



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Zuzany Bystřické a soudců Martina Kopy a Petra Pospíšila ve věci

žalobkyně: **DHL Supply Chain, s. r. o.**, IČO: 49240650
se sídlem Loděnická 963, 691 23 Pohořelice
zastoupena advokátem JUDr. Ondřejem Trubačem, Ph.D., LL.M.
se sídlem Klimentská 1216/46, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 2. 2021, č. j. 6460/21/5200-11433-711918 a
č.j. 6461/21/5200-11433-711918,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Podstata věci

1. V této věci jde o to, zda si žalobkyně oprávněně uplatnila položku odčitatelnou od základu daně v podobě výdajů na výzkum a vývoj za zdaňovací období let 2014, 2015 a 2016. Sporné

je, zda splnila formální podmínky: (1) uvedení konkrétního způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků a (2) vedení oddělené evidence výdajů (nákladů). Podle žalobkyně žalovaný hodnotil splnění těchto podmínek příliš formalisticky.

II. Skutkové okolnosti a rozhodnutí správních orgánů

2. Žalobkyně si v daňovém priznání k dani z příjmů za roky 2014, 2015 a 2016 uplatnila odečitatelnou položku – výdaje na projekty výzkumu a vývoje uskutečněné v těchto letech.
3. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj jako správce daně zahájil u žalobkyně v březnu 2018 daňovou kontrolu. Jejím výsledkem bylo doměření daně z příjmu právnických osob za rok 2014 ve výši 1 343 110 Kč, za rok 2015 ve výši 1 610 250 Kč a za rok 2016 ve výši 2 003 550 Kč. Podle správce daně žalobkyně uplatnila nárok na daňový odpočet neoprávněně. Nesplnila formální náležitosti projektu a měla nedostatky ve vedení oddělené evidence. Žalobkyně se proti dodatečným platebním výměrům odvolala.
4. Žalovaný rozhodnutím ze dne 22. 2. 2021, č. j. 6460/21/5200-11433-711918 („první rozhodnutí žalovaného“), zamítl odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru za zdaňovací období roku 2014. Rozhodnutím ze dne 22. 2. 2021, č. j. 6461/21/5200-11433-711918 („druhé rozhodnutí žalovaného“) pak změnil výrok dodatečných platebních výměrů za roky 2015 a 2016 tak, že dodatečně snížil základ daně. Nárok na odpočet za podporu výzkumu a vývoje však neuznal. V obou případech dal za pravdu správci daně ohledně nedostatků ve formálních náležitostech projektů na podporu výzkumu a vývoje i ve vedení oddělené evidence.
5. Žalovaný konstatoval, že projekt *Vývoj algoritmů pro podporu provozu distribučních center*, který žalobkyně předložila, představuje souhrnný dokument, jenž se skládá z několika samostatných vývojových úloh. Žalovaný dal za pravdu správci daně, že se ve skutečnosti jedná o několik samostatných projektů. V takovém případě musí každý z nich splňovat podmínky uvedené v příslušných ustanoveních zákona o daních z příjmů
6. Problém byl zejména v tom, že z předložených dokumentů (mzdové listy zaměstnanců podílejících se na projektu, evidence odpracované doby a vyčíslení souvisejících nákladů) nebylo patrné, jakou část úvazku zaměstnanec skutečně odpracoval pro konkrétní dílčí vývojovou úlohu. Dále nebylo patrné, kterou část úvazku věnoval ostatním pracovním činnostem, resp. kolik hodin či dní každý ze zapojených zaměstnanců skutečně strávil prací na dílčím vývojovém úkolu.
7. Kromě toho žalobkyně vymezila způsob kontroly a hodnocení projektu pouze obecně a souhrnně pro všechny jednotlivé vývojové úlohy. Nebylo zřejmé, zda se všechny vztahují ke všem podprojektům, či zda uplatní některý způsob u některého podprojektu a jiný zase u jiného podprojektu. Žalobkyně způsob kontroly a hodnocení projektu nedoložila ani poté, co jí k tomu správce daně vyzval.
8. Žalovaný nezkoumal naplnění věcných podmínek (přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasňování výzkumné či technické nejistoty). Žalobkyně totiž nesplnila už formální náležitosti projektu.

III. Žaloba

9. Žalobkyně předně namítá, že žalovaný ve svých rozhodnutích nesprávně posoudil otázku vzniku nároku na odpočet na podporu vědy a výzkumu podle § 34 odst. 4 a násl. zákona o

daních z příjmů. Otázku splnění požadavků na formální stránku projektu výzkumu a vývoje posoudil svévolně a nepřezkoumatelně.

10. Žalovaný nesprávně vykládá § 34c odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jediným znakem projektu je podle zákona to, že vymezuje výzkumné a vývojové činnosti. To projekty žalobkyně splňují. Požadavek žalovaného, aby každý projekt směřoval ke konkrétnímu výstupu, nemá oporu v zákoně, judikatuře, ani v metodickém pokynu Ministerstva financí č. D-288. Žalovaný postupoval tak, aby za každou cenu odmítl uznat nárok žalobkyně na daňový odpočet.
11. Žalovaný také odkazuje na nepřiléhavou judikaturu. Pokud jde o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2017, sp. zn. 10 Afs 77/2017-53, soud v něm řešil postup daňového subjektu, který nejdříve vyhotovil zcela obecný projekt a teprve v průběhu zdaňovacího období k němu podle svých potřeb přiřazoval konkrétní dílčí úlohy. V případě projektů žalobkyně však nelze mluvit o obecnosti. Projekty jsou naopak konkrétní, je z nich zřejmé, jaké výzkumné činnosti se v nich budou provádět a neumožňují přiřazování dalších úloh v průběhu jejich řešení. Výklad žalovaného podkopává právní jistotu subjektů zabývajících se výzkumem a vývojem i předvídatelnost souvisejících norem zákona o daních z příjmů.
12. Žalovaný nezkoumal obsah jednotlivých dílčích vývojových úloh a jejich vzájemnou souvislost. Jedná se o technicky složitou problematiku. Výzkumná činnost z velké části spočívá ve vývoji algoritmů, datových infrastruktur a rozhraní, u kterých lze předpokládat vzájemnou využitelnost získaných poznatků a výsledků výzkumné činnosti.
13. Žalobkyně již ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a také v podaném odvolání tvrdila, že dílčí vývojové úlohy mají věcnou i oborovou spojitost. Žalovaný to ale ignoroval. Z judikatury přitom plyne, že správce daně zpravidla nedisponuje dostatečnými technickými znalostmi k posouzení důkazních prostředků technické povahy (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119). Měl proto ustanovit znalce, což však neudělal.
14. Žalovaný tvrdí, že projekty neobsahují žádné požadované náležitosti s výjimkou vymezení cílů. Tento názor je absurdní, protože je na první pohled zřejmé, že v projektech jsou potřebné údaje, týkající se jednotlivých dílčích úloh. Postup žalovaného je přepjatě formalistický.
15. Žalobkyně doložila formálně bezvadné projekty výzkumu a vývoje. Ze znaleckých posudků, které v řízení předložila, také vyplývá splnění věcných podmínek pro vznik nároku na odpočet. Jde proti smyslu zákona, pokud žalovaný hledá pouze formální důvody pro odmítnutí nároku.
16. Nezákonné bylo také posouzení věcných podmínek pro vznik nároku na odpočet. Žalovaný uvádí, že správce daně tuto otázku v daňové kontrole nezkoumal. Zprávy o daňové kontrole však uvádí, že projekty nesplňovaly zákonem definované formální ani věcné podmínky. Z toho je zřejmé, že se správce daně se ve zprávě o daňové kontrole nepřezkoumatelně a bez opory ve znaleckém posudku vyjádřil k otázce splnění věcných podmínek pro vznik nároku na odpočet. Toto pochybení sice samo o sobě nezakládá důvod pro zrušení rozhodnutí žalovaného, soud by se k němu ale měl vyjádřit.
17. Také otázku oddělené evidence správní orgány posoudily nesprávně. Souvisí to s nesprávným závěrem, že žalobkyně měla místo jednoho projektu vypracovat samostatný

projekt pro každou dílčí vývojovou úlohu. Žalobkyně vedla evidenci ve vztahu k projektům tak, jak je vymezila. Stejně jako je nezákonné odmítnutí formálně bezvadných projektů, je nezákonné i odmítnutí důsledně vedené oddělené evidence výdajů pouze s poukazem na to, že ji žalobkyně měla vést podle jednotlivých dílčích vývojových úloh.

18. V poslední námitce žalobkyně namítá podjatost úředních osob rozhodujících v prvním stupni. Odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018-113, ve kterém soud ostře kritizoval praxi Generálního finančního ředitelství o cílových odměnách pro úřední osoby finanční správy za doměření daně z důvodu neuznání odpočtu na výzkum a vývoj. Z bodu 71 tohoto rozsudku vyplývá, že příslib cílových odměn platil pro řízení zahájená v období od 29. 2. 2016 až 31. 12. 2018. V případě žalobkyně daňová kontrola započala v březnu 2018. Jelikož Nejvyšší správní soud uvedená kritéria odměňování (tj. preference co nejvyššího doměrku daně) považuje za „naprosto nepřijatelná“, vznikla podjatost úředních osob v řízení před prvostupňovým správcem daně. Závěry daňové kontroly z toho důvodu nelze použít pro další řízení. Podjatost úředních osob je zřejmá jak z formalistického a nezákonného hodnocení nároku na odpočet, tak z naprosté absence relevantního vypořádání se s argumenty žalobkyně.

IV. Vyjádření žalovaného

19. Žalobní námitky korespondují s těmi odvolacími. Žalovaný proto primárně odkázal na napadená rozhodnutí. Nesouhlasí s tím, že by byla nepřezkoumatelná. V opačném případě by žalobkyně nedokázala věcně polemizovat s jejich závěry.
20. Postup žalovaného nebyl přepjatě formalistický. Položky odčitatelné od základu daně jsou formou veřejné podpory, jež zvýhodňuje určité subjekty oproti jiným subjektům. Striktní vyžadování všech zákonných náležitostí pro uplatnění odpočtu nelze vykládat jako projev přehnaného formalismu. Jde především o komplexní odsouhlasení všech podmínek, které osvědčují, zda správce daně a žalovaný konkrétnímu daňovému subjektu oproti ostatním v jím tvrzené výši (ne)uznají daňovou výhodu v podobě odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Správce daně i žalovaný se při posuzování projektu řídili Pokynem D-288. Proto jejich požadavky nelze označit za nepřezkoumatelné, svévolné či nezákonné.
21. Uvedení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu je jednou ze zákonných náležitostí projektu [§ 34c odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů]. Tato náležitost vyplývá z požadavku na soustavnost a systematičnost, tj. že se projekt výzkumu a vývoje provádí a vede se plánovaným způsobem se záznamy obsahujícími hodnocení postupu. Musí tedy být také zřejmé způsoby, jakými se budou kontrolovat a hodnotit výsledky. Musí být zřejmé, kdo, kdy a jak bude kontrolu provádět, či jaké záznamy bude o kontrole pořizovat. Žalobkyně tuto podmínku nesplnila. Vytvořila jeden obecný projekt, pod který podřadila dílčí podprojekty, aniž by tomu přizpůsobila jednotlivé formální náležitosti projektu. Způsob kontroly a hodnocení projektu žalobkyně vymezila obecně a souhrnně pro všechny dílčí vývojové úlohy dohromady. Není tak zřejmé, zda se vymezení této obsahové náležitosti projektu vztahuje ke všem podprojektům, či zda žalobkyně uplatní některý způsob u některého podprojektu a jiný zase u jiného podprojektu.
22. Z argumentace žalobkyně plyne, že se domáhá aplikace zásady *in dubio pro libertate*. Tuto zásadu lze aplikovat pouze v situaci, ve které zůstanou po použití všech interpretačních metod skutečně dva rovnocenné výklady právního předpisu. Zákon o daních z příjmu ale jasně stanovuje požadavky na uvedení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení

projektů a dosažených výsledků. Je pak na žalobkyni, jakým způsobem tento formální požadavek naplní.

23. Správce daně nemusel ve věci ustanovovat znalce. K tomu by musel přistoupit, jen pokud by žalobkyně předložila důkazní prostředky technického charakteru a správce daně by nedisponoval odbornými znalostmi, které jsou nutné k posouzení odborných otázek ve vztahu k hodnocení dosažených prvků novosti či odstraňování technické nejistoty. Tuto věcnou podmínku ale správce daně nehodnotil.
24. Pokud jde o oddělenou evidenci nákladů, žalovaný konstatuje, že žalobní námitka je nekonkrétní. Povinnost vést oddělenou evidenci výdajů (nákladů) na výzkum a vývoj v členění na jednotlivé projekty a jednotlivé účetní případy vyplývá z § 34b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, Pokynu D-288 i relevantní judikatury správních soudů. Žalobkyně v tomto ohledu neunesla své důkazní břemeno.
25. Úřední osoby správce daně nebyly podjaté. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu, na který žalobkyně odkazuje, nelze automaticky dovozovat podjatost všech úředních osob. Ani Nejvyšší správní soud v dané věci nekonstatoval podjatost. Pokud by žalobkyně měla pravdu, znamenalo by to nutnost ukončit všechna daňová řízení týkající se odpočtu na výzkum a vývoj za období platnosti daného dokumentu. To však Nejvyšší správní soud jistě nezamýšlel. V případě žalobkyně úřední osoby správce daně v souvislosti s kontrolou odpočtu na podporu výzkumu a vývoje nedostaly odměnu v závislosti na doměřené dani.

V. Replika žalobkyně

26. Zásadní vadou rozhodnutí žalovaného je chybný předpoklad, že žalobkyně měla místo jednoho projektu pořídit projektů více a jednotlivé obsahové náležitosti tudíž rozepsat do vícero projektů. Požadavky žalovaného ale nevyplývají ze zákona. Žalovaný je dovedl bez bližšího odůvodnění. Postup žalovaného odporoval nejen textu, ale i účelu a smyslu dotčených ustanovení zákona o daních z příjmů.
27. K požadavku na stanovení způsobu kontroly a hodnocení prováděného výzkumu žalobkyně dodává, že část 3. projektové dokumentace přesně v intencích zákonných požadavků obsahuje procesní vymezení způsobu kontroly, které lze aplikovat na projekt jako celek. Popis uvedený v projektu žalobkyně je ve svém rozsahu a detailnosti nadstandardní. V rozsudku ze dne 10. 8. 2020, č. j. 29 Af 68/2018-90, Krajský soud v Brně považoval za dostatečnou považoval formulaci, že „řešení projektu bude 1x za rok kontrolovat a hodnotit Ing. M. T. O této kontrole sepíše zápis.“
28. Pokud žalovaný namítá, že žalobkyně neprokázala ani faktické provádění kontroly projektu, tato otázka není podstatná. Navíc již v průběhu řízení žalobkyně navrhovala správním orgánům, aby provedly důkaz dokumenty osvědčujícími průběžné vyhodnocování projektů. Na tento důkazní návrh ale nijak nereagovaly.
29. Žalobkyně je přesvědčená o tom, že existence příslibu odměn a jeho časová souvislost se způsobem vedení daňové kontroly a jejími extrémními závěry zakládá důvodné podezření o podjatosti. Část daňové kontroly prováděly pracovníci Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj. Nelze přitom vyloučit, že odměnu za doměření daně dostali oni. Žalovanému by proto soud měl uložit, aby mu sdělil totožnost všech pracovníků finanční správy, kteří se na daňové kontrole podíleli. Žalovaný dovozuje absenci podjatosti s odkazem na svůj úřední záznam ze dne 8. 2. 2021. Žalobkyně ale jeho obsah nezná. Navíc

úřední záznam jako důkaz nepostačuje (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2020, č. j. 9 Afs 108/2020-49).

VI. Hodnocení věci soudem

30. Žaloba *není důvodná*.
31. Jádrem sporu je otázka, zda správní orgány po právu neuznaly nárok žalobkyně na daňový odpočet na podporu výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Konkrétně jde o to, zda správně posoudily (ne)splnění formálních podmínek pro uznání nároku a zda nepostupovaly přepjatě formalisticky. Jde o (a) vymezení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků a (b) vedení oddělené evidence výdajů (nákladů) na výzkum a vývoj. Sporná je také (c) otázka podjatosti úředních osob správce daně.
- a. Projekt předložený žalobkyní nesplňoval formální požadavky plynoucí ze zákona o daních z příjmů*
32. Podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, může poplatník uplatnit odpočet nákladů na realizaci výzkumu a vývoje od základu daně. Náklady na výzkum a vývoj lze tedy ve skutečnosti uplatnit dvakrát. Jednou jako daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů a podruhé podle § 34 odst. 4 téhož zákona. S ohledem na atraktivitu tohoto institutu pro daňové subjekty a z důvodu prevence jeho zneužívání zákon předepisuje mnoho formálních a materiálních podmínek, které je třeba splnit.
33. Mezi formální zákonné požadavky se řadí zejména povinnost vypracovat projektovou dokumentaci, ve které poplatník uvede oznámený název projektu výzkumu a vývoje a vymezí činnost ve výzkumu a vývoji podle zákona upravujícího podporu výzkumu a vývoje (§ 34c odst. 1 zákona o daních z příjmů). Mezi náležitosti projektové dokumentace pak (mimo jiné) patří uvedení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu i dosažených výsledků prováděných ode dne oznámení záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje [§ 34c odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů].
34. V rozsudku ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018-113, Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „projekt výzkumu a vývoje musí být uceleným dokumentem obsahujícím zákonem předepsané náležitosti. Ačkoliv stěžovatelka ne zcela souhlasí s podmínkou naplnění formální stránky projektu, jedná se o zákonem stanovenou povinnost sloužící proti zneužívání poskytovaného daňového zvýhodnění v podobě daňového odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Pro všechny daňové subjekty platí stejné zákonem výslovně stanovené (formální) podmínky pro uplatnění odpočtu. V případě důvodných pochybností správce daně, což absence formálních náležitostí zajisté je, zůstává na daňovém subjektu povinnost pochybnosti vyvrátit.“ (bod 100 citovaného rozsudku).
35. Vady projektu výzkumu a vývoje jsou vadami, které v daňovém řízení nelze zhojit. Důvodem pro takto přísný přístup při hodnocení náležitostí projektů výzkumu a vývoje je ten, že zákonodárce poskytl daňovým subjektům věnujícím se výzkumu a vývoji určitou výhodu v podobě možnosti *de facto* dvojího odečtení nákladů na výzkum a vývoj. První má podobu účinných výdajů pro účely zjištění základu daně. Druhý má podobu odečtení těchto výdajů od již zjištěného základu daně. Z fiskálního pohledu se tak jedná o jisté daňové zvýhodnění určitých daňových subjektů, které tak mají možnost snížit svou daňovou povinnost prostřednictvím veřejných finančních prostředků. V takové situaci pak stát zcela

oprávněně bude mít zájem na striktním dohledu nad nakládáním s těmito prostředky. Stejně jako bude moci nastavit striktní podmínky pro možnost využití takových prostředků z důvodu rizika jejich možného zneužití.

36. Pokud tedy zákon o daních z příjmů stanoví určité náležitosti projektu výzkumu a vývoje jako podmínku pro uplatnění výhody v podobě odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu daně z příjmů právnických osob, pak orgány finanční správy mohou kontrolovat dodržování podmínek pro uplatnění této výhody mnohem striktněji než v případě, ve kterém stát zasahuje do vlastnického práva daňových subjektů prostřednictvím stanovení daňových povinností. To však neznamená, že orgány finanční správy mohou vyžadovat po daňových subjektech splnění podmínek, které ze zákona jasně neplynou.
37. Výhrady, které má žalovaný k projektu výzkumu a vývoje předloženého žalobkyní, souvisí primárně s tím, že jednotlivé vývojové úlohy, které žalobkyně ve svém projektu definuje, jsou podle žalovaného ve skutečnosti samostatnými projekty. Proto bylo třeba, aby žalobkyně doložila splnění formálních náležitostí ve vztahu ke každému z těchto podprojektů.
38. Soud však musí dát částečně za pravdu žalobkyni, že taková podmínka ze zákona o daních z příjmů neplyne. Projekt výzkumu a vývoje je souhrnným dokumentem, vypracovaným před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje, v němž poplatník vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji, a který musí splňovat příslušné formální požadavky (§ 34c odst. 1 zákona o daních z příjmů ve znění do 31. 3. 2019). Ze zákona však neplyne, že by poplatník nemohl v rámci projektu vymezit několik dílčích úkolů se samostatnými cíli, pokud spolu věcně souvisejí a přispívají k naplnění jednotného cíle vymezeného v základním projektu.
39. Žalovaný v tomto ohledu odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017-53, ve kterém soud uvedl, že „[v]ymezení cíle projektu nekonkrétním textem tak, aby v budoucnosti bylo možné pod takový cíl zařadit neomezené množství budoucích zakázek, nepovažuje NSS za průkazné a reálně vyhodnotitelné. Nic nebránilo stěžovatelce v tom, aby k vyhlášení projektu výzkumu a vývoje přistoupila až v okamžiku, kdy byla seznámena se zadáním jednotlivých zakázek. Situaci nelze řešit tak, že stěžovatelka vytvoří univerzální obecný projekt pro všechny budoucí zakázky, které spolu jinak nesouvisí a jejichž výzkumné cíle se liší.“ (bod 26 citovaného rozsudku).
40. Žalobkyně má pravdu, že tento rozsudek nemá pro její věc relevanci. Problémem ve věci posuzované Nejvyšším správním soudem nebyl v tom, že by se projekt skládal z několika podprojektů, ale v tom, že před jeho zahájením nebylo vůbec jasné, kolik a jakých takových podprojektů by měl v budoucnu zahrnovat. Nejvyšší správní soud stěžovateli nevyčítal, že projekt zahrnoval několik dílčích úkolů, ale že stěžovatel tyto úkoly předem nedefinoval. Žalobkyně naproti tomu nevymezila svůj projekt tak neurčitým způsobem, jaký byl v citovaném rozsudku předmětem kritiky ze strany Nejvyššího správního soudu. Součástí jejího projektu naopak byly zcela konkrétní a předem specifikované vývojové úlohy.
41. Žalovaný poukázal na to, že každý z dílčích podprojektů má konkrétní výstup v podobě konkrétního specifického řešení úkolu pro konkrétního zákazníka. To však podle krajského soudu neznamená, že by se materiálně jednalo o samostatně stojící projekty. Jednotlivé dílčí projektové úkoly pouze rozvíjí a konkretizují vymezený cíl projektu. Společně přispívají k jeho naplnění. Žalovaný své závěry ani nijak blíže nerozvádí a nezdůvodňuje. Z jeho

rozhodnutí není jasné, podle kterých kritérií vůbec posuzuje, zda dílčí úkol materiálně odpovídá samostatnému projektu ve smyslu § 34c odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ani blíže nevysvětluje, z čeho dovozuje, že žalobkyně nemohla projekt výzkumu a vývoje formulovat takovým způsobem, jak to udělala.

42. Žalobkyně ve svém vyjádření k výsledku kontrolního zjištění uvedla, že jednotlivé vývojové úlohy mají úzkou vazbu. Všechny se týkají IT systémů pro řízení procesů ve skladech, navazujících transportů a nezbytné integrace na IT systémy zákazníků. Mají jednotnou metodiku, organizaci, řízení rizik, navazují na společnou ICT architekturu a její vizi. Podléhají centrálnímu vyhodnocení a kontrole. Byť jednotlivé úkoly definované v projektu výzkumu a vývoje mohou být relativně samostatné a každý z nich má konkrétní výstup i konkrétní specifické řešení úkolu pro konkrétního zákazníka, ani žalovaný nepochybně, že tyto úkoly spolu vzájemně souvisejí. Je proto pochopitelné, že i jednotlivé formální náležitosti podle § 34c odst. 1 zákona o daních z příjmů mohou být pro tyto podprojekty totožné. Za těchto okolností nebylo na místě požadovat, aby žalobkyně předložila samostatný projekt pro každý z podprojektů.
43. Nicméně lze podle soudu trvat na tom, aby způsob vymezení formálních náležitostí v projektové dokumentaci žalobkyně minimálně přizpůsobila tomu, že její projekt tvoří několik relativně samostatných úkolů. To platí, zejména pokud jde o vymezení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků. Hodnocení celkové úspěšnosti projektu se totiž bude v takovém případě odvíjet od splnění jednotlivých vývojových úloh. Pokud každá z těchto dílčích úloh spočívá ve vývoji specifických procesů, postupů a algoritmů, lze předpokládat, že ani způsob kontroly jejich provádění a hodnocení úspěšnosti nebude zcela totožný.
44. Právě nesplnění této formální podmínky přitom žalovaný žalobkyni vytýká. Odůvodňuje to hlavně tím, že žalobkyně v projektech vymezila způsob kontroly obecně a souhrnně pro všechny jednotlivé vývojové úlohy dohromady. Proto nebylo zřejmé, zda se všechny vztahují ke všem podprojektům, anebo ne. Soud z toho důvodu dal žalovanému za pravdu, že žalobkyně skutečně nevymezila způsob kontroly a hodnocení projektu dostatečně konkrétně.
45. K nesplnění formálního požadavku na stanovení způsobu kontroly a hodnocení nedojde jen tehdy, pokud se projekt o způsobu kontroly a hodnocení nezmiňuje vůbec, ale i tehdy, pokud tento způsob vymezuje nedostatečně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 9. 2021, č. j. 7 Afs 411/2019-54, bod 41). Ustanovení § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů vyžaduje, aby tvůrce projektu mimo jiné stanovil, jakým způsobem a na základě jakých kritérií se bude po věcné stránce hodnotit, zda a do jaké míry byl projekt úspěšný (rozsudek Krajského soudu v Brně z 28. 2. 2018, č. j. 31 Af 35/2016-144, body 33 a 34, jehož závěry v této otázce potvrdil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018-52, bod 31).
46. Žalobkyně ve všech třech projektech vymezuje způsob kontroly a hodnocení projektu v zásadě stejně. Uvádí, že projekt bude standardně kontrolovat a vyhodnocovat podle interních pravidel žalobkyně v rámci příslušných porad a kontroly plnění plánu. Žalobkyně si nastavila a implementovala metody projektového řízení. V projektovém řízení všech dílčích vývojových úloh se bude aplikovat jednotná interní metodika DePICT, jejíž podstatou je dodržení předem stanoveného řetězce činností ve všech fázích. Dílčí úkoly se budou řešit v souladu s podrobnou zadávací dokumentací a jejich výstupy budou

popisovat konkrétní dokumenty. V průběhu řešení podléhají všechny vývojové aktivity metodologii pro zdokonalování procesů DMAIC. Ověření technické funkčnosti vyvíjených modulů a algoritmů proběhne testováním vyvíjených komponent oproti reálným datům a pomocí simulací reálných situací. V případě potřeby – zejména při řešení vazeb na systémy klientů – proběhne testování ve spolupráci s externími subjekty.

47. *Takto vymezený způsob kontroly* ani podle soudu *není dostatečně konkrétní*, aby mohl naplňovat zákonný požadavek § 34c odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů vykládaný ve světle judikatury shrnuté výše. Žalobkyně především odkazuje na různé interní metodické pokyny týkající se obecně projektového řízení. Tyto metodické pokyny ale v daňovém řízení nepředložila. Z toho, jak žalobkyně vymezuje způsob kontroly a hodnocení projektu v jednotlivých projektech, tak ve výsledku neplyne, jakým konkrétním způsobem má kontrola projektu a plnění jednotlivých vývojových úloh probíhat, a jaké se z ní mají pořizovat výstupy. Vymezení způsobu kontroly je pouze velmi rámcové. Není z něj jasné, kdo měl kontrolu provádět, v jakých intervalech a v jaké formě měl výsledky kontroly zaznamenat. Z posuzovaných projektů nevyplývá nic konkrétního o samotném obsahu kontroly a hodnocení. Žalobkyně nijak nevymezila, podle jakých konkrétních pravidel se mělo po věcné stránce hodnotit, zda a do jaké míry bylo úspěšné řešení jednotlivých vývojových úloh i celého projektu.
48. Správce daně zároveň žalobkyni výzvou ze dne 16. 4. 2018 vyzval k tomu, aby kromě veškerých projektů a podprojektů a oddělené evidence nákladů doložila také ostatní dokumenty týkající se těchto projektů, jako např. hodnocení projektů, způsoby a metody výpočtu, kontrolu prováděného postupu výzkumu a vývoje, výsledek projektů, ukončení projektů, zkušební protokoly k projektům, závěrečnou zprávu k projektům a roční hodnocení vývojových úkolů.
49. Požadované dokumenty však žalobkyně nedoložila. Předložila sice tři souhrnné zprávy o jednotlivých projektech vypracované společností Deloitte. Ty se však věnují pouze kontrole evidence výdajů (nákladů) na projekt. Žalobkyně nedoložila žádné dokumenty svědčící o tom, že v průběhu realizace projektů skutečně prováděla průběžnou kontrolu způsobem vymezeným v projektu a že po jeho skončení provedla hodnocení úspěšnosti projektu. Konkrétní způsob, jakým žalobkyně prováděla kontrolu, neplyne ani ze znaleckých posudků, které předložila.
50. Hodlá-li podnikatel postupovat ekonomicky racionálně, skutečně investovat do reálného výzkumu a vývoje, a posléze požadovat od státu daňovou úlevu, měl by u každého projektu postavit zcela najisto, jak bude následně hodnotit, zda a do jaké míry byl projekt úspěšný a jakým způsobem se pozitivně promítne do jeho hospodářské činnosti. Je proto zcela legitimní po něm požadovat, aby v písemném projektu předem jasně vyznačil, jak konkrétně bude úspěšnost výzkumu a vývoje následně hodnotit.
51. To v projednávané věci žalobkyně nesplnila. Na základě zcela obecné metodiky hodnocení použitelné pro jakýkoliv projekt výzkumu a vývoje (kterou žalobkyně ani nedoložila), nelze určit, co by považovala za úspěšnou či neúspěšnou realizaci projektu. U vývoje systémů ICT si lze jistě představit, že samotný systém vznikne. Nicméně některé atributy nemusí odpovídat původní představě, ať již proto, že vývoj neproběhl zcela kvalitně, nebo proto, že se některé požadavky zkrátka nedalo objektivně zrealizovat. Proto musí být již předem patrná konkrétní kritéria pro hodnocení projektu.

52. Požadavek na vymezení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu i dosažených výsledků není samoučelný. Má mimo jiné umožnit finančním orgánům zkoumat, zda kontrola a vyhodnocení proběhly. A pokud skutečně proběhly, zda lze případné záznamy o výsledcích kontroly užít při doložení nároku na odpočet (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016-51, bod 40). Způsob vymezení kontroly a hodnocení v projektech žalobkyně zjevně nemohl takovou funkci plnit.
53. Žalobkyně odkazuje na rozsudek zdejšího soudu ze dne 10. 8. 2020, č. j. 29 Af 68/2018-90, ve kterém soud za dostatečně konkrétní vymezení způsobu kontroly považoval větu „řešení projektu bude 1x za rok kontrolovat a hodnotit Ing. M. T. O této kontrole sepíše zápis.“ Tento rozsudek však poté zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 21. 7. 2022, č. j. 8 Afs 170/2020-49, právě z důvodu nedostatečného vymezení způsobu kontroly projektu.
54. Požadavek daňových orgánů na předložení řádných projektů obsahujících všechny zákonem stanovené náležitosti není projevem přepjatého formalismu. Nejedná se o formální administrativní informace, ale o podstatné náležitosti projektu, které správci daně umožňují věcnou kontrolu toho, zda daňový subjekt vynaložil výdaje za účelem předpokládaným v § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, tj. zda byla v projektu realizoval výzkumnou a vývojovou činnost. Na řádnosti této dokumentace je nezbytné trvat i s ohledem na to, aby se zabránilo spekulativnímu a účelovému uplatňování odpočtů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 9. 2021, č. j. 7 Afs 411/2019-54, bod 45, a tam citovanou judikaturu).
55. S ohledem na výše uvedené tedy soud dospěl k závěru, že způsob vymezení kontroly a hodnocení v projektech žalobkyně je nedostačující. Nesplňoval formální nároky kladené na projekty výzkumu a vývoje ve smyslu § 34c odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů.

b. Žalobkyně doložila vedení oddělené evidence výdajů

56. Další z podmínek možnosti uplatnění výdajů vynaložených při realizaci výzkumu a vývoje je oddělená evidence těchto výdajů. Jejím účelem je prokazatelné vyčíslení vynaložené částky, kterou si poplatník (v případě splnění všech zákonných požadavků) může nárokovat ve formě odpočtu [§ 34b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů]. Zákon nechává na vůli poplatníka, jakým způsobem splnění této podmínky prokáže správci daně.
57. Smyslem oddělené evidence je „vytvoření úplného soupisu všech výdajů (nákladů) vynaložených daňovým subjektem při realizaci projektu výzkumu a vývoje, přičemž již ze samotné evidence musí být dostatečně patrna návaznost na konkrétní výdaj (náklad) vynaložený při realizaci projektu výzkumu a vývoje. 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, bod 47).

58. Judikatura také dovodila, že požadavkům § 34b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů vyhovuje vyúčtování mzdových nákladů dané určitým podílem pracovního úvazku věnovaného zaměstnancem realizaci projektu (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016-51, bod 49).
59. Žalobkyně do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje zahrnula pouze mzdové náklady svých zaměstnanců. K tomu doložila mzdové listy zaměstnanců podílejících se na projektu, evidenci odpracované doby na projektu a vyčíslení souvisejících osobních nákladů. Podle soudu tím dostatečně vyhověla požadavkům na vedení oddělené evidence výdajů na projekt.
60. Správce daně i žalovaný žalobkyni vytýkali především to, že uplatněné osobní náklady na zaměstnance nerozepsala a neevidovala tak, aby bylo patrné, jakou část úvazku zaměstnanec skutečně odpracoval pro konkrétní dílčí podprojekt. Tento požadavek však podle soudu jde nad rámec zákona. Z výše citované judikatury plyne, že smyslem povinnosti vést oddělenou evidenci je jednoznačně odlišit náklady vynaložené na realizaci projektu výzkumu a vývoje od těch, které s tímto projektem nesouvisí. Tomuto smysl a účelu přitom odpovídá, pokud daňový subjekt předloží pracovní výkazy zaměstnanců podílejících se na realizaci projektu, z nichž je zřejmé, kolik hodin strávili prací na projektu a jaká částka jejich mzdy na tento čas připadá. Podrobnější evidence odpracované doby na jednotlivé dílčí projektové úkoly (resp. podprojekty) by nijak nepřispěla k naplnění smyslu vedení oddělené evidence. Tento požadavek je proto neoprávněný.
61. Podstatné naopak je, že z dokladů předložených žalobkyní je zcela zřejmé, kolik přesně činí částka mzdových výdajů vynaložených na práci zaměstnanců odpracovanou na projektu. Žalobkyně žalovanému předložila pracovní smlouvy svých zaměstnanců a podrobné tabulky, ze kterých je u každého zaměstnance podílejícího se na projektu jasné, kolik hodin celkem odpracoval za jednotlivé měsíce trvání projektu, kolik z těchto hodin věnoval práci na projektu, kolik činí jeho celkové osobní náklady a jaká částka mzdy připadá na práci na projektu. Takto vedená evidence odpracované doby a osobních výdajů podle soudu plně postačuje k tomu, aby žalobkyně vyhověla zákonnému požadavku na vedení oddělené evidence.
62. Podpůrně lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2022, č. j. 6 Afs 161/2021-57, ve kterém se Nejvyšší správní soud zabýval podobnou situací, ve které šlo o jeden projekt, který se skládal z několika podprojektů. V dané věci stěžovatelka předložila (mimo jiné) měsíční a roční souhrny odpracovaných hodin konkrétními zaměstnanci, které lze považovat za evidenci podobného charakteru, jakou je podíl pracovního úvazku, který konkrétní zaměstnanci věnovali práci na projektu (dokonce se jedná o evidenci přesnější). Počet hodin odpracovaných na projektu jednotlivými zaměstnanci žalovaný nezpochyboval. V takové situaci mu ovšem podle Nejvyššího správního soudu nic nebránilo pokusit se spárovat tento údaj s doklady o tom, jakou mzda jim v daném období skutečně vyplatil.
63. Přestože zde tedy krajský soud shledává argumentaci žalobkyně důvodnou, je nicméně rozhodné, že v soudním přezkumu obstály závěry žalovaného o nesplnění jedné z formálních podmínek pro uplatnění odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje. Žalobkyně nedostatečně konkrétně vymezila způsob kontroly a hodnocení projektu (viz část a. výše).

64. Pro úplnost soud dodává, že při posuzování oprávněnosti uplatněného odpočtu správce daně primárně zkoumá splnění formálních podmínek uplatnění tohoto odpočtu. Jejich splnění je nezbytným předpokladem možnosti poplatníka uplatnit si odpočet. Jestliže v této fázi správce daně zjistí, že projektu chybí podstatné náležitosti, pak vyloučí uplatnění odpočtu ze základu daně a dále již neposuzuje věcnou stránku projektu. Tak tomu bylo i v tomto případě. Správce daně neposuzoval podmínky existence ocenitelného prvku novosti a odstranění technické nejistoty. Žalovaný pak ve svém rozhodnutí pouze obecně konstatoval, že i ve vztahu k posouzení ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty platí, že z projektové dokumentace není zřejmé, zda se všechny definované skutečnosti vztahují ke všem podprojektům či se ke konkrétnímu podprojektu vztahují pouze některé. Otázka naplnění věcných podmínek však nebyla důvodem pro neuznání nároku žalobkyně na daňový odpočet. Proto ani soud neměl důvod se jimi zabývat.

c. Pracovníci správce daně nebyli podjati

65. Žalobkyně dále namítá podjatost úředních osob správce daně, resp. žalovaného z důvodu nastavené politiky Generálního finančního ředitelství o odměňování v daném období (od 29. 2. 2016). Soud se však neztotožňuje s její interpretací závěrů Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 1 Afs 363/2018-113, že by se měla být podjatost úředních osob finanční správy z tohoto důvodu dovozovat jaksi *en bloc* automaticky. Takový závěr z rozsudku Nejvyššího správního soudu nevyplývá. V daném případě ani Nejvyšší správní soud této kasací námitce stěžovatelky nevyhověl. Nicméně Nejvyšší správní soud zdůraznil, že se jedná o skutečnost závažnou, která je třeba vzít do úvahy při přezkumu činnosti správců daně v daném období.
66. I ve své pozdější judikatuře Nejvyšší správní soud konstatoval, že jen ze samotného způsobu odměňování nelze dovodit automatickou a plošnou podjatost všech úředních osob daňových orgánů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2022, č. j. 2 Afs 194/2020-52, bod 23, obdobně také rozsudek ze dne 23. 6. 2022, č. j. 10 Afs 242/2020-40).
67. Jistě nelze připustit, aby výsledek daňového řízení (neuznání odpočtu) ovlivňovalo úsilí úřední osoby o zvýšení vlastního příjmu. Soud proto nepochybně nevhodnost takto nastavené politiky odměňování. Nicméně v posuzované věci skutečně nic nenasvědčuje tomu, že by dotčené úřední osoby jednaly z jiných pohnutek než ve snaze o důsledné dodržování zákona o daních z příjmů. Ani žalobkyně žádné jiné skutečnosti, které by mohly vyvolat pochybnosti o nepodjatosti příslušných úředních osob neuváděla. Její možnou podjatost dávala do souvislosti pouze s tím, že podle ní postupovali příliš formalisticky. Výše uvedené závěry soudu však potvrzují, že tomu tak nebylo. Byť soud shledal dílčí pochybení ve vztahu k otázce oddělené evidence nákladů, k neuznání nároku žalobkyně na daňový odpočet přesto došlo v souladu se zákonem.

VII. Závěr a náklady řízení

68. Krajský soud pro nedůvodnost žalobních námitek žalobu zamítl (§ 78 odst. 7 soudního řádu správního). Neúspěšná žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly (§ 60 soudního řádu správního).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 31. července 2023

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu