žádné bližší okolnosti. K neprovedení výslechu některých svědků uvedl, že by byly nadbytečné, neboť by nebyly s to nahradit materiální i formální nedostatky písemného projektu. Ohledně námítky týkající se nevypořádaných podání stěžovatelky uvedl, že krajský soud se vypořádal se všemi stěžejními námitkami stěžovatelky a uvedl, o jaké důkazy opřel své závěry a jakými úvahami se řídil při jejich hodnocení. Skutečnost, že krajský soud výslovně nereagoval na podání stěžovatelky z 2. 11. 2017 a 28. 2. 2018 nemůže být důvodem nepřezkoumatelnosti rozsudku pro nedostatek důvodů rozhodnutí. Informace Generálního finančního ředitelství byla vydána za účelem zvýšení informovanosti a právní jistoty poplatníků daně, což však nic nemění na nutnosti splnění povinností podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Závěrem navrhl kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[6] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátkou (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[7] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Ta měla spočívat v tom, že se krajský soud nevypořádal s argumentací stěžovatelky obsaženou v podáních ze dne 2. 11. 2017 a 28. 2. 2018. V rámci prvního podání stěžovatelka odkazem na informaci Generálního finančního ředitelství rozhojňovala žalobní argumentaci týkající se toho, že rozsah písemného projektu není zákonem stanoven a závisí tak na uvážení daňového subjektu. V podání ze dne 28. 2. 2018 stěžovatelka opět rozhojňovala již v žalobě uplatněné námitky. Uváděla, že ohledně hodnocení projektu si měl správce daně vyžádat odborné posouzení a neprovádět jej sám. V druhé části podání stěžovatelka rozvinula argumentaci ohledně hodnocení důkazů včetně odkazu na judikaturu Nejvyššího správního soudu.

[8] Podle konstantní judikatury se soud vypořádává s žalobními námitkami, přičemž opomene-li nějakou námitku přezkoumat, může se jednat o vadu řízení. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, čj. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, čj. 2 As 337/2016-64).

[9] Co se týče vypořádání argumentace obsažené v podání ze dne 2. 11. 2017, krajský soud v bodě 21. rozsudku uvedl, že „[z]dejší soud dává ve světle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2013, č. j. 2 Afs 24/2012-34 za pravdu žalobkyni v tom, že písemný projekt nemusí být za určitých okolností nutně tvořen toliko jediným dokumentem, aby vyhověl požadavkům kladeným § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů.“ V bodě 23. pokračoval: „Zdejší soud obecně nevykládá, aby písemný projekt tvořil formálně bezvadný soubor dokumentů, jež ve svém souhrnu tvoří jeden celek. Má však za to, že z takových dokumentů musí být patrná jejich vzájemná provázanost, resp. z nich musí být zřejmé, k jakému písemnému projektu se vztahují a k jakému datu byly přijaty. Žalobkyní předložené dokumenty však takové informace neobsahují a nelze je ani dovodit.“ Krajský soud tak dospěl k závěru, že z předložených dokumentů nebylo ani možné určit, v jakém znění byl písemný projekt schvalován. Krajský soud následně v bodě 33. rozsudku, ve vztahu ke stanovení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, uvedl: „Zdejší soud dává žalobkyni za pravdu v tom, že zákon nestanovuje míru konkrétnosti jednotlivých položek obsahu vyjmenovaných v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. V žádném případě se však nejedná o nesrozumitelnost, nepřesnost, či mezeru v zákoně, jak naznačuje žalobkyně.“ Dospěl k závěru, že hodnocení projektu nemá být stanoveno pouhou obecnou formulací. Nemá

pokračování

postačovat jeden, předem vytvořený univerzální dokument, aplikovatelný na jakýkoli druh projektu, ale hodnocení by mělo být jasné a konkrétně vymezeno.

[10] Z výše uvedeného je zřejmé, že krajský soud se k rozsahu písemného projektu vyjádřil. Nejvyšší správní soud dává stěžovateli za pravdu, že krajský soud v části rekapitulace podání účastníků řízení nezmínil přijetí podání ze dne 2. 11. 2017. Z odůvodnění rozsudku je však zřejmé, že samotná námitka stěžovatelky byla vypořádána.

[11] Pokud jde o podání stěžovatelky z 28. 2. 2018, Nejvyšší správní soud ze spisu krajského soudu zjistil, že 28. 2. 2018 byl vyhlášen rozsudek (č. l. 141). Stěžovatelka zaslala podání krajskému soudu ten samý den v odpoledních hodinách. Podle § 49 odst. 10 věty druhé s. ř. s. platí, že „[j]akmile soud vyhlásí rozsudek, je jím vázán.“ To se projevuje jednak v tom, že soud nemůže již vyhlášený rozsudek zrušit nebo změnit, jednak v tom, že písemné vyhotovení rozsudku se nesmí s vyhlášeným zněním rozcházet, tj. výrok rozsudku a jeho stručné odůvodnění se musí shodovat s tím, co bylo vyhlášeno. Podle § 49 odst. 12 věty druhé s. ř. s. platí, že „[j]sou-li při vyhlášení rozsudku přítomny pouze soudní osoby, rozsudek soud vyhlásí vyvěšením zkráceného písemného vyhotovení bez odůvodnění na úřední desce soudu po dobu čtrnácti dnů; den vyhlášení se na písemném vyhotovení poznamená.“ V posuzované věci neproběhlo před krajským soudem ústní jednání a žádný z účastníků nebyl přítomen, rozsudek byl proto vyhlášen vyvěšením zkráceného písemného vyhotovení bez odůvodnění na úřední desce soudu. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že okamžikem, od něhož je soud vázán rozsudkem, je okamžik vyhlášení. Soud je tedy vázán zněním rozsudku, které bylo zákonem předvídaným způsobem vyhlášeno (srov. rozsudek ze dne 6. 1. 2005, čj. 6 As 36/2003-115, č. 530/2005 Sb. NSS).

[12] Soud nemůže reagovat na takovou argumentaci, která nebyla v řízení řádně uplatněna. Právě takovou je stěžovatelčina námitka týkající se hodnocení důkazů a celého projektu. Pokud byla vznesena až po vyhlášení rozsudku, soud se k ní vyjadřovat nemohl.

[13] Navíc krajský soud přisvědčil stěžovateli, že správce daně i žalovaný pochybili, pokud hodnotili technické aspekty projektu, aniž však k tomu disponovali odbornými znalostmi. Stěžovatelčina argumentace v podání se vztahovala právě k této problematice, ve které jí krajský soud dal za pravdu.

[14] Nejvyšší správní soud se následně zabýval ostatními námitkami stěžovatelky. Je třeba poznamenat, že kasační stížnost, spíše než polemiku s konkrétními právními závěry krajského soudu, obsahuje filipiku proti postupům správce daně, obhajobu postupu stěžovatelky v daňovém řízení z důvodu laického pohledu osoby, která za ni jednala, a hodnocení kvality právní úpravy a její přílišnou konkrétností, či naopak obecností.

[15] Podstatou sporu v nyní posuzované věci je otázka, zda stěžovatelka vyvrátila pochybnosti správce daně ohledně splnění náležitostí na vyhotovení písemného projektu a zda byla oprávněna uplatnit odpočet vynaložených nákladů na výzkum a vývoj informačního systému od základu daně. Ačkoliv kasační stížnost musí především polemizovat s argumentací krajského soudu, stěžovatelka primárně brojí vůči napadenému rozhodnutí žalovaného. Její argumentaci lze částečně vztáhnout i proti závěrům krajského

soudu a způsob formulace kasační stížnosti tak nepůsobí její neprojednatelnost. Nejvyššímu správnímu soudu přísluší přezkoumat napadený rozsudek meritorně v rozsahu, v němž jsou formulovány kasační námitky proti napadenému rozsudku.

[16] Podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů platilo, 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.*

[17] Podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů platilo, 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 vyhodnitelné 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] V mezidobí došlo následnou novelizací zákona o daních z příjmů ke zpřehlednění daných ustanovení. Kromě 100 % výdajů vynaložených v období na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu, které nepřevyšují úhrn výdajů vynaložených v rozhodné době na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu, je nově je možné dosáhnout odpočtu až 110 % výdajů vynaložených v období na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu, které převyšují úhrn výdajů vynaložených v rozhodné době na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu [§ 34a odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů]. Poplatník má dále nově oznamovací povinnost vůči správci daně, hodlá-li v souvislosti s realizací projektu výzkumu a vývoje odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje (§ 34ba odst. 1 zákona o daních z příjmů). Projektovou dokumentaci k projektu výzkumu a vývoje je jako doposud nutno zpracovat předem s obdobnými obsahovými náležitostmi (§ 34c odst. 1 zákona o daních z příjmů). Podle přechodného ustanovení k dané novele (čl. II

pokračování

zákona č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů) platí, že *pro daňové povinnosti za léta 1993 až 2014 a zdaňovací období, které započalo v roce 2014, platí dosavadní právní předpisy, nestanoví-li tento zákon dále jinak*. Nicméně i pokud by byla na věc použitelná novější právní úprava, pak jak je z rekapitulace změn zřejmé, pokud jde o požadavky na projekt, pak novelou k žádné podstatné změně nedošlo.

[19] Nejvyšší správní soud předesílá, že jak již uvedl krajský soud, odpočet na podporu výzkumu a vývoje představuje výjimku ze základního daňového principu, podle nějž 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 dobrodíní ve formě bonusu či dotace a je nutné pod tímto úhlem pohledu nyní posuzovanou věc přezkoumávat.

[20] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje i se závěrem krajského soudu, že v daňovém řízení je to primárně daňový subjekt, koho tíží důkazní břemeno. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat *„všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“*. Jedná se o základní zásadu ovládající dokazování v daňovém řízení. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS, není daňové řízení ovládáno zásadou vyšetřovací, nýbrž je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu dále platí, že *„pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“*. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje *„skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“*. Prokáže-li správce daně v souladu s ustanovením § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu 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 dle ustanovení § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu

doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, čj. 6 Afs 34/2017-71). Závěry učiněné Nejvyšším správním soudem ve vztahu k účetnictví daňového subjektu v rámci daňového řízení jsou plně aplikovatelné na nyní projednávanou věc, týkající se splnění podmínek pro odpočet nákladů od základu daně v rámci realizace projektu výzkumu a vývoje.

[21] Z kasační stížnosti je nicméně zřejmé, že si stěžovatelka vykládá důkazní povinnost správce daně a daňového subjektu v daňovém řízení značně odlišně, aniž by relevantně zpochybnila závěry krajského soudu o rozložení důkazního břemene, a to navíc s přihlédnutím k povaze odpočtu výdajů na podporu výzkumu a vývoje.

[22] Stěžovatelka namítala, že jí krajský soud kladl k tíži, že nepředložila celý písemný projekt napoprvé, ale dokládala jej postupně. Jedná se však o chybnou interpretaci závěrů krajského soudu. Jedním z důvodů zamítnutí žaloby byla skutečnost, že stěžovatelka neprokázala zpracování a vznik písemného projektu před zahájením samotné realizace projektu č. 11-01 a neprokázala, že dokumentace byla schválena v tvrzeném souhrnu dokumentů. Na stěžovatelku nebyly zvyšovány nároky na doložení času podpisu písemného projektu nad rámec zákona. Stěžovatelka měla pouze doložit, že písemný projekt zpracovala před realizací samotného projektu č. 11-01, neboť o tom vznikly správcí daně důvodné pochybnosti, a to navíc z důvodů na straně stěžovatelky.

[23] Stěžovatelka nepředložila celý písemný projekt hned napoprvé. Dokumentaci k projektu č. 11-01 předkládala postupně, v rámci jednotlivých daňových kontrol, což vedlo správce daně k pochybnostem ohledně doby vzniku dokumentů označovaných stěžovatelkou jako písemný projekt, a proto stěžovatelku vyzval ve dnech 10. 7. 2014 a 11. 9. 2014 k prokázání deklarovaných skutečností a doložení veškerých podkladů výzkumu a vývoje, na základě kterých uplatňovala odpočet daně. Poslední část písemného projektu doplnila až v rámci odvolacího řízení. Tento postup stěžovatelky tedy u správce daně neodstranil, ale spíše umocnil pochybnosti, zda byl písemný projekt zpracován před zahájením řešení projektu č. 11-01, resp. zda nebyl dotvářen až dodatečně. Krajský soud tyto pochybnosti správce daně sdílel, což výslovně uvedl v bodě 27. rozsudku. Tyto pochybnosti byly dále umocněny tím, že z předkládaných dokumentů není patrná jejich vzájemná provázanost, není z nich patrný vztah k dokumentu „Zahájení úkolu VaV č. 11-01“, přičemž tento základní dokument na ostatní dokumenty neodkazuje (s výjimkou dokumentu „VT01 Definice vývojového týmu“) a jednotlivé dokumenty nejsou datovány, přičemž datum jejich přijetí z nich nelze zjistit. Tyto pochybnosti však samy o sobě nebyly důvodem k zamítnutí žaloby. Důvodem neúspěchu stěžovatelky bylo, že specifikované pochybnosti správce daně nerozptýlila. V podrobnostech lze odkázat na bod 25. a 26. rozsudku krajského soudu, námitka stěžovatelky proto není důvodná. Obdobný osud stíhá námitku stěžovatelky týkající se toho, že správce daně mohl provést místní šetření v sídle stěžovatelky. Tato povinnost na správcí daně neleží, naopak stěžovatelka měla povinnost vyvrátit pochybnosti, které pojal správce daně v průběhu správního řízení. Smyslem místního šetření navíc není vytvořit daňovému subjektu další prostor k doložení listin, jež nebyly předloženy již ze začátku. Místní šetření je postup pro správce daně, jehož cílem je získávání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možno poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. V každém

pokračování

případě se však jedná o pouhé zjišťování podkladových informací (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2005, čj. 1 Afs 70/2004-80, č. 937/2006 Sb. NSS).

[24] Krajský soud ani neměl povinnost uvádět a stěžovatelce radit, jak konkrétně měla unést důkazní břemeno. Stěžovatelka měla povinnost vyvrátit pochybnosti správce daně, přičemž výběr prostředku, jakým toho dosáhne, byl v dispozici stěžovatelky.

[25] Na základě předložené spisové dokumentace správce daně Nejvyšší správní soud navíc uvádí, že za to, že správce daně pojal pochybnosti ohledně předložené projektové dokumentace v důsledku postupu stěžovatelky, včetně následného prohloubení těchto pochybností. Je samozřejmě nerozhodné, zda pochybnosti správce daně vzniknou v důsledku jednání daňového subjektu nebo jinak, ale s ohledem na argumentaci stěžovatelky o nespravedlnosti celé věci je vhodné na uvedené poukázat. Navíc, jak již bylo řečeno výše, stěžovatelka uplatňovala odpočet výdajů na podporu výzkumu a vývoje, jež fakticky představuje daňový bonus. V této situaci je třeba dbát zvýšené pozornosti při plnění všech formálních náležitostí, včetně požadavku na jejich zvýšenou kvalitu. Stěžovatelka věděla či měla vědět, že je nutné předložit celý písemný projekt již při podání daňového přiznání, což neudělala. Namísto toho, aby alespoň dodatečně jednorázově doložila zbytek předem zpracovaného a schváleného písemného projektu, dokládala jej postupně, vždy až na základě provedeného hodnocení předchozího předloženého dokumentu. Jestliže stěžovatelka skutečně disponovala kompletním schváleným písemným projektem před započítáním realizace projektu č. 11-01, Nejvyššímu správnímu soudu není jasný důvod, proč zbytek písemného projektu správci daně nepředložila dodatečně naráz, ale činila tak postupně. Svůj postup ani dostatečně nevysvětlila, přičemž takový postup navozuje dojem, že písemný projekt byl zpracováván až dodatečně.

[26] Stěžovatelka se navíc v kasační stížnosti snaží navodit dojem laika ne příliš znalého daňového práva, resp. že za ni takový laik jednal. S ohledem na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a řádné poučení ze strany správce daně by ani taková okolnost nemohla hrát při hodnocení unesení její důkazní povinnosti roli. Stěžovatelce správce daně poskytl poučení, jaké okolnosti má prokázat. Není však jeho úkolem, aby jí snad radil, jak konkrétně to má udělat, neboť důkazní prostředky jsou standardně v rukou daňového subjektu. Argumentace stěžovatelky je v tomto směru navíc značně překvapující. Nejvyšší správní soud z obchodního rejstříku zjistil, že stěžovatelka je akciovou společností, jejímž předmětem podnikání je mimo jiné činnost pojišťovacího agenta, činnost investičního zprostředkovatele a poskytování nebo zprostředkování spotřebitelského úvěru. Stěžovatelka navíc na svých webových stránkách tvrdí, že je jednou z největších vzdělávacích a zprostředkovatelských společností v oblasti financí v České republice. Je proto závažnější její argumentace, která se dá shrnout tak, že v podstatě vůbec netušila, jaké jsou její daňové povinnosti a jaké je její důkazní břemeno v daňovém řízení, protože je v těchto oblastech naprostý laik. To se ale vůbec neslučuje s jejími obory podnikání a jejími tvrzeními vůči veřejnosti, neboť k nezbytným znalostem v daných oblastech patří i alespoň základní znalosti daňového práva.

[27] Stěžovatelka dále namítá, že ji správce daně nepoučil o nekompletnosti předloženého písemného projektu a nevyzval k jeho doplnění. Z vypořádání námítky v bodě [22] vyplývá, že stěžovatelce byly zaslány dvě výzvy (jedna ke zdaňovacímu období

roku 2011 a 2012, druhá za zdaňovací období roku 2013), v rámci nichž byla poučena o nedostacích předloženého písemného projektu a vyzvána k jeho doplnění. Výzvy byly jasné a srozumitelné, stěžovatelka navíc blíže neupřesnila, v čem konkrétně měly být výzvy nedostatečné, neúplné či nepřesné. Její námitka tak není důvodná.

[28] Stěžovatelka dále namítá, že zákon nestanovuje míru vzájemné provázanosti listin v rámci písemného projektu, jakož i soupis či obsah listin a konkrétní způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, přičemž krajský soud to po ní požadoval, včetně dostatečně vypovídací hodnoty dokumentů.

[29] Zákon o daních z příjmů předepisuje řadu materiálních a formálních podmínek, jejichž splnění je nutné k uznání odpočtu nákladů od základu daně. Jednou z nich je vypracování a včasné předložení formalizovaného projektu výzkumu a vývoje, jehož konkrétní povinné náležitosti výslovně stanoví citovaný zákon (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, čj. 7 Afs 39/2014-48).

[30] Písemný projekt výzkumu a vývoje není dokumentem samoúčelným. Je to výchozí předpoklad pro uplatnění odečitatelné položky výzkumu a vývoje a současně jedním z nástrojů proti zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj, a to především s ohledem na jeho atraktivitu pro daňové subjekty. 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, čj. 6 Afs 60/2014-56). Dále např. povinnost vymezení cíle projektu slouží k posouzení charakteru projektu, tedy zda projekt obsahuje prvek novosti. Je nepochybné, že se správce daně musí za účelem závazného posouzení výdajů vynaložených na výzkum a vývoj seznámit také s údaji, které jsou součástí projektu výzkumu a vývoje, zejména s činnostmi souvisejícími s realizací výzkumu a vývoje, jelikož tyto činnosti posuzované náklady determinují (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2017, čj. 10 Afs 77/2017-53).

[31] Zákon o daních z příjmů nemůže kazuisticky domýšlet všechny možné formální náležitosti jakéhokoli písemného projektu výzkumu a vývoje. Skutečně tak záleží na každém daňovém subjektu, jak svůj písemný projekt pojme. Z judikatury Nejvyššího správního soudu však vyplývá, že celkový charakter odpočtu na podporu výzkumu a vývoje zvyšuje nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti (srov. rozsudek ze dne 27. 4. 2017, čj. 7 Afs 261/2016-20). Krajský soud tak po stěžovatelce nepožadoval nic, co by bylo nad únosnou míru smyslu a účelu § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmu. Námitka stěžovatelky proto není důvodná.

[32] Stěžovatelka dále namítá, že v případě vícero možných výkladů zákona je nutno použít ten, který je vůči daňovému subjektu mírnější.

[33] Nejvyšší správní soud uznává, že zásada výkladu *in favorem libertatis*, respektive *mitius* je jednou ze základních interpretačních zásad oblasti daňového práva (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02). Uplatní se však pouze tam, kde přichází v úvahu více možných výkladů jednoho zákonného ustanovení. To však není případ nyní posuzované věci. Formální a obsahové náležitosti písemného projektu jsou v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů jasné dány, přičemž v podrobnostech se

pokračování

nechává prostor pro daňový subjekt, jakým konkrétním způsobem svou povinnost splní. Stěžovatelka neuvedla, v čem konkrétně spatřuje nejednoznačnost předpisu a Nejvyššímu správnímu soudu nenabídla jeho alternativní výklad. V kasační stížnosti pouze namítala obecnost předpisu, což se nepřekrývá s jiným možným výkladem. Nejvyšší správní soud nejednoznačnost § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů neshledal a námitka stěžovatelky proto není důvodná.

[34] Ohledně námitky, že jiné než jihomoravské finanční úřady obdobné písemné projekty vědy a výzkumu akceptují, Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelka setrvala v obecnosti a nijak nekonkretizovala, u kterých konkrétních finančních úřadů k odlišné praxi dochází a v rámci jakých konkrétních daňových řízení k tomu v minulosti došlo. Správce daně a žalovaný v nyní posuzované věci postupovali na základě zákona a Nejvyššímu správnímu soudu proto ani není zřejmé, jaká legitimní očekávání by z jiných daňových řízení mohla stěžovatelka dovozovat. Námitka proto není důvodná.

[35] Stěžovatelka dále namítala, že krajskému soudu navrhovala provedení důkazu výslechem svědků, přičemž ten k výsledku nepřistoupil.

[36] Z napadeného rozsudku je zcela zřejmé, jakými úvahami se řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů a utváření závěrů o skutkovém stavu a z jakých důvodů nepovažoval krajský soud za prospěšné přistoupit k výsledku navrhovaných osob. Krajský soud zamítl žalobu z důvodu, že shledal správným závěr žalovaného, že stěžovatelkou předložená dokumentace nenaplnila náležitosti stanovené § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů a výsledky navrhovaných osob již nemohly změnit zjištěný skutkový stav věci. Nejvyšší správní soud se se závěry krajského soudu ztotožňuje.

[37] Kromě toho Nejvyšší správní soud uvádí, že některé z navrhovaných osob ani nemohly být vyslechnuty jako svědci. Fyzickou osobu, která má vypovídat o okolnostech týkajících se právnické osoby nastalých v době, kdy byla jejím statutárním orgánem nebo členem tohoto orgánu, nelze v daňovém řízení vyslechnout jako svědka (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, čj. 6 Afs 237/2017-23, či ze dne 24. 5. 2018, čj. 3 Afs 45/2017-23).

IV. Závěr

[38] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[39] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Z uvedených důvodů soud rozhodl, že žalovanému se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně 25. května 2020

Petr Mikeš
předseda senátu