

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna a soudkyň Daniely Zemanové a Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **TRANSYS, spol. s r.o.**, se sídlem Palackého třída 54, Chrudim, zast. JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem Rooseveltova 37, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 2. 2016, čj. 5745/16/5200-11435-711926, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 25. 1. 2017, čj. 52 Af 21/2016-117,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalobkyni **se vrací** soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč, který bude vyplacen z účtu Nejvyššího správního soudu k rukám zástupkyně žalobkyně JUDr. Mileny Novákové, advokátky, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně je obchodní společnost zabývající se výrobou, projekty a dodávkou technologických zařízení v oblasti strojírenství.

[2] Dne 3. 4. 2013 požádala Finanční úřad pro Pardubický kraj, územní pracoviště v Chrudimi (dále jen „správce daně“), podle § 34a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění do 31. 12. 2013, o závazné posouzení, zda lze výdaje vynaložené v letech

2010, 2011 a 2012 při realizaci projektu s názvem TRANSYS odečíst od základu daně jako náklady na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Správce daně následně provedl místní šetření a zjistil, že žalobkyně vyhlásila dne 20. 12. 2009 obecný projekt s názvem TRANSYS, jehož cílem byl vývoj nových technologií a výrobních procesů. Konkrétní úkoly popsala až v jednotlivých podprojektech (celkem 15), které vznikaly na základě poptávky zákazníků v průběhu dalších let. V rozhodnutí o závazném posouzení ze dne 15. 7. 2013 správce daně převážnou část výdajů, které žalobkyně prokazatelně vynaložila v přímé souvislosti s řešením projektu výzkumu a vývoje, schválil jako náklady daňově uznatelné.

[3] Žalobkyně následně podala ke správci daně dodatečná daňová přiznání z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2010, 2011 a 2012. V nich uplatnila výdaje vynaložené při realizaci projektu výzkumu a vývoje a odpočet od základu daně ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Konkrétně v dodatečném daňovém přiznání za rok 2010 vykázala výdaje ve výši 5 714 256 Kč, odpočet žádný neuplatnila. V dodatečném daňovém přiznání za rok 2011 vykázala výdaje ve výši 8 635 871 Kč a uplatnila odpočet ve výši 10 145 640 Kč. Původně vyměřenou daň ve výši 1 928 050 Kč nově vypočetla na částku 310 Kč. Konečně v dodatečném daňovém přiznání za rok 2012 vykázala výdaje ve výši 12 036 026 Kč a uplatnila odpočet ve výši 6 128 400 Kč. Původně vyměřenou daň ve výši 1 164 440 Kč nově vypočetla na částku 120 Kč.

[4] Na základě zjištění vyplývajících z provedené daňové kontroly správce daně dospěl k závěru, že výdaje vynaložené žalobkyní při realizaci projektu výzkumu a vývoje nejsou daňově uznatelné a nelze je odečíst od základu daně. Správce daně proto vydal dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010, 2011 a 2012 s doměřenou daní, popř. daňovou ztrátou, ve výši 0 Kč.

[5] Žalobkyně se proti dodatečným platebním výměrům odvolala. Žalovaný v rozhodnutí o odvolání označeným v záhlaví tohoto rozsudku uvedl, že projekt TRANSYS vyhlášený dne 20. 12. 2009 nesplňuje formální náležitosti zakotvené v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, ve znění do 31. 12. 2013. Nadto uvedl, že činnosti popsané v projektu postrádají prvek novosti a jedná se pouze o činnosti inovačního charakteru. Na tomto závěru podle žalovaného nemůže nic změnit ani předložené odborné posouzení a znalecký posudek. Žalovaný proto odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům zamítl.

[6] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila žalobou, kterou krajský soud výše označeným rozsudkem zamítl. Stejně jako žalovaný krajský soud uzavřel, že projekt TRANSYS nesplňuje formální požadavky zakotvené v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, v rozhodném znění. Jelikož tyto formální požadavky nebyly splněny, bylo nadbytečné dále se zabývat otázkou naplnění věcných kritérií pro uplatnění odpočtu podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Krajský soud nadto uvedl, že v situaci, kdy žalobkyně neprokázala splnění formálních požadavků projektu, nebylo možné aplikovat rozhodnutí správce daně o závazném posouzení.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

pokračování

[7] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. V ní předně nesouhlasí se závěrem, že projekt TRANSYS nesplňuje formální náležitosti stanovené zákonem. Upozorňuje na to, že náležitosti projektu je třeba posuzovat podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, ve znění ke dni vyhlášení projektu, tj. 20. 12. 2009. Nelze jí dávat k tíži, že projekt nesplňuje náležitosti, které zákon o daních z příjmů později vymezil odlišně.

[8] Stejně tak nelze projektu vytýkat stručnost či malou popisnost, jelikož požadavky na rozsah a specifičnost projektu nebyly nikde zakotveny. Zákonná úprava vyžadovala pouze vytyčení cílů, nikoliv uvedení konkrétních úkolů či zakázek. Ty totiž stěžovatelka v době schvalování projektu ještě nemohla znát. Naplnění cílů vytyčených v projektu TRANSYS popisují jednotlivé podprojekty, které však již nemusely splňovat formální náležitosti projektu.

[9] Stěžovatelka nesouhlasí také se závěry žalovaného, že nevyhověla zadání projektu, pokud jde o jeho hodnocení. V rámci daňové kontroly předložila tři zprávy, které vyhovují zadání projektu. Požadavek žalovaného na zpracování dílčích zpráv nevyplývá ze zadání projektu ani ze zákona. Zákon nikde neupravuje rozsah a náležitosti hodnotících zpráv. Jelikož žalovaný věcně projekt výzkumu a vývoje neposuzoval, nelze přijmout závěr, že předložené roční zprávy jsou v tomto ohledu nedostatečné. Nadto celkové hodnocení projektu není možné vyžadovat dříve, než po jeho dokončení v roce 2017.

[10] Stěžovatelka v kasační stížnosti napadá také závěry žalovaného, že nezpracovala projekt TRANSYS před zahájením výzkumné činnosti. Tyto závěry nemají oporu ve správním spisu a souvisí zejména se spoluprací se společností RW Technik s.r.o., kterou stěžovatelka nikdy nepopírala. Tato společnost navíc byla navržena ke svědecké výpovědi, žalovaný ji však nevyslechl.

[11] Nadto stěžovatelka poukazuje na existenci kladného rozhodnutí o závazném posouzení ze dne 15. 7. 2013. Podle jejího názoru jde o rozhodnutí o předběžné otázce, které brání následnému posuzování případných formálních nedostatků projektu výzkumu a vývoje v řízení v jiném řízení. Správce daně vydal rozhodnutí na základě shodných podkladů a není právně přípustné je v dalším řízení zpochybňovat. Posouzení formálních náležitostí projektu je nezbytnou podmínkou pro závěr o tom, že náklady vynaložené na výzkum a vývoj jsou daňově uznatelné. Bez posouzení formálních náležitostí projektu nemůže správce daně o žádosti o závazné posouzení rozhodnout.

[12] Stěžovatelka považuje rozhodnutí o neoprávněnosti výdajů na výzkum a vývoj učiněné pouze na základě formálních vad projektu za přepjatý formalismus. Je velice jednoduché dojít k závěru, že projekt nesplňuje formální náležitosti, a takto se vyhnout věcnému přezkumu vynaložených výdajů. Oprávněnost výdajů vynaložených v oblasti výzkumu a vývoje by měla být posouzena komplexně vždy s přihlédnutím k formální i materiální stránce a teprve poté by mělo být rozhodnuto. Proto věcné posouzení, zda se skutečně jednalo o výdaje na výzkum a vývoj, nemohl krajský soud shledat v nynější kauze nadbytečným.

[13] V závěru kasační stížnosti stěžovatelka navrhuje, aby NSS rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[14] Žalovaný ve vyjádření koriguje tvrzení stěžovatelky v kasační stížnosti a uvádí, že po vyhotovení projektu výzkumu a vývoje zákonodárce věcně nezměnil formální požadavky na projekt výzkum a vývoje, pouze je nově přesunul do § 34c zákona o daních z příjmů. Ve zbytku odkazuje na odůvodnění v rozsudku krajského soudu, se kterým se plně ztotožnil.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[15] NSS při posuzování přípustné kasační stížnosti dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou.

[16] Důvodnost kasační stížnosti posoudil NSS v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu. NSS se nejprve zabýval formálními vadami projektu výzkumu a vývoje [**III.A.**; § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s.] a následně posoudil dopady rozhodnutí o závazném posouzení [**III.B.**; § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s.].

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Nynější kauza se obecně týká problematiky odpočtu výdajů na výzkum a vývoj od základu daně ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Stěžejní je otázka, zda projekt výzkumu a vývoje splňuje formální zákonné požadavky, respektive zda žalovaný a krajský soud nepřistoupili k posouzení této otázky příliš formalisticky. Sporné je také, jaké dopady má na věc předchozí rozhodnutí o závazném posouzení.

III.A. *Formální vady projektu výzkumu a vývoje*

[19] S účinností od 1. 1. 2005 zákonodárce vložil do zákona o daních z příjmů ustanovení, které zakotvilo nepřímou podporu výzkumu a vývoje. Podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, může poplatník uplatnit odpočet nákladů na realizaci výzkumu a vývoje od základu daně. Náklady na výzkum a vývoj lze tedy ve skutečnosti uplatnit dvakrát, jednou jako daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů a podruhé podle § 34 odst. 4 téhož zákona. S ohledem na atraktivitu tohoto institutu pro daňové subjekty a z důvodu zabránění jeho zneužívání zákon předepisuje mnoho formálních a materiálních podmínek, které je třeba splnit.

[20] Krajský soud se ztotožnil s posouzením žalovaného, že projekt TRANSYS nemůže z formálního hlediska obstát. Stěžovatelka s tímto hodnocením nesouhlasí.

[21] Mezi formální zákonné požadavky se řadí zejména povinnost vypracovat písemný projekt, *ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji.* Konkrétní povinné náležitosti projektu stanovil zákon o daních z příjmů v § 34 odst. 5, ve znění do 31. 12. 2013 (dnes obdobně § 34c téhož zákona). Podle tohoto ustanovení projekt výzkumu a vývoje musí obsahovat *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*

pokračování

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. Dalším formálním požadavkem byla podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, ve znění do 31. 12. 2013 [dnes obdobně v § 34b odst. 1 písm. c) téhož zákona], povinnost evidovat odděleně náklady na výzkum a vývoj od ostatních výdajů poplatníka.

[22] NSS se nejprve zabýval tvrzením stěžovatelky, že formální náležitosti kladené na vymezení projektu výzkumu a vývoje je třeba posuzovat ke dni vyhlášení projektu. Nelze jí prý dávat k tíži, že nesplnila náležitosti, které zákon v následujících obdobích vymezil jinak. NSS toto tvrzení považuje za velmi vágní. Stěžovatelka neuvádí, v čem konkrétně se zákonné požadavky změnily. Náležitosti projektu výzkumu a vývoje zákonodárce zakotvil v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, s účinností od 1. 1. 2006. Až do 31. 12. 2013 zůstalo toto ustanovení nezměněné. S účinností od 1. 1. 2014 zákonodárce požadavky týkající se vymezení projektu výzkumu a vývoje přesunul do samotného ustanovení v § 34c zákona o daních z příjmů, jeho formulace však zůstala obdobná. Správce daně a žalovaný při vytýkání formálních nedostatků projektu TRANSYS odkazují na § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, který byl účinný v době vyhlášení projektu. NSS proto toto nekonkrétní tvrzení stěžovatelky nepovažuje za důvodné.

[23] Dále se NSS zabýval konkrétními formálními nedostatky, které stěžovatelce žalovaný vytkl a se kterými stěžovatelka polemizuje v kasační stížnosti. Podle žalovaného projekt TRANSYS vymezuje činnost ve výzkumu a vývoji příliš obecně. Konkrétní zakázky stěžovatelka k projektu přiřazovala až v průběhu dalších zdaňovacích období, ke dni jeho vyhlášení nevěděla, jaké úkoly bude řešit. Podle žalovaného proto nebyla splněna zákonná podmínka, že projekt výzkumu a vývoje je souhrnným dokumentem vypracovaným před zahájením řešení projektu. Stěžovatelka je naproti tomu přesvědčena, že činnosti výzkumu a vývoje v projektu vymezila dostatečně. Podle zákona prý byla povinna popsat v projektu pouze jeho cíle, nikoliv konkrétní úkoly. Současně zmiňuje, že nikde není stanoveno, jaký rozsah má projekt mít.

[24] NSS souhlasí se stěžovatelkou, že žádný právní předpis výslovně nestanoví povinnost popsat v projektu detailní postup při řešení výzkumného úkolu. Zákon o daních z příjmů v tomto ohledu vyžaduje, aby daňový subjekt v projektu objasnil jeho *cíle, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení*. Cílem výzkumné a vývojové činnosti musí být dosažení jedinečného řešení, které lze odlišit od běžné činnosti inovačního charakteru. Základním kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních (příbuzných) činností je přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty (§ 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu,

experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků, a metodický pokyn Ministerstva financí ČR č. D-288, který lze použít jako výkladové vodítko v mezích, v nichž je souladný se zákonem o daních z příjmů, srov. rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2016, čj. 1 Afs 174/2016-38, věc *FILL - PACK s.r.o.*). Zákon současně stanoví požadavek, aby byl cíl po ukončení projektu vyhodnotitelný.

[25] S ohledem na vše výše uvedené je nepochybně třeba cíl v projektu výzkumu a vývoje zformulovat dostatečně jasně, aby bylo zřejmé, v čem daňový subjekt spatřuje prvek novosti, resp. prvek odstranění technické nejistoty, v čem se řešení liší od současného stavu a jaký bude jeho přínos. Odborná literatura v tomto smyslu uvádí,

> „že tato část projektu musí být zpracována tak, aby bylo možné dovodit z ní: 1. Jaký je aktuální stav v dané oblasti (co již je využíváno, co existuje, co standardně funguje, tzn. předložení informací o stávajícím stavu např. činnosti, postupu, výrobku, technologii, materiálu, jevu, struktuře, stavu, službě atd. v dané oblasti ve světě, na území České republiky, v určité obchodní korporaci); 2. Důvod nutnosti změny stávajícího stavu a potřeby nového navrhovaného řešení (proč je tento stávající stav pro poplatníka nevyhovující a proč je nutné již zavedené skutečnosti měnit); 3. Navrhovaný postup k dosažení cíle/cílů (tj. časovou řadu postupů, pomoci kterých se má uvažovaných výzkum a vývoj realizovat); 4. Vyhodnocení cílů po skončení projektu (cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu, musí být po skončení projektu vyhodnotitelné, proto se má za to, že nelze stanovit cíl, který následně nelze reálně vyhodnotit). V této části projektu tedy poplatník specifikuje a identifikuje nové skutečnosti, tj. prvek novosti, a hodnotí technická a výzkumná rizika. Zároveň poplatník v tomto bodě dokládá důkazní prostředky, jak své cílové předpoklady či cíle naplní. Bude se zpravidla jednat o konkrétní, detailní, technické informace, které budou tvořit podstatu realizovaného výzkumu a vývoje. Z projektu by mělo být zřejmé, jak je výzkumný projekt rozfázován (časová řada postupů), a měl by být navržen i náhradní postup v případě, že řešení projektu nebude mít předpokládané pozitivní výsledky“
>
> (Radvan, M. a kol. *Důchodové daně.* 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2016, s. 155).

[26] NSS má za to, že stěžovatelka těmto požadavků v projektu TRANSYS nedostála. Cíle projektu popsala jako „*vývoj nových technologií a výrobních a výrobních procesů nutných pro udržení postavení společnosti na trhu s využitím vlastních zkušeností a aplikací nejnovějších poznatků v oboru strojírenství.*“ Dále blíže, avšak pouze ve velmi obecné rovině, popisuje vývojový úkol a ověření výsledku. Stěžovatelka v kasační stížnosti sama přiznává, že „*v roce 2009 nikdo nevěděl, kteří zákazníci a co budou konkrétně požadovat vyrobit*“. Vymezení cíle projektu nekonkrétním textem tak, aby v budoucnosti bylo možné pod takový cíl zařadit neomezené množství budoucích zakázek, nepovažuje NSS za průkazné a reálně vyhodnotitelné. Nic nebránilo stěžovatelce v tom, aby k vyhlášení projektu výzkumu a vývoje přistoupila až v okamžiku, kdy byla seznámena se zadáním jednotlivých zakázek. Situaci nelze řešit tak, že stěžovatelka vytvoří univerzální obecný projekt pro všechny budoucí zakázky, které spolu jinak nesouvisí a jejichž výzkumné cíle se liší.

[27] NSS proto shodně s krajským soudem a žalovaným uzavírá, že stěžovatelka vývojové cíle v dostatečně konkrétní popsala poprvé až v jednotlivých podprojektech.

[28] Nutno podotknout, že se nejedná o formální nedostatek jediný. Další nedostatek spočívá ve způsobu hodnocení, jaký si stěžovatelka sama vymezila v projektu TRANSYS. V projektu TRANSYS stěžovatelka uvádí „*Hodnotící zprávy: při dokončení vývojových etap, vývojových úkolů a ročně*“. Z takto vymezeného postupu hodnocení vyplývá, že projekt počítal s vydáním hodnotící zprávy vždy po ukončení jednotlivého podprojektu, to se však

nestalo. Stěžovatelka je přesvědčena, že tento požadavek splnila v ročních hodnotících zprávách podnikového vývoje za roky 2010, 2011 a 2012. Podle žalovaného jsou však tyto roční hodnotící zprávy buď zcela obecné, bez konkrétního zhodnocení projektu, či hodnotí projekty, které vznikly v jiných letech.

[29] Tyto nesrovnalosti stěžovatelka v kasační stížnosti neobjasnila. Na svoji obranu však uvedla, že výroční zprávy správce daně nemohl shledat nedostatečnými, jelikož projekt věcně neposuzoval. NSS s tímto argumentem nesouhlasí. Zaprvé jak správce daně, tak žalovaný, se k věcné stránce projektu vyjádřili, za druhé hodnotící zprávy trpěly zjevnými nedostatky, které lze shledat i bez věcného hodnocení projektu. NSS nepřisvědčil ani názoru stěžovatelky, že hodnocení není možné vyžadovat dříve, než po skončení projektu. Správce daně hodnotící zprávy zohledňuje při zkoumání nároku na odpočet. V případě víceletých projektů, v jejichž průběhu si poplatník již v daňových přiznáních uplatňuje jednotlivé výdaje na výzkum a vývoj, by hodnotící zpráva vydaná až po několika letech po uplatnění výdaje zcela postrádala význam.

[30] Žalovanému vyvstaly rovněž pochybnosti ohledně toho, kdy stěžovatelka projekt TRANSYS ve skutečnosti sepsala, zda tak neučinila zpětně po realizaci jednotlivých podprojektů. Podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, ve znění do 31. 12. 2013, musí být písemný projekt výzkumu a vývoje zpracován ještě před zahájením řešení projektu. Již ze samotné povahy věci vyplývá (z latinského *proiectum* – plán, návrh, rozvrh budoucí činnosti), že se musí jednat o dokument prospektivní (srov. rozsudky NSS ze dne 26. 8. 2014, čj. 6 Afs 60/2014-56, věc *FOREZ s.r.o.*, bod 42, a ze dne 27. 4. 2017, čj. 7 Afs 261/2016-20, věc *ELEKTROPOHONY spol. s r.o.*, bod 18). Cílem této časové podmínky je zabránění spekulativnímu a účelovému uplatňování odpočtu v závislosti na rozhodnutí poplatníka.

[31] Podle NSS byly pochybnosti žalovaného o datu vyhotovení projektu TRANSYS důvodné. Pochybnosti vychází ze souběhu několika skutečností zachycených ve správním spisu. V protokolu ze dne 11. 7. 2014 Ing. Tlustý, jednatel stěžovatelky, uvedl, že při vyhotovení projektu mu pomáhal Ing. Čapek, jednatel společnosti RW Technik s.r.o. O spolupráci stěžovatelky se společností RW Technik s.r.o. svědčí dokumenty, které vznikly až v roce 2013. Jedná se o smlouvu o součinnosti uzavřenou dne 13. 2. 2013, jejímž předmětem bylo mimo jiné vymezení cílů projektů výzkumu a vývoje. Dále lze poukázat také na faktury vystavené společností RW Technik dne 16. 7. 2013 a 1. 8. 2013, kde se v popisu praví: „*Fakturuji Vám odměnu za součinnost při zpracování projektu VaV ve vaší společnosti* [...]“ Ve vnitropodnikové směrnici k vedení účetnictví za rok 2012 není uvedena žádná informace o tom, jak daňový subjekt bude účtovat náklady na výzkum a vývoj.

[32] Bylo tak na stěžovatelce, aby prokázala opak [§ 86 odst. 3 písm. c) a § 92 odst. 3 daňového řádu]. Stěžovatelka v kasační stížnosti uvádí, že společnost RW Technik byla po přednesení úvah správce daně navržena k výslechu, správce daně ani žalovaný ji však nevyslechli. NSS podotýká, že jde o kasační námitku, která byla poprvé uplatněna až v kasační stížnosti. Stěžovatelka v žalobě neprovedení výslechu navrhnutého svědka netvrdila. Pouze obecně uvedla, že „*správce daně měl všechny možnosti oslovit dotčenou osobu jako svědka - a pokud tak neučinil a pouze bez důkazů či na základě vymezení fakturace*

dovozuje faktické padělání podkladů, a to podkladů rozhodných pro uplatnění nároku". Zmíněná kasační námitka je tak nepřípustná dle § 104 odst. 4 s. ř. s., jelikož vychází z důvodů, které stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohla. NSS nadto podotýká, že jednatel společnosti RW Technik, Ing. Čapek, se spolu s jednatelem stěžovatelky, Ing. Tlustým, účastnil ústního jednání u správce daně dne 11. 7. 2014 a měl příležitost se k věci za společnost RW Technik vyjádřit.

[33] Žalovaný vytkl stěžovatelce také další formální chyby projektu. Projekt TRANSYS ani jednotlivé podprojekty neobsahují jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi. Seznam zaměstnanců stěžovatelka nedoložila na výzvu správce daně ani v průběhu daňové kontroly. V neposlední řadě žalovaný stěžovatelce vytkl také to, že výdaje vynaložené na výzkum a vývoj neevidovala odděleně. Stěžovatelka v žalobě ani kasační stížnosti na tato zjištění nereaguje.

[34] NSS s ohledem na uvedené skutečnosti proto shledal jako zcela zákonné hodnocení krajského soudu, že stěžovatelkou předložený projekt výzkumu a vývoje s názvem TRANSYS je z hlediska požadavků § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů nekompletní a nejsou splněny ani další formální požadavky, které s realizací projektu souvisí. Z odůvodnění poskytnutého výše je přitom zřejmé, že vytčené formální vady jsou podstatnými náležitostmi projektu, nikoliv pouze formálními administrativními informacemi.

[35] 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").

[36] Zákonné vymezení toho, co konkrétně má projekt výzkumu a vývoje obsahovat, nelze proto jednoduše přejít a prověření, zda stěžovatelčiny projekty výzkumu a vývoje dostály 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.

III.B. *Rozhodnutí o závazném posouzení*

pokračování

[37] Stěžovatelka dále namítá, že správce daně a žalovaný nemohli v nynějším řízení dospět k závěru o nedostatku formálních náležitostí projektu, jelikož jsou vázáni dříve vydaným rozhodnutím o závazném posouzení ze dne 15. 7. 2013 týkajícím se totožného projektu. V řízení o závazném posouzení není možné bez hodnocení formálních náležitostí projektu rozhodnout. Vydání kladného rozhodnutí mimo jiné znamená, že správce daně považuje projekt výzkumu a vývoje po formální stránce za bezvadný.

[38] NSS k tomu předně koriguje závěry krajského soudu, který při posouzení této námitky vycházel z úpravy zakotvené v § 34e zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení totiž nabylo účinnosti až od dne 1. 1. 2014, tedy zhruba půl roku poté, co správce daně vydal rozhodnutí o závazném posouzení týkající se stěžovatelky. Do 31. 12. 2013 závazné posouzení výdajů vynaložených na výzkum a vývoj upravoval § 34a zákona o daních z příjmů, proto z něj NSS v nynější kauze vychází. Uvedené pochybení krajského soudu však nemohlo mít na posouzení věci vliv, jelikož úprava závazného posouzení je v obou ustanoveních obdobná.

[39] Obecnou úpravu řízení o závazném posouzení obsahuje daňový řád v § 132 a § 133. K tomu, aby mohl být institut závazného posouzení využit, je však zapotřebí příslušné úpravy v jiném zákoně, která vymezí okruh oblastí, na něž se bude vztahovat (viz § 132 odst. 1 daňového řádu *in fine*). Takovýmto zákonem byl též § 34a, resp. je nově § 34e zákona o daních z příjmů. Jak správně upozornil krajský soud, rozhodnutí o závazném posouzení nemá charakter předběžné otázky ve smyslu § 99 daňového řádu (čehož se dovolává stěžovatelka), je však podle § 133 odst. 1 daňového řádu *při stanovení daně účinné vůči správci daně, který rozhoduje o daňové povinnosti daňového subjektu, na jehož žádost bylo rozhodnutí o závazném posouzení vydáno, pokud v době rozhodování o daňové povinnosti je skutečný stav věci totožný s údaji, na jejichž základě bylo rozhodnutí o závazném posouzení vydáno*.

[40] Klíčovou otázkou však zůstává, zda byl správce daně povinen podle závazného posouzení postupovat, resp. v jakých otázkách správce daně závazné posouzení vázalo.

[41] NSS podotýká, že správce daně se v rozhodnutí o závazném posouzení formálními náležitostmi projektu výzkumu a vývoje nezabýval. Podle obecné úpravy závazného posouzení zakotvené v daňovém řádu v § 132 odst. 2 obsahuje výrok rozhodnutí o závazném posouzení kromě náležitostí podle § 102 odst. 1 časový i věcný rozsah závaznosti vydaného rozhodnutí. Správce daně v nynější kauze ve výroku rozhodnutí o závazném posouzení *výslovně* uvedl, že věcný rozsah závaznosti rozhodnutí se týká pouze skutečnosti, zda výdaje (náklady) vynaložené v daném zdaňovacím období při realizaci projektu výzkumu a vývoje lze odečíst od základu daně dle § 34 odst. 4 a 6 zákona o daních z příjmů. Předmětem závazného posouzení podle správce daně *nebylo*, zda předložený projekt výzkumu a vývoje obsahuje všechny náležitosti vymezené v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, ale ani to, zda činnosti vymezené v projektu splňují základní kritéria odlišující výzkum a vývoj od ostatních příbuzných činností, zejména zda obsahují prvek novosti a vyjasnění výzkumní nebo technické nejistoty.

[42] Formální náležitosti projektu souvisí s obecnějšími požadavky, než je daňová uplatnitelnost konkrétních výdajů, kterou řešilo nynější závazné posouzení. Například

povinnost zpracování projektu před zahájením realizace projektu má zabránit účelovému uplatňování odpočtu, povinnost vymezení cíle projektu slouží k posouzení charakteru projektu, tedy zda projekt obsahuje prvek novosti. Je nepochybné, že se správce daně musí za účelem závazného posouzení výdajů vynaložených na výzkum a vývoj seznámit *také* s údaji, které jsou součástí projektu výzkumu a vývoje, zejména s činnostmi souvisejícími s realizací výzkumu a vývoje, jelikož tyto činnosti posuzované náklady determinují. Správce daně však pro účely závazného posouzení v nynější kauze nezkoumal, zda formální náležitosti uvedené v projektu byly ve skutečnosti naplněny. Jak správně upozornil krajský soud, v nynější věci se teprve v průběhu řízení o platebním výměru objevila důvodná indicie, že projekt nebyl zpracován před zahájením výzkumu a vývoje, ale byl zpracován až později a antedatován (viz bod [31] shora), navíc teprve v řízení o platebním výměru se řešily další formální nesrovnalosti projektu.

[43] NSS proto uzavírá, že formální náležitosti projektu bylo s ohledem na specifika tohoto případu možné hodnotit až v řízení o dodatečných platebních výměrech. Rozhodnutí o závazném posouzení proto správce daně rozhodujícího v nynější věci *v tomto rozsahu* nezavazuje. Stěžovatelčina argumentace, že se nepodařilo prokázat, co se v době rozhodování správce daně o daňové povinnosti oproti stavu v okamžiku vyhotovení závazného posouzení změnilo, není přesná. V otázce účinků závazného posouzení v nynější kauze nejde o to, co se oproti stavu v okamžiku vydání rozhodnutí o závazném posouzení změnilo. Jde naopak o to, co závazné posouzení vůbec nehodnotilo. A právě otázky, které rozhodnutí o závazném posouzení vůbec nehodnotilo, znemožňují schválit stěžovatelčiny výdaje jako daňově uznatelné.

IV. Závěr a náklady řízení

[44] S ohledem na výše uvedené NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[45] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly. NSS současně rozhodl o navrácení soudního poplatku ve výši 5 000 Kč, jelikož platbu za tento soudní poplatek obdržel dvakrát.

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

V Brně dne 24. listopadu 2017

Zdeněk Kühn
předseda senátu