ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D., a soudců
Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Petra Šebka v právní věci

žalobce: **Moravské kovárny, a.s.**
sídlem Hruškové Dvory 44, Jihlava
zastoupen Mgr. Radkem Jamborem, advokátem
sídlem Benešova 36, Jihlava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2.7.2020, č.j. 25486/20/5200-11431-711413,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 2.7.2020, č.j. 25486/20/5200-11431-711413, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí

Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) – dodatečnému platebnímu výměru ze dne 25.7.2019, č.j. 1453719/19/2901-50521-708113, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 vyšší o částku 2 145 100 Kč a současně mu vznikla povinnost uhradit penále ve výši 20% z doměřené daně.

2. Správce daně dospěl k závěru, že žalobcem nárokovaný odpočet (výdaje ve výši 11 152 160 Kč) na realizaci projektů na podporu výzkumu a vývoje (dále jen „VaV“) vyhlášených v roce 2012, 2013 a 2014 byl uplatněn v rozporu s § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), ve znění účinném do 31.12.2013, resp. v rozporu s § 34 odst. 4 a § 34a až § 34c ZDP ve znění od 1.1.2014. Správce daně zpochybnil, že žalobce splnil základní podmínku pro uplatnění odpočtu VaV spočívající v existenci zpracovaného projektu ještě před jeho zahájením, v těchto projektech rovněž absentovaly podstatné náležitosti projektů VaV ve smyslu citovaných ustanovení ZDP, a žalobcem vedená oddělená evidence nebyla průkazná a přehledná. Pochybnosti správce daně žalobce nevyvrátil, s čímž se ztotožnil i žalovaný v napadeném rozhodnutí.

I. Shrnutí žalobní argumentace

3. Žalobce namítá, že správce daně nezákonně ukončil daňovou kontrolu, neboť nesprávně dovodil, že se žalobce vyhýbal projednání zprávy o daňové kontrole a neposkytl správci daně dostatečnou součinnost. Zpráva o daňové kontrole nebyla se žalobcem řádně projednána a neobsahuje reakci správce daně na vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění, které žalobce správci daně zaslal dne 24.7.2019. Podle žalobce je rovněž zpráva o daňové kontrole neúplná, neboť neobsahuje kontrolní zjištění ohledně žalobcem celého tvrzeného hospodářského výsledku, ani žádná zjištění ohledně žalobcem dosažených výnosů. Správce daně neučinil žádná zjištění jdoucí i ve prospěch žalobce, nýbrž pouze v neprospěch. Správce daně rovněž bezdůvodně nevyhověl důkazním návrhům, které žalobce uplatnil, včetně návrhu na výslech svědků. Správce daně přitom kladl jednostranně k tíži žalobce výpovědi svědků, které byly provedeny, a které byly správcem daně rovněž nesprávně vyhodnoceny.

4. Tímto postupem správce daně zatížil kontrolní zjištění, resp. zprávu o daňové kontrole nepřezkoumatelností. Podle žalobce je rovněž zpráva o daňové kontrole nesrozumitelná, neboť za východisko veškerých úvah ohledně oprávněnosti odpočtu na VaV lze považovat otázku, zda činnosti, resp. náklady, které si žalobce odečetl od základu daně, skutečně reálně představují činnosti VaV. Bez odpovědi na tuto otázku nelze posuzovat otázky navazující; správce daně se však ve zprávě o daňové kontrole zcela vyhnul posouzení samotné podstaty této činnosti, a navíc k tomu opomenul zhodnotit důkazy, které mu žalobce poskytl k jeho výzvě.

5. Žalobce nesouhlasí se závěry správce daně ohledně prospektivnosti projektů VaV a má za to, že správce daně neunesl své důkazní břemeno a nedošlo tudíž k přenesení důkazního břemena zpět na žalobce. Správce daně své závěry postavil pouze na domněnkách a excesivně hodnocených důkazech. Uvedené nelze podle žalobce dovozovat z absence informací o projektech VaV v účetních závěrkách a výročních zprávách žalobce v letech 2012-2014, neboť se jedná o formální a strohé dokumenty. Vykazování nehmotných výsledků VaV není jednoznačně vyřešeno ani nyní, a to ani na úrovni Národní účetní rady.

6. Žalobce rovněž nesouhlasí s tím, jak správce daně, resp. žalovaný hodnotil spolupráci žalobce a obchodní společnosti RWT Projekt s.r.o., a s odmítnutím důkazů (včetně výslechu svědků) navržených žalobcem k této spolupráci.

7. Podle žalobce nelze z právní úpravy dovodit, že v okamžiku schválení projektu VaV již musí projekt existovat v jeho definitivní podobě a jakékoliv další změny nejsou možné. Žalovaný pochybil, pokud striktně oddělil otázku formálních náležitostí projektů VaV a posouzení věcné povahy činností; tou se měl žalovaný v nyní posuzované věci zabývat. Podle žalobce spolu „míra konkrétnosti“ a „míra nejistoty“ ohledně dosažení výsledku natolik úzce souvisejí, že je nelze posuzovat odděleně.

8. Žalobce podrobnou argumentací dovozuje, že správce dně kladl na žalobce požadavky jdoucí nad rámec ZDP, který vyložil extenzivně a pochybil, pokud odpočet VaV ve výši 110 % výdajů vynaložených na realizaci projektu za období roku 2014 zahrnutých do základu daně žalobce neuznal. Žalobce nesouhlasí s tím, že předložená evidence výdajů vynaložených při řešení projektu VaV je neprůkazná a nesplňuje podmínky dle § 34b odst. 1 ZDP. Správce daně pochybil při dokazování a porušil § 8 odst. 1 daňového řádu, neboť nezahrnul do hodnocení důkazů tabulky ve formátu Microsoft Excel doložené žalobcem, a nesprávně a nelogicky vyhodnotil výsledky místního šetření ze dne 8.2.2019, v jehož rámci žalobce správci daně demonstroval, jak ve svém informačním systému odděleně eviduje náklady na VaV.

9. Podle žalobce správce daně rovněž opomněl provést hodnocení důkazů předložených k prokázání přítomnosti konkrétního ocenitelného významného prvku novosti spojeného s vývojem jednotlivých speciálních nástrojů a technologie výroby; závěry správce daně jsou zmatečné, nelogické a nechápající podstatu věci. Přesto se žalobce pokusil ve svém vyjádření ze dne 2.7.2019 k výsledku kontrolního zjištění správci daně vyhovět a podrobně mu požadované vysvětlit přiloženou tabulkou s údaji o počtu kusů výrobků objednaných žalobcem do výroby (tzv. dílenská zakázka) v porovnání s počtem kusů výrobků objednaných zákazníkem. Tato tabulka podle žalobce dostatečně vyvrací pochybnosti ohledně existence případné shody mezi počtem vzorků (prototypů) a počtem skutečně vyrobených kusů (tzn. počtem kusů zadaných do výroby).

10. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby zdejší soud jak napadené rozhodnutí, tak jemu předcházející prvostupňové rozhodnutí zrušil. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

11. Žalovaný nesouhlasí se žalobou a odkazuje na napadené rozhodnutí, které považuje za správné a dostatečně odůvodněné. Věcně setrvává na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí.

12. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem. Žalovaný navrhl, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci

13. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

14. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná.

15. Podstatou sporu je otázka, zda žalobce splnil podmínky pro uplatnění odpočtu na podporu VaV. Správce daně dospěl k závěru, že 50 projektů VaV vyhlášených žalobcem v roce 2012 (1 projekt), 2013 (22 projektů) a 2014 (27 projektů) nesplňovalo podstatné formální náležitosti projektů VaV ve smyslu § 34 odst. 4 a 5 ZDP, resp. § 34 odst. 4 a § 34a až § 34c ZDP, zejména podmínku „prospektivnosti", a že evidence výdajů na VaV ve smyslu ZDP byla neprůkazná a nepřehledná.

16. Žaloba obsahuje řadu dílčích námitek, které žalobce uplatňoval v průběhu celého daňového řízení a na něž již reagoval správce daně a žalovaný. Z ustálené judikatury správních soudů přitom plyne, že soudy nejsou povinny vypořádat se s každým dílčím argumentem, pokud proti žalobním tvrzením postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.3.2010, č.j. 5 Afs 25/2009-98, č. 2070/2010 Sb. NSS). Takový postup shledal ústavně konformním i 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, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná."*. Žalovaný již žalobci odpověď na jeho argumentaci poskytl a napadené rozhodnutí odvolací námitky zevrubně vypořádává. Vzhledem k tomu zdejší soud uvede klíčové argumenty k podstatě věci, které ve svém souhrnu představují odpověď na dílčí argumenty žalobce, kterými podporuje svůj právní názor o tom, že na rozdíl od správce daně unesl, pokud jde o výdaje na VaV, své důkazní břemeno.

17. Dle § 34 odst. 4 ZDP, ve znění účinném do 31.12.2013, 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. 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.

18. Dle § 34 odst. 4 ZDP, ve znění účinném od 1.1.2014, lze od základu daně odečíst odpočet na podporu výzkumu a vývoje.

19. Dle § 34a odst. 1 ZDP, ve znění účinném od 1.1.2014, činí odpočet na podporu výzkumu a vývoje součet 100 % výdajů vynaložených v období na realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu, které nepřevyšují úhrn výdajů vynaložených v rozhodné době na realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu (písm. a/) a 110 % výdajů vynaložených v období na realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu, které převyšují úhrn výdajů vynaložených v rozhodné době na realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu (písm. b/).

20. Podle § 34 odst. 5 ZDP, ve znění účinném do 31.12.2013, se projektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odstavce 4, 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.

21. S účinností od 1.1.2014 tyto podmínky vymezuje § 34c odst. 1 ZDP, podle něhož se **projektem výzkumu a vývoje rozumí dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji podle zákona upravujícího podporu výzkumu a vývoje a který obsahuje**: a) základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou 1. obchodní firma nebo název a adresa sídla poplatníka, je-li poplatníkem daně z příjmů právnických osob, 2. jméno, adresa sídla podnikatele a adresa místa trvalého pobytu poplatníka, je-li poplatníkem daně z příjmů fyzických osob, 3. daňové identifikační číslo, pokud bylo přiděleno, b) dobu řešení projektu, kterou je doba ode dne zahájení do dne ukončení řešení projektu, c) cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, d) předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, e) jména všech osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, f) způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, g) den a místo schválení projektu, h) jméno a podpis odpovědné osoby za projekt výzkumu a vývoje (dle § 34c odst. 3 písm. b) je odpovědnou osobou u poplatníka daně z příjmů právnických osob jeho statutární orgán nebo člen tohoto orgánu).

22. Podle § 34b odst. 1 písm. c) ZDP se výdaji vynaloženými na výzkum a vývoj zahrnovanými do odpočtu rozumí výdaje (náklady), které **jsou evidovány odděleně** od ostatních výdajů (nákladů).

23. Podle § 34c odst. 2 ZDP musí být projekt výzkumu a vývoje **schválen poplatníkem před zahájením jeho řešení**.

24. ZDP předepisuje řadu formálních podmínek, jejichž splnění je jedním z předpokladů k uznání odpočtu výdajů (nákladů) na výzkum a vývoj od základu daně. Judikatura Nejvyššího správního soudu opakovaně dovodila, že písemný projekt výzkumu a vývoje není dokumentem samoúčelným, neboť slouží jako základní a ucelený dokument, jímž daňový subjekt 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. Jednou z esenciálních podmínek pro uplatnění odpočtu výdajů na výzkum a vývoj je skutečnost, že projekt výzkumu byl zpracován před zahájením řešení projektu, tj. jedná se o dokument prospektivní (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24.11.2017, č.j. 10 Afs 77/2017 - 56, či ze dne 14.11.2019, č.j. 1 Afs 363/2018-113, ze dne 26.8.2014, č.j. 6 Afs 60/2014-56). Nejvyšší správní soud kupříkladu ke způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků uvedl, že *„zákonné vymezení toho, co konkrétně má projekt výzkumu a vývoje obsahovat, nelze jednoduše přejít a prověření, zda stěžovatelčiny projekty výzkumu a vývoje dostály zákonným požadavkům na obsah, označit za přepjatý formalismus...“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.1.2017, č.j. 9 Afs 144/2016-51). Podle Nejvyššího správního soudu je smyslem celého ustanovení podpora výzkumu a vývoje prováděného jednotlivými subjekty v rámci vnitropodnikové činnosti, prováděné vlastními prostředky a vlastními pracovníky (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.7.2011, č.j. 8 Afs 13/2011-81).

25. Ve světle výše citovaných závěrů nemůže být ani v nyní posuzované věci žalobce úspěšný s námitkou příliš „formalistického“ přístupu správce daně, neboť ten postupoval v souladu se zásadou legality a v souladu s konstantní judikaturou správních soudů, která nahlíží na odpočet na podporu výzkumu a vývoje jako na beneficium pro daňového poplatníka vázané na striktní zákonem vymezené podmínky. Proto správce daně nepochybil, pokud se zaměřil rovněž na splnění formálních požadavků kladených na projekt VaV. Těmi jsou zejména existence projektu s povinnými náležitostmi, který je vypracován a schválen před zahájením jeho řešení, dále na vedení oddělené evidence výdajů (nákladů) vynaložených na realizaci projektu VaV, prokazatelnost uplatněných výdajů (nákladů) a správnost výše odpočtu. Nejsou-li tyto požadavky splněny, respektive nelze-li splnění formálních náležitostí projektů VaV prokázat, je nadbytečné zkoumat věcnou stránku projektu, tedy charakter činností, kterou pracovníci žalobce na projektech měli provádět.

26. V průběhu daňové kontroly, které předcházelo místní šetření ze dne 31.3.2016, vznikly správci daně pochybnosti ohledně uplatněného nároku na odpočet VaV. Proto žalobce vyzval (výzva ze dne 5.3.2018 a ze dne 4.10.2018) k prokázání oprávněnosti a správnosti uplatněného odpočtu a rovněž k prokázání splnění formálních požadavků na uplatnění odpočtu VaV, na které se na základě zjištění správce daně zaměřila především druhá výzva. V uvedeném postupu nespatřuje zdejší soud žalobcem tvrzenou nelogičnost, neboť kontrolní zjištění nebylo možné ve fázi vydání první výzvy předjímat a správce daně byl oprávněn vyzvat žalobce první výzvou k prokázání mimo jiné toho, jaký ocenitelný (významný) prvek novosti a jaké technická nejistota byla spojena s vývojem jednotlivých nástrojů a technologie výroby v souvislosti s projekty. Zdejší soud připomíná, že v daňovém řízení se neuplatňuje zásada vyhledávací, nýbrž prioritní povinnost daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Je to především daňový subjekt, který nese důkazní břemeno ve vztahu ke všem skutečnostem, které je povinen uvádět v daňovém přiznání. Rovněž žalovaný se s uvedeným argumentem žalobce vypořádal v bodě 74 napadeného rozhodnutí, na který zdejší soud odkazuje.

27. Ze žalobní argumentace plyne názor žalobce, že nedošlo k přenosu důkazního břemena ze správce daně zpět na žalobce. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že na správci daně je v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), prokázat důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání jsou účetnictví, povinné evidence, jakož i jiné záznamy a další důkazních prostředky daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, tedy

že o souladu tvrzení daňového subjektu (a dokladů, o něž se tato tvrzení opírají) se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. V takovém případě se důkazní břemeno přesouvá opět na daňový subjekt, který musí pochybnosti správce daně vyvrátit; uvedené platí rovněž ve vztahu ke splnění podmínek pro uznání odpočtu na podporu VaV, který je vázán na striktně zákonem stanovené podmínky, jak bude rozvedeno níže. Byl to tedy primárně žalobce, koho tížilo důkazní břemeno, pokud jde uplatnění a vynaložení výdajů na podporu VaV v souladu se zákonnými požadavky, a kterého tížilo důkazní břemeno k vyvrácení pochybností správce daně, které se opíraly o dostatečná skutková zjištění (zpráva o daňové kontrole ze dne 15.7.2019, č.j. 1379383/19/2901-60562-708696).

28. Správce daně zjistil, že ve výročních zprávách žalobce a v jeho účetních závěrkách nebyla zmínka o tom, že by žalobce v letech 2012-2014 prováděl výzkumně-vývojovou činnost, a to i přes to, že měl pracovat na celkem 50 projektech a vynaložit na jejich řešení 11 152 160 Kč. Z účetnictví žalobce rovněž vyplynulo, že ke dni 19.5.2015 s odpočtem na VaV za rok 2014 nepočítal. Právě uvedené bylo jednou ze skutečností zakládajících pochybnosti správce daně, nicméně nikoli jedinou. V tomto ohledu není podstatné, jak se k vykazování nehmotných výsledků výzkumu a vývoje staví Národní účetní rada; žalobce mohl i přes tato zjištění správce daně předložením perfektní dokumentace projektů VaV splnění formálních požadavků ZDP prokázat.

29. Správce daně rovněž zjistil, že v předložených projektech VaV „Vývoj speciálního nástroje a technologie výroby dílu“ (kupř. páka řízení, rameno, upínač, pouzdro, brzdová páka, oko, kulový čep, píst, držák brzdy atd. – viz tabulka na str. 9 a 10 zprávy o daňové kontrole) nebyly vymezeny cíle, které by byly dosažitelné v době řešení a vyhodnotitelné po ukončení řešení projektu. Vymezené cíle nebyly podle správce daně definovány tak, aby bylo zřejmé, v čem spočívá ocenitelný prvek novosti, jaká výzkumná či technická nejistota bude překonávána, jaký je současný stav, v čem bude nové řešení specifické a jak se bude lišit od stávající činnosti. Navíc byly ve všech projektech vymezené cíle téměř shodné.

30. V projektech vyhlášených v letech 2012-2013 u vedoucího projektu T. Z. chybělo uvedení kvalifikace a u některých projektů byla v části vyhodnocení uvedena jiná osoba vedoucího. Současně bylo u projektů vyhlášených od 1.1.2014 třeba identifikovat (uvést jméno, kvalifikaci a formu pracovně právního vztahu) všechny osoby, které se na řešení projektu podílely a jejichž mzdové náklady měly být do odpočtu VaV zahrnuty. Žalobce však uváděl pouze Ing. Karla Fuksu, který měl zajišťovat odborné vedení projektu, a T. Z. bez uvedení kvalifikace. Žalobce rovněž vyčíslil pouze celkové náklady na řešení projektu, tedy v případě projektů, které byly řešeny ve více letech, tyto náklady nerozčlenil. Bylo tedy pochybením, pokud žalobce uvedl jméno pouze jednoho pracovníka (podle žalobce byl odpovědnou osobou ve smyslu ZDP Ing. K. F., nikoli T. Z.), avšak uplatnil mzdové náklady za pracovníky, kteří nebyli v projektech VaV vůbec uvedeni. Zdejší soud souhlasí se správcem daně a žalovaným, že všechny pracovníky, kteří se budou podílet na řešení projektu, je nutné uvést, a to včetně uvedení jejich pracovněprávního vztahu a kvalifikace, neboť žalobce na tyto pracovníky uplatňoval osobní náklady.

31. Žalovaný k tomu rovněž v napadeném rozhodnutí vysvětlil, že ZDP vyžaduje, aby poplatník v projektu VaV objasnil cíle, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení. Žalovaný zdůraznil, že z cílů vymezených v projektech VaV je zřejmé pouze to, že má být vyroben daný díl, není však vymezeno, v čem bude dané řešení projektu specifické, příp. novátorské oproti technickým a technologickým

charakteristikám stávající výroby; uvedené hodnocení odpovídá obsahu listin založených ve správním spisu – vyhlášení jednotlivých projektů (přílohy k protokolu o místním šetření ze dne 30.1.2016, č.j. 532824/16/2901-60562-711800). Podle žalovaného nejsou vymezené cíle vyhodnotitelné po ukončení řešení projektu, jelikož zde nejsou uvedeny cílové charakteristiky a parametry, kterých má být dosaženo. Na dosažení cílových parametrů je však vázáno ukončení vývoje a vyjasnění technické nejistoty. Namítá-li v této souvislosti žalobce, že se žalovaný opírá o „rozsudek Nejvyššího správního soudu z roku 2017“, který má za příklad „nepřípustného soudcovského dotváření práva“ a nepřípustné „rektroaktivity pozdější judikatury“, zdejší soud s ním nesouhlasí. Závěry žalovaného jsou opřeny o dostatečná skutková zjištění o tom, že žalobce nesplnil výše citované požadavky ZDP, a obstojí i bez citací judikatury Nejvyššího správního soudu, kterou navíc žalovaný podle zdejšího soudu přiléhavě citoval.

32. Správce daně rovněž zjistil, že žalobce nevedl řádně tzv. oddělenou evidenci, která nebyla přehledná a průkazná. U některých pracovníků neodpovídal počet odpracovaných hodin na projektech v porovnání s údaji ve mzdových listech, byly zahrnuty i výdaje (náklady), které byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů v předcházejících zdaňovacích obdobích, materiálové náklady na výkovky byly stanoveny na základě kalkulovaných nákladů, nikoliv těch skutečně vynaložených, bylo zahrnuto větší množství materiálu na výrobu tvářecích nástrojů, než bylo skutečně vydáno ze skladu, u materiálových nákladů na tvářecí stroje žalobce uplatnil vyšší náklady, než byla pořizovací cena materiálu). Z předložených dokumentů nebylo možné ověřit množství, cenu ani skutečné datum vydání materiálu ze skladu. Evidence nákladů byla členěna na jednotlivé výrobky, nikoli však na jednotlivé účetní případy.

33. K tomu zdejší soud zdůrazňuje, že oddělená evidence slouží k vytvoření kompletního a úplného soupisu těch výdajů, které byly vynaloženy při realizaci projektů VaV. *„Identifikace jednotlivých výdajů (nákladů) v oddělené evidenci musí být natolik jednoznačná, aby nemohly vzniknout pochybnosti, který z jednotlivě vynaložených výdajů (nákladů) je do evidence zahrnut, tj. na základě evidence musí být možno jednoznačně oddělit jednotlivé výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektu výzkumu a vývoje od ostatních výdajů (nákladů) daňového subjektu, které s projektem výzkumu a vývoje nesouvisí. Identifikace výdajů (nákladů) v oddělené evidenci musí být takového charakteru, aby na jejím základě bylo možno propojit jednotlivé účetní doklady s evidovanými výdaji (náklady).“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.1.2017, č.j. 9 Afs 144/2016-51, zvýrazněno zdejším soudem). Uvedl-li tedy žalovaný, že nezbytnou podmínkou pro uplatnění odpočtu na VaV je, že výdaje (náklady) související s realizací VaV musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka s ohledem na řádně vedené účetnictví, jedná se o závěr správný, opírající se o § 34 odst. 4 ZDP, ve znění účinném do 31.12.2013, resp. § 34b odst. 1 písm. c) ZDP, ve znění účinném od 1.1.2014. Pokud přitom správce daně vycházel i z pokynu Ministerstva financí D-288 k jednotnému postupu při uplatňování § 34 odst. 4 a 5 ZDP, coby jeho vnitřního metodického pokynu, nejedná se o žádné pochybení, které by mělo vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného (k povaze pokynu D-288 viz kupř. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.7.2018, č.j. 1 Afs 97/2018-41, č. 3810/2018 Sb. NSS). Zdejší soud pro stručnost odkazuje na bod 102 napadeného rozhodnutí žalovaného, kde žalovaný s odkazem na § 8 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, požadavek na preciznost oddělené evidence dostatečně vysvětlil. Pokud jde v této souvislosti o žalobcem zmiňované excelové tabulky, v nichž měly být evidovány jednotlivé náklady vynaložené na projekty VaV, ty byly vytvořeny až v březnu 2015, kdy už měly být některé projekty i ukončeny. Správce

daně a žalovaný proto nepochybili, pokud tyto tabulky vyhodnotili jako neprůkazné, neboť se nejednalo o důkazy o tom, že v průběhu projektů žalobce řádně oddělenou evidenci výdajů vedl. Správce daně se těmito tabulkami zabýval, není tak důvodná námitka, že tento důkazní prostředek správce daně pominul.

34. Podle zdejšího soudu uvedené nedostatky jednoznačně zakládaly důvodné pochybnosti správce daně. Další skutečností vedoucí k pochybnostem správce daně byla spolupráce žalobce se společností RWT Projekt s.r.o., která mu měla poskytnout součinnost při posouzení vymezení činnosti VaV a zajištění splnění podmínek vyžadovaných ZDP a zákonem č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů. Tato obchodní společnost však byla zapsána do obchodního rejstříku až dne 6.6.2014 a smlouva se žalobcem byla uzavřena dne 23.2.2015, tedy v době, kdy už měly být projekty vypracovány a schváleny (odpočet se týkal projektů, které měly být vyhlášeny v průběhu let 2012-2014). Společnost RWT Projekt s.r.o. pak žalobci fakturovala v červenci 2015 částku 278 804 Kč (2,5 % z uplatněné odčitatelné položky VaV v roce 2014), a to za součinnost při zpracování projektů VaV. Pokud k tomu žalovaný uvedl, že o tom, že by společnost RWT Projekt s.r.o. poskytla žalobci součinnost před datem vyhlášení uvedeným na jednotlivých projektech, nepředložil žalobce žádné důkazní prostředky, těžko tak však mohla učinit v případě projektů, které měly být dle data uvedeného v jednotlivých projektech VaV schváleny před zápisem společnosti RWT Projekt s.r.o. do obchodního rejstříku, tak na této úvaze neshledává zdejší soud žádnou nelogičnost.

35. Pokud se za situace, kdy výše uvedené pochybnosti žalobce neodstranil, správce daně již nezabýval posouzením věcné stránky projektů VaV (ocenitelného prvku novosti a vyjasňování výzkumné či technické nejistoty), tak nepochybil, neboť již na základě výše uvedených nedostatků dokumentace a evidence projektů VaV nebylo možné žalobcem uplatněný odpočet VaV uznat. Žalobce nepředložil žádné věrohodné a dostatečné důkazy, kterými by pochybnosti správce daně rozptýlil a prokázal, že náklady ve výši 11 152 160 Kč skutečně vynaložil tak, jak tvrdil, a za splnění výše citovaných požadavků ZDP. Správce daně na základě výše uvedených zjištění řádně zdůvodnil své pochybnosti o splnění zákonných podmínek; jak plyne z judikatury Nejvyššího správního soudu, *„odpočet na podporu výzkumu a vývoje představuje výjimku ze základního daňového principu, podle nějž platí, že jeden výdaj lze v základu daně uplatnit u téhož poplatníka pouze jednou. O výdaje (náklady) uplatněné v rámci odpočtu na výzkum a vývoj si totiž poplatník již jednou snížil základ daně a výdaje uplatňuje podruhé. Jedná se tak de facto o daňový bonus. To jej zvýhodňuje i oproti jiným subjektům na trhu a poskytuje mu tak konkurenční výhodu. Tato skutečnost již sama o sobě implikuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti. Jde-li tudíž o nadstandardní benefit, musí daňový subjekt vycházet z toho, že po něm může být požadováno prokázání splnění i všech nadstandardních povinností s tímto benefitem spojených. Není tak úkolem správce daně a správních soudů, aby sami aktivně a teprve dodatečně propojovali jinak nesouvisející dokumenty, a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu. Bezchybné formální náležitosti, resp. existence kvalitně zpracovaného projektu ještě před zahájením jeho realizace, jsou základní podmínkou pro bezproblémové uplatnění odpočtu (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2015, čj. II. ÚS 3565/14). Stěžovatelka tedy nesmí opomenout, že výdaje uplatněné v rámci odpočtu na výzkum a vývoj je určité dobrodiní ve formě bonusu či dotace a je nutné pod tímto úhlem pohledu nyní posuzovanou věc přezkoumávat...Zákon o daních z příjmů předepisuje řadu materiálních a*

formálních podmínek, jejichž splnění je nutné k uznání odpočtu nákladů od základu daně. Jednou z nich je vypracování a včasné předložení formalizovaného projektu výzkumu a vývoje, jehož konkrétní povinné náležitosti výslovně stanoví citovaný zákon (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, čj. 7 Afs 39/2014-48). Písemný projekt výzkumu a vývoje není dokumentem samoúčelným. Je to výchozí předpoklad pro uplatnění odečitatelné položky výzkumu a vývoje a současně jedním z nástrojů proti zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj, a to především s ohledem na jeho atraktivitu pro daňové subjekty. 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, čj. 6 Afs 60/2014-56). Zákon o daních z příjmů nemůže kazuisticky domýšlet všechny možné formální náležitosti jakéhokoli písemného projektu výzkumu a vývoje. Skutečně tak záleží na každém daňovém subjektu, jak svůj písemný projekt pojme. Z judikatury Nejvyššího správního soudu však vyplývá, že celkový charakter odpočtu na podporu výzkumu a vývoje zvyšuje nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti (srov. rozsudek ze dne 27. 4. 2017, čj. 7 Afs 261/2016-20)...Nejvyšší správní soud uznává, že zásada výkladu in favorem libertatis, respektive mitius je jednou ze základních interpretačních zásad oblasti daňového práva (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02). Uplatní se však pouze tam, kde přichází v úvahu více možných výkladů jednoho zákonného ustanovení. To však není případ nyní posuzované věci. Formální a obsahové náležitosti písemného projektu jsou v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů jasně dány, přičemž v podrobnostech se nechává prostor pro daňový subjekt, jakým konkrétním způsobem svou povinnost splní.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.5.2020, č.j. 8 Afs 72/2018-52, zvýrazněno zdejším soudem). Je třeba, aby zákonem stanovené náležitosti byly v dokumentaci projektu VaV obsaženy před jeho zahájením, a daňový subjekt je povinen to prokázat; argumentace značným časovým odstupem není případná (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.3.2016, č.j. 3 Afs 304/2016-37). Ze zjištění správce daně plyne, že tomu tak v případě žalobce nebylo. S tím žalobce de facto nepolemizuje, nicméně má za to, že se jedná pouze o formální náležitosti, které lze do projektu doplňovat postupně a že správce daně a žalovaný vykládají výše citovaná ustanovení ZDP extenzivně. S tím zdejší soud nesouhlasí.

36. K argumentaci žalobce ohledně možnosti pozdějších změn v dokumentaci v návaznosti na vývoj projektu či v budoucnu nastalé situace již správní orgány vysvětlily, že změna osob podílejících se na projektu je přípustná, musí však vyplývat z průběžně vedené dokumentace k projektu (tedy kupř. kdy se nový vedoucí zapojil, záznamy o doplnění pracovníků či nahrazení pracovníka uvedeného v projektu jiným pracovníkem kupř. z důvodu ukončení pracovního poměru, překážek v práci na straně pracovníka z důvodu neočekávaných problémů či náročnosti projektu apod.), kterou však žalobce řádně nevedl. Ze ZDP neplyne, že by v průběhu řešení projektů nemohlo docházet ke změnám povinných údajů projektové dokumentace. Nicméně to s sebou nese důkazní povinnost daňového subjektu; daňový subjekt musí změny zaznamenat tak, aby nevznikly pochybnosti o vyhotovení projektu výzkumu a vývoje jakožto prospektivního dokumentu. V posuzované věci tomuto požadavku žalobce nedostál. „*Zákon způsob aktualizace povinných údajů obsažených v projektech výzkumu a vývoje neupravuje. Stanoví však striktní formální náležitosti písemných projektů výzkumu a vývoje, jakož i podmínku, že tyto projekty musí být vyhotoveny před započetím s jejich řešením. Daňové subjekty tedy měly v rozhodném období možnost samy zvážit, jakým způsobem změny v projektech výzkumu a vývoje zachytí. V zájmu prokázání vyhotovení projektu výzkumu a vývoje jakožto*

prospektivního dokumentu tak ovšem musely činit tím způsobem, aby byl původní projekt zachován a aby byly provedené změny zachyceny v čase tak, jak k nim postupně docházelo. Stěžovatel trvá na tom, že jím provedený způsob aktualizace povinných údajů byl přípustný. Zcela však pomíjí, že důvodem odepření odpočtu na výdaje výzkumu a vývoje nebylo chybné provedení aktualizace projektů, ale neprokázání vyhotovení projektů před jejich schválením a započetím s řešením projektu. Jinak řečeno, stěžovatel neunesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání, že z jeho strany došlo k aktualizaci projektů a že dodatečně předložené listiny skutečně představovaly původní projekty a nikoliv dokumenty vyhotovené ex post, jimiž se pokusil odstranit nedostatky dříve předložených listin…" (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.10.2021, č.j. 1 Afs 163/2021-52, zvýrazněno zdejším soudem).

37. Pochybnosti správce daně neodstranily ani výslechy svědků Ing. K. F. a T. Z. T. Z., uvedený v projektech VaV jako vedoucí projektu, uvedl, že jeho úkolem bylo vyhodnocení cílů, že sbíral data do výpočtového formuláře, který není součástí projektu VaV, že někdy byl přítomen podpisu projektu VaV v kanceláři „pana Penna", kterému projekty jednotlivě předkládal k podpisu. Dále uvedl, že projekty připravoval Ing. F., který rozhodoval rovněž o tom, která určitá zakázka bude řešena jako projekt VaV. T. Z. nebyl schopen doložit e-mailovou dokumentaci či soubory související se zhotovením, úpravou či vyhlášením projektů VaV, a to s odůvodněním, že na tom nepracoval a neúčastnil se schůzek ohledně požadavků na odpočet VaV. T. Z. rovněž uvedl, že Ing. Č. (tehdejší jednatel RWT Projekt s.r.o.) před několika lety nabízel konzultace a vzory pro VaV a že s ním jednal na pracovní schůzce ve více lidech ohledně vzoru. Dokumenty týkající se zakázek roku 2014 podle něj Ing. Č. spíše neviděl.

38. Ing. K. F., uvedený v projektech VaV jako osoba zajišťující odborné řešení projektu, uvedl, že neví, kdo vyhotovil návrh dokumentu projektu VaV (vzhled, úprava textu, nadpisy), a že dostal určité vzory. Dále uvedl, že psal odborný text, jeho obsah byl diskutován v týmu a schvaloval jej „pan P.". Ing. K. F. byl přítomen podpisu některých projektů VaV a každý projekt předkládal jednotlivě, byl to on, kdo rozhodoval o tom, zda bude zakázka řešena jako projekt VaV. Svědek nebyl schopen doložit e-mailovou dokumentaci či soubory související se zhotovením, úpravou či vyhlášením projektů VaV, podle něj samotné projekty VaV nebyly ukládány, pouze tisknuty. Ing. K. F. se neúčastnil schůzek ohledně požadavků na dokumentaci k odpočtu VaV ani nevyhotovoval žádné další dokumenty týkající se odpočtu. Pokud jde o Ing. Č., ten měl nabízet konzultace a přinést vzory, Ing. Fuksa mu nepředkládal žádné dokumenty týkající se roku 2014. K otázce zástupce žalobce, zda je den a místo schválení projektu uvedené na každém jednotlivém projektu dnem a místem, kdy byl projekt podepsán členem statutárního orgánu, odpověděl svědek, že ano.

39. Žalovaný k tomu v napadeném rozhodnutí uzavřel, že ani jeden svědek nebyl schopen předložit e-mailovou komunikaci, či soubory týkající se vypracování, případných úprav a vyhlášení projektů VaV, aby bylo možné ověřit, zda jsou projekty VaV prospektivními dokumenty. Žalovaný poukázal na to, že žádné takové dokumenty v průběhu daňové kontroly ani v průběhu odvolacího řízení nepředložil ani žalobce; pokud žalobce namítá, že svědci s odstupem času již nemohli požadované dokumenty doložit, tu je třeba zdůraznit, že to byl primárně žalobce, který měl unést své důkazní břemeno, a ani prostřednictvím výslechu jeho pracovníků pochybnosti správce daně nebyly rozptýleny. Podle žalovaného ze svědeckých výpovědí vyplývá, že Ing. Č. (tehdejší jednatel RWT Projekt s.r.o.) dodal žalobci vzory projektů VaV; žalobce přitom uvedl, že s nikým jiným než se společností RWT Projekt s.r.o. nejednal. Společnost RWT Projekt s.r.o. byla do obchodního rejstříku zapsána v červnu 2014, smlouva o součinnosti se žalobcem byla

uzavřena v únoru 2015. Všechny projekty VaV, jejichž náklady odvolatel uplatnil v odpočtu na podporu VaV a které byly schváleny v průběhu let 2012-2014, mají stejnou strukturu, nadpisy i písmo. Pokud tedy měl Ing. Č. dodat vzory a společnost RWT Projekt s.r.o. pak žalobci fakturovala za poskytnuté služby, to podle žalovaného jednoznačně zpochybňuje prospektivnost předmětných dokumenty, neboť všechny projekty vychází ze stejného vzoru a smlouva byla uzavřena až v roce 2015, kdy již měly být všechny projekty VaV schváleny. Žalovaný rovněž poukázal na to, že Ing. K F sice vypověděl, že je den a místo schválení projektu uvedené na každém jednotlivém projektu dnem a místem, kdy byl projekt podepsán statutárním orgánem, nicméně tento svědek nebyl přítomen podpisu všech projektů VaV, navíc odpověď svědka nekoresponduje se zjištěními ohledně dodání vzorů projektů VaV. Podle žalovaného tedy tvrzení žalobce, že se jedná o prospektivní dokumenty, nebylo svědeckými výpověďmi prokázáno. Zdejší soud v takovém vyhodnocení svědeckých výpovědí nespatřuje žádnou namítanou nesprávnost či účelovost; svědci nijak nevysvětlili zjištění, která zavdala příčinu k pochybnostem o tom, zda byly dokumenty k projektům VaV vyhotoveny v souladu s výše citovanými požadavky ZDP.

40. Žalobce nesouhlasí s tím, že žalovaný v napadeném rozhodnutí vyšel z toho, že je třeba pro uznání odpočtu VaV dodržet i zákonem stanovené formální podmínky (bod 36 napadeného rozhodnutí). Zdejší soud mu s ohledem na výše uvedené za pravdu nedává. Za dané situace již bylo posuzování přítomnosti ocenitelného prvku novosti a vyjasňování výzkumné či technické nejistoty (posuzovaní dodržení věcných – materiálních požadavků) nadbytečné. Z uvedeného důvodu není zpráva o daňové kontrole nedostatečná a napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, pokud se materiální stránkou projektů z důvodu nesplnění formálních zákonných požadavků nevěnují. Žalobce tak s touto námitkou nemůže být úspěšný.

41. Pokud jde o důkazní návrhy žalobce, kterým správce daně a žalovaný nevyhověli, tak předně se jednalo o odmítnutí ustanovení znalce k posouzení přítomnosti ocenitelného prvku novosti z toho důvodu, že věcná stránka projektů, jak bylo výše uvedeno, nebyla hodnocena. Dále nebyl proveden výslech člena statutárního orgánu žalobce (předseda představenstva R. P. jako svědka, neboť člen statutárního orgánu daňového subjektu nemůže ve věci tohoto daňového subjektu vystupovat jako svědek, což muselo být žalobci prostřednictvím jeho odborného zástupce – daňové kanceláře UNTAX, s.r.o. – nepochybně známo. Žalobci nic nebránilo, domáhá-li se toho, že měl být R. P. vyslechnut jako „účastník řízení“, aby se člen jeho statutárního orgánu k výzvám správce daně jakkoli vyjádřil (písemně či ústně), neboť věděl, v čem spočívají pochybnosti správce daně.

42. Pokud jde neprovedení výslechu Ing. Č., tehdejšího jednatele společnosti RWT Projekt s.r.o., který měl objasnit, co bylo předmětem smlouvy ze dne 23.2.2015 a jakých zdaňovacích období se měly práce společnosti RWT Projekt s.r.o. týkat, tak žalovaný se tu ztotožnil se závěry správce daně. Správní orgány odmítnutí provedení tohoto důkazu zdůvodnily tak, že skutečnosti, o kterých měl navrhovaný svědek vypovídat, vyplývají z dokumentů předložených žalobcem (ze smlouvy o součinnosti a také z předložených faktur). Žalovaný zdůraznil, že nelze předjímat, jak bude svědek vypovídat, lze však dospět k závěru, že by buď potvrdil skutečnosti vyplývající z předložených listin, nebo by jeho výpověď byla v rozporu s těmito listinami a nepřispěla by tak k objasnění skutkového stavu. Navíc podle žalovaného nelze odhlédnout od skutečnosti, že i kdyby byly pochybnosti správce daně ohledně prospektivnosti projektů VaV odstraněny, nadále by byly dány důvody pro neuznání odpočtu na podporu VaV, a to pro nedostatečně či neúplně vymezené náležitosti projektů VaV (především cílů) a nedostatky ve vedení

oddělené evidence. Takovému zdůvodnění nadbytečnosti provedení výslechu Ing. Č. nemá zdejší soud co vytnout.

43. Pokud jde o odmítnutí výslechu svědků Ing. J. M., V. T. a J. Š., jejich výpověď byla navržena pro případ, že by správce daně hodlal zkoumat, jaké konkrétní činnosti tito zaměstnanci vykonávali při řešení projektů VaV. Nadbytečnost těchto důkazů podle zdejšího soudu proto plyne již z výše uvedeného, tj. že věcný obsah projektů (samotné inovativní výzkumné činnosti) nebyl zkoumán, kupř. již z důvodu nedostatečně uvedených cílů, neuvedení zaměstnanců, chyb v evidenci výdajů. Závěr žalovaného, že formální nedostatky nemohly svědci odstranit, je správný. Svědecké výpovědi nemohly odstranit ani nedostatky zjištěné v případě materiálových nákladů; i evidence těchto nákladů nebyla vedena přehledně a průkazně. Zdejší soud k této námitce uzavírá, že správní orgán není vždy automaticky povinen vyhovět všem důkazním návrhům účastníka řízení, musí však přezkoumatelným způsobem vysvětlit, proč takové důkazy nebudou provedeny. V posuzované věci tomuto požadavku správní orgány dostály.

44. K žalobním námitkám týkajícím se nezákonného ukončení daňové kontroly zdejší soud uvádí, že těžištěm daňové kontroly co do poskytnutí informací daňovému subjektu o jejích výsledcích a poskytnutí možnosti se k nim vyjádřit je institut seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu) a na něj navazující institut lhůty k vyjádření se k těmto výsledkům (§ 88 odst. 3 daňového řádu). Oba instituty společně vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly. První slouží k seznámení daňového subjektu s podklady, z nichž bude vycházeno při zpracování zprávy o daňové kontrole. Jeho prostřednictvím se výsledky kontrolního zjištění předkládají daňovému subjektu k eventuálnímu vyjádření. Na rozdíl od toho je smyslem § 88 odst. 3 daňového řádu zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně. Jeho funkcí je koncentrovat kontrolní postup ve vztahu k doplňování kontrolních skutkových zjištění, a tím tak umožnit následné vydání zprávy o daňové kontrole (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8.9.2016, č.j. 10 Afs 103/2016-45).

45. Ze správního spisu vyplynulo, že dne 28.3.2019 byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění a byla mu stanovena lhůtu k vyjádření v délce 30 dnů ode dne doručení (do 29. 4. 2019). Na žádost žalobce byla tato lhůta prodloužena do 25. 5. 2019, resp. do pondělí 27. 5. 2019. Další žádosti ze dne 27. 5. 2019 o prodloužení lhůty správce daně nevyhověl s tím, že žalobce již měl dostatečný prostor k vyjádření a další prodlužování by zapříčinilo zbytečné průtahy v řízení. Dne 9. 6. 2019 požádal žalobce o další prodloužení lhůty, jeho žádost byla dne 12. 6. 2019 zamítnuta a byl pozván k projednání zprávy o daňové kontrole nejprve na 18. 6. 2019, poté na 8. 7. 2019. Dne 24. 6. 2019 bylo správci daně doručeno vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění, dne 28. 6. 2019 omluva z projednání zprávy o daňové kontrole s uvedením požadavku na zaslání stanoviska správce daně k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Žalobci byl nabídnut další termín (12.7.2019) k projednání zprávy o daňové kontrole, současně správce daně zaslal žalobci stanovisko k jeho vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Žalobce své vyjádření k výsledku kontrolního zjištění doplnil ještě dne 2.7.2019 a dne 9. 7. 2019 se opět omluvil z projednání zprávy o daňové kontrole. Dne 12.7.2019 bylo správci daně doručeno další doplnění vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Veškerá vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění včetně svého stanoviska zapracoval správce daně do zprávy o daňové kontrole s tím, že ke změně výsledku kontrolního zjištění nedošlo.

46. Správce daně výše uvedené jednání žalobce vyhodnotil jako opakované vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole, a proto žalobci zprávu o daňové kontrole zaslal dne 15.7.2019. Dne 24. 7. 2019 žalobce zaslal správci daně další doplnění vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Správce daně tak doplněné vyjádření vyhodnotil v úředním záznamu č. j. 1478410/19/2901-60562-708696 ze dne 31.7.2019 s tím, že nemělo vliv na závěry správce daně uvedené ve výsledku kontrolního zjištění a ve zprávě o daňové kontrole.

47. Zdejší soud k tomu uvádí, že výše uvedeným postupem nebyl žalobce jakkoli zkrácen na svých procesních právech a ani se tento postup nijak neprojevil v zákonnosti napadeného rozhodnutí. Je zřejmé, že žalobce se mohl (prostřednictvím daňové kanceláře, jež ho zastupovala) k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit v období od 28.3.2019 až do 27.5.2019, avšak v této lhůtě se nevyjádřil a namísto toho v poslední den lhůty požádal o její další prodloužení. Žalobci byl rovněž dvakrát marně nabídnut termín projednání zprávy o daňové kontrole.

48. Pokud správce daně jednání žalobce i s ohledem na jeho zastoupení daňovou kanceláří vyhodnotil jako záměrné oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a ukončení daňové kontroly, tak zdejší soud takové úvaze nemá co vytnout. Podle Nejvyššího správního soudu *„snaze vyhnout se projednání zprávy o daňové kontrole nasvědčují skutečnosti jako opakované omluvy žalobce i jeho zmocněnce, nevyužití lékařem povolených vycházek k návštěvě správce daně, neustálé odkládání dojednání termínu ústního jednání ze strany žalobce apod. (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 5. 2013, č. j. 2 Afs 17/2012-26). Na takové skutečnosti nelze nahlížet izolovaně, ale je třeba je vnímat ve vzájemné souvislosti (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2013, č. j. 7 Afs 97/2013-34). I důvodné omluvy z jednání podložené objektivními skutečnostmi tak mohou vést správce daně k legitimnímu závěru, že daňový subjekt se projednání zprávy o daňové kontrole vyhýbá. Osoby zúčastněné na správě daní (tj. i daňové subjekty) mají podle § 6 odst. 2 daňového řádu povinnost poskytovat správci daně součinnost. To platí i v případě projednání zprávy o daňové kontrole, které není možné dlouhodobě oddalovat pouze z toho důvodu, že daňovému subjektu se datum nařízeného jednání zrovna „nehodí“. Pokud se daňový subjekt nemůže z důležitých důvodů nařízeného jednání zúčastnit, jeho povinností je poskytnout správci daně součinnost např. při dohodnutí jiného termínu a svoji účast zajistit i za cenu využití substitučního zastoupení právního zástupce či při nepřítomnosti statutárního zástupce daňového subjektu.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.3.2017, č.j. 4 Afs 240/2016-71). Citované závěry lze vztáhnout i na situaci v nyní posuzované věci.

49. Žalobce rovněž shodně jako v odvolání namítá, že kontrolní zjištění je neúplné, neboť neobsahuje závěry ohledně tvrzeného výsledku hospodaření ani tvrzeného základu daně před uplatněním odpočtu na podporu VaV. K tomu již žalovaný žalobci vysvětlil, že žádná taková povinnost z daňového řádu neplyne. Navíc ze zprávy o daňové kontrole plyne, o co se úprava základu daně žalobce opírá. V podrobnostech k tomu zdejší soud odkazuje na body 66 až 68 napadeného rozhodnutí.

50. Pokud jde o námitku neúplnosti zprávy o daňové kontrole, správce daně kromě vyjádření ze dne 24.7.2019 se se všemi vyjádřeními žalobce, byť podanými po lhůtě, vypořádal. Pokud jde o poslední vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, tak tím se nadto zabýval i žalovaný v bodech 71 a 72 napadeného rozhodnutí, na které zdejší soud pro stručnost odkazuje. Žalovaný zde zdůraznil, že toto vyjádření neobsahovalo žádný návrh na doplnění dokazování a vztahovalo se ke straně 28 výsledku kontrolního zjištění, kde se správce daně zabýval shodností (podobností) výkresů zápustek u některých projektů.

Žalobce u projektů č. 14782, č. 14785, č. 14806, č. 14815 a č. 14822 požádal správce daně o jejich vyřazení z odpočtu VaV, u ostatních tam zmíněných projektů uvedl, že tvrzení správce daně o shodnosti tvaru a odlišnosti pouze v rozměrech je nesprávné, přičemž vždy uvedl, v čem jsou porovnávané výkresy odlišné. K nesouhlasu ohledně shodnosti či podobnosti projektové dokumentace žalovaný poznamenal, že správce daně na straně 28 výsledku kontrolního zjištění pouze popsal, co z předložené projektové dokumentace na první pohled vyplývalo. K samotnému hodnocení projektové dokumentace z hlediska naplnění věcné stránky však správce daně nepřistoupil a výslovně to uvedl i na str. 29 výsledku kontrolního zjištění. Podle žalovaného tak nemohlo vyjádření ze dne 24.7.2019 změnit výsledek kontrolního zjištění, s čímž se zdejší soud ztotožňuje, neboť obsah vyjádření se míjí s důvody neuznání odpočtu VaV, jak byly výše rozvedeny. I toto doplnění vyjádření k výsledku kontrolního zjištění však bylo řádně vypořádáno.

51. Pokud jde o námitku související s hodnocením ústního jednání ze dne 8.2.2019 (str. 76 zprávy o daňové kontrole), tak podle žalobce již zmiňované „excelové tabulky“ představují výstupy informačního systému, který byl správci daně „již zpřístupněn při místním šetření dne 8.2.2019“, kde žalobce demonstroval, že výdaje (náklady) jsou v jeho systému zachyceny odděleně od ostatních nákladů prostřednictvím unikátních kódů, a žalobce uvádí, že proti tomu správce daně „ničeho nenamítal“. Ze správního spisu plyne, že žalobce správci daně demonstroval na 12 náhledech obrazovky z informačního systému na projektu s názvem 14799.00.0001 – Klikový hřídel, jakým způsobem zjišťoval výši nákladů na výrobní ocel a že k evidenci výdajů pro účely odpočtu na VaV zjišťoval ceny materiálu z informačního systému podle čísla dílu a čísla dílenské zakázky. K tomu zdejší soud uvádí, že žalobce v průběhu daňové kontroly ničím neprokázal, že by vedl řádnou evidenci výdajů v době realizace projektů, která by byla průkazná a kompletní ke dni ukončení projektů, a nadto správce daně poukázal na řadu dalších nesrovnalostí. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně odkázal na výsledek kontrolního zjištění a žalobci k této argumentaci sdělil, že zmiňovaný informační systém je pouze podkladem pro vytvoření oddělené evidence a nikoli zákonem požadovanou oddělenou evidencí. S tím zdejší soud souhlasí. Ani tato námitka tudíž není důvodná.

52. Pokud jde o důkazní návrhy žalobce, zdejší soud jim nevyhověl, neboť je má s ohledem na dostatečně zjištěný skutkový stav, kdy těžiště jeho zjišťování leží primárně v daňové kontrole, za nadbytečné. Zdejší soud nedokazoval doplněním vyjádření žalobce ze dne 2.7.2019, které se týkalo vysvětlení toho, kolik kusů výrobků představovalo tzv. dílenskou zakázku a kolik kusů bylo objednáno zákazníkem, neboť je součástí správního spisu a zabýval se jím už správce daně (str. 79 až 81 zprávy o daňové kontrole). Rovněž zdejší soud nepovažoval za potřebné dokazovat daňovým spisem (a veškerými žalobcem zmiňovanými vyjádřeními), neboť se jím ve správním soudnictví nedokazuje, jelikož byl podkladem rozhodnutí žalovaného a je rovněž podkladem rozhodnutí zdejšího soudu. Stejně tak zdejší soud nepovažuje za potřebné dokazovat dle návrhů žalobce, kterým již v daňovém řízení nevyhověl správce daně a žalovaný, ani nepovažuje za potřebné ustanovit znalce. Zdejší soud k tomu uzavírá, že rozhodnutí žalovaného dává dostatečnou odpověď na odvolací námitky žalobce a závěry žalovaného a správce daně se rovněž opírají o dostatečné skutkové důvody, v jejichž hodnocení zdejší soud nespatřuje žádnou účelovost.

53. Zdejší soud s ohledem na výše uvedené neshledal žalobu důvodnou a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

IV. Náklady řízení

54. O nákladech řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný,
a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 9. prosince 2022

David Raus v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.