



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců Mgr. Lenky Krupičkové a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **LUX spol. s r. o.**, se sídlem Mlýnská 701, Jablonné nad Orlicí, zastoupena Mgr. Petrem Halbrštátem, se sídlem Korunní 1302/88, Praha 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 9. 10. 2019, č. j. 52 Af 28/2018 - 117,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 9. 10. 2019, č. j. 52 Af 28/2018 - 117, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 5. 2018, č. j. 21853/18/5200-11435-711926, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti celkem 34 039 Kč do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Petra Halbrštáta, advokáta.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj, územní pracoviště v Žamberku (dále též „správce daně“) doměřil žalobkyni po provedené daňové kontrole čtyřmi samostatnými rozhodnutími ze dne 6. 3. 2017 daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2011 až 2014 a uložil jí povinnost uhradit penále. Správce daně vyloučil ze základu daně žalobkyně odčitatelnou položku dle § 34 odst. 4 až 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále též „ZDP 2013“), resp. § 34a až 34e

zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2014 (dále též „ZDP 2014“). Dle jeho posouzení neobsahovaly projekty výzkumu a vývoje předložené žalobkyní zákonem stanovené náležitosti.

[2] Žalobkyně brojila proti rozhodnutím správce daně odvoláním, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 15. 5. 2018, č. j. 21853/18/5200-11435-711926.

II.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu u Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích (dále též „krajský soud“), který ji zamítl. Konstatoval, že projekt výzkumu a vývoje má být předem připravený prospektivní dokument, který byl vypracován před zahájením projektu. Za jeho součást tedy není možné považovat listiny, které vznikly později, v době trvání projektu. Správní orgány proto nepochybily tím, že za projekt výzkumu a vývoje považovaly pouze listiny označené jako „*krycí list vývojového úkolu*“, resp. „*projekt výzkumu a vývoje*“ (dále též „krycí listy“). Žalobkyně evidentně nezpracovala řádné projekty výzkumu a vývoje, které splňují zákonné náležitosti před zahájením řešení projektů, což krajský soud demonstroval na několika příkladech. Nebylo přitom povinností správce daně dostavit se do sídla žalobkyně k převzetí dokumentů, jelikož ta netvrdila žádnou okolnost, jež by jí bránila doručit potřebné doklady správci daně. Žalovaný řádně odůvodnil, proč se ztotožnil se závěry správce daně a proč neprovedl žalobkyní navrhované důkazní prostředky. Správní orgány rovněž podrobně vysvětlily svůj závěr o nesplnění formálních požadavků u jednotlivých projektů výzkumu a vývoje. S jejich posouzením se krajský soud ztotožnil. I podle něj žalobkyně v jednotlivých projektech neuvedla datum jejich zahájení a ukončení. V řadě projektů pak neodpovídá neúplně stanovené období předpokládané době řešení projektu. V projektech nebyl dostatečně konkrétně vymezen ani jejich cíl, který by byl vyhodnotitelný, odlišitelný od běžné podnikatelské či inovační činnosti i od současného stavu poznání. Pověštinou žalobkyně uvedla jen vágní a nekonkrétní označení zakázky, kterou měla zhotovit pro zákazníka. Požadavek na uvedení jména a příjmení osob zaštiťujících řešení projektu žalobkyně naplnila plně pouze u projektů č. 33, 45, 46 a 47. Přestože toto pochybení nelze považovat za zásadní a samo o sobě by pro závěr o absenci formálních náležitostí nepostačovalo, ve spojení s ostatními nedostatky ilustruje rozsah jejich nesplnění. Žalobkyně nedostála ani požadavkům na uvedení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektů a dosažených výsledků a na schválení projektů oprávněnou osobou před jejich zahájením. Nelze přitom souhlasit s tím, že by správní orgány postupovaly formalisticky. Tyto požadavky vyplývají ze zákona. Uvedl-li pak správce daně v protokolu o místním šetření, které předcházelo zahájení daňové kontroly, že všechny projekty byly zpracovány v souladu se zněním zákona o daních z příjmů, nelze z této věty vyvozovat potvrzení, že všechny projekty splnily veškeré náležitosti předepsané zákonem. Jedná se spíše o konstatování, že žalobkyně postupuje podle právního předpisu upravujícího danou problematiku. Správce daně při místním šetření zjevně zjišťoval jen základní informace o fungování její výroby a neposuzoval, zda jí skutečně vznikl nárok na odčitatelnou položku v uplatněné výši. I pokud by však správce daně při místním šetření skutečně uznal bezchybnost projektů, nemohl by tento (nesprávný) názor založit legitimní očekávání žalobkyně, že nebude přehodnocen. Jelikož projekty výzkumu a vývoje nesplňovaly zákonné náležitosti, nebylo třeba se zabývat jejich věcnou stránkou. Pro posouzení věci nemá vliv ani právní úprava účinná od 1. 4. 2019. Nepoužitelné jsou rovněž závěry

pokračování

rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2013, č. j. 2 Afs 24/2012 - 34, neboť se týkají realizace projektu v době, kdy nebyla zavedena povinnost vypracovat projekt v požadovaných parametrech. Důvodná není ani námitka poukazující na systém odměňování pracovníků finanční správy. Žalobkyně netvrdila, k jakému zkrácení jejích práv mělo na jeho základě dojít. Námitka týkající se výkladu pojmu „*začátek řešení projektu výzkumu a vývoje*“ byla uplatněna až po uplynutí lhůty pro podání žaloby a nejedná se ani o rozvinutí žalobního bodu. Proto se jí krajský soud nezabýval.

[4] Krajský soud rovněž souhlasil se závěrem žalovaného o neuznatelnosti nákladů u zakázky č. 211079, které žalobkyně vykážala po předání stroje zákazníkovi. Jednalo se o součástky, bez nichž by daný stroj nemohl při předání fungovat (např. servomotory, převodovky, ventily, řídicí vedení, ovladače motoru aj.). To je obecně známou skutečností, pro kterou nebylo potřeba znalecký posudek. Argumentaci žalobkyně o nezbytnosti činit poslední vývojové kroky u zákazníka nelze proto považovat za důvodnou. Tyto náklady podle soudu vznikaly na základě dodatečných požadavků zákazníka, nikoliv v souvislosti se zprovozněním stroje.

III.

[5] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Krajský soud podle ní nesprávně posoudil žalobní námitku, že k realizaci odpočtu nákladů projektů výzkumu a vývoje přistoupila na základě předchozího prohlášení správce daně, že všechny projekty byly zpracovány v souladu se zněním zákona o daních z příjmů, které je uvedeno v protokolu o místním šetření ze dne 1. 12. 2013. Toto prohlášení nelze dle stěžovatelky interpretovat jako jakýsi odkaz na zákon o daních z příjmů. Není rozhodné, co přesně správce daně tímto prohlášením zamýšlel, ale jaké důvodné očekávání mohlo ve stěžovatelce vzbudit. Na základě tohoto prohlášení se stěžovatelka mohla legitimně spoléhat na to, že všechny projekty jsou řádné. Krajský soud však vyložil obsah prohlášení zcela účelově a nevypořádal se se všemi argumenty stěžovatelky. Nadto správce daně při daňové kontrole vycházel pouze z krycích listů projektů, které při místním šetření považoval za dostatečné, a odmítl zohlednit doplněnou celkovou dokumentaci projektů. Správce daně měl přitom při místním šetření dostatek času na prověření projektů a byl si vědom toho, že tyto se neskládají pouze z krycích listů. Zcela bez reakce pak krajský soud ponechal námitku, že protokol je veřejnou listinou, u níž se presumuje správnost obsahu.

[6] Dále krajský soud nesprávně označil jako opožděnou námitku stěžovatelky, že žalovaný nevymezil pojem „*začátek řešení projektu výzkumu a vývoje*“. Jednalo se o rozvedení včas uplatněného žalobního bodu. I v případě opožděnosti byl však krajský soud povinen tuto námitku vypořádat, resp. sám měl tento pojem definovat, neboť podle jeho rozsudku ve věci sp. zn. 52 Af 18/2016 činí přesné nestanovení tohoto okamžiku rozsudek nepřezkoumatelným. Krajský soud se dále nijak nevypořádal s námitkou, že bylo namíste posoudit věcnou stránku projektů, neboť splnění formálních náležitostí žalovaný posoudil pouze u některých z nich.

[7] Stěžovatelka rovněž namítla vady řízení před správními orgány. Konkrétně poukázala na nedostatečně zjištěný skutkový stav. Správní orgány se totiž nezabývaly naplněním zákonných náležitostí u všech jednotlivých projektů, přestože vyloučily odpočet na výzkum a vývoj v plném rozsahu. Krajský soud pak potvrdil závěry správních orgánů, které nejsou řádně podloženy. Ani on přitom nezkoumal všechny zákonné náležitosti projektů na základě kompletní dokumentace. Bez bližšího zdůvodnění se zabýval pouze několika dílčími formálními náležitostmi u několika namátkově vybraných projektů. Závěr o absenci formálních náležitostí však vztáhl na všechny. Stěžovatelka označila také konkrétní pochybení krajského soudu v jím provedeném hodnocení splnění zákonných náležitostí projektů. Mimo jiné mu vytkla, že posuzoval odborné otázky, aniž by nechal vypracovat znalecký posudek. Dále krajský soud nesprávně aproboval závěr žalovaného, že zápisy z valné hromady stěžovatelky, kterými byly projekty výzkumu a vývoje schváleny, byly vadné a účelově doplněné. Podle ní nemá tento závěr oporu ve spise a je vyvozen z nesprávných domněnek, resp. z chybného výkladu náležitostí projektu výzkumu a vývoje. Ve spise nemá oporu ani závěr správních orgánů, že stroj předaný odběrateli v rámci zakázky č. 211079 nemohl fungovat bez označených součástí. Krajský soud jej však bez jakéhokoliv dokazování odbornými posudky převzal. Nejedná se přitom o obecně známou skutečnost. Daný stroj byl součástí výrobní linky, označené součástky tedy nemusel obsahovat. Nesprávný je rovněž závěr, že tato zakázka byla chybně účetně vykázána. Stěžovatelka správci daně vysvětlila průběh dodávek včetně nezbytnosti provést poslední vývojové kroky u zákazníka. Tento byl přitom s postupem vykazování nedokončené výroby u stěžovatelky srozuměn. Další vada řízení dle stěžovatelky spočívala v tom, že ji správce daně před zahájením daňové kontroly nevyzval k podání dodatečného daňového přiznání v souladu s § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále též „daňový řád“). Údajné vady v projektech výzkumu a vývoje totiž musel správce daně zjistit již při místních šetřeních. Při těchto měl k dispozici veškeré nezbytné dokumenty, na jejichž základě zahájil daňovou kontrolu. Tato vada má za následek nezákonnost předepsaného penále, což měl krajský soud zohlednit *ex officio*. V závěru stěžovatelka vyslovila pochybnosti o nestrannosti postupu správních orgánů při doměření daně s ohledem na skutečnost, že úřední osoby byly motivovány odměnami odvíjejícími se od výše doměřené daně. Krajský soud podle ní pochybil, pokud se odmítl touto námitkou blíže zabývat a nevyžádal si od žalovaného příslušné dokumenty týkající se odměňování s odkazem na to, že stěžovatelka netvrdila ani neprokázala zkrácení svých práv.

[8] Stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a vrátil mu věc k dalšímu řízení, případně aby zrušil též rozhodnutí žalovaného.

IV.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své rozhodnutí a vyjádření k žalobě, neboť stěžovatelka podle jeho názoru uplatnila v kasační stížnosti stejnou argumentaci. Doplnil, že námitka týkající se absence výkladu pojmu „*začátek řešení projektů výzkumu a vývoje*“ byla skutečně uplatněna opožděně. Krajský soud se jí tedy správně nezabýval. Nadto stěžovatelka pomíjí, že se této otázce zevrubně věnovala zpráva o daňové kontrole, kterou žalovaný i krajský soud aprobovali. Námitkou týkající se materiální stránky projektů se krajský soud s ohledem na závěr o nesplnění formálních náležitostí projektů zabýval dostatečně. Správně vyhodnotil též námitku týkající se legitimního

pokračování

očekávání stěžovatelky, které mělo být založeno prohlášením správce daně v protokolu o místním šetření. Stěžovatelka zcela přehlíží jeho argumentaci o podstatě místního šetření, které slouží toliko k vyhledávání důkazních prostředků, nikoliv k jejich hodnocení. Sporné věě tudíž nelze přikládat význam, jež jí dává stěžovatelka. Nadto krajský soud vysvětlil, proč nesprávné vyjádření správce daně nemohlo založit legitimní očekávání stěžovatelky. Na tom nic nemění, že protokol je veřejnou listinou. Žalovaný rovněž odmítl, že by došlo k vadám řízení označeným stěžovatelkou. Zpráva o daňové kontrole se zevrubně věnovala všem jednotlivým projektům výzkumu a vývoje, přičemž žalovaný i krajský soud její závěry aprobovali. Nebylo účelné opakovat její závěry v rozsudku. S ohledem na rozpory ve vyjádření stěžovatelky krajský soud dále správně vyhodnotil námitky týkající se zakázky č. 211079 za účelové. Porušení § 145 odst. 2 daňového řádu pak stěžovatelka uplatnila poprvé až v kasační stížnosti, ač jí nic nebránilo uplatnit ji již v žalobě. Nadto před zahájením daňové kontroly nemohl správce daně důvodně předpokládat doměření daně. Dle žalovaného se krajský soud nedopustil ani namítané vady řízení tím, že neprovedl důkazy ohledně podjatosti. Stěžovatelka neoznačila žádné konkrétní důvody, pro které by bylo možné shledat podjatost úředních osob. Žalovaný upozornil na to, že vážné nedostatky projektů výzkumu a vývoje detekoval správce daně ještě před vydáním dokumentu, který se zabýval odměňováním zaměstnanců finanční správy. Podjatost pak nelze spatřovat pouze v tom, že byla doměřena daň odchýlně od tvrzení daňového subjektu. S ohledem na uvedené žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

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

[11] Kasační stížnost je důvodná.

[12] Nejvyšší správní soud předesílá, že se věcně nemohl zabývat kasační námitkou uvedenou v bodě E kasační stížnosti. V ní stěžovatelka dovozovala, že jí bylo penále předepsáno v rozporu se zákonem, neboť nebyla před zahájením daňové kontroly vyzvána k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Tuto námitku stěžovatelka uplatnila poprvé až v kasační stížnosti. Podle konstantní judikatury „*ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. in fine brání tomu, aby stěžovatel v kasační stížnosti uplatňoval jiné právní důvody, než které uplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl; takové námitky jsou nepřípustné. Ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s. naproti tomu brání tomu, aby se poté, co bylo vydáno přezkoumávané rozhodnutí, uplatňovaly skutkové novoty. K takto uplatněným novým skutečnostem kasační soud při svém rozhodování nepřihlíží*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004 - 49). Jak již Nejvyšší správní soud konstatoval rovněž např. v rozsudku ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155, ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. představuje zavedení koncentračního principu do řízení před Nejvyšším správním soudem. Připuštění uplatnění skutkových a právních novot v řízení před Nejvyšším správním soudem by fakticky vedlo k popření kasačního principu, na němž je řízení o tomto mimořádném opravném prostředku vystavěno (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne

30. 3. 2012, č. j. 4 Azs 1/2011 - 89). S ohledem na uvedenou judikaturu se tedy jedná o námitku nepřipustnou.

[13] Není pak pravdou, že krajský soud byl povinen přihlížet k takto vymezené vadě řízení s případným vlivem na zákonnost uloženého penále *ex offo*. Odkaz stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2016, č. j. 6 Afs 15/2015 - 31, není případný. Uvedený rozsudek zjednodušeně řečeno konstatoval, že soud je povinen zabývat se v souladu s čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod v případě penále *ex offo* otázkou, zda není nová právní úprava co do výše sankce mírnější. Neučiní-li tak, je jeho rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Uvedeným rozsudkem však nedošlo k nějakému absolutnímu prolomení dispoziční zásady (viz § 75 odst. 2 s. ř. s.) ve vztahu k rozhodnutím, jimiž je ukládáno penále. Důvody, k nimž je soud výjimečně povinen nad rámec žalobních bodů přihlédnout z úřední povinnosti, které dovodila judikatura, nelze extenzivně rozšiřovat tak, že by soud měl sám posuzovat jakékoliv další skutkové a právní důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí, aniž by je žalobce řádně a včas označil (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 18. 2. 2020, č. j. 10 As 156/2018 - 110). K případné vadě řízení by tak byl krajský soud povinen přihlédnout *ex offo* pouze tehdy, pokud by byly splněny podmínky pro postup podle § 76 odst. 1 s. ř. s. Krajskému soudu by tedy muselo být již ze správního spisu či z napadeného rozhodnutí dostatečně zřejmé, že procesní postup či rozhodnutí jsou natolik vadné, že rozhodnutí musí být zrušeno. Ani k takové úvaze ovšem není krajský soud oprávněn bez ohledu na žalobní námitky. Ustanovení § 76 odst. 1 s. ř. s. totiž není výjimkou z dispoziční zásady. Soud tedy nepřihlíží k vadám podle § 76 odst. 1 s. ř. s. z moci úřední vždy, ale jen za určitých podmínek. Ty vymezil rozšířený senát v usnesení ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009 - 84, jako „*případy, kdy rozhodnutí vůbec není schopno přezkumu z hlediska žalobních námitek. Tato vadnost a nemožnost podrobit rozhodnutí zkoumání musí být zjevná buď ze spisu (či z jeho absence), nebo z rozhodnutí samého, pokud bude postrádat srozumitelnost či důvody v takové míře, že vylučuje zkoumání důvodnosti žaloby, anebo ji soud sezná na základě jiných rozhodných skutečností, jež se dostanou do jeho sféry. Směřují-li tedy žalobní námitky proti vadám podřaditelným ustanovení § 76 odst. 1 s. ř. s., soud podle tohoto ustanovení rozhodnutí zruší bez jednání. V takovém případě není projednání třeba a je nadbytečné zjišťovat souhlas účastníků s rozhodnutím bez jednání. Nesměřují-li však žalobní námitky proti takovým objektivně existujícím vadám, může tak soud učinit, pouze pokud vady brání přezkumu v mezích žalobních bodů, jinak by dispoziční zásada ztrácela smysl.*“ V projednávané věci přitom nenastala situace, kdy by stěžovatelkou opožděně označená vada v postupu správce daně (absence výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu) způsobovala nemožnost přezkumu rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů. Pokud by krajský soud přesto nad rámec uplatněných žalobních námitek posuzoval zákonnost postupu správce daně, nerespektoval by zásadu dispoziční. Právě tím by se dopustil vady řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[14] Nejvyšší správní soud neshledal pochybení krajského soudu ani v tom, že se nezabýval námitkou týkající se výkladu pojmu „*začátek řešení projektu výzkumu a vývoje*“, resp. že tento pojem sám nevyložil.

[15] Správní soudnictví je založeno mimo jiné na zásadě koncentrace řízení. Žalobu je tak třeba podat v zákonem stanovené lhůtě (§ 72 s. ř. s.), přičemž pouze v této lhůtě ji může žalobce rozšířit na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další

pokračování

žalobní body (§ 71 odst. 2 s. ř. s.); zmeškání lhůty pro podání žaloby nelze prominout (§ 72 odst. 4 s. ř. s.). Krajský soud je pak povinen se zabývat výhradně námitkami, které jsou v řízení o žalobě řádně a včas uplatněny (s výjimkou skutečností, ke kterým přihlíží *ex offio*), přičemž při přezkoumávání rozhodnutí je vázán rozsahem napadení, jak je žalobce ve své žalobě vymezí, a (nejde-li o rozhodnutí nicotné, kdy je oprávněn nicotnost deklarovat i bez návrhu) přezkoumá jen ty výroky rozhodnutí, které byly žalobou napadeny, a v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. jen v mezích žalobních bodů (k tomu blíže viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004 - 69, ze dne 12. 1. 2005, č. j. 7 Azs 329/2004 - 48, ze dne 25. 5. 2006 č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, nebo ze dne 3. 9. 2008, č. j. 1 Afs 102/2008 - 39).

[16] Námitku, že se žalovaný nevypořádal s výkladem pojmu „*začátek řešení projektu výzkumu a vývoje*“, stěžovatelka v žalobě skutečně neuplatnila. Nelze přitom přisvědčit jejímu tvrzení, že se jedná o rozvinutí žalobního bodu č. 7, v němž vytýkala žalovanému nesprávné posouzení formálních náležitostí projektů. Zde se zřetelně zaměřila pouze na zpochybnění závěru správních orgánů, nakolik přesně lze v projektu výzkumu a vývoje vymezit datum jeho zahájení a ukončení a jejich závěru, že usnesení valné hromady schvalující jednotlivé projekty byla zřejmě účelově doplněna. Vyjasnění otázky, co se rozumí *zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje*, nadto není pro posuzovanou věc zásadní. Správní orgány totiž nevykloučily nárok stěžovatelky na odčitelnou položku proto, že projekty výzkumu a vývoje byly vypracovány zpětně po vlastní realizaci prací (jako tomu bylo ve věci posuzované krajským soudem pod sp. zn. 52 Af 18/2016 a v navazujícím rozsudku kasačního soudu ze dne 28. 6. 2018, č. j. 5 Afs 209/2017 - 44), ale proto, že předložené projekty nesplňovaly formální náležitosti vymezené zákonem, respektive že v nich uváděné údaje neodpovídaly zjištěným skutečnostem (rozpor mezi pořadovými čísly zakázek a projektů, mezi daty schválení projektů a tvrzenými daty jejich zahájení, apod.). Jinými slovy, spor nebyl veden o to, zda byly projekty výzkumu a vývoje vypracovány včas, ale zda byly vypracovány řádně a obsahují údaje odpovídající skutečnosti. S ohledem na absenci příslušné (včasné) žalobní námitky a irelevanci otázky včasnosti projektů pro posouzení věci tedy neměl krajský soud důvod věnovat se této otázce podrobně.

[17] Stěžovatelka dále spatřuje vadu řízení, resp. nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. v nedostatečném zdůvodnění závěru, že žalovaný nebyl povinen se zabývat věcnou stránkou projektů výzkumu a vývoje, tedy tím, zda projekty materiálně splňovaly požadavky kladené na výzkum či vývoj. Krajský soud však k této otázce zcela srozumitelně uvedl, že nesplňovaly-li projekty formální náležitosti stanovené zákonem, bylo nadbytečné zabývat se jejich materiální stránkou. Tento závěr je logický, vnitřně konzistentní a konvenuje rovněž konstantní judikatuře (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014 - 56, a ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016 - 20).

[18] Do okruhu působnosti § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. spadá rovněž závěrečná námitka stěžovatelky, v níž krajskému soudu vytýká neprovedení navržených důkazních prostředků ve věci cílových odměn pracovníků finanční správy. Ani v tomto bodě však neshledal Nejvyšší správní soud pochybení v postupu krajského soudu. Jakkoliv lze se stěžovatelkou souhlasit, že mechanismus odměn byl tímto dokumentem nastaven zcela nevhodně, z jeho prosté existence nelze dovozovat podjatost všech úředních osob v

jakémkoliv daňovém řízení. Takový závěr z rozsudku tohoto soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018 - 113, skutečně neplyne. Sama stěžovatelka nebyla schopna před krajským soudem specifikovat souvislost mezi „motivačním“ dokumentem Generálního finančního ředitelství ze dne 19. 2. 2016 a průběhem daňového řízení v její věci. V kasační stížnosti dovozuje pochybnosti o nestrannosti z toho, že správce daně odmítl uznat odpočet na výzkum a vývoj na základě jí předložených projektů, přestože jiné jeho úřední osoby v protokolu o místním šetření ze dne 1. 12. 2013 v popisu průběhu jednání uvedly, že: „*Všechny projekty byly zpracovány v souladu se zněním zákona o daních z příjmů.*“ Daňová kontrola však byla v posuzované věci zahájena dne 4. 6. 2015 (pro rok 2011) a dne 5. 10. 2015 (pro roky 2012 až 2014). Od svého rozšíření na roky 2012 až 2014 byla zaměřena v podstatě pouze na projekty výzkumu a vývoje (viz protokol ze dne 5. 10. 2015 a výzva správce daně ze dne 21. 10. 2015), přičemž již ve výzvě ze dne 10. 12. 2015 správce daně poukázal na konkrétní nedostatky předložených projektů. Za těchto okolností mají úvahy o vlivu odměňování na činnost úředních osob v posuzované věci spíše spekulativní charakter. Ostatně sama stěžovatelka v kasační stížnosti vyslovuje obavy o porušení zásady rovnosti daňových subjektů toliko v obecné rovině. Krajský soud tedy nijak nepochybil tím, že neprovedl dokazování „motivačním“ dokumentem.

[19] Nejvyšší správní soud neshledal ani žádnou jinou vadu řízení podřaditelnou pod § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. V této souvislosti je třeba dodat, že povinnost soudu posoudit všechny žalobní námitky neznamena, že byl krajský soud povinen reagovat na každou dílčí argumentaci uplatněnou stěžovatelkou a tu obsáhle vyvrátit; jeho úkolem bylo uchopit obsah a smysl žalobní argumentace a vypořádat se s ní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 130). V tomto ohledu napadený rozsudek krajského soudu plně ob stojí.

[20] Stěžovatelka dále namítala vady správního řízení spočívající zejména v nedostatečném zjištění skutkového stavu. Tuto námitku shledal Nejvyšší správní soud zčásti důvodnou, a to ve vztahu k vyloučení nákladů u zakázky č. 211079, které stěžovatelka vykázala po datu 22. 9. 2011.

[21] Mezi stranami není sporné, že dne 22. 9. 2011 instalovala stěžovatelka předmětný stroj (zařízení pro osazování EJB - Engine Junction Box) u svého zákazníka a že po tomto datu na danou zakázku vykazovala další náklady na materiál i zaměstnance. Správní orgány dospěly k závěru, že tyto náklady již s danou zakázkou nesouvisely a vyloučily je z daňově uznatelných nákladů. Poukázaly zejména na to, že stroj byl předán včetně proškolení personálu zákazníka, konečná faktura za stroj byla uhrazena v listopadu 2011 a bez součástí vykázaných po datu předání by nemohl bez problémů fungovat.

[22] Skutkový závěr správních orgánů však nemá oporu v důkazech založených ve správním spise. Stěžovatelkou doložené podklady a její vysvětlení totiž naopak podporují ji předestřenou skutkovou verzi, že práce na zakázce nebyly ukončeny instalací stroje u zákazníka dne 22. 9. 2011, jak uzavřely správní orgány, ale pokračovaly v prostorech zákazníka i po tomto datu. Krom plausibilního vysvětlení a výpisů nákladů na zakázku a odpracovaných hodin stěžovatelka předložila zprávu o výsledku obchodního jednání ze dne 15. 12. 2011, podle níž stroj nevyhověl v parametrech jako výkon, zmetkovitost a čas cyklu. Dle zprávy bylo dohodnuto odstranění těchto nedostatků, resp. doplnění stroje do 23. 12. 2011. Dále se ve správním spise nachází dokument „*Soubor povinností*“ ze dne 29. 3.

pokračování

2011, který byl uzavřen mezi stěžovatelkou a jejím zákazníkem, jenž obsahuje krom technických specifikací rovněž přejímací podmínky a kritéria. Podle bodu 3. 8. 3. obě smluvní strany předpokládaly zkušební provoz v závodě zákazníka probíhající za součinnosti stěžovatelky jakožto zhotovitele. Stěžovatelkou předložený průvodní list vývojového úkolu pak odkazuje na přílohu 9 ze dne 29. 2. 2012 (jedná se o e-mail od zákazníka), v níž jsou označeny nedostatky na stroji „*po 1 měsíci provozu*“. Rovněž je zde uvedena ručně psaná poznámka, že: „*Projekt byl prodloužen z důvodu konstr. změn do 1/2012.*“ Pokračování konstrukčních prací na stroji do ledna 2012 koresponduje rovněž zjištění žalovaného, že poslední náklady na zakázku byly vykázány právě v lednu 2012. Uvedené podklady tedy svědčí o tom, že vlastní konstrukční práce na daném stroji probíhaly u zákazníka i po datu 22. 9. 2011, které správní orgány vzaly bez dalšího za rozhodný den ukončení zakázky. Nadto stěžovatelka od počátku předkládala poměrně plausibilní vysvětlení, proč náklady na zakázku vznikají i poté, kdy je stroj instalován u zákazníka, a proč k tomuto datu nedochází k ukončení zakázky. Vysvětlila, že předmětem dodání je jednoúčelový stroj, který není možné vyzkoušet a řádně vyvinout jeho plnou funkčnost ve výrobních prostorech stěžovatelky, a to z důvodu potřeby napojení na ostatní technologie a zařízení zákazníka. S tímto průběhem prací obě strany dle vysvětlení stěžovatelky předem počítaly (což dokládá dokument „*Soubor povinností*“) a rezerva na dané práce byla kalkulována v konečné ceně stroje. Předložené podklady jsou s vyličeným průběhem událostí v souladu.

[23] Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje se stěžovatelkou, že jí předloženou skutkovou verzi bez dalšího nevyvrací prosté zjištění, jaký typ součástek byl na zakázce vykazován po datu 22. 9. 2011. Nelze totiž bez řádného ověření technické konstrukce stroje předjímat, že tento typ součástek ve stroji při jeho instalaci u zákazníka zcela absentoval, resp. že bez konkrétních součástek vykázaných po 22. 9. 2011 nebyl po instalaci u zákazníka vůbec provozuschopný. Lze si totiž představit i takové vysvětlení, že dané součástky pouze doplňovaly či nahrazovaly původní součástky v souvislosti s úpravami prováděnými na stroji po jeho instalaci. Není však úkolem správních orgánů či soudů spekulovat, do jaké míry byl stroj po instalaci u zákazníka funkční. Technický stav stroje při jeho instalaci u zákazníka dne 22. 9. 2011 je totiž skutkovou otázkou, kterou je třeba zjistit řádným dokazováním. Rozhodně ji nelze považovat za obecně známou skutečnost, jak uvedl krajský soud. Dokazování této skutečnosti však správní orgány neprovedly, přestože stěžovatelka navrhovala např. výslech J. S. (odpovědný pracovník zákazníka). Navíc se správní orgány předloženými podklady nezabývaly v jejich celistvosti, ale selektivně vybíraly pouze ty skutečnosti, které podpořily jejich skutkový závěr, že k ukončení zakázky došlo předáním stroje zákazníkovi již dne 22. 9. 2011, pročez nelze považovat následně vykázané náklady jako náklady související s touto zakázkou. Ze stěžovatelkou předložených vysvětlení a podkladů však plyne, že toto datum je pouze okamžikem instalace stroje u zákazníka, nikoliv nutně dokončením celé zakázky. Na tom nic nemění její vyjádření v odpovědi na výzvu ze dne 10. 12. 2015, že „*Uplatňování nákladů na úkoly i po plánovaném ukončení projektu je způsobeno dodatečnými požadavky našich zákazníků, kteří i po předání výrobků vyžadovali jejich dodatečné úpravy, které jsme museli dovyvinout.*“ Uvedeným vyjádřením reagovala na dotaz správce daně ohledně existence reklamací, a to zcela obecně, nikoliv konkrétně k zakázce č. 211079. Dále nelze odhlédnout od toho, že stěžovatelka ve vyjádření hovoří o uplatňování nákladů po „*plánovaném ukončení projektu*“, nikoliv po instalaci stroje u zákazníka. Jak přitom vyplývá z jejích dalších vyjádření (a podkladů k zakázce č. 211079), tyto dva okamžiky nelze ztotožňovat.

[24] Skutkový závěr správních orgánů ve věci zakázky č. 211079 tedy nemá oporu ve spise, resp. správní orgány nedisponovaly takovými skutkovými zjištěními, která by průběh událostí doložený stěžovatelkou zcela zpochybnila či dokonce vyvrátila. Krajský soud pochybil tím, že skutkové závěry správních orgánů nekriticky převzal, neboť měl pro tuto důvodně vytýkanou vadu napadené rozhodnutí žalovaného zrušit. Jelikož tak neučinil, je naplněn kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[25] Vada řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. je sama o sobě důvodem pro postup podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. (zrušení rozsudku krajského soudu i rozhodnutí žalovaného a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení). Tato skutečnost však nebrání Nejvyššímu správnímu soudu, aby se vypořádal s kasačními námitkami směřujícími proti těm částem odůvodnění napadeného rozsudku, které nejsou zatíženy touto vadou.

[26] To se týká námitek souvisejících s odčitatelnou položkou na výzkum a vývoj.

[27] Sporná je v posuzovaném případě otázka, zda stěžovatelka vypracovala projekty výzkumu a vývoje v souladu se zákonem o daních z příjmů, resp. zda jí předložené projekty měly zákonem předepsané formální náležitosti.

[28] Podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů 2013 platí, že *[p]rojektem 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. Ustanovení § 34c zákona o daních z příjmů 2014 vymezuje projekt výzkumu a vývoje obdobně.*

[29] Stěžovatelka se primárně odvolává na to, že správce daně při místním šetření provedeném dne 1. 12. 2013 (tj. rok a půl před zahájením daňové kontroly) podle jejího názoru potvrdil, že projekty výzkumu a vývoje byly řádně zpracovány. Vycházel přitom v podstatě pouze z krycích listů, ačkoliv mu byla předložena úplná dokumentace. Tímto prohlášením ji správce daně ujistil o řádnosti jednotlivých projektů na výzkum a vývoj a založil její dobrou víru při uplatňování odčitatelné položky. Svůj postoj však bez vysvětlení při daňové kontrole změnil, aniž by stěžovatelce umožnil na tuto změnu reagovat.

[30] Z protokolu ze dne 1. 12. 2013 plyne, že správce daně zahájil u stěžovatelky místní šetření v 9:55 hodin a ukončil ve 14:30. Místní šetření bylo dle popisu zaměřeno na ověření

pokračování

odčitatelné položky dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů 2013 za roky 2011 a 2012. V souvislém vyličení průběhu jednání je uvedeno: „*Daňový subjekt uplatnil v roce 2011 odpočet podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů ve výši (...) Kč. K tomu předložil 7 projektů výzkumu a vývoje, kde vyčíslil celkové náklady na výzkum a vývoj ve výši (...) Kč. Všechny projekty byly zpracovány v souladu se zněním zákona o daních z příjmů.*“ Dále je v protokolu vyjmenováno 7 projektů za rok 2011 a 1 nový projekt za rok 2012 (zbývajících 5 projektů pokračovalo z roku 2011). Při daňové kontrole správce daně kontroloval celkem 15 projektů, u nichž stěžovatelka za rok 2011 uplatnila odpočet a 1 nový projekt za rok 2012. U všech projektů posuzoval krycí listy ve spojení s průvodními listy vývojového úkolu a konstatoval, že v nich nejsou obsaženy zákonem předepsané náležitosti, respektive po porovnání s ostatními předloženými doklady a vyjádřeními stěžovatelky zpochybnil v nich uváděná data.

[31] Nejvyšší správní soud se shoduje s posouzením krajského soudu, že vyjádření správce daně o zpracování projektů v souladu se zákonem o daních z příjmů v protokolu o místním šetření má s ohledem na kontext skutečně spíše faktografický než hodnotící charakter. Jedná se ostatně o součást souvislého vyličení průběhu jednání, které zachycuje poznatky správce daně učiněné při místním šetření. Vůbec z něj neplyne, které dokumenty správce daně zkoumal. Nelze z něj proto činit závěr, zda správce daně podrobně zkoumal v celistvosti jednotlivé projekty výzkumu a vývoje a už vůbec ne, zda provedl kvalifikované hodnocení, že na podkladě předložených materiálů lze uplatnit odčitatelnou položku. Nelze dost dobře uvěřit ani tomu, že stěžovatelku toto vyjádření vedlo k realizaci odpočtů na výzkum a vývoj, a to již jen proto, že předmětem jednání bylo ověření již uplatněné odčitatelné položky. Správci daně byly zjevně předloženy projekty, u nichž stěžovatelka odčitatelnou položku v letech 2011 a 2012 již uplatnila (jednání proběhlo na konci roku 2013). Nadto se týkalo pouze části projektů, u nichž byla v těchto letech odčitatelná položka uplatněna (8 z 16). Nutno dodat, že správní orgán je vázán pouze správní praxí související s výkladem a aplikací právních předpisů, nikoliv se zjišťováním skutkového stavu konkrétní věci (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132, č. 1915/2009 Sb. NSS). I kdyby tedy správce daně na základě povšechné kontroly dokladů v rámci místního šetření vyslovil, že projekty jsou zpracovány v souladu se zákonem, nelze uzavřít, že by tím byl *pro futuro* vázán jako správní praxí a nebyl oprávněn prověřit stěžovatelkou tvrzené skutkové okolnosti cestou daňové kontroly (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2015, č. j. 8 Afs 12/2014 - 101). Stěžovatelka tedy obsah protokolu o místním šetření přeceňuje co do významu i účinků v něm uvedeného popisu průběhu jednání.

[32] Ze zprávy o daňové kontrole nadto vyplývá, že správce daně po provedení dalších důkazních prostředků shromážděných v průběhu daňové kontroly zpochybnil údaje uvedené v krycích listech. Při posuzování krycích listů tedy vycházel z širšího penza skutkových poznatků. Správce daně přitom stěžovatelku nejpozději při sdělení výsledku kontrolního zjištění řádně seznámil se svými pochybnostmi ohledně údajů zaznamenaných v krycích listech. Bylo tedy zřejmé, že se stěžovatelka nemůže spoléhat na sdělení uvedené v protokolu ze dne 1. 12. 2013, ale že je namístě na zjištění správce daně popsaná ve výsledku kontrolního zjištění reagovat, k čemuž jí byl poskytnut dostatečný prostor. „Přehodnocení“ postoje správce daně k dostatečnosti krycích listů jakožto projektů výzkumu a vývoje ovšem bylo zřejmé již v průběhu daňové kontroly. Správce daně

stěžovatelku postupně opakovaně vyzýval k předložení dokladů, na které krycí listy přímo odkazovaly (průvodní listy), resp. na které dále odkazovaly tyto doklady (přílohy průvodních listů). Pokud sama stěžovatelka v krycích listech odkazovala na další doklady či přílohy, není Nejvyššímu správnímu soudu zřejmý její podiv nad tím, že se správce daně nespokojil s krycími listy, ale požadoval veškeré zmiňované listiny a tyto podrobil hodnocení.

[33] Námitka stěžovatelky, že správce daně měl při místním šetření dostatek času na prověření a zkontrolování odčitatelné položky a že k tomuto hodnocení nabízela další součinnost, pomíjí zcela podstatu místního šetření. Podle § 78 odst. 1 daňového řádu má správce daně v rámci vyhledávací činnosti „pouze“ vyhledávat důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťovat plnění povinností při správě daně. Má se jednat o prosté zjišťování podkladových informací, tj. mapování terénu (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004 - 80, č. 937/2006 Sb. NSS). Jakékoliv úkony přesahující rámec místního šetření má pak správce daně provádět v rámci daňové kontroly jako institutu sloužícího ke komplexnímu ověřování daňové povinnosti (či její části, srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 2. 7. 2020, č. j. 7 Afs 390/2019 - 44), tvrzení daňového subjektu nebo jiných okolností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně (§ 85 odst. 1 daňového řádu). Správce daně tedy není oprávněn v rámci místního šetření provádět takové úkony, kterými je již prověřována vlastní daňová povinnost poplatníka, včetně hodnocení důkazních prostředků. Takovým postupem by překračoval meze místního šetření. K vlastnímu prověřování daňové povinnosti je určena daňová kontrola, při níž jsou daňovým subjektům garantována určitá práva (srov. § 85 až 88 daňového řádu). Vyhledávací činnost takto přísný právní rámec nemá (srov. rozsudek ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017 - 36).

[34] Krajský soud tedy dospěl ke správnému závěru, že na zákonnost dodatečných platebních výměrů nemá vliv skutečnost, že správce daně v protokolu ze dne 1. 12. 2013 uvedl, že: „*Všechny projekty byly zpracovány v souladu se zněním zákona o daních z příjmů.*“ S žalobní argumentací se přitom vypořádal dostatečným a přezkoumatelným způsobem. Reagoval i na poznámku stěžovatelky, že protokol je veřejnou listinou. Tuto skutečnost však vzhledem k obsahu protokolu nepovažoval za významnou (bod 47 rozsudku).

[35] K namítanému nedostatečnému zjišťování skutkového stavu Nejvyšší správní soud uvádí, že se správce daně podrobně zabýval všemi projekty výzkumu a vývoje, které byly zahrnuty do odčitatelné položky. Přestože ve zprávě o daňové kontrole opakovaně uvedl, že za kompletní projekty považoval pouze krycí listy, z popisu jeho postupu je zřejmé, že do svého hodnocení zařadil i další listiny, které na tyto krycí listy odkazovaly (zejména průvodní listy vývojového úkolu, zápisy z valné hromady atd.). Posuzoval tedy všechny listiny, které stěžovatelka ke kontrole předložila. Ona sama přitom označila za projekt výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů 2013, resp. § 34c zákona o daních z příjmů 2014 právě krycí listy. Ostatně i v kasační stížnosti se na jednu stranu domáhá toho, že měl správce daně vycházet pouze z krycích listů stejně jako při místním šetření v roce 2013, na druhou stranu mu tento přístup vytýká. Z rozhodnutí o odvolání je pak zřejmé, že i žalovaný při posouzení formálních náležitostí projektů nevycházel pouze z krycích listů, ale zohledňoval i přílohy, na které se tyto listiny odvolávají (viz např. bod 109), na průvodní listy projektů či zápisy z porad řešitelského

pokračování

týmu (viz např. bod 110). U průvodních listů a zápisů z porad však podotkl, že se jedná již o dokument vznikající až v průběhu realizace projektu, tedy tento dokument nemůže nahradit či doplnit vlastní projekt, který má být vypracován před zahájením projektu.

[36] Stěžovatelka se ve svých podáních opakovaně odvolávala na další listiny či dokumenty nad rámec krycích listů, které měly být zohledněny. Tyto však v průběhu řízení nekonkretizovala, a nečiní tak ani v kasační stížnosti. Bylo přitom na ní, aby správním orgánům předložila ucelené dokumenty splňující náležitosti předepsané zákonem, a obhájila tak svůj nárok na odčitatelnou položku. Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, které listiny měly zůstat opomenuty. Řízení o kasační stížnosti je ovšem ovládáno zásadou dispoziční. Obsah, rozsah a kvalita kasační stížnosti předurčují obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Je-li tedy kasační stížnost kuse či obecně zdůvodněna, je tak předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah rozsudku soudu. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele či dohledávat důkazní prostředky svědčící v jeho prospěch. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011 - 95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014 - 20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009 - 99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007 - 46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008 - 60).

[37] Stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že by rozhodnutí žalovaného neobstálo, pokud by bylo alespoň v případě jednoho projektu prokázáno splnění formálních náležitostí. Takový projekt však stěžovatelka nedoložila. I projekt demonstrováný v odvolání vykazoval nedostatky, které žalovaný popsal ve svém rozhodnutí a které stěžovatelka nijak konkrétně nevyvrátila. Její argumentace v žalobě se totiž vztahuje paušálně na všechny projekty bez rozlišení a zůstává fakticky u prostého opakování, že projekty náležitosti obsahovaly. Z rozhodnutí je na druhou stranu zřejmé, že žalovaný i krajský soud zkoumali formální náležitosti u všech projektů s tím, že zjištěné nedostatky uvedli demonstrativně. K vyloučení nároku na odčitatelnou položku přitom zcela postačí, že krajský soud zkoumal a označil pouze konkrétní náležitosti, které v projektech nebyly řádně uvedeny. Nebylo nutné, aby se podrobně zabýval všemi formálními náležitostmi, pakliže shledal deficity již u položek jako *cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, jméno a podpis odpovědné osoby za projekt výzkumu a vývoje, či datum zahájení a datum ukončení řešení projektu*.

[38] Co se týče cíle projektu, je pravdou, že žádný právní předpis výslovně nestanoví, jak podrobně má být tento v projektu popsán. Zákon o daních z příjmů v tomto ohledu vyžaduje, aby daňový subjekt v projektu objasnil jeho *cíle, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení*. Cílem výzkumné a vývojové činnosti musí být dosažení jedinečného řešení, které lze odlišit od běžné činnosti inovačního charakteru. Základním kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních (příbuzných) činností je přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty (§ 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků, a metodický pokyn Ministerstva financí ČR č. D-288, který lze použít jako výkladové vodítko v mezích, v nichž je souladný se zákonem o

daních z příjmů, srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016 - 38). Zákon současně stanoví požadavek, aby byl cíl po ukončení projektu vyhodnotitelný.

[39] Nejvyšší správní soud vyložil zákonný požadavek na uvedení cíle projektu v rozsudku ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017 - 53, tak, že: *„je nepochybně třeba cíl v projektu výzkumu a vývoje zformulovat dostatečně jasně, aby bylo zřejmé, v čem daňový subjekt spatřuje prvek novosti, resp. prvek odstranění technické nejistoty, v čem se řešení liší od současného stavu a jaký bude jeho přínos. Odborná literatura v tomto smyslu uvádí, »že tato část projektu musí být zpracována tak, aby bylo možné dovodit z ní: 1. Jaký je aktuální stav v dané oblasti (co již je využíváno, co existuje, co standardně funguje, tzn. předložení informací o stávajícím stavu např. činnosti, postupu, výrobku, technologii, materiálu, jevu, struktuře, stavu, službě atd. v dané oblasti ve světě, na území České republiky, v určité obchodní korporaci); 2. Důvod nutnosti změny stávajícího stavu a potřeby nového navrhovaného řešení (proč je tento stávající stav pro poplatníka nevyhovující a proč je nutné již zavedené skutečnosti měnit); 3. Navrhovaný postup k dosažení cíle/cílů (tj. časovou řadu postupů, pomoci kterých se má uvažovaných výzkum a vývoj realizovat); 4. Vyhodnocení cílů po skončení projektu (cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu, musí být po skončení projektu vyhodnotitelné, proto se má za to, že nelze stanovit cíl, který následně nelze reálně vyhodnotit). V této části projektu tedy poplatník specifikuje a identifikuje nové skutečnosti, tj. prvek novosti, a hodnotí technická a výzkumná rizika. Zároveň poplatník v tomto bodě dokládá důkazní prostředky, jak své cílové předpoklady či cíle naplní. Bude se zpravidla jednat o konkrétní, detailní, technické informace, které budou tvořit podstatu realizovaného výzkumu a vývoje. Z projektu by mělo být zřejmé, jak je výzkumný projekt rozfázován (časová řada postupů), a měl by být navržen i náhradní postup v případě, že řešení projektu nebude mít předpokládané pozitivní výsledky« (Radvan, M. a kol. Důchodové daně. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2016, s. 155).*“ Písemně vymezené cíle projektu tedy musí být určité, dosažitelné a vyhodnotitelné. Každý by měl z projektu pochopit, o co se usiluje, jakým způsobem (jakou cestou) se toho chce dosáhnout, a jak se bude testovat, zda takto vymezené cíle byly nebo nebyly dosaženy.

[40] Jak vyplývá z bodu 39 rozsudku krajského soudu, právě touto optikou posuzoval vymezení cílů projektů ve stěžovatelské předložené dokumentaci a Nejvyšší správní soud mu dává za pravdu, že popsáním požadavků tato dokumentace nedostala. Tento nedostatek lze demonstrovat i na stěžovatelskou příkladmo uvedeném projektu č. 29. V něm je cíl vymezen jako *„Perforování plechu (RIMIC)“*. Takto vymezený cíl však nevypovídá nic o tom, v čem bude vývojová činnost spočívat. Skutečnost, že stěžovatelka vyrobí označené zařízení, které bude pracovat s patentovanou technologií RIMIC nijak nesvědčí o tom, že stroj bude zkonstruován na základě znalostí a dovedností, kterými stěžovatelka předtím nedisponovala, resp. které nebyly běžně známé. Na tom nic nemění, že se jedná o nové a jedinečné zařízení. Jak již uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 6. 2020, č. j. 7 Afs 447/2018 - 55: *„Novost a jedinečnost je totiž dána u každého zařízení, které je vyrobeno tzv. »na míru«.* Tyto vlastnosti však samy o sobě ještě negarantují, že je dané zařízení výsledkem výzkumné či vývojové činnosti. Při té totiž, zjednodušeně řečeno, nejde jen o zhotovení dalšího an siich originálního výstupu, ale o jeho vytvoření za pomoci principiálně zcela nových řešení.“ Stěžovatelka proto měla v cíli projektu ozřejmit, jak hodlá dosáhnout kýženého cíle (sestrojení daného jednoúčelového zařízení) za pomoci nových, neověřených či nevyzkoušených způsobů aplikace dostupných (stávajících) znalostí. Jí

pokračování

užitý heslovitý popis cíle projektu bez vysvětlení novosti navrhovaného řešení ve srovnání se stávajícím stavem poznání nelze považovat za objasnění *cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení*. Za cíl projektu nelze považovat ani popis funkcí daného zařízení a jeho přínosu, neboť zde není nijak ozřejměn prvek novosti samotného řešení aplikovaného stěžovatelkou. Nedostatečným (heslovitým) popisem cíle trpí všechny projekty, u nichž stěžovatelka uplatnila odčitatelnou položku. V bodě 39 rozsudku krajský soud provedl toliko jejich příkladný výčet. Nedostatečné vymezení cíle projektu je přitom třeba považovat za zásadní formální nedostatek, neboť tato náležitost definuje samotnou výzkumnou a vývojovou činnost (vymezuje její podstatu, budoucí náplň a průběh).

[41] Nejde však zdaleka o jediný formální nedostatek. Další nedostatek spočívá ve způsobu hodnocení, jaký si stěžovatelka v projektech vymezila. V projektech č. 23 - 33 odkázala na průvodní listy, které však žádný způsob hodnocení projektu nevymezují a odkazují dále na zápisy z jednání oponentní komise a kontrolních dnů, tedy na výstupy kontrol provedených po zahájení projektů. Ostatně samy průvodní listy zachycují již vlastní realizaci projektů, jak správně podotkl žalovaný. Ve zbývajících projektech je způsob hodnocení vymezen univerzálně takto: *„dosažené výsledky jsou postupně kontrolovány a hodnoceny zákazníkem při pravidelných kontrolách, konečné zhodnocení probíhá při oživení zařízení před instalací u zákazníka, na základě výsledků pro oživení zařízení se provedou nutné úpravy a vylepšení“*. Lze přisvědčit správním orgánům a krajskému soudu, že takové vymezení způsobu hodnocení je zcela obecné a nicneříkající. Odráží totiž fakt, že si stěžovatelka řádně nevytkla cíle projektu (viz výše), které by bylo možno v průběhu jeho realizace hodnotit. Absence jmen osob odborně zajišťujících řešení projektu a jejich pracovního zařazení ve většině projektů již jen dokresluje nedůslednost při jejich zpracování. Skutečnost, že v některých projektech byly tyto osoby řádně označeny, nemůže ničeho změnit na tom, že všechny projekty trpí zásadním formálním nedostatkem v samotném vymezení jejich cílů a způsobu jejich hodnocení. Co se týče data zahájení a ukončení projektů, nelze přehlédnout, že v některých krycích listech je zřejmý rozpor mezi předpokládanou délkou trvání projektu a tamtéž uvedeným datem jeho zahájení a ukončení (např. u projektu č. 25 je v krycím listu uvedena délka trvání 5 měsíců, avšak projekt měl trvat od června do prosince 2008, tedy 7 měsíců. Obdobně je tomu u projektů č. 23 a 32). Tento nesoulad nelze vysvětlit technickou nejistotou, neboť všechna data měla být v krycím listu uvedena před zahájením projektu, tudíž by měla navazovat.

[42] V případě další formální náležitosti spočívající ve schválení projektu ze strany statutárního orgánu je možno přisvědčit stěžovateli, že není nutné trvat přímo na podepsání dokumentu obsahujícího projekt, ale postačuje doložení zápisu z valné hromady, která příslušný projekt schválila. Rozhodné přitom je, zda lze ze zápisu jasně identifikovat souhlas s realizací daného projektu. Je-li ze zápisu souhlas s konkrétním projektem zřejmý, netřeba trvat na tom, aby byl součástí zápisu dotčený krycí list, či na tento bylo výslovně odkazováno. Jinými slovy, podstatné je, aby byla z doloženého zápisu z valné hromady seznatelná vůle nejvyššího orgánu dané právnické osoby realizovat daný projekt výzkumu a vývoje. Příslušný zápis však musí pochopitelně tvořit součást projektové dokumentace (zde krycího listu), což v posuzované věci nebylo naplněno - stěžovatelka zápisy předložila dodatečně k požadavku správce daně. Nadto byly některé projekty schváleny evidentně *ex post* (viz dále).

[43] Absenci formálních náležitostí v předložených projektech nelze dohánět odkazem na dokumentaci týkající se smluvního vztahu se zákazníkem či na podklady dokumentující vlastní realizaci jednotlivých projektů. Projekt výzkumu a vývoje musí nutně předcházet zahájení vlastní výzkumné či vývojové činnosti, a tedy i technické (konstrukční) dokumentaci zachycující vlastní výsledek, k němuž projekt směřuje. V případě zakázkové výroby nelze projekt výzkumu a vývoje ztotožňovat ani s komunikací či dokumentací určenou zákazníkovi. Jedná se o zcela samostatnou písemnou dokumentaci, jejíž náležitosti upravuje zákon o daních z příjmů.

[44] Správce daně u každého projektu dále označil konkrétní rozpory či nesrovnalosti v údajích uvedených v krycích listech. Např. u projektů č. 43, 45, 46 a 47 předcházelo uvedené datum schválení projektů prvotní poptávce ze strany zákazníka. U projektů č. 26, 27, 28 a 34 předcházelo datum zahájení projektu uvedené v krycím listu datu vyhotovení projektu uvedenému tamtéž. Ke schválení projektů č. 26, 27 a 28 došlo až po dokončení zakázky. Projekty č. 40, 41 a 42 byly dle data uvedeného v krycím listu zpracovány poté, co stěžovatelka zpracovala výrobní plán s technickým řešením projektu. U projektů č. 32, 33, 37, 38, 39, 41 a 42 předložila stěžovatelka projekt rovněž ve verzi, která odpovídá interní směrnici platné až od roku 2014, přestože se jednalo o projekty zahajované dle uvedeného data v letech 2011 až 2013. U projektů č. 29, 30, 31, 45, 46 a 47 správce daně identifikoval rozpor mezi jejich pořadovými čísly a čísly příslušných zakázek (data vyhotovení krycích listů u projektů č. 29 - 31 přitom byla zjevně přepisována, což těmto dokumentům nedodává na důvěryhodnosti). Projekt č. 23 měl být dle krycího listu zahájen v roce 2007, ačkoliv na něj v tomto roce nebyly dle krycího listu plánovány žádné náklady. Tyto (a další) nesrovnalosti správce daně popsal a vysvětlil ve výsledku kontrolního zjištění. Namísto toho, aby stěžovatelka nesrovnalosti řádně a věrohodně vysvětlila a pochybnosti správce daně rozptýlila, reagovala tím, že zjištění správce daně bagatelizovala, v obecné rovině odmítla či bez dalšího popřela. Zcela mylná je pak její domněnka, že by snad krajský soud měl sám od sebe ověřovat správnost všech skutkových závěrů správce daně ohledně zjištěných nesrovnalostí, pakliže ona sama konkrétní rozpory v žalobě neoznačila a nerozptýlila odkazem na relevantní důkazní prostředky. Jak již bylo uvedeno výše, správní soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční. Soudy nemohou z vlastní iniciativy dohledávat důvody nezákonnosti přezkoumávaných rozhodnutí či provádět komplexní revizi skutkových závěrů správních orgánů.

[45] S ohledem na formální nedostatky projektů a výše popsané další nesrovnalosti, nezbyvá než přisvědčit závěru správních orgánů a krajského soudu, že stěžovatelka zpracování projektů výzkumu a vývoje ve fázi předcházející zahájení vlastní vývojové činnosti nevěnovala dostatečnou pozornost a péči. Požadavek správních orgánů a krajského soudu na předložení řádných projektů obsahujících všechny zákonem stanovené náležitosti přitom nelze označit za přepjatý formalismus. Nejedná se pouze o formální administrativní informace, ale o podstatné náležitosti projektu, které správci daně umožňují věcnou kontrolu toho, zda byly náklady vynaloženy za účelem předpokládaným v § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů 2013, resp. § 34b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů 2014, tj. zda byla v rámci projektu realizována výzkumná a vývojová činnost (materiální prvek). Na řádnosti této dokumentace je nezbytné trvat i s ohledem na to, aby bylo zabráněno spekulativnímu a účelovému uplatňování odpočtu v závislosti na rozhodnutí poplatníka (srov. výše zmíněný rozsudek č. j. 6 Afs 60/2014 - 56). Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v již citovaném rozsudku č. j. 10 Afs 77/2017 - 53: „*Zákonné vymezení toho, co*

pokračování

konkrétně má projekt výzkumu a vývoje obsahovat, nelze proto jednoduše přejít a prověřením, zda stěžovatelčiny projekty výzkumu a vývoje dostály zákonným požadavkům na obsah, označit za přepjatý formalismus (srov. rozsudek ve věci ABADIA, body 40-42). Formalizovaný projekt je jedním z nástrojů zabránění zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj.“

[46] Na základě výše uvedených důvodů neshledal Nejvyšší správní soud námitky týkající se vyloučení odčitatelné položky na výzkum a vývoj důvodnými.

[47] Jelikož však Nejvyšší správní soud přisvědčil námitce stěžovatelky týkající se vyloučení nákladů u zakázky č. 211079, které vykazala po datu 22. 9. 2011, zrušil napadený rozsudek krajského soudu (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). Jelikož již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného a krajský soud by nemohl postupovat jinak, než rozhodnutí žalovaného zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, Nejvyšší správní soud za použití § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil i žalobou napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1 a 4 s. ř. s.). Zruší-li Nejvyšší správní soud i rozhodnutí správního orgánu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento správní orgán vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.]. To znamená, že v dalším řízení provede řádně hodnocení důkazů týkajících se skutečného data ukončení zakázky č. 211079, v případě potřeby pak dosud provedené důkazy adekvátním způsobem doplní.

[48] Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s. (ve spojení s § 120 s. ř. s.), podle kterého má úspěšná stěžovatelka právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl.

[49] V řízení o žalobě a o kasační stížnosti stěžovatelka vynaložila soudní poplatky v celkové výši 8 000 Kč. Dále má stěžovatelka právo na náhradu nákladů právního zastoupení za pět úkonů ve věci (převzetí a příprava zastoupení, podání ze dne 5. 4. 2019, účast na dvou jednáních před soudem, sepsání kasační stížnosti) dle § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) po 3 100 Kč za úkon [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) téže vyhlášky]. Nejvyšší správní soud nepřiznal odměnu za podání žaloby, neboť ji podala sama stěžovatelka, ani za převzetí a přípravu zastoupení před Nejvyšším správním soudem, jelikož daný advokát stěžovatelku zastupoval již v řízení před krajským soudem, s věcí i s rozsudkem tak musel být dobře seznámen (srov. rozsudky zdejšího soudu ze dne 21. 7. 2010, č. j. 3 Ads 80/2010 - 72, ze dne 29. 9. 2011, č. j. 8 Afs 12/2011 - 183, či ze dne 18. 8. 2016, č. j. 9 Azs 157/2016 - 34). Dále nepřiznal odměnu za vyjádření k výzvě dle § 51 s. ř. s. a k osobám soudců a za vyčíslení nákladů, neboť se nejedná o podání ve věci samé (srov. rozsudek ze dne 7. 10. 2020, č. j. 7 As 54/2019 - 88). K odměně za pět úkonů právní služby soud připočetl paušální náhradu hotových výdajů zástupce stěžovatelky ve výši 300 Kč za jeden úkon, tj. celkem částku 1 500 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu) a dále náhradu cestovních výdajů (§ 13 odst. 5 advokátního tarifu) a náhradu za promeškaný čas zástupce v souvislosti s účastí na jednáních před krajským soudem [§ 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3

advokátního tarifu] ve výši 4 520 Kč. Jelikož zástupce stěžovatelky v řízení doložil, že je plátcem DPH, odměna se podle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o částku odpovídající této dani, která činí 21 % z částky 21 520 Kč, tj. 4 519 Kč. Žalovaný je tak povinen zaplatit na náhradě nákladů řízení celkem 34 039 Kč do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce stěžovatelky.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 9. září 2021

Mgr. David Hipšr
předseda senátu