



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. Filipa Skřivana v právní věci

žalobce: **DEL a.s.**
sídlem Biskupský dvůr 1146/7, Praha
zastoupen JUDr. Stanislavem Lžičarem, daňovým poradcem
sídlem Rokytnice v Orlických horách 401

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7.7.2021, č.j. 25908/21/5200-11431-710862,

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 7.7.2021, č.j. 25908/21/5200-11431-710862, kterým žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) – dodatečný platební výměr ze dne 19.11.2019, č.j. 1802909/19/2914-50522-709906, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2014 do 30.9.2015, tak, že žalobci byla doměřena daň ve výši 10 015 280 Kč a současně mu bylo stanoveno penále ve výši 20% z doměřené daně, tj. 2 003 056 Kč.
2. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal faktické provedení zprostředkovatelských služeb, v případě hmotného majetku (turniketový vstup) z důvodu nesprávného zařídění majetku uplatnil vyšší částku odpisu, neprokázal bezprostřední souvislost sporného výdaje (nákladu) na dopravu s příjmy dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), uplatnil tvorbu opravné položky k promlčené pohledávce v rozporu s § 24 odst. 2 písm. i) ZDP, neoprávněně snížil základ daně nesprávným oceněním nedokončené výroby a neoprávněně uplatnil v rámci odčitatelné položky od základu daně na výzkum a vývoj ve smyslu § 34 odst. 4 a 5 ZDP (dále jen „odpočet VaV“) také výdaje (náklady) spojené s realizací jednoho z projektů VaV (z celkem šesti řešených projektů), a to projektu vyhlášeného dne 5.9.2007 „Robotizovaná svařovací pracoviště“, kód VaV2007-0001 (dále jen „projekt Robotizovaná svařovací pracoviště“), a v rozporu s § 18 odst. 1 ZDP nezahrnul do základu daně nevyfakturované nájemné za pronájem nebytových prostor.
3. Závěry správce daně potvrdil žalovaný napadeným rozhodnutím s tím, že uznal jako důvodnou námitku žalobce týkající se nedokončené výroby u projektu „HELCzA“ – stanovení základu daně z neukončené zakázky, který žalobce snížil o 10 mil Kč. Žalovaný neshledal důvodnými námitky týkající se nesplnění formálních náležitostí projektu Robotizovaná svařovací pracoviště, neboť z formulace cílů tohoto projektu nebylo zřejmé, jakých konkrétních hodnot má dosáhnout, nebylo možné posoudit, zda to, co bylo vyrobeno v rámci projektu, opravdu dosáhlo jiné kvality než to, co je výsledkem běžné činnosti, a nebylo možno vyhodnotit, zda cíle bylo dosaženo, či nikoliv. Pod cíle projektu by podle žalovaného bylo možné podřadit jakoukoliv činnost či výstupy a takový projekt by mohl být realizován donekonečna.

I. Shrnutí žalobní argumentace

4. Žalobce podrobnou argumentací dovozuje podjatost správce daně a žalovaného v oblasti uplatnění odpočtu VaV z důvodu jejich hmotné zainteresovanosti s odkazem na písemnost Generálního finančního ředitelství ze dne 19.2.2016, č.j. 9542/16/7100-10110-013031, kterým byly přislíbeny cílové odměny pracovníkům správců daně za doměrek v rámci daňových kontrol odpočtů VaV. Žalobce mimo jiné dovozuje, že při těchto daňových kontrolách až na výjimky nebyl posuzován skutečný stav výzkumu a vývoje, tedy zda se o výzkum a vývoj skutečně jednalo, což mělo být posuzováno i v případě žalobce. Žalobce rovněž nesouhlasí s tím, jakým způsobem se žalovaný s touto námitkou v napadeném rozhodnutí vypořádal. Podle žalobce žalovaný i správce daně svým postupem narušili legitimní očekávání a právní jistotu žalobce, žalobce odmítá správními orgány provedené posouzení formálních náležitostí projektu a nesouhlasí s tím, že by formální náležitosti

projektu v dokumentu vyhlášení projektu Robotizovaná svařovací pracoviště vymežil nedostatečně.

5. Žalobce dále namítá, že v rámci předcházející daňové kontroly za zdaňovací období roku 2008 správce daně odpočet VaV uznal; došlo tak k porušení zásady legitimního očekávání a dobré víry žalobce, který po ukončení první daňové kontroly pokračoval v řešení projektu v souladu s předloženým dokumentem. Přitom výzva správce daně v rámci daňové kontroly za zdaňovací období roku 2008 se týkala stejných skutečností. V rámci druhé daňové kontroly, tedy v nyní posuzovaném případě, správce daně důvody rozdílného posouzení nijak nevyšvětlil.
I to podle žalobce svědčí o podjatosti pracovníků správce daně. Již před zahájením daňové kontroly měli pracovníci správce daně vytipované, že kontrolu zaměří na projekty VaV. Žalobce dále dovozuje nezákonnost výzvy správce daně ze dne 7.8.2018, č.j. 1416107/18/2914-60562-708499, neboť daňový subjekt nemusí prokazovat to, co je správcem daně známo z úřední činnosti; správce daně již jednou podmínky projektu „Robotizovaná svařovací pracoviště“ posuzoval, z čehož žalobce dovozuje nezákonnost opakovaného dokazování k této otázce.
6. Podle žalobce nebyly důvody neuznání odpočtu VaV dostatečně vysvětleny a opírají se pouze o správní úvahu reflektující subjektivní přístup správce daně, nikoli o objektivní důvody.
7. Žalobce dále namítá překvapivost závěrů žalovaného, neboť správce daně nikde (zejména ne ve výsledku kontrolního zjištění) neuváděl a nekladl žalobci k tíži, že by předložené dokumenty k projektu VaV měly být pozměněny. Nejasnosti vyjádřené správcem daně v průběhu daňové kontroly žalobce vysvětlil ve své odpovědi ze dne 2.6.2017, na což ostatně odkazuje i žalovaný. Žalobce tak měl za to, že finanční správa nemá ohledně změn dokumentace připomínky či pochybnosti a provedené změny nerozporuje. Žalobce zdůrazňuje, že neměnil ani obsahovou stránku, ani náplň primárního dokumentu či projektu. Podle žalobce je v této části napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť žalovaný neuvádí, z jakého důvodu změny dokumentace klade k tíži žalobce. Stejně tak je nesrozumitelné odůvodnění napadeného rozhodnutí v bodu 126 pro svoji obecnost a nekonkrétnost. Podle žalobce uvedený bod napadeného rozhodnutí nasvědčuje, že žalovaný snad argumenty žalobce chápe. Stejně tak se žalovaný nevypořádal s námitkou porušení zásady legitimního očekávání a dobré víry žalobce.
8. Pokud jde o následné upravování dokumentace projektu, žalobce podrobnou argumentací a s odkazem na metodické pokyny Ministerstva financí a Generálního finančního ředitelství namítá, že se nejednalo o neakceptovatelné či dokonce nezákonné upravování či pozměňování projektu. Správce daně změny v dokumentaci nijak nerozporoval, naopak je akceptoval. Žalobce odmítá závěry žalovaného uvedené v bodech 134 a 136 napadeného rozhodnutí.
9. Žalovaný podle žalobce v napadeném rozhodnutí nezohlednil odpovědi Ministerstva financí na metodické dotazy k uplatňování odpočtu VaV, z nichž podle žalobce plyne, že v projektové dokumentaci nemusely být uvedeny konkrétní technická řešení cílů. Podle žalobce také z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24.11.2017, č.j. 10 Afs 77/2017-53, plyne, že žádný právní předpis výslovně nestanoví povinnost popsat v projektu detailní

postup při řešení výzkumného úkolu. Žalobce uvádí, že v daňovém řízení doložil důkazy o své práci na projektu, a to kupř. písemností „VaV2007-0001 návaznost cílů“, kde jsou jednotlivé vazby cílů projektu znázorněny v tabulce, rozkladové pyramidě, včetně příkladů výsledků průběžného testování.

10. Podle žalobce se žalovaný řádně nezabýval námitkami žalobce a správce daně opakovaně porušil základní zásadu správy daní ve smyslu § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Vyplývá to především ze závěru na str. 40 odst. 1 zprávy o daňové kontrole, že určitou skutečnost správce daně „nemůže porovnat s žádným výchozím údajem, parametrem, který by byl stanoven právě ve vyhlášeném projektu“, ačkoli žalobce obsahovou stránku daných cílů - tj. vysvětlení toho, co znamenají - méně odbornou a srozumitelnou formou správci daně poskytl, včetně parametrů a technických podmínek existujících před projektem a po jeho splnění či po splnění jeho části. Podle žalobce, pokud správce daně argumentuje výše zmíněným způsobem, pak nedisponuje dostatečnou kvalifikací pro posouzení a ověření obsahu stanovených cílů a tím i nutně jejich hodnocení - tj. zda jsou konkrétní, vyhodnotitelné či splnitelné. Z tohoto důvodu žalobce v rámci odvolání navrhl ustanovení soudního znalce k zodpovězení otázky, zda jsou cíle dostatečně konkrétní, vyhodnotitelné a splnitelné. Návrh na ustanovení znalce žalovaný nezákonně odmítl.
11. Podle žalobce žalovaný v bodu 132 napadeného rozhodnutí ignoruje vymezení konkrétních činností, které jsou výslovně ve vyhlášení projektu vymezeny (byly prováděny, proto existují prototypy a projektová dokumentace); žalobce podrobnou argumentací dovozuje, že postupoval v souladu s metodikou Ministerstva financí. Podle žalobce je splnitelnost možné prokázat i samou existencí prototypů, které pokud existují, byly splnitelné (viz předložená fotodokumentace). Žalovaný nemůže předpokládat vyhodnocení před začátkem vývojových prací a požadovat vyhodnocení, jelikož až teprve po skončení projektu je zřejmé, v čem výsledné řešení spočívá a jak bylo cíle dosaženo. Aby mohl žalovaný kvalifikovaně posoudit, zda jsou v projektu stanovené cíle skutečně dostatečně konkrétní (tedy splnitelné a vyhodnotitelné), musel by zároveň posoudit tuto náležitost projektu rovněž po technické stránce, avšak právě k tomu by musel disponovat potřebným odborným vzděláním a praxí. Proto žalobce navrhl jako důkaz svědeckou výpověď Ing. J. B. (vedoucího technické části výzkumu a vývoje) a Ing. B. R., odborného konzultanta s detailní znalostí vývojové činnosti žalobce; tyto důkazy však žalovaný nezákonně odmítl.
12. Žalobce dále namítá, že doložil, že nepodřazoval pod projekt Robotizovaná svařovací pracoviště zakázky dle požadavků zákazníků, ale pouze do zákaznických zakázek uplatnil minoritní část již vyvinutých částí. Správní orgány odmítly důkazy za účelem prokázání, že v projektu stanovené cíle jsou skutečně dostatečně konkrétní (tedy splnitelné a vyhodnotitelné). Žalobce důvody odmítnutí důkazů odmítá, neboť v rámci daňového řízení popsal a doložil, že nepodřazoval pod projekt výzkumu a vývoje zakázky dle požadavků zákazníků. Žalovaným tvrzený skutkový stav tak neodpovídá skutečnosti. Pokud tedy žalovaný tímto odůvodnil odmítnutí návrhu na vyloučení svědků, pak tak učinil nezákonně.
13. Z uvedených důvodů, rozvinutých v replikách ze dne 4.1.2022 a ze dne 27.2.2022, žalobce navrhl, aby zdejší soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem, včetně jednání.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

14. Žalovaný nesouhlasí se žalobou a odkazuje na napadené rozhodnutí, které považuje za správné a dostatečně odůvodněné. Věcně setrvává na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí. Pokud jde o příslib odměn, žalovaný odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která se touto problematikou již zabývala s tím, že vyplácení cílových odměn bylo zastaveno počátkem roku 2019, tedy dříve, než došlo k ukončení daňové kontroly v případě žalobce (dne 14.11.2019).
15. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejšími soudem, včetně jednání, které ve věci proběhlo. Žalovaný navrhl, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci

16. 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.).
17. 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.
18. Podstatou sporu je, zda žalobce splnil podmínky pro uplatnění odpočtu na podporu VaV u projektu Robotizované svařovací pracoviště, který podle správních orgánů nesplňoval podstatné formální náležitosti projektů VaV ve smyslu § 34 odst. 5 ZDP. Na tento projekt byly vykázány výdaje (náklady) v celkové výši 57 995 039 Kč, z toho v roce 2013 ve výši 25 744 260 Kč, v roce 2014 ve výši 23 731 489 Kč a v roce 2015 ve výši 8 519 290 Kč.
19. 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. Na správci daně je v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázat důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání jsou účetnictví, povinné evidence, jakož i jiné záznamy a další důkazní 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 o daňové uplatnění výdajů na podporu VaV v souladu se zákonnými požadavky.
20. Pokud jde o příslušnou právní úpravu, tak 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.

21. Dle § 34 odst. 4 ZDP, ve znění účinném od 1.1.2014, lze od základu daně odečíst odpočet na podporu výzkumu a vývoje.
22. 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/).
23. 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.**
24. 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).

25. Přestože až v navazujících replikách žalobce poukazuje na to, že žalovaný aplikoval nesprávný právní předpis, tak v takovém případě by se jednalo o závažnou vadu, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí; tu však zdejší soud v postupu správních orgánů neshledává. Projekt Robotizované svařovací pracoviště byl schválen 5.9.2007, tudíž podle čl. II bodu 1. zákona č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, kterým byla zakotvena výše citovaná (a ve vztahu k žalobci obsahově totožná) právní úprava účinná od 1.1.2014, platí, že pro daňové povinnosti za léta 1993 až 2014 a zdaňovací období, které započalo v roce 2014, platí dosavadní právní předpisy, nestanoví-li tento zákon dále jinak. Náležitosti projektu proto správce daně správně posuzoval podle § 34 odst. 5 ZDP, ve znění účinném do 31.12.2013.
26. Cíle projektu Robotizované svařovací pracoviště žalobce definoval následovně:
- 1) *Dosáhnout vysoké kvality svařovaných spojů současně s vysokou přesností ustavení dílů.*
 - 2) *Dosažení vysoké produktivity práce s minimální obsluhou.*
 - 3) *Zajištění požadované stability a opakovatelnosti svařovacího procesu.*
 - 4) *Splnění nároků na bezpečnost a hygienu práce.*
27. V projektu byly dále definovány ocenitelné prvky novosti takto: „*Vyvinutí algoritmu postupu práce svařovaných pracovišť, kde musí být brány v úvahu tyto faktory: 1) Vyřešení způsobu upínání svařovaných dílů, 2) pořadí upínání dílů, 3) Přístupnost hořáku svařovacího robota, 4) Dosah svařovacích robotů a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty: „1) Volba koncepce pracoviště, 2) Dosažení požadovaných výrobních časů, 3) Dosažení požadovaného tolerančního pole“.*
28. K výzvě správce daně žalobce uvedl, že k tomuto projektu podřazoval zakázky (tzv. subprojekty), které se týkaly zhotovení svařovacích pracovišť, svařovacích buněk a svařovacích přípravků převážně pro automobilový průmysl, a to na základě jednání se zákazníkem, kdy byl stanoven konkrétní cíl k dané zakázce (k tomu žalobce doložil správci daně fotodokumentaci a doklady k jednotlivým zakázkám – poptávky, objednávky, nabídky, zápisy z jednání, předávací protokoly a faktury).
29. Tyto zakázky byly identifikovány kupř. takto (viz tabulka na str. 19 a 20 zprávy o daňové kontrole):
- Svařovací pracoviště Audi B8, kód projektu 07-2375, datum vyhlášení 10/2007, vedoucí projektu p. F. H., datum ukončení 07/2008
 - Svařovací pracoviště přípravy Yeti II, kód projektu 2010-0551, datum vyhlášení 09/2010, vedoucí projektu p. F. H., datum ukončení 06/2011
 - Svařovací pracoviště, kód projektu 2012-0333, datum vyhlášení 07/2012, vedoucí projektu p. F. H., datum ukončení 08/2013

- Svařovací pracoviště KYB, kód projektu 2012-0318, datum vyhlášení 07/2012, vedoucí projektu p. F. H., datum ukončení 02/2014
- Doplnění oken na prac. Schweller, Radhaus, kód projektu 2013-0202, datum vyhlášení 04/2013, vedoucí projektu p. F. H., datum ukončení 06/2013
- Svařovací pracoviště Grand Vitara, kód projektu 2013-0298, datum vyhlášení 06/2013, vedoucí projektu p. F. H., datum ukončení 03/2015
- Quertraeger boen – bodovací buňka, kód projektu 2014-0126, datum vyhlášení 03/2014, vedoucí projektu p. F. H., datum ukončení 04/2015
- Začlenění přípravků Crashkeil do MAG linky, kód projektu 2015-0073, datum vyhlášení 03/2015, vedoucí projektu p. F. H., datum ukončení 09/2015.

30. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce až na základě objednávky zákazníka řešil konkrétní požadavky zákazníka, které mohl dále optimalizovat, což podporuje pochybnost, zda se v případě projektu Robotizovaná svařovací pracoviště jednalo o projekt vědy a výzkumu, neboť před zahájením řešení projektu nebyla dostatečně konkrétně vymezena činnost žalobce ve výzkumu a vývoji. Žalobce tak podle správce daně nebyl schopen zajistit vyhodnotitelnost (výše citovaných) stanovených obecných cílů projektu. Správce daně shrnul odpověď žalobce na výzvu, který popsal situaci v oblasti svařování před započítím vývojového úkolu tak, že „existovalo ruční svařování, produktivita práce při svařování byla max. 60 000 ks za rok, rychlost svařování v rozmezí 6 – 10 mm/sec v případě obloukového svařování, v případě bodového svařování byl jeden svarový bod vyroben na 8 – 10 sekund, kvalita sváru se měnila podle zkušeností a znalostí svářeče, přesnost sváru se pohybovala v rozmezí +/- 1,0 – 1,2 mm, což je u sériové výroby nepřijatelné, z pohledu bezpečnosti práce svářeč přicházel do styku s roztaveným kovem a mohlo dojít ke spálení pokožky, muselo být připraveno odsávání“. Podle žalobce vyvíjená svařovací pracoviště, svařovací buňky a svařovací přípravky zajistily zlepšení výše uvedených ukazatelů při ručním svařování. Podle správce daně nicméně žalobce v projektu stanovil pouze obecné cíle, nedefinoval konkrétní hodnoty, konkrétní ukazatele kvality svařovaných spojů, produktivity práce, kterých mělo být dosaženo, nedefinoval požadovanou stabilitu a opakovatelnost svařovacího procesu, kterého by mělo být dosaženo, nedefinoval bezpečnost a hygienu práce, jakých by mělo být dosaženo. Žalobce podle správce daně neprokázal, že mu ke dni vyhlášení projektu (5.9.2007) bylo známo, jaké konkrétní zakázky/subprojekty bude řešit v jednotlivých zdaňovacích obdobích a jaké prvky novosti a technickou nejistotu bude řešení jednotlivých zakázek obsahovat, tak, aby bylo možné prokázat, že předložený projekt výzkumu a vývoje je prospektivním dokumentem. Správce daně s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.1.2017, č.j. 10 Afs 77/2017-53, uvedl, že vymezení cíle obecným textem, aby bylo možné v následujících obdobích pod takto definovaný cíl podřadit množství budoucích zakázek, není průkazné a reálně vyhodnotitelné (str. 21 a 22 zprávy o daňové kontrole).

31. Podle zdejšího soudu skutkové závěry správce daně, že zákazník poptal u žalobce výrobu svařovacího pracoviště, svařovacích přípravků, v poptávce specifikoval svoje požadavky ohledně svařovacího pracoviště (např. vývoj a výroba kompletní robotické svařovací buňky podobné svařovací buňce standardní, kterou již zákazník vlastnil), případně svařovacích přípravků, tzn. u jakého typu automobilu a jakou konkrétní část budou svařovací přípravky

svářet (např. dodávka, montáž a integrace svařovacích přípravků pro přední nárazník SKODA YETI dle technické specifikace), dále že zákazník specifikoval požadavky prováděných výrobních operací apod., zaslal technickou dokumentaci, že poté probíhala technická jednání mezi zákazníkem a žalobcem k upřesnění požadavků, žalobce vyhotovil pro daného zákazníka nabídku, ve které uvedl mimo jiné i přesnou specifikaci technických parametrů, nabízené vybavení, elektrický systém apod., zaslal dokumentaci, poté následovala objednávka, proběhla realizace, předání díla a fakturace, plně odpovídají shromážděným podkladům.

32. Správce daně dále poukázal na to, že pokud jde o předložené hodnocení projektu Robotizovaná svařovací pracoviště („ZPRÁVA O PRŮBĚHU PROJEKTU VaV2007-0001 KE DNI 31/12/2013 – ROČNÍ“, „ZPRÁVA O PROBĚHU PROJEKTU VaV2007-0001 KE DNI 31/12/2014 – ROČNÍ“ a „ZPRÁVA O PRŮBĚHU PROJEKTU VaV KE DNI 30.9.2015 – ROČNÍ“), tak zprávy obsahovaly pouze obecné údaje, a zprávy ke dni 31.12.2014 a 30.9.2015 se dokonce obsahově shodovaly.
33. Namítá-li žalobce, že žalovaný vycházel z nesprávného skutkového stavu, tak zdejší soud s ním s ohledem na výše uvedené nesouhlasí. Správce daně a žalovaný vycházeli z důkazů předložených žalobcem a při jejich hodnocení nepochybili, pokud vycházeli z toho, že činnost v rámci projektu Robotizovaná svařovací pracoviště byla prováděna při realizaci zakázek zákazníků; to ostatně uvádí sám žalobce s tím, že do zákaznických zakázek pouze „uplatnil minoritní část již vyvinutých částí“. To však nemůže zhojit zásadní vadu spočívající v nestanovení dostatečně konkrétních a vyhodnotitelných cílů v okamžiku vyhlášení projektu. V postupu a hodnotících závěrech správce daně nespátřuje zdejší soud ani namítané porušení základních zásad dokazování ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu, podle něhož platí, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo, dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly a vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Správce daně rovněž při správě daní nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.
34. Argumentace žalobce zpochybňující závěry správce daně a žalovaného pomíjí, že cílem výzkumné a vývojové činnosti daňově zvýhodněné v podobě odpočtu VaV musí být dosažení jedinečného řešení, které lze odlišit od běžné činnosti inovačního charakteru, čemuž pak odpovídá přísná právní úprava týkající se i formálních náležitostí projektů VaV. Žalobce vymezil cíle projektu zcela obecně a tak, že by pod ně bylo do budoucna možné podřadit jakékoliv práce z oblasti svařování v rámci jeho vnitropodnikové činnosti, což není smyslem daňového zvýhodnění výzkumu a vývoje prováděného vlastní činností daňových subjektů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.7.2011, č.j. 8 Afs 13/2011-81). Žalobce se sice odvolává na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.11.2017, č.j. 10 Afs 77/2017-53, z něhož plyne, že „NSS souhlasí se stěžovatelkou, že žádný právní předpis výslovně nestanoví povinnost popsat v projektu detailní postup při řešení výzkumného úkolu“, avšak citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu dále pokračuje následovně: „Zákon o daních z příjmů v tomto ohledu vyžaduje, aby daňový subjekt v projektu objasnil jeho cíle, které

jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnitelné po jeho ukončení. Cílem výzkumné a vývojové činnosti musí být dosažení jedinečného řešení, které lze odlišit od běžné činnosti inovačního charakteru. Základním kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních (příbuzných) činností je přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty (§ 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků, a metodický pokyn Ministerstva financí ČR č. D-288, který lze použít jako výkladové vodítko v mezích, v nichž je souladný se zákonem o daních z příjmů, srov. rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2016, čj. 1 Afs 174/2016-38, věc FILL - PACK s.r.o.). Zákon současně stanoví požadavek, aby byl cíl po ukončení projektu vyhodnitelný. S ohledem na vše výše uvedené je nepochybně třeba cíl v projektu výzkumu a vývoje zformulovat dostatečně jasně, aby bylo zřejmé, v čem daňový subjekt spatřuje prvek novosti, resp. prvek odstranění technické nejistoty, v čem se řešení liší od současného stavu a jaký bude jeho přínos.“ (zvýrazněnou zdejším soudem), tomuto požadavku však žalobce nedostal.

35. Se žalobcem nelze souhlasit v tom, že správce daně měl i za výše shrnutého skutkového stavu, pokud jde o formulaci cílů projektu Robotizované svařovací pracoviště, vést dokazování (výslechy svědků a znaleckým posudkem, event. výsledkem znalce) k tomu, co konkrétně v rámci řešení jednotlivých zakázek žalobce inovativně vyvinul či vyzkoumal. Takto není důkazní břemeno správce daně, pokud jde o odpočet VaV, koncipováno. Splnění formálních podmínek stanovených zákonem je prvním z předpokladů k uznání odpočtu VaV. Judikatura Nejvyššího správního soudu opakovaně dovodila, že písemný projekt výzkumu a vývoje není dokumentem samoučelným, 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 těchto nákladů, a to především s ohledem na jeho atraktivitu pro daňové subjekty, spočívající v daňovém zvýhodnění. Nejvyšší správní soud 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 prověřením, zda stěžovateličky projekty výzkumu a vývoje dostaly zákonným požadavkům na obsah, označit za přepjatý formalismus...“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.1.2017, č.j. 9 Afs 144/2016-51). Pokud jde o cíle projektu, podle Nejvyššího správního soudu ZDP vyžaduje, aby daňový subjekt v projektu objasnil jeho cíle, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnitelné po jeho ukončení. Cílem výzkumné a vývojové činnosti musí být dosažení jedinečného řešení, které lze odlišit od běžné činnosti inovačního charakteru. Zákon současně stanoví požadavek, aby byl cíl po ukončení projektu vyhodnitelný. Každý by měl z projektu pochopit, o co se usiluje, jakým způsobem (jakou cestou) se toho chce dosáhnout, a jak se bude testovat, zda takto vymezené cíle byly nebo nebyly dosaženy (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10.11.2022, č.j. 6 Afs 161/2021-57, či ze dne 9.9.2021, č.j. 7 Afs 411/2019-54). Postup správce daně a žalovaného byl v souladu s těmito pravidly.
36. Není dále sporu o tom, že v rámci daňové kontroly za rok 2008 správce daně u žalobce prověřoval i odpočet na VaV (výzva ze dne 19.1.2011, č.j. 2754/11/351932705726). V průběhu této daňové kontroly žalobce předložil dokument VYHLÁŠENÍ PROJEKTU VaV k projektu s názvem Robotizovaná svařovací pracoviště, kódem VaV 2007-0001, s datem zahájení: 10/2007 a datem ukončení: 12/2009 (datum schválení nebyl uveden, vyhlášovatelem byl DEL a.s., IČO:63487454). V tomto dokumentu byly uvedeny předpokládané celkové náklady dle jednotlivých let, a to 2007, 2008 a 2009. Správce daně

dospěl v rámci této daňové kontroly (dále jen „daňová kontrola 2008“) k závěru, že žalobce postupoval v souladu s § 34 odst. 4 ZDP.

37. V nyní posuzované věci se však jedná o daňovou kontrolu jiného rozsahu, a to ve vztahu ke zdaňovacímu období od 1.1.2014 do 30.9.2015, zahájenou dne 6.3.2017. Skutečnost, že správce daně provedl u žalobce daňovou kontrolu 2008, nemá za následek nemožnost v plném rozsahu zkontrolovat správnost žalobcovy daňové povinnosti ve vztahu k dalším zdaňovacím obdobím, a stejně tak nelze dovozovat „vázanost“ správce daně svými předchozími kontrolními závěry, neboť ty se mohou s ohledem na skutkové okolnosti, další prověřované podklady i hloubku a rozsah kontroly změnit; jsou-li kontrolní závěry správce daně v nyní posuzované věci řádně zdůvodněny, nejedná se ani o libovůli správce daně či porušení zásad, jichž se žalobce dovolává. Proto není důvodná námitka nezákonnosti výzvy správce daně ze dne 7.8.2018, č.j. 1416107/18/2914-60562-708499, neboť přestože byly závěry daňové kontroly 2008 správci daně z úřední činnosti známy, jak argumentuje žalobce, správce daně byl oprávněn provést daňovou kontrolu ve vztahu ke zdaňovacímu období od 1.1.2014 do 30.9.2015, neboť za ně žalobce rovněž odpočet VaV uplatil, a tudíž byl oprávněn vyzvat žalobce s odkazem na § 92 odst. 3 a 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu mimo jiné k tomu, aby prokázal, že předmětný projekt s kódem VaV2007-0001 je projektem výzkumu a vývoje s tím, že před zahájením řešení projektu VaV byla dostatečně konkrétně vymezena činnost ve výzkumu a vývoji a že cíle projektu byly stanoveny tak, že je definována jejich dosažitelnost v době řešení projektu a jsou vyhodnotitelné v průběhu řešení projektu VaV a po jeho ukončení.
38. Namítá-li žalobce nepřezkoumatelnost závěrů žalovaného uvedených v bodu 126 napadeného rozhodnutí, tak ani tu mu zdejší soud nepřisvědčuje. Žalovaný v této pasáži napadeného rozhodnutí s odkazem na zásadu legality vysvětluje, že správce daně může s odstupem času dojít k odlišným závěrům, které však musí odůvodnit, že skutečnosti a důkazy, které byly hodnoceny v nyní posuzované věci nebyly skutkově shodné, a že správce daně v rámci daňové kontroly 2008 posuzoval, zda žalobce postupoval v souladu s § 34 odst. 4 ZDP. Na těchto závěrech zdejší soud neshledává nic nesrozumitelného.
39. V rámci vypořádání totožné odvolací argumentace žalovaný rovněž poukázal na to, že v rámci daňové kontroly v nyní posuzovaném případě žalobce předložil dokument VYHLÁŠENÍ PROJEKTU VaV k projektu s názvem Robotizovaná svařovací pracoviště, kódem projektu VaV 2007-0001, s datem zahájení: 10/2007 a datem ukončení: 12/2017, s datem schválení projektu dne 5.9.2007, vyhlášovatelem je DEL a.s., IČO:63487454, a k němu tabulku s datem 5.9.2007, ve které jsou vyčísleny předpokládané celkové náklady dle jednotlivých „hospodářských“ roků, a to za období let 2007 až 2017, dále předložil dokument VYHLÁŠENÍ PROJEKTU VaV s názvem projektu Robotizovaná svařovací pracoviště, kódem projektu VaV2007-0001, s datem zahájení: 10/2007 a datem ukončení: 12/2017, s datem schválení projektu dne 15.3.2014, vyhlášovatelem je DEL a.s., IČO:24284734 (fúze sloučením ke dni 1.3.2014 zanikající DEL a.s., IČO:63487454, s nástupnickou společností NECTARIA a.s., DIČ: 24284734, s následným přejmenováním opět na DEL a.s.), a dále další dokument VYHLÁŠENÍ PROJEKTU VaV k projektu s názvem Robotizovaná svařovací pracoviště, kódem projektu VaV2007-0001, s datem zahájení: 10/2007 a datem ukončení: 12/2017, s datem schválení projektu dne 28.9.2015, vyhlášovatelem je DEL a.s., IČO:24284734, k němuž předložil tabulky s datem 15.3.2014 a 28.9.2015, v nichž jsou

vyčísleny předpokládané celkové náklady dle jednotlivých „hospodářských“ roků, a to za období let 2007 až 2017. Žalovaný v této souvislosti poukázal na to, že předkládané dokumenty týkající se identického projektu (název a kód) se liší, kromě prvního dokumentu další obsahovaly aktualizované seznamy subprojektů za minulá zdaňovací období s těmi řešenými v následujících letech. Na dotaz správce daně ohledně různých dat schválení projektu žalobce uvedl, že „pro zachování aktuálnosti údajů na dokumentu bylo přistoupeno k opravě pouze té části, u které došlo ke změně; tyto změny byly vyznačeny barevně; všechny ostatní náležitosti zůstaly v platnosti; aktuálnost dokumentu tak zůstala zachována, neznamenala však nové vyhlášení projektu, průběh projektu nebyl přerušen“.

40. Pokud jde v této souvislosti o obsáhlou polemiku žalobce o tom, do jaké míry lze dokumentaci projektu VaV – jehož základním znakem je, že musí jít o projekt prospektivní (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.3.2016, č.j. 3 Afs 304/2016-37) – v průběhu jeho realizace měnit (aktualizovat), tak ta nemá jakýkoliv vliv na základní nosný závěr správce daně a žalovaného, který byl důvodem neuznání odpočtu VaV, a to naprosto obecné, a tudíž nevyhodnotitelné vymezení cílů výzkumné činnosti žalobce.
41. Uvedené závěry poukazující na odlišnosti v dokumentaci nadto byly reakcí žalovaného na odvolací námitku žalobce dovolávajícího se svého legitimního očekávání založeného daňovou kontrolou 2008 a takové zevrubné vypořádání dané námítky v rámci soudního přezkumu ob stojí, aniž by bylo třeba podrobně se vypořádávat s metodikou týkající se možných změn projektové dokumentace. Není tedy ani důvodná námitka, že by se žalovaný s poukazem žalobce na porušení zásad ochrany legitimního očekávání a dobré víry žalovaný nevypořádal. Je rovněž zřejmé, že závěry žalovaného nejsou založeny na jiných skutkových okolnostech a nedošlo k odlišnému právnímu posouzení věci, neboť žalovaný setrval na nosném důvodu neuznání odpočtu VaV správcem daně, nekladl změny v dokumentaci žalobci k tíži, a proto je námitka žalobce o „překvapivost“ závěrů žalovaného neopodstatněná. V obecné rovině tedy zdejší soud k této části žalobní argumentace uzavírá, že změna projektu VaV je přípustná, musí však vyplývat z průběžně vedené dokumentace k projektu. Ze ZDP ne plyne, 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. *„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 započítáním 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 započítáním 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).

42. Správce daně v případě žalobce postupoval v souladu se zásadou legality a nepochybil, pokud se zaměřil na splnění formálních požadavků kladených na projekt VaV. Nejsou-li tyto požadavky splněny, respektive nelze-li splnění formálních náležitostí projektů VaV prokázat, je nadbytečné zkoumat věcnou stránku projektu, tedy charakter činnosti, kterou pracovníci žalobce na projektech měli provádět. Nejvyšší správní soud opakovaně potvrdil závěr, že chybějící formální náležitosti v předložených projektech nelze dodatečně zhojit odkazem na dokumentaci týkající se smluvního vztahu se zákazníkem či na podklady dokumentující vlastní realizaci jednotlivých projektů (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26.8.2014, č.j. 6 Afs 60/2014-56, ze dne 24.8.2022, č.j. 9 Afs 194/2020-52, ze dne 10.11.2022, č.j. 6 Afs 161/2021-57, či ze dne 9.9.2021, č.j. 7 Afs 411/2019-54). Námitka žalobce, že vada obecnosti cílů vyhodnotitelných po ukončení projektu byla zhojena a že jejich konkrétnost byla tudíž prokázána jinými důkazy (dokument „VaV 2007-0001 návaznost cílů“), tak nemůže být s ohledem na výše uvedené úspěšná. Povinností žalobce bylo předně prokázat splnění formálních požadavků ZDP, kterým však projekt Robotizovaná svařovací pracoviště nedostál. Žalovaný správně shrnul, že v projektu nebyla dostatečně konkrétně vymezena činnost ve výzkumu a vývoji, nebyly dostatečně jasně formulovány cíle, kterých lze v době řešení projektu dosáhnout, a nebylo prokázáno, že byly stanoveny tak, aby je bylo možno reálně vyhodnotit. Pokud se za této situace správce daně již nezabýval posouzením věcné stránky projektů VaV (ocenitelného prvku novosti a vyjasňování výzkumné či technické nejistoty), k níž směřuje i část žalobní argumentace, tak nepochybil, neboť již na základě výše uvedených nedostatků projektu VaV nebylo možné žalobcem uplatněný odpočet VaV uznat; jak plyne z judikatury Nejvyššího správního soudu, „*odpočet na podporu výzkumu a vývoje představuje výjimku ze základního daňového principu, podle něž 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 samoučelným. 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 zdejší soudem). Odmítá-li žalobce závěry žalovaného uvedené v bodech 134 a 136 napadeného rozhodnutí, z nichž plyne, že konkrétnost cílů nebyla prokázána ani dodatečně předloženým dokumentem „VaV 2007-0001 návaznost cílů“, který znázorňuje jednotlivé vazby cílů projektu u vybraných podprojektů, přičemž jsou zde uvedeny i příklady výsledků průběžného testování, tak žalovaný postupoval zcela v intencích výše citované judikatury, pokud odkázal na to, že cíle mají být konkrétně stanoveny již v projektu, tj. základním prospektivním dokumentu.

43. Pokud jde o důkazní návrhy žalobce, tak správce daně a žalovaný jejich odmítnutí řádně odůvodnili. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že namítá-li žalobce, že správce daně nedisponuje dostatečnou kvalifikací pro posouzení a ověření obsahu stanovených cílů, a proto navrhuje ustanovení soudního znalce v oboru, který „stanoví, zda jsou cíle dostatečně konkrétní, vyhodnotitelné a splnitelné“, tak tato námitka není důvodná s tím, že se jedná o otázku právní, v níž mají úřední osoby dostatečné odborné znalosti a zkušenosti a kde postačuje logický úsudek. Ustanovení znalce by připadalo v úvahu až v případě, kdyby předmětem sporu byla věcná, tedy technická stránka projektu. V daném případě však nebylo nutné věcnou stránku posuzovat. Pokud jde o žalobcem navrhované svědky (odborného konzultanta Ing. B. R. a vedoucího technické části výzkumu a vývoje Ing. J. B.), podle žalovaného předložené důkazní prostředky dostatečně prokázaly, že jednotlivá svařovací pracoviště, svařovací přípravky a svařovací buňky byly zhotoveny a dodány zákazníkům, žalovaný tak nerozporuje, že byly naplněny cílové technické a technologické charakteristiky výsledných produktů zhotovených dle požadavků zákazníků, které však žalobci nebyly známy ke dni vyhlášení předloženého projektu a žalobce neprokázal, že tyto cílové technické a technologické charakteristiky jednotlivých řešených subprojektů byly zamýšlenými a věcně definovanými technickými a technologickými charakteristikami produktů, které žalobce znal a definoval při vyhlášení předloženého projektu VaV. S tím zdejší soud souhlasí a dodává, že ani pro účely soudního přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí bylo nadbytečným vyslýchat svědky či ustanovit znalce za účelem posouzení obecnosti či konkrétnosti stanovených cílů projektu Robotizovaná svařovací pracoviště,

stejně tak zdejší soud nedokazoval již správci daně zaslou tabulkou VaV2007-0001 návaznost cílů_upr.pdf (bod 134 napadeného rozhodnutí). Jejich smyslem je dle žalobní argumentace zhojit formální vadu projektu Robotizovaná svařovací pracoviště, ohledně čehož se již zdejší soud vyjádřil výše ve vztahu k postupu správce daně a žalovaného, že takto postupovat nelze.

44. Byly-li formální náležitosti projektu správně vyhodnoceny, věcný obsah projektů (samotné inovativní výzkumné činnosti) nebyl zkoumán a závěry žalovaného a správce daně jsou zcela v souladu se zákonem a výše citovanou judikaturou, tak ani žalobcem citovanými písemnostmi Ministerstva financí či Generálního finančního ředitelství nepotřeboval zdejší soud dokazovat, když nadto z ničeho ani neplyne, a to zejména s ohledem na obecnost a vágnost v projektu stanovených cílů, že by se jednalo kupř. o hraniční případ připouštějící i jiné hodnocení, stejně tak nepotřeboval dokazovat písemnostmi z daňové kontroly 2008. Stejně tak z hlediska přezkoumatelnosti plně ob stojí i napadené rozhodnutí, přestože se žalovaný nevěnoval žalobcem citovaným pasážím odpovědí Ministerstva financí na metodické dotazy v oblasti uplatňování odpočtu VaV.
45. K žalobní argumentaci týkající se podjatosti úředních osob zdejší soud uvádí, že z § 77 odst. 1 písm. c) daňového řádu plyne, že úřední osoba je z řízení nebo jiného postupu při správě daní vyloučena pro podjatost, jestliže její poměr k osobě zúčastněné na správě daní nebo k předmětu daně vzbuzuje jiné pochybnosti o její nepodjatosti.
46. Otázka možné *an blok* podjatosti pracovníků správce daně již byla opakovaně judikaturou správních soudů v daném kontextu (odměňování úředních osob správce daně v návaznosti na příslib cílové odměny v oblasti neuznaných odpočtů na výzkum a vývoj) posuzována s tím, že se k motivaci úředních osob maximalizovat doměření daně vyjádřila kriticky (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.11.2019, č.j. 1 Afs 363/2018-113), nicméně zároveň dospěla k závěru, že jen ze samotného způsobu odměňování (v čemž žalobce spatřuje podjatost i v nyní posuzované věci) dovodit automatickou a plošnou podjatost všech úředních osob daňových orgánů. V posuzované věci nic nenasvědčuje tomu, že by pracovníci správce daně jednali tendenčně (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23.6.2022, č.j. 10 Afs 242/2020-40, či ze dne 22.6.2023, č.j. 10 Afs 16/2021-74). Zdejšímu soudu nevznikly žádné pochybnosti o tom, že by závěry správce daně byly ovlivněny jinými než zákonnými důvody, a tutéž námitku rovněž žalovaný v bodech 106 až 115 napadeného rozhodnutí zevrubně vypořádal s tím, že zákonný postup úředních osob, z nichž některých se příslib cílových odměn týkal, nebyl odrazem jejich tvrzené podjatosti, nýbrž toho, že projekt žalobce vykazoval nedostatky v zákonných náležitostech projektu dle § 34 odst. 5 ZDP.
47. Pokud jde o argumentaci žalobce uvedenou v replikách ze dne 19.1.2022 a 27.2.2022 navazujících na vyjádření žalovaného, tak v nich poprvé uplatněnými žalobními body (námitka, že ve zprávě o daňové kontrole není v seznamu písemností uvedeno podání žalobce ze dne 30.9.2019) se zdejší soud nezabýval, neboť byly uplatněny opožděně, po uplynutí dvouměsíční lhůty ve smyslu § 71 odst. 2 s.ř.s. (ve spojení s § 72 odst. 1 s.ř.s.). Pokud jde o námitky týkající se náležitostí kontrolních výstupů správce daně (ve smyslu § 92 odst. 7 daňového řádu) v rámci daňové kontroly 2008, ty byly uplatněny nejen opožděně, nýbrž se i mívají s předmětem soudního přezkumu v této věci, který se týká jiné daňové kontroly a jiného zdaňovacího období, jak již bylo rozvedeno výše.

48. Zdejší soud zavírá, že rozhodnutí žalovaného dává dostatečnou odpověď na odvolací námitky žalobce a závěry žalovaného a správce daně se rovněž opírají o dostatečné skutkové důvody. S ohledem na výše uvedené tedy 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.

IV. Náklady řízení

49. 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 nejbližší 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 19. října 2023

David Raus v.r.
předseda senátu