



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL. M. a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce:

Krofian CZ spol. s r. o.
sídlem Dobranov 78, Česká Lípa
zastoupen daňovou poradkyní Mgr. Simonou Hornochovou
Kocián Šolc Balaštík, advokátní kancelář, s.r.o.
sídlem Jungmannova 745/24, Praha 1

proti

žalovanému:

Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 9. 2019, č. j. 38914/19/5200-11434-711926,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se včas podanou žalobou domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 30. 4. 2018, č. j. 822470/18/2602-50523-202071. Prvostupňovým rozhodnutím správce daně žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 ve výši 10 759 700 Kč a uložil k úhradě penále ve výši 2 151 940 Kč.
2. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že na základě daňové kontroly týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 správce daně žalobci neuznal odpočet výdajů vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje ve výši 56 630 559 Kč, které žalobce vynaložil v souvislosti s řešením 13 projektů výzkumu a vývoje označených č. 13004, 13062, 13081, 13091, 13093, 13095, 14030 (zahrnující dílčí projekty č. 14030, 14061, 14080, 14085, 14109, 14115 a 14122), 14039, 14053, 14054, 14081, 14082 a 14083, neboť shledal, že žalobce I.) porušil formální požadavky § 34 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. § 34c zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014, tím, že neprokázal sepsání a schválení projektů výzkumu a vývoje před zahájením jejich řešení; II.) porušil § 34b odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014, tím, že do odpočtu na výzkum a vývoj zahrnul mzdové náklady kryté z veřejných prostředků; III.) porušil § 34b odst. 2 písm. b) bod 1. zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014, tím, že do odpočtu na výzkum a vývoj zahrnul náklady za služby, a IV.) neoprávněně uplatnil odpočet na výzkum a vývoj ve výši 110 % ve smyslu § 34a odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014.
3. Žalovaný v návaznosti na správní judikaturu popsal způsob rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a také relevantní právní úpravu ve znění účinném pro projednávanou věc. Připomněl, že právo uplatnit odpočet je beneficiem, neboť je tímto poplatníkům poskytnuta možnost uplatnit identické náklady vynaložené při realizaci výzkumu a vývoje v základu daně podruhé. Proto je nezbytné, aby žalobce předložil bezvadné důkazní prostředky k prokázání jím tvrzených skutečností. Existovaly-li důvodné pochybnosti o splnění formální podmínky, nebylo nutné, aby správce daně prověřoval naplnění věcné podmínky kladené na projekt výzkumu a vývoje, tj. přítomnost prvku novosti a vyjasňování výzkumné či technické nejistoty.
4. Vzhledem k tomu, že na základě vyjádření žalobce ke změně výsledku kontrolního zjištění, s nímž byl žalobce seznámen dne 1. 3. 2018, již nedošlo k jeho změně, byl správce daně dle žalovaného ve smyslu § 88 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), oprávněn přistoupit dne 24. 4. 2018 k projednání zprávy o daňové kontrole. Doručením zprávy o daňové kontrole žalobci v souladu s § 88 odst. 5 daňového řádu poštou do vlastních rukou dne 26. 4. 2018 nebyl žalobce zkrácen na svých procesních

právech. Dle žalovaného správce daně procesně nepochybil ani při provádění a hodnocení důkazů.

5. Správce daně postupoval správně, pokud v návaznosti na nově zjištěné skutečnosti obsažené v odpovědi Okresní správy sociálního zabezpečení ze dne 25. 1. 2018 pokračoval v prověřování splnění formální podmínky prospektivnosti předmětných projektů výzkumu a vývoje. Správce daně prověřoval splnění věcných i formálních podmínek kontinuálně v průběhu celé daňové kontroly. Skutečnosti zjištěné v návaznosti na odpověď Okresní správy sociálního zabezpečení ze dne 25. 1. 2018 podpořily pochybnosti vyjádřené správcem daně již ve druhé výzvě k prokázání skutečností ze dne 9. 2. 2017. Žalovaný nesouhlasil s tvrzením žalobce o naplnění věcné stránky (tj. současné existence prvku technické nejistoty a ocenitelného prvku novosti) u všech jím řešených projektů výzkumu a vývoje, žalobci se podařilo toliko odstranit pochybnosti ve vztahu k přítomnosti technické nejistoty v případě projektů výzkumu a vývoje č. 13091, 14082 a 14083. Přítomností ocenitelného prvku novosti se správce daně v průběhu daňové kontroly nezabýval a tento ve vztahu k předmětným projektům již nerozporoval, neboť se dále zaměřil na formální požadavky kladené na projekty výzkumu a vývoje ve vazbě na skutečnosti zjištěné z odpovědi Okresní správy sociálního zabezpečení ze dne 25. 1. 2018. Časová souslednost úkonů správce daně dle žalovaného neindikuje jakoukoliv účelovost jeho jednání.
6. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí nezabýval kontrolním bodem II. obsaženým ve zprávě o daňové kontrole ze dne 24. 4. 2018 týkajícím se porušení § 34b odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014, tím, že žalobce do odpočtu na výzkum a vývoj zahrnul mzdové náklady kryté z veřejných prostředků, neboť žalobce se s tímto zjištěním správcem daně v rámci probíhající daňové kontroly ztotožnil.
7. Žalovaný konstatoval ve shodě se správcem daně, že v případě projektů výzkumu a vývoje č. 13062, 13081, 13093, 13095, 14030, 14039, 14053, 14054 a 14081 žalobce porušil § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. § 34c zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014, když uvedené projekty výzkumu a vývoje nebyly zpracovány ještě před zahájením řešení výzkumných a vývojových prací. Porovnáním dat počátku pracovněprávního vztahu jednotlivých zaměstnanců žalobce v letech 2013 a 2014 zjištěných z odpovědi Okresní správy sociálního zabezpečení ze dne 25. 1. 2018 s uvedenými projekty bylo zjištěno, že v těchto projektech jsou mezi osobami zajišťujícími odborné řešení projektu uvedeni pánové R. P., P. K., T. B., M. K., O. S. a M. B., kteří u žalobce nebyli v době deklarovaného zpracování a schválení uvedených projektu zaměstnání. Z toho žalovaný dovodil, že projekty výzkumu a vývoje č. 13062, 13081, 13093, 13095, 14030, 14039, 14053, 14054 a 14081 nemohly být schváleny v termínech na nich uvedených, ale v termínech pozdějších k datu nástupu jednotlivých zaměstnanců do zaměstnání u žalobce a antedatovány.
8. Žalobci se nepodařilo odstranit pochybnosti správce daně ani předložením tzv. původních projektů výzkumu a vývoje č. 13062, 13081, 13093, 13095, 14030, 14039, 14053, 14054 a 14081, v nichž nebyli uvedeni pánové R. P., P. K., T. B., O. S. a M. B. jako osoby zajišťující odborné řešení projektů, a mzdových listů pana M. K. dokládajících jeho zaměstnanecký poměr k žalobci v období června 2013 až června 2014 na základě dohody o

provedení práce. Žalovaný poukázal na rozpor mezi dodatečně předloženými původními projekty a prvotně předloženými projekty, protože v obou verzích projektů bylo deklarováno shodné datum vytvoření a schválení projektů, a na okolnost, že původní verze projektů byly správci daně předloženy až v reakci na seznámení se změnou kontrolního zjištění dne 1. 3. 2018. Pokud žalobce tvrdil, že tímto způsobem zaznamenal změnu v personálním obsazení řešitelského týmu jednotlivých projektů, pak takový postup považoval žalovaný za nelogický. Taková skutečnost by měla být zaznamenána do projektové dokumentace jednotlivých projektů k datu konkrétní změny, nikoliv zpětnou antedatovanou aktualizací projektu, jak učinil žalobce v projednávané věci. Žalovaný přijal vysvětlení žalobce k pozdějšímu vzniku pracovněprávního vztahu toliko ve vztahu k panu M. K., nikoliv však ve vztahu k ostatním výše jmenovaným osobám, neboť z odpovědi Okresní správy sociálního zabezpečení ze dne 25. 1. 2018 jednoznačně vyplývá datum vzniku jejich pracovněprávního vztahu k žalobci, a tedy nemožnost vyhotovení a schválení projektů ve dnech na nich uvedených, resp. před zahájením jejich řešení. Žalovaný ve shodě se správcem daně setrval na právním názoru, že § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. § 34c zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014, ukládá vypracování a schválení pouze jedné varianty projektu, a to před zahájením jeho řešení. Takovým projektem daňový subjekt prospektivně vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji a nelze jej následně měnit či aktualizovat, neboť jakákoli další změna v průběhu jeho realizace se stane součástí vedené projektové dokumentace k probíhajícímu projektu.

9. Žalobci se nepodařilo odstranit pochybnosti žalovaného ani předložením monitorovacích zpráv zachycujících průběh realizace jednotlivých projektů v rámci odvolacího řízení. Záznam o změně v realizačním týmu byl uveden v těchto zprávách souhrnným zápisem, zprávy byly zpracovány až po řádném ukončení předmětných projektů a údaje o změnách v personálním obsazení plně odstraňovaly vady zjištěné správcem daně. Žalovaným shledané nedostatky monitorovacích zpráv podpořily pochybnosti ohledně antedatce předmětných projektů výzkumu a vývoje. Žalovaný poukázal na skutečnost, že z vymezení způsobu kontroly a hodnocení projektů nevyplývala existence jakýchkoli závěrečných monitorovacích zpráv, ani žádná informace uvedená v jednotlivých projektech jejich existenci nepředpokládala, žalobce se o nich v průběhu celé kontroly nezmínil a ani ve svědecké výpovědi pana K. jejich existence nebyla zmíněna. S ohledem na uvedené žalovaný usoudil, že monitorovací zprávy mohly být dopracovány *ex post* pro účely vyvrácení závěrů správce daně, nejednalo se však o stěžejní argument pro neakceptaci předmětného odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. K provedení navrhovaných svědeckých výpovědí pana K. a paní B. žalovaný nepřistoupil, protože je považoval za nadbytečné, neboť by nemohly vyvrátit zjištěné skutečnosti týkající se antedatce předmětných projektů, prokázané údaji získanými z odpovědi Okresní správy sociálního zabezpečení ze dne 25. 1. 2018. Ani v průběhu odvolacího řízení předložená tabulka mapující zapojení jednotlivých pracovníků do řešení jednotlivých projektů nemohla nahradit průběžnou evidenci zaznamenávající změny v personálním zabezpečení jednotlivých projektů, neboť byla dopracována pouze k těm projektům, u nichž shledal odvolací orgán nedostatky. Předložené dohody o provedení práce uzavřené mezi žalobcem a panem K. neprokazovaly sepsání a schválení projektů před zahájením jejich řešení, prokazovaly toliko trvání pracovního poměru z těchto dohod před datem nástupu na hlavní pracovní poměr a týkaly se pracovního zařazení „Správa knihoven a administrativní

práce dle požadavků vedoucího konstrukce“, tedy pracovního zařazení neodpovídajícího kvalifikaci uvedené v ani jedné z verzí projektů výzkumu a vývoje.

10. Žalovaný nesouhlasil s odvolací námitkou žalobce, že dotčená ustanovení zákona o daních z příjmů umožňují vícero výkladů. Z § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. § 34 odst. 4 a 5 a § 34a až § 34c zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014, navazujícího pokynu Ministerstva financí D-288 k jednotnému postupu při uplatňování § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů (dále jen „pokyn D-288“) a ustálené judikatury správních soudů dle žalovaného jasně a určitě vyplývá podmínka sestavení a schválení jednoho projektu výzkumu a vývoje jakožto prospektivního dokumentu, nikoliv jeho vícero variant či aktualizací. V takovém případě žalovaný neměl prostor pro uplatnění zásady *in dubio pro mitius*, které se dovolával žalobce. Ani skutečnost že Generální finanční ředitelství vydalo informaci k projektu výzkumu a vývoje dle § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů, ze dne 14. 9. 2017, č. j. 89174/17/7100-10110-013213 (dále jen „informace GFŘ“), neprokazuje, že by si Generální finanční ředitelství bylo vědomo výkladových nejasností dotčených ustanovení zákona o daních z příjmů. Informace GFŘ nemá žádnou právní závaznost a ani se nejedná o metodický pokyn, jedná se toliko o informování daňových subjektů o rozšiřující se judikatuře správních soudů k dané problematice formou tiskové zprávy. Žalovaný přisvědčil žalobci, že v době zpracování a schválení projektu výzkumu a vývoje nemusí být některé povinné náležitosti zcela známy a že v průběhu řešení projektu může docházet ke změnám. Setrval však na svém názoru, že aktualizace projektu výzkumu a vývoje, jak učinil žalobce v nyní projednávané věci, nejsou přípustné. Zopakoval, že k evidenci těchto změn je určena průběžná dokumentace vedená k probíhajícímu projektu výzkumu a vývoje. Pokud smyslem žalobcem provedených aktualizací projektů výzkumu a vývoje bylo, aby údaje v nich uvedené korespondovaly se skutečným stavem (tedy se soupisem osob, jejichž náklady jsou následně v odpočtu na vědu a výzkum uplatňovány), pak bylo dle žalovaného nelogické, aby tyto změny byly prováděny zpětně k datu sestavení a schválení projektu. Tvzení žalobce, že záměrně ponechal datum původního vypracování a schválení projektů, aby bylo zřejmé, že se stále jedná o tentýž projekt, nepovažoval žalovaný za přesvědčivé.
11. Vzhledem k tomu, že žalobce potvrdil shodný postup při zpracovávání projektu č. 13004 jako v případě výše uvedených sporných projektů výzkumu a vývoje, tj. že tento byl taktéž ve vazbě na změny aktualizován, byť ve vztahu k harmonogramu prací nikoliv složení týmu, žalovaný se ztotožnil se závěry správce daně, že ani tento projekt nebyl vypracován a schválen před zahájením jeho řešení.
12. Žalovaný se dále ztotožnil se zjištěním správce daně, že do výdajů vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje byly zahrnuty i náklady z titulu poskytnutých služeb. Tento jeho závěr nevyvrátila ani tabulka předložená žalobcem v odvolacím řízení, která obsahovala soupis dokladů uplatněných v rámci odpočtu na výzkum a vývoj s popisem předmětu plnění, jež byly však správci daně dobře známy již v době daňové kontroly.
13. Žalovaný rovněž ve shodě se správcem daně konstatoval, že pro posouzení oprávněnosti uplatnění odpočtu ve výši 110 % žalobce v projednávaném případě neprokázal srovnávací základnu výše výdajů vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje v roce 2013.

Jelikož žalobce výdaje vynaložené při realizaci projektů výzkumu a vývoje v předcházejícím zdaňovacím období řádně odděleně neevidoval, výdaje nebyly vykázány v příloze daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013, ani evidovány za zdaňovací období 2014 jako výdaje přenesené z předcházejícího zdaňovacího období 2013, nemohl žalovaný uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj ve výši 110 % akceptovat. Žalovaný vysvětlil, že pro kontrolované období roku 2014 jsou irelevantní žalobcem předložené údaje z roku 2012, poukaz žalobce na nárůst základu daně v roce 2014 i žalobcem předložená ocenění a odkazy na veřejně dostupné články o jeho podnikatelské činnosti. Tvrzením o absenci řádné oddělené evidence v přecházejících zdaňovacích obdobích žalobce prohloubil pochybnosti žalovaného o antedataci předmětných projektů výzkumu a vývoje. Výdaje ve spojení s realizací předmětných projektů začal žalobce řádně odděleně evidovat až v roce 2014. Žalovaný zdůraznil nelogičnost postupu žalobce, který deklaroval sepsání projektů výzkumu a vývoje, ale zároveň výdaje vynaložené při realizaci projektů výzkumu a vývoje od počátku jejich realizace odděleně neevidoval, byť se jednalo o nezbytnou podmínku pro akceptaci odpočtu. Provedení svědecké výpovědi pana P. považoval žalovaný za nadbytečné, neboť tato by nemohla vyvrátit pochybnosti ohledně antedatace projektů výzkumu a vývoje prokázané provedeným dokazováním.

II. Žaloba

14. Žalobce v podané žalobě namítal, že napadené rozhodnutí je nezákonné a protiústavní, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, že je zatíženo procesními vadami a že úřední osoby správce daně byly podjaté. Tvrdil, že bylo porušeno jeho právo na spravedlivý proces a právo vlastnit majetek. Žalobce vysvětlil předmět svého podnikání spočívající ve vývoji automatizovaných zařízení na míru podle technických požadavků zákazníků a navrhl k tomu provedení důkazů novinovými články a výpisem z obchodního rejstříku.
15. Nezákonnost a protiústavnost napadeného i prvostupňového rozhodnutí žalobce spatřoval v tom, že finanční orgány posoudily naplnění zákonných podmínek pro žalobcem uplatněný odpočet na podporu výzkumu a vývoje nikoli na základě projektů výzkumu a vývoje předložených žalobcem spolu s vyjádřením ze dne 24. 3. 2018 v reakci na seznámení se změněným kontrolním zjištěním, ale na základě projektů výzkumu a vývoje předložených na počátku daňové kontroly. Žalobce zdůraznil, že právě listinné projekty předložené spolu s vyjádřením ze dne 24. 3. 2018 označil za vypracované a schválené před zahájením řešení jednotlivých projektů. Žalobce prováděl aktualizaci listinných projektů vždy, když došlo ke změně údajů, které byly obsaženy mezi povinnými zákonnými náležitostmi projektů výzkumu a vývoje, ponechal na nich však původní datum vypracování a schválení, aby bylo zřejmé, že se jedná o totožný projekt. Na počátku daňové kontroly předložil správci daně tyto aktualizované projekty. Žalobce žalovanému vytýkal, že se v odůvodnění napadeného rozhodnutí s existencí původních verzí projektů předložených správci daně spolu s vyjádřením ze dne 24. 3. 2018 a vysvětlením způsobu jejich aktualizace nijak nevypořádal a že zpochybnil splnění základní časové podmínky pro uznání nároku na odpočet výdajů na podporu výzkumu a vývoje uvedené v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. § 34c zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014, z důvodu pozdější aktualizace listinných projektů. Stejnou vadu žalobce vytýkal i zprávě o daňové kontrole. Z tohoto důvodu považoval

prvostupňové rozhodnutí správce daně i napadené rozhodnutí žalovaného za nepřezkoumatelná.

16. V dalším žalobním bodu žalobce namítal, že výklad § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. § 34c zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014, který v předmětné věci zastávají žalovaný a správce daně, je nesprávný a nezákonný. Dle žalobce není jazykové znění dotčených ustanovení jednoznačné, jelikož zákon o daních z příjmů ve znění účinném v rozhodném období požaduje uvést v projektu výzkumu a vývoje údaje, které před zahájením řešení nemohou být známy, zároveň však požaduje vypracování a schválení projektu výzkumu a vývoje obsahujícího tyto náležitosti před zahájením jeho řešení. Z toho důvodu žalobce předmětné projekty výzkumu a vývoje aktualizoval a v aktualizovaných projektech ponechal datum původního vypracování a schválení, aby bylo zřejmé, že se jedná o totožné projekty. Cílem uvedeného postupu bylo uvést údaje v původních projektech výzkumu a vývoje do souladu se skutečností. Popsaný způsob aktualizace projektů výzkumu a vývoje považoval žalobce za možný, racionální a naplňující smysl a cíl daných ustanovení. Žalobce žalovanému vytýkal, že se nezabýval výkladem relevantních ustanovení zákona o daních z příjmů, neodůvodnil, proč považoval výklad těchto ustanovení zastávaný žalobcem za nesprávný. Neodůvodnil tvrzení, že projekty výzkumu a vývoje nebylo třeba jakkoliv aktualizovat, ani odmítnutí argumentů žalobce, jimiž vysvětloval svůj postup při aktualizaci projektů výzkumu a vývoje.
17. Žalobce dále brojil proti závěru žalovaného, že zákon o daních z příjmů nepřipouští změnu či aktualizaci projektu výzkumu a vývoje, neboť změny projektu v průběhu realizace se stávají součástí vedené projektové dokumentace. Zákon o daních z příjmů ani pokyn D-288 ve znění účinném v rozhodném období nestanovily, že by provádění aktualizace projektů výzkumu a vývoje po zahájení jejich řešení nebylo možné nebo že by takový postup byl nepřípustný či snad dokonce nezákonný. Jednalo se pouze o metodické doporučení ze strany Generálního finančního ředitelství na základě informace GFŘ ze dne 14. 9. 2017. Pokud by měl žalobce v roce 2014 k dispozici metodickou informaci z roku 2017, pak by podle ní postupoval. Dle žalobce potřeba pokrýt v informaci GFŘ metodický postup při aktualizaci údajů o zaměstnancích zapojených do projektu výzkumu a vývoje, svědčí o tom, že žalobce zjevně nebyl jediným daňovým subjektem, který zákon o daních z příjmů vykládal tímto způsobem. Žalovaný i správce daně věc nesprávně posoudili po právní stránce, když při posouzení žalobcem uplatněného odpočtu na podporu výzkumu a vývoje upřednostnili jimi zastávaný výklad zákona o daních z příjmů a nikoliv možný, racionální a přesvědčivý výklad zastávaný žalobcem, který je pro žalobce příznivější a nezasahuje do jeho základních práv a svobod. Tím došlo k porušení zásady *in dubio mitius*, resp. *in dubio pro libertate*, jak jsou judikovány Ústavním soudem i Nejvyšším správním soudem. Svůj právní názor finanční orgány navíc ani dostatečně neodůvodnily.
18. V dalším žalobním bodu žalobce konstatoval, že správce daně postupoval nezákonně, když po prvním seznámení s kontrolními závěry dne 30. 8. 2017 pokračoval v prověřování formální stránky projektů a vyžádal si informace od Okresní správy sociálního zabezpečení. Na základě vyjádření žalobce ke změně výsledku kontrolního zjištění, s nímž byl žalobce seznámen dne 1. 3. 2018, již nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění a správce daně přistoupil dne 24. 4. 2018 k projednání zprávy o daňové kontrole. Tento nezákonný postup správce daně považoval žalobce za legitimní důvod pro

odmítnutí podpisu zprávy o daňové kontrole, tedy nikoliv za naplnění podmínek § 88 odst. 5 daňového řádu, jak postup žalobce vyhodnotil správce daně a následně žalovaný. Prvostupňové i napadené rozhodnutí jsou z tohoto důvodu zatížena vadou nesprávného posouzení věci po právní stránce. Žalobce se dále cítil být poškozen způsobem vedení daňové kontroly, kdy se dvouleté náročné prokazování materiální stránky projektů výzkumu a vývoje ukázalo jako zbytečné, neboť správce daně posoudil projekty jako nedostatečné z formální stránky. Pokud by správce daně provedl šetření podmínek uplatnění odečtu na podporu výzkumu a vývoje ve správném pořadí a šetřil nejprve náležitosti formální a teprve následně věcné, nemusel žalobce vynaložit náklady na složité prokazování věcné stránky projektů výzkumu a vývoje. Časová souslednost úkonů správce daně svědčila o účelovosti jeho jednání.

19. Žalobce poukázal na veřejně dostupné informace, že v době provádění daňové kontroly byly v rámci finanční správy stanovené cílové odměny zaměstnanců, navázané na doměření daně v důsledku zpochybnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje v určité výši, a navrhoval provést důkaz novinovým článkem uveřejněným v Hospodářských novinách dne 4. 2. 2019 s názvem „Berňák nejdříve udělování odměn za přísnost popíral, ...“ a tiskovou zprávu Nejvyššího správního soudu k rozsudku ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018-113. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018-113, řešil možnou podjatost úředních osob správce daně provádějících daňovou kontrolu ohledně uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, a to z důvodu jejich finanční motivace příslibem výplaty mimořádných odměn. Z uvedených informací a časového a věcného sledu úkonů správce daně žalobce dovodil, že vypsané cílové odměny jsou objektivním faktem, který svědčí o podjatosti úředních osob, které u něj prováděly daňovou kontrolu. Žalovaný tedy pochybil, když nezrušil prvostupňové rozhodnutí pro nezákonnost způsobenou podjatostí úředních osob provádějících daňovou kontrolu.
20. Žalobce v této souvislosti dále konstatoval, že i některé pasáže v napadeném rozhodnutí vzbuzují pochybnost o nestrannosti rozhodování žalovaného. Zejména rozporoval tvrzení žalovaného, že přítomností ocenitelného prvku novosti se správce daně v průběhu daňové kontroly nezabýval, neboť ze spisu, a to zejména ze změněného výsledku kontrolního zjištění ze dne 1. 3. 2018 a ze stanoviska správce daně k odvolání ze dne 7. 9. 2018, vyplývá, že správce daně osvědčil, že činnost žalobce měla povahu vývoje, tedy že v ní byl přítomen jak ocenitelný prvek novosti, tak odstraňování technické nejistoty. Žalobce rovněž namítal, že tvrzení žalovaného, že změna zjištěného skutkového stavu a právního hodnocení správcem daně vyplynula z průběhu dokazování, nemá oporu ve spisovém materiálu, neboť správce daně nové informace začal aktivně zjišťovat až poté, co žalobce vyvrátil jeho pochybnosti vyslovené v prvním výsledku kontrolního zjištění. Ve výzvě ze dne 9. 2. 2017 správce daně sice vyjádřil pochybnosti ohledně vypracování a schválení projektů výzkumu a vývoje před zahájením jejich řešení, učinil tak ale výhradně v návaznosti na zkoumání věcné podstaty prováděných činností žalobce v rámci těchto projektů.
21. Na základě výše uvedených důvodů žalobce navrhoval zrušení napadeného rozhodnutí a žádal náhradu nákladů řízení.

III. Vyjádření žalovaného

22. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě ze dne 19. 2. 2020 odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a spisový materiál a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Uvedl, že se vypořádal se všemi základními odvolacími námitkami, prezentoval svůj odlišný právní názor a alespoň implicitně tak všechny námitky žalobce vypořádal.
23. Dle žalovaného je ze správního spisu patrné, že správce daně během daňové kontroly kontinuálně prověřoval jak podmínku věcné stránky, tak i podmínku formální stránky projektů výzkumu a vývoje současně. Ve výzvě ze dne 9. 2. 2017 byl žalobce vyzván mimo jiné k prokázání splnění podmínek podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. § 34c zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014, v případě všech projektů výzkumu a vývoje, neboť správci daně vznikly pochybnosti o jejich vyhotovení a schválení před zahájením jejich řešení. Byť se pochybnost o prospektivnosti předmětných projektů zakládala na jiných skutkových okolnostech, byla správcem daně již v této době prověřována.
24. Žalovaný setrval na svém závěru, že žalobce provedl antedataci projektů výzkumu a vývoje. Zaznamenávání změn v průběhu řešení projektů výzkumu a vývoje není možné jejich zpětnou aktualizací k původnímu datu vypracování a schválení projektu, jak učinil žalobce v projednávaném případě. V případě uznání postupu žalobce za správný by byla otevřena cesta k nedodržování povinnosti stanovené v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. § 34c zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014, neboť jakýkoliv daňový subjekt by měl možnost opravit nedostatky následně po jejich odhalení správcem daně předložením původních projektů bez zjištěných nedostatků a tvrdit, že dříve předložené projekty byly aktualizací těch původních. S odkazem na judikaturu správních soudů (konkrétně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56, či rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 16. 11. 2016, č. j. 52 Af 17/2016-84) zopakoval, že zákon o daních z příjmů ukládá vypracování a schválení pouze jednoho projektu výzkumu a vývoje k určitému datu před zahájením jeho řešení, kterým daňový subjekt vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji, jeho pozdější aktualizace zákon o daních z příjmů nepřipouští, neboť změny projektu v průběhu jeho realizace se stávají součástí projektové dokumentace. Tvzení žalobce, že záměrně ponechal datum původního vypracování a schválení projektu výzkumu a vývoje, aby bylo zřejmé, že se stále jedná o tentýž projekt, nepovažoval žalovaný i nadále za přesvědčivé. Dle žalovaného žalobcem zvolená forma aktualizace údajů postrádala jakoukoli vypovídací hodnotu, neboť věrohodně neodrážela změny v průběhu realizace projektu tak, jak v čase nastaly. Žalovaný rovněž setrval na právním názoru, že výklad § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. § 34c zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014, je jasný, proto je irrelevantní žalobní námitka týkající se porušení zásady *in dubio mitius*, resp. *in dubio pro libertate*.
25. K námitce podjatosti úředních osob žalovaný uvedl, že v případě hodnocení formálních náležitostí projektu je subjektivní přístup a tedy i podjatost úředních osob správce daně prakticky vyloučena. Prvostupňové rozhodnutí přezkoumal a potvrdil žalovaný, o jehož

podjatosti nelze mít pochyb, neboť se na něj příslib cílových odměn nevztahoval. Príslib cílové odměny, ani finanční motivace nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí bez dalšího. V citovaném rozsudku ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018-113, se Nejvyšší správní soud nezabýval automatickou podjatostí úředních osob při správě daní v závislosti na dokumentu Generálního finančního ředitelství „Podmínky pro příslib cílové odměny, příslib cílové odměny“ ze dne 19. 2. 2016, toliko *obiter dictum* kritizoval jeho obsah. Postup podjaté osoby je navíc nutno poměřit s tím, jak by postupovala osoba nepodjatá, byl-li by výsledek stejný, nejde o nezákonnost. Dle žalovaného nelze postup úředních osob jednajících za správce daně posoudit jako vadu řízení, zaprvé proto, že daňová kontrola byla u žalobce zahájena před vydáním zmíněného příslibu cílových odměn dne 28. 1. 2016, a zadruhé proto, že žalobce sám v rámci daňové kontroly, navazujícím odvolacím řízení i v podané žalobě aktualizaci projektů výzkumu a vývoje spojenou s jejich antedatací připustil. Bylo tudíž bezpředmětné, v jaké fázi daňové kontroly správce daně porušení dotčených ustanovení zákona o daních z příjmů zjistil, neboť tento nesprávný postup žalobce při sestavování a schvalování projektů výzkumu a vývoje byl postaven na jisto.

IV. Replika žalobce

26. V písemné replice ze dne 9. 3. 2021 žalobce setrval na své žalobní argumentaci. Dále upozornil na skutkové odlišnosti projednávaného případu od věci rozhodované Krajským soudem v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích v rozsudku ze dne 16. 11. 2016, č. j. 52 Af 17/2016-84, na nějž odkazoval žalovaný ve svém vyjádření.

V. Duplika žalovaného

27. V reakci na repliku žalobce žalovaný mimo jiné konstatoval, že žalobcem zmíněná informace GFŘ k projektům výzkumu a vývoje byla sice vydaná až v roce 2017, navazuje však na již existující právní rámec a ustálenou soudní judikaturu, na niž GFŘ v informaci také odkazuje. Informace GFŘ tudíž nezakládá žádné nové skutečnosti, tj. nový právní rámec okolností a podmínek rozhodných při posuzování akceptace odpočtu na vědu a výzkum. Žalovaný připustil, že skutkový stav řešený v rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 16. 11. 2016, č. j. 52 Af 17/2016-84, je sice v určitém směru odlišný, nicméně o povaze a smyslu projektu mluví zcela jednoznačně. Ke stejnému závěru dospěl stejný krajský soud i v rozsudku ze dne 9. 10. 2019, č. j. 52 Af 28/2018-117. Ohledně námitky podjatosti v souvislosti s cílovými odměnami odkázal žalovaný na rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 17. 6. 2020, č. j. 29 Af 55/2018-86, či ze dne 4. 11. 2018-113, č. j. 59 Af 56/2018-89, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 11. 2020, č. j. 1 Afs 270/2020-26, a rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 9. 12. 2020, č. j. 52 Af 40/2019-104.

VI. Skutečnosti vyplývající ze správního spisu

28. Z předloženého spisového materiálu soud zjistil, že dne 28. 1. 2016 byla s žalobcem zahájena daňová kontrola týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 zaměřená na ověření oprávněnosti uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj a prověření správnosti záúčtování poskytnutých dotačních titulů.

29. Již dne 28. 1. 2016 na počátku daňové kontroly předložil žalobce správci daně formální listinné projekty výzkumu a vývoje s následujícím pro projednávaný případ relevantním obsahem:

- Projekt vývoje č. 13062 obsahoval v záhlaví položky datum vytvoření a schválení dne 23. 7. 2013, položky datum poslední změny a revize nebyly vyplněny a jako osoby zajišťující odborné řešení projektu na hlavní pracovní poměr byli uvedeni S. K., J. G., P. T., K. M., M. J., P. K., J. K., J. K., R. P., T. S. a P. Š.
- Projekt vývoje č. 13093 obsahoval v záhlaví položky datum vytvoření a schválení dne 8. 11. 2013, položky datum poslední změny a revize nebyly vyplněny a jako osoby zajišťující odborné řešení projektu na hlavní pracovní poměr byli uvedeni S. K., M. L. B., J. K., J. K., R. P. a P. Š.
- Projekt vývoje č. 13081 obsahoval v záhlaví položky datum vytvoření a schválení dne 25. 9. 2013, položky datum poslední změny a revize nebyly vyplněny a jako osoby zajišťující odborné řešení projektu na hlavní pracovní poměr byli uvedeni S. K., P. V., J. K., T. B., J. G., P. K., J. K., K. M., R. P. a P. Š.
- Projekt vývoje č. 14053 obsahoval v záhlaví položky datum vytvoření a schválení dne 4. 4. 2014, položky datum poslední změny a revize nebyly vyplněny a jako osoby zajišťující odborné řešení projektu na hlavní pracovní poměr byli uvedeni S. K., P. V., P. K., J. K., T. B., J. G., P. K., M. K., J. K., K. M., R. P. a T. S.
- Projekt vývoje č. 14081 obsahoval v záhlaví položky datum vytvoření a schválení dne 15. 5. 2014, položky datum poslední změny a revize nebyly vyplněny a jako osoby zajišťující odborné řešení projektu na hlavní pracovní poměr byli uvedeni S. K., P. V., J. K., O. S., T. B., J. G., P. K., M. K., J. K. a T. S.
- Projekt vývoje č. 14082 obsahoval v záhlaví položky datum vytvoření a schválení dne 21. 8. 2014, položky datum poslední změny a revize nebyly vyplněny a jako osoby zajišťující odborné řešení projektu na hlavní pracovní poměr byli uvedeni S. K., P. V., J. K., P. K., T. B., J. G., P. K., M. K. a T. S.
- Projekt vývoje č. 14083 obsahoval v záhlaví položky datum vytvoření a schválení dne 8. 7. 2014, položky datum poslední změny a revize nebyly vyplněny a jako osoby zajišťující odborné řešení projektu na hlavní pracovní poměr byli uvedeni S. K., M. L. B., J. K., T. S. a P. Š.
- Projekt vývoje č. 14030 obsahoval v záhlaví položky datum vytvoření a schválení dne 10. 1. 2014, položky datum poslední změny a revize nebyly vyplněny a jako osoby zajišťující odborné řešení projektu na hlavní pracovní poměr byli uvedeni S. K., M. L. B., M. B., P. K., P. M., O. S., T. B., J. G., P. K., M. K., J. K., K. M., R. P., T. S. a P. Š.
- Projekt vývoje č. 13091 obsahoval v záhlaví položky datum vytvoření a schválení dne 9. 10. 2013, položky datum poslední změny a revize nebyly vyplněny a jako osoby zajišťující odborné řešení projektu na hlavní pracovní poměr byli uvedeni S. K., M. J., J. K., J. G., J. K., K. M., T. S. a P. Š.
- Projekt vývoje č. 13095 obsahoval v záhlaví položky datum vytvoření a schválení dne 3. 10. 2013, položky datum poslední změny a revize nebyly vyplněny a jako osoby zajišťující odborné řešení projektu na hlavní pracovní poměr byli uvedeni S. K., P. V., M. B., P. K., J. K., P. M., O. S., T. B., J. G., P. K., J. K., K. M., R. P., T. S. a P. Š.
- Projekt vývoje č. 13004 obsahoval v záhlaví položky datum vytvoření a schválení dne 7. 1. 2013, položky datum poslední změny a revize nebyly vyplněny a jako

osoby zajišťující odborné řešení projektu na hlavní pracovní poměr byli uvedeni S. K., M. J., P. M., J. G., J. K., K. M., T. S. a P. Š.

- Projekt vývoje č. 14039 obsahoval v záhlaví položky datum vytvoření a schválení dne 26. 2. 2014, položky datum poslední změny a revize nebyly vyplněny a jako osoby zajišťující odborné řešení projektu na hlavní pracovní poměr byli uvedeni S. K., M. L. B., P. K., J. K., T. B., J. G., P. K., M. K., J. K., K. M., R. P. a T. S.
- Projekt vývoje č. 14054 obsahoval v záhlaví položky datum vytvoření a schválení dne 26. 6. 2014, položky datum poslední změny a revize nebyly vyplněny a jako osoby zajišťující odborné řešení projektu na hlavní pracovní poměr byli uvedeni S. K., P. V., T. B., M. K. J. K.

30. Výzvou ze dne 4. 4. 2016 byl žalobce vyzván, aby doložil a prokázal, že uvedené projekty výzkumu a vývoje splňují základní kritéria pro uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje dle § 34a zákona o daních příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014, prokázal přítomnost ocenitelného prvku novosti a výzkumné nebo technické nejistoty v průběhu řešení daných projektů a prokázal oprávněnost zahrnutí mzdových nákladů pana P. K. v souvislosti s projekty č. 14082, 14081, 13081, 13095, 14030, 14061, 14115 a 14122 a nákladů na subdodávky od třetích osob do uplatněného odpočtu na podporu výzkumu a vývoje.

31. V reakci na výzvu žalobce v podání ze dne 5. 9. 2016 vysvětloval, v čem spočíval ocenitelný prvek novosti a technická nejistota u jednotlivých projektů výzkumu a vývoje, a že jednotlivé subdodávky je třeba posuzovat z hlediska faktického obsahu dodávek a nikoliv podle formálního názvu. Správce daně si vyžádal předložení dalších listin k jednotlivým projektům výzkumu a vývoje, dne 13. 7. 2016 se konalo ústní jednání, na němž žalobce prezentoval projekty č. 13004 a 13095. Dne 25. 7. 2016 žalobce předložil doklady k projektům č. 13095, 14082 a 14054 ve vztahu k subdodávkám třetích osob. Dne 9. 9. 2016 se konalo ústní jednání, na němž žalobce prezentoval projekty č. 13091 a 14030 zahrnující dílčí projekty č. 14030, 14061, 14080, 14085, 14109, 14115 a 14122. Dne 9. 12. 2016 se konalo ústní jednání, na němž žalobce předložil dokumentaci k projektům č. 13062, 14083, 14053, a dne 9. 1. 2017 k projektu č. 14039. Správce daně vyzval také dodavatele subdodávek k poskytnutí listin a informací, podklady získané z odpovědí jednotlivých dodavatelů žalobce byly do spisového materiálu zařazeny úředními záznamy ze dne 6. 10. 2016, 1. 2. 2017 a 11. 7. 2017.

32. Výzvou ze dne 9. 2. 2017 byl žalobce vyzván, aby doložil a prokázal, že uvedené projekty výzkumu a vývoje splňují základní kritéria pro uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. § 34c zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014, a prokázal, že písemné projekty, ve kterých vymezil svou činnost ve výzkumu a vývoji, byly zpracovány před zahájením řešení projektu a zda u projektů existuje prvek technické nejistoty. Ve vztahu k projektu č. 13004 se pochybnosti správce daně zakládaly na nesrovnalostech v harmonogramu prací obsažených v projektu a ve vztahu ke všem projektům výzkumu a vývoje na skutečnosti, že žalobce již v nabídkách popisoval výsledek svého výzkumu a vývoje, z čehož správce daně dovodil absenci technické nejistoty při realizaci projektů. Pochybnosti správce daně posílila skutečnost, že žalobce v předchozích zdaňovacích obdobích neuplatnil žádné výdaje při realizaci projektů výzkumu a vývoje, což vylučuje

uplatnění odpočtu ve výši 110 % výdajů. Dále správce daně vytkl žalobci, že v případě vybraných projektů zahrnul do odpočtu na výzkum a vývoj náklady za služby.

33. Po vyjádření žalobce ze dne 9. 5. 2017 seznámil správce daně žalobce dne 30. 8. 2017 s výsledkem kontrolního zjištění, v němž byl žalobcem uplatněný odpočet na podporu výzkumu a vývoje vyloučen z titulu neprokázání skutečné přítomnosti technické nejistoty, zahrnutí nákladů, které byly hrazeny z dotovaných zdrojů, zahrnutí nákladů na služby a neoprávněného uplatnění odpočtu ve výši 110 %.
34. V reakci na seznámení s kontrolním zjištěním žalobce v podání ze dne 7. 11. 2017 uvedl, že se neztotožňuje se závěrem správce daně o neoprávněnosti uplatnění odpočtu ve výši 110 %, naopak se ztotožnil se závěrem o neoprávněném zahrnutí nákladů na mzdové prostředky hrazené z veřejných zdrojů do odpočtu. K pochybnostem správce daně o neoprávněném zahrnutí nákladů na služby do odpočtu odkázal žalobce na proběhlé prezentace projektů a předložené faktury. K nesrovnalostem v projektu č. 13004 žalobce vysvětlil, že tento projekt byl zpětně aktualizován dle sjednaných změn se zákazníkem, proto obsahoval údaje z roku 2014 a nikoli údaje aktuální při jeho vypracování a schválení a k důkazu navrhnul předložení původního znění tohoto projektu. Dále zopakoval, v čem spočíval ocenitelný prvek novosti a technická nejistota u jednotlivých projektů výzkumu a vývoje, navrhl přizvat znalce z příslušného oboru k posouzení technické stránky jednotlivých projektů a provést výslech svého zaměstnance pana K. jako svědka. Správce daně provedl dle návrhu žalobce výslech svědka a seznámil se s listinou Projekt vývoje 13004 ze dne 7. 1. 2013, o němž žalobce prohlásil, že šlo o původně schválený dokument, a dále s technickou a projektovou dokumentací týkající se předmětných projektů.
35. Dne 9. 1. 2018 zaslal správce daně Okresní správě sociálního zabezpečení výzvu k poskytnutí listin prokazujících počet zaměstnanců žalobce v roce 2013 a 2014 včetně dat zahájení a ukončení jejich pracovních poměrů. Odpověď Okresní správy sociálního zabezpečení ze dne 25. 1. 2018 byla správci daně doručena dne 26. 1. 2018 a obsahovala seznam zaměstnanců žalobce ve sledovaném období včetně uvedení trvání jejich zaměstnání.
36. Dne 1. 3. 2018 správce daně seznámil žalobce se změněným výsledkem kontrolního zjištění. Konstatoval, že v návaznosti na výslech svědka a předložené podklady k jednotlivým projektům žalobce rozptýlil pochybnosti o přítomnosti technické nejistoty a zdokladoval probíhající vývoj zařízení v průběhu jeho výroby. Dále vysvětlil, že z důvodu ověření doby zaměstnání pana P. K. u žalobce, zaslal dne 9. 1. 2018 výzvu Okresní správě sociálního zabezpečení. V návaznosti na odpověď Okresní správy sociálního zabezpečení ze dne 25. 1. 2018 uvedl, že v projektech č. 13062, 13093, 13081, 14053, 14081, 14054, 14039, 14030 a 13095 jsou uvedeni pracovníci, kteří v době jejich vypracování a schválení nebyli zaměstnanci žalobce, a to konkrétně:
- V projektu vývoje č. 13062 s datem vytvoření a schválení dne 23. 7. 2013 byl uveden jako osoba zajišťující odborné řešení projektu na hlavní pracovní poměr R. P. zaměstnaný u žalobce až od 17. 12. 2013.
 - V projektu vývoje č. 13093 s datem vytvoření a schválení dne 8. 11. 2013 byl uveden jako osoba zajišťující odborné řešení projektu na hlavní pracovní poměr R. P. zaměstnaný u žalobce až od 17. 12. 2013.

- V projektu vývoje č. 13081 s datem vytvoření a schválení dne 25. 9. 2013 byli uvedeni jako osoby zajišťující odborné řešení projektu na hlavní pracovní poměr R. P. zaměstnaný u žalobce až od 17. 12. 2013, P. K. zaměstnaný u žalobce až od 1. 1. 2014 a T. B. zaměstnaný u žalobce až od 1. 7. 2014.
- V projektu vývoje č. 14053 s datem vytvoření a schválení dne 4. 4. 2014 byli uvedeni jako osoby zajišťující odborné řešení projektu na hlavní pracovní poměr T. B. a M. K. zaměstnaní u žalobce až od 1. 7. 2014.
- V projektu vývoje č. 14081 s datem vytvoření a schválení dne 15. 5. 2014 byli uvedeni jako osoby zajišťující odborné řešení projektu na hlavní pracovní poměr T. B. a M. K. zaměstnaní u žalobce až od 1. 7. 2014 a O. S. zaměstnaný u žalobce až od 1. 8. 2014.
- V projektu vývoje č. 14054 s datem vytvoření a schválení dne 26. 6. 2014 byli uvedeni jako osoby zajišťující odborné řešení projektu na hlavní pracovní poměr T. B. a M. K. zaměstnaní u žalobce až od 1. 7. 2014.
- V projektu vývoje č. 14039 s datem vytvoření a schválení dne 26. 2. 2014 byli uvedeni jako osoby zajišťující odborné řešení projektu na hlavní pracovní poměr T. B. a M. K. zaměstnaní u žalobce až od 1. 7. 2014.
- V projektu vývoje č. 14030 s datem vytvoření a schválení dne 10. 1. 2014 byli uvedeni jako osoby zajišťující odborné řešení projektu na hlavní pracovní poměr T. B. a M. K. zaměstnaní u žalobce až od 1. 7. 2014, O. S. zaměstnaný u žalobce až od 1. 8. 2014 a M. B. zaměstnaný u žalobce až od 1. 9. 2014.
- V projektu vývoje č. 13095 s datem vytvoření a schválení dne 3. 10. 2013 byli uvedeni jako osoby zajišťující odborné řešení projektu na hlavní pracovní poměr P. K. zaměstnaný u žalobce až od 1. 1. 2014, T. B. zaměstnaný u žalobce až od 1. 7. 2014, O. S. zaměstnaný u žalobce až od 1. 8. 2014 a M. B. zaměstnaný u žalobce až od 1. 9. 2014.

Z toho správce daně dovodil, že uvedené projekty nemohly být schváleny před zahájením jejich řešení a nebyla tak naplněna podmínka § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmu, ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. § 34c zákona o daních z příjmu, ve znění účinném od 1. 1. 2014. Ostatní části kontrolního zjištění, se kterými byl žalobce seznámen dne 30. 8. 2017, zůstaly beze změny.

37. V reakci na změněný výsledek kontrolního zjištění žalobce ve vyjádření ze dne 24. 3. 2018 doručeném správci daně 26. 3. 2018 uvedl, že předmětné sporné projekty byly schváleny v termínech na nich uvedených a z důvodů změny smluvních podmínek či změny personálního obsazení byly následně aktualizovány a dány tak do souladu se skutečností. Žalobce předložil mzdové listy M. K. za rok 2013 a 2014, z nichž vyplývalo, že byl u žalobce zaměstnán od června 2013 do června 2014 na základě dohody o provedení práce. Dále předložil původní projekty č. 13062, 13093, 13081, 13095, 14053, 14054, 14081, 14039 a 14030, jež se od projektů předložených na počátku daňové kontroly dne 28. 1. 2016 lišily v následujícím:

- Projekt vývoje č. 13062 s datem vytvoření a schválení dne 23. 7. 2013 neobsahoval jako osobu zajišťující odborné řešení projektu na hlavní pracovní poměr R. P.
- Projekt vývoje č. 13093 s datem vytvoření a schválení dne 8. 11. 2013 neobsahoval jako osobu zajišťující odborné řešení projektu na hlavní pracovní poměr R. P.

- Projekt vývoje č. 13081 s datem vytvoření a schválení dne 25. 9. 2013 neobsahoval jako osoby zajišťující odborné řešení projektu na hlavní pracovní poměr R. P., P. K. a T. B.
- Projekt vývoje č. 14053 s datem vytvoření a schválení dne 4. 4. 2014 neobsahoval jako osobu zajišťující odborné řešení projektu na hlavní pracovní poměr T. B.
- Projekt vývoje č. 14081 s datem vytvoření a schválení dne 15. 5. 2014 neobsahoval jako osoby zajišťující odborné řešení projektu na hlavní pracovní poměr T. B. a O. S.
- Projekt vývoje č. 14054 s datem vytvoření a schválení dne 26. 6. 2014 neobsahoval jako osobu zajišťující odborné řešení projektu na hlavní pracovní poměr T. B.
- Projekt vývoje č. 14039 s datem vytvoření a schválení dne 26. 2. 2014 neobsahoval jako osobu zajišťující odborné řešení projektu na hlavní pracovní poměr T. B.
- Projekt vývoje č. 14030 s datem vytvoření a schválení dne 10. 1. 2014 neobsahoval jako osobu zajišťující odborné řešení projektu na hlavní pracovní poměr T. B., O. S. a M. B.
- Projekt vývoje č. 13095 s datem vytvoření a schválení dne 3. 10. 2013 neobsahoval jako osoby zajišťující odborné řešení projektu na hlavní pracovní poměr P. K., T. B., O. S. a M. B.

38. Vzhledem k tomu, že na základě vyjádření ze dne 24. 3. 2018 nedošlo již ke změně kontrolního zjištění, přistoupil správce daně k sepsání zprávy o daňové kontrole, jež měla být s žalobcem projednána na ústním jednání dne 24. 4. 2018. V případě projektů vývoje č. 13062, 13093, 13081, 14053, 14081, 14054, 14039, 14030 a 13095 správce daně shledal, že žalobce porušil formální požadavky § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. § 34c zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014, tím, že neprokázal sepsání a schválení projektů výzkumu a vývoje před zahájením jejich řešení. Mzdové listy M. K. nevyvrátily pochybnosti správce daně o tom, že listinné projekty č. 14053, 14081, 14054, 14039, 14030 a 14081 předložené dne 26. 3. 2018 nebyly schváleny a podepsány ve dnech na nich uvedených, neboť i na nich byl M. K. uveden jako zaměstnanec na hlavní pracovní poměr, byť dle mzdových listů v době schválení uvedených projektů byl zaměstnán na základě dohody o provedení práce. Předložení opravených listinných projektů vývoje č. 13062, 13093, 13081, 14053, 14081, 14054, 14039, 14030, 13095 a 13004 v návaznosti na sdělení zjištěných nesrovnalostí nemohl správce daně považovat za důkaz existence těchto dokumentů před zahájením řešení jednotlivých projektů výzkumu a vývoje. Dále správce daně konstatoval, že žalobce porušil § 34b odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014 tím, že do odpočtu na výzkum a vývoj zahrnul mzdové náklady na P. K. kryté z veřejných prostředků. S tímto zjištěním se žalobce v průběhu daňové kontroly ztotožnil. Správce daně rovněž konstatoval, že žalobce porušil § 34b odst. 2 písm. b) bod 1. zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014, tím, že do odpočtu na výzkum a vývoj zahrnul náklady za služby, a dále že neoprávněně uplatnil odpočet na výzkum a vývoj ve výši 110 % ve smyslu § 34a odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014.

39. V rámci ústního jednání dne 24. 4. 2018, v jehož průběhu mělo dojít k projednání zprávy o daňové kontrole, podal žalobce stížnost na postup správce daně ve smyslu § 261 daňového řádu a odmítl zprávu o daňové kontrole projednat. Zpráva o daňové kontrole byla žalobci doručena dne 26. 4. 2018 jako příloha oznámení ze dne 25. 4. 2018. V návaznosti na zprávu

o daňové kontrole byl dne 30. 4. 2018 vydán dodatečný platební výměr, proti kterému podal žalobce dne 4. 6. 2018 odvolání. V odvolání navrhoval doplnit dokazování o opětovný výslech technického garanta projektů pana K. a dále personalistky žalobce paní B. Stížnost žalobce byla vyřízena správcem daně jako nedůvodná vyrozuměním ze dne 20. 6. 2018. Dne 17. 7. 2018 podal žalobce žalovanému žádost o prošetření vyřízení stížnosti. V průběhu odvolacího řízení předložil žalobce žalovanému k důkazu monitorovací zprávy o realizaci výsledků výzkumu a vývoje zachycující průběh realizace všech sporných projektů včetně personálních změn k prokázání, že nedošlo k antedataci listinných projektů výzkumu a vývoje. Dne 21. 6. 2019 byl žalobce žalovaným seznámen s hodnocením doplněných důkazních prostředků, k němuž se podáním ze dne 15. 7. 2019 vyjádřil. Argumentoval obdobně jako v podané žalobě, předložil další listinné důkazní prostředky včetně tabulky mapující zapojení jednotlivých pracovníků do řešení jednotlivých projektů a navrhl svědeckou výpověď ředitele žalobce pana P. O důvodech neprovedení navrhované svědecké výpovědi žalovaný žalobce vyrozuměl dle 11. 9. 2019. Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání žalobce zamítl.

VII. Ústní jednání

40. Během ústního jednání konaného dne 14. 4. 2021 žalobce i žalovaný setrvali na své právní argumentaci.
41. Skutečnosti rozhodné pro posouzení věci jsou dostatečně objasněny předloženým spisovým materiálem, případně nejsou sporné, soud proto neprováděl žádné dokazování. Většina listin, které žalobce na podporu žalobních tvrzení označil, byla součástí správního spisu, kterým se dokazování ve správním soudnictví neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117). Soud neprovedl k důkazu informaci GfŘ ze dne 14. 9. 2017, neboť její obsah ani skutečnost, že byla vydána až v roce 2017, tj. žalobci nemohla být ve zdaňovacího období, o něž v projednávané věci jde, známa, nejsou mezi stranami sporné. Sporný není ani obsah pokynu D-288 a souvisejícího sdělení k pokynu ze dne 3. 10. 2014. Soud neprováděl k důkazu ani článek uveřejněný v Hospodářských novinách dne 4. 2. 2019 s názvem „Bernák nejdříve udělování odměn za přisnost popíral, ...“ a tiskovou zprávu Nejvyššího správního soudu ke svému rozsudku ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018-113, neboť obsah citovaného rozsudku je soudu znám. Za nadbytečné považoval soud provádět důkaz i výpisem z obchodního rejstříku a dalšímu novinovými články popisujícími charakter činnosti žalobce.

VIII. Posouzení věci krajským soudem

42. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s., a dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná.
43. Předmětem soudního přezkumu jsou rozhodnutí finančních orgánů, jimiž byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 a uloženo penále, neboť finanční orgány neuznaly žalobci odpočet výdajů vynaložených při realizaci

projektů výzkumu a vývoje, které žalobce vynaložil v souvislosti s řešením s řešením 13 projektů výzkumu a vývoje označených č. 13004, 13062, 13081, 13091, 13093, 13095, 14030, 14039, 14053, 14054, 14081, 14082 a 14083, když u 10 z nich (projektů č. 13004, 13062, 13093, 13081, 14053, 14081, 14054, 14039, 14030 a 13095) dospěly k závěru, že žalobce neprokázal splnění formálních požadavků § 34 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. § 34c zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014, především splnění podmínky sepsání a schválení projektů výzkumu a vývoje před zahájením jejich řešení.

44. Zákonný rámec pro posouzení věci a judikturní východiska k otázce zákonných podmínek kladených na daňový režim projektů výzkumu a vývoje jsou následující.
45. 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, která dává poplatníkům daně možnost uplatnit odpočet nákladů vynaložených na realizaci výzkumu a vývoje od základu daně. Náklady na výzkum a vývoj jsou tak *de facto* uplatněny dvakrát, jednou jako daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů a podruhé jako odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 téhož zákona.
46. S účinností od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 byla pravidla pro uplatňování položky odčitatelné od základu daně ve formě odpočtu na podporu výzkumu a vývoje obsažena v ustanoveních § 34 odst. 4 až 6 a zákona o daních z příjmů.
47. Podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, se projektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odstavce 4, rozumí písemný dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji a který obsahuje zejména základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou obchodní firma nebo název poplatníka, jeho sídlo a identifikační číslo, bylo-li přiděleno, popřípadě jméno a příjmení poplatníka, je-li poplatník fyzickou osobou, místo jeho trvalého pobytu a místo podnikání, dobu řešení projektu (datum zahájení a datum ukončení řešení projektu), cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, datum, místo, jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení; oprávněnou osobou se rozumí poplatník, je-li fyzickou osobou, nebo osoba vykonávající funkci statutárního orgánu poplatníka anebo osoba, která je členem statutárního orgánu poplatníka.
48. S účinností od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 byla pravidla pro uplatňování položky odčitatelné od základu daně ve formě odpočtu na podporu výzkumu a vývoje obsažena v ustanoveních § 34 odst. 4 a 5 a § 34a až § 34e zákona o daních z příjmů.
49. Podle § 34c odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014, se projektem výzkumu a vývoje se rozumí dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu

výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji podle zákona upravujícího podporu výzkumu a vývoje a který 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 celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, e) jména všech osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, f) způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, g) den a místo schválení projektu, h) jméno a podpis odpovědné osoby za projekt výzkumu a vývoje. Podle odst. 2 téhož ustanovení musí být projekt výzkumu a vývoje schválen poplatníkem před zahájením jeho řešení.

50. S ohledem na možnost „dvojího“ odpočtu na podporu výzkumu a vývoje předepisuje zákon o daních z příjmů řadu materiálních a formálních podmínek, jejichž splnění je nutné k uznání odpočtu nákladů od základu daně správcem 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, č. j. 7 Afs 39/2014-48). Splnění podmínky existence písemného projektu splňujícího náležitosti § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. § 34c tohoto zákona ve znění účinném od 1. 1. 2014, zpracovaného před zahájením výzkumných či vývojových prací, je výchozím předpokladem pro uplatnění odečitatelné položky výzkumu a vývoje a současně jedním z nástrojů zabránění zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj, a to především s ohledem na jeho atraktivitu pro daňové subjekty. Jinak řečeno, § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů vyžaduje pro odečet od základu daně splnění jasně stanovených podmínek (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 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). 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, č. j. 7 Afs 261/2016-20, všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na jeho internetových stránkách www.nssoud.cz).

VIII.a Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí

51. Soud se nejprve musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí z důvodu nedostatku odůvodnění. K tomu je třeba uvést, že je samozřejmě povinností žalovaného jako odvolacího orgánu svoje rozhodnutí řádně odůvodnit v souladu s § 116 odst. 2 daňového řádu, včetně vypořádání všech odvolacích námitek. Tuto povinnost však nelze absolutizovat a chápat ji jako striktní požadavek na podrobné vypořádání každé dílčí námítky a argumentace, je-li z odůvodnění rozhodnutí seznatelné, jak o odvolacích důvodech žalovaný uvážil a na základě jakého skutkového stavu, právních úvah a důvodů

tak učinil. Některé výtky mohou být vypořádány i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje správní orgán názor odlišný od žalobce, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy minimálně *implicitně* vypořádá. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vysvětlil na základě jakých skutkových zjištění a právních závěrů ve shodě se správcem daně vyloučil část výdajů (nákladů) vynaložených při realizaci výzkumu a vývoje z odpočtu na vědu a výzkum uplatněného na řádku č. 242 daňového přiznání za zdaňovací období 2014 ve smyslu § 34 odst. 4 a násl. zákona o daních z příjmů ve výši 56 630 559 Kč. Tento závěr žalovaného soud považuje za srozumitelný a přezkoumatelný, jak bude dále rozvedeno níže. Skutečnost, že žalobce s takto prezentovaným názorem žalovaného nesouhlasí, nezakládá sama o sobě nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.

VIII.b Procesní vady daňové kontroly

52. Žalobce namítal procesně vadný postup správce daně při provádění daňové kontroly spočívající v tom, že správce daně odesláním výzvy Okresní správě sociálního zabezpečení dne 9. 1. 2018 začal *de facto* novou daňovou kontrolu, a proto měl dále provést žalobcem navrhované důkazní prostředky a seznámit žalobce s jejich hodnocením. Lhůta k seznámení se se změněným výsledkem kontrolního zjištění stanovená správcem daně byla dle žalobce navíc nepřiměřeně krátká. Žalobce se cítil být poškozen účelovým a nehospodárným prováděním daňové kontroly a jejím nezákonným ukončením doručením zprávy o daňové kontrole.
53. Podle § 88 odst. 2 daňového řádu *správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Podle odst. 3 téhož ustanovení na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění. Podle odst. 5 téhož ustanovení odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly. Podle odst. 6 téhož ustanovení odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.*
54. Soud se ztotožňuje s hodnocením žalovaného, že z formulace výzvy ze dne 9. 2. 2017 vyplývá, že správce daně prověřoval formální i materiální stránku projektů kontinuálně v průběhu celé daňové kontroly, byť na základě jiných skutkových zjištění. Ze správního spisu rovněž vyplývá, že správce daně vyzval žalobce k prokázání oprávněnosti zahrnutí mzdových nákladů pana P. K. do projektů č. 14082, 14081, 13081, 1309, 14030, 14061, 14115 a 14122 již ve výzvě ze dne 4. 4. 2016 a dne 30. 8. 2018 jej pak seznámil s kontrolním zjištěním, že tyto náklady byly uplatněny neoprávněně. V návaznosti na to soud nepovažuje za překvapivé, že si správce daně v závěru daňové kontroly poté, co se žalobce k tomuto zjištění nijak nevyjádřil, vyžádal z důvodu ověření doby zaměstnání pana P. K. u Okresní správy sociálního zabezpečení listiny prokazující počet zaměstnanců žalobce

v letech 2013 a 2014 s datem zahájení a ukončení jejich pracovního poměru. Je zjevné, že při prověřování doby zaměstnání pana P. K. u žalobce a srovnávání této doby s jednotlivými listinnými projekty správce daně objevil nesrovnalosti, které se týkaly i dalších zaměstnanců žalobce. Takový postup správce daně nepovažuje soud za účelový či nehospodárný a už vůbec v něm nespatřuje zahájení nové daňové kontroly.

55. Ze správního spisu plyne, že správce daně seznámil žalobce na jednání dne 1. 3. 2018 se změnou kontrolního zjištění, kterou učinil na základě důkazů navržených žalobcem (výslechu svědka K. a předložených podkladů k jednotlivým projektům) a odpovědi od Okresní správy sociálního zabezpečení. Správce daně poté akceptoval žalobcovu žádost o stanovení lhůty k vyjádření se ke kontrolním zjištěním, která byla na žádost žalobce v souladu s § 36 odst. 3 daňového řádu konkludentně prodloužena o dalších 15 dní. Ve svém následném vyjádření ze dne 26. 3. 2018 žalobce vyslovil nesouhlas se závěry správce daně a navrhl další důkazy (tzv. původní projekty výzkumu a vývoje č. 13062, 13081, 13093, 13095, 14030, 14039, 14053, 14054 a 14081, v nichž nebyli uvedeni pánové R. P., P. K., T. B., O. S. a M. B. jako osoby zajišťující odborné řešení projektů, a mzdové listy pana M. K. dokládající jeho zaměstnanecký poměr k žalobci v období června 2013 až června 2014 na základě dohody o provedení práce). Při dalším ústním jednání konaném dne 24. 4. 2018 žalobce odmítl podepsat zprávu o daňové kontrole s tím, že se správce daně nezabýval jím navrhovanými důkazy. Správce daně následně doručil žalobci zprávu o daňové kontrole postupem podle § 88 odst. 5 a 6 daňového řádu.
56. S ohledem na výše popsany průběh projednávání zprávy o daňové kontrole soud dospěl k závěru, že žalobce měl dostatek možností vyjádřit své stanovisko ke kontrolním zjištěním správce daně včetně učinění dalších důkazních návrhů. Osmidenní lhůtu prodlouženou o dalších 15 dní stanovenou žalobci k vyjádření ke změně kontrolního zjištění považuje soud za zcela přiměřenou. Žalobcovu názoru, že správce daně měl po vyjádření žalobce ke změně kontrolního zjištění pokračovat v dokazování nebo alespoň seznámit žalobce s vyhodnocením důkazních prostředků, nelze přisvědčit. Vzhledem k tomu, že na základě vyjádření žalobce ke změně výsledku kontrolního zjištění již nedošlo k jeho změně, byl správce daně oprávněn přistoupit k projednání zprávy o daňové kontrole. Správce daně se pak na str. 8 - 10 zprávy o daňové kontrole podrobně věnoval vyjádření žalobce a jeho důkazním návrhům a vysvětlil, proč předložené mzdové listy pana M. K. a tzv. původní projekty výzkumu a vývoje neosvědčily jako důkaz, že žalobce splnil formální požadavky § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. § 34c zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014. Dle § 88 odst. 3 daňového řádu se podáním vyjádření k změně výsledku kontrolního zjištění právo žalobce rozporovat závěry přijaté správcem daně na základě provedené daňové kontroly realizovalo a současně vyčerpalo. Podání stížnosti na postup správce daně před projednáním zprávy o daňové kontrole a postoj žalobce v rámci ústního jednání dne 24. 4. 2014 správce daně adekvátně posoudil jako vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole, a postupoval dle § 88 odst. 5 daňového řádu tak, že zprávu o daňové kontrole doručil zástupci žalobce jako přílohu oznámení ze dne 25. 4. 2018. Dnem doručení zprávy o daňové kontrole byla zpráva o daňové kontrole projednána a daňová kontrola byla ukončena.

VIII.c Podjatost správce daně

57. Žalobce dovozoval finanční motivaci úředních osob správce daně z informace, že Generální finanční ředitelství vypsallo příslib cílové odměny v oblasti neuznaných odpočtů na výzkum a vývoj, odkazoval přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018-113. Dle žalobce žalovaný pochybil, když nezrušil prvostupňové rozhodnutí pro nezákonnost způsobenou podjatostí úředních osob provádějících daňovou kontrolu.
58. Krajský soud se neztotožňuje s žalobcovou interpretací závěrů Nejvyššího správního soudu v citovaném rozsudku ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018-113, dle níž by měla být podjatost úředních osob finanční správy z tohoto důvodu dovozována jaksi *en bloc* automaticky. Takový závěr z rozsudku Nejvyššího správního soudu nevyplývá, tím spíše, že ani v tehdy posuzované věci Nejvyšší správní soud takové kasační námitce nevyhověl. Nejvyšší správní soud nicméně zdůraznil, že se jedná o skutečnost závažnou, která by měla být vzata do úvahy při přezkumu činnosti správců daně v daném období.
59. Krajský soud ani v nyní projednávaném případě nikterak nesnižuje závažnost špatně nastavené politiky odměňování, a proto v rámci přezkumu procesního postupu správce daně, resp. žalovaného vzal do úvahy i tuto skutečnost, nicméně neshledal, že by postup správce daně, resp. žalovaného mohl být motivován i jiným způsobem, než snahou o důsledné dodržování zákona, zde tedy zákona o daních z příjmů. Správnost tohoto konstatování ostatně potvrzují dále v tomto rozsudku uvedené závěry krajského soudu o tom, že postup správce daně, resp. žalovaného a jimi zastávaný právní názor založený na interpretaci příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů korespondují s dosavadní judikaturou správních soudů k problematice oprávněnosti a uznatelnosti výdajů na vědu a výzkum.
60. Pochybnosti o nestrannosti rozhodování pak u soudu nemohlo vzbudit ani vyjádření žalovaného, že správce daně se přítomností ocenitelného prvku novosti v průběhu daňové kontroly nezabýval, a tento v předmětných sporných projektech již nerozporoval, neboť se zaměřil na formální požadavky předmětných sporných projektů ve vazbě na skutečnosti zjištěné ze sdělení Okresní správy sociálního zabezpečení ze dne 25. 1. 2018. Toto vyjádření žalovaného je plně v souladu s konstatováním správce daně v protokolu o ústním jednání ze dne 1. 3. 2018 (seznámení se změněným výsledkem kontrolního zjištění), v němž správce daně uvedl, že žalobce jeho pochybnosti týkající se skutečné přítomnosti technické nejistoty v průběhu realizace projektů výzkumu a vývoje odstranil, na základě toho došlo ke změně kontrolního zjištění u projektů č. 13091, 14083 a 14082 ve prospěch žalobce. Výsledek kontrolního zjištění se u ostatních projektů nezměnil, neboť správci daně vznikly pochybnosti o splnění formálních požadavků na ně kladených. Existovaly-li důvodné pochybnosti o splnění formální podmínky, nebylo nutné, aby správce daně či žalovaný dále prověřoval naplnění věcné podmínky kladené na projekty výzkumu a vývoje, tj. přítomnost prvku novosti. Jak již soud uvedl výše, ani časová souslednost úkonů správce daně následujících po prvním seznámení s výsledkem kontrolního zjištění dne 30. 8. 2017 nevzbuzuje u soudu pochybnosti o nestranném provádění daňové kontroly, neboť potřeba zaslat Okresní správě sociálního zabezpečení výzvu k poskytnutí listin o trvání zaměstnaneckých poměrů u žalobce v roce 2013 a 2014 vyplynula z potřeby ověření doby zaměstnání pana P. K., jehož mzdových nákladů se týkal jeden z kontrolních nálezů.

VIII.d Aktualizace projektů výzkumu a vývoje

61. Podstatou sporu v nyní posuzované věci je otázka, zda žalobce vyvrátil pochybnosti správce daně ohledně splnění náležitostí na vyhotovení písemného projektu a zda byl oprávněn uplatnit odpočet vynaložených nákladů na výzkum a vývoj od základu daně. Žalobce tvrdí, že správce daně a žalovaný měli posoudit naplnění zákonných podmínek pro žalobcem uplatněný odpočet na podporu výzkumu a vývoje na základě projektů výzkumu a vývoje č. 13062, 13081, 13093, 13095, 14030, 14039, 14053, 14054 a 14081 předložených žalobcem dne 24. 3. 2018 v reakci na seznámení se změněným kontrolním zjištěním, resp. dne 7. 11. 2017 v případě projektu č. 14003 v reakci na první seznámení s kontrolním zjištěním, které prohlásil za vypracované a schválené před zahájením jejich řešení.
62. Soud si na tomto místě dovoluje připomenout, 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, č. j. 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. Prokázali-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, č. j. 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.
63. Žalobce zprvu za listinné projekty výzkumu a vývoje zpracované a schválené před zahájením jejich řešení označil projekty č. 13004, 13062, 13081, 13091, 13093, 13095, 14030, 14039, 14053, 14054, 14081, 14082 a 14083, jež doložil při zahájení daňové kontroly dne 28. 1. 2016. Teprve v návaznosti na sdělení výsledku kontrolního zjištění ze dne 30. 8. 2017 doložil žalobce v rámci svého vyjádření k výsledku kontrolního zjištění správci daně jím

deklarované původní znění projektu č. 13004, které mělo být zpracované a schválené před zahájením jeho řešení. A až v návaznosti na sdělení změněného výsledku kontrolního zjištění ze dne 1. 3. 2018 doložil žalobce v rámci svého vyjádření ke změněnému výsledku kontrolního zjištění správci daně jím deklarovaná původní znění projektů č. 13062, 13093, 13081, 13095, 14053, 14054, 14081, 14039 a 14030, která měla být zpracována a schválena před zahájením jejich řešení, a vysvětloval, že předmětné sporné projekty byly schváleny v termínech na nich uvedených a z důvodů změny smluvních podmínek či změny personálního obsazení byly následně aktualizovány a dány tak do souladu se skutečností, bylo na nich však ponecháno původní datum schválení, aby bylo jednoznačné, že se jedná o tentýž projekt.

64. Tvrdí-li žalobce, že se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí s existencí původních verzí projektů předložených správci daně dne 24. 3. 2018 a vysvětlením způsobu jejich aktualizace nijak nevypořádal, opomíjí, že žalovaný se věrohodností změněného tvrzení a nově předloženými důkazními prostředky zabýval v odstavci č. 79 napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že vnitřní rozpornost změněného žalobcova tvrzení spatřuje ve skutečnosti, že v žalobcem deklarovaných původních projektech předložených na konci daňové kontroly a aktualizovaných projektech předložených na počátku daňové kontroly je uvedeno stejné datum vytvoření schválení projektu. Pochyby o vypracování listinných projektů ve verzi předložené na konci daňové kontroly vzbuzoval i žalobcem deklarovaný postup při aktualizaci projektů, neboť dochází-li obecně k aktualizaci nějakého dokumentu, má se tak dít zpětně dohledatelným a přezkoumatelným způsobem zaznamenaným k datu skutečné změny s odkazem na původní dokument, nikoliv vytvořením zcela shodného dokumentu, který se od původního liší pouze v uvedení aktualizovaného výčtu.
65. Žalovanému tak nelze vytknout, že po posouzení obou verzí listinných projektů č. 14003, 13062, 13081, 13093, 13095, 14030, 14039, 14053, 14054 a 14081 neměl za prokázané, že by písemný projekt byl vytvořen před samotnou realizací jednotlivých projektů. Z průběhu správního řízení je zřejmé, že mezi žalobcem a žalovaným není sporu o tom, že verze projektů č. 14003, 13062, 13081, 13093, 13095, 14030, 14039, 14053, 14054 a 14081 předložené na počátku daňové kontroly dne 28. 1. 2016 byly zpracovány po zahájení řešení jednotlivých projektů, tuto skutečnost potvrdil sám žalobce, když konstatoval, že se jednalo o verze projektů, které byly v průběhu řešení aktualizovány, proto nemohou obstát jako písemné projekty ve smyslu § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. § 34c zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2014.
66. Na rozdíl od žalobce však dává zdejší soud za pravdu žalovanému, že ani verze projektů č. , 13062, 13081, 13093, 13095, 14030, 14039, 14053, 14054 a 14081 předložené na konci daňové kontroly dne 26. 3. 2018, resp. ve vztahu k projektu č. 14003 dříve, nemají ve vztahu k naplnění zákonných požadavků § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. § 34c zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2014 dostatečnou vypovídací hodnotu. Nejenže obě verze listinných projektů mají zcela shodnou dataci, formální úpravu a znění, vyjma výčtu osob zajišťujících odborné řešení projektu. Nadto z verzí listinných projektů deklarovaných žalobcem jako aktualizované nijak nevyplývá jejich provázanost s původními verzemi, přestože samotné dokumenty

předjímají možnost uvedení zaznamenání položky data poslední změny a revize. Ani v odvolacím řízení předložené monitorovací zprávy nebyly způsobilé rozptýlit pochybnosti žalovaného, neboť záznam o změně v realizačním týmu byl uveden v těchto zprávách souhrnným zápisem, zprávy byly zpracované až po řádném ukončení předmětných projektů, údaje o změnách v personálním obsazení zcela korespondovaly se správcem daně vytýkanými nedostatky a jejich existence nebyla v průběhu daňové kontroly zmíněna. Ve spojení s tím, že žalobce tyto dokumenty dokládal správci daně, resp. žalovanému postupně, vždy až na základě provedeného hodnocení předchozího předloženého dokumentu, jsou pochybnosti o době vzniku a prvotním účelu tvorby těchto dokumentů zcela na místě. Je potřeba znovu zdůraznit, že žalobce své oprávnění na uplatnění odpočtu měl prvotně v úmyslu prokázat správci daně listinnými projekty výzkumu a vývoje č. 13004, 13062, 13081, 13091, 13093, 13095, 14030, 14039, 14053, 14054, 14081, 14082 a 14083, jež doložil při zahájení daňové kontroly dne 28. 1. 2016. Teprve následně, podle pochybností správce daně, jež mu byly sděleny, dokládal dokumenty další. Postup žalobce, jakož i povaha dokumentů jím předkládaných, skutečně může vyvolávat pochybnosti o tom, zda žalobce tyto dokumenty nevytvářel zpětně, a to v závislosti na informacích obdržených od správce daně. Soud proto souhlasí s žalovaným, že žalobce neprokázal, že předložené listinné projekty byly zpracovány a schváleny před zahájením jejich řešení.

67. Žalobci nelze přisvědčit ani v tom, že se žalovaný nezabýval výkladem § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů ve znění do 31. 12. 2013, resp. § 34c zákona o daních z příjmů ve znění od 1. 1. 2014 a nerefletoval výklad zastávaný žalobcem. Žalovaný v odstavcích č. 40 - 53 a 72 - 75 napadeného rozhodnutí podrobně shrnul relevantní právní úpravu a navazující judikaturu správních soudů, z níž přezkoumatelně dovodil v odstavci č. 98, že základní podmínkou pro uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje je sestavení jednoho listinného projektu jako prospektivního dokumentu vypracovaného a schváleného před zahájením jeho řešení, a nikoliv jeho vícero variant či aktualizací. S důvody nepřipustnosti způsobu aktualizací listinných projektů, který zvolil v projednávaném případě žalobce, se pak žalovaný vypořádal v odstavcích č. 101 - 102 napadeného rozhodnutí. Žalovaný *a priori* nevyloučil, aby v průběhu řešení projektu docházelo ke změnám v řešitelském týmu nebo v délce jeho řešení. Vyložil však, že taková změna musí být prokazatelně dokumentovaná daňovým poplatníkem kupříkladu v projektové dokumentaci, z dokumentace musí být patrná její vzájemná provázanost, z evidence změn musí být zřejmé, k jakému datu byly přijaty, aby odrážely skutečný stav realizace projektu. Jak odůvodnil žalovaný, způsob evidence změn formou zpětné aktualizace listinných projektů, který zvolil žalobce, uvedeným požadavkům nedostál, neboť vzhledem k antedataci neodráží věrohodně změny v realizaci projektů, jak v čase nastaly.
68. Dle žalobce je výklad aplikovaných ustanovení zákona o daních z příjmů nejednoznačný a nevylučuje žalobcem zvolený způsob aktualizace projektů. K tomu je třeba uvést, že 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, č. j. 7 Afs 39/2014-48). Písemný projekt výzkumu a vývoje není dokumentem samoučelným. 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, ucelený a prospektivní 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, č. j. 6 Afs 60/2014-56). Dále např. požadavek, že žalobce bude v podrobnostech vědět již před schválením projektu, které konkrétní osoby budou po odborné stránce zajišťovat řešení projektu s jakou kvalifikací a v jaké formě pracovně právního vztahu k žalobci, vyplývá z povahy výzkumné a vývojové činnosti jako činnosti plánované a cílené, a z potřeby kvalifikovaně odhadnout předpokládané celkové mzdové náklady na řešení projektu a jejich rozložení v jednotlivých letech. 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, č. j. 10 Afs 77/2017-53).

69. Zákon o daních z příjmů nemůže kazuisticky domýšlet všechny možné formální náležitosti jakéhokoli písemného projektu výzkumu a vývoje ani kazuisticky upravovat případy, jak evidovat změny v projektu v průběhu jeho řešení. Skutečně tak záleží na každém daňovém subjektu, jak svůj písemný projekt a k němu náležející projektovou dokumentaci pojme a jakým způsobem bude dokladovat případné změny v průběhu řešení projektu. 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, č. j. 7 Afs 261/2016-20). V tomto smyslu se krajský soud ztotožňuje s názorem žalovaného, že formální a obsahové náležitosti písemného projektu jsou v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. § 34c zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014, jednoznačně dány, přičemž v podrobnostech se nechává prostor pro daňový subjekt, jakým konkrétním způsobem svou povinnost splní.
70. Písemné projekty byly vypracovány za účinnosti § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů ve znění do 31. 12. 2013, resp. § 34c zákona o daních z příjmů ve znění od 1. 1. 2014, které zakotvil výše citované náležitosti písemných projektů prakticky v totožné podobě. Žalobce tak znal či alespoň měl znát přesné požadavky kladené na písemný projekt, které jsou jednoznačným způsobem vyjmenovány v předmětném ustanovení, hodlal-li využít benefícia daňové podpory výzkumu a vývoje. Informace GFŘ ze dne 14. 9. 2017 reflektující judikaturu správních soudů tyto formální a obsahové náležitosti nijak nezměnila, pouze popsala jeden ale nikoliv jediný přípustný způsob, jak jim dostat v případě, že dochází ke změnám v projektovém týmu v průběhu řešení projektu. Krajský soud znovu připomíná, že v projednávaném případě žalovaný nepřiznal žalobci odpočet na podporu výzkumu a vývoje nikoliv proto, že došlo ke změnám v projektovém týmu či v harmonogramu prací na projektu, nebo proto, že nepostupoval v souladu s Informací GFŘ ze dne 14. 9. 2017, ale proto, že neprokázal, že předložené listinné projekty byly zpracovány a schváleny před zahájením jejich řešení.

71. Žalobce dále namítal, že v případě vícero možných výkladů zákona je nutno použít ten, který je vůči daňovému subjektu mírnější, a že s touto námitkou se žalovaný řádně nevypořádal. Vložil-li žalovaný v odstavcích č. 40 - 53 a 72 - 75 napadeného rozhodnutí podrobně relevantní právní úpravu a navazující judikaturu správních soudů, z níž v odstavci č. 98 dovedl, že základní podmínkou pro uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje je sestavení jednoho listinného projektu jako prospektivního dokumentu vypracovaného a schváleného před zahájením jeho řešení, a nikoliv jeho vícero variant či aktualizací, pak mohl v odstavci č. 100 napadeného rozhodnutí učinit závěr, že dotčená ustanovení zákona o daních z příjmů upravující povinné náležitosti projektu výzkumu a vývoje neumožňují žádné výkladové nejasnosti. Krajský soud dodává, že zásada výkladu *in dubio pro liberate*, 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. Jak již krajský soud uvedl výše, neshledal nejednoznačnost § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů ve znění do 31. 12. 2013, resp. § 34c zákona o daních z příjmů ve znění od 1. 1. 2014, v tomto směru se zcela ztotožnil s názorem žalovaného.

IX. Závěr a náklady řízení

72. Žalobu s odkazem na shora uvedenou argumentaci shledal soud nedůvodnou, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
73. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalovaný správní orgán, ten ale náhradu nákladů řízení nežádal, ostatně mu ani žádné náklady nad rámec běžné činnosti správního orgánu nevznikly, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu

a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Liberec 14. duben 2021

Mgr. Lucie Trejbalová v. r.
předsedkyně senátu