



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců Mgr. Sylvy Šiškeové a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **Novibra Boskovice s. r. o.**, se sídlem Na Kamenici 2188, Boskovice, zastoupené JUDr. Rudolfem Skoupým, advokátem se sídlem náměstí Míru 142/88, Svitavy, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 10. 2018, č. j. 46927/18/5200-11435-712486, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 9. 2020, č. j. 29 Af 152/2018-51,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) neuznal žalobkyni odpočet výdajů na výzkum a vývoj za zdaňovací období roku 2013 ve výši 5 416 116 Kč. Žalobkyně podle něj nesplnila formální podmínky pro uplatnění tohoto odpočtu podle § 34 a násl. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, jelikož nepředložila formálně bezvadný projekt výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 5 téhož zákona. Správce daně proto žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob a současně jí uložil povinnost uhradit penále z doměřené částky. Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr správce daně.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Krajský soud v Brně zamítl. Soud se zabýval především otázkou splnění náležitostí projektu výzkumu a vývoje,

dále pak problematikou rozložení důkazního břemene mezi žalobkyni a správce daně, změnami v protokolu o zahájení daňové kontroly a namítaným pochybením správce daně při užití právních předpisů v nesprávném znění.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Namítla, že správní orgány i krajský soud označily výčet požadavků kladených na projekt výzkumu a vývoje, jak jej stanovil § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013, jako taxativní. Citované ustanovení však před výčtem náležitostí projektu uvádí slovo *zejména*, a proto se jedná o výčet demonstrativní. Soud se měl zabývat spíše otázkou, zda stěžovatelka naplnila smysl a účel § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, kterým je především podpora výzkumu a vývoje v rámci vnitropodnikové činnosti. Správní orgány i krajský soud zcela odhlédly od smyslu a účelu zákona, neboť nezohlednily tvrzení stěžovatelky, že projekt byl skutečně proveden. Namísto toho se zaměřily na vytýkání údajných formálních nedostatků projektu.

[4] Stěžovatelka má dále za to, že správní řízení bylo zatíženo vadami, které měly vliv na zákonnost vydaných rozhodnutí. Správce daně nestandardním způsobem opravoval chybu v čísle jednacím v protokolu o zahájení daňové kontroly. Rozhodnutí o doměření daně rovněž odkazuje na zprávu o daňové kontrole ze dne 5. 2. 2018, avšak existuje pouze zpráva ze dne 15. 2. 2018. Stěžovatelka se domnívá, že správce daně se spisem nezákonně manipuloval, neboť oprava v čísle jednacím mohla být provedena pouze v době, kdy se správní spis nacházel u žalovaného nebo na krajském soudu. Stěžovatelka připustila, že námitka podjatosti oprávněné úřední osoby, kterou vznesla při jednání před soudem, byla opožděná. Krajský soud k ní však měl přesto přihlídnout jako k tvrzení zpochybňujícímu zákonnost vedeného správního řízení.

[5] Správce daně dále podle stěžovatelky ověřoval skutečnosti mimo vymezený rozsah daňové kontroly. Okamžikem zahájení daňové kontroly není sepsání protokolu, nýbrž naplnění všech podmínek pro faktické zahájení kontroly. K zahájení daňové kontroly sepsáním protokolu podle stěžovatelky fakticky nedošlo. Stěžovatelka v této souvislosti namítla rovněž nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť při jednání před krajským soudem její zástupce vznesl námitku prekluze práva na doměření daně. S touto námitkou se krajský soud nijak nevypořádal. Podle stěžovatelky jí správce daně ukládal rozhodnutím povinnosti, aniž řádně zahájil daňovou kontrolu. Lhůta pro stanovení daně končila dnem 1. 7. 2017; správce daně se po telefonické domluvě dostavil dne 20. 6. 2017 do sídla stěžovatelky, kde začal sepisovat protokol. Důkazní prostředky přitom obdržel až na základě výzvy ze dne 30. 8. 2017, tedy prokazatelně po uplynutí prekluzivní lhůty. K naplnění všech podmínek pro zahájení daňové kontroly došlo až okamžikem, kdy stěžovatelka předložila k výzvě dokumenty a správce daně tak získal faktickou možnost je prověřovat. Dne 20. 6. 2017 byla daňová kontrola podle stěžovatelky zahájena pouze formálně. Krajský soud se nevypořádal ani s odkazem stěžovatelky na obsah interního pokynu a článku, podle nichž měli být pracovníci správce daně ekonomicky a osobně zainteresováni na výsledku doměřovacích řízení.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti shrnul předchozí procesní vývoj a ztotožnil se se závěry krajského soudu. Konstatoval, že je-li výčet uvozen slovem *zejména*,

má skutečně demonstrativní povahu. Není pravda, že by tento výčet považoval žalovaný za taxativní, jak uvádí stěžovatelka. Demonstrativní výčet však nelze vnímat v tom smyslu, že postačuje, splní-li stěžovatelka některé z náležitostí uvedených ve výčtu. Je třeba jej chápat tak, že je nezbytné, aby projekt obsahoval všechny tam uvedené náležitosti, a nadto může obsahovat i některé další. Splnění stanovených formálních podmínek je zákonným předpokladem pro uplatnění odpočtu. Tvrzená procesní pochybení ve správním řízení nemohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí; navíc ani stěžovatelka neuvádí, jak jimi byla zkrácena na svých právech. Námitku překročení vymezeného rozsahu daňové kontroly uplatnila stěžovatelka poprvé v kasační stížnosti. Stěžovatelka uplatnila opožděně také námitku podjatosti úředních osob.

[7] K námitce stěžovatelky, že nedošlo k faktickému, ale pouze k formálnímu zahájení daňové kontroly, žalovaný odkázal na protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 20. 6. 2017. V něm je uvedeno, že stěžovatelka předložila v elektronické podobě projekt výzkumu a vývoje, přehled výrobních zakázek k projektům a další podklady. Správce daně zároveň již v průběhu ústního jednání kladl otázky související s šetřenými skutečnostmi, tudíž začal zjišťovat rozhodné skutečnosti. Nelze tedy přisvědčit ani námitce, že by k zahájení daňové kontroly došlo až po uplynutí prekluzivní lhůty, jelikož daňová kontroly byla zahájena dne 20. 6. 2017. Neodmítl-li se krajský soud námitkou prekluze zabývat pro její opožděnost, ale dospěl-li k závěru, že k prekluzi práva nedošlo, nemusel tento závěr vtělit do odůvodnění rozsudku. K námitce stěžovatelky o údajné neobjektivitě pracovníků finanční správy ve vztahu k jejich odměňování žalovaný uvedl, že se jedná o námitku zcela obecnou a opožděnou.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[8] Kasační stížnost je podána včas, osobou k tomu oprávněnou a směřuje proti rozhodnutí, proti kterému je kasační stížnost přípustná.

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Krajský soud se podle stěžovatelky nezabýval námitkou uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, kterou zástupce stěžovatelky uplatnil při jednání soudu. Nejvyšší správní soud však tento názor stěžovatelky nesdílí. Podle záznamu z jednání před krajským soudem zástupce stěžovatelky uvedl, že daňová kontrola byla zahájena deset dnů před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Konstatoval, že pokud by správce daně chtěl opětovně zahájit daňovou kontrolu, stalo by se tak již po uplynutí prekluzivní lhůty. Toto tvrzení přitom učinil v souvislosti s námitkou, že správce daně dodatečně opravoval vadu v čísle jednacím na protokolu o zahájení daňové kontroly. Nešlo tedy o námitku prekluze, jak tvrdí stěžovatelka, a proto se jí krajský soud nemusel v odůvodnění výslovně zabývat.

[11] K prekluzi práva stanovit daň je sice soud povinen přihlídnout z úřední povinnosti; dospěje-li však k závěru, že daňová kontrola nebyla zahájena po uplynutí prekluzivní lhůty a takovou námitku žalobce ani neuplatnil, nemusí svůj závěr o tom vtělit do odůvodnění rozhodnutí (nálezn Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 1464/07). Nejvyšší správní soud dodává, že k marnému uplynutí prekluzivní lhůty navíc skutečně nedošlo (k tomu dále srov. bod [21] a násl. tohoto rozsudku). Rovněž námitku týkající se

neobjektivitu pracovníků správce daně stěžovatelka neuplatnila v žalobě, nýbrž až při ústním jednání, a tedy opožděně. Není proto pochybením, pokud krajský soud tuto námitku, která je obecné a spekulativní povahy a navíc bez přímé souvislosti s posuzovanou věcí, nevypořádal.

[12] Podstatou sporu je otázka, zda stěžovatelka naplnila formální náležitosti pro možnost uplatnění odpočtu výdajů na výzkum a vývoj od základu daně ve zdaňovacím období 2013 ve smyslu § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013.

[13] Podle § 34 odst. 4 věty první zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013 platí, že „od základů daně lze odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje“.

[14] Podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013 „projektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odstavce 4, se rozumí písemný dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji a který obsahuje zejména základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou obchodní firma nebo název poplatníka, jeho sídlo a identifikační číslo, bylo-li přiděleno, popřípadě jméno a příjmení poplatníka, je-li poplatník fyzickou osobou, místo jeho trvalého pobytu a místo podnikání, dobu řešení projektu (datum zahájení a datum ukončení řešení projektu), cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, datum, místo, jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení; oprávněnou osobou se rozumí poplatník, je-li fyzickou osobou, nebo osoba vykonávající funkci statutárního orgánu poplatníka anebo osoba, která je členem statutárního orgánu poplatníka“.

[15] Nejvyšší správní soud se neztotožnil s námitkou stěžovatelky, podle níž správní orgány i krajský soud označily výčet požadovaných náležitostí ve smyslu § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů za taxativní. Krajský soud v bodu 41 rozsudku uvedl, že „se rovněž neztotožňuje se závěry žalobce, že výčet náležitostí projektu výzkumu a vývoje v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů je demonstrativní, z čehož žalobce dovozuje, že není potřeba, aby projekt výzkumu obsahoval veškeré tyto náležitosti.“ Citovaný výrok neznamena, že soud považuje výčet za taxativní. Demonstrativní povaha výčtu ale nevede k závěru, že projekt výzkumu a vývoje nemusí splňovat všechny tam uvedené náležitosti. Ustanovení je zapotřebí vykládat v tom smyslu, že projekt musí vždy obsahovat zákonem vyjmenované náležitosti; nad rámec těchto obligatorních náležitostí však lze do projektu zahrnout také další informace. Správní orgány ani soud nepopíraly zjevně demonstrativní povahu výčtu, jak tvrdí stěžovatelka, nýbrž z této skutečnosti správně dovodily odlišný závěr, než jaký zastává stěžovatelka.

[16] Otázkou prokázání oprávněnosti odpočtu těchto výdajů vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje se Nejvyšší správní soud zabýval vícekrát, v poslední době v rozsudku ze dne 10. 6. 2021, č. j. 10 Afs 338/2020-45. Zde konstatoval, že na jejich prokázání „*jsou navíc kladeny zvýšené nároky. Náklady na výzkum a vývoj může daňový subjekt totiž uplatnit dvakrát; jednou jako daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů a podruhé podle § 34 odst. 4 téhož zákona. Fakticky tak jde o daňový bonus. Projekt výzkumu a vývoje proto musí být vypracován **formálně bezchybně** (zvýraznění doplnil Nejvyšší správní soud) a z povahy věci před zahájením jeho realizace. Není úkolem správce daně nebo správních soudů, aby sami aktivně a teprve dodatečně propojovali jinak nesouvisející dokumenty a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu (srov. rozsudky ze dne ze dne 26. 8. 2014, čj. 6 Afs 60/2014-56, věc FOREZ, bod 42, a ze dne 25. 5. 2020, čj. 8 Afs 72/2018-52, věc ZFP akademie, bod 19). Zákon o daních z příjmů v § 34 odst. 5 (do konce roku 2013) a § 34c odst. 1 (od roku 2014) uvádí všechny povinné náležitosti projektů výzkumu a vývoje. Projekt předložený správci daně musí tyto údaje obsahovat (např. rozsudek ze dne 25. 9. 2014, čj. 7 Afs 39/2014-48, taktéž věc FOREZ). Pokud daňový subjekt nepředloží bezchybný projekt napoprvé, ale dokumentaci předkládá či doplňuje až v průběhu daňového řízení, správci daně mohou vzniknout vážné pochybnosti o tom, zda byl projekt skutečně vyhotoven a schválen před jeho realizací (8 Afs 72/2018, ZFP akademie, body 22 a 23).“*

[17] Výše uvedené závěry jsou v souladu s dřívější judikaturou, z níž vycházel krajský soud (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56, a rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 8. 2013, č. j. 31 Af 80/2012-25). Projekt výzkumu a vývoje, který splňuje zákonné náležitosti, je výchozím předpokladem pro uplatnění odečitatelné položky výzkumu a vývoje. Nejvyšší správní soud nepochybně, že stěžovatelka se výzkumu a vývoji ve svém oboru věnuje, a nepochybně ani stěžovatelkou předestřený smysl a účel zákona, kterým je podpora výzkumu a vývoje vlastními kvalifikovanými pracovníky. Současně je však daňový subjekt povinen splnit i požadavky formální povahy, které zákon za účelem umožnění odpočtu výdajů stanoví. I ty totiž mají svůj účel, kterým je například zabránění zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj. Uplatnění odečitatelné položky výzkumu a vývoje představuje určitou formu benefitu či daňového bonusu. Je proto logické, že zákonodárce pro jeho využití stanoví podmínky, včetně těch formální povahy, které stěžovatelce mohou připadat jako podružné. Tato skutečnost však nic nemění na nutnosti jejich splnění v případě, že daňový subjekt chce využít možnosti odpočtu těchto výdajů.

[18] O významu dodržení formálních požadavků svědčí rovněž judikatura, podle níž nesplňuje-li projekt výzkumu a vývoje formální náležitosti stanovené zákonem, není soud povinen přezkoumat věcně závěry správce daně v tom směru, zda skutečně materiálně odpovídají definici vývoje a výzkumu. Takový postup Nejvyšší správní soud označil za nadbytečný, neboť ani případná důvodnost této části žalobní argumentace by nemohla nic změnit na závěru o nesplnění podmínek kladených na projekty výzkumu a vývoje v ustanovení § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2018, č. j. 3 Afs 304/2016-37, nebo ze dne 29. 11. 2013, č. j. 2 Afs 24/2012-34).

[19] Také ve vztahu k námitce vad správního řízení se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje s posouzením krajského soudu (body 28 až 33 napadeného rozsudku). Krajský soud vysvětlil, že chyby v psaní (nesprávně uvedené datum) nebo ne zcela standardní postup při opravě protokolu (nově vytištěná první strana protokolu se správným číslem

jednáním a následně oprava provedená v jeho původní verzi) nepůsobí nezákonnost daňové kontroly ani daňového řízení jako celku. Stěžovatelka ani v kasační stížnosti netvrdí, jak konkrétně by tyto nedostatky měly zasahovat do jejích práv. Stejně tak krajský soud nemohl přihlídnout k opožděně uplatněné námitce podjatosti úřední osoby, a to ani v kontextu stěžovatelčina obecného tvrzení, že se jedná o další okolnost zpochybňující zákonnost celého řízení.

[20] Stěžovatelka rovněž namítla překročení vymezeného rozsahu daňové kontroly. Jedná se o námitku, kterou stěžovatelka přednesla poprvé až v kasační stížnosti, přestože ji mohla uplatnit v řízení před krajským soudem, a jako taková je tedy nepřípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[21] Stěžovatelka zpochybňovala také okamžik zahájení daňové kontroly. S touto námitkou souvisí rovněž otázka prekluze, přestože související námitka nebyla při ústním jednání výslovně uplatněna (viz odst. 10 tohoto rozsudku). Ačkoliv se krajský soud touto námitkou výslovně nezabýval a kasační soud označil za dané procesní situace jeho postup za správný, vyjádří se k této otázce nad rámec rozhodovacích důvodů sám. Okamžik zahájení daňové kontroly je obecně spojován s faktickým prováděním kontrolní činnosti. Daňová kontrola je zpravidla zahájena při jednání, na němž správce daně daňový subjekt seznámí s předmětem a rozsahem kontroly a začne současně provádět konkrétní kontrolní úkony. Požadavek provádění konkrétních kontrolních úkonů ovšem neznamená, že správce daně musí ihned začít kontrolovat, tedy že by daňová kontrola byla zahájena až okamžikem, kdy správce daně začne např. prověřovat konkrétní doklady. Za faktické zahájení kontroly lze považovat již okamžik, kdy správce daně začne např. klást daňovému subjektu nebo jeho zástupci otázky, dohodne se s daňovým subjektem na tom, které doklady vyžaduje předložit a kdy je daňový subjekt správcem daně předloží, provede prohlídku prostor daňového subjektu apod.

[22] Z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 20. 6. 2017 vyplývá, že stěžovatelka při kontrole předložila projekt výzkumu a vývoje a související dokumenty. Navíc správce daně v průběhu ústního jednání téhož dne kladl stěžovatelce otázky související s šetřenými skutečnostmi, tedy již při ústním jednání začal zjišťovat rozhodné skutečnosti. Již ke dni 20. 6. 2017 proto správce daně začal fakticky prověřovat daňové povinnosti. Nejednalo se tedy o toliko formální zahájení daňové kontroly, jak stěžovatelka tvrdí. Jinak řečeno, spolu se sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly došlo k faktickému prověřování. Počátek prověřování daňových povinností nelze spojovat až s obdržením určitých vybraných důkazních prostředků k výzvě o přibližně dva měsíce později, pokud správce daně prokazatelně obdržel některé důkazní prostředky (projekt výzkumu a vývoje, přehled výrobních zakázek k projektům, přehled mzdových a cestovních nákladů, letenky) již dne 20. 6. 2017. Daňová kontrola proto byla řádně zahájena v mezích tříleté prekluzivní lhůty pro stanovení daně, byť se tak stalo na jejím sklonku.

IV. Závěr a náklady řízení

[23] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla. Nejvyšší správní soud nezjistil ani žádný důvod pro zrušení napadeného rozsudku z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl tedy kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[24] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 téhož zákona. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu

nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému, kterému by jinak jako úspěšnému účastníku právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 10. srpna 2021

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu