



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Karla Černína, Ph.D. ve věci

žalobkyně: **SERVIS CLIMAX a.s.**
sídlem Jasenice 1253, Vsetín
zastoupena Mgr. Nikolou Koncerem
advokátem sídlem Jasenice 1253, Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 10. 2019, č. j. 44120/19/5200-11435-706478

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil dne 24. 11. 2015 u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2012, 2013 a 2014 v rozsahu všech rozhodných skutečností, včetně ověření nákladů vynaložených na realizaci projektů výzkumu a vývoje.

2. Na základě daňové kontroly správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně nedoložila a neprokázala, že by činnosti při realizaci projektů výzkumu a vývoje byly činnostmi výzkumu a vývoje ve smyslu § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (dále jen „zákon o podpoře výzkumu a vývoje“). Proto náklady vynaložené na realizaci projektů nebylo možné považovat za náklady vynaložené ve smyslu § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění účinném pro roky 2012 a 2013, a § 34 odst. 4, § 34a a § 34b zákona o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2014.
3. Správce daně proto dodatečnými platebními výměry ze dne 20. 8. 2018, č. j. 1706174/18/3312-50522-702629, č. j. 1706747/18/3312-50522-702629 a č. j. 1706654/18/3312-50522-702629, doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 165 680 Kč a penále ve výši 33 136 Kč, za zdaňovací období roku 2013 ve výši 475 950 Kč a penále ve výši 95 190 Kč, resp. za zdaňovací období roku 2014 daň ve výši 787 930 Kč a penále ve výši 157 586 Kč.
4. Žalovaný v odvolacím řízení dospěl k odlišnému právnímu názoru, že předložené projekty výzkumu a vývoje nesplňují formální podmínky kladené na projekty výzkumu a vývoje dle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů (resp. v § 34c zákona pro rok 2014). S tímto zjištěním seznámil žalobkyni, nicméně závěry správce daně o absenci prvku novosti u předložených projektů akceptoval. Napadeným rozhodnutím proto žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a dodatečné platební výměry správce daně potvrdil.

II. Obsah žaloby

5. Žalobkyně v podané žalobě namítla, že dne 30. 5. 2014 požádala správce daně o vydání závazného posouzení výdajů vynaložených v souvislosti s projektem na výzkum a vývoj s názvem „PROJEKT 13-15 VÝVOJ NOVÉHO STROJE PRO VÝROBU VENKOVNÍCH ŽALUZIÍ C-80“. Správce daně vydal rozhodnutí o závazném posouzení, ve kterém uvedl, že projekt výzkumu a vývoje nesplňuje zákonné požadavky, jelikož v něm žalobkyně uvedla i činnosti, které nejsou činnostmi při realizaci projektu vývoje, jelikož na nich participovala i další (třetí) společnost. Jiné formální nedostatky správce daně neshledal. Rozhodnutím o posouzení správce osvědčil, že předmětný projekt výzkumu a vývoje netrpí vadami, které jsou žalobkyni nyní žalovaným vyčítány. Po kvalitativní stránce se jedná o projekty vyhotovené způsobem korespondujícím s projektem v minulosti posuzovaným. Správce daně tak založil u žalobkyně legitimní očekávání a dobrou víru v daný postup.
6. Správci daně byly předloženy řádné projekty výzkumu a vývoje splňující zákonné náležitosti. Neztotožňuje se s žalovaným, že by projekty nebyly schváleny před jejich zahájením. K takovému závěru neexistuje dostatečný podklad. Správní orgány vychází z nepodložené domněnky o antedatování projektů. K prokázání řádnosti projektů navrhla žalobkyně provést důkazy výsledky Ing. J. a Ing. J., které však správce daně bez odůvodnění neprovedl.
7. Žalobkyně má za to, že napadené rozhodnutí trpí přepjatým formalismem. Žalovaný nejprve uvedl, že na předložených projektech nejsou uvedeny předpokládané náklady v jednotlivých letech řešení projektu. Současně však tvrdil, že skutečné náklady jsou uvedeny na listech, které byly vyhotoveny až po datu schválení projektů výzkumu a vývoje. Pro žalobkyni je rovněž překvapivý závěr žalovaného, který vyhodnotil cíle

projektu, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektů, jako nedostatečné. V průběhu celé kontroly správce daně nevznesl pochybnost o formálních nedostatcích projektů výzkumu a vývoje a nevyzval žalobkyni k doplnění podkladů v tomto směru.

8. Žalobkyně předložila správci daně rozsáhlou důkazní dokumentaci vztahující se k projektům výzkumu a vývoje. Správce daně ke každému z projektů uvedl totožné stanovisko, aniž by vyhodnotil jejich specifika. Ani k jednomu z důkazních prostředků se nijak konkrétně nevyjádřil, nezpochybnil je a neodůvodnil, proč daný projekt nepovažuje za činnost výzkumu a vývoje. Pouze ve zprávě o daňové kontrole v rozporu s § 88 daňového řádu souhrnně konstatoval, že předložené důkazy považuje za nedostatečné. Jelikož byla žalobkyně postupem správce daně zkrácena na svých právech, odepřela podpis zprávy o daňové kontrole. Správce daně proto postupoval v rozporu se zákonem, pokud vydal dodatečné platební výměry, aniž by žalobkyni řádně seznámil se zprávou o daňové kontrole. Správce daně pochybil rovněž v tom, že zaslal žalobkyni zprávu o daňové kontrole rozšířenou o vyjádření k námitkám žalobkyně.
9. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně uvedl, že žalobkyně nedoložila přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné a technické nejistoty. Tento požadavek správce daně a žalovaného však není souladný s ustanovením § 2 odst. 1 zákona o podpoře výzkumu a vývoje, který pojem výzkum a vývoj definuje. Přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty není obsahem zákonné definice výzkumu a vývoje. Žalobkyně je navíc přesvědčena, že přestože takovou podmínku zákon neuvádí, prokázala naplnění znaků novosti a technické nejistoty vyžadované i Pokynem Ministerstva financí D-288.
10. Dále uvedla, že činnost žalobkyně má charakter technických prací a že správce daně nedisponuje dostatečnými technickými znalostmi k posouzení důkazních prostředků technické povahy. Správce daně proto měl ustanovit znalce k odbornému posouzení této otázky.
11. Žalobkyně v průběhu správního řízení namítla podjatost úředních osob. O námitce podjatosti však bylo rozhodnuto až po projednání a předání zprávy o daňové kontrole. Tyto úkony však nebylo možné označit za nedokladné ve smyslu § 77 odst. 3 daňového řádu. Dodatečné platební výměry tak jsou výsledkem činnosti podjatých osob.
12. Žalovaný v odvolacím řízení seznámil žalobkyni se změnou právního názoru, na kterou žalobkyně reagovala žádostí o prodloužení lhůty k navržení a doložení důkazních prostředků. Žalovaný však rozhodnutím o zastavení řízení o této žádosti uzavřel, že lhůtu prodloužit nelze. Odvolání žalobkyně proti tomuto rozhodnutí nebylo v době vydání napadeného rozhodnutí s konečnou platností posouzeno. Žalovaný proto vydal napadené rozhodnutí předčasně.
13. Navrhla proto, aby soud napadené rozhodnutí, jakož i dodatečné platební výměry, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

14. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že závazné posouzení skutečností, zda se jedná o výdaje vynaložené na realizaci projektů výzkumu a vývoje, se týkalo jenom posouzení způsobilých výdajů, nikoliv činností, na které byly tyto výdaje vynaloženy. Předmětem posuzování tedy nebyla věcná ani formální stránka projektu. Správce daně navíc vydal zamítavé stanovisko.

15. Jelikož žalovaný jako odvolací orgán dospěl k odlišnému právnímu názoru, musel v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu seznámit žalobkyni s tímto postupem a poskytnout jí možnost vyjádřit se, příp. navrhnout důkazní prostředky. Je pravdou, že žalobkyně v rámci daňové kontroly neprokázala, že její činnost naplňovala znaky výzkumu a vývoje. To je ale z pohledu nového právního náhledu žalovaného irelevantní, neboť naplnění formálních podmínek se posuzuje před naplněním věcných podmínek (subsidiarita věcných k formálním podmínkám).
16. Uvedl, že o podjatosti úředních osob nebyly shledány důvodné pochybnosti. Pokud platí, že o neodkladných úkonech v řízení smí rozhodovat úřední osoba, o jejíž nepodjatosti jsou důvodné pochybnosti, tím spíše může osoba, o jejíž nepodjatosti nejsou důvodné pochybnosti, rozhodovat o úkonech, které snesou odkladu. Námitka podjatosti navíc postrádala jakýkoliv racionální podklad.
17. I když žalovaný shledal, že lhůtu k vyjádření podle § 115 odst. 2 daňového řádu nelze prodloužit, informoval žalobkyni sdělením, že vyčká s vydáním napadeného rozhodnutí do dne, který by odpovídal požadovanému prodloužení. Žalobkyně tedy nemohla být zkrácena na svém právu vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným v odvolacím řízení. Skutečnost, že rozhodnutí o odvolání bylo vydáno dříve, než bylo rozhodnuto Generálním finančním ředitelstvím o odvolání proti zastavení řízení o žádosti o prodloužení lhůty, je jednak nerozhodná, jednak v daném případě nepravdivá. Předmětné odvolací řízení bylo pro opožděnost odvolání zastaveno před vydáním napadeného rozhodnutí.
18. Navrhl proto, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Posouzení věci soudem

19. Soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (*ex officio*), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.
20. O žalobě soud rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále též „s. ř. s.“).
21. Dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná**.
22. Soud se nejprve zabýval námitkou splnění formálních požadavků na projekty výzkumu a vývoje [bod IV. A) rozsudku]. Poté se zabýval námitkou překvapivosti napadeného rozhodnutí [bod IV. B) rozsudku], namítaným porušením zásady legitimního očekávání [bod IV. C) rozsudku], námitkou podjatosti správce daně [bod IV. D) rozsudku] a namítaným pochybením spočívajícím v neprodloužení lhůty k vyjádření [bod IV. E) rozsudku]. Závěrem se soud souhrnně vyjádřil k ostatním namítaným pochybením správce daně [bod IV. F) rozsudku].

IV. A) Námitka splnění formálních požadavků na projekty výzkumu a vývoje

23. Podstatou nyní projednávané věci je závěr správce daně, resp. žalovaného, že projekty výzkumu a vývoje předložené žalobkyní nesplňují zákonné požadavky na uplatnění odpočtu od základu daně.

24. Podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů ve znění do 31. 12. 2013 (§ 34a od 1. 1. 2014 zákona o daních z příjmů) lze od základů daně odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje.
25. Hlavní formální podmínkou pro uznání odpočtu od základu daně 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 (od 1. 1. 2014 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.“*
26. Pokud poplatník na základě předložených důkazních prostředků neprokáže, že projekt byl zpracován před zahájením řešení projektu (tzv. prospektivně), nebo projekt nebude obsahovat všechny výše uvedené náležitosti, pak se jedná o nedostatek, který bez dalšího znamená, že správce daně uplatněný odpočet vyloučí ze základu daně v plné výši. V takové situaci správce daně není povinen zabývat se věcnou náplní činností ve výzkumu a vývoji, neposuzuje prvek novosti ani technickou nejistotu, ani nemá povinnost ustanovit v daném případě znalce. Pakliže v takové situaci poplatník předloží znalecký posudek, není k němu povinen správce daně přihlídnout (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016-20, nebo ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016-51).
27. Obecně platí, že v případě prokázání oprávněnosti uplatnění odpočtu spočívá důkazní břemeno na straně poplatníka. Důkazní břemeno je umocněno tím, že výdaje (náklady) uplatněné v rámci odpočtu má poplatník v základu daně již jednou jako daňově uznatelné zahrnutý. Odpočet od základu daně pro poplatníka představuje „dodatečný bonus“, kterým si již jednou uplatněné výdaje (náklady) uplatní podruhé, ovšem pouze za předpokladu, že k získání tohoto bonusu předloží bezvadné důkazní prostředky (viz usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 3565/14). Právní názor, že charakter odpočtu nese zvýšené nároky na poplatníka při prokazování oprávněnosti uplatnění odpočtu, vyplývá rovněž z judikatury Nejvyššího správního soudu (viz výše zmíněný rozsudek ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016-20).
28. Zákon o daních z příjmů tedy předepisuje řadu formálních podmínek, jejichž splnění je jedním z předpokladů pro uznání odpočtu výdajů (nákladů) na výzkum a vývoj od základu daně. Písemný projekt výzkumu a vývoje (projektová dokumentace) není

dokumentem samoučelným. Slouží jako základní a ucelený dokument, jímž daňový subjekt správci daně prokazuje nárok na uplatnění odpočtu od základu daně. Současně se jedná o jeden z nástrojů proti zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj, a to především s ohledem na jeho atraktivitu pro daňové subjekty, spočívající v daňovém zvýhodnění skrze „druhý“ odpočet výdajů od základu daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56).

29. Nutno dodat, že nesplnění jakékoliv 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 (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci králové ze dne 26. 8. 2013, č. j. 31 Af 80/2012-25, nebo 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). Lze tak shrnout, že projekt výzkumu a vývoje musí být vypracován před zahájením jeho řešení a musí obsahovat zákonné náležitosti. Správce daně je proto oprávněn požadovat po daňovém subjektu nárokuující si odpočet daně doložení bezvadného (bezchybného) projektu výzkumu a vývoje.
30. V nyní posuzované věci vznikly na straně žalovaného pochybnosti ohledně oprávněnosti odpočtu žalobkyní deklarovaných výdajů na výzkum a vývoj, a to z několika důvodů. Podle žalovaného nebylo zřejmé, zda byly projekty schváleny před zahájením realizace projektů, cíle projektů nebyly stanoveny dostatečně konkrétně a předpokládané náklady připadající na jednotlivá zdaňovací období nebyly součástí prospektivního projektu, ale byly vytvořeny dodatečně.
31. Jednotlivým formálním pochybením se soud věnuje v následujících bodech rozsudku. Předesílá však, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí detailně a přehledně vypořádal s odvolacími námitkami žalobkyně a soud se s jeho závěry ztotožnil. V podrobnostech proto odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí.

IV. A. 1) Doba řešení projektů

32. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobkyně v jednotlivých projektech sice uvedla předpokládanou dobu řešení projektů, avšak tato doba byla vždy uvedena pouze v rozmezí měsíců. Za situace, kdy některé z projektů byly schváleny až v průběhu měsíce, v němž už mělo docházet k řešení projektu, není zřejmé, zda byly projekty výzkumu a vývoje schváleny před samotným zahájením jejich řešení (viz bod 52 rozhodnutí - např. u projektu 10-03 je uvedena předpokládaná doba řešení projektu září 2010 až září 2012, byl však schválen až 20. 9. 2010). Konkrétní datum je sice vždy následně uvedeno na druhém listu předložených projektů výzkumu a vývoje s názvem Realizace projektu, avšak tyto listy byly vzhledem k datování podpisu na jejich spodní straně vyhotoveny vždy až po datu schválení jednotlivých projektů výzkumu a vývoje. Konkretizovaná doba řešení projektu uvedená na druhém listu tak nemůže nahradit nedostatečně určitý údaj v samotném projektu výzkumu a vývoje.
33. Ze správního spisu vyplývá, že na jednotlivých projektech je vždy uvedena předpokládaná doba řešení projektu v rozmezí měsíců (např. leden 2013 až květen 2013 u projektu 13-01). Konkrétní doba trvání projektu (např. 8. 1. 2013 až 4. 5. 2013 u projektu 13-01) je uvedena až na dalších stranách projektů shrnující vyhodnocení projektu.

34. Z uvedeného vyplývá, že má-li projekt výzkumu a vývoje, resp. písemný dokument o projektu obsahovat před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje dobu řešení projektu (konkrétně datum zahájení a datum ukončení řešení projektu), nelze tuto povinnost v případě projektů předložených žalobkyní považovat za splněnou. Vymezení doby řešení projektů v měsících by samo o sobě nemuselo být problematické, pokud by však neexistovaly žádné pochybnosti o tom, že projekty byly schváleny ještě před jejich samotným zahájením. Jak žalovaný vysvětlil v bodě 52 napadeného rozhodnutí, to v nynějším případě splněno nebylo. Navíc u projektu 12-01 ani datum schválení projektu (9. 1. 2012) nepředcházelo době předpokládaného řešení projektu (leden až prosinec 2011). Přestože nedodržení této formální podmínky nebylo v dané věci stěžejním důvodem pro vyloučení odpočtů, lze se ztotožnit se žalovaným, že projekty výzkumu a vývoje obsahovaly pochybnosti o řádném stanovení doby řešení projektu, neboť nebylo zřejmé, zda byly projekty schváleny přede dnem zahájení řešení samotného projektu.
35. Na této skutečnosti by nic nezměnil ani výslech Ing. J. a Ing. J. (osob schvalujících projekty), neboť jak správně uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, formální požadavky kladené na projekty nelze nahrazovat svědeckou výpovědí. I pokud by svědci potvrdili, že projekt byl skutečně schválen před zahájením jeho řešení, nic to nemění na skutečnosti, že doba řešení projektů nebyla v předložených projektech vymezena dostatečně určitě, aby bylo bez pochybností jasné, že došlo k jejich schválení přede dnem jejich realizace. Bylo proto zcela nadbytečné provádět výslechy těchto osob.

IV. A. 2) Cíle projektu

36. Další pochybení ve formálních náležitostech shledal žalovaný v absenci vyhodnotitelných cílů.
37. Ze správního spisu vyplývá, jak uvedl žalovaný v bodě 57 napadeného rozhodnutí, že žalobkyně u jednotlivých projektů (celkem jich bylo 48) uvedla jako cíle např.:
- *Projekt 11-06: Změna a vylepšení zastaralého designu, zvýšení prodejnosti produktu,*
 - *Projekt 11-07: Zrychlení výroby, zjednodušení práce, snížení odpadu pásy,*
 - *Projekt 12-09: Prostorný stůl pro řezání látek, možnost rychlého a vysoce přesného změření látky, univerzálnost stolu pro řezání všech typů látek, možnost mechanického i ultrazvukového řezání, možnost přístavby stolu pro nestandardně velké rozměry,*
 - *Projekt 13-18: Lepší dovírání lamel u venkovních žaluzií, dosáhnout zlepšení bez zásadní změny technologie a navýšení ceny, žádná změna nesmí ovlivnit funkčnost výrobku,*
 - *Projekt 13-19: Univerzální konzoly pro různé typy uchycení, použitý pro lehké svislé markýzy bez boxu*
38. Jak soud uvedl výše, součástí projektů musí být cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017-53, k tomuto požadavku zákona uvedl, že „žádný právní předpis výslovně nestanoví povinnost popsat v projektu detailní postup při řešení výzkumného úkolu. Zákon o daních z příjmů v tomto ohledu vyžaduje, aby daňový subjekt v projektu objasnil jeho cíle, **které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení.** Cílem výzkumné a vývojové činnosti musí být dosažení jedinečného řešení, které lze odlišit od běžné činnosti

inovačního charakteru. (...) Zákon současně stanoví požadavek, aby byl cíl po ukončení projektu vyhodnotitelný.“ (zvýraznění doplněno).

39. Soud má v souladu se žalovaným za to, že žalobkyně těmto požadavkům v předložených projektech nedostála. Cíle projektu popsala např. jako „lepší dovírání lamel u venkovních žaluzií, dosažení zlepšení bez zásadní změny technologie a navýšení ceny bez ovlivnění funkčnosti výrobku“ (projekt 13-18) nebo jako „univerzální konzoly pro různé typy uchycení, použitý pro lehké svislé markýzy bez boxu“ (projekt 13-19). Takto stanovené cíle nelze považovat za vyhodnotitelné. Nedostatečným (heslovitým) popisem cíle trpí všechny projekty, u nichž žalobkyně uplatnila odčitatelnou položku, což soud ověřil ze správního spisu. Takto zcela obecně vymezené cíle projektů nevypovídají nic o tom, v čem bude vývojová činnost spočívat. Splnění vytyčených cílů tak není po skončení projektu nijak kontrolovatelné. Řádné vymezení cílů projektu přitom z povahy věci představuje stěžejní prvek pro možnost odpočtu projektů na výzkum a vývoj od základu daně dle § 34 zákona o daních z příjmů. Tento požadavek žalobkyně nesplnila.
40. Žalobkyni se mylí, pokud postup správních orgánů považuje za formalistický. Nedostatečné vymezení cíle projektu je zásadním formálním nedostatkem, neboť tato náležitost definuje samotnou výzkumnou a vývojovou činnost tím, že vymezuje její podstatu, budoucí náplň a průběh (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 9. 2021, č. j. 7 Afs 411/2019-60).

IV. A. 3) Předpokládané náklady na řešení projektů

41. Dalším formálním nedostatkem předložených projektů byla podle žalovaného absence rozčlenění předpokládaných nákladů u projektů výzkumu a vývoje, které probíhaly ve více zdaňovacích obdobích, do jednotlivých období.
42. Ze správního spisu vyplývá, že u jednotlivých projektů byly vždy uvedeny předpokládané celkové náklady na řešení projektu (součet mzdových a materiálních nákladů, nákladů na energie a investičních nákladů), i u projektů, jejichž doba řešení zasahuje do více zdaňovacích období (např. projekty 10-03, 13-03, 13-04, 13-07 a další). Pokud však zákon mezi formální náležitosti projektů výzkumu a vývoje řadí i uvedení předpokládaných celkových výdajů (nákladů) na řešení projektu a předpokládaných výdajů (nákladů) v jednotlivých letech řešení projektu, nelze vymezení předpokládaných nákladů projektů považovat za řádné a bezvadné, neboť vyčíslení nákladů je uvedeno za celou dobu trvání projektů, nikoliv rozčleněno podle jednotlivých let.
43. Jak pak zmiňoval žalovaný v bodě 63 rozhodnutí, příslušné rozčlenění plánovaných nákladů bylo provedeno až dodatečně (po schválení projektů) na druhém listu, což popírá požadavek, aby projekt splňoval veškeré zákonné náležitosti před jeho zahájením.

IV. A. 4) Způsob kontroly a hodnocení řešení projektu

44. Jako poslední a (vedle řádně vymezených cílů) druhý zásadní formální nedostatek předložených projektů shledal žalovaný nedostatečně specifikovaný způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektů a dosažených výsledků.
45. Žalovaný v bodě 65 přiléhavě vysvětlil, že požadavek na vymezení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků vychází z § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, ve znění do 31. 12. 2013. Jedná se o další požadavek zákona na formální náležitosti projektu, který je z hlediska případného nároku na odpočet zcela zásadní (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016-57).

46. Jak vyplývá ze správního spisu a jak rovněž pregnantně popsal žalovaný (viz body 66 a 67 rozhodnutí), některé předložené projekty způsob kontroly neobsahovaly vůbec (10-03, 11-03, 11-06, 11-07, 11-08, 11-09, 11-11, 12-01, 12-02, 12-03, 12-04, 12-05, 12-06, 12-07, 12-08, 12-09, 12-10, 12-11). U ostatních předložených projektů, konkrétně u projektů 13-01, 13-02, 13-03, 13-04, 13-05, 13-06, 13-07, 13-08, 13-09, 13-10, 13-11, 13-12, 13-13, 13-14, 13-15, 13-16, 13-17, 13-18, 13-19, 14-01, 14-02, 14-03, 14-04, 14-05, 14-06, 14-07, 14-08, 14-09, 14-10, 14-11 popsala žalobkyně způsob kontroly a hodnocení řešení projektu a dosažených výsledků následovně: *„Za průběžnou kontrolu a koordinaci činností odpovídá vedoucí úseku rozvoje. Ten po ukončení každého roku zpracuje průběžnou zprávu o realizovaných činnostech a nákladech projektu, kterou předá ekonomovi společnosti. Po ukončení projektu provede dále vedoucí úseku rozvoje zhodnocení, zda a do jaké míry bylo dosaženo cílů projektu. Pokud cílů dosaženo nebude, uvede zdůvodnění. Výslednou zprávu pak předloží ke schválení výkonnému řediteli společnosti.“* Tuto náležitost (způsob kontroly a vyhodnocení projektu) žalobkyně uvedla až na druhém listu Realizace projektu. Jak však bylo vysvětleno výše, tyto druhé listy byly vyhotoveny až po datu schválení projektů, proto ani tuto náležitost nelze považovat za splněnou před zahájením projektu. Jak výstižně uvedl Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 28. 2. 2018, č. j. 31 Af 35/2016-144, daňový subjekt by měl mít u každého projektu postaveno zcela najisto, jak bude následně hodnotit, zda a do jaké míry byl projekt úspěšný a jakým způsobem se pozitivně promítne do jeho hospodářské činnosti. Je proto zcela legitimní po něm požadovat, aby v písemném projektu předem jasně vymezil, jak konkrétně bude úspěšnost výzkumu a vývoje následně hodnotit. Tomuto požadavku zákona žalobkyní předložené projekty nedostály.

Shrnutí

47. Soud proto na základě výše uvedeného nepřisvědčil námitce, že vytknutí nedostatků projektů výzkumu a vývoje ze strany žalovaného je projevem přepjatého formalismu. Žalovaný řádně odůvodnil, že projekty výzkumu a vývoje předložené žalobkyní neobsahují zákonné náležitosti - dobu řešení projektů, cíle projektů, předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektů a vymezení způsobu kontroly a hodnocení postupu při řešení projektu a dosažených výsledků. Každé z těchto jednotlivých pochybení by samo o sobě mohlo být důvodem pro neuznání daňového odpočtu. Soud se proto ztotožňuje se žalovaným, že projekty výzkumu a vývoje předložené žalobkyní nenaplnily formálních požadavky uvedené v § 34 odst. 4, resp. v § 34c zákona o daních z příjmů.
48. Žalovaný sice na několika místech napadeného rozhodnutí konstatoval, že projekty výzkumu a vývoje nebyly schváleny před zahájením prací na projektech, na což žalobkyně reagovala námitkou, že projekty byly řádně schváleny před zahájením prací a že žalovaný nereflektoval navržené důkazy. Soud však považuje za nerozhodné, zda projekty byly schváleny před zahájením prací či nikoliv (resp. zda žalovaný tuto skutečnost prokázal), neboť ostatní formální náležitosti splněny nebyly. Je rovněž nadbytečné zabývat se věcným posouzením projektů výzkumu a vývoje, pokud nejsou zjevně naplněny formální požadavky kladené zákonem na projekty výzkumu a vývoje (viz rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 16. 11. 2016, č. j. 52 Af 17/2016-84). V projednávané věci je proto zcela nerozhodné, zda předložené projekty naplnily definici zákona o podpoře výzkumu a vývoje či zda správce daně vyžadoval v tomto smyslu požadavky nad rámec zákona vyplývající z pokynu Ministerstva financí D-88.

49. Námitka tak není důvodná.

IV. B) Námitka překvapivosti napadeného rozhodnutí

50. Žalobkyně namítla, že závěr žalovaného o formálních nedostatcích předložených projektů je překvapivý, neboť správce daně v průběhu daňové kontroly nevzněl žádnou pochybnost o těchto formálních nedostatcích a žalobkyni nevyzval k doplnění podkladů.
51. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 platilo, že odvolací orgán je povinen před vydáním rozhodnutí o seznámit odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. „*Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*“ Podle odst. 3 uvedeného ustanovení nesmí být lhůta k vyjádření delší než 15 dnů.
52. V daňovém řízení se neuplatní zásada koncentrace ani zákaz *reformacio in peius* (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2014, č. j. 7 Afs 142/2014-28). Dospěje-li proto odvolací orgán k jinému právnímu posouzení, než ze kterého vyšel správce daně, seznámí s takovým posouzením řádně a včas daňový subjekt. Ten poté může ještě v průběhu odvolacího řízení doplňovat a pozměňovat údaje odvolání, formulovat nové námitky, případně doplnit, předložit nebo navrhnout další důkazní prostředky, jež by novou právní kvalifikaci případně vyloučily (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2005, č. j. 4 Afs 34/2003-74). Pokud by odvolatel takový prostor nedostal, dopustil by se správní orgán porušení čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod garantující právo účastníka řízení být přítomen projednávání věci a vyjadřovat se k prováděným důkazům (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2010, č. j. 5 Afs 68/2009-113).
53. K postupu odvolacího orgánu při provádění dokazování v rámci odvolacího řízení (či změně právního názoru) ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu se vyjádřil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017 – 52, č. 4053/2020 Sb. NSS. Upozornil na skutečnost, že odvolací daňové řízení je ovládáno principem plné apelace, nikoliv principem kasačním. Pokud tedy odvolací orgán shledá důvody pro modifikaci přezkoumávaného rozhodnutí, věc nemůže vrátit k dalšímu řízení správci daně prvního stupně, ale je povinen ve věci sám rozhodnout. K zachování procesních práv daňového subjektu ve stejné míře, jako tomu bylo při rozhodování správce daně v prvním stupni, slouží úprava obsažená v § 115 daňového řádu. Jejím smyslem je mj. stanovit daňovému orgánu povinnost postupovat nepřekvapivě a poskytnout daňovému subjektu prostor k účinné obraně jeho práv (body 43 a 52 rozsudku).
54. V projednávané věci správce daně dospěl na základě daňové kontroly k závěru, že žalobkyně nedoložila a neprokázala, že činnosti při realizaci předmětných projektů výzkumu a vývoje byly činnostmi výzkumu a vývoje ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o podpoře výzkumu a vývoje. Žalovaný však při přezkoumání odvolání dospěl k odlišnému právnímu závěru, že projekty výzkumu a vývoje nenaplnily již formální podmínky zákona o daních z příjmů. Na základě takto zaujatého názoru bylo nadbytečné dále hodnotit, zda se jednalo o činnosti výzkumu a vývoje ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o podpoře výzkumu a vývoje. Se změnou právního náhledu na projednávanou věc byla žalobkyně seznámena dne 22. 7. 2019.

55. Žalovaný ve výzvě k vyjádření podrobně uvedl svůj právní názor na projednávanou věc a pregnantně vymezil formální pochybení, která spatřuje u žalobkyní předložených projektů. Žalobkyně na výzvu k vyjádření reagovala podáním ze dne 6. 8. 2019. Byla jí proto poskytnuta lhůta pro vyjádření v souladu se zákonem (15 dní) a postup žalovaného nelze považovat za překvapivý.
56. Námitka proto není důvodná.

IV. C) Námitka porušení zásady legitimního očekávání

57. Žalobkyně dále namítla, že správce daně založil rozhodnutím o závazném posouzení legitimní očekávání, že projekty výzkumu a vývoje netrpí vadami, které jí jsou nyní žalovaným vytýkány.
58. Podle § 34e odst. 1 zákona o daních z příjmů správce daně vydá na žádost poplatníka, který podal oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje, rozhodnutí o závazném posouzení výdajů vynaložených na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu. Podle odst. 2 je předmětem závazného posouzení výdajů vynaložených na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu určení výdajů vynaložených na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu pro účely odpočtu na podporu výzkumu a vývoje.
59. Rozhodnutí o závazném posouzení nemá charakter předběžné otázky ve smyslu § 99 daňového řádu, je však podle § 133 odst. 1 daňového řádu při stanovení daně účinné vůči správci daně, který rozhoduje o daňové povinnosti daňového subjektu, na jehož žádost bylo rozhodnutí o závazném posouzení vydáno, pokud v době rozhodování o daňové povinnosti je skutečný stav věci totožný s údaji, na jejichž základě bylo rozhodnutí o závazném posouzení vydáno.
60. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně na žádost žalobkyně rozhodnutím ze dne 15. 4. 2015, č. j. 627926/15/3312-60561-804745, posoudil, že náklady vynaložené ve zdaňovacím období roku 2103 v přímé souvislosti s řešením projektu výzkumu a vývoje „PROJEKT 13-15 VÝVOJ NOVÉHO STROJE PRO VÝROBU VENKOVNÍCH ŽALUZII C-80“ nejsou náklady, které lze odečíst od základu daně podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmu.
61. Podle obecné úpravy závazného posouzení zakotvené v daňovém řádu v § 132 odst. 2 obsahuje výrok rozhodnutí o závazném posouzení kromě náležitostí podle § 102 odst. 1 daňového řádu časový i věcný rozsah závaznosti vydaného rozhodnutí. Správce daně v nynější kauze ve výroku rozhodnutí o závazném posouzení výslovně uvedl, že věcný rozsah závaznosti rozhodnutí se týká pouze skutečnosti, zda výdaje (náklady) vynaložené v daném zdaňovacím období při realizaci projektu výzkumu a vývoje lze odečíst od základu daně dle § 34 odst. 4 a 6 zákona o daních z příjmů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017 – 53). Je tak zřejmé, že se správce daně v rozhodnutí o závazném posouzení nijak nezabýval formálními náležitostmi předloženého projektu výzkumu a vývoje. Tuto skutečnost nelze ani presumovat, jak činí žalobkyně. Správce daně proto rozhodnutím o závazném posouzení neosvědčil, že předmětný (přezkoumávaný) projekt výzkumu a vývoje netrpí formálními vadami a už vůbec neosvědčil, že takovými vadami netrpí ostatní (daňové kontrole podrobené) projekty výzkumu a vývoje.

62. Zásadní je navíc zdůraznit, že správce daně vydal závazné posouzení negativní – nepotvrdil, že by na předmětný projekt mohlo být nahlíženo jako projekt výzkumu a vývoje dle § 34 zákona o daních z příjmů. Rozhodnutí o závazném posouzení tak nemohlo založit legitimní očekávání žalobkyně v to, že výše uvedený projekt nebo její ostatní projekty budou v budoucnu správními orgány posouzeny jako činnosti výzkumu a vývoje ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o podpoře výzkumu a vývoje.

63. Námitka proto není důvodná.

IV. D) Námitka podjatosti správce daně

64. Žalobkyně namítla podjatost úředních osob Ing. M. D. a Bc. J. T., z důvodu, že Generální finanční ředitelství vypsallo příslib cílové odměny v oblasti neuznaných odpočtů na výzkum a vývoj.

65. Soud si je vědom problematické praxe finanční správy spočívající v přiznávání cílových odměn pracovníkům jednotlivých správců daně za doměření daně z příjmů v oblasti odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, na kterou odkazuje žalobkyně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018-113). V nyní posuzované věci však nic nenasvědčuje tomu, že by dotčené úřední osoby jednaly z jiných pohnutek než ve snaze o důsledné dodržování zákona o daních z příjmů. Navíc, jak poznamenal žalovaný v bodě 98 rozhodnutí, správce daně provádějící daňovou kontrolu (Územní pracoviště ve Vsetíně) nebylo přihlášeno do systému cílových odměn vypsaných Generálním finančním ředitelstvím. Oprávněné úřední osoby tak neměly žádnou finanční motivaci k doměření daňové povinnosti. Žádný jiný konkrétní argument, který by o podjatosti mohl svědčit, žalobkyně nevznesla. Soud je přesvědčen, že požadavky, které správní orgány kladly na žalobkyni, nijak nevybočují z mezí toho, co ve vztahu k relevantním ustanovením zákona upravujícím podmínky k uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje dovozuje konstantní judikatura správních soudů (srov. dále rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 5. 2021, č. j. 31 Af 30/2019-84).

66. Pochybení nespatřuje soud ani v postupu správce daně, který umožnil činit úkony úředním osobám, které žalobkyně označila za podjaté při ústním jednání dne 9. 7. 2018. Jak vyplývá z § 77 odst. 3 daňového řádu, úřední osoba, o jejíž nepodjatosti jsou důvodné pochybnosti, smí do doby, než bude rozhodnuto o tom, zda je vyloučena, provést ve věci jen neodkladné úkony. Je proto zřejmé, že aby úřední osoba byla vyloučena z rozhodování či provádění procesních úkonů, musí námitka podjatosti nabývat kvalit důvodných pochybností o nepodjatosti. To znamená, že ne jakákoliv námitka podjatosti bude způsobila vyvolat odklad postupu ve věci samé. V projednávané věci správce daně tyto důvodné pochybnosti neshledal, proto měl za to, že by odkládání projednání zprávy o daňové kontrole bylo neúčelné. Navíc obě námitky podjatosti směřující vůči zmíněným osobám byly následně vyhodnoceny jako nedůvodné. Úkony těchto úředních osob učiněné do doby rozhodnutí o námitce podjatosti tak nebyly nijak zpochybněny.

67. Námitka není důvodná.

IV. E) Námitka neprodloužení lhůty k vyjádření

68. Žalobkyně rovněž namítla, že žalovaný vydal napadené rozhodnutí předčasně, ještě před rozhodnutím Generálního finančního ředitelství o odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení.

69. Ze správního spisu je zřejmé, že žalovaný dne 17. 7. 2019, pod č. j. 29776/19/5200-11435-706478, vydal seznámení se zjištěnými skutečnostmi (změnou právního názoru) a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení. V něm stanovil žalobkyni lhůtu pro vyjádření v délce 15 dnů. Předmětné sdělení bylo doručeno žalobkyni dne 22. 7. 2019. Přípisem ze dne 6. 8. 2019 žalobkyně požádala mj. o prodloužení lhůty k vyjádření v délce 30 dnů. Rozhodnutím ze dne 15. 8. 2019, č. j. 33894/19/5200-11435-706478, žalovaný řízení o žádosti zastavil s tím, že lhůtu vyplývající z § 115 odst. 2 daňového řádu nelze prodloužit, neboť jde o lhůtu, s níž zákon spojuje zánik práva navrhnout doplnění důkazních prostředků.
70. Výkladem § 115 odst. 2 daňového řádu se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016-31, v němž dovodil, že předmětnou lhůtu lze prodloužit. Zmínil, že ve znění účinném do 28. 2. 2011 bylo v § 115 odst. 3 uvedeno, že „*lhůta podle odstavce 2 nesmí být delší 15 dnů a nelze ji prodloužit*“. Novelou daňového řádu provedenou zákonem č. 30/2011 Sb. byla předmětná část z ustanovení § 115 odst. 3 vypuštěna. Podle novelizovaného znění tak nic nebránilo žalovanému lhůtu dle § 115 odst. 2 prodloužit za podmínek obecného ustanovení § 36 daňového řádu. Soud na tomto místě pouze doplňuje, že novelou zákona č. 283/2020 Sb. byla do zákona vložena přímo možnost uvedenou lhůtu prodloužit.
71. V projednávaném případě byla žalobkyni stanovena patnáctidenní (tj. maximální zákonem předvídaná) lhůta pro vyjádření, případně navržení nových důkazních prostředků podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Její konec připadl na den 6. 8. 2019. Žalobkyně požádala o prodloužení lhůty, nicméně žalovaný řízení o žádosti zastavil z důvodu, že žádost je zjevně nepřipustná. Sdělením ze dne 15. 8. 2019 však žalobkyni informoval, že vyčká s rozhodnutím ve věci po dobu požadovanou žalobkyní v žádosti o prodloužení lhůty ze dne 6. 8. 2019, tj. do 5. 9. 2019. Žalobkyně možnosti vyjádřit se k věci využila a dne 5. 9. 2019 doplnila své předchozí vyjádření v rámci odvolacího řízení. I s tímto vyjádřením se žalovaný vypořádal v napadeném rozhodnutí.
72. Soud je proto toho názoru, že ačkoliv žalovaný při posuzování žádosti o prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu pochybil, pokud se žádostí odmítl zabývat věcně a řízení o ní zastavil, neměla tato vada řízení vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť fakticky byla lhůta pro vyjádření žalobkyni prodloužena tak, jak požadovala, a její vyjádření bylo v napadeném rozhodnutí zohledněno. Za této situace není nijak významné, zda bylo napadené rozhodnutí vydáno před rozhodnutím Generálního finančního ředitelství o odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení, jak tvrdí žalobkyně, či nikoliv. Lhůta stanovená žalobkyni pro vyjádření v celkové délce 45 dnů byl podle soudu přiměřená okolnostem případu.
73. Námitka proto není důvodná.

IV. F) Ostatní pochybení správce daně

74. Žalobkyně závěrem namítla několik dalších pochybení správce daně. Pochybení spatřuje v tom, že 1) správce daně neprovedl žalobkyní předložené důkazy, 2) neseznámil žalobkyni s výsledky kontrolního zjištění, 3) dopustil se rozšíření zprávy o daňové kontrole a konečně 4) neustanovil znalce, ač to podle žalobkyně vyžaduje technická složitost projektů výzkumu a vývoje.

75. K pochybením správce daně uvedenými pod body 1-3 soud souhrnně konstatuje, že uvedená pochybení se vztahují k postupu správce daně během daňové kontroly, který zkoumal naplnění věcných podmínek pro novost projektů výzkumu a vývoje. Pokud však žalovaný v průběhu odvolacího řízení dospěl k odlišnému právnímu názoru a žalobkyni v souladu s daňovým řádem umožnil se k novým zjištěním vyjádřit a předložit na svoji obranu důkazní prostředky, je v této situaci nerozhodné, jak se správce daně postavil k důkazním návrhům žalobkyně v průběhu daňové kontroly (uplatněných za účelem prokázání, že činnosti žalobkyně byly činnostmi výzkumu a vývoje), či zda správce daně seznámil žalobkyni se svými závěry v souladu se zákonem, neboť následně došlo žalovaným ke změně právního názoru.
76. Přesto soud k námitkám ohledně nezákonného ukončení daňové kontroly stručně poznamenává, že plně souhlasí se závěry žalovaného obsaženými v napadeném rozhodnutí (viz zejm. body 80 – 82). Odepření podpisu zprávy bylo podle § 88 odst. 6 v daném případě bezdůvodné a nemělo vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku, neboť správce daně při projednání zprávy neseznámil s novými kontrolními zjištěními. Přílohu zprávy o daňové kontrole ze dne 20. 8. 2018 pak z povahy věci (i s přihlédnutím k jejímu označení) nebylo možné považovat za součást zprávy o daňové kontrole. Daňová kontrola tak byla řádně ukončena a obsah zprávy nebyl dodatečně nijak rozšiřován. Námitky v tomto směru jsou nepřípadné.
77. K domnělému pochybení správce daně spočívajícím v neustanovení znalce soud opakuje, že neobsahují-li projekty výzkumu a vývoje všechny zákonné náležitosti, pak se jedná o nedostatek, který bez dalšího znamená, že správce daně uplatněný odpočet vyloučí ze základu daně v plné výši. Pokud shledal žalovaný, že nebyly naplněny formální náležitosti projektů, bylo bezpředmětné zabývat se věcnou náplní činností ve výzkumu a vývoji, posuzovat prvek novosti nebo technickou nejistotu. Za daných skutkových okolností tak nebylo povinností žalovaného ustanovit znalce (obdobně viz bod 92 napadeného rozhodnutí).
78. Uvádí-li žalobkyně, že v jejím případě nemohla být použita judikatura správních soudů z let následujících po vytvoření projektů, nelze jí přisvědčit. Zásadní je v tomto ohledu skutečnost, že právní úprava v podstatných rysech nedostála změn a pozdější judikatura toliko potvrdila výklad právní úpravy platné od roku 2006, který zastával žalovaný.
79. Ani tato námitka tak není důvodná.

V. Závěr a náklady řízení

80. Soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
81. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož 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. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 29. listopadu 2021

Mgr. Milan Procházka.
předseda senátu