

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce **TZB Orlová s. r. o.,** se sídlem Orlová – Poruba, Slezská 1288, zastoupeného JUDr. Jaromírem Sýkorou, advokátem se sídlem Orlová – Poruba, Slezská 950, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství,** se sídlem Brno, Masarykova 31, (dříve Finanční ředitelství v Ostravě), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 2. 2012, č. j. 22 Af 14/2010 - 36,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 2. 2012, č. j. 22 Af 14/2010 - 36, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobou podanou u Krajského soudu v Ostravě se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 18. 12. 2009, č. j. 7474/09-1202-807662, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Orlové (dále jen „správce daně“) ze dne 1. 6. 2009, č. j. 24932/09/371970804753. Tímto rozhodnutím správce daně dodatečně vyměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 639 600 Kč. Krajský soud tuto žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Krajský soud z obsahu správních spisů zjistil, že správce daně provedl u žalobce dne 27. 3. 2008 místní šetření, zaměřené na žalobcem uplatněnou výdajovou položku podle § 34 odst. 4 zákona 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), která se týkala výzkumu a vývoje. V dohodnutém termínu pak žalobce předložil správci daně „šanon“ obsahující

podnikatelský záměr *Vývoj automatizace uhelných kotelen.* Správce daně předložené doklady shledal nedostatečnými, a zahájil proto daňovou kontrolu, jejímž důsledkem bylo doměření daně v důsledku toho, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání oprávněnosti uplatnění položky odčitatelné od základu daně dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Proti tomuto doměření se žalobce odvolal. Jeho odvolání bylo zamítnuto, s tím, že Finanční ředitelství v Ostravě zdůraznilo mj. formální požadavky zákona o daních z příjmů na uplatnění předmětné odečitatelné položky na výzkum a vývoj, kdy jeho § 34 odst. 5 ukládá poplatníkovi vytvořit písemný dokument, tj. jediný souhrnný dokument, obsahující veškeré náležitosti tam uvedené. Žalobce přitom sám uvedl, že takový dokument zpracován neměl a náležitosti projektu byly obsaženy v několika dokumentech.

Žalobce v řízení před krajským soudem uplatnil tři žalobní body. Za prvé tvrdil, že pokud jde o tvrzené nedostatky projektu výzkumu a vývoje (dále též „projekt“), tento projekt byl vytvořen ve čtyřech etapách, první již k 19. 12. 2005, tj. před skutečným zahájením vývoje, a obsahoval veškeré náležitosti podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Za druhé žalobce nepovažoval v rozporu se zněním zákona o povinné písemné formě dokumentu, měl-li projekt uložen v elektronické podobě. Za třetí měl za to, že daňové orgány nesprávně vyložily materiální obsah pojmů *výzkum* a *vývoj*, užitých v § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů a v § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů, v znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o podpoře výzkumu a vývoje“).

Krajský soud nejprve nastínil právní úpravu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, tedy podmínek pro využití možnosti odečtení 100 % výdajů (nákladů) vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje. Poukázal též na odst. 5 uvedeného ustanovení, jenž upravuje projekt výzkumu a vývoje, jímž se rozumí písemný dokument s předepsanými náležitostmi. Následně se krajský soud zabýval formou právních úkonů v jednotlivých procesních předpisech. Poukázal na § 21 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“), jenž umožňoval podat daňové přiznání, hlášení či vyúčtování pouze na předepsaných tiskopisech, či prostřednictvím datové zprávy opatřené zaručeným elektronickým podpisem ve struktuře a tvaru zveřejněném správcem daně. Odst. 3 posledně zmíněného ustanovení pak upravuje jiná podání v daňových věcech, která lze činit buďto písemně nebo ústně do protokolu nebo použitím datové zprávy, opatřené zaručeným elektronickým podpisem či za použití jiných přenosových technik. Dle § 37 odst. 4 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, v znění rozhodném pro projednávanou věc, (dále jen „s. ř.“) je možno podání učinit písemně, ústně do protokolu, nebo v elektronické podobě podepsané zaručeným elektronickým podpisem, jinak s povinností potvrzení do pěti dnů. Občanský soudní řád (dále jen „o. s. ř.“), umožňoval učinit podání buď písemně, ústně do protokolu, v elektronické podobě, telegraficky nebo telefaxem (§ 42 odst. 1). Soud se zabýval též úpravou plynoucí z § 18 odst. 2 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů, dle kterého má úkon provedený prostřednictvím datové schránky osobou oprávněnou (pověřenou) k přístupu do datové schránky, stejné účinky jako úkon učiněný písemně a podepsaný. Podle § 17 odst. 6 odst. tohoto zákona, má doručení dokumentu podle odst. 3 a 4 tohoto zákona (vyzvednutím, fikcí) stejné právní účinky jako doručení do vlastních rukou.

Soud na základě uvedených ustanovení právních předpisů účinných v roce 2006 dovodil, že právní řád striktně rozlišoval mezi písemnou (listinnou) podobou dokumentu a jeho podobou elektronickou; pokud by bylo záměrem zákonodárce přiznat dokumentu v elektronické podobě účinky úkonu písemného, výslovně by tak stanovil. To stejné platí i pro způsoby doručování. Soud tak nepřisvědčil druhému žalobnímu bodu, že dokument v elektronické podobě je dokumentem písemným. K této námitce uzavřel, že písemným dokumentem vyžadovaným ustanovení § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, je pouze dokument zachycený na analogovém nosiči dat (zpravidla papíru). Neměl-li žalobce před zahájením vývoje zpracován projekt v této *analogové* podobě, nesplnil požadavek § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů.

Pokud jde o první žalobní bod, krajský soud se ztotožnil s daňovými orgány v tom, že písemný projekt ve smyslu shora uvedeného ustanovení představuje jediný ucelený celek; je tedy souhrnným dokumentem, odděleným od jiných dokumentů a musí obsahovat v tomto ustanovení určené náležitosti, mj. údaj o předpokládaných nákladech (výdajích), o kvalifikaci a pracovněprávním vztahu osob podílejících se na řešení výzkumu a vývoje, a to již před zahájením realizace projektu. Projekt předložený žalobcem tyto požadavky nesplňoval (žádná verze). Byly-li tyto údaje v jiném dokumentu, vypracovaném k jiným účelům, nelze takový dokument považovat za součást projektu výzkumu a vývoje.

Krajský soud tak uzavřel, že ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů značně formalizuje uplatnění odčitatelné položky, spočívající v nákladech na výzkum a vývoj, oproti uplatnění jiných skutečností, nicméně je na daňovém subjektu, aby splnil veškeré požadavky zákona, hodlá-li je uplatnit. Poněvadž žalobce tyto formální požadavky nesplnil, nemohla být uznána odčitatelná položka nákladů na výzkum a vývoj.

S ohledem na uvedené se krajský soud nezabýval třetím žalobním bodem (a neprovedl ani k této argumentaci navrhované důkazy), neboť takový postup by již nemohl přivodit pro žalobce příznivější rozhodnutí.

Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností, odvolávající se na důvody vyplývající z ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s. Z kasační stížnosti nicméně plyne, že stěžovatelem jsou tvrzeny kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), d) s. ř. s. Právní subsumpce kasačních důvodů pod konkrétní písmena § 103 odst. 1 s. ř. s. je ale věcí právního hodnocení věci kasačním soudem a nezakládá proto nedostatek návrhu. K tomu srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003 – 50, publikovaný pod č. 161/2004 Sb. NSS (všechna rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz).

Stěžovatel má za to, že krajský soud nesprávně dovodil, že zákonodárce měl v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů na mysli jako *projekt výzkumu a vývoje* jediný souhrnný dokument (bez dodatků, příloh). Takový výklad nemá oporu v zákoně; stěžovatel se naopak domnívá, že úmyslem zákonodárce nebylo přílišným formalismem ztížit či znemožnit podporu výzkumu a vývoje. Stěžovatel nadále tvrdí, že jím předložené dokumenty na sebe navazují a doplňují se a trvá na tom, že předložený *zápis z přezkoumání SJ vedením firmy za rok 2005* ve své části 7. 3., spolu s *podnikatelským záměrem – vývoj automatizace uhelných kotelen*, tvoří souhrnný písemný dokument, který obsahuje všechny náležitosti podle uvedeného ustanovení. Tento projekt byl vytvořen ve čtyřech etapách,

přičemž každá z nich vždy před zahájením příslušné etapy. Stěžovatel má za to, že ani skutečnost, že část projektu z ledna 2006, která byla v elektronické podobě postupně doplňována o výsledky řešení a teprve následně byla správci daně předložena v písemné podobě, nemůže mít pro posouzení význam, neboť části týkající se záměrů jednotlivých etap a postupů byly zpracovány před zahájením výzkumu a vývoje a bylo je možné kdykoli převést do *analogové* podoby.

Stěžovatel vychází z toho, že projekt výzkumu a vývoje je účetním záznamem; poukazuje proto na § 33 odst. 2 písm. a) zákona č. 563/1991, o účetnictví, v znění rozhodném pro projednávanou věc, (dále jen „zákon o účetnictví“), jenž stanoví, že účetní záznam může mít listinnou, technickou nebo smíšenou formu. Poněvadž zákon o účetnictví neobsahuje pojem *písemný dokument* (a zákon o daních z příjmů pouze v § 34 odst. 5), lze dovodit, že za listinné dokumenty jsou považovány formy uvedené v § 33 odst. 2 písm. a) až c) zákona o účetnictví, tzn. je vyžadováno, aby bylo možné elektronický dokument do listinné podoby kdykoli převést. V účetnictví je běžné, že je účetní evidence vedena elektronicky a do listinné podoby je převáděna pouze v případě potřeby; v této věci byly dokumenty předány správci daně vždy v listinné podobě.

Dále stěžovatel namítá, že se krajský soud vůbec nezabýval vadami daňového řízení, které byly již v jeho průběhu namítány. Jedná se zejména o porušení zásad při dokazování. Stěžovatel předložil správci daně dva znalecké posudky, které správce daně odmítl mj. proto, že se nezabývaly technickým stavem, respektive že nebyly doloženy výsledky odborného měření a nebyla specifikována přítomnost prvku novosti či vyjasnění vědecké nebo technické nejistoty u předmětného projektu. Jeden z nich byl navíc odmítnut též z důvodu, že správci daně nebylo doručeno zaúčtování faktury za jeho zpracování. Stěžovatel má takové odůvodnění za nesmyslné, neboť nelze poškodit daňový subjekt proto, že jiný subjekt neplní své povinnosti. Navíc tyto posudky byly zadány z podnětu správce daně a jejich cílem bylo zhodnotit, zda činnost stěžovatele splňuje podmínky zákona o daních z příjmů a pokynu Ministerstva financí D – 288. Toto uvedené posudky splnily. Stěžovatel má za to, že takto došlo k porušení zásady volného hodnocení důkazů, kdy má být posouzen každý důkaz zvlášť a pak veškeré důkazy ve vzájemné souvislosti. Zákon nedává správci daně možnost přihlížet pouze k důkazům, které si sám zvolil a jiné svévolně ze své úvahy vyloučit. Správce daně porušil též § 52 odst. 2 daňového řádu, pokud námitky podané stěžovatelem odmítl bez zdůvodnění a rozhodl o pokračování v dokazování.

Krajský soud se nezabýval ani tím, zda se v případě stěžovatele jednalo o výzkum a vývoj či nikoliv. Žalovaný se definicí výzkumu a vývoje podrobně zabýval, nicméně stěžovatel nesouhlasí s některými „manipulacemi,“ které navodily dojem, že se u stěžovatele o výzkum a vývoj nejednalo, ačkoli dle znění § 2 odst. 1 písm. b) zákona o podpoře výzkumu a vývoje a Frascatiho manuálu, se v případě stěžovatele jednoznačně jedná o experimentální vývoj. Prvek novosti lze spatřovat zejména v nové kvalitě kotlů nad 75 kW s retortovým hořákem (splňování emisních limitů).

Dle názoru stěžovatele daňové orgány řádně nezjistily skutkový stav a řádně se neseznámily s předloženými důkazy. V opačném případě by nemohly dospět k závěru, že v případě předmětných kotlů nejde o takové zlepšení, které by významně přesahovalo úroveň inovace. Stěžovatel v kasační stížnosti podrobně popsal technické úpravy

provedené na kotlích, následně aplikovaných do poloautomatizovaných kotelen, které jeho tvrzení potvrzují a odkázal též na výkresovou část verzi 0, 1, 2 obsaženou ve spisu správce daně.

Stěžovatel brojí též proti tvrzení daňových orgánů, že nepochopil princip této odpočitatelné položky, když zde zahrnul náklady související s provedením běžné zakázky, na kterou byla poskytnuta též běžná záruka, což vylučuje prvek nejistoty. Poukazuje na to, že v rámci vývoje bylo nutné laboratorně odzkoušené kotle instalovat do skutečného provozu, aby bylo možné zjistit jejich funkčnost a parametry v plném provozu; zákon umožňuje ověřit též více prototypů. Stěžovatel dále upozorňuje, že žádný zákon nezakazuje poskytnout na prototypy běžnou záruku; ta zaručovala pouze to, že vývojová rizika nebudou přenášena na zákazníky. Názor daňových orgánů, aprobovaný krajským soudem, je též v rozporu s pokynem D – 288, který upřesňuje definici vývoje, zejména s čl. 3 písm. c) tohoto pokynu, dle kterého lze za činnost prováděnou poplatníkem při realizaci projektů, které lze zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje pro účely odpočtu od základu daně z příjmů, považovat též první vyrobené kusy nového výrobku, pokud je prvořadým cílem ověření navrženého řešení nebo jeho další vylepšení. V daném případě se jednalo o zkušební instalaci nových výrobků, s cílem ověření výsledků vývoje a případná úprava jejich funkce.

Irelevantní je též tvrzení, že společnost Scandisk se stěžovatelem na projektu nespolupracovala (i když jí bylo známo, že dílo je součástí vývoje); stěžovatel ji jako spolupracovníka nikdy neuváděl, jednalo se o běžné obchodní vztahy. Stěžovatel je však toho názoru, že vzhledem k tomu, že se souhlasem odběratele byly použity vyrobené prototypy za účelem ověření jejich funkčnosti a plnění limitů, jednalo se o aplikaci prototypů v praxi. Rovněž tvrzení, že do odčitatelné položky mohou být zahrnuty pouze náklady vynaložené v souvislosti s vývojem prvního prototypu, je v rozporu s uvedeným pokynem D – 288.

Tvrzení správce daně, že kotle obdobných parametrů splňující české technické normy nabízí jen v České republice několik společností, svědčí o nepochopení dané problematiky. Stěžovatel zdůrazňuje, že v době vývoje neexistovaly, a ani v současnosti neexistují, v České republice uhelné kotle s retortovými horáky, které by splňovaly emisní limity (u kotelen nad 200 kW). Daňové orgány měly zřejmě na mysli zastaralý a nevyhovující typ (bubnový kotel s otočným roštem). Stěžovatel však již v podnikatelském záměru zmínil nevýhody bubnového kotle (hlučnost, nemožnost spalovat dřevěné pelety, poruchovost apod.). V době vývoje prováděl podobný vývoj závod VIADRUS Bohumín; záměr se jim nezdařil, v současné době mají odzkoušené dva kusy kotlů jako prototypy. To také svědčí o tom, že se v případě stěžovatele jednalo o vývoj, neboť výsledek nebyl znám předem. Tyto námitky svědčí o nesprávně zjištěném skutkovém stavu a jeho nesprávném právním posouzení.

S ohledem na shora uvedené navrhuje stěžovatel napadené rozhodnutí v celém rozsahu zrušit a věc vrátit Krajskému soudu v Ostravě k dalšímu řízení.

Žalovaný se ve svém vyjádření plně ztotožňuje s odůvodněním rozsudku krajského soudu a odkazuje na své stanovisko k žalobě, včetně odůvodnění napadeného rozhodnutí,

kde je uveden podrobný popis daňového řízení, včetně daňové kontroly a následného odvolacího řízení. Navrhuje proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Před vlastním hodnocením věci musel Nejvyšší správní soud zohlednit fakt, že v průběhu řízení o kasační stížnosti došlo v důsledku změny právní úpravy (nabytí účinnosti zákona č. 459/2011 Sb., o Finanční správě České republiky) ke dni 31. 12. 2012 k zániku původního žalovaného – Finančního ředitelství v Ostravě, přičemž do jeho právního postavení vstoupil nově zřízení orgán – Odvolací finanční ředitelství (§ 1 odst. 2, § 19 odst. 1 a § 20 odst. 2 citovaného zákona). Nejvyšší správní soud proto nadále jako s žalovaným jednal s orgánem posledně zmiňovaným (§ 69, věta za středníkem s. ř. s., § 120 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost je důvodná.

Zákon o daních z příjmů obsahuje od 1. 1. 2005 v § 34 odst. 4 ustanovení, jehož účelem je podpora aktivit, které poplatník vyvíjí v rámci výzkumu a vývoje. Podstatou tohoto zvýhodnění je zavedení zvláštní položky odčitatelné od základu daně, a to ve výši nákladů (respektive výdajů), které poplatník v rámci svých aktivit v oblasti výzkumu a vývoje vynaložil; dochází tak *de facto* ke dvojímu uplatnění příslušných nákladů do základu daně, a tím k dosažení daňové úspory.

Novelou zákona o daních z příjmů, provedenou zákonem č. 545/2005 Sb., byl s účinností od 1. 1. 2006 za výše uvedené ustanovení vložen nový odstavec 5, který podrobně upravuje vymezení *projektu výzkumu a vývoje*, na jehož realizaci může být odpočet uplatněn, včetně jeho náležitostí. Shodně s tímto ustanovením je projekt výzkumu a vývoje vymezen v Metodickém pokynu Ministerstva financí D-288 ze dne ze dne 3. 10. 2005.

Dle tohoto ustanovení 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 nebo jeho členem.*

Krajský soud zamítl stěžovatelovou žalobu z důvodu nedodržení formálních požadavků na projekt výzkumu a vývoje. Za prvé měl za to, že stěžovatel nedodržel písemnou formu dokumentu, když část projektu byla v elektronické podobě, a až následně po postupném doplňování výsledků, byla správci daně předložena v podobě listinné; za druhé se ztotožnil s daňovými orgány v tom, že projektem musí být jediný souhrnný dokument, obsahující veškeré náležitosti, v důsledku čehož naznal, že stěžovatelem předložený projekt nemůže obstát, neboť některé jeho části byly uvedeny v jiném, s projektem nesouvisejícím dokumentu.

S těmito závěry krajského soudu nelze zcela souhlasit.

Závěry krajského soudu, týkající se otázky písemné formy dokumentu (projektu), považuje Nejvyšší správní soud za příliš restriktivní. Z dikce zákona skutečně explicitně plyne, že *projekt výzkumu a vývoje* je *písemný* dokument. Pokud jde o pojem *písemnosti*, má zdejší soud za to, že je jím třeba rozumět zachycení textu na relativně trvalém nosiči, přičemž podoba tohoto nosiče (analogový - listina, digitální – elektronický soubor) není z právního hlediska rozhodující. Kritériem pro rozlišení mezi právními úkony ve formě *listinné* a právními úkony v *elektronické* podobě je právě povaha nosiče, nicméně obě formy mohou být formami *písemnými*. Krajský soud se velmi pečlivě zabýval úpravou forem podání v jednotlivých procesních předpisech, nicméně jeho závěry nelze považovat za zcela konsekventní. Pokud například zmiňuje možnost učinit podání (v režimu o. s. ř.) v podobě *písemné* a (mimo jiné) *telegrafické*, zcela odhlíží od faktu, že telegrafické podání se do sféry adresáta dostalo vždy jen v podobě *listinné* (tzv. „blanket"). Písemné i telegrafické podání mělo tedy (z pohledu jeho příjemce) vždy stejnou podobu, a to podobu *listinnou.* Tento závěr ostatně podporuje i recentní podoba ustanovení § 42 odst. 1, věta první a druhá o. s. ř., dle kterého je podání *možno učinit písemně nebo ústně. Písemné podání se činí v listinné nebo elektronické podobě prostřednictvím veřejné datové sítě, telegraficky nebo telefaxem.* Zdejší soud tedy dospěl k závěru, že zákon o daních z příjmů požadavkem na písemnou podobu projektu nepředepisuje výlučně listinnou (analogovou) podobu, jak se domníval krajský soud, ale připouští rovněž jeho uchovávání v podobě elektronické („digitální"), která je kdykoli jednoduše převoditelná do podoby listinné. Lze tak souhlasit se stěžovatelem, že není relevantní, v jaké podobě měl projekt vypracovaný, ale to, že jej měl k dispozici, a správci daně jej předal v jím požadované listinné podobě. Tato stěžovatelova námitka je tedy důvodná.

Stěžovatel dále brojil proti závěru, že z dikce § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů vyplývá, že projekt musí mít podobu jediného, uceleného dokumentu. K tomu je třeba uvést, že takový požadavek z dikce § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů explicitně neplyne; lze jej pouze dovodit za použití gramatického výkladu, s ohledem na fakt, že zákonodárce použil singulár („*dokument*"). Jedná se ale o výklad doslovný, který může být v určitých případech považován za značně restriktivní a je třeba jej konfrontovat i s jinými výkladovými metodami. Bez významu přitom není ani fakt, že v rozhodném období definici projektu neobsahoval ani zákon o podpoře výzkumu a vývoje; tato definice byla zavedena až s účinností od 1. 7. 2009, přičemž ani poté zde požadavek na projekt, coby jednotný dokument, explicitně vysloven není [srov. současné znění § 2 odst. 1 písm. i)]. Výslovně byl předmětný požadavek vysloven pouze v Metodickém pokynu Ministerstva financí D-288 ze dne 3. 10. 2005. Metodický pokyn ovšem není obecně právně závazný vůči fyzickým a právnickým osobám; je pouze určitým návodem pro postup správních

orgánů; zde vysvětluje některé pojmy a vymezuje činnosti, které lze či nelze zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje pro odpočet od základu daně z příjmů. Přestože pokyny ministerstev nejsou obecně závazné, správní orgány mají povinnost se jimi ve své praxi řídit, což ovšem neplatí v případě, že by se taková praxe neslučovala s obecně závaznými právními předpisy; na straně druhé, postupují-li správní (daňové) orgány dle těchto pokynů, je tím zakládána ustálená správní praxe, a lze tak legitimně očekávat stejný postup ve srovnatelných případech (blíže viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 16. 8. 2010, č. j. 2 Afs 53/2010 - 63).

Nyní posuzovaná věc je značně specifická a při jejím posouzení je nutno zohlednit všechny objektivní i subjektivní skutečnosti. Především nelze pominout fakt, že právní úprava umožňovala odečtení nákladů souvisejících s realizací projektu výzkumu a vývoje již v roce 2005, tedy v době, kdy stěžovatel tento projekt začínal připravovat. Povinnost vypracovat projekt odpovídající požadavkům § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů byla zavedena až s účinností od 1. 1. 2006, tedy v době, kdy stěžovatel (podle podnikatelského záměru – etapizace projektu) začínal s realizací jeho první etapy (I/2006). Je tak zřejmé, že v době, kdy se stěžovatel připravoval na realizaci projektu, nebyla pro uplatnění této odpočitatelné položky stanovena povinnost vypracovat projekt v požadovaných parametrech ani v daňovém, ani v žádném dalším právním předpisu. Současně není pochyb o tom, že dokumenty předložené stěžovatelem skutečně nejsou uceleným dokumentem, průběžně docházelo k jeho doplňování a neobsahuje všechny nově vyžadované obsahové náležitosti. Podstatná část zákonem požadovaných náležitostí se nicméně nachází v dokumentu nazvaném *Podnikatelský záměr – vývoj automatizace uhelných kotelen;* údaje o předpokládaných celkových výdajích (nákladech) na řešení projektu a předpokládaných výdajích (nákladech) v jednotlivých letech řešení projektu i jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu, s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, jsou obsaženy v *zápisu z přezkoumání SJ vedením firmy za rok 2005*, ze dne 8. 1. 2006. Stěžovatel si byl deficitů tohoto projektu (ve světle nové právní úpravy) vědom a prokazatelně se snažil o jejich odstranění v co nejkratší době (leden 2006), cestou zařazení dalších vyžadovaných dokladů.

Popsaný stav lze shrnout tak, že požadavek na formalizovaný projekt výzkumu a vývoje byl do právní úpravy zařazen nově, do té doby neexistovala žádná legální definice tohoto typu projektu a logicky též zcela absentovala jakákoli ustálená správní praxe či soudní judikatura v tomto směru. Poněvadž dikce zákona o daních z příjmů explicitně nestanoví povinnost vypracování souhrnného dokumentu, který nemůže být jakkoli doplňován, mohl se stěžovatel domnívat, že lze chybějící skutečnosti obsáhnout též v dokumentu jiném, který se pak následně stane obsahovou součástí projektu. Nedostatky projektu, o nichž je nyní řeč, proto měly být posuzovány jako nedostatky formální a daňové orgány tak měly upřít svou pozornost na posouzení, zda cíli posuzovaného projektu odpovídají reálné výstupy. Odmítnutí odečtení nákladů pouze s odkazem na formální nedostatky projektu (jejichž relevance se nadto ukázala jako nesprávná či sporná) je výrazem přepjatého formalismu, který zcela odhlíží od smyslu předmětné odčitatelné položky, kterou je daňová podpora výzkumu a vývoje. Lze tedy k této dílčí otázce uzavřít, že předložil-li stěžovatel správci daně nikoli ucelený a zcela formálně bezvadný soubor dokumentů, měl být v posuzovaném případě, z hlediska formálních požadavků, akceptován jako projekt.

Jinou otázkou ovšem je, zda stěžovatelův projekt splňoval požadavky zákona i z pohledu věcného, tedy zda činnost jím vykonaná (a uplatněná coby odečitatelný náklad) materiálně naplňuje definici výzkumu a vývoje podle § 35 odst. 4 zákona o daních z příjmů a § 2 odst. 1 zákona o podpoře výzkumu a vývoje. Stěžovatel namítá, že krajský soud se k této otázce v odůvodnění svého rozsudku prakticky nevyjádřil, což implikuje nepřezkoumatelnost takového rozhodnutí pro nedostatek důvodů.

Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je nepochybně zásadní vadou, která obvykle bez dalšího vyvolává nezákonnost vydaného rozhodnutí, neboť nezabýval-li se soud dostatečně žalobní námitkou, nevyčerpal žalobou vymezený předmět řízení a žalobce neměl možnost seznámit se se všemi důvody rozhodnutí (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73) Je-li taková vada kasačním soudem shledána, přihlíží se k ní i bez toho, zda je na ní kasační stížností poukazováno (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Na straně druhé však zdejší soud konstantně zastává též názor, že o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, se nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo (srov. rozsudek ze dne 14. 10. 2005, č. j. 6 Ads 57/2004 - 59).

V nyní posuzovaném případě je zřejmé, že se krajský soud výše zmiňovanou věcnou stránkou sporu skutečně nezabýval, nejde nicméně o opomenutí řádně uplatněné žalobní námitky, tedy o výše popsanou procesní vadu. Krajský soud tak totiž postupoval záměrně a explicitně konstatoval nadbytečnost takového postupu. Dovodil totiž, že i v případě, uznal-li by předmětné námitky stěžovatele důvodnými (tedy že se v jeho případě materiálně skutečně jednalo o výzkum a vývoj), nemělo by to na výsledek řízení žádný vliv, neboť žaloba by musela být zamítnuta již jen proto, že obstojí zbývající důvody, na nichž stojí rozhodnutí žalovaného (nesplnění formálních nároků na možnost uplatnění odpočitatelné položky dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů). Pokud by argumentace krajského soudu o udržitelnosti názoru žalovaného, týkajícího se formálních nedostatků projektu stěžovatele, vylučujících uplatnění předmětného daňového odpočtu, obstála, byl by jeho postup plně akceptovatelný.

Nejvyšší správní soud se nicméně námitkami směřujícími do merita věci zabývat nemůže. Kasační stížnost je totiž opravným prostředkem proti rozhodnutí krajských soudů, nikoli proti rozhodnutím správních orgánů; důvody, které lze v kasační stížnosti s úspěchem uplatnit, se proto musí vztahovat právě k soudnímu rozhodnutí. Nezabýval-li se krajský soud jednou ze sporných otázek (jejíž posouzení není zjevně irelevantní), nemůže to být kasační soud, kdo bude namísto něj hodnotit správnost závěrů daňových orgánů. Došlo by tím *de facto* k nahrazování činnosti krajského soudu, protože by zdejší soud vypořádal námitky, které stěžovatel uplatnil již v žalobě a na něž v řízení před krajským soudem nedostal odpověď.

Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatele je důvodná, neboť je naplněn kasační důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nezbylo mu proto, než napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.).

V dalším průběhu řízení krajský soud věcně vypořádá třetí žalobní bod, upínající se k otázce, zda v případě jím prováděné činnosti šlo o případ výzkumu a vývoje, ve

smyslu ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud k tomu jen na okraj podotýká, že odvolací orgán se touto otázkou v odůvodnění svého rozhodnutí podrobně zabýval (viz s. 4 až 7 odůvodnění), kde hodnotil, zda šlo v případě úpravy kotlů o vývoj či jen o inovaci; zabýval se přitom otázkou přítomnosti prvků novosti a vyjasnění vědecké (technické) nejistoty i tím, zda činnost vykázaná stěžovatelem nebyla jen realizací běžné zakázky.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. listopadu 2013

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu