



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Kaniové a soudců Ivo Pospíšila a Michala Bobka v právní věci žalobce: **Lias Vintířov, lehký stavební materiál k. s.**, se sídlem Vintířov 176, Vintířov, zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 12. 2022, č. j. 46378/22/5200-11433-706478, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 17. 4. 2023, č. j. 57 Af 1/2023 - 58,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 12. 2022, č. j. 46378/22/5200-11433-706478, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 12. 6. 2020, č. j. 656292/20/2407-50522-405131, č. j. 656445/20/2407-50522-405131 a č. j. 656469/20/2407-50522-405131. Těmi správce daně doměřil žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2014, 2015 a 2016 vyšší celkem o částku 863 170 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně v celkové výši 172 634 Kč.

[2] Pro úplnost je třeba dodat, že dne 22. 1. 2018 zahájil správce daně u žalobce kontrolu daně za zdaňovací období let 2014, 2015 a 2016. Daňový subjekt uplatnil v uvedených zdaňovacích obdobích od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje u celkem 10 projektů výzkumu a vývoje. Správci daně vznikly o odpočtu pochybnosti, a proto mu dne 2. 5. 2019 doručil výzvu k prokázání tvrzených skutečností č. j. 586975/19/2407-60561-405005 a následně dne 10. 6. 2020 též zprávu o daňové kontrole č. j. 643322/20/2407-60561-405005. Dospěl v ní k závěru, že v projektech nejsou dostatečně konkrétně uvedeny cíle projektů, dosažitelné v době řešení projektů a vyhodnotitelné po jejich ukončení, ani způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků a též, že žalobce neprokázal vedení oddělené evidence nákladů projektů.

[3] Těmto závěrům se žalobce bránil u Krajského soudu v Plzni, který však žalobu zamítl.

[4] Předně přitom dospěl k závěru, že daň za zdaňovací období let 2014, 2015 ani 2016 nebyla stanovena po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. V této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020 - 40, publ. ve Sb. NSS pod č. 4056/2020, ve věci BOHEMIACHLAD, který na nyní posuzovanou věc dopadá jak po stránce skutkové, tak obsahuje též vypořádání i podstaty žalobcovy argumentace.

[5] Soud nepřisvědčil žalobním námitkám, podle nichž byl nezákonným důvod odepření daňového odpočtu spočívající ve formálních nedostatcích projektů, konkrétně absenci cílů projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, a absenci způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků. Soud neměl za důvodnou ani žalobní námitku, že daňové orgány pochybily, pokud učinily závěr, že žalobce nevedl řádnou oddělenou evidenci výdajů na materiál použitý při uskutečnění projektů od ostatních výdajů. Soud ve shodě s daňovými orgány dospěl k závěru, že projekty žalobce uvedené formální náležitosti nesplňovaly a vedená oddělená evidence osobních nákladů byla nedostatečná.

[6] Jako důvodnou naopak vyhodnotil žalobní námitku, že daňové orgány dospěly k nesprávnému závěru, že žalobce nepředložil řádnou oddělenou evidenci mzdových nákladů uplatněných v rámci odpočtu.

[7] Soud zdůraznil, že nesplnění jedné z formálních náležitostí projektu má za následek nemožnost uplatnit odpočet na dani. V soudním přezkumu tak obstály závěry žalovaného, že daňový subjekt nenaplnil formální podmínky pro uplatnění odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje, neboť projekty konkrétně nevymezovaly cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, a způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků. Závěr soudu o nezákonném závěru daňových orgánů ve vztahu k oddělené evidenci mzdových nákladů tak nemohl vést ke zrušení napadeného rozhodnutí.

II. Důvody kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost.

pokračování

[9] Předně setrval na názoru, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Ta dle názoru stěžovatele uplynula nejpozději dnem 1. 7. 2022. Rozhodnutí správního orgánu mu však bylo doručeno až 19. 12. 2022, tedy téměř půl roku po jejím uplynutí. Je si sice vědom judikatury, na kterou krajský soud odkázal – s tou však zásadně nesouhlasí a považuje ji za chybnou. Smyslem právní úpravy lhůty pro stanovení daně je zabránit tomu, aby vznikala daňovým subjektům povinnost prokazovat svá daňová tvrzení s neadekvátně velkým časovým odstupem od původního zdaňovacího období. Vlivem rozsudku ve věci BOHEMIACHLAD však dle něj dochází k absurdní situaci, ve které ta nejstarší období mají nejdelší lhůtu pro stanovení daně a ta nejmladší období mají lhůtu nejkratší. To považuje za protichůdné se smyslem a účelem dotčené právní úpravy.

[10] V kasační stížnosti se dále věnoval též samotným podmínkám pro uznání odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. V této souvislosti odkázal na svá předchozí podání; na uplatněné argumentaci plně setrval. Ve vztahu k rozsudku krajského soudu uvedl, že nesouhlasí s odkazy na judikaturu, která je relativně nová a je aplikována soudem a správcem daně retrospektivně na projekty schválené v minulosti, a to za situace, ve které takto přísná judikatura nemohla být daňovým subjektům dopředu známa a s požadovanou mírou podrobnosti tak nemohl počítat. Ve vztahu k požadavku na vymezení cíle projektu odkázal na stručný text § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů ve znění do 31. 12. 2013 a nepoměr s novější judikaturou správních soudů, která toto ustanovení vyložila extenzivně a nepředvídatelně.

[11] Opakovaně namítal, že žalovaný a soud směšují hodnocení formální a materiální stránky projektu. Tím se jednak dostávají do situace, ve které hodnotí otázky, jejichž hodnocení by mělo být provedeno až na základě znaleckého posudku. Narušují pak proces dokazování, jelikož v rámci prokazování splnění formálních podmínek odpočtu se jen stěží může hovořit o tom, že stěžovatel dostal příležitost k prokázání materiální stránky odpočtu (výzkumně-vývojové činnosti), která má být předmětem kontroly až následně, po potvrzení splnění formálních podmínek. V tomto ohledu považuje za chybnou též rozhodovací praxi kasačního soudu, která dle něj obsahuje stejné nedostatky. V této souvislosti kritizoval též, že by na něj v případě čerpání odpočtu na výzkum a vývoj měla být kladena jiná (přísnější) míra důkazního břemene než v případě jiných institutů daně z příjmů, které poskytují daňovým subjektům jakoukoli výhodu. Postup správních orgánů a soudů dle něj narušuje též princip právní jistoty a zásadu *in dubio mitius*.

[12] Vztaženo k nyní projednávané věci uvedl, že cíle projektu byly definovány dostatečně, přičemž jejich následné vyhodnocení je již otázkou materiální stránky, kterou musí posoudit znalec, nikoliv správní orgán.

[13] Stejně tak za dostatečné považuje definování způsobu kontroly a hodnocení, které jasně ukazuje, jakým způsobem bude kontrola a hodnocení projektu probíhat. Pokud se pak správce daně a žalovaný pouští do posouzení obsahové stránky projektu, a tedy toho, jak a kdy kontrola probíhala, co bylo obsahem porad, zda byly splněny jednotlivé dílčí úkoly, zda bylo vše řádně zaznamenáno atd., jedná se opět o prolínání formální a materiální stránky projektu. Shodně pak za dostatečnou považuje též evidenci materiálních nákladů –

ta dle něj prokazuje pomocí doložených receptur, jaký druh a množství z pořízeného materiálu použil v rámci projektu. Taková evidence nemůže být více jasná a její pravost byla potvrzena také v rámci svědeckých výpovědí.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že podanou kasační stížnost považuje za nedůvodnou, přičemž setrval na svých závěrech uvedených v napadeném rozhodnutí, které odpovídají i posouzení soudu uvedenému v napadeném rozsudku (na který dále v jednotlivých bodech odkázal). Navrhl proto zamítnutí kasační stížnosti. Upozornil však, že stěžovatel v kasační stížnosti povětšinou nijak nereaguje na argumentaci krajského soudu, přičemž pouze opakuje svou žalobní argumentaci a svůj setrvalý nesouhlas s dosavadní rozhodovací praxí správních soudů, včetně judikatury kasačního soudu.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost **není** důvodná.

[17] Soud, s ohledem na způsob, jakým je v dané věci v převážné části formulována kasační argumentace, považuje za nutné úvodem připomenout, že řízení ve správním soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou, což platí i v řízení o kasační stížnosti. S výjimkami uvedenými v § 109 odst. 4 větě za středníkem s. ř. s., je soud vázán důvody vymezenými v kasační stížnosti (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.), a proto preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti do značné míry předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudek ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54).

[18] Soud naopak není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (k tomu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014-20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009-99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007-46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008-60). Rozsudek krajského soudu je přezkoumáván v intencích kasačních námitek, se zřetelem k důvodům obsaženým v § 103 odst. 1 s. ř. s.

[19] Kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského (městského) soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.). Z toho plyne, že aby byla kasační stížnost způsobila k projednání, musí kvalifikovaně zpochybňovat právě rozhodnutí krajského (městského) soudu. Obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006 - 58: „*Uvedení konkrétních stížnostních námitek přitom nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání nebo v žalobě, neboť odvolací a žalobní námítka směřovaly proti jiným rozhodnutím, než je rozhodnutí přezkoumávané Nejvyšším správním soudem.*“ Kasační přezkum je možný jen v rozsahu, v jakém k tomu stěžovatel svou formulací kasačních

pokračování

námitek vytvoří prostor. Řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem nemůže být „*jakýmsi druhým pokusem ještě jednou a z pohledu stěžovatele lépe uvážit o tomtéž*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2019, č. j. 1 Afs 44/2019 - 41).

[20] Stěžovatel přitom v kasační stížnosti v rozporu s výše uvedeným napadá převážně rozhodnutí žalovaného (a do značné míry pouze „zkopíroval“ svou žalobní argumentaci), což se následně odráží ve způsobu vypořádání daných námitek kasačním soudem (k tomu viz dále). Uplatněné námitky mnohdy nesměřují proti nyní přezkoumávanému rozsudku (nebo pouze okrajově), a *stricto sensu* se tak nejedná o námitky ve smyslu § 103 odst. 1 s. ř. s; taková argumentace je nepřipustná (viz § 104 odst. 4 s. ř. s.). Obsah kasační stížnosti tak lze označit místy za „hraniční“. Soud v této souvislosti připomíná rozsudek ze dne 14. 6. 2017, č. j. 3 As 123/2016 - 40, v němž vyslovil, že stěžovatelům nic nebrání zopakovat žalobní argumentaci v případech, ve kterých ji krajský (městský) soud dostatečně nevypořádal, směřuje-li taková argumentace k existenci kasačního důvodu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (tedy nepřezkoumatelnosti soudního rozhodnutí či jiné vadě řízení před krajským soudem). Nejsou-li stěžovatelé spokojeni se skutkovým či právním posouzením věci krajským soudem, musí být z obsahu kasační stížnosti zřejmé, které závěry soudu pokládají za nedostatečné, respektive nesprávné, a z jakého důvodu.

[21] Kasační soud konstatuje, že rozsudek krajského soudu (a ani jemu předcházející rozhodnutí žalovaného) není nepřezkoumatelný. Z jeho pečlivého a detailního odůvodnění je plně seznatelné, jaké důvody soud vedly k výroku o zamítnutí podané žaloby (přičemž všechny nosné námitky žalobce soud vypořádal, vždy alespoň implicitně – viz např. rozsudek NSS z 27. 5. 2015, č. j. 6 As 152/2014 - 78, bod 23). Nepřezkoumatelnost nelze vnímat jako subjektivní představu o tom, jak měl soud o podané žalobě rozhodnout. Jde o objektivní překážku, která by Nejvyššímu správnímu soudu bránila závěry krajského soudu řádně přezkoumat. Tuto překážku kasační soud neshledal.

[22] Nejvyšší správní soud dále uvádí, že námitky shodně vznesené v odvolání a žalobě lze za určitých okolností vypořádat též souhlasným odkazem na to, jakým způsobem byly argumentovány v napadeném rozhodnutí. Shodně viz například rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, č. 1350/2007 Sb. NSS, kde kasační soud řešil naznačenou situaci ve vztahu k přezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu; žalobní a odvolací námitky se shodovaly a soud zde odkázal na rozhodnutí žalovaného. Je-li rozhodnutí žalovaného přezkoumatelné a zákonné, není praktické týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si osvojit se souhlasnou poznámkou. To platí též analogicky v případě, ve kterém jsou žalobní a kasační námitky do značné míry identické.

[23] Pro úplnost lze dodat, že ani účelem řízení o kasační stížnosti není obšírně vyvracet opakující se argumentaci stěžovatele, kterou se již dostatečně zabýval krajský soud v napadeném rozsudku; ta však zůstala mnohdy bez většího stěžovatelova „zájmu“ (mimo obecnou polemiku a opakovaný nesouhlas s relevantní judikaturou Nejvyššího správního soudu). Místo toho proto bude kasační soud stručně formulovat své právní závěry k jednotlivým stížnostním celkům (rozčleněno dle obsahu).

[24] Podle § 17 odst. 1 s. ř. s. „*[d]ospěl-li senát Nejvyššího správního soudu při svém rozhodování k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného*

v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, postoupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu. Při postoupení svůj odlišný právní názor zdůvodní.“ První senát Nejvyššího správního soudu však neshledal důvody se od dosavadní konstantní judikatury odchýlit; podmínky postoupení věci rozšířenému senátu tedy splněny nebyly.

[25] Stěžovatel nejprve opakovaně vznáší námitku prekluze, tj. stanovení daně po uplynutí příslušné lhůty. Je si sice vědom rozsudku kasačního soudu ve věci BOHEMIACHLAD, na kterou krajský soud odkázal a která posuzovanou situaci řeší, s tímto výkladem však nesouhlasí a považuje jej za chybný.

[26] Kasační soud v této souvislosti plně odkazuje na body 22 a následující napadeného rozsudku, kde se soud touto otázkou zcela vyčerpávajícím, pečlivým a zcela srozumitelným způsobem zabýval a precizně reagoval též na argumentaci žalobce. Ten svou (značně obecnou) žalobní argumentaci vtělil do kasační námitky, aniž by na toto obsáhlé argumentační snažení krajského soudu věcněji reagoval.

[27] V kasační stížnosti tak například zcela pomíjí, že závěry kasačního soudu ve věci BOHEMIACHLAD byly následně plně převzaty, potvrzeny a rozvedeny též v následné judikatuře Nejvyššího správního soudu. V bodě 37 napadeného rozsudku soud odkázal a citoval (mimo rozsudku ve věci BOHEMIACHLAD, který sporuje stěžovatel) též z rozsudků ze dne 10. 8. 2021, č. j. 10 Afs 3/2020 - 38, a ze dne 25. 11. 2022, č. j. 10 Afs 453/2021 - 66, ve kterých se soud zabýval obsahově shodnými námitkami jako nyní uplatněnými. S tímto posouzením krajského soudu se i první senát plně ztotožňuje a pouze pro úplnost odkazuje též na novější rozsudky ze dne 23. 1. 2023, č. j. 10 Afs 512/2021 - 35, ze dne 28. 7. 2023, č. j. 10 Afs 454/2021 - 53 nebo ze dne 28. 6. 2023, č. j. 6 Afs 128/2022 - 29, které výklad § 38 odst. 2 věty první zákona o daních z příjmů učiněný v rozsudku ve věci BOHEMIACHLAD plně potvrdily. Soud v těchto rozsudcích připustil, že zvolený výklad nemusí vždy znamenat „*elegantní důsledek*“ například v podobě různých délek, překryvů a konců prekluzivních lhůt; zopakoval však, že zvolené řešení jako jediné odpovídá úmyslu zákonodárce, přičemž je též „*logické, rozumné a ctí právní jistotu*“. Současně odmítl, že by v této souvislosti existovala pluralita možných výkladů dotčených ustanovení zákona o daních z příjmů. Shodně jako v odkazovaných rozsudcích soud i nyní dodává, že stále platí limit stanovený v § 148 odst. 5 daňového řádu, tedy že *lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku*. Právě maximální délka 10 let zde slouží k tomu, aby prekluzivní lhůty nemohly trvat neúnosně dlouho (jak naznačuje stěžovatel).

[28] S ohledem na existenci ustálené mnohačetné judikatury kasačního soudu řešící identickou spornou otázkou (resp. výklad dotčených ustanovení zákona o daních z příjmů a daňového řádu) a při zohlednění vyčerpávajícího rozsahu zdůvodnění krajského soudu, a naopak obecné a povrchní argumentace stěžovatele, Nejvyšší správní soud nepovažuje za nutné tyto závěry opětovně „*jinými slovy*“ znovu opakovat, a proto na ně nyní toliko odkazuje. Ostatně polemika stěžovatele je vedena zpochybněním výkladu dotčených ustanovení zákona (což soud považuje za nedůvodné), nikoliv, že by tento výklad byl nesprávně aplikován (tj. došlo například k „*numerické*“ chybě při výpočtu prekluzivní lhůty).

pokračování

[29] Námitka prekluze práva stanovit daň tedy není důvodná.

[30] V další kasační námitce stěžovatel rozporoval předně závěry rozsudků ze dne 22. 7. 2022, č. j. 8 Afs 169/2020 - 56, ze dne 10. 11. 2022, č. j. 6 Afs 161/2021 - 57 a ze dne 9. 9. 2021, č. j. 7 Afs 411/2019 - 54, na kterých krajský soud založil svou argumentaci při posuzování samotného odpočtu výdajů při uskutečnění projektů výzkumu a vývoje. Tuto judikaturu považuje za nesprávnou a její použití v nyní souzené věci za nepřipustně retrospektivní, neboť takovou míru požadavků nešlo v době přípravy projektů rozumně očekávat.

[31] Kasační soud úvodem ve shodě s krajským soudem uvádí (a shodně též například nedávný rozsudek ze dne 4. 8. 2023, č. j. 10 Afs 12/2021 - 75), že v obecné rovině lze k odpočtu na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů konstatovat, že se jedná o výjimku ze základního daňového principu, podle něhož lze výdaj (náklad) v základu daně uplatnit u téhož poplatníka pouze jednou (§ 24 zákona o daních z příjmů). O výdaje uplatněné v rámci odpočtu na výzkum a vývoj si totiž poplatník již jednou snížil základ daně a výdaje uplatňuje podruhé podle § 34 odst. 4 téhož zákona. Jedná se tedy v podstatě o daňový „bonus“. To poplatníka zvýhodňuje oproti jiným subjektům na trhu a poskytuje mu tak konkurenční výhodu. Tato skutečnost již sama o sobě odůvodňuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání oprávněnosti odpočtu.

[32] Jde-li o nadstandardní benefit, musí daňový subjekt vycházet z toho, že po něm bude moci správce daně požadovat prokázání splnění i všech nadstandardních povinností, které jsou spojeny s tímto benefitem (srov. rozsudky NSS ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017-56, ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018-52, ze dne 10. 6. 2021, č. j. 10 Afs 338/2020-45, ze dne 24. 8. 2022, č. j. 2 Afs 194/2020-52, a usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 3565/14).

[33] Jednou z těchto povinností je vypracování a předložení formalizovaného projektu výzkumu a vývoje, jehož konkrétní povinné náležitosti stanoví zákon o daních z příjmů. Písemný projekt výzkumu a vývoje není dokumentem samoučelným, neboť slouží jako základní a ucelený dokument, kterým daňový subjekt správci daně prokazuje nárok na uplatnění odpočtu od základu daně. Současně se jedná o jeden z nástrojů proti zneužívání institutu odpočtu výdajů vynaložených na výzkumu a vývoje (srov. rozsudky č. j. 10 Afs 77/2017-56, ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018-13, či ze dne 3. 3. 2022, č. j. 1 Afs 292/2020-49).

[34] Současně platí, že nesplnění i jen jedné z formálních náležitostí projektu má za následek nemožnost uplatnit odpočet na dani; v takovém případě již není třeba zabývat se splněním ostatních zákonných podmínek pro odpočet výdajů na výzkum a vývoj (viz bod 45 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2022, č. j. 8 Afs 170/2020 - 49, publ. pod č. 4379/2022 ve Sb. NSS, a tam citovaná judikatura). Přitom absenci formálních náležitostí projektu nelze zhojit podklady, které se týkají jeho vlastního uskutečnění (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2022, č. j. 6 Afs 161/2021 - 57, bod 32).

[35] Výše uvedené obecné závěry bez jakýchkoliv pochyb platí i v nyní souzené věci. Nedůvodná je námitka „nepředvídatelnosti“ této judikatury nebo její nepřipustná

retrospektivní aplikace; judikatura sama o sobě žádné nové povinnosti pro daňový subjekt nepřinesla, pouze vyložila dotčená ustanovení zákona o daních z příjmů, přičemž však v žádném případě nevybočila z mezí jejich zákonného znění (případně smyslu a účelu). Jinak řečeno tedy pouze upřesnila již existující povinnost, která se na daňový subjekt vztahovala v rozhodném období.

[36] Nedůvodná je též námitka údajného směšování posuzování materiální a formální stránky projektu výzkumu a vývoje. Žalovaný a krajský soud zcela správně uzavřeli, že stanovení cíle jednotlivých projektů bylo nedostatečné již z formálního hlediska (viz v podrobnostech body 53 a následující napadeného rozsudku). Na těchto závěrech nemůže nic změnit ani obecná polemika stěžovatele s judikaturními závěry. Soud naopak zcela správně konstatoval nedostatečnost vymezení jejich cílů (viz bod 60 napadeného rozsudku, odkazující na závěry žalovaného shrnuté v bodě 53 rozsudku – zpochybňující dosažitelnost a vyhodnotitelnost cílů jednotlivých projektů).

[37] V kasační stížnosti se stěžovatel (mimo výše uvedenou obecnou polemiku) omezil toliko na citaci cíle projektu Diana XXL. Krajský soud v této souvislosti zcela konkrétně uvedl, že cílem výzkumu je (mimo jiné) dlažba s nižší hmotností. Přitom však projekt neobsahoval údaj o žádné výchozí hmotnosti, která by měla být vývojovou činností snížena. Z projektu se tak nedalo zjistit, jaké (z povahy věci měřitelné) hodnoty hmotnosti mělo být vývojovou činností docíleno. Na tento konkrétní argument stěžovatel reaguje pouze citací celého znění cíle a následným konstatováním, že formulaci cíle má za dostatečnou. S tímto závěrem stěžovatele kasační soud nesouhlasí, naopak dává za pravdu krajskému soudu a žalovanému. V této věci není potřeba komplexního materiálního (obsahového) posouzení cíle projektu. Naopak již z jeho obecné a neurčité formulace je zjevné, že po formální stránce vymezení cíle projektu neobstojí. Není totiž zřejmá výchozí hmotnost, ke které je možné toto snížení hmotnosti vztáhnout.

[38] Ve shodě s krajským soudem kasační soud závěrem odkazuje (i přes nesouhlas stěžovatele) na rozsudek ze dne 10. 11. 2022, č. j. 6 Afs 161/2021 - 57, ve kterém k obdobné námitce (téhož právního zástupce stěžovatele) uvedl, že: *„ani námitka, že žalovaný neměl na posouzení cílů stěžovatelčina projektu potřebné odborné znalosti, a tedy měl za tím účelem ustanovit znalce, není důvodná. V souzené věci totiž problém nespočíval v tom, že by žalovaný nerozuměl technické stránce stěžovatelčiny činnosti (což by skutečně vyžadovalo zadání vypracování znaleckého posudku, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119, č. 3273/2015 Sb. NSS), nýbrž v tom, že z předloženého projektu nebylo zřejmé, k jakým cílům má stěžovatelčina výzkumná či vývojová činnost vůbec směřovat. Cíle výzkumu či vývoje je bezesporu možné popsat tak, aby jim v základních rysech porozuměl i laik. Stěžovatelka však v projektu cíle vymezila natolik obecně a neurčitě, že ani znalec by bez dalších pokladů nemohl popsat, v čem její činnost měla vlastně spočívat“.* V nyní souzené věci jde o typově shodnou situaci.

[39] Jak již bylo řečeno výše, již na základě nesplnění této formální náležitosti projektu bylo možné odmítnout uplatnit odpočet na dani a rozhodný závěr žalovaného a krajského soudu tedy plně obstojí. Kasační soud se však pro úplnost ve stručnosti vyjádří i k ostatním uplatněným námitkám.

pokračování

[40] Stěžovatel dále namítl, že způsob kontroly a hodnocení projektů, resp. vymezení tohoto způsobu bylo dostatečné.

[41] Krajský soud se této otázce opět podrobně a vyčerpávajícím způsobem věnoval v bodech 65 a následujících napadeného rozsudku. Kasační soud se s tímto posouzením zcela ztotožňuje a v podrobnostech na něj odkazuje (s ohledem na podrobnost napadeného rozsudku a obecnou kasační argumentaci stěžovatele považuje soud za nadbytečné na tomto místě odkazované body rozsudku shrnout). Ostatně argumentace stěžovatele v zásadě na tuto podrobnou soudní argumentaci nereaguje, případně tak činí značně povrchně a kuse. Stěžovatel mimo jiné zcela pominul, že soud ve své argumentaci vycházel z tozsudku ze dne 21. 7. 2022, č. j. 8 Afs 170/2020 - 49, ve kterém se Nejvyšší správní soud zabýval právě požadavkem na vymezení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu. V odkazované věci přitom hodnotil obdobně neurčitě a nedostatečně koncipované vymezení tohoto požadavku. Dospěl přitom k závěru, že *„vymezený způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků nelze považovat za dostatečně konkrétní, aby mohl naplňovat zákonný požadavek § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů vykládaný ve světle judikatury shrnuté výše. Závěr krajského soudu, podle něhož byl způsob vymezení sice na hranici akceptovatelnosti, ale dostatečný, není v souladu se zvýšenými nároky, které je třeba podle této judikatury klást na splnění formálních požadavků na projekty výzkumu a vývoje. Je pravda, jak uvedl krajský soud, že z vymezeného způsobu kontroly a hodnocení vyplývá, kdo měl kontrolu provádět, v jakých intervalech tak měl činit a v jaké formě měl výsledky kontroly zaznamenat. Z posuzovaných projektů však nevyplývá nic konkrétního o samotném obsahu kontroly a hodnocení. Nebylo nijak vymezeno, podle jakých pravidel (kritérií, metodiky) se mělo po věcné stránce hodnotit, zda a do jaké míry bylo řešení projektu úspěšné. Žádná taková konkrétní pravidla, která by odrážela uskutečněnou seriózní vědeckou práci, přitom nelze dovodit ani z každoročního hodnocení navázaného na rámcové vymezení činností pro jednotlivé roky řešení projektů, o kterou se opřel krajský soud“*. V nyní posuzované věci projekt obsahoval pouze obecnou informaci, že budou probíhat porady vývojového týmu, aniž by bylo stanoveno, kdo bude tým tvořit, kdy se budou porady konat, jaké výstupy bude tým ze svých porad vytvářet, co bude tým kontrolovat (čemu se bude věnovat – přičemž ani vymezení dílčích cílů je značně obecné) a jak bude takto zjištěné skutečnosti ve vztahu k cílům projektů hodnotit (viz bod 86 napadeného rozsudku).

[42] Nejvyšší správní soud v tomto ohledu připomíná, že požadavek na vymezení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, patřící mezi formální náležitosti projektu výzkumu a vývoje) není samoúčelný, ale má mimo jiné umožnit finančním orgánům zkoumat, zda kontrola a vyhodnocení proběhly, a pokud skutečně proběhly, zda lze případné záznamy o výsledcích kontroly užít při doložení nároku na odpočet (srov. rozsudek z 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016 - 51, bod 40). Způsob vymezení kontroly a hodnocení v projektech stěžovatele zjevně nebyl způsobitý takovou roli plnit.

[43] Soud rovněž odmítá, že by šlo o nepřipustné mísení formálního a materiálního posuzování projektu, nebo že by závěry této novější judikatury nešlo na nyní řešený případ vztáhnout (k tomu již viz výše a v podrobnostech pak viz body 81 a 82 napadeného rozsudku). Ostatně tyto „typové námitky“ právního zástupce stěžovatele kasační soud

odmítl například již v rozsudku ze dne 27. 4. 2023, č. j. 7 Afs 63/2021 - 54, na který tímto soud rovněž odkazuje (kupříkladu jeho bod 34)

[44] Ve zbytku této kasační námitky stěžovatel pouze odkázal na svá předchozí podání (kupříkladu žalobu). Kasační soud však již uvedl výše, že vypořádání této argumentace ze strany krajského soudu má za dostatečné a zcela správné. Povrchní odkaz na svou předchozí argumentaci nadto nelze považovat za řádně uplatněnou kasační námitku (viz výše).

[45] V posledním okruhu kasačních námitek stěžovatel polemizuje se závěry žalovaného a krajského soudu ohledně nedostatečně vedené oddělené evidence materiálových nákladů.

[46] Zde kasační soud předně odkazuje na body 116 a následující napadeného rozsudku, kde se krajský soud opět zcela vyčerpávajícím způsobem věnoval vypořádání uplatněných námitek (případně již viz body 88 a následující, obsahující též obecná východiska).

[47] V těchto bodech soud vysvětlil, proč jednotlivé výpovědi svědků nemohly přispět k naplnění podmínky vedení oddělené evidence majetku, ani proč tento účel nesplnily předložené souhrnné výdejky materiálu nebo předložené receptury. S tímto posouzením se Nejvyšší správní soud zcela ztotožňuje.

[48] Argumentace stěžovatele v kasační stížnosti je v této souvislosti zcela prosta reflexe jednotlivých závěrů a argumentační linie krajského soudu. Pokud stěžovatel odkazuje na body 62-70 žaloby, kasační soud uvádí, že krajský soud řádně vysvětlil, proč tyto odkazované svědecké výpovědi a listiny hodnotil jako nedostačující.

[49] Odkazovaný „zjednodušující“ příklad je v souzené věci zcela bez významu; dle zákona o daních z příjmů [§ 34 odst. 4 ve znění účinném do 31. 12. 2013 a § 34b odst. 1 písm. c) ve znění účinném od 1. 1. 2014] byl žalobce povinen evidovat výdaje (náklady) na výzkum a vývoj zahrnované do odpočtu odděleně od ostatních výdajů, což zjevně neučinil. Tento nedostatek pak nelze nahradit dodatečným výpočtem spotřebovaného materiálu. O povinnosti oddělené evidence spotřebovaného majetku hovoří zákon zcela jasně a tuto formální podmínku nelze obcházet způsobem odkazovaným stěžovatelem. Ve věci je tak naopak rozhodné, že stěžovatel předložil toliko výdejky materiálů, které neobsahovaly údaje, jaká část materiálu měla být spotřebována v rámci řešení konkrétního projektu a jaká část použita v rámci běžné ekonomické činnosti. Na nesplnění této zákonné povinnosti nic nemění ani předložené soupisy receptur.

IV. Závěr a náklady řízení

[50] Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatele důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[51] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl

pokračování

úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 14. září 2023

Lenka Kaniová
předsedkyně senátu