



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše a Mgr. Petra Pospíšila ve věci

žalobce: **PSI (Photon Systems Instruments), spol. s r.o.**, IČO 60646594
sídlem Drásov č.p. 470, 664 24 Drásov
zastoupený advokátem Mgr. Pavlem Nádeníčkem
sídlem Průchodní 2, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 5. 2018, č. j. 21686/18/5200-11435-710862

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 26. 1. 2017, č. j. 299390/17/3003-52521-711772, kterým správce daně ve smyslu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (s účinností do 31. 12. 2013, dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 147 a § 143 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového

řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období 2011 vyšší o částku 1 641 600 Kč oproti dani, uvedené žalobcem v řádném přiznání k dani ze dne 29. 6. 2012, a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále z doměřené částky ve výši 328 320 Kč.

2. Správce daně tak neuznal žalobci odečet výdajů na výzkum a vývoj za zdaňovací období 2011 ve výši 7 836 250 Kč, neboť dle správce daně žalobce jednak nesplnil formální podmínky pro uplatnění tohoto odečtu podle § 34 a násl. zákona o daních z příjmů, jednak žalobce dle správce daně nesplnil povinnost vést evidenci výdajů na výzkum a vývoj odděleně od ostatních výdajů daňového subjektu. Správce daně rovněž neshledal činnost žalobce, na níž žalobce uplatňoval výdaje jako výdaje na výzkum a vývoj, činností naplňující znaky výzkumu a vývoje ve smyslu § 2 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (dále jen „zákon o podpoře VaV“). Správce daně také neuznal žalobci výdaje ve výši 803 565 Kč, neboť dle správce daně žalobce neprokázal účinnost těchto výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, které žalobce označil jako výdaje na nájem prostor k podnikání žalobce.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhl krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
4. Žalobce v první řadě namítá, že v době vyhotovení projektu výzkumu a vývoje nebyl legislativou stanoven konkrétní obligatorní formulář s přesně stanovenou strukturou. Požadavky na projekt výzkumu a vývoje vychází z § 34 zákona o daních z příjmů, a správní orgány pochybily, jestliže vyžadovaly po žalobci splnění přísnějších požadavků, než jak vyžaduje žalobcem citované ustanovení. Žalobce proto trvá na svém názoru, že jím vyhotovené projekty výzkumu a vývoje plně odpovídaly požadavkům právních předpisů i judikatury, aktuálních v době vyhotovení projektů.
5. Dále dle žalobce správce daně i žalovaný pochybili, když žalobci tvrdili, že jím překládané důkazní prostředky nejsou dostačující k unesení důkazního břemene, aniž by žalobci srozumitelně vysvětlili, v čem spatřují pochybnosti a proč důkazy považují za nepřesvědčivé. Žalobce dále tvrdí, že není pravdou, že by v projektech výzkumu a vývoje nebyl výslovně uveden způsob provádění kontroly a hodnocení řešení – tyto v projektech byly výslovně uvedeny, a odpovídaly tehdeším požadavkům na stanovení způsobu provádění kontroly a hodnocení řešení. Žalobci pak dle jeho názoru nemůže jít k tíži pozdější vývoj judikatury, rozvíjející výklad zákonné úpravy náležitostí projektů výzkumu a vývoje. Stejným způsobem se žalobce vyjadřuje i jím předložené průběžné dokumentaci realizace projektů a jednotlivých fází vývoje, které žalobce dle jeho názoru předložil a odpovídají požadavkům legislativy platné v době realizace projektů výzkumu a vývoje.
6. Žalobce se dále ohrazuje proti závěrům žalovaného, že v projektech výzkumu a vývoje není obsažena specifikace prvku novosti a vyjasnění vědecké nebo technické nejistoty. Podle žalobce je k vyhodnocení těchto prvků potřeba odborných znalostí, kterých se správci daně ani žalovanému nedostává, proto měli tito povinnost ustanovit v daňovém řízení znalce, který by věcný obsah projektů výzkumu a vývoje posoudil a zhodnotil.

7. Žalobce nesouhlasí ani s tvrzením správních orgánů, že nedodržel požadavek na vedené oddělené evidenci výdajů, neboť dle jeho názoru správní orgány požadovaly po žalobci předložení více důkazů, než požaduje zákon o daních z příjmů. Tyto závěry podle žalobce také naplňují znaky překvapivého rozhodnutí, když správcem daně nebyl žalobce k odstranění pochybností ohledně vedení oddělené evidenci výdajů vyzván a nemohl proto předpokládat, že správní orgány žalobcem předložené důkazní prostředky považují za nedostatečné. Dle žalobce přitom správní orgány neustále poukazují na nevěrohodnost žalobcem předložených důkazů, a tyto závěry aplikují průřezově na všechny projekty výzkumu a vývoje žalobce. Pokud žalovaný i správce daně poukazují na skutečnost, že žalobcem uplatňované výdaje se pouze minimálně odchyľují od výdajů, předpokládaných v jednotlivých projektech výzkumu a vývoje, pomíjí správní orgány dle žalobce skutečnost, že v soukromém sektoru je zcela běžnou vlastností efektivní/správné řízení nákladů a dodržení stanoveného finančního rámce, což je mj. nezbytností a základní vlastností fungování soukromého sektoru. Tvrzení, že prvek nejistoty výzkumu a vývoje znemožňuje takto přesnou kalkulaci předpokládaných výdajů, je dle žalobce nepravdivý a v extrémním rozporu se zjištěními v předložených důkazech. Konečně žalobce zpochybňuje požadavek správních orgánů na prokázání kalkulace nákladů před zahájením realizace projektů výzkumu a vývoje, neboť tento není zákonným požadavkem.
8. Ve vztahu k neprokázání výdajů na nájem prostor k podnikání pak žalobce uvádí, že ze správního spisu je zjevné, že předmětem nájmu nemohla být pouze půdní vestavba, neboť již z pronajímaných rozměrů je zjevné, že předmětem nájmu byly celkové prostory, které žalobce využívá dlouhodobě, a to zejména ve spojení se sídlem na této adrese. Žalobce dále rozporuje závěry žalovaného ve vztahu k označení provozovny žalobce na adrese Kolářkova 39, 621 00 Brno, a také ohledně odkazů na tuto provozovnu v pracovních smlouvách zaměstnanců žalobce. Žalobce pak tvrdí, že v řízení dostatečně prokázal také nájem movitých věcí a dalšího vybavení na adrese Kolářkova 39, 621 00 Brno, stejně jako provádění úklidu, přebírání pošty a spotřeby energií.
9. Závěrem žalobce obecně proklamuje, že na něj v daňovém řízení bylo nezákonně přenášeno důkazní břemeno, a že správní orgány nepostupovaly v souladu se zákonem, když nedostatečně odůvodnily nedostatečnost žalobcem předložených důkazních prostředků.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a obsah dalších podání

10. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě téměř doslovně opakuje argumentaci, vyjádřenou již v napadeném rozhodnutí. Dle jeho názoru jsou rozhodnutí orgánů obou stupňů dostatečně podrobně a srozumitelně odůvodněna, a navrhuje proto, aby krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
11. V replice k vyjádření žalovaného k žalobě žalobce nad rámec své žalobní argumentace poukazuje na nepřipustnost retrospektivního působení judikatury s ohledem na specifické skutkové okolnosti nyní projednávané věci, tak jak byla tato nepřipustnost vymezena v judikatuře Ústavního soudu. Dále žalobce uvádí, že se správní orgány obou stupňů dopustily porušení zásady legitimního očekávání, neboť žalobcem uplatněné výdaje na výzkum a vývoj dle § 34 zákona o daních z příjmů v letech 2006 a 2007 nebyly správcem daně rozporovány, byť žalobce postupoval stejným způsobem, jako v případě uplatnění výdajů za výzkum a vývoj v roce 2011. Žalobce dále uvádí, že měl-li správce daně pochybnosti ohledně oprávněnosti výdajů žalobce na nájem prostor k podnikání, a neměl-

li žalobce k prokázání tohoto tvrzení již dostupné další důkazní prostředky, měl provést místní šetření, což vyplývá i z metodické pomůcky k procesním aspektům daňové kontroly, vydané Generálním finančním ředitelstvím.

12. V duplice žalovaný ve vztahu k námitce retrospektivního působení judikatury uvádí, že právní závěry z žalobcem odkazovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2018, č. j. 3 Afs 304/2016-37, se vztahují ke zdaňovacímu období 2009, protože je dle žalovaného možno tyto závěry využít i ve vztahu ke zdaňovacímu období 2011. Tímto rozsudkem totiž byla pouze potvrzena správnost postupu správce daně ve vztahu ke kontrole uplatňování výdajů na výzkum a vývoj ve smyslu § 34 zákona o daních z příjmů, který správce daně, resp. žalovaný, zastávali již ke zmiňovanému zdaňovacímu období 2009.
13. Dále žalovaný uvádí, že vzhledem ke skutečnosti, že každé daňové řízení je provázeno povinností tvrzení a důkazní daňového subjektu, nelze dovozovat z výsledku daňových kontrol, prováděných v dřívějších daňových obdobích, dovozovat vznik ustálené správní praxe. Ve vztahu k oddělené evidenci výdajů na výzkum a vývoj pak žalovaný doplňuje s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu své vyjádření o tvrzení neprůkaznosti žalobcem předložené evidence výdajů na výzkum a vývoj. Žalovaný závěrem tvrdí, že námitku nepřípustného retrospektivního působení judikatury namítl žalobce až po lhůtě k podání žaloby, proto by k této námitce nemělo být přihlíženo. Stejným způsobem pak žalovaný hodnotí taktéž námitku povinnosti provést místní šetření. Nadto by dle žalovaného místní šetření bylo s to ověřit pouze pozdější skutkový stav.
14. Žalobce v reakci na dupliku žalovaného v první řadě uvádí, že není pravdou, že by argumenty v replice byly žalobními body, uplatněnými po lhůtě k podání žaloby, když těmito argumenty žalobce pouze reagoval na tvrzení žalovaného, obsažené ve vyjádření žalovaného k žalobě proti napadenému rozhodnutí. Dále žalobce poukazuje na skutečnost, že žalovaný v duplice nepřípustně přetransformoval své tvrzení o nedostání požadavku na vedení oddělené evidence výdajů na výzkum a vývoj žalobcem na tvrzení o neunesení důkazního břemene ve vztahu k provázanosti těchto výdajů na jednotlivé projekty výzkumu a vývoje. Žalobce dále reaguje na žalovaným přednesenou judikaturu, z níž mimo jiné dovozuje taktéž uplatnitelnost dovolených jako výdaje na výzkum a vývoj, které žalovaný v napadeném rozhodnutí rozporoval. Konečně k tvrzení žalovaného ve vztahu k provedení místního šetření žalobce uvádí, že považuje absurdní argumentaci žalovaného, kterou nejprve tvrdí, že neprovedl místní šetření z důvodu nenavržení tohoto důkazního prostředku žalobcem, přičemž toto nenavržení je formulováno jako pochybení žalobce, když následně uvádí, že místním šetřením by bylo možné zjistit pouze pozdější, pro projednávanou věc irelevantní, skutkový stav.
15. V navazujícím vyjádření žalovaného k této reakci žalobce pak žalovaný setrvává na svých tvrzeních vyjádřených v dřívějších podáních. Nad rámec výše uvedeného žalovaný vyjadřuje své závěry o nemožnosti uplatnit námitku uplatnitelnosti výdajů na dovolené zaměstnanců jako výdajů na výzkum a vývoj z důvodu koncentrace řízení před správním soudem. Nadto však uvádí, že i kdyby tato námitka byla akceptována, nemělo by to na řízení vliv, neboť by pro uplatnění těchto výdajů musely být splněny ostatní podmínky pro možnost uplatnění odečtu výdajů na výzkum a vývoj.

IV. První posouzení krajským soudem

Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.

16. Krajský soud v rozsudku ze dne 10. 8. 2020, čj. 29 Af 68/2018-90, dospěl k závěru, že žalobce splnil podmínku řádného vypracování projektů výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů pro účely uplatnění daňového odpočtu výdajů (nákladů) na výzkum a vývoj podle § 34 odst. 4 téhož zákona. Dostatečně konkrétně vymezil způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků. Za nesprávný označil i závěr žalovaného, podle něhož žalobce nesplnil formální požadavek v podobě povinnosti vést evidenci výdajů na výzkum a vývoj odděleně od ostatních výdajů.

V. Řízení před Nejvyšším správním soudem

17. Nejvyšší správní soud na základě kasační stížnosti žalovaného přezkoumal rozsudek krajského soudu č. j. 29 Af 68/2018-90 a tento rozsudek rozsudkem ze dne 21. 7. 2022, č. j. 8 Afs 170/2020-49, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první, část věty před středníkem s. ř. s.). Krajský soud zavázal právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), když dospěl k závěru, že onen vymezený způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků nelze považovat za dostatečně konkrétní, aby mohl naplňovat zákonný požadavek § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů vykládaný ve světle judikatury správních soudů. Závěr krajského soudu, podle něhož byl způsob vymezení sice na hranici akceptovatelnosti, ale dostatečný, není v souladu se zvýšenými nároky, které je třeba podle judikatury klást na splnění formálních požadavků na projekty výzkumu a vývoje. Je pravda, jak uvedl krajský soud, že z vymezeného způsobu kontroly a hodnocení vyplývá, kdo měl kontrolu provádět, v jakých intervalech tak měl činit a v jaké formě měl výsledky kontroly zaznamenat. Z posuzovaných projektů však nevyplývá nic konkrétního o samotném obsahu kontroly a hodnocení. Nebylo nijak vymezeno, podle jakých pravidel (kritérií, metodiky) se mělo po věcné stránce hodnotit, zda a do jaké míry bylo řešení projektu úspěšné. Žádná taková konkrétní pravidla, která by odrážela uskutečněnou seriózní vědeckou práci, přitom nelze dovodit ani z každoročního hodnocení navázaného na rámcové vymezení činností pro jednotlivé roky řešení projektů, o kterou se opřel krajský soud. S ohledem na výše uvedené tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že způsob vymezení kontroly a hodnocení v projektech žalobce, a to i s přihlédnutím k celkovému obsahu projektů, je zjevně nedostačující a nesplňuje formální nároky kladené na projekty výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Krajský soud se tak dopustil nesprávného právního posouzení, jestliže dospěl k závěru, že projekty žalobce tyto formální náležitosti splňovaly.

VI. Ústní jednání konané dne 18. 10. 2022

18. Žalobce i žalovaný v rámci ústního jednání setrvali na svých stanoviscích již dříve písemně uplatněných v žalobě, resp. ve vyjádření k žalobě a navazujících podáních. Žalobce, s vědomím existence citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 170/2020-49, svou argumentaci soustředil primárně na žalobní námitku, která se vztahuje k tvrzenému porušení legitimního očekávání v souvislosti s vymezením způsobu kontroly a hodnocení. Za tímto účelem žalobce předložil k důkazu důkazy ve formě listin (Zpráva o výsledku daňové kontroly č. 114397/09/290934709109 ze dne 12. 5. 2009; protokol o ústním jednání č. 117525/09/290934709109 ze dne 12. 5. 2009; Projekt výzkum a vývoj Photo-bioreactor s dobou trvání od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2006; a Projekt výzkum a vývoj XYZ FluorCam imaging s dobou trvání od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007).

VII. Posouzení věci soudem

19. Krajský soud proto opětovně přistoupil k přezkumu napadeného rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházejícího rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), a to v souladu se závazným právním názorem, vyjádřeným v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu, a v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přičemž dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
20. Podstatu nyní projednávané věci tvoří především nesouhlasná polemika žalobce se závěry žalovaného (a správce daně), v nichž neshledali žalobce způsobitelného k uplatnění odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu daně ve zdaňovacím období 2011 z důvodu nenaplnění formálních náležitostí pro možnost uplatnění tohoto odečtu ve smyslu § 34 odst. 4 a § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, a k uplatnění dalších výdajů jako účinných pro určení výše základu DPPO za zdaňovací období 2011 ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
21. S ohledem na výše rekapitulované závěry správce daně, resp. žalovaného se krajský soud nejdříve zabýval otázkou povahy náležitostí projektu výzkumu a vývoje z pohledu nezbytnosti jejich bezpodmínečného naplnění pro účely možnosti odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu daně. Podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů platí, že *„[o]d základů daně lze 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. Pokud vynaložené výdaje (náklady) souvisejí s realizací projektů výzkumu a vývoje pouze zčásti, je možné od základů daně odečíst pouze tuto jejich část. Výdaje (náklady), které lze odečíst od základu daně, musí být výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka. Tento odpočet nelze uplatnit na služby, licenční poplatky (§ 19 odst. 7) a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořizené od jiných osob s výjimkou výdajů (nákladů) vynaložených za účelem certifikace výsledků výzkumu a vývoje, a dále na ty výdaje (náklady), na které již byla i jen zčásti poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.“*
22. Podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů platí, že *„[p]rojektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odstavce 4, se rozumí písemný dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji a který obsahuje zejména základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou obchodní firma nebo název poplatníka, jeho sídlo a identifikační číslo, bylo-li přiděleno, popřípadě jméno a příjmení poplatníka, je-li poplatník fyzickou osobou, místo jeho trvalého pobytu a místo podnikání, dobu řešení projektu (datum zahájení a datum ukončení řešení projektu), cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, datum, místo, jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení; oprávněnou osobou se rozumí poplatník, je-li fyzickou osobou, nebo osoba vykonávající funkci statutárního orgánu poplatníka anebo osoba, která je členem statutárního*

orgánu poplatníka.“ S účinností od 1. 1. 2014 je tato úprava obsažena v § 34c až § 34e zákona o daních z příjmů.

23. Výkladem citovaných ustanovení a obecně otázkou povahy náležitostí projektu výzkumu a vývoje pro účely možnosti odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu daně se správní soudy ve své judikatuře již mnohokrát zabývaly. Kupříkladu v rozsudku ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56, Nejvyšší správní soud uvedl, že „[s]plnění podmínky existence písemného projektu splňujícího náležitosti § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů (v současném znění § 34c tohoto zákona), zpracovaného před zahájením výzkumných či vývojových prací, je výchozím předpokladem pro uplatnění odečitatelné položky výzkumu a vývoje a současně jedním z nástrojů zabránění zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj, a to především s ohledem na jeho atraktivitu pro daňové subjekty. Jinak řečeno, § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů vyžaduje pro odečet od základu daně splnění jasně stanovených podmínek (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. srpna 2013, č. j. 31 Af 80/2012 - 25). Projekt výzkumu a vývoje slouží jako základní a ucelený dokument, jímž daňový subjekt v budoucnu správci daně prokáže nárok na uplatnění odpočtu nákladů na výzkum a vývoj. Zákonou podmínkou vyplývající z povahy věci (z latinského *proiectum* – plán, návrh, rozvrh budoucí činnosti) je, aby byl vypracován před zahájením řešení projektu, aby šlo o dokument prospektivní. Rozhodně tedy 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, v dané situaci například, komu patří nečitelné podpisy s využitím teprve dodatečně předložené vnitropodnikové směrnice. To ostatně koresponduje i s výše uvedeným charakterem odpočtu nákladů na výzkum a vývoj (de facto dvojí odečet nákladů ze základu daně), který implikuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti.“
24. Nejvyšší správní soud tak aproboval názor Krajského soudu v Hradci Králové, vyjádřený v rozsudku ze dne 26. 8. 2013, č. j. 31 Af 80/2012-25, v němž se krajský soud taktéž zabýval vlivem nedodržení náležitostí projektu výzkumu a vývoje na oprávněnost odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu DPPO. V citovaném rozsudku č. j. 31 Af 80/2012-25 pak Krajský soud v Hradci Králové také uvedl, že „[u]stanovení § 34 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, vyžaduje pro uvedené položky odčitatelné od základu daně splnění taxativně vymezených podmínek. Pokud tedy projekt, který musí být vypracován před zahájením jako řešení, má obsahovat určité náležitosti, nelze jejich případnou absenci nabrazovat v odvolacím řízení, které nesporně probíhá se značným časovým odstupem od okamžiku, kdy měl být písemný dokument se všemi náležitostmi vyhotoven.“
25. Ostatně i sám žalovaný na podporu svého závěru odkazuje na závěry přijaté v rozsudku krajského soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 31 Af 35/2016-144, v nichž krajský soud dovodil, že projekt výzkumu a vývoje žalobkyně neobsahoval „jakým způsobem a na základě jakých kritérií má být hodnocení prováděno.“. Krajský soud uvedl, že „z předložených dokumentů není zřejmá jejich vzájemná provázanost, ani vztah k základnímu dokumentu písemného projektu ‚Zahájení VaV č. 11-01‘. Dokument ‚S01 Realizace projektu výzkumu a vývoje‘ je svým obsahem zcela obecný, vztahuje se na neurčitý okruh projektů, a tudíž z povahy věci neobsahuje konkrétní kritéria pro hodnocení konkrétního Projektu č. 11-01.“ Dále pak dovodil, že „[n]a základě zcela obecné metodiky hodnocení, údajně použitelné pro jakýkoliv projekt výzkumu a vývoje, nelze určit, co by považovala za úspěšnou či neúspěšnou realizaci projektu. U vývoje informačního systému si lze jistě představit, že samotný systém bude vytvořen, nicméně některé

atributy nebudou zcela odpovídat původní představě, ať již proto, že vývoj neproběhl zcela kvalitně, nebo proto, že některé požadavky zkrátka nebyly objektivně realizovatelné. Proto musí být již předem patrné, na základě jakých konkrétních kritérií bude projekt hodnocen.“

26. Krajský soud proto prizmatem výše rekapitulovaných judikатурních závěrů přistoupil k posouzení námitky žalobce, že splnil podmínku řádného vypracování projektů výzkumu a vývoje, jako podmínku pro uplatnění odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu DPPO, přičemž dospěl k závěru, že tato námitka žalobce je nedůvodná.
27. V nyní projednávané věci žalobce uplatňoval možnost odečtu výdajů na výzkum a vývoj za zdaňovací období 2011 celkově v 6 případech výzkumu. Jedinou náležitostí projektů výzkumu vývoje, která je předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným, je vymezení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků ve smyslu § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů [v současnosti § 34c odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů], neboť s tvrzením správce daně, že způsob kalkulace předpokládaných nákladů představuje rovněž nesplnění náležitostí projektů výzkumu a vývoje, se žalovaný neztotožnil (čemuž přisvědčuje i krajský soud). Žalovaný se tak se správcem daně ztotožnil v jeho závěru o nesplnění formálních náležitostí všech projektů výzkumu a vývoje žalobce z důvodu, že žalobce nedostatečně konkrétně vymezil způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků.
28. Ze správního spisu se podává, že žalobce v letech 2007 (projekt č. 1), 2009 (projekty č. 2 až 4) a 2010 (projekty č. 5 a 6) schválil celkem 6 projektů výzkumu a vývoje, přičemž ve všech projektech bylo shodně uvedeno: *„Kontrola plnění cílů: Řešení projektu bude 1x za rok kontrolovat a hodnotit ing. M. T. O této kontrole sepíše zápis.“* Takto vymezený způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků považoval žalovaný za nedostatečný, a proto konstatoval, že žalobce nesplnil požadavky na formální náležitosti projektu výzkumu a vývoje. Krajský soud se s tímto hodnocením, ve světle závěrů citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 170/2020-49, ztotožňuje. Krajský soud v tomto ohledu připomíná, že požadavek na vymezení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků není samoučelný, ale má mimo jiné umožnit finančním orgánům zkoumat, zda kontrola a vyhodnocení proběhly, a pokud skutečně proběhly, zda lze případné záznamy o výsledcích kontroly užít při doložení nároku na odpočet (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2017, čj. 9 Afs 144/2016-51, bod 40). Způsob vymezení kontroly a hodnocení v projektech žalobce zjevně nebyl způsobilý takovou roli plnit
29. Tento závěr je ostatně potvrzen i tím, jak byla provedená kontrola v průběžných kontrolních zprávách za rok 2011 u jednotlivých projektů následně popsána. Tyto průběžné zprávy, datované k lednu 2012, obsahovaly přepis náplně projektů na rok 2011 a dále heslovitý popis dosažených cílů a výstupů. Například u projektu č. 1 tato zpráva uváděla: *„1. Prototypový návrh technického řešení pro minimalizaci energetické náročnosti. 2. Validace technického řešení pro kontinuální režim kultivace s použitím modelového organismu Chlorella vulgaris. 3. Převedení maloobjemových kultivačních podmínek do velkoobjemové kultivace s cílem zajistit maximální produkci komerčně zajímavých sekundárních metabolitů kultivovaných řas.“* U projektu č. 2 tato zpráva uváděla: *„1. Hodnocení vztahu produkce biomasy vzhledem k frekvenci sklizně řasové biomasy; 2. Stanovení nejvýhodnějšího postupu sklizně řasové biomasy; 3. Optimalizace produkce biomasy v závislosti na světelném zdroji; 4. Analýza obsahu fosforu a uhlíku v řasové biomase“.* Obdobným způsobem byla popsána

uskutečněná kontrola i u projektů č. 3 až 6. Všechny průběžné zprávy byly zakončeny totožným závěrem, podle něhož: „*Stanovené cíle byly dosaženy*“. K průběžným zprávám za rok 2011 nebyla přiložena žádná další dokumentace vypracovaná v rámci průběžné kontroly a žalobce se žádné takové dokumentace ani nedovolával, a to ani v průběhu ústního jednání před krajským soudem.

30. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku č. j. 8 Afs 170/2020-49, ani z těchto průběžných zpráv, které v rámci hodnocení dosažených cílů a výstupů v podstatě pouze heslovitě parafrázuji původně vymezenou náplň jednotlivých projektů, nelze dovodit, že by kontrola proběhla na základě předem stanovených pravidel, podle nichž se mělo po věcné stránce hodnotit, zda a do jaké míry byl projekt úspěšný. Jestliže např. žalobce u projektu č. 1 vymezil náplň na rok 2011 mj. jako „[optimalizaci] *technického řešení s cílem dosažení minimální energetické náročnosti kultivačního a produkčního systému bioreaktoru*“ a v průběžné zprávě za rok 2011 uvedla jako dosažený cíl a výstup: „*Prototypový návrh technického řešení pro minimalizaci energetické náročnosti*“ s tím, že „*stanovené cíle byly dosaženy*“, je zjevné, že k vymezení způsobu kontroly a hodnocení (jakož i k samotné této kontrole a hodnocení) přistupoval čistě formalisticky, což neodpovídá smyslu zákonného požadavku na to, aby byl ještě před zahájením řešení projektu vymezen způsob jeho kontroly a hodnocení. K témuž konstatování vede i srovnání ostatních projektů žalobce a k nim náležejícím průběžným zprávám. Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že součástí správního spisu jsou i samostatně vložená podrobnější „hodnocení“ projektů za roky 2011 a 2012, aniž by však bylo zřejmé kým, kdy a za jakým účelem byla vyhotovena (ostatně žalobce se jich nijak nedovolává). Ani tyto podklady nemohou v návaznosti na shora uvedené být dostatečné k nápravě popsanych nedostatků týkajících způsobu vymezení kontroly v projektech žalobce.
31. S ohledem na výše uvedené tedy krajský soud dospěl k závěru, že způsob vymezení kontroly a hodnocení v projektech žalobce, a to i s přihlédnutím k celkovému obsahu projektů, je zjevně nedostačující a nesplňuje formální nároky kladené na projekty výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Za dané situace je třeba dodat, že nesplnění jedné z formálních náležitostí podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů má za následek nemožnost uplatnit odpočet podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů (srov. citované rozsudky Nejvyššího správního soudu čj. 6 Afs 60/2014-56, bod 47, nebo rozsudek ze dne 27. 4. 2017, čj. 7 Afs 261/2016-20, bod 22). V takovém případě již není obecně třeba zabývat se splněním ostatních zákonných podmínek pro odpočet výdajů na výzkum a vývoj a tedy ani žalobními námitkami, kterými žalobce poukazuje na jejich splnění.
32. Pro úplnost je pak třeba dodat, že žalovaný dospěl k závěru, že úspěšnému odpočtu výdajů na výzkum a vývoj od základu DPPO ze strany žalobce brání rovněž i absence splnění dalšího formálního požadavku. Z rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že nedostatečnost evidence výdajů na výzkum a vývoj spatřoval v neunesení důkazního břemene ohledně prokázání vázanosti jednotlivých výdajů na konkrétní projekty. Tato povinnost je explicitně stanovena v citovaném § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, dle něhož „[v]ýdaje (náklady), které lze odečíst od základu daně, musí být výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka.“ Žalovaný tedy výslovně uvedl, že evidence provozních výdajů žalobce na jednotlivé projekty výzkumu a vývoje formálně splňuje požadavek na

oddělenost od ostatních provozních výdajů žalobce. Otázka prokázání vázanosti jednotlivých výdajů žalobce na konkrétní projekty výzkumu a vývoje však již není otázkou existence oddělené evidence, a tedy splnění formálního požadavku pro možnost odečtu těchto výdajů od základu daně, nýbrž otázkou unesení důkazního břemene ve vztahu k účinnosti jednotlivých uplatňovaných výdajů. Rozdílnost těchto požadavků je zjevná i z žalovaným příznačně citovaného rozsudku ze dne 10. 12. 2019, č. j. 1 Afs 429/2018-41, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že „[p]odmínkou pro uplatnění výdajů na podporu VaV je vynaložení těchto výdajů v souvislosti s realizací projektu, resp. při jeho realizaci. Neuznání výdajů uplatňovaných jako osobní výdaje na podporu VaV souviselo právě i s neprokázáním souvislosti vynaložených výdajů s činností VaV (srov. bod [43] rozhodnutí žalovaného), nikoliv s tím, že by evidence nebyla vedena odděleně. Neprůkaznost a nedostatečnost evidence předložené stěžovatelkou, o které hovoří žalovaný v bodu [42] svého rozhodnutí, tak souvisela s neunesením důkazního břemene, nikoliv formálními nedostatky evidence.“

33. Krajský soud se v neposlední řadě zabýval námitkou žalobce, která se vztahuje k tvrzenému porušení legitimního očekávání v souvislosti s vymezením způsobu kontroly a hodnocení. Předně je třeba uvést, že ačkoliv žalobce tuto námitku postupně konkretizoval v navazujících podáních, příp. při ústním jednání, stále se jedná o námitku obecnou, poukazující na změnu praxe v postupu správních orgánů ve vztahu k žalobci, aniž by tuto změnu blíže konkretizoval či prokázal. Uvedené konstatování platí i pro žalobcem předložené listinné důkazy, které svědčí pouze toliko o tom, že i v minulosti činnost žalobce v rámci uplatňování odpočtu na podporu výzkumu a vývoje byla předmětem kontroly ze strany správních orgánů. Krajskému soudu proto není příliš zřejmé, v čem konkrétně měl žalovaný, resp. správce daně pochybit. Žalobce namítá, že kontrolní činnost správních orgánů se primárně soustředila na otázku nedostatečnosti evidence výdajů na výzkum a vývoj, kterou spatřovaly v neunesení důkazního břemene ohledně prokázání vázanosti jednotlivých výdajů na konkrétní projekty, nikoliv na splnění podmínky vymezení způsobu kontroly a hodnocení. Jak již bylo zmíněno výše, vymezení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků je ve smyslu § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů [v současnosti § 34c odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů představuje jednu z formálních náležitostí dle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, jejíž nesplnění má za následek nemožnost uplatnit odpočet podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Krajský soud (ve shodě s Nejvyšším správním soudem) dodává, že požadavek daňových orgánů na předložení řádných projektů obsahujících všechny zákonem stanovené náležitosti není projevem přepjatého formalismu. Nejedná se pouze o formální administrativní informace, ale o podstatné náležitosti projektu, které správci daně umožňují věcnou kontrolu toho, zda byly výdaje vynaloženy za účelem předpokládaným v § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, tj. zda byla v rámci projektu realizována výzkumná a vývojová činnost. Na řádnosti této dokumentace je nezbytné trvat i s ohledem na to, aby bylo zabráněno spekulativnímu a účelovému uplatňování odpočtů (srov. rozsudek NSS č. 7 Afs 411/2019-54, bod 45, a tam citovanou judikaturu). Správní orgány splnění těchto náležitostí hodnotí vždy, přičemž zde dospěly k závěru, že kontrolované projekty žalobce tyto podstatné náležitosti nespĺňovaly od samého počátku. Pokud tedy žalobce mimo jiné namítá, že bylo porušeno jeho legitimní očekávání v tom smyslu, že správce daně žalobci dostatečně nevyjevil v průběhu kontroly, že i tato otázka bude předmětem kontroly, s touto námitkou se krajský soud nemůže ztotožnit. Jednak z toho důvodu, že v žádném

případě nemohlo dojít k žalobcem namítané změně praxe, neboť tento formální požadavek je dlouhodobě stanoven v zákoně o daních z příjmů, jednak z toho důvodu, že na výše uvedeném závěru ohledně nesplnění podmínky vymezení způsobu kontroly a hodnocení, by žalobce stěžít mohl cokoliv změnit v průběhu prováděné kontroly, neboť se jedná o nedílnou součást projektové dokumentace od samého počátku realizace daného projektu výzkumu a vývoje.

VIII. Závěr a náklady řízení

34. Krajský soud tak na základě výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
35. 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. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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 zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 21. října 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu