ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **DEYMED Diagnostic s.r.o.**
se sídlem Kudrnáčova 533, 549 31 Hronov
zastoupená JUDr. František Divíšek, advokát
Velké náměstí 135/19, 500 03 Hradec Králové,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. února 2020, č. j. 5483/20/5200-11433-706599

takto:

I. **Žaloba se zamítá.**

II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

1. Včas podanou žalobou se žalobce domáhal zrušení shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl jeho odvolání do dodatečných platebních výměrů na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013, 2014 a 2015.

I. Žalobní argumentace

2. Žalobce úvodem uvedl, že spor mezi účastníky řízení se týká náležitosti projektů výzkumu a vývoje, které žalobce zpracoval a podle nichž prováděl výzkum a vývoj a v návaznosti na to podle § 34 odst. 4 až 8 (ve znění do 31. 12. 2013) a následně § 34 odst. 4 a 5 a § 34a až 34e (ve znění od 1. 1. 2014) zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů") uplatňoval odpočet položky vědy a výzkum (dále také jako „položka VaV"). Žalobce měl zpracované následující projekty výzkumu a vývoje: a) Projekt výzkumu a vývoje - Magnetický stimulátor č. 85-010 ze dne 2. 1. 2009 (tento projekt je označován v tomto podání jako „Projekt A") b) Projekt výzkumu a vývoje – Stolek k magnetickému stimulátoru s výsuvným ramenem č. 73-100 ze dne 2. 1. 2011 (tento projekt je označován v tomto podání jako „Projekt B") c) Projekt výzkumu a vývoje produktu Neuro Tablet EEG – software č. 51-300 ze dne 2. 1. 2013 (tento projekt je označován v tomto podání jako „Projekt C") d) Projekt produktů DuoMAG MP Dual software projekt č. 47-000 ze dne 6.1.2014 a DuoMAG Fixační křeslo pro rTMS projekt č. 47-800 ze dne 6.1.2014 (tento projekt je označován v tomto podání jako „Projekt D") Spor mezi žalovaným a žalobcem spočívá ve splnění následujících třech formálních náležitostí Projektů: a) Cíl Projektů, b) Doba řešení Projektů, c) Náklady řešení Projektů a dále o to, zda za Projekty lze považovat pouze vždy jednostránkový dokument „Projekt výzkumu a vývoje" nebo zda za Projekty lze považovat více písemných dokumentů, což tvrdí a prosazuje žalobce.

<u>Projekt výzkumu a vývoje VaV</u>

<u>a) Projekt jako jeden dokument</u>

3. Žalobce uvedl, že v průběhu daňové kontroly doložil Plán zdrojů projektu výzkum a vývoje, který byl schválen jednateli žalobce dne 20. 12. 2008 (dále jako „Plán A") ve vztahu k Projektu A.

4. Žalobce v průběhu daňové kontroly doložil Plán zdrojů projektu výzkumu a vývoje Stolek k magnetickému stimulátoru s výsuvným ramenem 73-100 (dále jako „Plán B") ve vztahu k Projektu B.

5. Žalobce v průběhu daňové kontroly doložil Plán zdrojů projektu výzkumu a vývoje NeuroTablet EEG software 51-300 (dále jako „Plán C") ve vztahu k Projektu C.

6. Žalobce v průběhu daňové kontroly doložil Plán zdrojů projektu výzkumu a vývoje produktů DuoMAG MP Dual software projekt č. 47-000 a DuoMAG Fixační křeslo pro rTMS projekt č. 47-800 (dále jako „Plán D") ve vztahu k Projektu D.

7. Žalobcem založené Plány zdrojů jsou vždy označeny názvem konkrétního projektu – tedy těmito názvy: Magnetický stimulátor č. 85-010, Stolek k magnetickému stimulátoru s výsuvným ramenem č. 73-100, Neuro Tablet EEG – software č. 51- 300, DuoMAG MP Dual software projekt č. 47-000, DuoMAG Fixační křeslo pro rTMS projekt č. 47-800. Pokud se název projektu v jednotlivých dokumentech projektové dokumentace shoduje a opakuje, je zcela zřejmé a evidentní, že tyto jednotlivé dokumenty jsou součástí jedné celkové projektové dokumentace. Jiné vysvětlení se ani nenabízí a není ani jakkoliv logické. Stejně tak žalobce doložil další doklady a dokumenty k Projektu A, k Projektu B, k Projektu C (konkrétně jsou vyjmenovány ve Zprávě o daňové kontrole za zdaňovací období roku 2013 a Zprávě o daňové kontrole za zdaňovací období roku 2014 (u obou str. 3 a 4) a u Projektu D ve Zprávě o daňové kontrole za zdaňovací období roku 2015

(str. 3 a 4), z nichž zdůrazňuje a poukazuje na tyto: Zadání vývoje nového projektu, Plán vývoje nového projektu. Tyto dokumenty byly vždy označeny názvem příslušného projektu a je nezbytné je tak považovat za součást projektu – projektové dokumentace.

8. Dále žalobce zdůraznil, že zákon o daních z příjmů v § 34 a 34c, který vymezuje náležitosti projektu výzkumu a vývoje nestanoví, že by projekt musel být na jedné listině (na rozdíl například od § 561 odst. 2 zák. č. 89/2012 Sb., občanský zákoník). Z toho se jednoznačně podává, že projekt výzkumu a vývoje může být tvořen více listinami – dokumenty, které nejsou pevně spojeny (nejsou na jedné listině). V této souvislosti žalobce poukázal na závěry uvedené v pravomocném rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24.1.2019, č.j. 30 Af 5/2017, kde se uvádí: *„37. Krajský soud pak v této souvislosti předesílá, že podle jeho názoru může být projekt tvořen nejen jediným dokumentem – ve smyslu jediné listiny, ale též uceleným souborem několika dokumentů. Předně, přesná podoba projektu výzkumu a vývoje neplyne ani ze zákona o daních z příjmů, ani z interního pokynu daňové správy D-288. Jedinými stanovenými rysy jsou v tomto ohledu písemnost a souhrnnost. Požadavek souhrnnosti přitom bezpochyby může naplňovat i projekt složený z více ucelených částí. Tato skutečnost neodporuje ani smyslu a významu povinnosti vypracovat projekt vědy a výzkumu, který slouží jako podklad, kterým daňový subjekt v budoucnu prokazuje svůj nárok na odpočet nákladů na výzkum a vývoj. Z povahy věci tak vyplývá, že projekt musí být vyhotoven (a schválen) před zahájením výzkumu a vývoje a musí obsahovat údaje, umožňující následně náležitou kontrolu ze strany správce daně. Tyto nároky přitom jistě může splnit též soubor vzájemně provázaných dokumentů. V jednom ze shora uvedených rozsudků, v němž dal soud sice jinak za pravdu daňovým orgánům, však Krajský soud v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích, uvedl, že neexistence jednoho písemného dokumentu není formální vadou, jestliže daňový subjekt předložil ucelený soubor vztahující se k jednomu projektu (srovnej rozsudek ze dne 25. 1. 2017, č. j. 52 Af 21/2016 - 117, dostupný na www.nssoud.cz). 38. Jednotlivé listiny obsažené a zkompletované v červených složkách šanonu přitom takto ucelené soubory dle přesvědčení krajského soudu představují.“*

9. Žalobce poukázal i na stávající znění § 34c zákona o daních z příjmů, které přímo používá pojem projektová dokumentace, takže tento pojem jednoznačně nasvědčuje tomu, že se nemusí jednat o jednu jedinou listinu.

10. Ve shora citovaném rozsudku podle názoru žalobce byl předestřen racionální výklad pojmu projekt výzkumu a vývoje uvedený v zákoně o daních z příjmů, který je plně aplikovatelný na situaci žalobce. Žalobce zdůraznil, že předložil finanční správě řadu listin, které tvoří vždy ucelený projekt a předmětné listiny ve svém souhrnu obsahují náležitosti, jež mají podle náhledu žalovaného chybět (cíl projektu, dobu řešení projektu a celkové náklady projektu – k tomu viz. žalobní argumentace uvedená níže).

11. Pro úplnost žalobce doplnil, že Plány zdrojů, Zadání vývoje nového projektu a Plán vývoje nového projektu, byly doloženy správci daně až v průběhu daňové kontroly, neboť nebyly dříve požadovány a žalobce byl v dobré víře, že původně předložené dokumenty jsou dostačující.

<u>b) Neprovedení důkazů ke vzniku a dalším okolnostem projektu</u>

12. Žalobce připomenul, že jednotlivé výše zmíněné dokumenty byly vytvořeny na počátku před zahájením realizace příslušného projektu. S ostatními dokumenty na sebe tak vždy navazovaly, zejména časově a věcně. Již samotná tato návaznost znamená, že tvoří a činí

jeden celek, jeden dokument projektu výzkumu a vývoje (tato argumentace se vztahuje ke všem Projektům). K prokázání toho, jak byly vytvořeny jednotlivé dokumenty – kdy a kým a tedy k prokázání věcné a časové souvislosti navrhoval žalobce výslechy svědků, které ovšem nebyly správcem daně ani žalovaným provedeny. Finanční orgány v této souvislosti nezjistily dostatečně skutečnosti nutné, nezbytné a potřebné k prokázání, resp. k vyvrácení tvrzení žalobce o tom, že předmětné dokumenty jsou součástí projektové dokumentace jako celku (ke každému projektu) a že pokud jde o posuzování náležitostí projektu, musí se i k těmto dokumentům přihlížet.

<u>Náklady projektů</u>

13. V Plánu A, jak žalobce dále uvedl, se přitom konkrétně za jednotlivé roky popisují náklady, které budou na tento projekt v jednotlivých letech vynaloženy a jaké jsou celkové náklady – tedy součet těchto ročních předpokládaných nákladů. Plán A obsahuje totiž předpokládané mzdové náklady, materiální a provozní výdaje – jak ostatně uvádí sám žalovaný v bodu 41 napadeného rozhodnutí. Za předpokladu výkladu toho, že Plán A je součástí Projektu A – tedy součást projektové dokumentace, což je podle žalobce výklad jediný správný a možný, je pak zřejmé, že tuto povinnou zákonnou náležitost žalobce splnil. Tuto argumentaci přitom žalobce vznesl již v průběhu daňové kontroly. V Plánu B se přitom konkrétně za jednotlivé roky popisují náklady, které budou na Projekt B v jednotlivých letech vynaloženy a jaké jsou celkové náklady – tedy součet těchto ročních předpokládaných nákladů. Plán B obsahuje totiž předpokládané mzdové náklady, materiální a provozní výdaje – jak ostatně uvádí sám žalovaný v bodu 41 napadeného rozhodnutí. Za předpokladu výkladu toho, že Plán B je součástí Projektu B – tedy součást projektové dokumentace, což je podle žalobce výklad jediný správný a možný, je pak zřejmé, že tuto povinnou zákonnou náležitost žalobce splnil. Tuto argumentaci přitom žalobce vznesl již v průběhu daňové kontroly. V Plánu C se přitom konkrétně za jednotlivé roky popisují náklady, které budou na Projekt C v jednotlivých letech vynaloženy a jaké jsou celkové náklady – tedy součet těchto ročních předpokládaných nákladů. Plán C obsahuje totiž předpokládané mzdové náklady, materiální a provozní výdaje – jak ostatně uvádí sám žalovaný v bodu 41 napadeného rozhodnutí. Za předpokladu výkladu toho, že Plán C je součástí Projektu C – tedy součást projektové dokumentace, což je podle žalobce výklad jediný správný a možný, je pak zřejmé, že tuto povinnou zákonnou náležitost žalobce splnil. Tuto argumentaci přitom žalobce vznesl již v průběhu daňové kontroly. V Plánu D se přitom konkrétně za jednotlivé roky popisují náklady, které budou na Projekt D v jednotlivých letech vynaloženy a jaké jsou celkové náklady – tedy součet těchto ročních předpokládaných nákladů. Plán D obsahuje totiž předpokládané mzdové náklady, materiální a provozní výdaje – jak ostatně uvádí sám žalovaný v bodu 41 napadeného rozhodnutí. Za předpokladu výkladu toho, že Plán D je součástí Projektu D – tedy součást projektové dokumentace, což je podle žalobce výklad jediný správný a možný, je pak zřejmé, že tuto povinnou zákonnou náležitost žalobce splnil. Tuto argumentaci přitom žalobce vznesl již v průběhu daňové kontroly.

14. Správce daně ve zprávách o daňové kontrole ve vztahu k platebním výměrům a žalovaný v napadeném rozhodnutí argumentovali tím, jak jsou náklady popsány v jednom z dokumentů z celkové projektové dokumentace – dokumentu označeném jako „Projekt výzkumu a vývoje“, kde se uvádí: v čl. III. *„Doba řešení projektu je stanovena počínaje rokem zahájení a konče uvedením posledního vyvíjeného výrobku do výroby, kdy společnost*

vydá na tento projekt výdaje do limitu 2 000 000 Kč ročně, které budou evidovány odděleně od ostatních výdajů.", ovšem nedostatečně se již podle náhledu žalobce zabývali tím, jak jsou náklady uvedeny ve shora zmíněných Plánech zdrojů. Poněkud stručnější uvedení limitu 2 000 000 Kč ročně by mohlo nasvědčovat tomu, že žalobce nemusel splnit zákonný požadavek vymezení nákladů projektu výzkumu a vývoje, což ovšem není tento případ. Žalovaný, jak žalobce uvedl, se totiž tímto zabývá v podstatě pouze v bodu 72 napadeného rozhodnutí, kde k tomu uvádí: „*Odvolací orgán k tomu uvádí, že úkolem správce daně není dohledávat v různých navzájem nepropojených listinách chybějící údaje ke zhojení vad náležitostí projektu. Odvolatelem tvrzená skutečnost, že Plány zdrojů a Projekty VaV na sebe časově a věcně navazovaly, automaticky neznamená, že Plány zdrojů tvoří jeden celek s Projekty VaV, jak tvrdí odvolatel. V daném případě je podstatné, že v Projektech VaV chybí jakýkoliv odkaz na tyto dokumenty, chybí tedy provázanost Projektů VaV s konkrétní přílohou. S ohledem na uvedené nelze dle odvolacího orgánu Plány zdrojů považovat za součást Projektů VaV.*" Závěr žalovaného se dle žalobce ovšem jeví jako nedostatečný až účelový. Plány zdrojů jsou totiž vždy označeny názvem konkrétního projektu. Pokud se název projektu v jednotlivých dokumentech projektové dokumentace shoduje a opakuje, je zcela zřejmé a evidentní, že tyto jednotlivé dokumenty jsou součástí jedné celkové projektové dokumentace. Jiné vysvětlení se ani nenabízí a není ani jakkoliv logické. Tedy pokud žalovaný uvádí, že zde chybí odkaz a možnost propojení dokumentů projektové dokumentace, je jeho závěr nesprávný a neodpovídající skutkovému stavu věci. Ze stejného textačního označení jednotlivých dokumentů tvořících projektovou dokumentaci se jednoznačně podává jejich stejný druh, propojení a souvislost, není tedy jakkoliv vyžadováno po žalovaném ani správci daně, aby si propojoval nesouvisející dokumenty, pokud je jejich souvislost z pojmenování projektu zřejmá a jednoznačná. Závěr žalovaného žalobce považoval za nezákonný. Uvedl, že jednotlivé Plány zdrojů byly vytvořeny na počátku před zahájením realizace příslušného projektu. S ostatními dokumenty na sebe tak vždy navazovaly, zejména časově a věcně. Již samotná tato návaznost znamená, že tvoří a činí jeden celek, jeden dokument projektu výzkumu a vývoje.

<u>Doba řešení projektu</u>

15. Dále žalobce připomněl, že správce daně i žalovaný ve všech Projektech zpochybňují další formální náležitost projektu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, resp. dle § 34c odst. 1 písm. b) této právní úpravy, a to dobu řešení projektu, kterou je doba ode dne zahájení do dne ukončení řešení projektu, resp. ve znění uvedeného zákona do 31. 12. 2013 tak, že projekt má obsahovat dobu řešení projektu (datum zahájení a datum ukončení řešení projektu). Konkrétně u Projektu A, Projektu B, Projektu C vytýká, že neobsahují datum zahájení a ukončení VaV, tj. dobu řešení projektu, kterou je doba ode dne zahájení do dne ukončení řešení projektu. U Projektu D správce daně vytýká, že je vágní uvedení doby trvání projektu tak, „počínaje zadáním vývoje nového výrobku na trh a konče uvedením schváleného výrobku na trh" a toto nelze považovat za datum zahájení a ukončení řešení projektu. Podle žalobce doba řešení projektu – trvání projektu tedy nemusí být nutně vymezena konkrétními daty, může být vymezena i použitím jiných formulací, z nichž je možné dovodit okamžik zahájení a ukončení projektu. Důvod, proč nelze striktně trvat na uvedení pouhého kalendářního data zahájení a ukončení projektu, zcela logicky může spočívat v tom, že takové datum není možné s přihlédnutím k charakteru projektu výzkumu a vývoje vůbec stanovit a

určit. Pak ovšem má být přípustný i jiný způsob uvedení doby řešení projektu. Tedy byť je doba řešení Projektů na úvodní straně formulována obecněji, je formulována tak, aby poté, co nastane konkrétní událost – například bude výrobek uveden na trh, mohlo být na základě takové události určeno datum ukončení, resp. doba skončení projektu. Pokud ustanovení § 34c odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů obsahuje v závorce datum zahájení a datum ukončení řešení projektu, neznamená to, že jedině datem může být zahájení a ukončení projektu vymezeno. Na použití závorky je nutné nahlížet tak, že se jedná o možnost, nikoliv nutnost či nezbytnost.

16. Navíc žalobce uvedl, že u Projektu A byla konkrétní doba řešení uvedena v dokumentu Zadání vývoje nového produktu č. 85-010, který, jak žalobce tvrdil a tvrdí, je součástí Projektu A a tudíž je dostačující uvedení doby řešení tohoto projektu v tomto dokumentu, kde se uvádí datum zahájení vývoje dne 2. 1. 2009 a předpokládaný termín zavedení produktu k datu 31. 12. 2010. Stejné platí u Projektu B, kde doba řešení projektu je specifikována v dokumentu Zadání vývoje nového produktu projektů Stolek k magnetickému stimulátoru s výsuvným ramenem č. 73-100. Argumentace uvedená v předcházejícím odstavci platí, že u Projektu C, kde doba řešení projektu je specifikována v dokumentu Zadání vývoje nového produktu Neuro Tablet EEG – software – č. projektu 51-300: datum zahájení vývoje 10. 12. 2012 a předpokládaný termín zavedení produktu v prosinci 2014. Tento dokument je, jak tvrdil žalobce, součástí Projektu C a takovéto uvedení doby řešení projektu v tomto dokumentu je dostačující. Stejné platí u Projektu D, kde doba řešení projektu je specifikována v dokumentu Zadání vývoje nového produktu projektů č. 47-000 a 47-800, kde je uvedeno: datum zahájení vývoje 20. 1. 2014 a předpokládaný termín zavedení produktu k datu 30. 11. 2015. Tento dokument je, jak tvrdil žalobce, součástí Projektu C a takovéto uvedení doby řešení projektu v tomto dokumentu je dostačující. S touto argumentací se ovšem žalovaný nijak nevypořádává, když odkazuje na příslušné Zprávy o daňové kontrole, které též toto podle náhledu žalobce opomíjí. Jestliže totiž v dokumentu Zadání vývoje nového produktu jsou konkrétní data zahájení a ukončení uvedena a tento dokument je součástí projektu (součástí projektové dokumentace), potom tím ovšem žalobce splnil povinné zákonné náležitosti. Nelze se ztotožnit s tím hodnocením správce daně a žalovaného, že předmětné dokumenty Zadání nejsou součástí projektu. Mimo jiné i proto, že jsou označeny stejným názvem projektu, pak tvoří součást projektové dokumentace. Pokud pro určité tvrzené rozpory ve vzájemném obsahu či to, že tyto dokumenty nebyly označeny v samotných Projektech jako přílohy, není s těmito dokumenty počítáno jako s projektovou dokumentací a součástí projektu, jedná se o závěr chybný a nesprávný.

<u>Cíl projektu</u>

17. Žalovaný i správce daně, jak žalobce dále uvedl, argumentují tím, že vymezení cílů Projektu je příliš obecné. Žalovaný uvedl, že v daném případě vymezení cílů v Projektech bylo stručnější, ovšem bylo provedeno zcela v souladu s právním názorem shora vyjádřeným, tedy v souladu s výkladem dotčeného ustanovení zákona. Jinak řečeno vymezení cílů v Projektech, jak je použil žalobce, bylo dostačující a daňový subjekt tak zcela splnil tento formální požadavek projektu výzkumu a vývoje. Vymezení cílů Projektů považuje žalobce za dostatečné též z toho důvodu, že v nich konkrétně uvedl, že cílem má být vytvoření nových výrobků (tím tak rozšíření nabídky výrobků nabízených daňovým subjektem) a tyto nové výrobky mají plnit nejnáročnější právní předpisy a technické normy. Cíl by tedy zřejmý, vytvoření zcela nového, do té doby

neexistujícího, vlastně unikátního výrobku. Výrobek má navíc plnit nejnáročnější právní předpisy a technické normy – z těchto předpisů lze přitom zjistit (zejména z technických norem), jaké vlastnosti musí výrobek mít a co musí tak plnit. Tyto skutečnosti jsou pak ověřitelné a vyhodnotitelné v průběhu a po skončení projektu – lze ověřit, zda konkrétní podmínky/parametry předepsané právními předpisy či technickými normami výrobek splňuje či nikoliv nebo v jakém rozsahu. Výrobek byl v konkrétním projektu vždy popsán, a tudíž bylo zřejmé, co má vzniknout. Takovýto výsledek – na základě popisu výrobku, je ověřitelný a vyhodnotitelný – bylo možné zjistit tím, že se zcela nový výrobek vyrobil, případně i uvedl na trh, zda se cíl podařilo splnit. Pokud správce daně a žalovaný považuje vymezení cíle za nedostatečné, je mimo jiné z důvodu popsaného v tomto odstavci jeho závěr nesprávný a chybný. Cíl projektu nemusí být dle žalobce popsán detailně a podrobně – nemusí se v něm popisovat jaký je stávající stav ohledně určitých výrobků, jaké nové vlastnosti (konkrétní) má nový výrobek mít/přinést: toto může být popsáno v samotném těle projektu. Cíl totiž může obsahovat zobecňující shrnutí toho, co má výrobek plnit, cíl není detailní popis výrobku.

18. Žalobce zdůraznil, že správce daně na stran 8 Protokolu č.j. 1891120/17/2709- 60561-603041 (dále též jako „předmětný protokol“) pokud jde o náležitosti Projektu A v položce cíl uvedl: *„cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení – daňový subjekt dodržel předložením „Zadání vývoje nového produktu“ projektu č. 85-010, kde uvedl konkrétní požadavky a cíle, které jsou kladeny na VaV nových produktů.“* Správce daně v předmětném protokole potvrdil splnění náležitostí cíle projektů výzkumu a vývoje, a to dle žalobce, správným poukazem na Zadání vývoje nového produktu, ve kterém se cíl podrobněji popisuje – nad rámec popisu uvedeného přímo v textu Projektu A. Přitom jak uváděl a uvádí žalobce, dokument Zadání vývoje nového produktu je součástí všech zkoumaných Projektů – ke každému projektu existuje tento dokument Zadání (k tomu, že je součástí celé projektové dokumentace viz. argumentace shora). Toto pak znamená, že z těchto dokumentů – Zadání nového výrobku lze čerpat i popis cíle příslušného Projektu, čímž pak žalobce podle jeho názoru plní i nesprávný právní názor na podrobný popis cíle projektu.

19. Výše uvedené platí pro Projekt A a jeho Zadání, a pak též pro Projekt B a Projekt C. Konkrétně naplnění formální náležitosti cíle Projektu B předložením Zadání vývoje nového produktu projektu č. 73-100 se uvádí na straně 10 (nahoře) Předmětného protokolu. Konkrétně naplnění formální náležitosti cíle Projektu C předložením Zadání vývoje nového produktu č. 51-300 se uvádí na straně 26 (dole) Předmětného protokolu. V Zadání vývoje nového produktu 73-100 a 51-300 se cíl podrobněji popisuje – nad rámec popisu uvedeného přímo v textu Projektu B, resp. Projektu C. Shora uvedené v předcházejícím odstavci platí též pro Projekt D – zde lze odkázat na stranu 42 Předmětného protokolu a Zadání vývoje nového produktu projektů č. 47-000 a 47-800, když v tomto dokumentu, který je součástí Projektu D (jak uváděl v průběhu daňové kontroly daňový subjekt), je podrobněji popsán cíl Projektu D.

<u>Dobrá víra</u>

20. Žalobce uvedl, že sám správce daně dne 16. 3. 2011 prováděl místní šetření u žalobce a v jeho rámci mu byl předložen Projekt z 2. 1. 2009 (Projekt A). Závěr místního šetření byl jednoznačný: „Daňový subjekt předložil správci daně soupis *„Projekt výzkumu a vývoje (viz. příloha protokolu č.j. 41081/11) zahrnující produkty, na něž byly v roce 2009 vynaloženy*

prostředky na výzkum a vývoj. (...). Správcem daně nebyly shledány důvody k zahájení daňové kontroly daně z příjmů právnických osob." Správce daně tedy kontroloval Projekt z 2. 1. 2009 (Projekt A), tento akceptoval co do jeho obsahových náležitostí, jelikož nezahájil daňovou kontrolu. Veden tímto závěrem měl tak žalobce oprávněně za to, že Projekt A plní veškeré zákonné náležitosti a podle toho se dále choval a vytvářel další projekty.

Námitka podjatosti pracovníků Finanční správy

21. Žalobce vznesl procesní námitku podjatosti osob, které prováděly daňovou kontrolu, a to z důvodu jejich finančního zaujetí na výsledku daňové kontroly. Žalobce v plném rozsahu odkázal na body 54 až 82 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č.j. 1 Afs 363/2018-113, ve kterém se uvádí, že úředník Finanční správy nesmí být motivován při své činnosti dosažením odměny za to, že doměří daň.

II. Vyjádření žalovaného

1) Projekt VaV jako jeden dokument

22. Žalovaný k této námitce odkázal na právní úpravu uvedenou v bodech [27] až [29] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a dodal, že právo uplatnit odpočet na VaV je beneficiem, neboť je tímto poplatníkům poskytnuta možnost uplatnit identické náklady vynaložené při realizaci VaV v základu daně podruhé (poprvé dle § 24, podruhé dle § 34 zákona o daních z příjmů). Lze konstatovat, že je plně v rukou daňového subjektu a je pouze na něm, zda tohoto práva využije, přičemž pokud tak učiní, musí splnit veškeré podmínky dané zákonem. Konkrétně se jedná o současné splnění následujících zákonných podmínek:
A. formálních požadavků kladených na Projekt VaV, tj. existence projektu (prospektivního dokumentu) s povinnými náležitostmi,

B. vedení oddělené evidence výdajů (nákladů) vynaložených na realizaci Projektů VaV a prokazatelnost uplatněných výdajů (nákladů),

C. věcných požadavků, tj. přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasňování výzkumné či technické nejistoty.

23. Žalobce nesplnil dle žalovaného formální požadavky kladené zákonem o daních z příjmů na Projekty VaV, a proto se žalovaný nezabýval již hodnocením ostatních důkazních prostředků (účetní deník, záznamy o validaci, zápisy z porad, certifikáty, zprávy z auditu, oddělená evidence atd.), a to za účelem zjištění splnění i ostatních zákonných podmínek (vedení oddělené evidence výdajů (nákladů) vynaložených na realizaci Projektů VaV a věcných požadavků na Projekty VaV), neboť tyto nesouvisejí s formálními a obsahovými náležitostmi Projektů VaV a nejsou způsobilé zjištěné vady, formální nedostatky Projektů VaV, odstranit.

24. Žalobce k prokázání svých tvrzení o oprávněnosti uplatnění odpočtu na podporu VaV předložil množství důkazních prostředků, jejichž seznam je uveden ve Zprávách o daňové kontrole na str. 3 a 4. Ve vztahu k meritu věci jsou pro posouzení věci podstatné dokumenty s názvem Projekt výzkumu a vývoje, které žalobce dle svého tvrzení vypracovával vždy na začátku každého zdaňovacího období jako „krycí list" pro projekty VaV realizované v příslušném roce. Z těchto dokumentů vyplývá dle žalovaného obecnost cílů projektů, nekonkrétnost doby řešení, neuvedení předpokládaných celkových výdajů na řešení projektů a předpokládaných výdajů v

jednotlivých letech řešení projektů (podrobněji viz Zprávy o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za jednotlivá zdaňovací období).

25. Žalovaný přezkoumal také další dokumenty, které žalobce předložil k odstranění vad náležitostí Projektů VaV, a to dokumenty s názvem Zadání vývoje nového produktu (s technickou specifikací konkrétního produktu), Plán vývoje nového produktu (s etapami vývoje, plánovanými činnostmi, plánovanými termíny provedení, s uvedením osob vykonávajících vývojovou činnost a záznamy z přezkoumání a ověření) a Plán zdrojů projektu výzkumu a vývoje (se specifikací předpokládaných mzdových, materiálových a provozních výdajů na konkrétní Projekt VaV, a to jak celkových i v jednotlivých letech řešení Projektu VaV). V dokumentech s názvem Projekt VaV není odkazováno na žádné další konkrétní přílohy, které by měly jako součást Projektu VaV blíže specifikovat příslušnou zákonnou náležitost, která v prvotním dokumentu absentuje. Z předmětných dokumentů také nevyplývá, že by se mělo jednat o přílohu (nedílnou součást) některého z Projektů VaV. Ani samy o sobě nemohou být zmiňované dokumenty posouzeny jako Projekt VaV, neboť postrádají jiné povinné náležitosti, datum jejich vyhotovení je zpravidla odlišné od data schválení Projektů VaV a navíc v případě Zadání vývoje a Plánu vývoje jsou do nich průběžně prováděny dodatečné záznamy o změnách, o termínech plnění jednotlivých etap, o přezkoumání a ověření plnění jednotlivých etap, atd. Jsou tedy spíše součástí průběžné dokumentace, nikoliv Projektu VaV, jehož doplňování s ohledem na jeho charakter je vyloučeno ze zákona. Ani u jednoho z Projektů VaV tedy nebyly dostatečně splněny všechny formální a obsahové náležitosti písemného dokumentu stanovené v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů pro projekty schválené do 31. 12. 2013, resp. v § 34c uvedené právní úpravy pro projekty schválené po 1. 1. 2014. Žalovaný tedy zásadně nesouhlasí s tvrzením žalobce, že pokud se název projektu v jednotlivých dokumentech projektové dokumentace shoduje a opakuje, je zřejmé a evidentní, že tyto jednotlivé dokumenty jsou součástí jedné celkové projektové dokumentace.

2) <u>Náklady projektů VaV</u>

26. K této žalobní námitce žalovaný uvedl, že správce daně se k těmto námitkám žalobce vyjádřil v jednotlivých Zprávách o daňové kontrole, a to ve Zprávě o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2013 na str. 10 až 12 k Projektu VaV A, na str. 15 až 17 k Projektu VaV B a na str. 19 až 21 k Projektu VaV C. Dále se k Projektu VaV C správce daně vyjádřil na str. 10 až 12 a k Projektu VaV D na str. 14 až 16 Zprávy o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2014. K Projektu VaV D se správce daně I. stupně vyjádřil také na str. 8 až 10 Zprávy o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2015. Žalovaný se v žalobou napadeném rozhodnutí s tímto hodnocením správce daně uvedeným ve shora uvedených Zprávách o daňové kontrole plně ztotožnil a zároveň na ně odkázal.

27. Dále uvedl, že v Projektech VaV ze dne 2. 1. 2010, 2. 1. 2011, 3. 1. 2012, 2. 1. 2013, 6. 1. 2014 a 2. 1. 2015 vymezil žalobce předpokládané výdaje na řešení projektů v části III. takto: „...společnost vydá na tento projekt výdaje do limitu 2 000 000 Kč ročně, které budou evidovány odděleně od ostatních výdajů.“ Tento způsob specifikování výdajů shledal žalovaný zcela nedostatečným, zejména když předmětem Projektů VaV je zpravidla i víc produktů, přičemž z dalších dokumentů (Plány vývoje) vyplývá, že se zpravidla jedná o víceleté projekty, u kterých by mělo být kromě předpokládaných celkových výdajů uvedeno i jejich předpokládané rozdělení do jednotlivých let řešení

konkrétního projektu VaV. Tuto vadu všech Projektů VaV se žalobce v průběhu daňové kontroly pokusil odstranit předložením dokumentů s názvem Plán zdrojů, vypracovaných pro jednotlivé produkty, v nichž uvedl jak celkové výdaje, tak i výdaje v jednotlivých letech plánovaného řešení vývoje konkrétního produktu, a to i v rozdělení na mzdové, materiálové a provozní náklady. Dle žalobce prostým součtem jednotlivých ročních kalkulovaných nákladů z Plánů zdrojů je možné zjistit jak předpokládané celkové výdaje, tak výdaje v jednotlivých letech řešení projektů, dle jeho názoru tedy nelze mluvit o vadě Projektů VaV spočívající v absenci této náležitosti. Žalovaný k tomu uvedl, že úkolem správce daně není dohledávat v různých navzájem nepropojených listinách chybějící údaje ke zhojení vad náležitostí Projektu VaV. Žalobcem tvrzená skutečnost, že Plány zdrojů a Projekty VaV na sebe časově a věcně navazovaly, automaticky neznamená, že Plány zdrojů tvoří jeden celek s Projekty VaV, jak žalobce tvrdí. V daném případě je podstatné, že v Projektech VaV chybí jakýkoliv odkaz na tyto dokumenty, chybí tedy provázanost Projektů VaV s konkrétní přílohou. S ohledem na uvedené tak nelze Plány zdrojů považovat za součást Projektů VaV.

28. Žalovaný rovněž nesouhlasil s názorem žalobce, že Projekt VaV nemusí obsahovat celkovou částku předpokládaných nákladů jedním číslem, pokud je možné celkovou částku nákladů zjistit jiným nesložitým způsobem (z ročního limitu a předpokládané doby řešení). V daném případě však nelze částku předpokládaných nákladů vyčíslit, jelikož v Projektech VaV nebyla stanovena konkrétní doba řešení (viz vyjádření žalovaného k námitkám žalobce k době řešení), navíc je předmětem Projektů VaV zpravidla i víc produktů, a tudíž nelze předpokládané výdaje na vývoj konkrétního produktu stanovit „nesložitým“ vynásobením ročního limitu ve výši 2 000 000 Kč a odpovídajícího počtu let, ve kterých bude probíhat VaV. Žalovaný v této souvislosti poukázal na právní závěry uvedené rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56, cit. v bodu [65] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, z nichž lze vyvodit, že Projekt VaV slouží jako základní a ucelený dokument, jímž daňový subjekt v budoucnu správci daně prokazuje nárok na uplatnění odpočtu nákladů na VaV.

3) <u>Doba řešení Projektů VaV</u>

29. Žalovaný uvedl, že hodnocení správce daně k formální náležitosti doby řešení Projektů VaV je uvedeno na str. 9 až 10, na str. 14 až 15 a dále na str. 18 až 19 Zprávy o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2013, dále doby řešení Projektu VaV C a Projektu VaV D na str. 9 a 13 až 14 Zprávy o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2014, a době řešení Projektu VaV D na str. 7 Zprávy o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2015.

30. V Projektech VaV vymezil žalobce dobu řešení projektů v části III. takto*: „Doba řešení projektu je stanovena počínaje rokem zadání a konče uvedením posledního vyvíjeného výrobku do výroby“* (viz Projekty VaV ze dne 2. 1. 2010, 2. 1. 2011 a 3. 1. 2012), resp. *„Doba řešení projektu je stanovena počínaje zadáním vývoje nového produktu a konče uvedením schváleného výrobku na trh“* (viz Projekty VaV ze dne 2. 1. 2013, 6. 1. 2014 a 2. 1. 2015).

31. Při zahájení daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2013 a r. 2014 (viz protokol č. j. 448142/17/2709-60561-603041 ze dne 22. 3. 2017) uvedl

žalobce data zahájení a plánovaného ukončení jednotlivých projektů takto: Projekt VaV A zahájen dne 2. 1. 2010, ukončen dne 15. 6. 2012, Projekt VaV B zahájen dne 15. 4. 2011, ukončen dne 30. 6. 2012, Projekt VaV C zahájen dne 10. 12. 2012, pozastaven ke dni 31. 12. 2013, Projekt VaV D zahájen dne 6. 1. 2014, ukončen 30. 11. 2015 (č. projektu 47-000), resp. duben 2016 (č. projektu 47-800). Žalobce přitom odkázal na dokumenty s názvem Plán vývoje nového produktu, nicméně tato data absentují v samotných Projektech VaV.

32. Z uvedeného dle žalovaného vyplývá, že Projekty VaV neobsahují skutečné datum zahájení VaV předmětných produktů a u všech Projektů VaV nelze určit alespoň přibližný termín ukončení VaV. S uvedením doby řešení úzce souvisí i další formální náležitost Projektů VaV, a to uvedení celkových výdajů (nákladů) na řešení projektů, resp. v případě víceletých projektů (jako je tomu v případě žalobce) také uvedení předpokládaných výdajů (nákladů) v jednotlivých letech řešení. Zákon předpisuje jako povinnou náležitost uvedení doby řešení projektu, a to datum zahájení a datum ukončení řešení projektu (§ 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů pro projekty schválené do 31. 12. 2013, viz bod [27] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí), resp. dobu ode dne zahájení do dne ukončení řešení projektu (§ 34c, odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů pro projekty schválené od 1. 1. 2014, viz bod [28] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí). Zákon tedy trvá na uvedení konkrétních dnů zahájení i ukončení řešení projektů VaV. Žalovaný dále nesouhlasil s názorem žalobce, že doba řešení projektu nemusí být nutně vymezena konkrétními daty, může být vymezena i použitím jiných formulací, z nichž je možné dovodit okamžik zahájení a ukončení projektu. Dále žalovaný nesouhlasil s názorem žalobce, že datum zahájení a ukončení projektu není možné k charakteru VaV vůbec stanovit a určit. V daném případě se jedná o plánovanou činnost a žalobce měl, pokud chce zákonně uplatnit odčitatelnou položku na VaV, disponovat informacemi o zahájení předpokládaného VaV a přibližném datu ukončení tohoto VaV, byť samozřejmě se datum ukončení VaV může reálně následně lišit od data uvedeného v projektu.

33. Žalovaný upozornil, že v daném případě o jakési zmatečnosti zahájení a ukončení Projektů VaV svědčí i skutečnost, že žalobce v Projektech VaV uváděl opakovaně produkty, které byly uvedeny i v Projektech VaV v minulých letech a které byly do vývoje zadány již dříve. Např. Projekt VaV A na produkt Magnetický stimulátor 85-010 byl do vývoje zadán 2. 1. 2009 a zahrnut do Projektu VaV ze dne 2. 1. 2009, ale opakovaně byl uváděn i v projektech z následujících let, a to v Projektu VaV ze dne 2. 1. 2010, 2. 1. 2011 a 3. 1. 2012. Také Projekt VaV B na produkt Stolek k magnetickému stimulátoru s výsuvným ramenem 73-100 byl uveden v Projektu VaV ze dne 2. 1. 2011 a zadán do vývoje dne 15. 4. 2011 (viz Zadání vývoje nového produktu), ale opakovaně byl uveden i Projektu VaV ze dne 3. 1. 2012. Podobně Projekt VaV D na produkt DuoMAG MP Dual Software 47 000 a DuoMAG Fixační křeslo pro rTMS 47 800 byl do vývoje zadán dne 20. 1. 2014 (47 000) a dne 6. 1. 2014 (47 800), přičemž žalobce je uvedl v Projektu VaV ze dne 6. 1. 2014, ale také v Projektu VaV ze dne 2. 1. 2015.

34. K námitce žalobce, že doba řešení projektu je specifikována v dokumentu „Zadání vývoje nového produktu projektů...“, žalovaný uvedl, že v tomto dokumentu chybí bližší specifikace, že se jedná o „přílohu“ k Projektu VaV. V Projektech VaV chybí také jakýkoliv odkaz na tyto dokumenty (tedy provázanost projektu výzkumu a vývoje s konkrétní přílohou).

4) Cíl Projektů VaV

35. Žalovaný uvedl, že v Projektu VaV A, VaV B, VaV C a VaV D, je v bodě II uvedeno *„Cílem projektu výzkumu a vývoje výše zmiňovaných výrobků je rozšíření nabídky portfolia nabízených výrobků o nové výrobky, které splňují i nejnáročnější právní předpisy a technické normy“*. V těchto Projektech VaV tedy dle žalovaného nejsou uvedeny cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, tj. není objasněna základní podstata činnosti VaV, kterou předpokládá žalobce realizovat. Není uvedeno, co již je v dané oblasti využíváno, co existuje, co standardně funguje, tzn., není sdělena informace o stávajícím stavu v dané oblasti ve světě, na území České republiky. Z těchto informací by pak měl vyplynout cíl (záměr) žalobce, proč konkrétní vlastní výzkumnou a vývojovou činnost realizuje. Chybí zdůvodnění potřeby změny stávajícího stavu a potřeby nového navrhovaného řešení. Žalobce neuvedl, zda má výzkumnou a vývojovou činností vzniknout zcela nový a jedinečný výsledek této činnosti, tzn., že výsledek dosud nikde v daném, příbuzném nebo zcela odlišném prostředí není používaný, není využívaný v běžné činnosti, není testovaný, není patentovaný. Žalobce neuvedl, zda má výzkumnou a vývojovou činností vzniknout výsledek, který se svojí podstatou blíží již výsledku využívanému. V tomto případě je nutné, aby žalobce jednoznačně identifikoval a ozřejmil veškeré odlišnosti řešení Projektu VaV oproti původnímu (stávajícímu) stavu, což žalobce neučinil. Činnost VaV musí významně přesahovat běžnou úroveň stávajícího stavu. Cíle Projektu VaV, které jsou dosažitelné v době řešení projektu, musí být po skončení Projektu VaV vyhodnotitelné. Nelze stanovit cíl, který následně nelze reálně vyhodnotit.

36. K námitce žalobce, že vymezení cílů v jednotlivých Projektech VaV sice bylo stručnější, ovšem bylo provedeno zcela v souladu se zákonem, žalovaný konstatoval, že ust. § 34 odst. 5, resp. § 34c písm. c) zákona o daních z příjmů požaduje uvedení *„cílů projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení“*. Žalovaný byl toho názoru, že cíle tak, jak je uvedl žalobce ve svých Projektech VaV, jsou popsány velmi stručně a obecně, a to do té míry, že nejsou vyhodnotitelné z hlediska předmětu vývoje. Cíl musí být přezkoumatelný, tudíž musí být ověřitelné, zda uvedeného cíle bylo dosaženo či nikoliv. Předmět VaV musí být přesně definován, což dle názoru žalovaného nemůže splnit pouhé konstatování, že půjde o nový výrobek, který splňuje i nejnáročnější právní předpisy a technické normy, jak je uvedeno v Projektech VaV, přičemž definovaný Magnetický stimulátor 85-010, Stolek k magnetickému stimulátoru s výsuvným ramenem 73-100, Neuro Tablet EEG - software 51-300, DuoMAG MP Dual software a DuoMG Fixační křeslo pro rTMS jsou v Projektech VaV vymezeny pouze názvem, jelikož technické specifikace, vlastnosti a parametry výrobků nejsou v Projektech VaV obsaženy. Uvedený nedostatek nemůže zhojit ani odkaz na přílohu, která není v Projektech VaV specifikovaná, což znamená, že za uvedenou „přílohu“ lze předložit dodatečně cokoliv, přičemž cíl VaV je v Projektech VaV uveden natolik vágně, že za předmět VaV by bylo možné doložit cokoliv nazvané Magnetický stimulátor 85-010, Stolek k magnetickému stimulátoru s výsuvným ramenem 73-100, Neuro Tablet EEG - software 51-300, DuoMAG MP Dual software a DuoMG Fixační křeslo pro rTMS. Z uvedeného vyplývá, že cíl v Projektech VaV nebyl definován dostatečně a u výrobků nebylo popsáno, jakých parametrů má být dosaženo, popř. jaké nové parametry Projekty VaV obsahují.

37. Žalovaný trvá tedy na tom, že cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu, musí být po skončení projektu vyhodnotitelné.

38. K námitce žalobce, že na str. 8 Protokolu o ústním jednání č.j. 1891120/17/2709-60561-603041 ze dne 21.11.2017 je uvedeno, cit.: „Cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení – daňový subjekt dodržel předložením „Zadání vývoje nového produktu“ projektu č. 85-010, kde uvedl konkrétní požadavky a cíle, které jsou kladeny na VaV nových produktů.“, tj., že správce daně I. stupně dle žalobce potvrdil splnění náležitostí cíle projektů výzkumu a vývoje, a to poukazem na „Zadání vývoje nového produktu“, žalovaný uvedl, že je třeba poukázat také na str. 15 a násl. tohoto protokolu o ústním jednání, kde je uvedeno, cit.: *„V rámci zahájení daňové kontroly daňový subjekt předložil správci daně ke každému zdaňovacímu období „Projekt výzkumu a vývoje“, o kterém hovoří jako o „krycím listu“, na němž je v bodě I. vymezena následující činnost daňového subjektu a to tak, že daňový subjekt vynaloží prostředky na VaV produktu (viz specifikace produktu pro dané období). Daňový subjekt na „Projektu výzkumu a vývoje“ (tzv. „krycím listu“) dále uvádí, že technická specifikace, vlastnosti a parametry jsou uvedeny v příloze – v tomto případě však daňový subjekt opomenul uvést bližší specifikaci „přílohy“. Daňový subjekt při zahájení daňové kontroly za zdaňovací období roku 2013 a 2014 uvedl do protokolu č.j. 448142/17/2709-60561-603041 ze dne 22. 3. 2017: „VaV nového produktu začínáme zadáním vývoje nového produktu (každý produkt má své jedinečné projektové číslo)...., dále je vypracován plán vývoje nového produktu ...“ Správce daně shledal, že na „zadání“ a plánu chybí bližší specifikace, že se jedná o „přílohu“ k projektu výzkumu a vývoje.....“.*

39. Žalovaný poukázal na tuto skutečnost v bodu [50] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, když uvedl, že nové hodnocení správce daně I. stupně je obsaženo v Seznámení 2, tj. právě ve shora uvedeném protokolu, přičemž shodně s právním názorem prvoinstančního správce daně uvedl, že, cit.: „V uvedených *dokumentech „Zadání vývoje nového produktu“ byly sice produkty blíže specifikovány, ale v Projektech VaV nejsou uvedeny žádné odkazy na konkrétní přílohy, které by cíle projektů mohly blíže specifikovat a také z označení dokumentůnazvaných „Zadání vývoje nového produktu“ nevyplývá, že by se mělo jednat o přílohu některého z Projektů VaV. Správce daně tudíž nemohl listiny „Zadání vývoje nového produktu“ vyhodnotit jako součást Projektů VaV.“*

40. Uvádí-li žalobce, že totéž platí pro ostatní předmětné Projekty VaV, žalovaný s poukazem na str. 33 a násl. a str. 46 a násl. tohoto protokolu konstatoval, že shora uvedený závěr správce daně týkající se „Zadání...“ je stejný i v případě těchto projektů. Žalovaný pro úplnost ještě uvedl, že žalobce odkazuje na str. 8, 10, 26 a 42 předmětného protokolu, které zachycují rekapitulaci předchozího průběhu řízení. Lze tedy odkázat i tady na bod [50] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, ve kterém žalovaný uvedl, že nové hodnocení správce daně je obsaženo v Seznámení 2, tj. právě ve shora uvedeném protokolu, přičemž shodně s právním názorem správce daně uvedl, že, cit.: *„V uvedených dokumentech „Zadání vývoje nového produktu“ byly sice produkty blíže specifikovány, ale v Projektech VaV nejsou uvedeny žádné odkazy na konkrétní přílohy, které by cíle projektů mohly blíže specifikovat a také z označení dokumentů nazvaných „Zadání vývoje nového produktu“ nemohl listiny „Zadání vývoje nového produktu“ vyhodnotit jako součást Projektů VaV.“*

41. Žalovaný dále uvedl, že zhodnocení důkazních prostředků - Plán zdrojů projektu VaV, Zadání vývoje nového produktu a Plán vývoje nového produktu u jednotlivých

produktů uvedených v Projektech VaV bylo správcem daně uvedeno na str. 12, 16 až 17 a 20 ve Zprávě o daňové kontrole za zdaňovací období r. 2013, dále na str. 11 a 16 ve Zprávě o daňové kontrole za zdaňovací období r. 2014 a na str. 9 až 10 ve Zprávě o daňové kontrole za zdaňovací období r. 2015 se závěrem, že v Projektech VaV chybí jakýkoliv odkaz na tyto dokumenty (tedy provázanost projektu výzkumu a vývoje s konkrétní přílohou) a že ani uvedené dokumenty samy o sobě nemohou být z důvodu absence povinných náležitostí považovány za Projekty VaV (viz také posouzení žalovaným v bodech [41] a [42] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí). Vzhledem ke skutečnosti, že žalobcem předložené Projekty VaV obsahovaly pouze název výrobku a informaci o tom, že se jedná o nový výrobek, je nepochybné, že nebyl cíl v Projektech VaV dostatečně (explicitně) vymezen tak, jak požaduje ust. § 34 odst. 5, resp. § 34c odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Projekty VaV neobsahovaly odkaz na žalobcem předkládané konkrétní přílohy, a proto správce daně nemohl předkládané přílohy vzít jako součást Projektů VaV.

5) Dobrá víra

42. Žalovaný uvedl, že se jedná se o námitku, která nebyla žalobcem uplatněna v odvolacím řízení. Dále uvedl, že předmětem místního šetření provedeného u žalobce dne 16. 3. 2011, které se týkalo daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2009, bylo ověření struktury uplatněných nákladů, nikoli ověřování formálních požadavků kladených na Projekt VaV. Žalobce při tomto místním šetření správci daně ani nepředložil Plány zdrojů (viz jak také uvedeno na str. 13 Zprávy o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2013 č.j. 1279164/18/2709-60561-603041). Dle žalovaného nemohl proto být žalobce v dobré víře, že Projekt VaV A „plní veškeré zákonné náležitosti“, jak žalobce tvrdí.

6) Námitka podjatosti pracovníků Finanční správy

43. Žalovaný zdůraznil, že žalobce námitku podjatosti konkrétních úředních osob neuplatnil v průběhu celého daňového řízení, tj. ani v průběhu odvolacího řízení. Žalobce ani žádným relevantním způsobem tuto podjatost úředních osob netvrdí, a ani své tvrzení o údajné podjatosti úředních osob nijak neprokazuje, neboť má za to, že tato „podjatost“ již sama o sobě i bez dalšího prokazování dopadu do sféry žalobce má za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, tj. že by případný „nepřijatelný“ způsob odměňování pracovníků Finanční správy byl jednak uplatněn v návaznosti na doměření daně právě žalobci, natož že by v jeho důsledku došlo k porušení kteréhokoliv zákonného ustanovení nebo k případné podjatosti úředních osob správce daně. K podjatosti úředních osob žalovaný odkazuje na právní závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2016, č.j. 3 As 15/2016-47 a v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4.7.2019, č.j. 9 As 70/2019-34 (viz body 39 a 40). Jinými slovy žalobce neprokázal a ani to relevantním způsobem netvrdí, že by byl z jím namítaných důvodů jakkoliv krácen na svých právech. Žalovaný zdůraznil, že předmětná odčitatelná položka nebyla žalobci přiznána pro objektivní absenci formálních požadavků. V této fázi hodnocení naplnění podmínek pro daňový odpočet je „subjektivní přístup“ úředních osob z povahy věci prakticky vyloučen, jak ostatně vyplývá i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2018, č. j. 3 Afs 304/2016 – 37 (bod 30).

44. K odkazu žalobce na rozsudek ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018-113 žalovaný uvedl, že Nejvyšší správní soud se v uvedeném rozsudku mj. zabýval také služebním předpisem č. 5/2015 generálního ředitele Generálního finančního ředitelství, kterým se stanoví odměňování státních zaměstnanců v orgánech Finanční správy České republiky, obsahujícím „Podmínky pro příslib cílové odměny, příslib cílové odměny“, dle kterého mají na mimořádnou odměnu nárok zaměstnanci podílející se na ověření uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Dle žalovaného však první senát Nejvyššího správního soudu v předmětném rozsudku nedospěl k závěru, jak se zjevně domnívá žalobce, že finanční motivace, odvislá od výše neuznaného odpočtu, způsobuje podjatost úředních osob. Nejvyšší správní soud v předmětném rozsudku pouze nad rámec samotného přezkumu podrobil kritice tento dokument a připomenul základní principy správy daní, nicméně se nezabýval obecnou, optikou žalobce de facto automatickou, podjatostí úředních osob při správě daní v závislosti na tomto dokumentu. Žalovaný má za to, že v daném případě nebyly shledány žádné konkrétní důvody, pro které by bylo možné konstatovat možnou podjatost úředních osob, a jak již bylo uvedeno výše, žalobce ani žádná konkrétní tvrzení neuvádí a jeho tvrzení je pouhou spekulací. Postup úředních osob správce daně, směřující k zákonnému doměření daně žalobci, který byl aprobován v odvolacím řízení (žalovaný zdůrazňuje, že na úřední osoby žalovaného se „příslib cílových odměn“ ve smyslu dokumentu Generálního finančního ředitelství nikdy nevztahoval), nelze dle žalovaného označit za podjatost úředních osob, resp. za vážnou procesní vadu řízení z důvodu jejich podjatosti. Pro úplnost žalovaný dodal, že v samotné skutečnosti, že úřední osoba správce daně stanovila daň v částce odlišné, než v jaké byla žalobcem tvrzena, nelze spatřovat její podjatost.

III. Jednání před krajským soudem

45. Při nařízeném jednání odkázal zástupce žalobce na písemné vyhotovení žaloby a zdůraznil, že vydané rozhodnutí je chybné. V celém rozsahu pak setrval na žalobním návrhu. Pověřená pracovnice žalovaného odkázala na písemném vyjádření k žalobě a znovu v kontextu s takto vysloveným názorem zdůraznila, že povinné náležitosti protokolu nelze zpětně doplnit či zhojit. Krajský soud provedl při nařízeném jednání důkaz služebním předpisem č. 5/2015 generálního ředitele Generálního finančního ředitelství, návrh na provedení důkazu sdělením správce daně o případné výši vyplacené odměny pracovníkům správce daně soud zamítl s odůvodněním, že již samotný příslib odměny by mohl vzbuzovat pochybnosti o dodržení principu řádné správy daní.

IV. Posouzení věci krajským soudem

46. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) a po přezkoumání obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak dospěl k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům.

47. Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že k doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013, 2014 a 2015 došlo na základě výsledku daňové kontroly zahájené dne 22. 3. 2017 protokolem č. j. 448142/17/2709-60561- 603041 (ZO 2013 a 2014) a dne 11. 11. 2016 protokolem č. j. 1850103/16/2709-60561- 607266 (ZO 2015), zaměřené na ověření všech skutečností, rozhodných pro správné zjištění a stanovení výdajů vynaložených na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu daně z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období. Žalobce v řádných daňových

přiznáních za shora uvedená zdaňovací období vykázal v tabulce F. b) přílohy č. 1 II. oddílu výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektů VaV a na řádku č. 242 daňových přiznání uplatnil položku odčitatelnou od základu daně – odpočet na VaV ve smyslu ustanovení § 34 odst. 4 až 8 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014: - za zdaňovací období roku 2013 ve výši 3 266 432 Kč, - za zdaňovací období roku 2014 ve výši 1 888 992 Kč, - za zdaňovací období roku 2015 ve výši 1 966 925 Kč. Dle žalobce byly deklarované výdaje (náklady) vynaloženy v letech 2010 až 2015 v souvislosti s řešením projektů VaV označených v předložených listinách jako a) Magnetický stimulátor 85-010 ze dne 2. 1. 2009 (dále též „Projekt A"); b) Stolek k magnetickému stimulátoru s výsuvným ramenem 73-100 ze dne 2. 1. 2011 (dále též „Projekt B"); c) Neuro Tablet EEG – software 51-300 ze dne 2. 1. 2013 (dále též „Projekt C"); d) DuoMAG MP Dual software ze dne 6. 1. 2014 a DuoMAG Fixační křeslo pro rTMS ze dne 6. 1. 2014 (dále též „Projekt D"). Správce daně shledal vady v náležitostech předložených Projektů VaV, spočívající v obecném vymezení cíle projektů, v nekonkrétním zadání doby řešení, v neuvedení celkových předpokládaných nákladů na řešení konkrétních projektů a předpokládaných nákladů v jednotlivých letech řešení víceletých projektů. Dospěl tak k závěru, že odčitatelné položky nárokované v daňových přiznáních k dani z příjmů právnických osob z titulu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj v souvislosti s Projekty VaV byly uplatněny neoprávněně, a to z důvodu nesplnění formálních požadavků kladených na projekty výzkumu a vývoje ve smyslu ustanovení § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. § 34 odst. 4 a § 34c zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014.

48. Dále je z průběhu daňového řízení zřejmé, že dne 26. 5. 2017 byl žalobce v průběhu ústního jednání zaznamenaného do protokolu č. j. 1187591/17/2709-60561-603041 seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, k němuž se vyjádřil dne 28. 7. 2017 v podáních evidovaných pod č. j. 1527227/17, č. j. 1528112/17 a č. j. 1528121/17. Správce daně dne 21. 11. 2017 podruhé seznámil žalobce s výsledky kontrolního zjištění v rámci protokolu č. j. 1891120/17/2709-60561-60304. Jelikož na základě vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění nedošlo k jeho změně, přistoupil správce daně dne 19. 6. 2018 k projednání Zpráv o daňové kontrole, jak je zřejmé z protokolu č. j. 1282578/18/2709-60561-603041. Následně byly vydány dodatečné platební výměry, jimiž byl v kontrolovaných zdaňovacích obdobích zvýšen základ daně o předmětné částky neuznaných odpočtů na podporu VaV a doměřena daň z příjmů právnických osob.

49. Naznačený postup správce daně hodnotil krajský soud z pohledu jednotlivých ustanovení zákona o daních z příjmů a potažmo i zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád").

50. Krajský soud již ve svých dřívějších rozhodnutích judikoval, že smyslem poskytnutí výhody daňovému subjektu spočívající ve dvojím uplatnění nákladů vynaložených na činnosti výzkumu a vývoje je podpora zájmu státu na provádění výzkumu a vývoje jak specializovanými osobami (vědecké ústavy), tak také podnikatelskými subjekty. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 7. 2018, č. j. 1 Afs 97/2018 – 41, úmyslem zákonodárce bylo *„podpořit provádění výzkumu a vývoje vlastními pracovníky, a tím tedy zvýšit zájem podnikatelských subjektů o kvalifikované zaměstnance, což může pozitivně vést ke zvýšení poptávky po vysoce vzdělaných pracovních silách a tudíž i ke zvýšení jejich zaměstnanosti. Není-li daňový subjekt schopen zajistit celý výzkumný a vývojový proces*

z vlastních (ať již materiálních či pracovních) zdrojů, nemůže využívat daňové zvýhodnění právě u těch činností, které sám nezajišťuje. Smyslem úpravy je stimulovat tyto osoby v investování tzv. rizikového kapitálu do výzkumu a vývoje, tedy vytváření podmínek pro výzkum a vývoj uvnitř podniku". Z důvodu vysoké atraktivity uvedeného institutu pro daňové subjekty ovšem zákon zároveň předepisuje určité formální a materiální podmínky, které je třeba pro jeho úspěšné uplatnění splnit. Hlavní formální podmínkou je vypracování tzv. projektu výzkumu a vývoje před zahájením řešení projektu. Zákon o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013 stanovil náležitosti projektu v § 34 odst. 5 (dnes jsou tyto náležitosti obdobně vymezeny v § 34c téhož zákona). Podle uvedeného ustanovení projekt výzkumu a vývoje musí obsahovat *„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.*"

51. K těmto požadavkům krajský soud dodává, že nesplnění některé formální podmínky je v judikatuře správních soudů hodnoceno jako dostatečný důvod pro nepřiznání odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Nejedná se o přepjatý formalismus, ale o nástroj k zabránění zneužívání uvedeného institutu (viz rozsudek krajského soudu ze dne 26. 8. 2013, č. j. 31 Af 80/2012 – 25, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014 – 56, ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016 – 20, a ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017 – 53).

52. Dále krajský soud uvádí, že v daňovém řízení je to primárně daňový subjekt, koho tíží důkazní břemeno. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat *„všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*". Jedná se o základní zásadu ovládající dokazování v daňovém řízení. Daňové řízení ovládáno zásadou vyšetřovací, nýbrž je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu dále platí, že *„pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence*". Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje *„skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*". Prokáže-li správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu

prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily (srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119).

53. V nyní posuzované věci krajský soud považuje za nutné primárně určit, zda obstojí postup finančních orgánů, které při posuzování formálních podmínek žalobcem uplatněných odpočtů vycházely pouze z Projektů výzkumu a vývoje předložených žalobcem v průběhu daňové kontroly. Žalobce vyslovil přesvědčení, že bylo povinností správce daně a žalovaného zohlednit rovněž dodatečně předložené doklady konkrétně vyjmenované ve zprávách o daňové kontrole, když tyto dokumenty byly vždy označeny názvem příslušného projektu a zákon o daních z příjmů nestanoví, že by projekt musel být na jedné listině.

54. Krajský soud dává žalobci za pravdu v tom, že projekt výzkumu a vývoje může být sepsán i na více listech či v několika dílčích materiálech, které mohou naplnit zákonem stanovené podmínky teprve ve svém komplexu. Zákon ani judikatura správních soudů skutečně nevylučují takový postup. Nejvyšší správní soud nicméně k této otázce judikoval, že projekt výzkumu a vývoje by měl mít ideálně podobu jednoho uceleného dokumentu. Například v rozsudku ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014 – 56, NSS v bodě 42 uvedl, že *„není úkolem správce daně a správních soudců, aby sami aktivně a teprve dodatečně propojovali jinak nesouvisející dokumenty a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu“*. Výše zmiňovaný charakter odpočtu nákladů na výzkum a vývoj (de facto dvojí odečet nákladů ze základu daně) totiž implikuje *„zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti.“* Obdobně v rozsudku ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018 – 52, Nejvyšší správní soud zdůraznil, že odpočet na podporu výzkumu a vývoje představuje nadstandardní benefit, po daňovém subjektu proto může být požadováno splnění i všech nadstandardních povinností s tímto benefitem spojených. Zákon nemůže dle Nejvyššího správního soudu kazuisticky domýšlet všechny možné formální náležitosti jakéhokoli písemného projektu výzkumu a vývoje. Záleží tak na každém daňovém subjektu, jak svůj písemný projekt pojme. Daňový subjekt ovšem musí být srozuměn s tím, že charakter odpočtu na podporu výzkumu a vývoje zvyšuje nároky kladené na něj při prokazování oprávněnosti uplatněného odpočtu (body 19 a 30-31 cit. rozsudku).

55. Jestliže tedy správce daně shledal v průběhu daňového řízení vady v náležitostech předložených Projektů výzkumu a vývoje spočívající v obecném vymezení cíle projektů, v nekonkrétním zadání doby řešení, v neuvedené celkových předpokládaných nákladů na řešení konkrétních projektů, nelze než s tímto názorem souhlasit.

56. Z průběhu daňového řízení je totiž zřejmé, že žalobce k prokázání svých tvrzení o oprávněnosti uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje předložil množství důkazních prostředků, jejichž seznam je uveden ve zprávách o daňové kontrole na str. 3 a 4. Je přitom nepochybné, že dokumenty s názvem Projekt výzkumu a vývoje žalobce dle svého tvrzení vypracovával vždy na začátku každého zdaňovacího období jako „krycí list“ pro projekty VaV realizované v příslušném roce. Krajský soud se přiklonil k názoru žalovaného, že tyto dokumenty stanoví pouze obecné cíle projektů, neuvedení předpokládaných celkových výdajů na řešení projektů a předpokládaných výdajů v jednotlivých letech řešení projektů.

57. Krajský soud se proto zabýval dalšími dokumenty, které žalobce v daňovém řízení předložil k odstranění vad náležitostí projektů VaV, a to dokumenty s názvem Zadání vývoje nového produktu (s technickou specifikací konkrétního produktu), Plán vývoje nového produktu (s etapami vývoje, plánovanými činnostmi, plánovanými termíny provedení, s uvedením osob vykonávajících vývojovou činnost a záznamy z přezkoumání a ověření) a Plán zdrojů projektu výzkumu a vývoje (se specifikací předpokládaných mzdových, materiálových a provozních výdajů na konkrétní projekt VaV, a to celkových i v jednotlivých letech řešení projektu VaV). Je však zřejmé, že původně předložené Projekty výzkumu a vývoje na tyto dokumenty a vlastně na žádné další konkrétní přílohy, které by měly jako součást Projektu výzkumu a vývoje blíže specifikovat příslušnou zákonnou náležitost, neodkazují. Ani z těchto dokumentů rovněž nevyplývá, že by se mělo jednat o přílohu (nedílnou součást) některého z Projektů výzkumu a vývoje. Navíc tyto dokumenty samy o sobě nemohou být posouzeny jako Projekt výzkumu a vývoje, neboť postrádají jiné povinné náležitosti a datum jejich vyhotovení je zpravidla odlišný od data schválení Projektů výzkumu a vývoje a navíc v případě Zadání vývoje a Plánu vývoje jsou do nich průběžně prováděny dodatečné záznamy o změnách, o termínech plnění jednotlivých etap, o přezkoumání a ověření plnění jednotlivých etap, atd. Lze se tak přiklonit k názoru žalovaného, že jsou tyto dokumenty spíše součástí průběžné dokumentace. Krajský soud tak v souladu s názorem žalovaného uzavřel, že ani u jednoho z Projektů výzkumu a vývoje nebyly dostatečně splněny všechny formální a obsahové náležitosti písemného dokumentu stanovené v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů pro projekty schválené do 31. 12. 2013, resp. v § 34c této zákona o daních z příjmů pro projekty schválené po 1. 1. 2014. Tento závěr nemohl být vyvrácen žalobcem navrhovanými výslechy svědků, které by měly prokázat, jak byly jednotlivé dokumenty vytvořeny. Takto provedené důkazy by nemohly vyvrátit shora uvedené zjištění, z nichž nepochybně vyplývá, že dodatečně předložené dokumenty nemohly tvořit přílohu Projektů výzkumu a vývoje. Správce daně tedy postupoval v souladu s daňovým řádem, když navrhované výslechy svědků neprovedl.

58. K žalobní námitce dotýkající se cíle projektů krajský soud uvádí, že se zcela ztotožnil s názorem žalovaného uvedeným ve vyjádření k žalobě a plně na něj odkazuje. Pokud totiž v Projektu V a V žalobce uvedl, že *„Cílem projektu výzkumu a vývoje výše zmiňovaných výrobků je rozšíření nabídky portfolia nabízených výrobků o nové výrobky, které splňují i nejnáročnější právní předpisy a technické normy.“*, nelze než přisvědčit názoru žalovaného, že tímto vymezením není objasněna základní podstata činnosti V a V, žalobce tak neuvedl, zda má výzkumnou a vývojovou činností vzniknout zcela nový a jedinečný výsledek. Tento nedostatek nemohl být zhojen následným postupem žalobce, který v průběhu daňového řízení předložil přílohy – Zadání vývoje nového produktu, Plán zdroje projektu V a V a Plán vývoje nového produktu. Vzhledem k tomu, že Projekty V a V na tyto přílohy neodkazovaly, nelze je s ohledem na shora uvedené považovat za součást Projektu V a V, která by původní nedostatky mohla odstranit.

59. Rovněž tak se krajský soud přiklonil k názoru žalovaného dotýkajícího se otázky nákladů řešení projektů. V Projektu V a V žalobce uvedl, že *„společnost vydá na tento projekt výdaje od limitu 2 000 000 Kč, které budou evidovány odděleně od ostatních výdajů.“* I v tomto případě se žalobce v průběhu daňové kontroly snažil nedostatek spočívající v neúplné specifikaci výdajů odstranit předložením Plánu zdrojů. Z těchto dokumentů však nebylo možné seznat jakoukoliv souvislost, když v Projektu V a V chyběl odkaz na případné další dokumenty, které by snad měly činit jeho přílohu.

60. Pokud jde o otázku doby řešení projektu V a V, krajský soud se neztotožnil s názorem žalovaného, že tato doba musí být vymezena přesně specifikovaným dnem zahájení a následně dnem ukončení řešení projektu, tedy dnem nutně vybraným z číselné řady. Časový interval může být vymezen i jinou specifikací. Tento dílčí názor však nemůže být sám o sobě důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí, neboť povinností žalobce je dostát všem požadavkům daným ust. § 34 odst. 5), popř. § 34c odst. 1) zákona o daních z příjmů. To se však, jak plyne ze shora uvedeného, v daném případě nestalo. Nedostatečné posouzení doby projektu ze strany žalovaného nemůže být samo o sobě důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí, které má jinak dostatečnou oporu ve zjištěné absenci náležitostí vymezených v ust. § 34c odst 1 písm. c) a d) zákona o daních z příjmů.

61. Krajský soud se rovněž přiklonil k názoru žalovaného, že žalobce nemohl být v dobré víře, že Projekt V a V plní veškeré zákonné náležitosti, když jej správce daně zkontroloval v rámci místního šetření. Je totiž zřejmé, že předmětem vzpomínaného místního šetření dne 16. 3. 2011 bylo ověření struktury uplatněných náklad, nikoli, jak se domnívá žalobce, ověřování formálních požadavků kladených na Projekt V a V. Samotná rozdílnost předmětů místního šetření a daňové kontroly způsobuje, že žalobní námitku nelze považovat za důvodnou.

62. Za nedůvodnou musel krajský soud označit i žalobní námitku podjatosti pracovníků Finanční správy, v níž žalobce s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č.j. 1 Afs 363/2018-113, dovozuje, že úředník Finanční správy nesmí být motivován při své činnosti dosažením odměny za to, že doměří daň. Při hodnocení této námitky vycházel krajský soud z obsahu služebního předpisu č. 5/2015 generálního ředitele Generálního finančního ředitelství, kterým se stanoví odměňování státních zaměstnanců v orgánech Finanční správy a dále i ze závazné judikatury Nejvyššího správního soudu. Z ní lze nepochybně dovodit, že smyslem a účelem správy daní a základním ukazatelem pro činnost těchto orgánů je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. K tomu musí směřovat veškeré konání úředních osob správce daně bez pokřivování jejich motivace naprosto nepřijatelně stanovenými kritérii odměňování. Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že zmiňovaný služební předpis byl postaven v rozporu s tímto principem. Ve světle tohoto názoru tedy krajský soud přistoupil k hodnocení činnosti pracovníků správce daně v daňovém řízení, jehož výsledkem bylo dodatečné vyměření daně z příjmů právnických osob žalobci za zdaňovací období roku 2013, 2014 a 2015. Krajský soud dospěl k závěru, že daňová kontrola a na ni navazující vyměřovací řízení proběhlo v souladu s požadavky daňového řádu a nic nenasvědčuje tomu, že by pracovníci správce daně postupovali nestranně, či dokonce protizákonně. Samotný příslib odměny vymezený uvedeným služebním předpisem nemůže sám o sobě vzbuzovat pochybnosti o zákonnosti postupu pracovníků správce daně. V případě žalobce proběhla daňová kontrola konstantně a ani samotné vyměřovací řízení nebylo stiženo motivací finanční odměny. Lze tak uzavřít, že ačkoliv služební předpis Generálního finančního ředitelství lze považovat za nesouladný se zásadou správného zjištění a stanovení daně, nelze v projednávané věci z jeho samotné existence dovozovat podjatost pracovníků správce daně.

63. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné, a proto žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Za správnost vyhotovení: R. V.

64. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu proto nevzniklo. Ze spisu nevyplynulo, že by žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti vznikly.

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 nejblíže 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.

Hradec Králové 30. listopadu 2021

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: R. V.