



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Tomáše Foltase a Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **JCEE s. r. o.**, se sídlem Dobrovského 602, Žichlínské Předměstí, Lanškroun, zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským., advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 24. 2. 2021, č. j. 52 Af 47/2019-81,

**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.

**Odůvodnění:****I.**

[1] Rozhodnutím ze dne 31. 5. 2019, č. j. 21843/19/5200-11435-712486, zamítl žalovaný odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 16. 11. 2017, č. j. 1744396/17/2809-50523-606429 a č. j. 1744496/17/2809-50523-606429, jimiž byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2013 a 2014 v částkách 1 921 000Kč a 1 284 970Kč. Daňové orgány dospěly k závěru o neoprávněném uplatnění položky odčitatelné od základu daně – odpočtu na výzkum a vývoj. Žalobce nesplnil podle správce daně formální náležitosti projektů výzkumu a vývoje. Neprokázal, že byla v průběhu řešení projektů odstraňována technická nejistota, příp. že byl přítomen prvek novosti, neboť nepředložil zápisy z porad nebo kontrol. Řešení jednotlivých projektů výzkumu a vývoje bylo zahájeno ještě před jejich vyhotovením, práce na projektech započaly ještě před schválením a zahájením projektů. Žalobce v projektech pouze formálně uvedl způsob kontroly a hodnocení, šlo však o vymezení obecné a nekonkrétní. Předložené montážní deníky nemají žádnou výpovědní hodnotu, neboť není zřejmé, k jakému období se vztahují.

**II.**

[2] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke krajskému soudu v Hradci Králové – pobočce v Pardubicích, který ji zamítl rozsudkem ze dne 24. 2. 2021, č. j. 52 Af 47/2019-81. Krajský soud nejprve poukázal na rozsáhlost a nepřehlednost podané žaloby, která v zásadě kopíruje argumentaci uplatněnou předtím v daňovém řízení. Nepřisvědčil námitce o porušení § 92 odst. 4 daňového řádu v odvolacím řízení. Žalobci muselo být v průběhu celého daňového řízení zcela zřejmé, jaké skutečnosti a položky správce daně kontroloval a jaké dokumenty pro posouzení výdajů požadoval. Již v protokolu o zahájení daňové kontroly byl požádán o předložení podkladů k nákladům na výzkum a vývoj, o další podklady byl požádán i při následných ústních jednáních. Nešlo o nedostatečný rozsah předložených důkazů, ale o neprokázání, že se jednalo o činnosti, na které lze uplatnit odpočet dle zákona o daních z příjmů. Projekty nesplňovaly potřebné náležitosti. Proto ani případná další výzva nemohla vést k tomu, aby se jejich schválení a podepsaný obsah mohl měnit.

[3] V polemice, zda byl dostatečně prokázán způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektů, krajský soud přisvědčil žalovanému. Zákon vyžaduje uvedení konkrétního způsobu kontroly a hodnocení již v písemném projektu. Nelze se spokojit s předloženými dokumenty, byť bezvadnými, se kterými projekt výslovně nepočítá. Je třeba trvat na tom, aby daňový subjekt již v písemném projektu stanovil, jak bude kontrola a hodnocení probíhat, kdo bude kontrolu provádět a jaké záznamy o tom budou pořízeny. Pokud daňový subjekt uvede v písemném projektu pouze obecné, nekonkrétní formy způsobu kontroly a následně předloží konkrétní dokumenty mající prokazovat kontrolu a hodnocení projektů, které nemají žádný odraz v písemném projektu výzkumu a vývoje, pak taková skutečnost může zakládat důvodné pochybnosti o prospektivnosti takového projektu. Projektovou dokumentaci je nutno zpracovat před započítáním prací na projektu. Žalobce ani nečinil sporným, že dokumenty k prokázání kontroly a hodnocení projektů nejsou uvedeny v písemném projektu. Např. montážní deníky by bylo možné uznat za řádný prostředek kontroly, pokud by byly vedeny řádně ke všem projektům a pokud by na ně byl uveden odkaz v písemném projektu výzkumu a vývoje. Absence odkazu na předložené důkazní prostředky v projektech se týkala všech předložených dokumentů (montážní deníky, výkresová dokumentace, pracovní listky, analýza zakázek). Jednotlivé nabídky, objednávky, případně faktury u předmětných projektů výzkumu a vývoje ve své vzájemné souvislosti opodstatňují závěr žalovaného, že žalobce patrně měl již před schválením projektu povědomí o vyrobitelnosti stroje. Žalobce ve smlouvách se zákazníky/odběrateli dokázal stanovit přesnou cenu výrobku, jež měl teprve vzniknout v rámci výzkumu a vývoje a rovněž byl schopen stanovit i přesný termín dodání; to vše před schválením písemného projektu. Pokud by žalobce neměl povědomí o vyrobitelnosti stroje, nebyl by schopen takto přesných specifikací a odhadů.

[4] Daňové orgány hodnotily pouze formální stránku projektů výzkumu a vývoje, nikoli jejich technickou stránku. Proto nevznikla potřeba ustanovit k takovému hodnocení znalce. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu krajský soud zdůraznil, že do výzkumné a vývojové činnosti mají být zapojeni zejména vysoce kvalifikovaní pracovníci využívající vědeckých metod a jedním z hlavních znaků výzkumu a vývoje je vyjasnění výzkumné nejistoty.

pokračování

[5] Krajský soud konečně neshledal důvodnou ani námitku o podjatosti úředních osob, které se podílely na daňovém řízení. Ve věci by musely nastat kvalifikované okolnosti, v jejichž důsledku by taková námitka mohla být důvodná. Ty však žalobcem nebyly tvrzeny. Krajský soud se rovněž zabýval tím, jaké důsledky má v konkrétní věci kritika dokumentu Generálního finančního ředitelství ze dne 19. 2. 2016 provedená nad rámec rozhodovacích důvodů v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 363/2018 se závěrem, že vyslovené nelze chápat jako nutnost za všech okolností ukončit všechna daňová řízení týkající se výzkumu a vývoje.

### III.

[6] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě obsáhlou kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[7] Stěžovatel vytýkal krajskému soudu nesprávné hodnocení, zda byla u posuzovaných projektů splněna formální podmínka pro odpočet spočívající ve stanovení způsobu kontroly a hodnocení postupů řešení projektu a dosažených výsledků v písemném projektu. Podle zprávy o daňové kontrole nevytkl správce daně stěžovateli nesplnění formální podmínky pro odpočet, ale to, že nedoložil dostatek důkazních prostředků k prokázání faktické náplně kontrol a hodnocení průběhu řešení projektů. Teprve následně správce daně konstatoval, že bylo nadbytečné zabývat se faktickou realizací výzkumu a vývoje, jelikož nebyla splněna formální podmínka spočívající ve schválení písemných projektů před zahájením jejich řešení. Dokazování tak neproběhlo řádně – správce daně mu nedal prostřednictvím adekvátní výzvy prostor k předložení důkazních prostředků.

[8] Napadené rozhodnutí je podle stěžovatele vnitřně rozporné. Pokud by bylo vymezení obsahové náležitosti projektů skutečně vadné, pak by bylo nadbytečné a nemožné vést dokazování k faktické náplni této náležitosti. Před vydáním rozhodnutí o odvolání žalovaný stěžovatele s hodnocením důkazních návrhů neseznámil, tím spíše, že bylo stěžovateli upřeno již správcem daně. Stěžovatel nesouhlasil s tím, že jediným relevantním prostředkem byly pouze samotné písemné projekty. Krajský soud pochybil, pokud význam dokazování nedůvodně bagatelizoval.

[9] Stěžovatel dovodil, že krajský soud požadoval vedle dostatečného vymezení způsobu kontroly a hodnocení v projektu také další podrobnosti, což je podle něj ničím nepodložený a zjevně nadzákonný požadavek. Právní předpis neobsahoval požadavek, aby daňový subjekt vyjma způsobu kontroly a hodnocení vymezil v projektu také termíny či četnost prováděných kontrol a dokonce i uvedení záznamů o kontrolách a hodnocení. To je důsledkem až následné judikatury, kterou nemohl v předmětných zdaňovacích obdobích předvídat. Ačkoli je třeba podmínky pro uplatnění tohoto nákladu posuzovat přísně, neznamená to, že lze jejich splnění vykládat nepřiměřeně přísně.

[10] Stěžovatel nesouhlasil s úvahou krajského soudu, že požadavek na způsob kontroly a hodnocení v písemném projektu je opodstatněn právě nutností prospektivnosti projektu. Správce daně ani žalovaný neměli žádné pochybnosti o prospektivnosti projektu. Naopak v případě dokonalé shody mezi obsahem projektu a následně doložených důkazních prostředků by bylo namístej pojmout podezření, že byl projekt schvalován až po zahájení jeho řešení. Krajský soud podle stěžovatele nezohlednil individuální okolnosti případu.

[11] Stěžovatel rovněž brojil proti názoru krajského soudu, že mezi obsahem projektů a doloženými důkazy o faktické realizaci kontrol není dána shoda. Domnívá se, že prokázal faktickou realizaci kontrol a hodnocení na schůzkách vývojového týmu, a to dle termínového plánu každého jednotlivého projektu. Žalovaný účelově a formalisticky tyto důkazy odmítl s poukazem na to, že nebyly zmíněny již v písemném projektu výzkumu a vývoje. Tyto důkazy však nebyly v rozporu s vymezením kontroly a hodnocení nastaveným v písemných projektech. Formálně se sice nejednalo o zápisy ze schůzek vývojového týmu, avšak obsahově šlo o písemné výstupy z kontrol a hodnocení realizovaných na těchto schůzkách.

[12] Rovněž prokázal, že vedl průběžnou evidenci k prováděným kontrolám a hodnocení. Správce daně i žalovaný z dokazování zcela vynechali technickou dokumentaci doloženou stěžovatelem, čímž porušili povinnost hodnotit všechny důkazní prostředky ve svém souhrnu. Krajský soud se omezil na to, že doložené důkazy nebyly v písemných projektech výslovně zmíněny a dovodil z toho, že jimi předmětné formální podmínky nelze prokázat. Nezabýval se však vůbec jejich obsahem, resp. žalobními námitkami směřujícími do jejich vadného hodnocení.

[13] Stěžovatel namítl, že „si je vědom nutnosti trvat na splnění formálních podmínek“, má však za to, že faktická realita výzkumu a vývoje je pro účely posouzení oprávněnosti nároku na odpočet stejně důležitá, ne-li důležitější, než zcela bezchybný projekt. Smyslem projektu je kvalifikovaně posoudit, zda daňový subjekt postupoval soustavně a systematicky, zda odstraňoval technickou nejistotu a zda lze v jeho činnosti identifikovat ocenitelný prvek novosti. Daňové orgány místo toho účelově hledaly formální pochybení, aby se materiální stránkou nemusely zabývat.

[14] Stěžovatel brojil rovněž proti závěru, že řešení projektu bylo zahájeno již před jeho schválením. Stanovení ceny vyvíjeného stroje i termín jeho dodání jsou však zcela imanentní součástí výzkumu a vývoje na zakázku. Za zkratkovitou považuje úvahu, že je-li známo, jaké stroje má stěžovatel vyvinout či vyrobit, je také hned známo, jak je vyrobí. Je třeba rozlišovat mezi technickým zadáním, resp. cílem projektu výzkumu a vývoje a samotným procesem výzkumu a vývoje spočívajícím v hledání způsobu či technického řešení, jak toho dosáhnout. Z žádného důkazního prostředku neplyne, že stěžovatel před schválením písemných projektů věděl, jak poptávaný stroj vyrobí.

[15] Stěžovatel se vymezil vůči názoru, že přinejmenším započal práce na projektech ještě před jejich schválením. Krajskému soudu vytýkal, že nebylo provedeno vymezení pojmu „zahájení řešení projektů výzkumu a vývoje“. Je nepodstatné, zda a jaké činnosti byly uskutečněny před schválením projektů, stěžejní je, že do odpočtu zahrnul pouze ty náklady, které vynaložil na jejich řešení po jejich schválení.

[16] Krajský soud podle stěžovatele ignoroval jeho argumentaci opřenou o metodické sdělení Generálního finančního ředitelství z dubna 2019, č. j. 31318/19/7100-40110-013213, podle kterého je obvykle třeba jmenovat znalce k posouzení charakteru činností realizovaných před schválením projektu za účelem zjištění, zda se jedná o činnosti výzkumu a vývoje. Relevantní je toliko okamžik, kdy daňový subjekt započal realizovat

pokračování

přímo výzkum a vývoj a nikoli ostatní činnosti s projekty související. Činnosti před zahájením projektu byly toliko administrativně obchodními činnostmi nevyvojové povahy. Přestože dle krajského soudu a daňových orgánů byla hodnocena pouze formální stránka projektů a projekty nebyly hodnoceny po technické stránce (proto nebylo třeba jmenovat znalce), bylo podle stěžovatele důležité rovněž vyhodnotit technické důkazní prostředky, resp. technickou stránku posuzovaných projektů, k čemuž měl být do řízení přibrán znalec.

[17] Emailová komunikace, z níž správce daně dovodil podle stěžovatele nesprávný závěr o zahájení řešení projektu před jeho schválením, se podle něj týkala výlučně první fáze realizace zakázek a předcházela nejen technickému řešení projektů, ale byla realizována dokonce ještě před uzavřením smlouvy se zákazníkem a tedy před formálním převzetím zakázky.

[18] Nikdy nebylo předem jisté, zda bude mít realizace konkrétní zakázky podobu řešení projektu nebo zda se bude jednat o prostou výrobní činnost. Projekt výzkumu a vývoje proto stěžovatel vždy zhotovil až v situaci, kdy již dospěl k posouzení, že výzkum či vývoj bude realizovat, co bude jeho cílem, byly odhadnuty jeho náklady a určení zaměstnanci, kteří jej budou odborně zajišťovat.

[19] Stěžovatel konečně namítl nezákonnost napadeného rozsudku, neboť nebyla zohledněna závažná procesní vada daňového řízení, spočívající v rozhodování případu podjatými úředními osobami. Úřední osoby byly po celou dobu řízení finančně motivovány, aby stěžovateli vyloučily odpočet na výzkum a vývoj.

[20] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

#### IV.

[21] Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Námitky uplatněné v kasační stížnosti se v zásadě shodují s námitkami vznášenými v řízení před krajským soudem i v daňovém řízení. Rozsudek krajského soudu považuje za přezkoumatelný, o čemž svědčí i polemika stěžovatele s jeho odůvodněním.

[22] K námitce, že se stěžovatel dozvěděl o pochybnostech správce daně poprvé až při seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a nikoli ve výzvě dle § 92 odst. 4 daňového řádu, uvedl, že stěžovateli muselo být v průběhu daňové kontroly zřejmé, jaké skutečnosti a položky správce daně kontroloval a jaké dokumenty požadoval. Projekty výzkumu a vývoje byly předloženy a nebylo nezbytné, aby správce daně vyzýval stěžovatele k předložení nových (dalších) důkazních prostředků.

[23] K námitce o nadbytečnosti rozsáhlého zjišťování skutkového stavu, pokud správce daně uzavřel o nesplnění formálních podmínek, žalovaný zdůraznil, že stěžejní bylo zejména to, že stěžovatelovy projekty nespĺňovaly formální náležitosti, aniž by byly hodnoceny po stránce věcné. Stěžovatel neprokázal bezchybné naplnění formálních podmínek pro uznání odpočtu (konkrétně § 34 odst. 5 ZDP, resp. § 34c) odst. 1 a 2 ZDP

a § 34c odst. 1 písm. f) ZDP. Správce daně proto nepochybil, pokud stěžovateli neumožnil reagovat na odlišné právní posouzení dle § 115 odst. 2 věta druhá daňového řádu.

[24] Ke způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektů a dosažených výsledků žalovaný připomněl, skrze předmětné odečitatelné položky dochází ke zvýhodnění některých daňových subjektů oproti jiným. Stát proto váže možnost uplatnění tohoto druhu odečtu na speciální podmínky a je oprávněn přísně posuzovat jejich dodržení. Nejde o projev přehnaného formalismu, ale o odsouhlasení naplnění všech podmínek pro uznání daňové výhody v podobě odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Je plně na stěžovateli, zda „identické“ náklady na výzkum a vývoj uplatní v základu daně podruhé, pokud tak však učiní, musí splnit všechny zákonné podmínky. Tíží jej v tomto ohledu důkazní břemeno. Nejde nad rámec zákona požadavek, aby v projektech uvedené záznamy o kontrolách a hodnocení byly v naprosté shodě s důkazy stran prokázání jejich faktické realizace. Žalovaný se v této věci řídil vedle zákona též vydaným pokynem D - 288 a postupoval tak, jak je předpokládáno zavedenou správní praxí. Žalovanému není zřejmé, z čeho stěžovatel dovozuje přípustnost obecnějšího vymezení této obsahové náležitosti projektu v případě vývoje jednoúčelových strojů.

[25] Přestože zákon o daních z příjmů ani pokyn D - 288 explicitně nestanoví žádné bližší podmínky pro specifikaci kontroly a hodnocení postupů, je třeba trvat na tom, že tuto náležitost nelze vypořádat obecným, nekonkrétním a vágním popisem. Rovněž předložený dokument „Řízení procesů na středisku JUS“ předpokládá zápis s prokazatelným záznamem o prostudování specifikace konstrukčním týmem. Stěžovatel měl (musel) disponovat důkazními prostředky, které však v průběhu řízení nepředložil.

[26] K tvrzenému zahájení řešení projektu před jeho schválením žalovaný odkázal za závěry krajského soudu, podle kterých lze z jednotlivých nabídek, které předcházely zahájení projektů, dovodit, že práce na jednotlivých projektech probíhaly již před jejich zahájením a nejednalo se o pouhé administrativní činnosti a obchodní jednání, ale rovněž o činnosti technického rázu. Stěžovatel měl ještě před schválením projektů povědomí o využitelnosti stroje. Projekt výzkumu a vývoje není „živým dokumentem“, se kterým by se v průběhu jeho řešení pracovalo, a byl by upravován podle potřeby daňového subjektu. Nedůvodným shledal rovněž požadavek na ustanovení znalce k hodnocení materiální (technické) stránky projektu, k čemuž nemá správce daně odbornost. Byla totiž hodnocena jen formální stránka projektu, přičemž hodnocení se netýká technické stránky zakázek.

[27] Podle názoru žalovaného nezpůsobuje podjatost úředních osob sama existence dokumentu Generálního finančního ředitelství ze dne 19. 2. 2016 „Podmínky pro příslib cílové odměny“. Ani dosavadní judikatura takový závěr explicitně nestanovila, jakkoli byl tento dokument podroben nad rámec samotného přezkumu kritice. V konkrétních okolnostech projednávané věci žalovaný neshledal, že by byl postup správce daně motivován něčím jiným, než důsledným dodržováním zákona.

## V.

pokračování

[28] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[29] Kasační stížnost není důvodná.

[30] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu, neboť pouze v případě přezkoumatelného soudního rozhodnutí lze posuzovat důvodnost uplatněných námitek. Nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52). Soud však není povinen reagovat na každou dílčí námitku a obsáhle ji vyvracet. Jak v této souvislosti uvedl již Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08: *„Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém“* (shodně k tomu též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43, nebo ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 As 153/2014-108).

[31] Stěžovatel v kasační stížnosti v zásadě pokračuje v polemice s žalovaným ohledně tvrzených procesních vad, ke kterým mělo dojít v daňovém řízení a setrvává na tom, co již v daňovém řízení tvrdil, pokud jde o povahu činnosti, kterou vykonával. V podstatně menší míře v kasační stížnosti vznáší konkrétní výhrady k posouzení žalobních námitek krajským soudem. Stěžovatel rovněž uplatňuje některé argumenty v kasační stížnosti opakovaně, nezřídka v částečně odlišných souvislostech, a proto i kasační soud na ně musel takto reagovat. Kasační stížnost konečně setrvává na relativně obecném přístupu k jednotlivým souvislostem, které stěžovatel považuje za podstatné. Ani žaloba, tím méně kasační stížnost, nejsou formulovány jako konkrétní polemika s dílčími skutkovými závěry krajského soudu.

[32] Námitky, že ve zprávě o daňové kontrole nebylo stěžování vytykáno nesplnění formálních podmínek pro odpočet, ale nedostatek důkazních prostředků k prokázání faktického obsahu prováděných kontrol, v důsledku čehož neproběhlo řádné dokazování, jakož i námitky o vnitřní rozpornosti žalobou napadeného rozhodnutí, nejsou důvodné. Krajský soud se obdobnými námitkami zabýval v odst. 23 a násl. rozsudku a v potřebném rozsahu je vypořádal. Dle přesvědčení kasačního soudu nelze rozsudku nic vytknout ani z věcného hlediska. Aby bylo možné považovat odůvodnění rozhodnutí za vnitřně rozporné, musely by výsledné závěry, k jejichž potvrzení je argumentace v rozhodnutí uvedena, „stát proti sobě“ – postavení se na jeden z nich by z povahy věci vyloučilo důvodnost druhého a naopak. K tomu v souzené věci nedošlo. Není nic vzájemně protichůdného na tom, že správce daně měl na jedné straně výhrady k formálním náležitostem projektů výzkumu a vývoje a dospěl k tomu, že projekty neobstojí již pro formální nedostatky (zejm. absence prospektivnosti projektů či výhrady k nedostatečnému vymezení způsobu kontroly) a současně se zabýval tím, jak fakticky mělo být podle uvedených projektů postupováno – jak a zda ve skutečnosti kontroly fakticky probíhaly. Na tom nic nemění ani to, že žalovaný v napadeném rozhodnutí akcentoval

nesplnění formálních náležitostí projektů výzkumu a vývoje. Již nesplnění zákonných požadavků na tyto projekty vede k závěru o neuznatelnosti uplatněných položek na vědu a výzkum. Pokud tedy správce daně a žalovaný v průběhu daňového řízení do určité míry posunuly akcent směrem ke splnění formálních požadavků oproti „materiálním“ souvislostem – zjištění, jak zejména kontrolní činnost fakticky probíhala, nelze v tom vidět vnitřní rozpor či protimluv.

[33] Obsahu daňového spisu nesvědčí výhrady stěžovatele ke způsobu provádění dokazování, či k tomu, zda a v jaké míře byl s hodnocením důkazních návrhů seznámen. Již ve zprávě ze dne 28. 7. 2014, tedy po podání daňového přiznání k dani z příjmů za rok 2013 a dávno před zahájením daňové kontroly (18. 7. 2016), požadoval správce daně v souvislosti s místním šetřením u stěžovatele doklady, z nichž by mělo být seznatelné, že předmětem výdajů ve formě odčitatelné položky od základu daně byl skutečně výzkum a vývoj, jak jej definuje zákon o daních z příjmů. Stěžovatel byl vyzván, aby doložil u každého projektu, že obsahoval ocenitelný prvek novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty. Ve výsledku kontrolního zjištění ze dne 10. 5. 2017 správce daně přehledně shrnul dosavadní průběh daňové kontroly a provedl hodnocení důkazních prostředků. Podrobně se zabýval hodnocením předložených projektů po formální stránce. Zdůraznil absenci prospektivnosti projektů, protože mnohdy byly předloženy důkazní prostředky osvědčující věcnou komunikaci stěžovatele se zákazníky ohledně průběhu činnosti, která byla teprve posléze kvalifikována jako výzkum a vývoj a následně „vtělena“ do projektu. Rovněž se zabýval tím, jak měla vývojová a výzkumná činnost v praxi probíhat. Je přirozené, že správce daně nejprve s poukazem na zákonnou úpravu – § 34 odst. 5 (zdaň. období 2013) a § 34c odst. 1 (zdaň. období 2014) zdůraznil význam vymezení způsobu kontroly a hodnocení postupů řešení projektů jako zákonných náležitostí projektů výzkumu a vývoje, aby se posléze zabýval tím, zda a jak byl tento požadavek, a to jak formálně (uvedením v projektu), tak i fakticky při vývojové a výzkumné činnosti realizován. Závěry kontrolního zjištění byly stěžovateli sděleny a dne 7. 6. 2017 se u správce daně konalo ústní jednání, které si vyžádal stěžovatel a jehož předmětem byla jeho reakce na jeho výsledek. Nelze proto přistoupit na stěžovatelovo tvrzení, že jej správce daně neseznámil s hodnocením důkazů, byť žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí připustil, že se tak mělo stát dříve v průběhu daňového řízení. Správce daně k žádosti stěžovatele prodloužil lhůtu k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění a rovněž z protokolu z ústního jednání ze dne 7. 6. 2017 plyne, že stěžovateli byly podrobně vysvětleny důvody neuznání uplatněných daňových výdajů, jakož i to, které doklady byly po stěžovateli požadovány. Žalovaný rovněž důvodně poukázal na časovou prodlevu mezi ústním jednáním a projednáním zprávy o daňové kontrole (8. 11. 2017), která dávala dostatečný časový prostor, aby stěžovatel případně dalšími důkazními prostředky zvrátil situaci, jak mu byla předestřena ve výsledku kontrolního zjištění a při ústním jednání. To, že správce daně a daňový subjekt odlišně nazírají na to, které důkazní prostředky je třeba považovat za klíčové, či mají odlišný názor na jejich hodnocení, neznamená, že s nimi nebyl daňový subjekt seznámen. Odlišné posouzení důkazních prostředků se může případně projevit ve věcné rovině při rozhodování o opravném prostředku, popř. o správní žalobě. Neznamená však nesplnění povinnosti správce daně seznámit daňový subjekt s jejich hodnocením.



pokračování

[34] Stěžovatel krajskému soudu vytýká, že po něm vyžadoval nad rámec zákona (v důsledku teprve pozdější judikatury, kterou se nemohl řídit) vedle dostatečného vymezení způsobu kontroly a hodnocení další podrobnosti. Námitka není důvodná, protože takto odůvodnění rozsudku krajského soudu interpretovat nelze. Krajský soud dal za pravdu žalovanému v úvaze, že zákon vyžaduje uvedení způsobu kontroly a hodnocení již v projektu (odst. 29 a 30 rozsudku). Nepřisvědčil výtce o (ne)hodnocení předložených dokumentů majících prokazovat řádnou kontrolu hodnocení a postupů řešení projektů. Proto nemohly být zohledněny dokumenty, s nimiž projekty nepočítají. Právě požadavek na uvedení způsobu kontroly a hodnocení (již) v písemném projektu, je podle krajského soudu opodstatněn zkoumáním prospektivnosti projektu. Této úvaze není co vytknout, včetně tvrzení, že absence této náležitosti, popř. pouze obecné uvedení způsobu kontroly a následné naplnění tohoto požadavku dříve v projektu nezmíněnými dokumenty, může prospektivnost projektu zpochybnit. Co však především, tyto úvahy krajského soudu nelze v žádném případě interpretovat jako nad rámec zákona jdoucí požadavek na náležitosti projektu.

[35] Nedůvodná je kasační námitka, že správce daně ani žalovaný neměli žádné pochybnosti o prospektivnosti projektů. Správce daně i žalovaný naopak tyto pochybnosti prokazatelně měli, jak o tom svědčí podstatná část výsledků kontrolního zjištění (strana 11 a násl.), jakož i obsah zprávy o daňové kontrole (strana 12 a násl.). Stěžovatel tuto námitku uvádí při nesouhlasu s názorem krajského soudu, že je požadavek na uvedení způsobu kontroly opodstatněn právě nutností prospektivnosti projektu. Krajský soud však netvrdil, že požadavek na uvedení způsobu kontroly a hodnocení v písemném projektu je opodstatněn právě nutností prospektivnosti projektu, ale že pokud jsou následně předloženy dokumenty ke kontrole, nemající předtím předobraz v projektu, *může* (tzn. nikoli ve všech případech nutně musí) to zakládat důvodné pochybnosti o prospektivnosti projektu.

[36] Stěžovatel nesouhlasil s tím, že přinejmenším započal práce na projektech ještě před jejich schválením, a považuje za nepodstatné, zda a jaké činnosti byly uskutečněny před schválením projektu, pokud do odpočtu zahrnul pouze náklady, které vynaložil po jejich schválení. Ani tomu nelze přisvědčit. Krajský soud poukázal na konkrétní rozbor obsahu nabídek v žalobou napadeném rozhodnutí v odstavcích 77 a násl. (jsou předtím uvedeny i ve výsledku kontrolního zjištění a poté ve zprávě o daňové kontrole). I podle krajského soudu jednotlivé nabídky, objednávky, či faktury u předmětných zakázek opodstatňují závěr, že stěžovatel měl již před schválením projektu povědomí o vyrobitelnosti stroje (strojů). Nejen to, že stěžovatel dokázal stroje vyrobit, ale i další kvalifikované okolnosti (zejm. že již v rámci smluv dokázal stanovit přesnou cenu výrobku, který měl teprve vývojem a výzkumem vzniknout, jakož i přesný termín dodání) významně posilují pochybnosti, zda stěžovatel nepracoval na projektech ještě před schválením. Nejvyššímu správnímu soudu nezbyvá, než výhradám krajského soudu přisvědčit. Namísto polemiky se skutkovými okolnostmi, které daňové orgány zdůrazňovaly ve vztahu ke každému individuálně určenému stroji, kdy uvedly časovou posloupnost a obsah „předprojektové komunikace“ (nabídka, objednávka, smlouva o dílo a její obsah) a vysvětlily, proč se domnívají, že existovalo povědomí o vyrobitelnosti zařízení ještě před zahájením prací na projektu, stěžovatel předkládá mnohem obecnější argumenty. Požaduje vymezení neurčitého pojmu „zahájení řešení projektu výzkumu a vývoje“ a poukazuje na to, že není

nepřípustné uzavírat dohody o budoucí spolupráci ještě před schválením projektu. Žalovanému navzdory mnohomluvnosti kasační stížnosti pouze zcela obecně vytýká nikoli řádné hodnocení veškerých doložených důkazů (odst. 53 kasační stížnosti). Je to však stěžovatel, kdo zjištění daňových orgánů bagatelizuje. Nešlo o to, zda lze úkony stěžovatele před schválením projektu považovat za „administrativně obchodní činnosti nevyvojové povahy“, ale bylo třeba posoudit, zda ob stojí názor o předchozím povědomí o vyrobiteľnosti stroje, jestliže (např. v souvislosti se strojem „Na Cap Machine“ odst. 79 a násl. žalobou napadeného rozhodnutí) dříve uzavřená smlouva o dílo obsahovala v příloze konkrétní požadavky, jejichž splněním podmiňuje objednatel zájem o vyráběné zařízení, či stěžovatelem poskytnutá záruka na dílo již v době, kdy měl být jeho vývoj zatížen technickou a výzkumnou nejistotou. Do této míry konkrétnosti však stěžovatel nemířil v žalobě ani následně v kasační stížnosti. Nemůže proto s úspěchem vytýkat krajskému soudu, pokud žalovanému v obecné rovině přitakal.

[37] Nejvyšší správní soud nemohl stěžovateli přisvědčit, ani pokud jde o ustanovení znalce k posouzení, zda se jednalo v konkrétním případě o činnost výzkumu a vývoje. Stěžovatel poukazyval na metodické sdělení Generálního finančního ředitelství z dubna 2019 k určení okamžiku zahájení řešení projektu. Nelze nic namítat proti tomu, že za okamžik řešení projektu pro účely uplatnění odpočtu pokyn považuje zahájení činností, které dosahují zákonem definovaných kvalit, tedy ve kterých je přítomen ocenitelný prvek novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty a které jsou definovány jako činnosti konkrétního projektu výzkumu a vývoje (zvýraznění přidáno). Podle krajského soudu správce daně ani žalovaný nehodnotili projekty po technické stránce, nýbrž po stránce formální a povědomí o zahájení prací dovozovaly nikoli „věcně“ z konkrétního obsahu vývojové či výzkumné činnosti, ale právě ze zjištěných skutkových okolností týkajících se sjednaných platebních a dodacích podmínek, jakož i specifikace strojů, které měly být teprve následně vyvinuty, to vše již před schválením projektů výzkumu a vývoje. V kasační stížnosti stěžovatel tuto námitku obsahově posouvá a smysl metodického sdělení nově spatřuje ve vyhodnocení charakteru činností realizovaných *před* schválením projektů. Stěžovatel nepředkládá ucelenou argumentaci proti názoru krajského soudu, že podle zákona o daních z příjmů je nutno projektovou dokumentaci zpracovat před započítáním prací na projektu (což vyplývá z § 34 odst. 5, pro rok 2013, resp. z § 34c odst. 1 pro rok 2014). Naopak sám připouští nutnost trvat na splnění formálních podmínek, mezi které lze jistě zařadit i prospektivnost projektu. Potřebu naplnění formálních podmínek však současně relativizuje tvrzením, že bylo na něm, kterou část procesu výroby strojů bude podle konkrétních okolností považovat za výzkum a vývoj a jen ve vztahu k této části bude případně uplatňovat odečitatelné položky. Lze proto přisvědčit krajskému soudu, pokud s odkazem na judikaturu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016-20) zdůrazňuje význam předloženého formalizovaného projektu s tím, že charakter odpočtu nákladů na výzkum a vývoj implikuje zvýšené nároky na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti.

[38] Nelze přisvědčit ani výhradám proti názoru, že mezi obsahem projektů a doloženými důkazy o faktické realizaci kontrol není dána shoda. Krajský soud se měl nespřímně omezit na to, že důkazy o faktické realizaci kontrol a hodnocení na schůzkách vývojového týmu dle termínového plánu nebyly v projektech výslovně zmíněny a nelze jimi formální podmínky prokázat. Předně je třeba konstatovat, že se žalovaný v žalobou

pokračování

napadeném rozhodnutí (zejm. odst. 55 – 71) podrobně vypořádal s tím, zda byl naplněn jeden ze zákonných požadavků na obsah projektů výzkumu a vývoje, spočívající v uvedení způsobu kontroly a hodnocení postupů řešení projektů a dosažených výsledků. Připomněl shodný obsah všech projektů a jejich obecná tvrzení, že se stěžovatel řídí standardními postupy, aby zabezpečil vývoj nových postupů a produktů strukturovaným a plánovaným způsobem, jakož i pasáž, že „aktivity jsou vyhodnocovány na pravidelných schůzkách vývojového týmu“. Následně žalovaný citoval shodnou pasáž vymezující celkem 14 kroků, jimiž stěžovatel v projektech vymezil, jak bude kontrolu výsledků provádět. Uvedené způsoby kontroly vyhodnotil jako nedostatečně specifikované, užívající zcela obecné pojmy jako „standardní postupy“, „strukturovaný a plánovaný způsob“, či „dokumentační podpora“, s tím, že mu není zřejmé, co konkrétně mělo být předmětem kontroly a hodnocení v jednotlivých krocích. Zdůraznil požadavek na konkrétnost těchto ukazatelů již v předložených projektech. Na tom však nezůstal a následně hodnotil podklady, které stěžovatel předložil (montážní deníky, změny výkresové dokumentace plynoucí z kontrol, pracovní lístky či analýzu zakázek) a vysvětlil, proč jimi nelze odůvodnit uplatnění odčitelných položek na výzkum a vývoj (dílem byly pro konkrétní projekty bez výpovědní hodnoty, nebo jimi dokládán způsob kontroly nebyl definován v projektech, či způsob kontroly a hodnocení prostě neprokazovaly). Krajský soud hodnocení žalované shrnul, ztotožnil se s ním a zdůrazňoval zákonný požadavek na uvedení těchto náležitostí již v projektech, i vzhledem k požadavku na prospektivnost projektů. Stěžovatel podle něj ani nečinil sporným, že uvedené náležitosti nejsou v projektech uvedeny, ani to, že stěžovatel musel mít již v době sepsání písemného projektu povědomí o konkrétním způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektů.

[39] Tomu nelze ze strany Nejvyššího správního soudu nic vytknout. Aby mohla být kasační argumentace případně úspěšná, musel by stěžovatel tvrdit, že buď právní předpisy nestanoví požadavek na tuto náležitost projektu, nebo že vymezení kontroly bylo dostatečně konkrétní a tento předpoklad provázat s odlišným hodnocením důkazních prostředků. To však stěžovatel nečiní. V zásadě se omezuje na obecnou negaci závěrů daňových orgánů s tím, že předložené doklady jsou obsahově písemnými výstupy z kontrol. Argument o nepřijatelné obecnosti projektů v této části interpretuje jako nezákonný požadavek na obsah projektů, jdoucí nad požadavky právní úpravy. Že tomu tak nemůže být, vyplývá ze samotné podstaty a funkce projektů o výzkumu a vývoji, jejichž účelem je do budoucna postavit najisto jednak to, co bude předmětem výzkumu a vývoje, ale i to, jak bude proces výzkumu a vývoje hodnocen a kontrolován. Tento účel by byl nepřijatelně degradován, pokud by bylo možné původní zcela obecná projektová vymezení kontroly a průběhu projektů teprve v průběhu jejich realizace „naplnit“ a určovat, jak budou prováděny. Zcela případný je proto odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56, který zdůrazňuje, že není úkolem správce daně ani správních soudů, aby sami aktivně a dodatečně propojovali nesouvisející dokumenty a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu.

[40] Lze tedy uzavřít, že se Nejvyšší správní soud s podrobnou argumentací a závěry krajského soudu plně ztotožňuje a ve výše uvedeném ji toliko doplňuje. V podrobnostech proto odkazuje na napadený rozsudek krajského soudu, neboť smyslem soudního přezkumu není opakovat již jednou vyřčené.

[41] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[42] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalované, jíž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože jí v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 27. dubna 2023

David Hipšr  
předseda senátu