

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Jiřího Pally, v právní věci žalobce **FOREZ s. r. o.**, se sídlem Ostrov, Ostrov 2, zastoupeného JUDr. Petrem Kubíkem, advokátem se sídlem Praha 1, Ovocný trh 573/12, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 14. 12. 2016, č. j. 52 Af 8/2016 – 66,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 18. 2. 2015, č. j. 238512/15/2809-50523-602321 (dále jen „platební výměr“), daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 vyšší o částku 3.658.200 Kč, kterou stanovil na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 11. 2. 2015, č. j. 114895/15/2809-60563-601412 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“). Současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále ve výši 731.640

Kč. Důvodem bylo neuznání odpočtu nákladů, uplatněných žalobcem v daňovém přiznání, které měl vynaložit při realizaci výzkumu a vývoje v předmětném zdaňovacím období ve smyslu § 34 odst. 4 až 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2009 (dále též „zákon o daních z příjmů"), ve výši 18.290.658 Kč. Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které žalovaný svým rozhodnutím ze dne 24. 11. 2015, č. j. 40063/15/5200-11431-711360 (dále jen „napadené rozhodnutí"), zamítl a platební výměr potvrdil. Žalobce podal proti posledně jmenovanému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích, který ji rozsudkem ze dne 14. 12. 2016, č. j. 52 Af 8/2016 – 66, zamítl.

[2] V odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud úvodem shrnul rozsáhlou žalobní argumentaci, přičemž zdůraznil, že jde v podstatě o polemiku žalobce se závěry žalovaného a dané argumenty byly zásadně uplatněny již v odvolání. V kontextu množství námitek směřujících na posouzení, zda činnost žalobce vykazovala znaky výzkumu a vývoje krajský soud upozornil, že napadené rozhodnutí je založeno na stěžejní otázce posouzení formálních náležitostí projektů výzkumu. V kontextu citované judikatury Nejvyššího správního soudu následně poznamenal, že ačkoliv musí být správní rozhodnutí náležitě odůvodněna, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku, ale je podstatné vypořádat všechny základní námitky účastníka, přičemž akceptovat lze i odpovědi implicitní. Krajský soud dále podotkl, že námitku lze vypořádat i prezentací vlastního názoru odlišného od názoru žalobce, pakliže je přesvědčivě zdůvodněn a poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. V souvislosti s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 – 19, krajský soud zdůraznil, že ani on nemá povinnost reagovat na každou dílčí žalobní námitku a obsáhle ji vyvracet, ale jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace. Konečně, v kontextu citované judikatury, krajský soud konstatoval, že smyslem soudního přezkumu není stále opakovat již jednou vyřčené a v případě shody názoru soudu s odůvodněním napadeného rozhodnutí lze na dané odůvodnění odkázat. V kontextu zmíněných obecných poznámek k případu a citovaných judikatorních závěrů přistoupil krajský soud následně k řešení klíčové otázky, zda projekty předložené žalobcem naplňují formální požadavky podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů (nyní § 34c).

[3] Krajský soud již úvodem svých úvah výslovně konstatoval, že v souladu s § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů je při nesplnění formálních požadavků projektů již nadbytečné se zaobírat jejich věcnou stránkou. Tento závěr podle krajského soudu aproboval rovněž Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014 – 56, a ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014 – 48, které se týkaly obdobné problematiky u téhož žalobce. Žalovaný proto podle krajského soudu nepochybil, pokud rovněž považoval za klíčové, že projekty nesplňovaly formální požadavky, a bylo proto bezpředmětné posuzovat jejich věcnou stránku, jakkoliv i k ní se správce daně vyjadřoval.

[4] Dovolával-li se žalobce závěrů plynoucích z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2013, č. j. 2 Afs 24/2012 – 34, kde byla připuštěna i elektronická podoba

projektu a možnost, aby projekt nebyl obsažen v jednotném dokumentu, krajský soud konstatoval, že žalobce jím argumentoval již ve věcech souzených u tohoto soudu pod sp. zn. 6 Afs 60/2014 a sp. zn. 7 Afs 39/2014 (viz výše). V těchto věcech kasační soud upozornil, že v rozsudku č. j. 2 Afs 24/2012 – 34, byla řešena specifická situace, kdy § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů byl do zákona včleněn až v době, kdy v případu vystupující daňový subjekt již začínal s realizací I. etapy projektu a předkládáním dalších dokumentů tak napravoval jeho formální deficity. Shodně s citovanými rozsudky Nejvyššího správního soudu je však i v nynějším případě situace žalobce odlišná, neboť jeho projekty byly vypracovány již za účinnosti § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, který taxativně vyjmenovává formální požadavky kladené na projekty, a žalobce je tedy přesně znal.

[5] V kontextu svého závěru, že formálně bezchybný projekt je zcela základní podmínkou pro uznání daňového odpočtu, přistoupil krajský soud k hodnocení namítané nepřezkoumatelnosti zprávy o daňové kontrole v rozsahu její části, které se věnovala právě zmíněné otázce (část 1.6). Krajský soud ji shledal zcela přezkoumatelnou a srozumitelnou, přičemž nepřehlédl, že žalobce, navzdory namítané nepřezkoumatelnosti, s jejími závěry obsáhle věcně polemizuje. Správce daně i žalovaný podle krajského soudu podrobně uvedli nedostatky týkající se formálních požadavků, které skutečně nebyly naplněny. V souvislosti se správci daně předloženými „*excelovskými listy*“ krajský soud odkázal na strany 141-143 zprávy o daňové kontrole, obsahující podrobnou tabulku ohledně obsahu těchto podkladů, kterou správce daně doplnil i textovým hodnocením. V něm zdůraznil, že u některých projektů nebyl dostatečně identifikován poplatník (žalobce), u většiny projektů byl dán souhlas jednatele s řešením projektů až po jejich zahájení (konkrétně viz zmiňovaná tabulka). Správce daně poukázal i na chyby v dataci podpisů jednatelů obsažených v zápisech z mimořádných valných hromad, které svědčí o tom, že zápisy byly vyhotoveny dodatečně. Na všech zadávacích protokolech potom absentuje místo, jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení a také v nich není vymezen způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků.

[6] Uvedené závěry správce daně shledal krajský soud zcela jasnými, přičemž žalobce je dle jeho názoru v žalobě nijak nevyvrátil. Snahu o zlehčení nedostatků odkazem na „*překlepy v dataci*“ krajský soud nepřijal, když opět připomněl judikatorní závěry soudů z předchozích řízení žalobce, v souvislosti s nimiž zdůraznil, že to byl právě žalobce, koho tížilo důkazní břemeno ohledně naplnění formálních náležitostí projektů. Tvrzení o údajných překlepech měl navíc žalobce uplatnit již v řízení před správcem daně, neboť Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 – 91, vyložil, že soudní řízení není pokračování řízení daňového. Krajský soud nadto zdůraznil, že žalobce přehlédl, že žalovaný na straně 16 a násl. napadeného rozhodnutí hodnocení správce daně nejen aproboval, ale i blíže rozvedl problematiku časové kolize schválení a zahájení řešení specifikovaných projektů, stejně jako otázku vykazování odpracovaných hodin a vynaložených nákladů před schválením zadávacích protokolů. Takto důvodně založené pochybnosti správce daně a žalovaného potom žalobce neodstranil ani v žalobě. Žalovaný

pak v této souvislosti neopomněl vyhodnotit ani žalobcem předložené důkazní prostředky (zápisy z valných hromad).

[7] V další části napadeného rozsudku krajský soud poukázal na skutečnost, že některé projekty předložené žalobcem opětovně za období roku 2009 byly posuzovány z hlediska oprávněnosti odpočtů již ve výše odkazovaných dřívějších řízeních žalobce (rozsudky č. j. 6 Afs 60/2014 – 56 a č. j. 7 Afs 39/2014 – 48, respektive jim předcházející rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové). V jejich případě bylo soudy aprobováno, že projekty nenaplnily požadavky § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů již ve zdaňovacím období roku 2008. Rovněž tento žalobní bod proto krajský soud shledal nedůvodným.

[8] S opětovným odkazem na závěry plynoucí z rozsudků Nejvyššího správního soudu v předchozích řízeních žalobce krajský soud připomněl v nich obsažený závěr, že existence písemného projektu splňujícího formální požadavky § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, je předpokladem uplatnění odečitatelné položky výzkumu a vývoje, neboť jde o dokument, jímž daňový subjekt v budoucnu správci daně prokazuje nárok na tento odpočet. Není potom úkolem správce daně ani soudu, aby propojovaly jinak nesouvisející dokumenty a dovozovaly z nich formální a obsahové náležitosti projektů, což ostatně plně koresponduje s charakterem institutu odpočtu na výzkum a vývoj, který klade zvýšené nároky na daňový subjekt ohledně prokázání jeho oprávněnosti.

[9] S ohledem na závěr o nedodržení formálních náležitostí projektů již krajský soud pro nadbytečnost nerozebíral žalobní argumentaci směřující do jejich věcné stránky. Bylo proto i nadbytečné provádět další žalobcem navrhované dokazování, neboť skutkový stav věci (absence některých formálních náležitostí projektů) byl zcela zřejmý.

[10] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). I v ní přitom převážně zopakoval svou argumentaci obsaženou v odvolání a žalobě, a to v rozsahu problematiky formálních náležitostí projektů. Stěžovatel jejím úvodem poznamenal, že krajský soud v zásadě převzal závěry správního řízení, odkázal na svá předchozí rozhodnutí v řízeních vedených pod sp. zn. 31 Af 121/2012 a sp. zn. 31 Af 122/2012 a vyšel ze zprávy o daňové kontrole. Závěry z citovaných rozhodnutí však podle stěžovatele převzít nelze, neboť se jednalo o jiná zdaňovací období (2007 a 2008), přičemž v danou dobu byl zadávací projekt u stěžovatele jinak strukturován. Současně mělo být podle stěžovatele připuštěno, že projekt může být zaznamenán i elektronicky.

[11] Stěžovatel dále uvedl, že se napadené rozhodnutí opírá o zjištění správce daně ze stran 141-143 zprávy o daňové kontrole, kde je soustředěna tabulka týkající se identifikačních údajů stěžovatele, stejně jako data zahájení projektů a jejich schválení. Z ní je podle stěžovatele patrné, že projekty č. 12424, 12889, 12890, 13473, 13908, 13909, 13951, 13952 a 13982 obsahují jak identifikační údaje, tak i že byly schváleny před zahájením jejich realizace. Stěžovatel současně namítl, že jakkoliv je projekt formálně uceleným dokumentem, je evidentní, že nemusí jít o písemnost obsaženou na jedné listině. Nic

takového zákon nestanoví. Podle stěžovatele lze projekt předložit i v kombinované formě, kdy „*například listina obsahuje podpisy schvalovatele projektu a další náležitosti jsou obsaženy a zachyceny v elektronické podobě*“. Z tohoto důvodu stěžovatel předal správci daně důkazy k projektům, včetně zadávacích protokolů, elektronicky na CD. Jakkoliv přitom není úlohou soudu dovozovat z jednotlivých „*excelovských tabulek*“ náležitosti projektu, pak úkolem správce daně toto je. Každý projekt obsahoval několik souborů a soubory ve formátu „*.xls*“ dále obsahovaly několik listů. Každý projekt tedy byl uceleně zachycen, včetně všech zákonných formálních požadavků. Správce daně měl tyto podklady projít a konkrétně uvést jaké formální náležitosti nebyly splněny. Místo toho však konstatoval nedostatky paušálně a v některých případech zjistil, že jsou splněny identifikační údaje stěžovatele a projekt byl chválen před svým zahájením (viz výše). Všechny projekty potom byly ve své listinné formě podepsány vlastnoručně jednatelem společnosti, kdy podpis „*je jednoznačnou identifikací osoby, která projekt schválila*“. Dodal, že „*u* [stěžovatele] *je rovněž vždy uvedeno i označení místa, tedy obec Ostrov*“, což je sídlo stěžovatele zapsané v obchodním rejstříku. „*Místo podpisu, jak je v projektu uvedeno, je tedy místem sídla společnosti* [...] *a v sídle společnosti probíhá činnost stěžovatele*“.

[12] Stěžovatel uzavřel, že hodnocení projektů realizované správcem daně i žalovaným bylo formalistické a paušální. Sám správce daně ve zprávě o daňové kontrole připustil, že existují odlišnosti z hlediska formálních náležitostí mezi jednotlivými projekty, avšak z této odlišnosti nevyvodil žádné závěry. I v tomto byl postup daňových orgánů nesprávný. Stěžovatel podle svého mínění naplnil všechny formální požadavky kladené na projekty, a bylo proto na místě, aby se krajský soud zabýval rovněž námitkami směřujícími do jejich materiální stránky. Jelikož tak neučinil, je napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Stěžovatel proto navrhl jej zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[13] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s napadeným rozsudkem. V souvislosti s odkazy na předchozí řízení stěžovatele podotkl, že šlo o skutkově obdobné věci, přičemž právní úprava nedoznala změn. Následně opětovně zdůraznil význam projektu a jeho souladu s požadavky § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Poznamenal, že ve vztahu k ustanovení § 34 odst. 4 a 5 téhož zákona byl vydán Pokyn D-288, který definuje projekt výzkumu a vývoje jako souhrnný dokument. Vůči zdaňovacímu období roku 2009 byl pokyn již delší dobu platný. Ačkoliv pokyny ministerstev nejsou obecně závaznými právními předpisy, správní orgány jsou povinny se jimi řídit a zakládají tak legitimní očekávání na straně poplatníků ve smyslu ustálené správní praxe. Žalovaný dále vyjmenoval projekty stěžovatele, u nichž absentují základní identifikační údaje o poplatníkovi, přičemž dodal, že u všech protokolů chybí místo, jméno a příjmení osoby, která projekt schválila. Obsažen je pouze nečitelný podpis, z něhož nelze identifikovat osobu, které náleží. Nemůže proto odpovídat zákonným požadavkům citovaného ustanovení, neboť stěžovatel měl v roce 2008 i 2009 celkem 5 jednatelů.

[14] U zadávacích protokolů v jejich písemné formě dále absentovaly předpokládané celkové náklady na řešení projektů a předpokládané náklady v jednotlivých letech jejich řešení. Předpoklad pracnosti tento nedostatek nenahrazuje. Taktéž nejsou uvedena ani jména a příjmení osob, které projekty odborně zajišťují, včetně jejich kvalifikace a forma pracovněprávního vztahu ke stěžovateli. Žalovaný připomněl i opětovně uplatňované projekty, které nesplňovaly požadavky § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů již ve zdaňovacím období roku 2008. Formální požadavky tedy nebyly splněny ani u jednoho ze zadávacích protokolů, tzn. ani v jednom ze 107 případů. Důkazní břemeno přitom leží na daňovém subjektu, což je umocněno tím, že náklady na výzkum a vývoj jsou uplatněny fakticky dvakrát – jako daňově uznatelné výdaje a jako odečet od základu daně. Pro získání odečtu proto daňový subjekt musí předložit bezvadné důkazní prostředky.

[15] V souhrnu výše vytýkaných nedostatků zadávacích protokolů žalovaný dodal, že důvodem odmítnutí projektů nebyla jejich forma, ale skutečnost, že ani v souhrnu dokumentů předložených stěžovatelem tyto nesplňují všechny formální náležitosti – místo realizace projektu, jméno a příjmení osoby schvalující projekt, způsob kontroly a hodnocení řešení projektu. Jak přitom uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudcích č. j. 6 Afs 60/2014 – 56 a č. j. 7 Afs 39/2014 – 48, není úkolem správce daně a soudu spojovat nesouvisející dokumenty a vyvozovat z nich formální náležitosti projektů. Žalovaný dále podotkl, že pouze u devíti zadávacích protokolů byla splněna podmínka jejich schválení před započetím jejich řešení, ovšem i u nich absentovalo jméno a příjmení oprávněné osoby. Podle předložené evidence odpracovaných hodin byly v případech několika projektů vykázány odpracované hodiny ještě před schválením daných zadávacích protokolů. Stěžovatelem předložené protokoly tedy neobsahují podstatné náležitosti, kdy navíc u většiny vznikly důvodné pochybnosti o jejich schválení před zahájením řešení projektu. Nejsou proto důkazem o oprávněnosti odečtu. Při nesplnění formálních požadavků potom bylo v souladu s judikaturou správních soudů nadbytečné se zaobírat materiální stránkou projektů. Žalovaný proto avrhl kasační stížnost zamítnout.

[16] Stěžovatel podal k vyjádření žalovaného repliku, v níž namítl, že zde je ještě další „*aspekt věci*“. Z veřejných sdělovacích prostředků se totiž dozvěděl, že úředníci finančních úřadů jsou odměňováni za neuznávání odpočtů vztahujících se k výzkumu a vývoji. To označil za zcela nepřípustné fungování státní správy, kdy navíc nejvíce doměřených daní z projektů výzkumu a vývoje provedl (dle statistik obsažených ve stěžovatelem přiloženém článku z Hospodářských novin) právě správce daně, pod něhož stěžovatel spadá. Stěžovatel přitom „*nedokázal pochopit horlivost berních úředníků* [správce daně]*, kteří dokázali šmahem a bez hlubších technických či odborných znalostí z oboru strojírenství a technologie vůbec, za použití internetu a internetové encyklopedie wikipedia smést ze stolu projekty výzkumu a vývoje, za kterými stály celé týmy konstruktérů, vývojářů, počítačových odborníků, apod.*“ Úředníci tedy jednali podjatě a napadená rozhodnutí, stejně jako jim předcházející řízení, byla proto zatížena vadou, která mohla mít vliv na správnost těchto rozhodnutí. Stěžovatel závěrem vznesl námitku podjatosti úředních osob správce daně, které se na doměření jeho daně za rok 2009 podílely.

[17] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil otázku splnění podmínek řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, stěžovatel je v řízení zastoupen advokátem a jsou splněny i obsahové náležitosti dle § 106 s. ř. s.

[18] Následně přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti.

[19] Úvodem posouzení kasačních námitek stěžovatele je třeba poznamenat, že převážně jde o zopakování argumentace uplatněné již dříve v rámci daňového řízení a následně v žalobě. Současně nelze přehlédnout, že stěžovatel své námitky formuloval ve značně obecné rovině, přičemž v souladu s ustálenou judikaturou zdejšího soudu platí, že preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti do značné míry předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (viz například rozsudek ze dne 9. 3. 2016, č. j. 3 As 167/2014 – 41; všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Jinými slovy, míře konkrétnosti uplatněných žalobních (kasačních) bodů nutně musí korespondovat míra konkrétnosti odůvodnění soudního rozhodnutí, neboť má-li soudní přezkum probíhat v mezích žalobních (kasačních) bodů, nelze z povahy věci důvodnost či nedůvodnost zcela obecné námitky odůvodnit zcela konkrétním způsobem (srov. rozsudky ze dne 2. 11. 2016, č. j. 3 As 12/2016 – 81, a ze dne 13. 6. 2007, č. j. 5 As 73/2006 – 121). V kontextu těchto judikatorních závěrů přistoupil zdejší soud k vyhodnocení stěžovatelem uplatněných kasačních námitek.

[20] Stěžovatel nejprve namítl, že krajský soud v zásadě převzal závěry předcházejícího daňového řízení a odkázal na svá dřívější rozhodnutí v řízeních pod sp. zn. 31 Af 121/2012 a sp. zn. 31 Af 122/2012 (pozn. zdejšího soudu: jednalo se o rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové ve věcech stěžovatele, v rámci nichž byla rovněž rozebírána problematika odpočtu nákladů na výzkum a vývoj od základů daně, a to za zdaňovací období let 2007 a 2008, tedy období předcházejících nyní posuzovanému). Tento postup nebyl podle stěžovatele možný, neboť šlo o jiná zdaňovací období a struktura zadávacího projektu byla u něj v danou dobu jiná. Zdejší soud se s názorem stěžovatele neztotožňuje. Nejprve je třeba poznamenat, že krajský soud na rozsudky č. j. 31 Af 121/2012 – 131 a č. j. 31 Af 122/2012 – 148 explicitně odkázal pouze jedenkrát, a to v souvislosti s otázkou (intenzity) důkazního břemene stěžovatele. Rozhodné závěry potom krajský soud čerpal z rozsudků Nejvyššího správního soudu o kasačních stížnostech proti těmto rozsudkům. Jak potom poznamenal ve svém vyjádření již žalovaný, v průběhu zdaňovacích období let 2007 - 2009 nedošlo v rozhodné úpravě k žádné změně, respektive pouze ke změně v ustanovení § 34 odst. 5, *in fine* zákona o daních z příjmů, kdy však šlo o ryze formulační úpravu legislativního textu. Argument o odlišné struktuře projektu potom rovněž není relevantní, neboť rozhodnou otázkou je pouze to, zda projekt v té které době splňoval formální náležitosti § 34 odst. 5 citovaného zákona, které, jak bylo uvedeno, nedoznalo vůči předchozím zdaňovacím obdobím žádných změn. Krajský soud proto postupoval správně, využil-li závěrů dříve vyslovených zdejším soudem ve věcech téhož stěžovatele,

týkajících se otázek, které byly pro rozhodnutí věci klíčové i v nyní projednávaném případě. Rovněž zdejší soud neshledal důvody se od již jednou vyslovených závěrů v nyní projednávané věci odchýlit.

[21] Dále stěžovatel namítl, že projekt je možné předložit i v elektronické verzi, přičemž nemusí jít o jediný dokument; je tedy možné jej předložit i v kombinované podobě (listina + elektronická verze). Nejvyšší správní soud dává stěžovateli za pravdu v tom, že v rámci jím odkazovaného rozsudku č. j. 2 Afs 24/2012 – 34, zdejší soud vyslovil, že zákonný požadavek, aby projekt výzkumu a vývoje byl zpracován jako písemný dokument (§ 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů), splňuje nejen projekt v listinné (analogové) podobě, ale i elektronický soubor, lze-li jej kdykoli jednoduše převést do listinné podoby. Tímto závěrem však není nijak dotčen požadavek ucelenosti dokumentu. Pokud stěžovatel z uvedeného rozsudku současně převzal i v něm vyslovený závěr, že nenaplnění požadavku ucelenosti *a priori* nezbavuje správce daně povinnosti zabývat se věcným obsahem projektu, potom je třeba zdůraznit, že již v rozsudích č. j. 6 Afs 60/2014 – 56 a č. j. 7 Afs 39/2014 – 48, byl zdejším soudem výslovně upozorněn, že v jím odkazovaném případě šlo o velmi specifickou situaci, což ve svých rozhodnutích zmínili i žalovaný a krajský soud. Tato odlišnost byla dána tím, že ustanovení § 34 odst. 5 bylo do zákona o daních z příjmů vloženo až v době, kdy tehdejší stěžovatel (daňový subjekt) začínal s realizací první etapy předmětného projektu, kdy tak právě s ohledem na novou právní úpravu předkládal další dokumenty, obsahující nezbytné náležitosti projektu, neboť si byl vědom jeho formálních deficitů. Stejně jako v předchozích řízeních stěžovatele však i nyní platí, že zde je situace zcela odlišná, neboť od zařazení ustanovení § 34 odst. 5 do zákona o daních z příjmů (v účinnosti od 1. 1. 2006) již uplynula dostatečná doba a stěžovatel si proto v té době měl být vědom všech požadavků kladených zákonem na projekt.

[22] V souvislosti s otázkou ucelenosti projektu potom nelze přehlédnout ani konstatování zdejšího soudu v rozsudku č. j. 2 Afs 24/2012 – 34, že daný požadavek byl v tehdejší době (rok 2006) explicitně vysloven pouze v metodickém pokynu D-288. Ten sice není obecně závazným, avšak správní orgány mají povinnost podle pokynů ministerstev postupovat, a pokud tak činí, je tím zakládána ustálená správní praxe. V rozsudku č. j. 2 Afs 24/2012-34, zdejší soud upozornil, že správní praxe v té době nebyla dosud vytvořena, a daňový subjekt tak mohl dovozovat, že chybějící náležitosti projektu lze obsáhnout i v jiném dokumentu, který se následně stane obsahovou součástí projektu. To však ji neplatí pro nyní projednávaný případ, jak potvrzují mimo jiné i výsledky předchozích řízení stěžovatele, zmiňované výše. V nyní posuzované věci nelze přehlédnout, že stěžovatel správci daně předložil projekty nejprve v elektronické podobě na CD (dne 4. 1. 2013), které neobsahovaly dílčí náležitosti (mj. nebyly z povahy věci opatřeny žádným podpisem; k dalším nedostatkům viz níže), přičemž teprve na výzvu správce daně doplňoval další podklady (dne 31. 5. 2013), z nichž měl správce daně v jejich souhrnu podle názoru stěžovatele následně vyvodit veškeré formální náležitosti projektů. Na rozdíl od zcela specifické věci, posuzované zdejším soudem pod sp. zn. 2 Afs 24/2012, nelze na takový postup stěžovatele (za situace, kdy mu byly již předem mohly být

bezpečně známy veškeré požadavky stanovené § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, včetně ustálené správní praxe daňových orgánů) nahlížet jako předložení uceleného projektu. Lze také opětovně odkázat na předchozí rozsudky zdejšího soudu ve věcech stěžovatele, kde soud vyslovil, že „*není úkolem správce daně a správních soudců, aby sami aktivně a teprve dodatečně propojovali jinak nesouvisející dokumenty a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu*“ (zvýraznění provedeno zdejším soudem). Stěžovatel se tedy mýlí i v tom, že na rozdíl od soudu správce daně měl povinnost projít veškeré postupně předkládané podklady a z nich dovodit formální požadavky projektů. Krajský soud tedy nepochybil, pokud citovaný závěr převzal a aplikoval jej v nyní projednávané věci.

[23] Nejvyšší správní soud dále považuje za podstatné vyzdvihnout fakt zmiňovaný již v odůvodnění rozhodnutí žalovaného, a sice že stěžovatelem předkládané dokumenty nenaplňují zákonné požadavky § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů ani ve svém souhrnu. Zde je vhodné nejprve uvést, že je nedůvodná stěžovatelova námitka, že správce daně i žalovaný posoudili jeho projekty paušálně, aniž by vytkli konkrétní nedostatky. Správce daně v tabulce obsažené na stranách 141-143 zprávy o daňové kontrole, na kterou odkazuje i sám stěžovatel, zcela konkrétně vymezil, u kterých projektů nebyly uvedeny identifikační údaje poplatníka, respektive nebyl dán prokazatelný souhlas oprávněné osoby před zahájením řešení projektu. Dále uvedl, že u všech protokolů chybí místo, jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila a způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků. Jde tak o zcela konkrétní určení toho, které projekty trpí jakými formálními nedostatky, přičemž žalovaný na stranách 9-14 napadeného rozhodnutí uvedené poznatky správce daně rozvedl blíže. Krajský soud potom na uvedený souhrn nedostatků odkázal na straně 7-10 napadeného rozsudku. I tato kasační námitka stěžovatele je proto nedůvodná. Nedůvodné je i tvrzení stěžovatele, že správce daně přes připuštění různé míry nedostatků u jednotlivých projektů nevyvodil z této rozdílnosti žádné závěry. Při absenci náležitostí vyžadovaných § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů totiž mohl být důsledek ve všech případech pouze jediný, tedy nemožnost uznání odpočtu od základu daně.

[24] Z hlediska věcné správnosti závěrů správce daně a žalovaného ohledně formálních nedostatků projektů (aprobovaných krajským soudem) je třeba poznamenat, že stěžovatel zůstal svou argumentací ve značně obecné rovně. Namítl, že u projektů č. 12424, 12889, 12890, 13473, 13908, 13909, 13951, 13952, 13982 správce daně shledal, že jsou naplněny identifikační údaje i požadavek na schválení projektu před jeho zahájením. Zcela neurčitě dodal, že jím předložené CD obsahovalo několik souborů (mj. ve formátu „.xls“), jimiž bylo uceleně zachyceno celkové zadání projektu včetně všech formálních náležitostí. V souvislosti s vytýkaným nedostatkem podpisu oprávněné osoby uvedl, že všechny projekty byly podepsány jednatelem společnosti jeho vlastnoručním podpisem, který je „*jednoznačnou identifikací osoby, která projekt schválila*“. U stěžovatele pak vždy bylo uvedeno i „*označení místa*“, obec Ostrov, což je sídlo stěžovatele zapsané v obchodním rejstříku. Jelikož jiné sídlo stěžovatel nemá, probíhá tam i jeho činnost.

[25] Nejvyšší správní soud podotýká, že ustanovení § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů ve znění účinném pro rok 2009 výslovně požadovalo v rámci projektu uvést „*základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou obchodní firma nebo název poplatníka, jeho sídlo a identifikační číslo* [...], *datum, místo, jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení; oprávněnou osobou se rozumí* [...] *osoba vykonávající funkci statutárního orgánu poplatníka anebo osoba, která je členem statutárního orgánu poplatníka*“. Zákonná úprava tedy mimo jiné explicitně vyžadovala uvedení jak sídla (v rámci identifikace poplatníka), tak i místa, kde byl projekt oprávněnou osobou schválen. Nelze proto přistoupit na argumentaci stěžovatele, že pokud se jeho ekonomická činnost odehrává výlučně v místě jeho sídla, je bez dalšího zřejmé, že ke schvalování projektu muselo dojít tamtéž a tento údaj tak již není nutno znovu samostatně uvádět. Současně je možné poznamenat, že v případě projektů č. 12162/2009 a výše uváděl stěžovatel jako adresu sídla „*Ostorov*“ namísto „*Ostrov*“. Ačkoliv jde zřejmě o překlep, svědčí četnost jeho výskytu (82 projektů) o nedůslednosti s jakou stěžovatel k vyhotovování jednotlivých projektů přistupoval.

[26] Pokud jde o argumentaci stěžovatele ohledně jména a příjmení oprávněné osoby, lze opětovně odkázat na předchozí rozsudky zdejšího soudu ve věci stěžovatele, kde bylo (ve vztahu k typově stejným deficitům projektů, které měly být podkladem daňových odečtů v jiných zdaňovacích obdobích) vysloveno, že „[z]*adávací protokoly úkolu výzkumu a vývoje předložené stěžovatelkou* [...] *obsahují pouze nečitelný podpis, z něhož nelze identifikovat jméno a příjmení osoby, která je podepsala. Tento nedostatek nemůže zhojit ani poukaz na existenci vnitropodnikové směrnice obsahující podpisové vzory*“, respektive že „*není úkolem správce daně a správních soudců, aby sami aktivně a teprve dodatečně propojovali jinak nesouvisející dokumenty a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu, v dané situaci například, komu patří nečitelné podpisy s využitím teprve dodatečně předložené vnitropodnikové směrnice.*“ (rozsudek č. j. 7 Afs 39/2014 – 48; zvýraznění provedeno zdejším soudem). Ke shodným závěrům došel zdejší soud i v již taktéž opakovaně zmiňovaném rozsudku č. j. 6 Afs 60/2014-56, kde ústavní konformita takového výkladu byla fakticky aprobována Ústavním soudem v usnesení ze dne 20. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 3565/14 (dostupný z http://nalus.usoud.cz). V nyní posuzované věci je vhodné připomenout, že stěžovatelem původně předložené zadávací protokoly [na CD ve formě „*excelovských souborů* “] neobsahovaly vzhledem ke svému formátu žádný podpis oprávněné osoby. Ten se nalézal na jejich listinné podobě, předložené stěžovatelem až k následné výzvě správce daně. Vzhledem k nečitelnosti těchto podpisů potom není možné se stěžovatelem souhlasit ani v tom, že představují jednoznačnou identifikaci osoby, která projekty schválila. Pouhá poznámka, že jde o „*podpis jednatele*“ je v tomto směru zcela nedostatečná a ve svém důsledku tak ani nelze postavit najisto, že projekty byly vůbec náležitě schváleny. V případě požadavku na podpis projektu osobou oprávněnou k jeho schválení je přitom nezbytné zdůraznit, že nejde pouze o jeden z řady formálních požadavků, ale tento sám o sobě naplňuje další zákonný předpoklad obsažený v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, totiž že projekt byl schválen před započetím jeho řešení. Jinými slovy, bez podpisu identifikovatelné osoby oprávněné ke schválení projektu je i jinak formálně perfektní projekt nedostatečný. Nad rámec řečeného lze doplnit, že

v případě projektů č. 13015/2009 a 13018/2009 dokonce absentuje jakýkoliv podpis i u listinné verze zadávacích protokolů.

[27] Z výše uvedeného je zřejmé, že ani projekty jmenované stěžovatelem (viz bod [24] tohoto rozsudku) nebyly perfektní, neboť požadavek na uvedení místa, jména, příjmení a (čitelného) podpisu oprávněné osoby nebyl dodržen ani u jednoho z nich. Nelze odhlédnout ani od závěru žalovaného, že i další z náležitostí projektu – způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, je v rámci stěžovatelem předložených „*excelovských souborů*“ obsažen na jejich posledním listu, označeném jako „*Předávací protokol*“, a to právě pod protokolem o předání lisovacího nástroje – formy, který je opatřen datem, z něhož je zřejmé, že daný „*excelovský list*“ byl vytvořen až po zahájení projektu, tedy následně. Zmíněné datum na předávacích protokolech bylo posléze potvrzeno předložením naskenovaných originálů těchto dokumentů, které obsahovaly i podpisy vedoucích projektů. Správci daně byly předloženy na DVD, které stěžovatel přiložil ke svému vyjádření ze dne 19. 9. 2014 k výsledku kontrolního zjištění správce daně. Jak přitom zdůraznil v napadeném rozhodnutí žalovaný, a následně i krajský soud, je (opět ve shodě s názorem vysloveným zdejším soudem v rozsudku č. j. 6 Afs 60/2014-56) zákonným požadavkem, aby projekt byl dokumentem *prospektivním*; není proto možné jej doplňovat následně vypracovanými dokumenty v době, kdy již měl být písemný dokument se všemi náležitostmi vyhotoven.

[28] Ze shora uvedeného je patrno, že žalovaný v napadeném rozhodnutí konkrétně vymezil nedostatky stěžovatelem předložených projektů, jejichž jednotlivé „*části*“ (podklady) byly navíc správci daně předkládány postupně. Nesplňovaly tak nejen shora rozebíraný předpoklad ucelenosti projektu, ale ani v souhrnu jednotlivých dokumentů neobsahovaly veškeré formální požadavky předepsané zákonem; jedná se přitom o absenci podstatných náležitostí projektu. Stěžovatel byl na nedostatky projektů nadto upozorněn správcem daně již v průběhu daňové kontroly, kdy byl výzvou ze dne 11. 2. 2013, č. j. 143615/13/2809-05402-601412, vyzván k předložení projektů splňujících zákonem stanovené náležitosti. Lze přitom souhlasit s krajským soudem, že to byl stěžovatel, koho tížilo břemeno důkazní [§ 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, v návaznosti na § 86 odst. 3 písm. c) téhož zákona]. Jak přitom zdůraznil zdejší soud v předchozích rozsudcích ve věcech stěžovatele, charakter odpočtu nákladů na výzkum a vývoj, umožňující *de facto* dvojí odečet nákladů ze základu daně, oprávněně implikuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti. Nejvyšší správní soud proto plně aprobuje závěr krajského soudu, že stěžovatelem předložené projekty výzkumu a vývoje neobsahují veškeré náležitosti na ně kladené ustanovením § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Stěžovatelovi tak nelze dát za pravdu v tom, že jím předložené projekty byly formálně perfektní a hodnocení provedené správcem daně a žalovaným bylo formalistické.

[29] V návaznosti na uvedené je třeba dodat, že v situaci, kdy projekty výzkumu a vývoje nesplňovaly formální náležitosti stanovené zákonem, nebylo vadou řízení, jestliže krajský soud již nepřezkoumával věcně závěry správce daně v tom směru, zda skutečně

materiálně odpovídají definici vývoje a výzkumu obsažené v § 2 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací), ve znění pozdějších předpisů. Nešlo o opomenutí žalobní námitky, nýbrž o výslovné konstatování nadbytečnosti takového postupu, neboť ani případná důvodnost této části žalobní argumentace by na závěru o nesplnění podmínek kladených na projekty výzkumu a vývoje § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, nemohlo ničeho změnit (srov. citovaný rozsudek tohoto soudu ze dne 29. 11. 2013, č. j. 2 Afs 24/2012 – 34).

[30] Konečně, pokud se jedná o stěžovatelem namítanou podjatost úředních osob správce daně, kterou opřel o článek z Hospodářských novin ze dne 14. 11. 2017 o podmiňování odměn pracovníků daňových orgánů výší doměřené daně, k takto spekulativním, konkrétněji nepodloženým námitkám se Nejvyšší správní soud nemůže vyjádřit. Vhodné je nicméně zdůraznit, že odpočet od základu daně ve smyslu § 34 odst. 4 ZDP nebyl stěžovateli přiznán pro objektivní absenci formálních požadavků, které pro projekty výzkumu a vývoje v rozhodnou dobu taxativně předepisoval § 34 odst. 5 téhož zákona. V této fázi hodnocení naplnění podmínek pro daňový odečet je subjektivní přístup pracovníků správce daně z povahy věci prakticky vyloučen; čistě teoreticky by se mohl projevit až v následném kroku, tj. při posuzování materiální stránky projektů výzkumu a vývoje, k čemuž však v projednávané věci již nedošlo. Tímto směrem ostatně (zcela nepřiléhavě) směřuje i samotná argumentace stěžovatele, který uvádí, že „*nedokázal pochopit horlivost berních úředníků* [správce daně]*, kteří dokázali šmahem a bez hlubších technických či odborných znalostí z oboru strojírenství a technologie vůbec* [...] *smést ze stolu projekty výzkumu a vývoje,...*“, tedy „*smést* “ projekty pro nedostatečnost jejich materiální nikoli formální stránky.

[31] Nejvyšší správní soud v souhrnu uvedeného neshledal kasační námitky stěžovatele důvodnými a kasační stížnost proto v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[32] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením vznikly náklady, které by překročily rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 28. března 2018

pokračování

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu