



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a Mgr. Jana Čížka ve věci

žalobce: **Chotěbořské strojírny, a.s.**
sídlem Herrmannova 520, Chotěboř
zastoupen advokátem Mgr. Radkem Jamborem
sídlem Benešova 36, Jihlava

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 6. 2022, č. j. 20291/22/5200-11433-706599

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce napadá v záhlaví uvedené rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“). Tímto rozhodnutím žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Kraj vysočina (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 4. 2021, č. j. 629341/21/2903-50522-711384, kterým byla

žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 (dále jen „dodatečný platební výměr“).

2. Správce daně na základě výsledku daňové kontroly neakceptoval části žalobcem uplatněného odpočtu na podporu výzkumu a vývoje za dotčené zdaňovací období. Správce daně dospěl k následujícím třem dílčím závěrům.
3. Žalobce u některých z projektů výzkumu a vývoje neprokázal vedení oddělené evidence mzdových a materiálových nákladů (§ 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů - dále jen zákon o daních z příjmů). Konkrétně se jednalo o neuznání části mzdových nákladů pracovníků při realizaci projektů výzkumu a vývoje, jež byli na předložených evidencích označeni jako „*Technologové*“. Výše správcem daně neakceptovaných mzdových nákladových položek činila celkem 1 930 239,98 Kč.
4. Žalobce u některých projektů výzkumu a vývoje neprokázal jejich prospektivnost (§ 34 odst. 5, resp. § 34c odst. 2 zákona o daních z příjmů). Konkrétně se jednalo o mzdové nákladové položky v celkové výši 5 384 740,28 Kč týkající se THP pracovníků, zařazených do profesní oblasti „*Návrh, konstrukce*“, podílejících se na dotčených projektech s datem předcházejícím datu schválení těchto projektů.
5. Zároveň žalobce přenesl část odpočtu ve výši 1 903 000 Kč do následujícího zdaňovacího období (tj. do roku 2014) v rozporu s § 34 odst. 6 zákona o daních z příjmů ve znění platném pro zdaňovací období roku 2013.
6. Správce daně následně vydal dodatečný platební výměr, který žalovaný k odvolání žalobce změnil. Podle žalovaného žalobce v rámci odvolacího řízení prokázal (předložením věrohodného přehledu materiálových nákladů za rok 2013) řádné vedení oddělené evidence materiálových nákladů v období 2013 v částce 10 256 568,61 Kč. Námitkám žalobce, kterými žalovaný brojil proti zbývajícím výše uvedeným závěrům správce daně, žalovaný nepřisvědčil

II. Obsah žaloby

7. Žalobce v úvodu podané žaloby poukazuje na závěry správce daně, že žalobce zaevidoval část souvisejících mzdových nákladů pracovníků podílejících se na projektech výzkumu a vývoje s datem předcházejícím datu schválení těchto projektů (viz s. 45 až 50 a 52 až 54 zprávy o daňové kontrole). Podle správce daně se jedná o činnosti uvedené v § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, které se považují za výzkumné a vývojové činnosti. Projekty výzkumu a vývoje tak nebyly schváleny před zahájením řešení těchto projektů v rozporu s § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů a k vymezení činnosti ve výzkumu a vývoji došlo až po zahájení řešení těchto projektů. Žalovaný závěry správce daně ohledně nedodržení prospektivnosti projektů převzal do napadeného rozhodnutí. Tyto dílčí závěry považuje žalobce za nesprávné a nezákonné.
8. Žalobce namítá, že je na každém daňovém subjektu, jaké činnosti provede před samotným formálním schválením projektu výzkumu a vývoje. Je zcela přirozené, že určité činnosti probíhají před schválením písemného projektu výzkumu a vývoje. Jen z toho důvodu, že některé činnosti související s projektem výzkumu a vývoje byly provedeny před jeho formálním schválením nelze dovozovat, že celý projekt je neprospektivní. Opačný závěr je v rozporu s právními předpisy i s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu. Je čistě na rozhodnutí daňového subjektu, jaké náklady a v jaké výši si v rámci odpočtu na

výzkum a vývoj uplatní, aniž by přitom mohl správce daně ze skutečnosti, že si daňový subjekt uplatnil jen část skutečně vynaložených nákladů, dovozovat vůči daňovému subjektu jakékoliv negativní skutečnosti a závěry.

9. Žalobce respektuje, že pouze činnosti následující po formálním schválení projektu výzkumu a vývoje jsou daňově uznatelné jako náklady výzkumu a vývoje. Pokud žalobce administrativním pochybením deklaroval jako náklady na výzkum a vývoj ty činnosti, které předcházely schválení projektu výzkumu a vývoje, správce daně měl vyloučit pouze tyto činnosti. Neměl vykládat situaci zjednodušeně a účelově tak, že schválené projekty výzkumu a vývoje jsou neprospektivní jako celek, a tudíž nebudou uznány veškeré náklady spojené s takovými projekty. Takový postup je v rozporu s důkazním stavem věci a s právní úpravou. Daňové předpisy je třeba vykládat v souladu s životní realitou a s ohledem na praktický podnikatelský život. Nadto z obsahu tabulky obsažené ve zprávě o daňové kontrole plyne, že časový odstup mezi zpochybňovanými pracovními aktivitami a dnem schválení projektu výzkumu a vývoje je obvykle v řádu jen několika dnů. Z toho je patrné, že formální písemné projekty vznikaly právě v tehdejší době, a to jako projekty autentické a prospektivní.
10. Na podporu své argumentace žalobce odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích, ze dne 19.9. 2018, č. j. 52 Af 18/2016-181 (dále též „věc ENERGO CHOCEŇ“).
11. Žalobce namítá, že právní normy regulující výzkum a vývoj je třeba vykládat v souladu s historickými souvislostmi, smyslem a účelem těchto norem, kterými jsou podpora činností na poli výzkumu a vývoje, nikoli trestání daňových subjektů. O takovém výkladu právních norem hovoří konstantně judikatura Ústavního soudu ČR.
12. Žalobce uvádí, že je mu známa celá řada rozhodnutí žalovaného z poslední doby, ve kterých žalovaný argumentaci žalobce jednoznačně potvrzuje. Žalovaný ve svých rozhodnutích počítá s tím, že určité penzum prací na projektu výzkumu a vývoje musí proběhnout ještě před jeho schválením. Dovožovat ze skutečnosti, že si technolog či konstruktér zaevidovali ještě v době před formálním schválením projektu výzkumu a vývoje k tomuto (formálně budoucímu) projektu nějakou činnost přípravného rázu (nikoli činnost ryze výzkumně vývojové povahy, jak nepřezkoumatelně a účelově tvrdí žalovaný), nelze dovozovat závěr o neprospektivnosti projektu, výzkumu a vývoje jako takového. Žalobce připouští, že pochybil, pokud takové úvodní přípravné činnosti technologů či konstruktérů v důsledku svého administrativního pochybení uplatnil jako součást nákladů výzkumu a vývoje, nicméně je namístě z nákladů výzkumu a vývoje vyloučit právě jen tyto náklady, nikoli označit celé projekty za neprospektivní a vyloučit z nákladů projektů veškeré náklady s těmito projekty související.
13. Z výše uvedených důvodů žalobce považuje napadené rozhodnutí za nesprávné a nezákonné a domáhá se zrušení napadeného rozhodnutí v následujícím rozsahu: neuznání nároku na uplatnění částky ve výši 5 384 740,28 na ř. č. 242 přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 a neuznání nároku na uplatnění nákladů (výdajů) v celkové hodnotě 1 156 621,20 v odečtu na ř. č. 242 přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014.

III. Vyjádření žalovaného

14. Žalovaný navrhuje podanou žalobou zamítnout, jelikož vznesené námitky považuje za nedůvodné. Odkazuje na napadené rozhodnutí a argumentuje ke každému žalobnímu bodu.
15. Žalovaný zdůrazňuje, že důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet na výzkum a vývoj jsou nejen formální nedostatky projektů výzkumu a vývoje spočívající v tom, že žalobcem předložené projekty nebyly v rozporu s § 34 odst. 3 zákona o daních z příjmů schváleny před zahájením jejich řešení, ale taktéž porušení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů z důvodu jeho evidenčního pochybení – neprůkazně vedené oddělené evidence mzdových nákladů THP pracovníků. Proti tomuto důvodu nepřiznání nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje žalobce nebují.
16. Žalovaný poznamenává, že v odvolacím řízení uznal materiálové náklady za rok 2013 ve výši 10 256 568, 61 Kč a tato otázka není sporá.

IV. Posouzení věci krajským soudem

17. Žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a jedná se o žalobu přípustnou. Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.), a sice souhlasu účastníků. Soud vycházel při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
18. Žalobní námitky se vztahují pouze k závěrům žalovaného ohledně neprospektivnosti projektů. Z obsahu žaloby nevyplývá žádný žalobní bod, ve kterém by žalobce dovozoval nezákonnost žalovaným vytýkaného nesplnění požadavku na vedení oddělené evidence mzdových výdajů na výzkum a vývoj nebo přenesení části odpočtu v rozporu s § 34 odst. 6 zákona o daních z příjmů. Krajský soud proto nemůže přezkoumat napadené rozhodnutí v rozsahu všech žalovaným tvrzených pochybení žalobce. Obsah, rozsah a kvalita žaloby předurčují obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Je-li tedy žaloba postavena na zpochybnění správnosti a zákonnosti závěrů žalovaného ohledně neprospektivnosti projektů, je tak předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah rozsudku soudu. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za žalobce. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, a 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, či usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 1. 2020, sp. zn. II. ÚS 875/20, ze dne 14. 9. 2021, sp. zn. I. ÚS 776/21).
19. Podle § 34 odst. 5 ZDP, ve znění účinném do 31.12.2013, platí, že *projektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odstavce 4, se 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. (zvýraznění doplněno krajským soudem.)

20. S účinností od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 byla pravidla pro uplatňování položky odčitatelné od základu daně ve formě odpočtu na podporu výzkumu a vývoje obsažena v ustanoveních § 34 odst. 4 a 5 a § 34a až § 34e zákona o daních z příjmů. Vymezení formálních náležitostí projektu výzkumu a vývoje uvedené v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013 je pak věcně i smyslem plně srovnatelné s vymezením projektu výzkumu a vývoje dle § 34c zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2014.
21. Judikatura Nejvyššího správního soudu dospěla k obecnému závěru, že „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. Zákonnou podmínkou vyplývající z povahy věci (z latinského *proiectum* – plán, návrh, rozvrh budoucí činnosti) je, aby byl vypracován před zahájením řešení projektu, aby šlo o dokument prospektivní. Rozhodně tedy není úkolem správce daně a správních soudců, aby sami aktivně a teprve dodatečně propojovali jinak nesouvisející dokumenty a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu [...]. To ostatně koresponduje i s výše uvedeným charakterem odpočtu nákladů na výzkum a vývoj (de facto dvojí odečet nákladů ze základu daně), který implikuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti.“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56, bod 42, zvýraznění doplněno krajským soudem).
22. Řešení projektu výzkumu a vývoje z hlediska vzniku nároku na odpočet je tedy zahájeno schválením písemného vypracování projektu výzkumu a vývoje pověřenou osobou, ve kterém zpracovatel vytyčí základní cíle, metody, plánované výdaje projektu výzkumu a vývoje a další zákonem stanovené základní údaje. Od toho je třeba rozlišovat faktické zahájení prací na řešení projektu, které je třeba chápat širěji než jen jako výkon činností, které v sobě zahrnují ocenitelný prvek novosti. Řešením projektu výzkumu a vývoje nejsou jen činnosti, které jsou přímo výzkumem a vývojem, ale také činnosti, které s těmito činnostmi úzce souvisí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2023, č. j. č. j. 10 Afs 12/2021-75).
23. Uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje zákonem dovoleným způsobem ovlivňuje konkurenci v tržním prostředí; zneužití odpočtu je způsobilé celé tržní prostředí značně pokřivit. Celkový charakter odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, kdy náklady na výzkum a vývoj jsou *de facto* uplatněny dvakrát, jednou jako daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů a podruhé jako odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 téhož zákona, zvyšuje nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti (srov. rozsudek ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016-20).
24. Žalobce na podporu své argumentace citoval z rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ve věci ENERGO CHOCEŇ, v jehož bodu 24 se k § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů

uvádí: „Je tak na daňovém subjektu, které činnosti provede před samotným schválením projektu VaV a tudíž před jeho samotným zahájením dle daňových zákonů, nicméně náklady na tyto činnosti provedené před samotným schválením projektu VaV nesmí daňový subjekt uplatnit při odečtu nákladu od základu daně, čímž sám sobě způsobuje určité ekonomické znevýhodnění.“

Názor vyslovený v citovaném rozsudku, kterého se žalobce dovolává, je podle zdejšího soudu ojedinělý a neodpovídá smyslu a účelu § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů ani ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu ze které vyplývá, že základním předpokladem pro uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj je existence projektu výzkumu a vývoje, který obsahuje všechny zákonem předepsané náležitosti, ještě před zahájením řešení, tedy existence projektu jako dokumentu prospektivního. V tomto směru Krajský soud v Hradci Králové svůj závěr vyslovený ve výše citovaném rozsudku později korigoval tak, že daňový subjekt nemůže zahájit činnost výzkumu a vývoje a následně se rozhodnout, že vytvoří a schválí projekt výzkumu a vývoje (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 9. 12. 2020, č. j. 52 Af 40/2019-104). Tento závěr následně aproboval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 8. 2023, č. j. 10 Afs 12/2021-75.

25. Žalobce dále namítá, že administrativním nedopatřením zaevidoval i činnosti přípravného rázu, které předcházely schválení projektu. Podle žalobce se nejedná o činnosti ryze výzkumně vývojové povahy, jak nepřekoumatelně a účelově tvrdí žalovaný. K tomu soud uvádí následující.
26. Žalovaný v napadeném rozhodnutí správně poukázal na skutečnost, že i v případě uplatňování odpočtů na podporu výzkumu a vývoje leží důkazní břemeno na daňovém subjektu – ten je v souladu s obecnou zásadou daňového řízení povinen prokázat tvrzení uvedená v daňovém přiznání (§ 92 odst. 3 daňového řádu), tj. je povinen také prokázat oprávněnost uplatňovaných odpočtů na podporu výzkumu a vývoje. Poté je na daňových orgánech, aby prokázaly skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předložených dokladů [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Pro jeho unesení musí daňové orgány identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí povinné evidence, účetní záznamy, jakož i jiné záznamy, listiny a další důkazní prostředky uplatněné daňovým subjektem jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Bylo tedy primárně na žalobci, aby prokázal, že fakticky zahájil práce na řešení projektů výzkumu a vývoje až po jejich schválení.
27. Ze správního spisu krajský soud ověřil, že žalobce v průběhu daňového řízení předložil k projektům výzkumu a vývoje evidence mzdových nákladů zaměstnanců, kteří měli provádět práce na dotčených projektech (podání evidovaná správcem daně dne 17. 1. 2020, pod č. j. 58459/20, dne 27. 4. 2020 pod č. j. 873865/20, 873953/20 a dne 5. 5. 2020 pod č. j. 948770/20). V těchto evidencích jsou souhrnně vymezeny dva typy úkolů na projektech výzkumu a vývoje, a sice „Návrh, konstrukce“ a „Technologie“. U prací na projektech označených jako „Návrh, konstrukce“ jsou v tabulkách uvedena jména a příjmení zaměstnanců, kteří se na těchto činnostech podíleli, datum, odpracovaná doba v hodinách, hodinová sazba a náklad. Mezi účastníky řízení není sporné, že u 40 z projektů vyplývá z předložených evidencí u některých pracovníků náběh prací „Návrh, konstrukce“ ještě před schválením těchto projektů [viz tabulky a) a b) na str. 49 – 50 zprávy o daňové kontrole].
28. Pakliže samotný žalobce předložil v daňovém řízení doklady, ze kterých je zřejmá doba řešení projektů výzkumu a vývoje ještě před tím, než je schválil, pak jeho postup vykazoval deficit. Správci daně nezbylo než konstatovat, že takové projekty nesplňují podmínku

prospektivnosti. Se závěrem správce daně ohledně neprospektivnosti projektů byl žalobce seznámen nejpozději v písemnosti nazvané jako Zaslání výsledku kontrolního zjištění z provedené daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 ze dne 15. 10. 2020, č. j. 1663805/20. Bylo tedy na žalobci, aby v průběhu daňového řízení zjištění správce daně vyvrátil.

29. Žalobce v reakci na seznámení s výsledkem kontrolního zjištění uváděl, že lze určité činnosti bez ohledu na jejich charakter (přípravné či zahajovací práce na projektu ať již v režimu výzkumu a vývoje či mimo něj) uskutečnit ještě před schválením projektu a je čistě na rozhodnutí daňového subjektu, jaké náklady a v jaké výši si v rámci odpočtu VaV uplatní, aniž by správce daně mohl ze skutečnosti, že si daňový subjekt uplatnil jen část skutečně vynaložených nákladů, dovozovat vůči němu jakékoli negativní skutečnosti a závěry. Žalobce také uvedl, že některé činnosti pracovníků z doby před formálním zahájením projektů zaevidoval v důsledku administrativního pochybení (přehlédnutí). Pouze tyto jednotlivé aktivity by neměly být správcem daně uznány, nikoli projekty jako celek.
30. Ze zprávy o daňové kontrole muselo být žalobci zřejmé, že předložené evidence svědčí o tom, že vytýkané práce (vykázané žalobcem jako řešení projektu výzkumu a vývoje) byly prováděny před schválením projektů výzkumu a vývoje a že žalobce svá tvrzení o administrativním pochybení při evidenci těchto sporných prací ničím nedoložil. Krajský soud se s tímto posouzením správce daně ztotožnil. S ohledem na zvýšené nároky kladené na žalobce stran prokázání oprávněnosti nároku na daňový odpočet, měl tento již při prvotním zaslání podkladů správci daně věnovat maximální péči tomu, aby dodané podklady byly správné. Nelze se této povinnosti zbavovat, resp. ji relativizovat zcela nepodloženým tvrzením o administrativním pochybení v zaevidování činností, které předcházely schválení projektů. Takový postup by vedl k vyprázdnění požadavku na prospektivnost projektu výzkumu a vývoje.
31. Ani v rámci dovolacího řízení nebyl žalobce nijak aktivní co do návrhů důkazů, které by mohly vyvrátit závěry správce daně o předčasném zahájení projektů, a pouze zopakoval svoji dosavadní argumentaci. V nyní řešeném případě tak došlo k situaci, kdy žalobce předložením evidencí, ze kterých vyplýval náběh prací na řešení projektů před jejich schválením, vyvolal zásadní pochybnosti stran prospektivnosti projektů, které již nebyl schopen rozptýlit.
32. V průběhu daňového řízení žalobce pouze obecně uváděl, že lze určité činnosti bez ohledu na jejich charakter (přípravné či zahajovací práce na projektu ať již v režimu výzkumu a vývoje či mimo něj) uskutečnit ještě před schválením projektu a z jejich provedení před schválením projektu nelze dovozovat jeho neprospektivnost. Námitku, že právě sporné činnosti představují ve vztahu k projektům výzkumu a vývoje pouze přípravné kroky (tj. že se ještě nejednalo o faktické zahájení prací na projektu), žalobce vznesl poprvé až v řízení před soudem. Z projednávané věci přitom nijak neplyne, že by žalobce neměl možnost danou skutečnost tvrdit a současně prokázat již v daňovém řízení. Žalobce musel mít již při započetí sporných činností postaveno najisto, zda se jedná o řešení projektu výzkumu a vývoje nebo o součást přípravných prací před zahájením řešení projektů výzkumu a vývoje. K tomu je třeba uvést, že při zohlednění rozložení a přenosu důkazního břemene v daňovém řízení platí, že při přezkumu zákonnosti rozhodnutí finančních orgánů je v obdobných případech rozhodné, zda daňový subjekt břemeno tvrzení a břemeno důkazní unesl v daňovém řízení. Správní soudy zásadně nemohou napravovat procesní pasivitu daňového

subjektu, který nebyl v řízení před správcem daně a v řízení odvolacím co do svých tvrzení a co do návrhů důkazů nijak aktivní, a skutková tvrzení uplatnil poprvé teprve v řízení před správními soudy (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009 - 232, či ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 - 91). Navíc by tato námitka nebyla důvodná. Z žádných skutečností nevyplývá žalobcem tvrzený charakter dotčených prací. Nic tedy v dané věci nenasvědčuje tomu, že by mělo jít o přípravné činnosti, které výzkumem a vývojem nejsou, resp. které nejsou řešením projektů výzkumu a vývoje, a které byly pouze nedopatřením zahrnuty mezi ostatní práce na projektech výzkumu a vývoje (souhrnně označené jako „*Návrh, konstrukce*“).

33. Krajský soud s ohledem na výše uvedené souhlasí se závěrem žalovaného, že žalobce neprokázal schválení dotčených projektů před zahájením jejich řešení.
34. Podmínka prospektivnosti projektů výzkumu a vývoje je přitom stanovena zcela jednoznačně a buď splněna je, anebo není (srov. výše zmíněný rozsudek Nejvyššího správního č. j. 10 Afs 12/2021 - 75, bod 70). Nelze zohlednit, že např. jen marginální část prací byla vykonána před zpracováním projektů. V této souvislosti proto neobstojí ani námitka, že časový odstup mezi zpochybňovanými aktivitami a dnem schválení projektu výzkumu a vývoje je obvykle v řádu několika dnů. Při nedodržení prospektivnosti projektů pak nelze ani odečíst pouze určitou část odčitatelné položky představující ocenění hodin vykázaných před schválením projektů. Opačný postup požadovaný žalobcem právní úprava správci daně neumožňuje. Nejedná se přitom o projev formalismu, a to s ohledem na charakter odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, který je nadstandardním benefitem, se kterým je spojeno prokazování i všech nadstandardních povinností (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017-53, 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). Jak krajský soud zmínil již výše, na požadavku prospektivnosti projektu je nezbytné trvat i s ohledem na to, aby bylo zabráněno spekulativnímu a účelovému uplatňování odpočtů.

V. Závěr a náklady řízení

35. Krajský soud na základě výše uvedených skutečností a úvah neshledal žalobu důvodnou, proto ji postupem podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
36. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., dle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu těch nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který úspěch ve věci neměl. Žalobce před soudem neuspěl (soud žalobu zamítl jako nedůvodnou), proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, však žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu je nelze přiznat.

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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 11. 4. 2024

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu