



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobkyně: **CCR Brno s. r. o.**, Hybešova 258/20, Brno, zastoupené advokátem Mgr. Michalem Hanzlíkem, Na Hřebenech II 1718/8, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 4. 2018, čj. 15074/18/5200-11435-712083, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 6. 2020, čj. 29 Af 55/2018 - 86,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj neuznal žalobkyni (stěžovatelce) odpočet výdajů na výzkum a vývoj za zdaňovací období roku 2012. Stěžovatelka totiž nesplnila formální podmínky, a navíc žádala odpočet výdajů na činnost, která není výzkumem ani vývojem. Finanční úřad tak stěžovatelce doměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 423 700 Kč. Stěžovatelka podala proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání, které ale žalovaný zamítl.

[2] Stěžovatelka neuspěla se svými námitkami ani u Krajského soudu v Brně – i ten její žalobu zamítl. Podle krajského soudu zákonodárce poskytl daňovým subjektům zvláštní

daňové zvýhodnění v podobě odpočtu výdajů na výzkum a vývoj od základu daně a podmínil je splněním zákonných podmínek. Stěžovatelka je však nesplnila: nevedla konkrétní den ukončení projektu výzkumu a vývoje, ale jen to, že projekt „trvá“; neprokázala, že projekty zpracovala před zahájením výzkumu a vývoje; a řádně neoddelila jednotlivé výdaje na vývoj a výzkum. Krajský soud pak nesouhlasil ani s namítanou podjatostí úředních osob daňových orgánů.

II. Kasační řízení

[3] Stěžovatelka podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, ve které namítla nepřezkoumatelnost rozsudku a formalistický přístup krajského soudu. Pokud totiž uvedla, že některé projekty „trvají“, svědčí to jen o tom, že není znám konec projektu. To je ostatně u mnoha výzkumů běžné a stěžovatelka by daňovým orgánům tento nedostatek vysvětlila, pokud by k tomu byla vyzvána. Doplnuje také, že některé projekty sice schválila ještě před svým založením či vznikem v době zahájení výzkumu, ale učinila tak elektronicky a jejich písemnou verzi vyhotovila později, což jí judikatura NSS umožňuje. Stěžovatelka tedy postupovala podle zákona, projekty vypracovala před zahájením řešení projektu, což se daňovým orgánům nepodařilo zpochybnit.

[4] Stěžovatelka dále trvá na tom, že dostatečně oddělila výdaje na výzkumnou činnost. Zabývá se totiž klinickými studii léčiv, vynakládá většinu výdajů na výzkum a vývoj, a proto samostatně eviduje jen zjevně nesouvisející výdaje. Rozděluje-li pak výdaje na výzkum a vývoj poměrně mezi jednotlivé projekty, nejde o postup odporující zákonu - žalovaný tuto otázku nesprávně posoudil podle metodického pokynu Ministerstva financí D-288, který ale není právně závazný.

[5] Nakonec stěžovatelka upozorňuje na podjatost úředních osob daňových orgánů, které se zaměřily na drobné formální nedostatky protokolů a účelově je posoudily tak, aby zdůvodnily odepření odpočtu. Motivací k takovému jednání mohl být jen vlastní majetkový prospěch.

[6] Žalovaný souhlasil se závěry krajského soudu. Datum ukončení projektu je jeho podstatnou náležitostí – tu nelze libovolně doplňovat, neboť musí být v protokolu uvedena už před začátkem vlastního výzkumu a vývoje. Označení konce projektu slovy „trvá“ proto bylo nedostatečné, stejně jako tvrzení o elektronickém schválení projektu, které stěžovatelka uvádí až v kasační stížnosti. Stěžovatelka tak přes výzvy daňových orgánů neprokázala, že projekty zpracovala před zahájením výzkumu a vývoje. Navíc řádně nevedla ani evidenci výdajů, naopak je účelově rozdělovala k projektům tak, aby odpovídaly ziskům na jednotlivých projektech. Žalovaný nezpochybňuje kritiku metodiky odměňování, ale pochybení stěžovatelky byla natolik závažná, že k nim správce daně musel přihlédnout. Případná shovívavost nebyla namístě.

III. Právní hodnocení

[7] Kasační stížnost není důvodná.

pokračování

[8] Od základů daně lze odečíst 100 % výdajů na řešení projektů výzkumu a vývoje. Pokud výdaje souvisí s řešením projektů výzkumu a vývoje jen zčásti, je možné od základů daně odečíst jen tuto jejich část. Odečitatelné výdaje musí být vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů poplatníka (§ 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013).

[9] Projektem výzkumu a vývoje je písemný dokument. Před zahájením řešení projektu v něm poplatník vymezí mj. i dobu řešení projektu - datum zahájení a datum ukončení řešení projektu (§ 34 odst. 5 téhož zákona).

[10] Zákon o daních z příjmů tedy poplatníkům umožňuje odečíst výdaje na výzkum a vývoj přímo od základu daně. Výdaje jsou tak *de facto* uplatněny dvakrát, jednou jako daňově uznatelné náklady (§ 24) a podruhé jako položka odčitatelná od základu daně (§ 34 odst. 4). Tento dvojitý odpočet výdajů je pochopitelně pro mnoho poplatníků atraktivní, a proto jej zákon podmiňuje řadou přísných podmínek: jednou z nich je zpracování a předložení projektu výzkumu, který splňuje formální podmínky podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Projekt musí splňovat formální podmínky ještě před zahájením výzkumných či vývojových prací – projekt je totiž plánem budoucí činnosti, slouží tedy jako základní, ucelený dokument při uplatnění nároku na odpočet výdajů a zároveň brání zneužití institutu odpočtu výdajů vynaložených na výzkum a vývoj. Není jej proto možné měnit a doplňovat v průběhu výzkumu či vývoje, musí být úplný od počátku (rozsudek NSS ze dne 26. 8. 2014, čj. 6 Afs 60/2014-56, body 37, 38 a 42).

Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku

[11] NSS nepřisvědčil námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu. Nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je totiž takové rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč soud považuje argumentaci účastníka řízení za nedůvodnou nebo proč jeho námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené (rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS). Napadený rozsudek však takovými vadami netrpí. Naopak krajský soud vypořádal všechny žalobní námitky a zřetelně popsal, proč hodnotil žalobní námitky jako nedůvodné.

Formální podmínky projektu

[12] NSS nesouhlasí ani s námitkou, podle které byly všechny stěžovatelčiny projekty výzkumu a vývoje formálně správné a případné dílčí nedostatky mohla stěžovatelka v řízení odstranit. Stěžovatelka totiž v některých projektech neuvedla konkrétní datum ukončení projektu, ale jen to, že projekt „trvá“. Z tohoto údaje ani ze zbytku projektu však nelze zjistit nic o dni, kdy bude projekt ukončen. NSS proto přisvědčil krajskému soudu, že některé projekty nesplnily formální podmínky podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. NSS pak připomíná, že projekt nelze libovolně doplňovat (měnit) v průběhu daňového či dokonce soudního řízení. V opačném případě by totiž institut odpočtu výdajů na výzkum a vývoj mohl být snadno zneužit (rozsudek 6 Afs 60/2014-56,

bod 42). Stěžovatelka proto nemohla doplnit chybějící datum ukončení projektu až následně, což ostatně konstatoval už krajský soud.

[13] Navíc má NSS za to, že znění některých projektů (neznámé datum ukončení projektů či jejich údajné schválení ještě před založením či vznikem stěžovatelky) mohlo vyvolat důvodné pochybnosti správce daně o tom, zda stěžovatelka vůbec projekty zpracovala *před* zahájením výzkumu a vývoje. Projekt zpracovaný později by totiž nezakládal nárok na odpočet výdajů na výzkum a vývoj. Správce daně proto vyzval stěžovatelku, aby pochybnosti vyvrátila. To stěžovatelka neučinila. Nepředložila žádné důkazy o vyhotovení projektů ještě před zahájením výzkumu, jen poukázala na skutečnosti uvedené v projektech a trvala na tom, že se daňovým orgánům nepodařilo vyvrátit pravdivost těchto tvrzení. NSS však s tímto závěrem nemůže souhlasit: správce daně uvedl řádně odůvodněné, konkrétní a racionální pochybnosti o době zpracování projektu, a tak své důkazní břemeno na rozdíl od stěžovatelky unesl.

[14] Výraz „*trvá*“ ovšem sám o sobě nesvědčí o tom, že projekt musel probíhat ještě předtím, než byl schválen, jak nesprávně dovozuje krajský soud. Výraz je sice běžně používán v tomto významu, ale nelze vyloučit, že zde byl užit ve významu jiném. Obzvlášť uvádí-li sama stěžovatelka, že užila výrazu „*trvá*“ jen proto, že nebyla schopna určit datum *ukončení* projektu (obdobně to NSS konstatoval už v jiné stěžovatelčině věci v rozsudku ze dne 4. 11. 2020, čj. 1 Afs 270/2020-26, bod 30). Tato nepřesná argumentace krajského soudu však nic nemění na výše uvedených závěrech, podle nichž projekty nesplňují formální podmínky.

[15] Dílčí námitka, podle které stěžovatelka elektronicky schválila projekty před svým založením či vznikem a doplnila jejich písemnou podobu až později, zazněla poprvé až v kasační stížnosti. Jde tedy o nové skutečnosti, které stěžovatelka neuplatnila v žalobě, i když je uplatnit mohla, a k těm NSS nepřihlíží (§ 109 odst. 5 s. ř. s.).

Oddělená evidence výdajů

[16] NSS dále nepřisvědčil námitce, podle níž stěžovatelka dostatečně oddělila výdaje na výzkumnou činnost.

[17] Stěžovatelka byla povinna vést oddělenou evidenci výdajů na vědu a výzkum (§ 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů). Z evidence musí být patrná návaznost konkrétních výdajů, neboť smyslem evidence je vytvořit úplný soupis všech výdajů, které stěžovatelka vynaložila na výzkum a vývoj. Stěžovatelka proto měla jednoznačně ztotožnit jednotlivé výdaje, aby nevznikly pochybnosti o tom, který výdaj patří ke kterému projektu – měla tedy oddělit jednotlivé výdaje vynaložené na konkrétní projekt (rozsudek NSS ze dne 12. 1. 2017, čj. 9 Afs 144/2016-51, bod 47).

[18] Těmto povinnostem stěžovatelka nedostála. Namísto toho evidovala společně všechny výdaje na výzkum a vývoj a oddělila jen nesouvisející výdaje, což zdůvodňovala tím, že výzkum a vývoj je její hlavní činností. Výdaje na výzkum a vývoj pak rozdělila poměrně mezi jednotlivé projekty. Takový postup ale není správný. Stěžovatelka musí

pokračování

evidovat výdaje ke každému projektu zvlášť, neboť evidence má odrážet skutečný stav, nikoliv fikci podle matematického výpočtu. Ta totiž neumožňuje správci daně účinně zkontrolovat tvrzené výdaje na výzkum a vývoj. NSS tedy stejně jako krajský soud dospěl k závěru, že stěžovatelka nevedla řádně oddělenou evidenci výdajů na vědu a výzkum. Jakkoliv je takto pečlivá evidence administrativně náročnější, odpočet výdajů na výzkum a vývoj je podstatným daňovým zvýhodněním. Má-li tedy o něj stěžovatelka zájem, musí splnit všechny zákonné podmínky.

[19] Pro úplnost NSS dodává, že pokyn Ministerstva financí D-288 není obecně závazným předpisem (jde o interní normativní instrukci). Pokyn proto nemůže ukládat povinnosti, představuje jen výkladové vodítko k zákonu (rozsudek NSS ze dne 25. 10. 2006, čj. 8 Afs 3/2005-5). V této věci však povinnost vést evidenci plyne přímo ze zákona, a stěžovatelka tak evidovala výdaje v rozporu se zákonem.

Podjatost úředních osob

[20] NSS se neztotožnil ani s námitkou o podjatosti úředních osob daňových orgánů. Jen ze samotného způsobu odměňování nelze dovodit automatickou a plošnou podjatost všech úředních osob daňových orgánů. Soud jistě nemůže připustit, aby výsledek daňového řízení (zde neuznání odpočtu) byl ovlivněn úsilím úřední osoby o zvýšení vlastního příjmu (rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2019, čj. 1 Afs 363/2018 - 113, body 80-82). V 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. To konstatoval už krajský soud a NSS se s tímto závěrem ztotožňuje.

IV. Závěr a náklady řízení

[21] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla, a NSS proto kasační stížnost zamítl. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému nevznikly náklady řízení vymykající se z běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 23. června 2022

Zdeněk Kühn
předseda senátu