



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobce: **M. L.**
zastoupen JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem
sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava

proti

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 3. 2022 č. j. 10038/22/5200-10422-711919

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Žalobní námitky a stanovisko žalovaného:

1. Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 23. 5. 2022 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 3. 2022 č. j. 10038/22/5200-10422-711919, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a byly potvrzeny dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob z 11. 3. 2021, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2014, 2015 a 2016. Důvodem doměření daně žalobci bylo neprokázání oprávněnosti

uplatněné odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje v deseti uplatněných projektech, šesti za zdaňovací období roku 2014, dvou za zdaňovací období roku 2015 a dvou za zdaňovací období roku 2016. Žalovaný se zcela ztotožnil se závěry správce daně, když uzavřel, že žalobce nesplnil formální požadavky, které na projekt výzkumu a vývoje vyplývají z ustanovení § 34 odst. 4 a § 34a až 34c, zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění do 31. 12. 2013 a po 1. 1. 2014 (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

2. Žalobce v žalobě namítl porušení ustanovení § 145 odst. 1 (*pozn. soudu* správně odst. 2) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) tím, že správce daně nevyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání před zahájením daňové kontroly.
3. Žalobce tvrdil, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno ke zpochybnění účetnictví žalobce.
4. Dále namítl, že správce daně nedostatečně provedl dokazování. Správce daně se vypořádal s navrženým důkazem výsledkem svědků neuspokojivě a žalovaný se s odpovídající žalobní námitkou vypořádal nepřezkoumatelně. Daňové orgány postupovaly nesprávně v tom, že nebyl zpracován znalecký posudek za účelem stanovení stáří listin. Důkazy přitom směřují k prokázání tvrzení, že projekt byl zpracován před zahájením řešení projektu.
5. Podle žalobce daňové orgány provedené důkazy hodnotily nedostatečně.
6. Žalobce namítl přepjatý formalismus správce daně a žalovaného. Formální požadavky na uplatnění výdajů na výzkum a vývoj byly v následujícím období zákonodárcem novelizovány, což svědčí o tom, že i zákonodárce si byl vědom odrazujícího vlivu přehnaně přísného náhledu na formální stránku uplatnění této odčitatelné položky. Žalobce zdůraznil, že k výzkumu došlo. Daňové orgány se přesto fakticitou výzkumu z důvodu formalistního přístupu nijak nezabývaly.
7. Žalobce definoval jednotlivé důvody, které podle něj daňové orgány vedly k neuznání uplatněné odčitatelné položky, a k nim uvedl výhrady.
8. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí; odkázal na argumentaci v napadeném rozhodnutí, kterou dílem rozvedl.
9. U nařízeného jednání oba účastníci na svých skutkových i právních stanoviscích zcela setrvali.

Zjištění z daňového spisu:

10. Z daňového spisu krajský soud zjistil, že žalobce v předmětných obdobích roku 2014, 2015 a 2016 podnikal v předmětu výroba, instalace, opravy elektrických strojů a přístrojů, elektronických a telekomunikačních zařízení a výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 – 3 živnostenského zákona. Za roky 2014, 2015 a 2016 podal řádná daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob, ve kterých uplatnil odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje. Dne 6. 4. 2018 správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu zaměřenou na kontrolu oprávněnosti a správnosti této uplatněné odčitatelné položky. Daňová kontrola byla ukončena zprávou o daňové kontrole z 1. 3. 2021, ve které správce daně dospěl k závěru o tom, že žalobce neprokázal oprávněnost a správnost výše této, a to

z důvodu nesplnění formálních požadavků vyplývajících z § 34 odst. 4, § 34a až § 34c zákona o daních z příjmů, a to zejména povinnost vypracovat písemný projekt, jež obsahuje povinné náležitosti stanovené v § 34c zákona o daních z příjmů, a povinnost evidovat odděleně výdaje (náklady) na výzkum a vývoj od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka, přičemž tato dělená evidence musí splňovat požadavek přehlednosti a prokazatelnosti. Nejsou-li splněny tyto formální podmínky, je nadbytečné se zabývat otázkou splnění požadavků věcných.

11. Proti dodatečným platebním výměrům vydaným na základě této zprávy o daňové kontrole podal žalobce odvolání, o kterém rozhodl žalovaný nyní napadeným rozhodnutím, ve kterém se se shora uvedenými závěry správce daně obsaženým ve zprávě o daňové kontrole zcela ztotožnil.

K jednotlivým žalobním námitkám:

I.

12. Žalobce tvrdil, že správce daně porušil ust. § 145 odst. 2 daňového řádu, neboť jej nezákonně nevyzval k podání dodatečných daňových přiznání a na místo toho zahájil daňovou kontrolu, čímž neminimalizoval autoritativní zásahy do autonomní sféry žalobce, a procesní postup se stal vůči žalobci nepřiměřeným a porušujícím právo na informační autonomii žalobce.
13. Žalobce uplatnil tuto námitku též jako námitku odvolací. Žalovaný ji v napadeném rozhodnutí vypořádal tak, že ze spisového materiálu nevyplývá, že by v době zahájení daňové kontroly měl správce daně takové indicie, které by nasvědčovaly tomu, že by daňovému subjektu měla být doměřena daň. Nebyl tak dán žádný důvod postupovat podle ust. § 145 odst. 2 daňového řádu. Ostatně ani v odvolání nebyla daňovým subjektem existence takových konkrétních indicií tvrzena (bod 152 napadeného rozhodnutí).
14. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu, *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.*
15. Podle § 143 odst. 1 daňového řádu, *daň lze doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední. Právní moc dosavadních rozhodnutí o stanovení daně není jejímu doměření na překážku. Podle odstavce třetího téhož ustanovení, k doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.*
16. Krajský soud předně poukazuje na to, že soudní řízení správní je ovládáno dispoziční zásadou zakotvenou mj. v § 75 odst. 2 větě první zákona č. 150/2002 Sb., (dále jen „s. ř. s.“), podle které soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Je tedy zřejmé, že v případě, kdy žalobce uplatní pouze obecné námitky, bude se ve stejné rovině pohybovat též posouzení věci soudem. Obsah a kvalita žaloby zásadně předurčuje obsah a kvalitu rozsudku (viz např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010 č. j. 4 As 3/2008-78). Předmětem přezkumu je přitom napadené rozhodnutí.

Pokud žalobce pouze zopakuje odvolací námitky, aniž by reagoval na argumentaci užitou žalovaným v napadeném rozhodnutí, podstatně tím snižuje své šance na úspěch (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2019, č.j. 9 Afs 356/2018-50, bod 16). Opakování odvolacích námitek nemůže nahradit vlastní žalobní argumentaci, protože až ta je předmětem soudního přezkumu (např. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8 Afs 55/2005-74, ze dne 29. 2. 2008, č. j. 8 Afs 98/2007-73, a ze dne 9. 7. 2019, č. j. 7 Afs 161/2018 – 28, bod 13).

17. Napadené rozhodnutí je vystavěno na závěru, že podmínkou pro výzvu k podání dodatečného daňového přiznání je zjištění skutečností, na základě kterých lze důvodně předpokládat, že daň bude doměřena, které správce daně před zahájením daňové kontroly neměl. Žalobce v žalobě na argumentaci žalovaného nijak nereagoval, tedy neuvedl, v čem se žalovaný mylí a proč má za to, že zde byly důvody k podání výzvy k dodatečnému daňovému přiznání.
18. Již ze samotného textu citovaného zákona vyplývá, že předpokladem pro to, aby správce daně vyzval daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, je existence důvodného předpokladu, že daň bude doměřena, což potvrdila i konstantní judikatura (viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016 č. j. 1 Afs 183/2014-55). Žalovaný se proto správně zabýval tím, zda zde takové skutečnosti jsou, a neshledal – li je, je jeho posouzení postupu správce daně v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu. Žalobce ani v žalobě žádné takové skutečnosti netvrdil. Žalobní námitka tedy není důvodná.
19. Pro úplnost krajský soud poukazuje na konstantní judikaturní závěr, že i v případě, kdy by správce daně ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu porušil a před zahájením daňové kontroly nevyzval daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, samo o sobě by to nevedlo k nezákonnosti doměření daně. Nesplnění povinnosti vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu samo o sobě nezákonnost doměření daně nezpůsobuje (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2019 č. j. 9 Afs 34/2018-76 či rozsudek ze dne 26. 2. 2020 č. j. 10 Afs 268/2019-53). Žalobce v žalobě neuvedl žádné konkrétní negativní důsledky, které vytýkané pochybení daňových orgánů pro něj mělo, a omezil se pouze na kritiku nesprávnosti jejich postupu. I z tohoto důvodu je námitka nedůvodná.
20. Žalobce teprve až v doplnění své žaloby uvedl, že žalovanému, resp. správci daně, musela být zřejmá e-mailová komunikace z 18. 7. 2016, kterou žalobce poskytl správci daně podklady k projektům výzkumu a vývoje za rok 2015 a že tedy již tehdy musel mít pochybnosti. Toto doplnění žaloby však bylo učiněno po lhůtě pro podání žaloby podle § 72 odst. 1 soudního řádu správního, která platí i pro žalobní body, tedy opožděně, a krajský soud k němu nemohl přihlídnout. Nadto žalobce ani v tomto doplnění žaloby neuvedl, z jakého důvodu má za to, že předmětná e-mailová komunikace představuje indicii vedoucí k tomu, že daň bude doměřena, ani nic k tomu, zda a jak konkrétně vytýkané porušení § 145 odst. 2 daňového řádu ovlivnilo zákonnost doměřené daně. I kdyby svou námitku vznesl včas, nemohla by zvrátit závěr pro nedůvodnost žalobní námítky.

II.

21. Žalobce dále namítl neunesení důkazního břemene žalovaným ke zpochybnění účetnictví. Žalobce k této své námitce neuvedl žádné konkrétní skutkové okolnosti ani konkrétní právní argumentaci.
22. Jak bylo vysvětleno výše, na toliko obecné žalobní námitky nemůže krajský soud z důvodu dispoziční zásady, kterou je vázán, odpovědět jinak než rovněž pouze také obecně, neboť dispoziční zásada neumožňuje soudu přezkoumat napadené rozhodnutí jinak než pouze v mezích žalobních bodů. Za této situace krajský soud poukazuje na rozložení důkazní povinnosti vyplývající z § 92 daňového řádu. Podle odst. 5 *správce daně prokazuje skutečnosti zde vyjmenované, mj. též skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem* (písm. c tohoto odstavce). Žalobci lze tedy obecně přisvědčit, že žalovaný měl důkazní povinnost v případě zpochybnění předloženého účetnictví. Pro absenci jakýchkoliv dalších argumentů v žalobě se však soud jejím splněním blíže nemůže zabývat a nezbyvá než konstatovat, že námitka důvodná není.
23. Žalobce následně uvedl, že výzva k odstranění pochybnosti, kterou mu správce daně zaslal, byla nezákonná. Tuto námitku však nelze považovat za rozhojnění již uplatněného žalobního bodu, a tedy i tato byla vznesena opožděně po lhůtě podle § 75 odst. 2 soudního řádu správního. Nadto i tato žalobní námitka je pouze obecná, kdy žalobce této výzvě vyčítá, že správce daně porušil svou povinnost řádně a dostatečně vymezit existenci vlastních pochybností. Jak bylo vysvětleno výše, na takovou obecnou námitku nelze odpovědět jinak než pouze obecně, že výzva, která je založená ve spisu, je podle názoru krajského soudu dostatečně konkrétní ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu.

III.

24. Žalobce dále namítl nedostatečně provedené dokazování správcem daně, zejména pak nesouhlasil se zamítnutím provedení důkazů výsledkem svědků a s neprovedením znaleckého posudku. Vypořádání této odvolací námitky žalobce považuje za nepřezkoumatelné.
25. Krajský soud v napadeném rozhodnutí zjistil následující. Žalovaný reagoval na odvolací námitku směřující proti neprovedení výslechu svědků, kteří měli vypovídat o tom, zda písemné projekty výzkumu a vývoje č. 1 – 8 byly vytvořeny před datem zahájení spolupráce daňového subjektu se společností SmarTech, resp. před zahájením řešení jednotlivých projektů výzkumu a vývoje. Žalovaný nejprve vyslovil tezi, že žalobce rozhodoval výlučně sám o stěžejních otázkách své podnikatelské činnosti, též o rozhodnutí o realizaci výzkumné činnosti. Dále s odkazem na judikaturu k smyslu svědecké výpovědi konstatoval, že svědek ve svědecké výpovědi relevantně vypovídá pouze o tom, co sám bezprostředně vnímal (body 138 a 139 napadeného rozhodnutí). Následně dovodil nedůvodnost navržených svědeckých výsledků, protože žalobce neposkytl správci daně žádné bližší zdůvodnění či vysvětlení, jakým konkrétním způsobem se navržené svědkové podíleli na rozhodnutí svého zaměstnavatele – daňového subjektu, nebo jaké konkrétní činnosti při tomto rozhodování realizovali. Rovněž ze žádných provedených důkazních prostředků činnosti navrhovaných svědků při rozhodovacím procesu daňového subjektu nevyplývají (bod 140 napadeného rozhodnutí).

26. Žalovaný dále odkázal na zprávu o daňové kontrole a ztotožnil se s posouzením navrženého výsledku správcem daně. Ze zprávy o daňové kontrole pak vyplývá, že podle správce daně jsou svědecké výpovědi nadbytečné, když navržení svědkové nemohou mít žádnou povědomost o skutečnostech, o kterých mají vypovídat, a to proto, že jak vypověděl sám daňový subjekt, tak i svědek S., jen sám žalobce rozhodoval o tom, které zakázky budou řešeny v rámci výzkumu a vývoje. Za této situace se správci daně jevilo jako vysoce nepravděpodobné, že by zaměstnanci, jejichž pracovní zařazení bylo servisní technik, zámečnický, svářeč a obráběč kovů, byli osobně přítomni či jakkoli se podíleli na rozhodovacím procesu svého zaměstnavatele, tak na zpracování písemných projektů výzkumu a vývoje, jakož i na dalších souvisejících činnostech, např. jednání se společností SmarTech. Žalovaný k tomu dodal, že svědci vypovídají o okolnostech, které vnímali bezprostředně svými smysly, tedy to, co sami viděli, sami slyšeli, sami cítili či sami konali, a z tohoto důvodu považoval vypořádání námítky za dostatečné.
27. Z právě uvedeného vyplývá nedůvodnost té části žalobní námítky, vytýkající žalovanému nepřezkoumatelnost vypořádání jeho odvolací námítky, neboť tato vypořádána byla a žalovaný uvedl jasné a konkrétní argumenty, proč ji nepovažuje za důvodnou a proč se ztotožnil s názorem správce daně o nadbytečnosti navržených svědků.
28. Krajský soud se s posouzením žalovaného ztotožňuje. Z ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že správce daně je povinen zjistit co nejúplněji skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, ale není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků. Pokud však jsou takové návrhy předloženy, musí se jimi zabývat; procesnímu právu daňového subjektu navrhopvat důkazy odpovídá povinnost daňových orgánů nejen o vznesených návrzích včetně návrhů důkazních rozhodnout, ale také, pokud jim nevyhoví, ve svém rozhodnutí vyložit, z jakých důvodů tak činí. V nález ze dne 8. 12. 2009 sp. zn. I ÚS 118/09, Ústavní soud konstatoval, že neakceptování důkazního návrhu účastníka řízení lze založit pouze třemi důvody. Prvním je argument, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislosti s předmětem řízení. Dalším je argument, podle kterého důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzení, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencí. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazů, tj. argument, podle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno (viz usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 9. 2005 sp. zn. III. ÚS 359/05; srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 10 Afs 5/2014-32 z 29. 5. 2014). Žalovaný i správce daně v nyní projednávané věci odmítli navržené svědky formálně pro nadbytečnost. Toto posouzení není správné, neboť jejich odmítnutí bylo zjevně odůvodněno nedostatkem vypovídací potence, když podle obou daňových orgánů svědci nemohli o tom, kdy bylo rozhodnuto o realizaci posuzovaných projektů výzkumu a vývoje, kdy byl zpracován projekt a kdy se začalo ve vztahu k němu s realizací, vědět z důvodu podnikatelské strategie žalobce a pracovní pozice navržených svědků. Pochybení při podřazení důvodu neprovedení důkazu pod pojem „nadbytečnost“, ač jde o případ „nedostatek vypovídací potence“, však nemění nic na zákonnosti postupu žalovaného i správce daně. Nedostatek vypovídací potence je judikaturou konstantně uznávaný důvod pro neprovedení navrženého důkazu a krajský soud nevidí žádný důvod k tomu, aby v tomto konkrétním případě jej za akceptovatelný důvod nepovažoval. Žalobce se v žalobě argumentačně minul s důvody

napadeného rozhodnutí, protože nijak nepolemizoval s důvody, proč daňové orgány neshledali u navržených svědků vypovídací potence. I tato žalobní námitka proto důvodná není.

29. Co se týče znaleckého posudku, žalovaný odkázal na vypořádání této námitky ve zprávě o daňové kontrole, se kterým se ztotožnil, a dodal, že žalobce mohl znalecký posudek předložit sám, pokud měl za to, že může odstranit pochybnosti správce daně (bod 142 a 143 napadeného rozhodnutí). Krajský soud ve zprávě o daňové kontrole ověřil, že k důkaznímu návrhu znaleckého posudku z oboru forenzní polygrafie správce daně uvedl, že zpracování posudku nepovažuje za potřebné. Znalecký posudek měl být vypracován za účelem určení stáří listin jednotlivých písemných projektů výzkumu a vývoje. Podle správce daně však není zjištění stáří jakýchkoliv listin, byť by se jednalo o důkazní prostředky, potřeba. Naopak je nezbytné, aby daňový subjekt prokázal svá tvrzení a odstranil pochybnosti správce daně ve vztahu k jím uplatněné odčitatelné položce na podporu výzkumu a vývoje, což se však nestalo.
30. Krajský soud považuje i toto vypořádání námitky žalobce vznesené v daňovém řízení za dostatečné. Správce daně se navrženým důkazním prostředkem zabýval a dospěl k závěru, že skutečnost, kterou by jím bylo možné zjistit, tedy stáří listiny, není pro posouzení věci relevantní. Jak vyplývá z odvolání, žalobce při koncepci této odvolací námitky citoval stanovisko správce daně o nepotřebnosti zjištění stáří listin a konstatoval, že neprovedením navrženého důkazu znaleckého posudku zabránil žalobci prokázat splnění formální podmínky pro uplatnění odčitatelné položky, kterou je schválení projektu VaV před zahájením jejich řešení. Neuvedl tedy žádnou protiargumentaci k závěru o irelevantnosti stáří užitých listin. Podle názoru krajského soudu žalovaný postupoval správně, když za této situace pouze odkázal na stanovisko správce daně, protože neměl k dispozici žádný opačný názor, který by měl posoudit. Krajský soud se rovněž ztotožňuje s názory daňových orgánů o tom, že zjištění stáří listin není skutečností relevantní pro posouzení otázky, kdy byl projekt výzkumu zpracován, neboť mezi stáří listiny, na níž byl projekt zachycen, a zpracováním projektu není přímá souvislost. Při užití papíru se běžně nepoužívá papír vyrobený tentýž den a žalobce nic takového ani netvrdil. Nemá – li tvrzená skutečnost, k jejímuž prokázání se důkaz navrhuje, význam pro řízení, jde o judikaturou akceptovaný důvod neprovedení tohoto důkazu (viz odstavec 28 tohoto rozsudku). Žalobní námitka proto ani v této části není důvodná.

IV.

31. Stěžejní námitkou žalobce je formalismus správce daně i žalovaného, kteří se nezabývali tím, zda žalobce skutečně realizoval výzkum, ale ustali na nesplnění formálních požadavků, které pro uplatnění výdajů na vědu a výzkum vyplývají ze zákona o daních z příjmů. Takový postup je podle žalobce nesprávný, když i zákonodárce formální požadavky pro následná období zmírnil vzhledem k jejich odrazujícím efektu. Žalobce zdůraznil, že došlo k naplnění účelu výzkumu a vývoje.
32. Žalovaný ve vyjádření k žalobě zdůraznil, že z právní úpravy jasně vyplývá nutno splnit nejen „věcné“ požadavky pro uplatněné odčitatelné položky výzkumu a vývoje, ale též požadavky „formální“, a to kumulativně. Z toho vyplývá, že při nesplnění formálních

požadavků je nadbytečné zabývat se věcnou stránkou této odčitatelné položky; odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016-20. Zdůraznil povahu této odčitatelné položky jako „beneficia“, z čehož vyplývá nutnost posuzovat splnění požadavků přísně.

33. Vzhledem k tomu, že shodnou námitku žalobce uplatnil v odvolacím řízení, vyjádřil se k ní žalovaný též v napadeném rozhodnutí v bodech 107 až 120. V nich nejprve porovnal úpravu účinnou pro posuzovaná zdaňovací období a úpravu po přijetí zákona č. 80/2019 Sb., a dospěl k závěru, že za zjednodušení stávající úpravy lze považovat pouze možnost daňového poplatníka zpracovat projekt výzkumu a vývoje až po zahájení jeho řešení bez ztráty možnost uplatnění odčitatelné položky, nikoliv před jeho zahájením, jak vyžadovala úprava předchozí. Požadavek na oddělenou evidenci výdajů (nákladů) na vědu a výzkum od ostatních výdajů, vyplývající z § 34b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, zůstal nezměněn. Žalovaný poukázal na to, že všech 10 projektů bylo ukončeno před přijetí novely č. 89/2019 Sb. a z přechodných ustanovení nevyplývá možnost u projektů ukončených před jejím účinností k nové úpravě přihlídnout. I kdyby však k ní přihlídnout bylo možné, žalobce nevedl oddělenou evidenci, která by splňovala podmínky § 34b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů a požadavky na uplatnění této položky by nesplnil. Striktní vyžadování splnění všech, též formálních požadavků na uplatnění posuzované odčitatelné položky, vyžaduje i judikatura správních soudů, když se jedná o de facto daňový bonus, neboť náklady na výzkum a vývoj může daňový subjekt uplatnit dvakrát. Nejedná se tedy o přepjatý formalismus.
34. Krajský soud konstatuje, že žalobní námitka nereaguje na nosnou argumentaci žalovaného, spočívající v porovnání měnící se zákonné úpravy a dopad změn na posouzení uplatněných položek. Jak bylo vysvětleno výše, obsah a kvalita žaloby zásadně předurčuje obsah a kvalitu rozsudku, přičemž předmětem přezkumu je až žalobní argumentace, která vychází z argumentace žalovaného v napadeném rozhodnutí.
35. Žalovaný žalobci neuznal uplatněnou odčitatelnou položku ze dvou základních důvodů, neprokázání zpracování projektu výzkumu a vývoje (vědu a výzkum) před jeho realizací a nevedení oddělené evidence výdajů na vědu a výzkum. Obě tyto podmínky byly pro uplatnění této odčitatelné položky vyžadovány v době jejich uplatnění.
36. Možnost od základu daně odečíst odpočet na podporu výzkumu a vývoje zakotvoval a dosud zakotvuje v obecné rovině § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Podmínky pro její uplatnění zahrnoval v posuzovaném období § 34b a § 34c zákona o daních z příjmů.
37. Pro rok 2014 vyplývaly z § 34 odst. 4, věta první a třetí a odst. 5 zákona o daních z příjmů *[od základů daně lze 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, 73a) 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. 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 (...) 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.]

38. Pro rok 2015 a 2016 vyplývaly z 34b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů *[výdaji vynaloženými na výzkum a vývoj zahrnovanými do odpočtu se rozumí výdaje (náklady), které jsou evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů)]* a § 34c odst. 1 zákona o daních z příjmů *[projektem výzkumu a vývoje se 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 (...)].*
39. Zákonem č. 80/2019 Sb. byl novelizován s účinností od 1. 4. 2019 pouze § 34c zákona o daních z příjmů tak, místo projektu výzkumu a vývoje se vyžaduje zpracování projektové dokumentace, která nemusí být schválena před zahájením projektu; uplatnit odpočet na jeho podporu (za splnění dalších podmínek) však lze nejdříve za období, pro které je ve lhůtě pro podání řádného daňového přiznání schválena (§ 34c odst. 2 zákona o daních z příjmů). Ustanovení § 34b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmu zůstalo beze změny.
40. Jak vyplývá z výše uvedeného, podmínky, které byly pro uplatnění posuzované odčitatelné položky vyžadovány, a ohledně oddělené evidence vynaložených výdajů stále vyžadovány jsou, neumožňují správci daně jejich nesplnění přehlédnout. Naopak, jak vyplývá z konstantní judikatury správních soudů, s ohledem na povahu této odčitatelné položky, jež umožňuje odečtení téhož výdaje dvakrát a jde tedy o benefit zákonodárce, přisnost při posuzování jejich naplnění je namísto (viz např. rozsudek 1 Afs 270/2020-26, body 25 až 27). Stejnou námitku ke vztahu faktické realizace výzkumu a vývoje a formálních náležitostí, jakou žalobce vznesl v odvolacím řízení a učinil ji stěžování v řízení soudním, řešil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017 – 35, ve jehož odstavci 35 a 36 uvedl (podtrhl krajský soud):
„Stěžovatelka považuje za přepjatý formalismus, že se krajský soud z důvodu nesplnění formálních náležitostí projektu již dále nezabýval jeho věcnou stránkou. NSS postup soudu považuje za správný a v souladu s konstantní judikaturou (viz např. shora cit. rozsudky ve věcech FOREZ a ELEKTROPOHONY, shodně též rozsudek ze dne 25. 9. 2014, čj. 7 Afs 39/2014-48, rovněž ve věci FOREZ). Z konstantní judikatury vybočuje jediný stěžovatelkou zmiňovaný judikát ze dne 29. 11. 2013, čj. 2 Afs 24/2012-34, č. 3002/2014 Sb. NSS, věc TZB Orlová s.r.o., zde se však jednalo o velmi specifickou věc, což tehdy sám NSS výslovně uvedl (k specifičnosti tohoto judikátu jen pro přechodové období let 2005 a 2006, kdy byly do § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů vloženy formalizované náležitosti projektu výzkumu a vývoje, srov. rozsudek NSS ze dne 12. 1. 2017, čj. 9 Afs 144/2016-51, věc ABADIA a.s., bod 42). NSS ve věci TZB Orlová zohlednil, že šlo o novou právní úpravu a navíc vytýkané formální porušení se značně lišilo (NSS mj. zdůraznil, že požadavky zákona splňuje nejen projekt v listinné (analogové) podobě, ale i elektronický soubor, lze-li jej kdykoli jednoduše převést do listinné podoby; navíc zde projekt předložen byl, byť nikoliv v „jediném, uceleném dokumentu“).
Zákonné vymezení toho, co konkrétně má projekt výzkumu a vývoje obsahovat, nelze proto jednoduše přejít a prověřením, zda stěžovatelčiny projekty výzkumu a vývoje dostaly zákonným požadavkům na obsah, označit za přepjatý formalismus (srov. rozsudek ve věci ABADIA, body 40-42). Formalizovaný projekt je jedním z nástrojů zabránění zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj.“

41. Krajský soud nesouhlasí ani s názorem žalobce, že následný legislativní vývoj měl žalovaného vést k tomu, aby upřednostnil realizaci výzkumu a vývoje a pominul formální stránku. Krajský soud se ztotožňuje s žalovaným, že takový výklad neumožňují přechodná ustanovení zákona č. 80/2019 Sb., podle kterých *ustanovení § 34a až 34c a § 34e zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se použije ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Na projekty, jejichž řešení bylo zahájeno přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se použijí ustanovení § 34a až 34c a § 34e zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. Na projekty, jejichž řešení bylo zahájeno ve zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, která nejsou ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona skončena, lze použít ustanovení § 34a až 34c a § 34e zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona; využije-li poplatník takový postup, tato ustanovení se použijí ve všech zdaňovacích obdobích nebo obdobích, za které se podává daňové přiznání, ve kterých je projekt výzkumu a vývoje řešen* (podtrhl krajský soud). Žádná ze zde uvedených situací u žalobce nenastala a postupovat podle nové úpravy proto nebylo možné. Nadto, změna zákonných požadavků se týká pouze zpracování projektu výzkumu a vývoje, nikoliv splnění povinnosti vést oddělenou evidenci nákladů na výzkum a vývoj, a tedy i aplikace nové úpravy by žalobci nemohla přinést příznivější rozhodnutí.
42. Odhlédnutí od splnění formálních náležitostí ve prospěch realizace výzkumu a vývoje nelze odůvodnit ani účelem zákona, neboť není zřejmá ani z dovolávané novely, která rovněž vyžaduje splnění formálních podmínek pro uplatnění této odčitatelné položky, ani z důvodové zprávy k ní, nedovodila ji ani judikatura. Zákon sám nedává daňovým orgánům žádnou možnost správního uvážení. Naopak je podle názoru krajského soudu stále platné posouzení odčitatelné položky jako benefícia, při jehož využití je nutno splnění podmínek posuzovat přísně (viz cit. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 270/2020-26 zejm. bod 33). Námitku přílišného formalismu proto krajský soud rovněž neshledal důvodnou.

V.

43. K závěru o nesplnění povinnosti schválit projekt výzkumu a vývoje před zahájením realizace každého z projektů žalobce namítl nesprávnost souvislosti s navázáním spolupráce se společností SmartTech, která mu poskytovala poradenské služby pro roky 2014 a 2017, až dne 20. 5. 2015. Tuto spolupráci žalobce navázal skutečně až v okamžiku prvního uplatnění odčitatelné položky. Stalo se tak pro jeho obavy, zda má splněny všechny formální a věcné podklady.
44. Žalovaný ve vyjádření k žalobě zopakoval argumentaci z napadeného rozhodnutí, v němž se k téže žalobní námitce vyjádřil v bodech 67 až 73 tak, že samo navázání spolupráce žádným způsobem neodůvodňuje závěr o tom, že projekty nebyly zpracovány před zahájením spolupráce. Podle správce daně i žalovaného však vyplývá ze sjednaného rozsahu plnění a ze zaplacení dohodnuté ceny též za roky 2014 a 2015, že i pro tyto roky se společnost SmartTech zavázala pro žalobce identifikovat nové uplatnitelné projekty výzkumu a vývoje, tedy je identifikovala zpětně.
45. Krajský soud konstatuje, že samotná doba navázání spolupráce se společností SmartTech, dohodnutý rozsah služeb a úhrada ceny samy o sobě neprokazují, že by žalobce neměl projekty zpracovány před zahájením jejich řešení i v roce 2014 a 2015, nicméně neprokazuje ani opak, tedy že žalobce projekty i za roky 2014 a 2015 měl zpracovány před

jejich řešením. Úvaze, že zaplacení plné ceny za rok 2014 a 2015, když službou mělo být vytipování nových projektů vhodných pro zařazení mezi výzkum a vývoj, nasvědčuje tomu, že byly vybrány projekty zpětně, nelze podle názoru krajského soudu nic vytknout. Nicméně úvaha nestojí samostatně a pouze na ní není vystavěno napadené rozhodnutí, ale jde pouze o jeden střípek v celé mozaice dalších zjištěných skutečností.

46. Žalobce dále tvrdil, že mu nelze přičítat k tíži shodnost předpokládaných a skutečných výdajů, které úmyslně předpokládal nižší, aby nevzbudil pochybnosti správce daně. Žalobce má za to, že náležitě vysvětlil způsob stanovení předpokládaných výdajů.
47. Žalovaný ve vyjádření shodně jako v napadeném rozhodnutí (body 74 až 79) uvedl, že žalobci není kladeno k tíži, že výdaje předpokládané a skutečné byly shodné, ale to, že nebyl schopen prokázat, jakým způsobem výši předpokládaných výdajů stanovil. Na výzvu správce daně sice předložil kalkulace hotových zařízení, žádným způsobem však nespécifikoval, na základě jakých kritérií určil z celkové ceny hotových zařízení právě částky stanovené v jednotlivých projektech jako předpokládané náklady na řešení projektů (včetně určení mzdových a materiálových nákladů).
48. Co se týče první části této žalobní námítky, krajský soud poukazuje na napadené rozhodnutí, ze kterého jasně vyplývá, že shodnost předpokládaných a skutečných výdajů nebyla daňovými orgány považována za skutečnost, která by svědčila o tom, že projekty nebyly zpracovány před zahájením realizace. Žalobce zde argumentuje mimo napadené rozhodnutí.
49. Daňové orgány vytýkají žalobci neschopnost vysvětlit způsob stanovení výše předpokládaných výdajů. Výše předpokládaných výdajů je obligatorní náležitostí projektu výzkumu a vývoje podle § 34c odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů a vysvětlení způsobu stanovení její výše v případě pochybností o době zpracování projektu proto spadá do žalobcovy povinnosti tvrzení a důkazní, vyplývající z § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu, neboť je s žalobcovou primární povinností tvrzení a důkazní pojmově a logicky spjato. Jak zdůraznil žalovaný, pokud žalobce plánoval vynaložení výdajů na konkrétní projekt, musel vědět, na základě čeho ke konečné výši dospěl, včetně rozlišení nákladů mzdových a hotových. Žalobce ani v žalobě žádnou bližší argumentaci, proč má své blíže neupřesněné vysvětlení za dostačující, nepředestřel, a soud tedy nemohl posoudit, zda je konkrétně odůvodněný závěr žalovaného správný. Žalobní námítka tak není důvodná.
50. Žalobce tvrdil, že část smluvní a technické dokumentace mohla být připravena před vytvořením písemného projektu a zahájením následného řešení. To však bylo nezbytné pro účely vedení obchodních jednání.
51. Žalovaný ve vyjádření k žalobě shodně jako v napadeném rozhodnutí uvedl, že o zahájení řešení před samotným zpracováním projektů svědčí nikoliv to, že některá technická dokumentace byla zpracována před zahájením řešení pro účely administrativní a obchodní, což by daňové orgány mohly akceptovat, ale to, že žalobce toto své tvrzení nekonkretizoval a neprokázal (bod 82 až 87 napadeného rozhodnutí).
52. Krajský soud se s názorem žalovaného ztotožňuje, když žalobce ani v žalobě žádná konkrétní tvrzení o užití posuzované dokumentace ani důkazní návrhy nenabízí, a i touto

svou žalobní námitkou míří mimo nosnou argumentaci napadeného rozhodnutí. Žalobní námitka proto důvodná není.

53. Závěrem k námitkám ohledně neprokázání zpracování projektové dokumentace před zahájením řešení jednotlivých projektů krajský soud opětovně poukazuje na konstantní výše zmíněnou judikaturu správních soudů zdůrazňujících nezbytnost této zákonné podmínky, která není bezduchou formalitou, ale slouží k zabránění zneužívání této – svým způsobem výjimečné – odčitatelné položky daňovými subjekty. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v již citovaném rozsudku č. j. 10 Afs 77/2017-53, *cílem této časové podmínky je zabránění spekulativnímu a účelovému uplatňování odpočtu v závislosti na rozhodnutí poplatníka* (bod 30). Krajský soud se nedomnívá, že by v posuzované věci žalobce postupoval nečestně, zneužívajícím způsobem. Nicméně souhlasí s daňovými orgány, že i u řádně postupujících daňových subjektů je nutno právě pro zabránění spekulativnímu a účelovému uplatňování odpočtu trvat na jasném splnění všech podmínek, tedy i prokázání zpracování projektu obsahujícím všechny zákonné náležitosti již před zahájením řešení.
54. Žalobce dále rozporoval závěry o nevedení oddělené mzdové a materiální evidence přehledným a prokazatelným způsobem. Žalobce s poukazem na svůj audit tvrdil, že oddělená evidence byla v rámci jednotlivých projektů vedena správně a v souladu s právními předpisy a případné zjištěné nesprávnosti a nesrovnalosti byly pouze formálního charakteru a nemohou vést k neuznání uplatněného odpočtu v celém rozsahu. Žalobce řešení projektů hodnotil operativně ústní formou, což je logické vzhledem k malému pracovnímu kolektivu. Podle žalobce již to, že výsledkem činnosti žalobce je vždy jedinečný výrobek, implicitně dovozuje, že každá zakázka obsahuje prvky výzkumu a vývoje. Žalobce poskytl žalovanému fotografie z jednotlivých fází postupu řešení projektu, přičemž pochybnosti vznesené daňovými orgány žalobce považuje za přepjatý formalismus.
55. Žalovaný v napadeném rozhodnutí poukázal na to, že výsledky interního auditu žalobce avizoval již v odvolacím řízení, dosud – ani v žalobě – je nepředložil. Zdůraznil, že oddělenou evidenci nelze vnímat izolovaně, ale musí korespondovat s dalšími podklady tak, aby představovala ověřitelnou auditní stopu. Ze žalobcem předložené evidence nelze zjistit ani ověřit, jaký konkrétní materiál a v jakém konkrétním čase pro tvrzenou konkrétní pracovní činnost vykonávanou na projektech používali zaměstnanci žalobce, u nichž jsou vykázány odpracované hodiny na projektech výzkumu a vývoje. Povinnost vedení dělené evidence vyplývá ze zákona o daních z příjmů, též i z pokynu D-288. Žalovaný poukázal na obsáhlou judikaturu k nárokům na splnění povinnosti vést oddělenou evidenci nákladů na projekty výzkumu a vývoje a uvedl, že nesplnění i části této povinnosti vede k nesplnění formálních požadavků na uplatnění této odčitatelné položky jako celku.
56. V napadeném rozhodnutí v bodě 92 až 97 žalovaný uvedl ohledně vypořádání shodné žalobní námitky totéž.
57. Krajský soud i k této žalobní argumentaci opakuje již řečené ohledně preciznosti žalobních bodů, neboť i zde žalobce nereaguje na důvody, které vedly žalovaného k zamítnutí jeho odvolací námitky týkající se plnění povinnosti vést oddělenou evidenci nákladů, jak mu vyplývá ze shora citovaných ustanovení zákona o daních z příjmů (citace viz odstavce 37 až 39 tohoto rozsudku. Žalobce ani k žalobě a ani u jednání nepředložil interní audit a zejména neuvedl, jaká skutečnost svědčící o tom, že žalobcem předložená

evidence splňovala zákonné požadavky, jím měla být prokázána. Ve zbytku je žalobní námitka zcela obecná. Krajský soud považuje úvahu žalovaného odpovídající jak samotnému textu zákona, tak judikatuře. Problematikou povinnost vést oddělenou evidenci výdajů se Nejvyšší správní soud podrobněji zabýval například v rozsudku ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016 – 51, v němž uvedl, že „*smysl oddělené evidence Nejvyšší správní soud spatřuje ve vytvoření úplného soupisu všech výdajů (nákladů) vynaložených daňovým subjektem při realizaci projektu výzkumu a vývoje, přičemž již ze samotné evidence musí být dostatečně patrna návaznost na konkrétní výdaj (náklad) vynaložený při realizaci projektu výzkumu a vývoje. Identifikace jednotlivých výdajů (nákladů) v oddělené evidenci musí být natolik jednoznačná, aby nemohly vzniknout pochybnosti, který z jednotlivě vynaložených výdajů (nákladů) je do evidence zahrnut, tj. na základě evidence musí být možno jednoznačně oddělit jednotlivé výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektu výzkumu a vývoje od ostatních výdajů (nákladů) daňového subjektu, které s projektem výzkumu a vývoje nesouvisí. Identifikace výdajů (nákladů) v oddělené evidenci musí být takového charakteru, aby na jejím základě bylo možno propojit jednotlivé účetní doklady s evidovanými výdaji (náklady).*“ Požadavky, které na žalobce daňové orgány kladly, a se kterými žalobce v žalobě nijak konkrétně nepolemizuje, uvedenému přesně odpovídají. Námitka proto není důvodná. Pro úplnost krajský soud dodává, že žalovaným odkazovaný pokyn Ministerstva financí D-288 není obecně závazným předpisem (jedná se o interní normativní instrukci, která představuje pokyn nadřízeného orgánu vůči orgánu služebně podřízenému), pročež z něj nelze dovozovat povinnosti daňového subjektu nad rámec zákona. Z tohoto důvodu lze také uvedený pokyn použít pouze jako výkladové vodítko v mezích, v nichž je souladný se zněním zákona o daních z příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 8 Afs 3/2005 – 5). V posuzované věci nicméně požadavek na vedení oddělené evidence výdajů vyplývá přímo ze zákona (§ 34b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů.

58. Co se týče dalších námitek, ty se vztahují k samotnému řešení projektů. Vzhledem k tomu, že žalobce nesplnil již formální podmínky pro uplatnění odčitatelné položky výzkumu a vývoje, je nadbytečné se zabývat tím, zda žalobce skutečně výzkum a vývoj realizoval a zda měly technologický přínos, jak bylo podrobně rozebráno výše. Z týchž důvodů krajský soud zamítl žalobcovy důkazní návrhy týkající se projektu stroje na páskování palet a výsledk samotného žalobce k fungování jeho společnosti, neboť prokazované skutečnosti nemohou vést k procesnímu úspěchu žalobce.

Závěr náhrada nákladů řízení.

59. Žaloba není důvodná, a soud ji proto v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I.).

60. V řízení byl plně procesně úspěšný žalovaný, kterému v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. vzniklo právo na náhradu nákladů řízení; procesně neúspěšnému žalobci právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Vzhledem k tomu, že podle obsahu spisu žalovanému žádné náklady řízení nevznikly, soud rozhodl tak, že žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok II.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 26. července 2023

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu