



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Ivo Pospíšila a Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobce: **CCR Brno s. r. o.**, se sídlem Hybešova 258/20, Brno, zastoupen Mgr. Michalem Hanzlíkem, advokátem se sídlem Na Hřebenech II 1718/8, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 4. 2018, č. j. 15085/18/5200-11435-712083, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 6. 2020, č. j. 29 Af 56/2018 – 89,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá**.
- II.** Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) neuznal žalobci odpočet výdajů na výzkum a vývoj ve výši 4.915.870 Kč za zdaňovací období roku 2015, v důsledku čehož mu platebním výměrem ze dne 10. 2. 2017, č. j. 499889/17/3001-51521-712117, vyměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 933.850 Kč. Důvodem neuznání odpočtu výdajů bylo jednak nesplnění formálních podmínek podle § 34 a násl. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a dále skutečnost, že činnost, na niž žalobce výdaje uplatňoval, není dle správce daně činností naplňující znaky výzkumu a vývoje ve smyslu § 2 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků. Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 3. 4. 2018, č. j. 15085/18/5200-11435-712083, zamítl.

[2] Žalobce se dále bránil žalobou u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který ji v záhlaví specifikovaným rozsudkem zamítl. S ohledem na dosavadní judikaturu k problematice náležitostí dokumentace k projektu výzkumu a vývoje usoudil, že žalobce povinné náležitosti projektů nesplnil, přičemž zjištěné vady nebylo možné zhojit v průběhu daňového řízení. Zdůraznil, že pokud zákonodárce stanovil podmínky pro možnost uplatnění benefícia v podobě odpočtu výdajů na výzkum a vývoj od základu daně, jsou představitelé moci výkonné oprávněni postupovat při kontrole dodržování těchto podmínek mnohem striktněji než v případě, kdy stát zasahuje do vlastnického práva daňových subjektů prostřednictvím stanovení daňových povinností.

[3] Soud dále poukázal na skutečnost, že žalobce u všech projektů vyjma jednoho uvedl u data ukončení projektů údaj „trvá“, z čehož vyplývá pochybnost o vyhotovení projektové dokumentace před započítáním s realizací projektu. Na rozdíl od žalovaného naopak neshledal podezřelým, že žalobce u některého z projektů věděl, že ke kterému dni skončí, neboť takový údaj je povinnou náležitostí dokumentace a žalovaný nedovodil, že by se ukončení projektu muselo časově shodovat s datem ukončení klinického hodnocení.

[4] Dále se soud zabýval otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně. K tomu uvedl, že žalovaný vyjádřil důvodné pochybnosti ohledně splnění náležitostí projektu výzkumu, pročez bylo na žalobci, aby prokázal, že k vyhotovení projektu došlo skutečně před samotnou realizací.

[5] Krajský soud žalobci přisvědčil ve vztahu k jeho námitce dostatečného vymezení způsobu kontroly a hodnocení průběhu a výsledků výzkumu a vývoje. Zdůraznil však, že tato skutečnost nic nemění na tom, že žalobce nesplnil formální náležitosti stanovené pro uplatnění odpočtu výdajů na výzkum a vývoj od základu daně z příjmu právnické osoby.

[6] Za nedůvodnou označil námitku žalobce ohledně rozpočítávání výdajů na jednotlivé projekty výzkumu a vývoje poměrným způsobem. K tomu uvedl, že pokud má žalobce zájem využít benefícia v podobě „druhého“ odpočtu výdajů na výzkum a vývoj, musí splnit striktní podmínky stanovené zákonodárcem. Způsob, jakým žalobce rozdělil výdaje na realizaci projektů výzkumu a vývoje, dle mínění krajského soudu nesplňuje požadavky vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016 – 51. Na základě způsobu zvoleného žalobcem totiž nelze faktury přiřadit k jednotlivým projektům výzkumu a vývoje, stejně jako není možné určit, kolik času konkrétní zaměstnanci žalobce strávili prací na jednotlivých projektech.

[7] Závěrem se soud vyjádřil též k žalobcem namítané podjatosti úředních osob správce daně, respektive žalovaného. K tomu uvedl, že při posuzování věci vzal (i s ohledem na závěry vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018 – 113) do úvahy nastavený způsob odměňování úředních osob. Neshledal však, že by mohl být postup správce daně (žalovaného) motivován čímkoliv jiným, než snahou o důsledné dodržování zákona. To ostatně potvrzuje i skutečnost, že postup správce daně a žalovaného, jakož i jimi zastávaný právní názor zcela korespondují s dosavadní judikaturou správních soudů k problematice oprávněnosti a uznatelnosti výdajů na vědu a výzkum.

II. Obsah kasační stížnosti

[8] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[9] Stěžovatel předně odmítá, že by k vyhotovení projektů došlo až po zahájení některých studií. Pokud se jedná o skutečnost, že projekty obsahují namísto data ukončení projektu údaj „trvá“, pak k tomu stěžovatel uvádí, že tento údaj uváděl v dobré víře, neboť v dané době nebylo možné určit konkrétní datum ukončení projektu. Úvaha krajského soudu nemá oporu v realitě klinického hodnocení, neboť některé výzkumné projekty trvají delší dobu a určení jejich ukončení konkrétním dnem by s ohledem na obtížnou odhadnutelnost jejich trvání bylo toliko nepodloženým odhadem. Uvedený nedostatek bylo možné doplnit na základě dostupné dokumentace v průběhu postupu k odstranění pochybností, v rámci něhož měl správce daně možnost vyzvat stěžovatele k upřesnění doby ukončení výzkumu. V této souvislosti odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2013, č. j. 2 Afs 24/2012 – 34, a ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014 – 56, přičemž má za to, že požadavky vyplývající z citované judikatury splnil. Trvá na tom, že projekty vypracoval před zahájením řešení projektu, což se správci daně nepodařilo spolehlivě vyvrátit.

[10] Stěžovatel nesouhlasí ani se závěrem ohledně nedostatečného oddělení nákladů spojených s výzkumnou činností. Krajský soud totiž opomněl, že stěžovatel se zabývá klinickými studiemi léčiv jako svou výlučnou činností, pročez lze v zásadě veškeré náklady, které mu vznikají v souvislosti s jeho činností, považovat za náklady vynaložené na činnost vědy a výzkumu. Přitom stěžovatel postupuje tak, že právě ty náklady, které nelze klasifikovat coby náklady vynakládané bezprostředně na činnost vědy a výzkumu, primárně odděluje od zbylých nákladů. Proto nelze jím zvolenou metodu vyčíslení nákladů na jednotlivé projekty za použití procentuálních koeficientů odrážejících tržby z jednotlivých výzkumných projektů hodnotit tak, že by neunesl důkazní břemeno odděleného evidování nákladů na jednotlivé projekty. Stěžovatelem zvolená metoda není v rozporu s obsahem a smyslem § 34b zákona o daních z příjmů. K tomu dodal, že porušení povinnosti odděleného vedení nákladů žalovaný dovedl toliko na základě Metodického pokynu Ministerstva financí D-288 ze dne 3. 10. 2005, který však není vůči daňovým subjektům právně závazný.

[11] Stěžovatel rovněž trvá na námitce podjatosti správce daně, kterou vznesl i v řízení o žalobě. Dle jeho názoru se správce daně zaměřil na formální nedostatky protokolů, které hodnotil účelově tak, aby mohl zdůvodnit odepření daňového zvýhodnění. To vše bez zřetele k tomu, že projekty vyhotovili lékaři, tj. osoby bez detailní znalosti daňových předpisů či postupů správce daně. Pokud i z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že není bezpodmínečně nutné, aby projekt tvořila pouze jedna listina, měl správce daně stěžovateli umožnit, aby případné nejasnosti upřesnil, nikoliv se soustředit na nedostatky jedné listiny. Motivací k takovému jednání mohl být zřejmě vlastní majetkový prospěch, jak potvrzují „Podmínky pro příslib cílové odměny“ vydané Generálním finančním ředitelstvím s cílem motivovat pracovníky finanční správy k odpírání odpočtů nákladů na vědu a výzkum. V případě stěžovatele zahájil správce daně kroky k doměření daně krátce po schválení zmiňovaného dokumentu, což stěžovatel považuje za podezřelé.

[12] Stěžovatel shrnul, že rozsudek krajského soudu je výsledkem přepjatě formalistického uvažování bez přihlédnutí ke specifickým činnostem stěžovatele a smyslu a účelu dané právní úpravy. Nadto je v rozporu s ustálenou rozhodovací činností Nejvyššího správního soudu. Rozsudek proto považuje za nezákonný a s ohledem na množství v něm obsažených spekulací také nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů.

III. Vyjádření žalovaného

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že s argumentací stěžovatele nesouhlasí a naopak se plně ztotožňuje s obsahem napadeného rozsudku krajského soudu.

[14] K otázce nesplnění formálních náležitostí projektu odkázal na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 8. 2013, č. j. 31 Af 80/2012 – 25, a uvedl, že absenci data ukončení projektu nelze považovat za nepodstatné pochybení. Tvzení stěžovatele, že údaj „trvá“ je uveden z důvodu nemožnosti určení data ukončení projektu, je proto irelevantní a nadto ničím nepodložené. Současně ovšem uvedení tohoto údaje minimálně zakládá pochybnost o vyhotovení projektu před zahájením činnosti popsané v projektu, na což poukázal i krajský soud.

[15] Za nedostatečný považuje žalovaný způsob určení výdajů vynaložených na jednotlivé projekty. Metodu zvolenou stěžovatelem nelze považovat za skutečný způsob evidence výdajů, ale jedná se toliko o matematickou operaci, na jejímž základě stěžovatel výdaje k jednotlivým projektům přiřadil v poměrné výši odpovídající příjmům z těchto projektů. Stěžovatel tak předkládá zidealizovaný obraz, který neodráží realitu vynaložených výdajů.

[16] Stěžovatel dle mínění žalovaného přehlíží skutečnost, že na základě výzvy správce daně k odstranění pochybností na něj bylo přeneseno důkazní břemeno. Stěžovatel měl přitom v průběhu celého řízení (včetně řízení odvolacího) možnost tyto pochybnosti odstranit, což však neučinil, pročez ve vztahu k prokázání nároku na odpočet výdajů na výzkum a vývoj neunesl důkazní břemeno.

[17] Žalovaný dále odmítl oprávněnost námitky podjatosti. Uvedl, že stěžovatel bagatelizuje závažnost nedostatků jím předložené dokumentace. V posuzované věci nepřicházela shovívavost ze strany správce daně v úvahu, neboť stěžovatel nesplnil ani základní zákonem stanovené požadavky kladené na projekty výzkumu a vývoje. Žalovaný nezpochybňuje kritiku v minulosti používané praxe odměňování, ztotožňuje se však s tvrzením krajského soudu, že nezpůsobuje *en bloc* podjatost všech úředních osob. Z kontextu projednávané věci je zřejmé, že nedostatky projektů byly natolik závažné, že na jejich základě nemohl správce daně daňové odpočty uznat, a jeho postup tedy není odrazem podjatosti pověřených úředních osob.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud posuzoval splnění podmínek řízení, přičemž shledal, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou a jedná se o kasační stížnost, která je ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, současně zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by byl nucen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Z povahy věci je Nejvyšší správní soud povinen vypořádat nejprve tvrzení stěžovatele stran nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu. Již v rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, tento soud akcentoval, že „[n]ení-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá.“ V obdobném duchu se nese i navazující judikatura, která zásadně pohlíží na nevypořádání žalobních námitek jako na důvod pro zrušení rozhodnutí krajského soudu (srov. kupříkladu rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 12. 2009, č. j. 8 Afs 73/2007 – 78, či ze dne 24. 3. 2010, č. j. 1 Afs 113/2009 – 69). Bohatá rozhodovací činnost se váže též k otázce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí z důvodu jeho nesrozumitelnosti (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Azs 94/2007 – 107, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 – 75, či ze dne 22. 9. 2010, č. j. 3 Ads 80/2009 – 132).

[21] V nyní posuzované věci nicméně Nejvyšší správní soud žádnou takovou vadu napadeného rozsudku neshledal. Krajský soud vypořádal všechny žalobní námitky stěžovatele, přičemž z odůvodnění rozsudku je seznatelné, jakými úvahami byl při rozhodování věci veden a proč považoval námitky stěžovatele za nedůvodné. Odůvodnění rozsudku je vnitřně konzistentní a netrpí ani žádnými jinými nedostatky, pro něž by bylo nesrozumitelné.

[22] Mezi účastníky řízení je sporné, zda stěžovatel splnil formální náležitosti stanovené zákonem pro možnost uplatnění odpočtu výdajů na výzkum a vývoj. Nejvyšší správní soud na tomto místě předepisuje, že projekty (celkem 15), za něž si stěžovatel uplatňoval odpočet výdajů na výzkum a vývoj, byly schváleny v letech 2012 – 2015. V průběhu tohoto období došlo k novelizaci dotčených ustanovení zákona o daních z příjmů a zákonodárce s účinností od 1. 1. 2014 přesunul požadavky týkající se vymezení projektu výzkumu a vývoje do samostatného ustanovení – nového § 34c zákona o daních z příjmů (dříve § 34 odst. 5 téhož zákona). Obsahově však zákonná úprava nedoznala zásadních změn a požadavky na formální náležitosti projektu výzkumu a vývoje zůstaly totožné.

[23] Podle § 34c odst. 1 zákona o daních z příjmů platí, že „[k] projektu výzkumu a vývoje, ke kterému se váže oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje, poplatník zpracuje projektovou dokumentaci, ve které uvede oznámený název projektu výzkumu a vývoje a vymezí činnost ve výzkumu a vývoji podle zákona upravujícího podporu výzkumu a vývoje. Projektová dokumentace obsahuje

a) základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou 1. obchodní firma nebo název a adresa sídla poplatníka, je-li poplatníkem daně z příjmů právnických osob, 2. jméno, adresa sídla podnikatele a adresa místa trvalého pobytu poplatníka, je-li poplatníkem daně z příjmů fyzických osob, 3. daňové identifikační číslo, pokud bylo přiděleno,

b) dobu řešení projektu, kterou je doba ode dne zahájení do dne ukončení řešení projektu,

c) cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení,

- d) předpokládané výdaje v jednotlivých letech řešení projektu od roku, ve kterém bylo podáno oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje, a předpokládané celkové výdaje na řešení projektu, e) jména všech osob, které ode dne podání oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje odborně zajišťují nebo budou zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi,
- f) 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,
- g) den schválení projektové dokumentace,
- h) jméno a podpis osoby schvalující projektovou dokumentaci.“

[24] Zákon o daních z příjmů tedy předepisuje řadu formálních podmínek, jejichž splnění je jedním z předpokladů k uznání odpočtu výdajů (nákladů) na výzkum a vývoj od základu daně. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že písemný projekt výzkumu a vývoje není dokumentem samoučelným, neboť slouží jako základní a ucelený dokument, jímž daňový subjekt správci daně prokazuje nárok na uplatnění odpočtu od základu daně. Současně se jedná o jeden z nástrojů proti zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj, a to především s ohledem na jeho atraktivitu pro daňové subjekty, spočívající v daňovém zvýhodnění skrze „druhý“ odpočet výdajů od základu daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014 – 56).

[25] V posuzované věci vznikly na straně správce daně pochybnosti ohledně oprávněnosti odpočtu stěžovatelem deklarovaných výdajů na výzkum a vývoj, a to mimo jiné z hlediska toho, zda stěžovatel projektovou dokumentaci zpracoval před samotným zahájením realizace projektu.

[26] Nejvyšší správní soud již ve shora citovaném rozsudku č. j. 6 Afs 60/2014 – 56 zdůraznil, že jednou z esenciálních podmínek pro uplatnění odpočtu výdajů na výzkum a vývoj je skutečnost, že projekt výzkumu byl zpracován před zahájením řešení projektu, tj. jedná se o dokument prospektivní. Stěžovatel trvá na tom, že tuto podmínku splnil, resp. že se správci daně ani žalovanému nepodařilo splnění této podmínky vyvrátit. Tomuto tvrzení nelze přisvědčit.

[27] Konstantní judikatura správních soudů vychází z premisy, že v daňovém řízení je to primárně daňový subjekt, koho tíží důkazní břemeno. Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, daňový subjekt prokazuje „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, č. 1022/2007 Sb. NSS, daňové řízení není 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 důvodné pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví daňového subjektu, přesouvá se důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který

musí předložením dalších důkazů pochybnosti správce daně rozptýlit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017 - 71). Uvedené závěry jsou plně aplikovatelné i na nyní projednávanou věc týkající se splnění podmínek pro odpočet výdajů od základu daně v rámci realizace projektu výzkumu a vývoje.

[28] Ze správního spisu soud zjistil, že správce daně vydal dne 27. 7. 2016 výzvu k odstranění pochybností podle § 89 odst. 1 daňového řádu, kterou téhož dne doručil stěžovateli. Vzhledem k tomu, že stěžovatel na výzvu reagoval toliko svým vyjádřením, aniž by doložil jakékoliv přílohy, vydal posléze správce daně ve dnech 5. 9. 2016 a 21. 9. 2016 další výzvy, v nichž požadoval především předložení projektů výzkumu a vývoje, jakož i dalších souvisejících dokumentů (vědecký protokol, výstupy z jednotlivých projektů, doklady k výdajům vynaloženým na realizaci projektu apod.). Na základě stěžovatelem předložených důkazů, jakož i dalších skutečností, které správce daně zjistil od Státního ústavu pro kontrolu léčiv, správce daně neuznal nárok na odpočet výdajů na výzkum a vývoj podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. S výsledkem postupu k odstranění pochybností správce daně stěžovatele seznámil prostřednictvím sdělení ze dne 6. 1. 2017, v němž mimo jiné poukázal na přetrvávající pochybnosti ohledně data vyhotovení projektů.

[29] Ze shora uvedeného je tedy zřejmé, že správce daně kvalifikovaně vyjádřil svoje pochybnosti ohledně splnění náležitostí projektu výzkumu, pročez bylo na stěžovateli, aby tyto pochybnosti rozptýlil. To však neučinil a ani později v odvolacím řízení či v řízení před krajským soudem nepředložil žádné důkazy, které by prokazovaly vyhotovení projektů ještě před zahájením realizace studií. Stěžovatel pouze setrvale poukazoval na data uvedená v dotčených projektech a trval na tom, že žalovanému se nepodařilo pravdivost těchto tvrzení vyvrátit. S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud neztotožňuje, neboť na základě postupu k odstranění pochybností správce daně přenesl na stěžovatele důkazní břemeno, a pokud dovodil, že data uváděná v projektech neodráží skutečný stav věci, bylo na stěžovateli, aby prokázal opak (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017 - 53).

[30] V této souvislosti Nejvyšší správní soud dodává, že částečně důvodnou shledává námitku stěžovatele ohledně způsobu, jakým krajský soud vyhodnotil uvedení termínu „trvá“ jako data ukončení projektu. Pokud krajský soud vycházel při hodnocení významu tohoto termínu toliko ze sémantického výkladu, z něhož dovodil, že provádění studií již v době vyhotovení písemného projektu započalo, považuje Nejvyšší správní soud jeho argumentaci za nepřesvědčivou. To tím spíše, že údaj „trvá“ stěžovatel uvedl pouze u data ukončení projektu, nikoliv však u data zahájení, které projekt obsahuje, a jedná se o datum pozdější, než datum schválení projektu. Jakkoliv je obvyklé chápat termín „trvá“ tím způsobem, že určitý přetrvávající stav má svůj počátek v minulosti, nelze vyloučit, že v kontextu dotčených projektů jej stěžovatel užil v jiném významu. Sám stěžovatel uvádí, že tak učinil z důvodu nemožnosti uvedení přesného data ukončení projektu, neboť jej v době vyhotovení dokumentace neznal. Nejvyšší správní soud nepovažuje ani výklad předestřený stěžovatelem za vyloučený a jakkoliv se může jevit použití výrazu „trvá“ ve zmíněném kontextu jako zavádějící, nemůže vést tato skutečnost sama o sobě k pochybnostem o tom, zda stěžovatel vypracoval projekt ještě před započatím s jeho realizací. Jediný závěr, který z této skutečnosti beze všech pochyb vyplývá, je neuvedení přesného termínu ukončení projektu, tj. nesplnění jedné z náležitostí podle § 34c odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

[31] Nejvyšší správní soud tedy přisvědčil tvrzení stěžovatele, že argumentace krajského soudu je zavádějící. To však nic nemění na shora uvedených závěrech ohledně neprokázání data schválení projektu. Jak je totiž patrné ze správního spisu, správce daně i žalovaný poukazovali i na jiné skutečnosti, které (zejména v souhrnu) vyvolaly pochybnosti o vyhotovení projektů před započítáním s jejich realizací (v podrobnostech viz zejména body 43 – 45 napadeného rozhodnutí). Stěžovatel přitom ve vztahu k prokázání data vyhotovení projektů neunesl důkazní břemeno a pochybnosti správce daně nerozptýlil.

[32] Další námitka stěžovatele se vztahuje k otázce vedení oddělené evidence výdajů na projekty výzkumu a vývoje. Povinnost vést oddělenou evidenci vyplývá z § 34b zákona o daních z příjmů (dříve § 34 odst. 4 téhož zákona). Touto problematikou se Nejvyšší správní soud podrobněji zabýval v rozsudku ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016 – 51, v němž uvedl, že *„[s]mysl oddělené evidence Nejvyšší správní soud spatřuje ve vytvoření úplného soupisu všech výdajů (nákladů) vynaložených daňovým subjektem při realizaci projektu výzkumu a vývoje, přičemž již ze samotné evidence musí být dostatečně patrna návaznost na konkrétní výdaj (náklad) vynaložený při realizaci projektu výzkumu a vývoje. Identifikace jednotlivých výdajů (nákladů) v oddělené evidenci musí být natolik jednoznačná, aby nemohly vzniknout pochybnosti, který z jednotlivě vynaložených výdajů (nákladů) je do evidence zahrnut, tj. na základě evidence musí být možno jednoznačně oddělit jednotlivé výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektu výzkumu a vývoje od ostatních výdajů (nákladů) daňového subjektu, které s projektem výzkumu a vývoje nesouvisí. Identifikace výdajů (nákladů) v oddělené evidenci musí být takového charakteru, aby na jejím základě bylo možno propojit jednotlivé účetní doklady s evidovanými výdaji (náklady).“*

[33] Nejvyšší správní soud má za to, že stěžovatel citovaným judikatorním závěrem nedostál. Předně se neztotožňuje s tvrzením stěžovatele, že v jeho případě není vedení oddělené evidence nezbytné s ohledem na skutečnost, že veškerá jím vyvíjená činnost je činností výzkumnou. Jak vyplývá ze správního spisu, jedním z důvodů, pro něž správce daně odpočet výdajů na výzkum a vývoj stěžovateli neuznal, byla skutečnost, že dle jeho mínění stěžovatel nevyvíjí činnost naplňující znaky výzkumu a vývoje ve smyslu § 2 zákona o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků. Ačkoliv zde nastolená otázka není v této věci předmětem přezkumu (neboť žalovaný se jí již dále nezabýval, když shledal, že předložené projekty nesplňují ani formální náležitosti), jedná se o otázku minimálně spornou. I kdyby však bylo tvrzení stěžovatele pravdivé, nic to nemění na jeho povinnosti evidovat náklady (výdaje) takovým způsobem, aby bylo možné jednotlivé účetní doklady jednoznačně identifikovat a propojit je s konkrétními výdaji v jednotlivých projektech. Stěžovatelem zvolený způsob evidence výdajů takový postup znemožňuje a neskýtá prostor pro účinnou kontrolu stěžovatelem deklarovaných výdajů na výzkum a vývoj. Jak správně popsal krajský soud v bodě 30 napadeného rozsudku, povinností stěžovatele je vést podrobnou evidenci nákladů (výdajů), z nichž bude patrné, kolik hodin strávil který zaměstnanec prací na jednotlivých projektech, jaký materiál byl pro potřeby kterého projektu pořízen apod. Jakkoliv s sebou takový postup nese vyšší administrativní zatížení stěžovatele, je třeba mít na zřeteli, že odpočet nákladů (výdajů) na výzkum a vývoj podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů představuje jisté beneficium, a pokud má stěžovatel zájem z něj těžit, musí splnit striktní podmínky stanovené zákonodárcem.

[34] Pro úplnost k této námitce Nejvyšší správní soud dodává, že stěžovatelem odkazovaný pokyn Ministerstva financí D-288 není obecně závazným předpisem (jedná se

o interní normativní instrukci, která představuje pokyn nadřízeného orgánu vůči orgánu služebně podřízenému), pročez z něj nelze dovozovat povinnosti daňového subjektu nad rámec zákona. Z tohoto důvodu lze také uvedený pokyn použít pouze jako výkladové vodítko v mezích, v nichž je souladný se zněním zákona o daních z příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 8 Afs 3/2005 – 5). V posuzované věci nicméně požadavek na vedení oddělené evidence výdajů vyplývá přímo ze zákona [§ 34b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů], přičemž stěžovatelem zvolený způsob evidence výdajů (nákladů) je rozporný se smyslem a účelem citovaného ustanovení.

[35] Závěrem Nejvyšší správní soud pouze ve stručnosti doplňuje, že s námitkou ohledně podjatosti úředních osob v návaznosti na motivační způsob odměňování zakotvený v dokumentu nazvaném „*Podmínky pro příslib cílové odměny*“ se již náležitě vypořádal krajský soud v bodech 31 - 32 napadeného rozsudku. Krajský soud zohlednil i závěry vyplývající z rozsudku ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018 – 113, avšak dospěl k závěru, že v posuzované věci nic nenásvědčuje tomu, že by dotčené úřední osoby jednaly z jiných pohnutek než ve snaze o důsledné dodržování zákona o daních z příjmů. S tímto hodnocením se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Za nedůvodnou považuje soud i výtku, že správce daně postupoval formalisticky, jelikož stěžovatele nevyzval, aby případné vzniklé nejasnosti vysvětlil. Z obsahu správního spisu je totiž patrné, že správce daně stěžovatele v rámci postupu k odstranění pochybností opakovaně vyzýval k doložení dalších podkladů. Stěžovatel však nepředložil žádné důkazy, které by pochybnosti správce daně rozptýlily, a neučinil tak ani později, dokonce ani v průběhu ústního jednání před krajským soudem. Stěžovatel měl tedy nejednu možnost prokázat, že závěry žalovaného jsou chybné. Jeho argumentace však zůstala pouze v rovině tvrzení, aniž by byl schopen předložit jakékoliv relevantní důkazy.

V. Závěr a náklady řízení

[36] Nejvyšší správní soud tedy neshledal námitky stěžovatele důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[37] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 4. listopadu 2020

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu