



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: X
sídlem X

proti

žalovanému: Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2020, č. j. X,

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 Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 6. 2019, č. j. X. Tímto prvostupňovým rozhodnutím správce daně žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 vyšší o částku 12 190 020 Kč a uložil k úhradě penále ve výši 2 438 004 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 projektu výzkumu a vývoje ve výši 57 051 779 Kč, které žalobce vynaložil v souvislosti s projektem „*Výzkum a vývoj brzd a komponentů brzdových systémů*“ (dále jen „projekt VaV1“) v rozporu s § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), ve znění účinném do 31. 12. 2013, a výdajů vynaložených při realizaci projektu „*Vývoj náhradních dílů pro automobilový průmysl*“ (dále jen projekt VaV2“) v částce 7 106 253 Kč v rozporu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů a § 34c odst. 2 téhož zákona ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2014, neboť žalobce nesplnil podmínku, že projekt výzkumu a vývoje musí být schválen před zahájením jeho řešení.
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. Zdůraznil, že hodlá-li podnikatel postupovat ekonomicky racionálně a skutečně investovat do reálného výzkumu a vývoje, a navíc posléze žádat po státu daňovou úlevu, je naprosto legitimní po něm požadovat, aby v písemném projektu předem jasně vymezil zákonné náležitosti. Žalovaný uvedl, že podstata sporu spočívá v prokázání toho, zda žalobce splnil všechny zákonné podmínky pro uplatnění odpočtu výdajů (nákladů), jež měl vynaložit při realizaci projektů výzkumu a vývoje v souladu s § 34 odst. 4 a § 34a až 34c zákona o daních z příjmů, resp. § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013 (pro projekt VaV1 vyhlášený do 31. 12. 2013).
4. Pokud jde o datum schválení projektu VaV1 žalobce odkázal na datum 15. 12. 2004, neboť v té době došlo dle žalobce po materiální stránce ke schválení kontinuálního vývoje v oblasti brzdových systémů. Dle žalovaného však plynou pochybnosti o faktickém datu schválení projektu VaV1, neboť ten se svým obsahem, cílem i zaměřením lišil od projektu vybudování technologického centra v roce 2004, jehož cílem bylo navýšení počtu zaměstnanců včetně zabezpečení odpovídajícího technického vybavení a i tím navýšení kapacity v oblasti vývoje nových výrobků (dále jen „dotační projekt“). Žalobce připustil, že v roce 2004 nebyl vypracován písemný projekt výzkumu a vývoje ve smyslu zákona o daních z příjmů, když i s ohledem na tehdy účinnou právní úpravu takovým projektem disponovat nemusel. Dle žalobce byl projekt VaV1 vypracován a schválen až koncem roku 2012. Žalovaný zdůraznil, že ale ani vypracování schválení projektu VaV1 koncem roku 2012 nebylo žalobcem prokázáno, protože žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky, které by schválení projektu VaV1 koncem roku 2012 dokazovaly, a ani na samotném písemném dokumentu projektu VaV1 není uvedeno žádné konkrétní datum vztahující se ke konci roku 2012. Žalovaný proto přisvědčil správci daně, že z předložených důkazních prostředků není jednoznačně zřejmé, kdy byl projekt VaV1 skutečně schválen. Žalovaný dále poukázal na skutečnost, že žalobce nejprve v průběhu daňové kontroly, konkrétně

v odpovědi na výzvu v bodě 2.23. sdělil, že projekt VaV1 byl vypracovaný před rokem 2013, následně ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 17. 12. 2018 v bodě 3.17. uvedl, že projekt VaV1 byl vypracován v roce 2013. V bodě 3.4. odvolání pak žalobce zmiňoval konec roku 2012, kdy mělo dojít k vypracování a schválení projektu VaV1. Z protichůdných tvrzení žalobce je dle žalovaného zřejmé, že ani on sám není schopen jednoznačně určit, kdy byl písemný dokument projektu VaV1 vypracován, a poté následně schválen. Žalovaný odmítl souvislost mezi kontinuálním vývojem v nově vybudovaném technologickém centru z roku 2004 a nyní posuzovaným projektem VaV1, týkajícím se vývoje brzdových systémů. Dle žalovaného nemohl být projekt VaV1 schválen v době, kdy ještě nebyl vypracován, což vylučuje datum 5. 12. 2004, zároveň však písemný dokument projektu VaV1 neobsahuje ani jiné datum jeho schválení v období po jeho faktickém vypracování až do okamžiku zahájení řešení projektu. O konkrétním typu brzdového systému nebo jeho komponent není v dotačním projektu nic uvedeno, a proto lze tento dotační projekt považovat pouze za obecný dokument, který není schopen obstát v systému prokazování zákonných náležitostí projektu výzkumu a vývoje dle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmu. Žalovaný současně podotkl, že žalobce na dotační projekt získal podporu a čerpal tedy na uvedený dotační projekt v následujících letech dotace. Žalobce se mylně domnívá, že jím prováděná výzkumná a vývojová činnost v rámci projektu VaV1 realizovaná v roce 2014 přímo navazuje na dotační projekt z roku 2004. Dotační projekt však nemůže nahradit okamžik schválení písemného dokumentu projektu VaV1 realizovaného ve zdaňovacím období roku 2013 a 2014. Dle žalovaného není předmětem sporu existence písemného dokumentu - projektu VaV1 jako taková, ale datum (okamžik) jeho vyhotovení a schválení. Pro účely odpočtu na výzkum a vývoj požaduje zákon o daních z příjmů jednoznačnou nezpochybnitelnou informaci o okamžiku schválení projektu výzkumu a vývoje jakožto písemného prospektivního dokumentu, který stojí na začátku realizace celého projektu. Pokud by tomu tak nebylo, zákonné ustanovení by postrádalo smysl, neboť by mohl poplatník kdykoli dopracovat písemný projekt výzkumu a vývoje a uplatňovat na něj odpočet bez prvotního záměru výzkumně vývojovou činnost vykonávat. Z § 34 odst. 5, resp. § 34c zákona o daních z příjmů dle žalovaného jednoznačně vyplývá, že v projektu výzkumu a vývoje musí být vymezena konkrétní výzkumná a vývojová činnost, která bude prováděna v době řešení projektu (cíl), nikoli blíže neurčitý, nekonkrétní a nejistý záměr, že poplatník hodlá vykonávat výzkumné a vývojové činnosti někdy v budoucnu.

5. V souvislosti s odvolací námitkou ohledně neprovedení svědeckých výpovědí žalovaný uvedl, že výsledky navržených svědků nemohou zhojit pochybení žalobce týkající se formálních požadavků kladených na projekt výzkumu a vývoje, neboť prospektivní formalizovaný dokument se svými náležitostmi nemůže být principiálně nahrazen svědeckou výpovědí. Žalobce neprokázal datum (okamžik) schválení projektu VaV1 před zahájením jeho řešení, a proto se nemůže zbavit své důkazní povinnosti tím, že toto důkazní břemeno, které náleží jemu, přenesl na jiné osoby - svědky či na správce daně.
6. Pokud jde o neprospektivnost projektu VaV2, žalovaný zdůraznil, že to byl žalobce, kdo předložil vícero důkazních prostředků svědčících o tom, že několik členů týmu - řešitelů vykonalo vedle své běžné pracovní činnosti také činnosti výzkumně vývojové povahy, a to ve prospěch vytyčeného cíle projektu VaV2, nicméně ještě před datem schválení tohoto projektu. Z žalobcem předložených dokumentů je zřejmá souvislost s náplní (obsahem a

cílem) projektu VaV2, neboť jsou zachována jak označení nákladových středisek, identifikace dílčích podskupin projektu (konkrétní zaměření na segment náhradních dílů nebo konkrétního zákazníka), tak i výsledné číselné součty nákladů, které byly žalobcem uplatněny v odpočtu na podporu výzkumu a vývoje za celý rok 2014. Tvrzení žalobce, že by si nikdo ze zaměstnanců nemohl dovolit zahájit řešení projektu před datem schválení, vyhodnotil žalovaný jako účelové. Původně se totiž předpokládalo zahájení řešení projektu VaV2 počátkem roku 2014 a schválení dokumentace projektu mělo být realizováno ještě v závěru roku 2013, což nevylučuje, že konkrétní řešitelé nebyli zpraveni o posunu termínu schválení projektu až do období prvního pracovního týdne roku 2014 (6. 1. 2014). Zároveň si lze jen stěží představit, že by žalobce nekontroloval v inkriminovaném období konkrétní pracovní výkony svých zaměstnanců, a to na jeho výrobních a testovacích zařízeních, přičemž by zároveň vyhotovoval přehledy o vykonaných pracích.

II. Žaloba

7. Žalobce v žalobě nejprve vysvětlil, že v roce 2004 vybudoval technologické centrum, od té doby provádí kontinuální výzkumné a vývojové činnosti zaměřené mimo jiné na brzdové systémy. Faktická podstata a kontinuální charakter výzkumných a vývojových činností žalobce nebyla během daňového řízení nikdy zpochybněna. Žalobce konkrétní výzkumné a vývojové činnosti uplatňuje v rámci daňového odpočtu na podporu výzkumu a vývoje v jednotlivých zdaňovacích obdobích vždy na základě dopředu vypracovaných projektů výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 a násl. zákona o daních z příjmů. Tyto projekty výzkumu a vývoje obsahují veškeré formální obsahové náležitosti stanovené zákonem o daních z příjmů. V souladu s tímto postupem žalobce ke konci roku 2012 vypracoval a řádně schválil tehdejšími členy statutárního orgánu projekt VaV1 pro zdaňovací období roku 2013 a 2014. Dle vztahu k obsahové náležitosti projektu výzkumu a vývoje - datum schválení projektu - odkázal žalobce na datum 15. 12. 2004, neboť v té době došlo po materiální stránce ke schválení a zahájení kontinuálního vývoje v oblasti brzdových systémů. Žalobce přitom postupoval v dobré víře podle tehdy aktuálních právních výkladů, neboť v dané době neexistovala žádná jasná metodika orgánů finanční správy ČR, která by tento postup vylučovala. Judikatura správních soudů naopak kladla důraz na to, aby písemný projekt výzkumu a vývoje byl vypracován a schválen před zahájením jeho řešení. V případě kontinuálního vývoje přitom lze za takový okamžik považovat datum prvotního schválení určité vývojové aktivity. Nezákonnost napadeného rozhodnutí spatřoval žalobce v tom, že žalovaný přepjatě formalisticky chápe formální požadavky kladené na vypracování projektu, když zcela opomíjí materiální odůvodnění žalobcem uvedeného data vypracování projektu VaV1.
8. Žalobce přitom nikdy netvrdil, že dotační projekt lze považovat za projekt výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Vzhledem k tomu, že povinnou náležitostí projektu výzkumu a vývoje je podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů datum a místo schválení projektu a nikoli datum formálního vypracování dokumentu projektu výzkumu a vývoje, považoval žalobce svůj postup za oprávněný. Nemůže být přitom pochyb, že samotný písemný projekt výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů byl žalobcem vypracován před zahájením řešení projektu v roce 2013. Tomu odpovídají ostatní údaje v projektu uvedené: obchodní firma X (zapsáno do obchodního rejstříku 28. 5. 2010); sídlo žalobce X, Jablonec nad Nisou (zapsáno do

obchodního rejstříku dne 1. 10. 2010); podpis oprávněných osob X (zapsáno do obchodního rejstříku jako jednatel dne 9. 11. 2009) a X (zapsán do obchodního rejstříku jako jednatel dne 1. 10. 2010). Fakt, že projekt výzkumu a vývoje byl vypracován v roce 2012 před jeho zahájením v roce 2013, potvrzuje i to, že tento projekt věcně navazuje na předchozí písemné dokumenty projektu výzkumu a vývoje. Žalobce zdůraznil, že v jeho případě se nejedná o situaci, kdy by některá z obsahových náležitostí projektu výzkumu a vývoje chyběla a byla zpětně doplňována, jak naznačuje žalovaný, nebo kdyby byl projekt vypracován zpětně.

9. Žalovaný také chybně uvedl, že žalobce nepředložil důkazy o schválení projektu VaV1, přestože tak učinil a jako důkaz navrhl svědecké výpovědi. Žalobce navrhoval provést výslech svědka X, jako osoby, která projekt VaV1 vypracovala, a jednatelů, kteří projekt před jeho zahájením v roce 2013 podepsali, X a X. K výslechu navržených svědků však nedošlo. Smyslem svědeckých výpovědí nemělo být a nebylo nahrazení data schválení projektu VaV1, neboť toto datum v projektu uvedeno bylo a odpovídalo materiální podstatě výzkumných a vývojových činností. Smyslem navrhovaných svědeckých výpovědí bylo odstranit další pochybnosti správce daně ohledně prospektivní povahy projektu VaV1, které svědecké výpovědi mohly vyjasnit. Odmítnutí provedení svědeckých výpovědí považoval žalobce za nezákonné. V posuzovaném případě nebyl dán ani jeden z judikaturou popisovaných důvodů pro odmítnutí provedení svědeckých výpovědí.
10. U projektu VaV2 žalovaný dle žalobce pochybil, když považoval administrativní pochybení při uplatnění nákladů v rámci odpočtu na podporu výzkumu a vývoje za předčasné zahájení řešení projektu. Ačkoli dle stávající judikatury správních soudů platí, že za okamžik zahájení řešení projektu výzkumu a vývoje je obecně považován okamžik schválení projektu výzkumu a vývoje, žalovaný se bez zjevného důvodu od této judikatury odchýlil a svůj závěr o předčasném zahájení řešení projektu VaV2 založil na nedopatření uplatněných personálních nákladech za dva pracovní dny předcházející datu schválení projektu VaV2 počátkem roku 2014. Žalobce připustil, že tyto konkrétní náklady byly v rámci odpočtu na podporu výzkumu a vývoje uplatněny nesprávně, a mají proto být z odpočtu vyloučeny, nicméně z této skutečnosti nelze dovozovat závěr o předčasném zahájení řešení projektu výzkumu a vývoje. V případě projektu VaV2 žalobce počítal se zahájením řešení projektu již k 1. 1. 2014, projekt byl nakonec schválen až 6. 1. 2014. Žalobce nedopatřením do odpočtu zahrnul i část mzdových nákladů za běžné činnosti před 6. 1. 2014. Žalovaný na tomto základě neuznal uplatněný odpočet na výzkum a vývoj za celý projekt, místo toho, aby pouze z odpočtu vyřadil konkrétní náklady vynaložené před 6. 1. 2014. Takový postup správce daně a následně žalovaného je v přímém rozporu s aktuální judikaturou, především rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 19. 9. 2018, č. j. 52 Af 18/2016-181.
11. Ze všech uvedených důvodů žalobce navrhoval zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný především konstatoval, že předchozí výzkumné a vývojové činnosti žalobce nejsou pro posuzovanou věc relevantní, neboť základním předpokladem pro uplatnění

odpočtu na podporu výzkumu a vývoje je sestavení bezvadného projektu výzkumu a vývoje, což je písemný dokument se všemi náležitostmi dle § 34c zákona o daních z příjmů. Každý projekt výzkumu a vývoje musí být zpracován a schválen před zahájením jeho řešení, přičemž musí obsahovat všechny zákonné náležitosti. Projekt výzkumu a vývoje je tak nutno chápat jako primární dokument, od kterého se pak odvíjí samotná výzkumná činnost. Z tohoto důvodu není relevantní předchozí činnost žalobce, resp. jeho právního předchůdce. Ačkoli žalobce mohl v roce 2004 schválit po materiální stránce budoucí výzkumnou a vývojovou činnost, v žádném případě takto neschválil samotný písemný dokument projekt VaV1, který byl vyhotoven až v roce 2012, tj. nejméně po osmi letech. Žalovaný odkázal na argumentaci uvedenou v napadeném rozhodnutí a uzavřel, že projekt VaV1 neobsahoval den (datum) schválení projektu, což je podstatná náležitost projektu ve smyslu § 34c odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů. Pro účely odpočtu na výzkum a vývoj vyžaduje zákon jednoznačnou informaci o okamžiku (datu) schválení projektu jakožto písemného prospektivního dokumentu, který stojí na začátku realizace celého projektu. Vyžadování všech zákonných náležitostí u konkrétního projektu nelze dle žalovaného považovat za přepjatý formalismus. V této souvislosti žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016-51.

13. I pokud jde o projekt VaV2, žalovaný odkázal na obsah napadeného rozhodnutí, kde se s obdobně formulovanou odvolací námitkou již vypořádal. Dle žalovaného se nejednalo o drobné administrativní pochybení žalobce, nýbrž o flagrantní porušení § 34c odst. 2 zákona o daních z příjmů. Vzhledem ke skutečnosti, že zákon neumožňuje částečné vynětí nákladů, žalovaný neměl jinou možnost, než odeprání uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj dle § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů v plné výši.

14. Závěrem žalovaný zopakoval, že navrhované svědecké výpovědi nemohly zhojit absenci všech náležitostí projektu VaV1, ani nemohly samy o sobě osvědčit schválení projektu VaV1 před započítáním jeho řešení. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018-52, s jehož závěry se ztotožnil. Žalovaný navrhoval, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Replika žalobce

15. V replice k vyjádření žalovaného žalobce tvrdil, že spor mezi ním a žalovaným plyne z nejednoznačnosti zákonných ustanovení upravujících uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Nejednoznačnost právní úpravy však nelze klást k tíži daňových subjektů. Když žalobce na konci roku 2012 schvaloval projekt VaV1, který se týkal kontinuálních výzkumných a vývojových činností brzdových systémů, logicky jako datum schválení projektu uvedl 15. 12. 2004, tj. datum, kdy materiálně došlo ke schválení zahájení kontinuálních výzkumných a vývojových činností týkajících se brzdových systémů. Žalobce nikdy netvrdil, že toto datum je datem vypracování projektu VaV1, jak nesprávně uvádí žalovaný. Vždy pouze tvrdil, že toto datum je materiálně datem schválení projektu brzd ve smyslu § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Zákon vyžadoval uvedení data schválení projektu, ne uvedení data vypracování projektu. Žalobce proto uvedl, kdy byl projekt po materiální stránce schválen. Jeho postupem nebyla ohrožena povaha projektu VaV1 jako prospektivního dokumentu.

16. Svědecké výpovědi navrhované žalobcem měly v souladu s ostatními skutečnostmi a důkazy potvrdit prospektivní povahu projektu VaV1, k čemuž dle žalobce nepochybně

vést mohly, a jejich neprovedení proto bylo nezákonným procesním postupem žalovaného.

17. Pokud jde o projekt VaV2, žalobce trval na tom, že náklady na tento projekt uplatnil v souladu se zákonem a judikaturou správních soudů a žalovaný měl z odpočtu vyjmout pouze personální náklady uplatněné před 6. 1. 2014.

V. Duplika žalovaného

18. Žalovaný v reakci na to konstatoval, že se žalobce snaží zpochybňovat jednotný výklad právních norem týkajících se uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. K námitce, že prospektivní povaha projektu nebyla ohrožena, žalovaný uvedl, že souhlasí s žalobcem v tom, že projekt musí být vypracován a schválen ještě před zahájením jeho řešení. To ale žalobce neprokázal. Dle žalovaného byl skutkový stav stran náležitostí projektu VaV1 postaven najisto a navrhované svědecké výpovědi již nemohly závěry o skutkovém stavu ohledně náležitostí projektu a data jeho schválení ovlivnit. Žalovaný nesouhlasil s tvrzením, že za zahájení projektu je nutno považovat okamžik jeho vypracování a schválení. To nevyplývá ani z žalobcem citovaného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 19. 9. 2018, č. j. 52 Af 18/2016-181. Tento rozsudek, stejně jako rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2018, č. j. 5 Afs 209/2017-44, také vůbec neřeší otázku „částečného uznání“ odpočtu na výzkum a vývoj. Žalovaný trval na tom, že částečné vyloučení výdajů právní úprava v § 34c odst. 2 zákona o daních z příjmů neumožňuje.

VI. Ústní jednání

19. Ve věci proběhlo dne 24. 11. 2021 ústní jednání, při němž žalobce i žalovaný setrvali na svých právních argumentech. Ohledně projektu VaV1 žalobce upozornil na str. 2 souhrnného písemného dokumentu projektu VaV1, kde jsou jako dokumenty prokazující schválení projektu uvedeny dokumenty z roku 2004 související s vybudováním technologického centra v uvedeném roce. Pokud jde o projekt VaV2 žalobce znovu odkázal na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 19. 9. 2018, č. j. 52 Af 18/2016-181, a namítal, že se v prvních dnech roku 2014 (do schválení projektu VaV2, tj. do 6. 1. 2014) ze strany jeho zaměstnanců jednalo pouze o přípravné práce na projektu, které byly nesprávně zahrnuty do nákladů na výzkum a vývoj. Žalovaný měl dle žalobce tyto náklady jako nezpůsobilé vyloučit, což neudělal. Žalovaný k této argumentaci uvedl, že je to především žalobce, kdo si musí hlídat, jaké výdaje označí za výdaje vynaložené na realizaci projektu výzkumu a vývoje.

VII. Posouzení věci krajským soudem

20. 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.

21. Předmětem soudního přezkumu je rozhodnutí žalovaného, jímž 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 projektů „*Výzkum a vývoj brzd a komponentů brzdových systémů*“ a „*Vývoj náhradních dílů pro automobilový průmysl*“. Finanční orgány 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, konkrétně splnění podmínky schválení projektů výzkumu a vývoje před zahájením jejich řešení.
22. Zákonný rámec pro posouzení věci a judikturní východiska k otázce zákonných podmínek kladených na daňový režim projektů výzkumu a vývoje jsou následující.
23. 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.
24. 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.
25. 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.*
26. 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.

27. 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.*
28. Vymezení formálních náležitostí projektu výzkumu a vývoje uvedené v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013 je tak věcně i smyslem plně srovnatelné s vymezením projektu výzkumu a vývoje dle § 34c zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2014.
29. 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).
30. Projekt výzkumu a vývoje je dokumentem tvořeným zpravidla souborem listin (nebo jinými podklady), případně dalších nosičů údajů, které tvoří formalizovaný celek obsahující všechny zákonné náležitosti projektu dle § 34c zákona o daních z příjmů. Mezi nimi musí existovat zřejmá obsahová i časová souvislost, neboť „*není úkolem správce daně a správních soudců, abysami aktivně a teprve dodatečně propojovali jinak nesouvisející dokumenty a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56). V rozsudku ze dne 28. 3. 2018, č. j. 3 Afs 304/2016-40, Nejvyšší správní soud vyhodnotil postup daňového subjektu spočívající v tom, že listiny obsahující chybějící formální náležitosti projektu předložil až na výzvu správce daně tak, že nepředložil ucelený dokument dle § 34c odst. 1 zákona o daních z příjmů. Přísné formální nároky na vypracování projektu jsou jedním z nástrojů, jak předcházet zneužívání možnosti odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017-56). Uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje zákonem dovoleným způsobem ovlivňuje konkurenci v tržním prostředí; zneužití odpočtu je způsobilé celé tržní prostředí značně pokřivit. 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).

31. Samotná systematika a logická posloupnost naplnění podmínek vyhotovení projektu je stanovena zákonem. Daňový subjekt postupně vyhotoví plán (prospektivní dokument), ve kterém uvede údaje požadované v jednotlivých písmenech § 34c odst. 1 zákona o daních z příjmu. V odst. 2 téhož zákona se stanoví, že až po schválení projektu, což je náležitost dle § 34c odst. 1 písm. g) [případně i písm. h)], může daňový subjekt začít s daňově uznatelným výzkumem a vývojem definovaným v projektu (zahájit řešení neboli započít s prováděním výzkumných a vývojových prací). Žalobce však v posuzovaném případě neprokázal naplnění všech náležitostí projektu VaV1, přičemž jednou z nich bylo právě i datum schválení projektu. Mimo jiné tak neprokázal, že daňově uznatelnému a v projektu popsanému výzkumu a vývoji předcházelo schválení projektu. Není-li totiž zřejmé, kdy byl projekt přijat, nelze určit ani to, zda přijetí projektu jeho řešení předcházelo či nikoli.
32. Žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodu 49 shrnul, že *„ze smyslu odpočtu na podporu výzkumu a vývoje plyne, že je zapotřebí nejprve vypracovat formálně bezchybný písemný dokument, který po obsahové stránce bude jasný, srozumitelný a natolik precizovaný, aby jej nebylo možno později zaměnit za jiný, a který bude poté schválen odpovědnými osobami. Lze tedy legitimně očekávat, že poplatník jednoznačně prokáže, co ony odpovědné osoby v daný okamžik schválily. V nyní posuzovaném případě je zcela nepochybné, že deklarované odpovědné osoby nemohly schválit dokument projektu VaV1 v roce 2004, když ještě v té době nebyl vyhotoven. Podmínkou pro uplatnění odpočtu je totiž existence písemného dokumentu výzkumu a vývoje, a to řádně schváleného před zahájením jeho řešení. O datu a místu schválení nesmí být jakýchkoliv pochyb. Další nesrovnalost v tvrzení odvolatele spočívá v odkazu na pokračování v tehdy započatých činnostech výzkumu a vývoje (rok 2004), avšak k těmto činnostem vypracoval písemný dokument projektu VaV1 až někdy koncem roku 2012 (skutečné datum nikdy nebylo prokázáno). Toto tvrzení pak vede k závěru, že v době schválení projektu VaV1 (vystává otázka, kdy vlastně) prakticky již probíhaly činnosti výzkumu a vývoje v oblasti brzdových systémů, a proto ani za takové situace nelze odpočet na výzkum a vývoj dle § 34 odst. 4 a 5 ZDP s ohledem na podmínku prospektivnosti uznat.“*
33. Krajský soud se závěry žalovaného ztotožňuje. Jak již bylo konstatováno shora, odpočet na podporu výzkumu a vývoje představuje výjimku ze základního daňového principu, podle něž platí, že jeden výdaj lze v základu daně uplatnit u téhož poplatníka pouze jednou. O výdaje (náklady) uplatněné v rámci odpočtu na výzkum a vývoj si totiž poplatník již jednou snížil základ daně a výdaje uplatňuje podruhé. Jedná se tak *de facto* o daňový bonus. To jej zvyhodňuje i oproti jiným subjektům na trhu a poskytuje mu tak konkurenční výhodu. Tato skutečnost již sama o sobě implikuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti. Jde-li tudíž o nadstandardní benefit, musí daňový subjekt vycházet z toho, že po něm může být požadováno prokázání splnění i všech nadstandardních povinností s tímto benefitem spojených. Bezchybné formální náležitosti, resp. existence kvalitně zpracovaného projektu ještě před zahájením jeho realizace, jsou základní podmínkou pro bezproblémové uplatnění odpočtu (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2015, čj. II. ÚS 3565/14). Žalobce tedy nesmí opomenout, že výdaje uplatněné v rámci odpočtu na výzkum a vývoj je určité dobrodiní ve formě bonusu či dotace a je nutné pod tímto úhlem pohledu nyní posuzovanou věc přezkoumávat.
34. Nelze proto spatřovat přepjatý formalismus či nepřiměřenost v postupu správce daně, pokud trvá na tom, aby v řízení bylo prokázáno, kdy byl projekt schválen (k tomu srov.

rozsudky citované v bodě 30). Neprokáže-li totiž daňový subjekt, kdy byl projekt schválen, tím spíše nemůže prokázat, že byl schválen před zahájením jeho řešení. V rozsudku ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016-57, Nejvyšší správní soud připomněl, že *„zákonné vymezení toho, co konkrétně má projekt výzkumu a vývoje obsahovat, nelze jednoduše přejít a prověřením, zda stěžovatelčiny projekty výzkumu a vývoje dostály zákonným požadavkům na obsah, označit za přepjatý formalismus. Žalovaný hodnotil, zda stěžovatelka prokázala či neprokázala, že má nárok na odpočet daně dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Ani v nejmenším nelze žalovanému vytýkat, že se při tomto hodnocení zabýval i náležitostmi projektu výzkumu a vývoje.“*

35. Žalobce dále namítal, že správci daně navrhoval provedení důkazu výsledkem svědků, přičemž ten k výsledku nepřistoupil.
36. Z napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé, jakými úvahami se žalovaný řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů a utváření závěrů o skutkovém stavu a z jakých důvodů nepovažoval za prospěšné přistoupit k výsledku navrhovaných osob. Žalovaný zamítl žalobcovo odvolání z důvodu, že shledal správným závěr správce daně, že žalobcem předložená dokumentace nenaplnila náležitosti stanovené § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů (konkrétně datum schválení projektu) a výsledky navrhovaných osob již nemohly změnit zjištěný skutkový stav věci. Tento závěr považuje krajský soud za správný (obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018-52).
37. Kromě toho je třeba uvést, že některé z navrhovaných osob ani nemohly být vyslechnuty jako svědci. Fyzickou osobu, která má vypovídat o okolnostech týkajících se právnické osoby nastalých v době, kdy byla jejím statutárním orgánem nebo členem tohoto orgánu, nelze v daňovém řízení vyslechnout jako svědka (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017-23, či ze dne 24. 5. 2018, č. j. 3 Afs 45/2017-23).
38. Pokud jde o námitky týkající se projektu VaV2 soud odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný mimo jiné konstatoval, že *„odvolatel předložil nikoliv jediný, nýbrž vícero důkazních prostředků svědčících o tom, že několik členů týmu - řešitelů vykonalo vedle své běžné pracovní činnosti také činnosti výzkumně vývojové povahy, a to ve prospěch vytyčeného cíle projektu VaV2, nicméně ještě před datem schválení tohoto projektu. Z předložených dokumentů je zřejmá souvislost s náplní (obsahem a cílem) projektu VaV2, neboť jsou zachována jak označení nákladových středisek, identifikace dílčích podskupin projektu (konkrétní zaměření na segment náhradních dílů nebo konkrétního zákazníka), tak i výsledné číselné součty nákladů, které byly žalobcem uplatněny v odpočtu na podporu výzkumu a vývoje za celý rok 2014.“* Ani námitku nevýznamného administrativního pochybení ve vztahu k projektu VaV2 proto soud za důvodnou nepovažuje. Soud souhlasí s žalovaným, že žalobce tvorbu projektů výzkumu a vývoje jako písemných dokumentů (o jejichž významu soud pojednal výše) podcenil a musí nést důsledky s tímto přístupem spojené. Žalovaný má pravdu i v tom, že rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 19. 9. 2018, č. j. 52 Af 18/2016-181, ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2018, č. j. 5 Afs 209/2017-44, neřeší otázku „částečného uznání“ odpočtu na výzkum a vývoj, a právní úprava s takovým postupem nepočítá. Nelze souhlasit ani s tvrzením, že za zahájení projektu je nutno považovat okamžik jeho vypracování a schválení, pak by totiž ztrácel smysl požadavek na schválení projektu

výzkumu a vývoje před zahájením jeho řešení.

39. Krajský soud uzavírá, že formální a obsahové náležitosti písemného projektu jsou v § 34 odst. 5, resp. § 34c zákona o daních z příjmů jasné dány. Žalobce neuvedl, v čem konkrétně spatřuje nejednoznačnost právního předpisu a soud neshledal, že by přicházelo v úvahu více možných výkladů uvedených ustanovení, proto ani neuvažoval o uplatnění zásady *in favorem libertatis*, resp. *mitius*.

VIII. Závěr a náklady řízení

40. Žalobu s odkazem na shora uvedenou argumentaci shledal soud nedůvodnou, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
41. 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 24. listopad 2021

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu