ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **ENERGO CHOCEŇ, s. r. o,** se sídlem Nádražní 631, Choceň, zast. Mgr. Bc. Janem Spáčilem, LL.M., advokátem, se sídlem Karolinská 654/2, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích, ze dne 3. 7. 2017, č. j. 52 Af 18/2016 – 126,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích, ze dne 3. 7. 2017, č. j. 52 Af 18/2016 – 126, **se ruší** a věc **se** mu **vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 1. 2016, č. j. 2754/16/5200-11435-711926; tímto rozhodnutím byla zamítnuta odvolání stěžovatele ve věci doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2009 a 2010; důvodem doměření daně bylo neprokázání nároku na odpočet od základu daně dle § 34 odst. 4 až 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o daních z příjmů“) z titulu podpory výzkumu a vývoje.

[2] Krajský soud konstatoval, že stěžovatel předložil správci daně znalecký posudek, který se vztahoval k projektům výzkumu a vývoje č. 003/2010, č. 008/2010 a č. 009/2010, a navrhoval tento důkazní prostředek i na všechny ostatní projekty výzkumu a vývoje, které jsou předmětem daňové kontroly, s tím, že i tyto ostatní projekty výzkumu a vývoje jsou realizované ve stejném oboru činnosti. Přisvědčil žalovanému v závěru, že tento znalecký posudek vypracovaný znaleckým ústavem ve věci ekonomicko-právní nelze považovat za relevantní důkazní prostředek, a že *„v právní věci mají úřední osoby dostatečné odborné znalosti a zkušenosti, aby mohly samy na základě vyhodnocení předložených důkazních prostředků učinit závěry pro svá rozhodnutí.“* Stěžovatel neprokázal, že vyhotovil projekty ještě před zahájením jejich řešení; vědomě nepředložil důkazní prostředky o tom, co

konkrétně bylo předmětem nabídky a poptávky u deklarovaných projektů výzkumu a vývoje neevidoval oddělené náklady v souvislosti s jednotlivými projekty od zahájení činnosti na těchto projektech, ale evidoval je až v závěrečné výrobní fázi a nepředložil žádné konkrétní důkazy ve věci odstraňování technické nejistoty, není tak na správci daně, aby sám tyto důkazní prostředky ve prospěch daňového subjektu vyhledával. Proto jeho námitka, že se správce daně nemůže uchýlit k vlastnímu posouzení otázky ve věci nároku pro uplatnění uvedené odčitatelné položky, ale v souladu s ustálenou judikaturou musí ustanovit znalce, který by zodpověděl otázky technického charakteru, pak nemá v tomto případě žádné opodstatnění a argumentace rozsudkem ve věci „Fortell" (rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014 – 119), ve kterém byla zdůrazněna nutnost provedení dokazování znaleckým posudkem, není nepřiléhavá.

[3] Dle krajského soudu stěžovatel neunesl důkazní břemeno a neprokázal splnění formálních podmínek pro uplatnění odčitatelné položky dle § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů, nebylo proto v dané věci třeba zkoumat materiální požadavky a ustanovovat ve věci revizního znalce; krajský soud dále konstatoval, že i pokud by zmíněné formální požadavky byly naplněny, tak automaticky bez dalšího nelze ve věcech týkajících se posouzení projektu výzkumu a vývoje bez výjimky nezbytně provést „znalecké posouzení" (srov. rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014 – 119). Krajský soud tak neshledal důvodnou námitku, že v dané věci měl být ustanoven revizní znalec, protože ten by zodpovídal jen otázky technického charakteru týkající se zmíněných věcných požadavků, nikoliv to, zda byly splněny zmíněné formální požadavky.

[4] Krajský soud přisvědčil závěrům žalovaného, že stěžovatel především nesplnil jednu ze zákonných podmínek, že projekt výzkumu a vývoje musí být vypracován před zahájením projektu výzkumu a vývoje; projekty výzkumu a vývoje 2009 byly vypracovány dodatečně až v roce 2010; v této souvislosti krajský soud poukázal na obsah spisu, resp. zprávy o daňové kontrole, z níž je patrné, že zakázky zahrnuté do výzkumu a vývoje byly vyrobeny na základě objednávky zadavatele dle jeho specifických požadavků; zadavatel si objednal specifický výrobek, nikoliv výzkum a vývoj; stěžovatel nevyvíjel nový výrobek, ale vyrobil výrobek na základě zkušeností a znalostí. Krajský soud připustil, že i zakázková výroba může sice naplňovat podmínky daňové uznatelnosti nákladů dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, ale musí splnit zákonem požadované zmíněné formální náležitosti v souladu s § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů; tyto náležitosti však jednotlivé projekty neměly, písemné dokumenty o deklarovaných projektech byly vyhotoveny v mnoha případech až po zahájení jejich řešení, stěžovatel neprokázal existenci ocenitelných prvků novosti, ani řešení technické nejistoty, nadto nepředložil správci daně veškeré dokumenty související s jednotlivými projekty, neumožnil mu nahlédnout do obchodní dokumentace. Krajský soud konstatoval, že z provedeného dokazování provedeného správcem daně a zejména z rozsáhlé zprávy o daňové kontrole (158 stran) je zjevné, že správce daně se podrobně zabýval ve vztahu k jednotlivým projektům otázkou splnění tohoto zákonného požadavku, přičemž z provedeného dokazování vyplynulo, že tyto projekty v listinné podobě byly vyhotoveny až po zahájení jejich řešení (což vyplynulo zejména z vnitropodnikové Směrnice k zajištění evidence vynaložených nákladů na výzkum a vývoj, platné pro rok 2009 ze dne 21. 1. 2010, ve které až dodatečně v roce 2010 bylo vyhodnocováno, zda jednotlivé zakázky roku 2009 splňují parametry pro výzkum a vývoj; o dodatečném zahrnutí běžných výrobních zakázek do výzkumu a vývoje

pokračování

svědčí i to, že v rámci deklarovaných projektů uplatnil stěžovatel pouze náklady na výrobní materiál a mzdové náklady výrobních dělníků, které evidoval běžně stejným způsobem u všech ostatních výrobních zakázek; stěžovatel ani neuplatnil žádné výdaje v souvislosti s konstrukčními a projekčními pracemi, přestože výzkum a vývoj měl probíhat především v nabídkovém a návrhovém řízení a při konstrukčně-technologických pracích a činil minimálně 2/3 nákladů vynaložených na zakázku deklarovanou a evidovanou v rámci výzkumu a vývoje; v případě, že by se skutečně jednalo o výzkum a vývoj, stěžovatel by náklady na projekční, konstrukční a technologické práce odděleně evidoval, aby je mohl tak jako odčitatelnou položku uplatnit, neboť by se jednalo o nejpodstatnější část nákladů na výzkum a vývoj. Krajský soud poukázal rovněž na ve zprávě o kontrole konkrétně uvedené případy, kdy datum objednávky nebo výkresu předchází nebo je totožné s datem schválení projektu výzkumu a vývoje, z čehož vyplývá, že projekt byl sepsán až po jeho skutečném zahájení. Za neprokázané vzal krajský soud rovněž nesplnění požadavku oddělené evidence výdajů, což je zjevné z účetnictví, které stěžovatel předložil.

[5] Krajský soud, byť dospěl k závěru, že nebyly splněny formální požadavky, a bylo již nadbytečné provádět dokazování, zejména za pomoci znaleckých posudků za účelem zjištění či respektive naplnění zmíněné materiální stránky, ztotožnil se rovněž se závěrem žalovaného stran hodnocení stěžovatelem předloženého znaleckého posudku. Poukázal na to, že jednak znalecký posudek vypracovala společnost pro znaleckou činnost v oblasti ekonomiky, jakkoli hodnocení odborné technické stránky projektu výzkumu a vývoje není určitě otázkou, na kterou by měl odpovídat ekonom; navíc znalecký posudek, resp. jednalo se o tři znalecké posudky ke třem projektům výzkumu a vývoje, byl uplatněn s návrhem, aby tyto posudky byly „osvědčeny“ i na všechny ostatní projekty výzkumu a vývoje, které byly předmětem daňové kontroly; tyto znalecké posudky se netýkaly všech projektů, navíc obsahovaly závěry, které byly zcela v rozporu se závěry vyplývajícími z daňové kontroly. Krajský soud se ztotožnil s žalovaným, že v dané věci správce daně postupem podle § 8 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 92 odst. 7 daňového řádu vyhodnotil správně předložený znalecký posudek jako nevěrohodný a neprůkazný.

[6] Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Napadený rozsudek je dle jeho názoru založen na nesprávném posouzení právní otázky krajským
soudem, dále je zatížen vadou řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel v napadeném rozhodnutí, nemá oporu ve spise a je s ním v rozporu a dále je stižen nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů.

[7] Nepřezkoumatelnost spatřuje stěžovatel v nedostatku důvodů. Ačkoliv předmětem daňové kontroly jsou jednotlivé projekty výzkumu a vývoje za roky 2009 a 2010 (21 projektů v roce 2009 a 12 projektů v roce 2010), posuzuje je krajský soud zásadně jako celek, závěry činí paušálně, bez ohledu na konkrétní okolnosti jednotlivých projektů. Uvedené pochybení je zřejmé především v případě zkoumání časových aspektů uplatňování odpočtů. Krajský soud například vyvozuje (dle stěžovatele nepravdivé) závěry ze skutečnosti, že některé projekty výzkumu a vývoje byly vypracovány před datem přijetí

vnitropodnikové Směrnice k zajištění evidence vynaložených nákladů na výzkum a vývoj ze dne 21. ledna 2010. Závěry z této skutečnosti jsou pak krajským soudem aplikovány na všechny projekty bez rozdílu. Nehledě na nesprávnost tvrzení krajského soudu takový postup zcela opomíjí skutečnost, že projekty výzkumu a vývoje za rok 2010 byly vypracovány po datu přijetí této směrnice, závěry krajského soudu jsou tak v této části neaplikovatelné nejen pro jejich nesprávnost, ale i vnitřní rozpornost. Stejně tak krajský soud dovozuje závěry (dle stěžovatele opět nesprávné) ze skutečnosti, že datum objednávky v případě některých projektů předcházelo nebo se shodovalo s datem vypracování těchto projektů; tyto závěry aplikuje paušálně. Nijak se nevypořádává se skutečností, že např. projekt č. 019/2009 a některé další projekty byly vypracovány už před datem objednávky. V důsledku je tak napadený rozsudek krajského soudu založen na paušalizovaných závěrech, které by mohly být (bez ohledu na jejich nesprávnost) aplikovatelné na jednotlivé projekty výzkumu a vývoje v různé míře. Tato skutečnost však není v napadeném rozsudku vůbec zohledněna, krajský soud přistupuje k projektům jako k celku; tímto postupem činí svůj závěr o nenaplnění formálních znaků jednotlivých projektů nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů.

[8] Nesprávný právní výklad dle stěžovatele je krajským soudem uplatňován především ve vztahu k pojmu *zahájení řešení projektu výzkumu a vývoje*, uvedenému v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Krajský soud za tento okamžik považuje, v rozporu s účelem zákona, judikaturou Nejvyššího správního soudu i normativními instrukcemi Ministerstva financí, okamžik zahájení jakýchkoli činností souvisejících s projektem výzkumu a vývoje (např. obchodních jednání), nikoli až zahájení činností ve výzkumu a vývoji. Kromě toho krajský soud ignoruje skutečnost, že k posouzení toho, které činnosti jsou činnostmi ve výzkumu a vývoji, je potřeba odborného, materiálního posouzení, nejlépe prostřednictvím znalce. Pokud krajský soud po materiální a technické stránce nevyhodnotil, které činnosti související s projekty výzkumu a vývoje jsou činnostmi ve výzkumu a vývoji, a nevzal v potaz předložený znalecký posudek a další důkazy, nemohl správně vyhodnotit, které činnosti jsou činnostmi výzkumu a vývoje, a nemohl tedy ani správně posoudit, kdy byly zahájeny.

[9] Nesprávným právním výkladem je i tvrzení krajského soudu o nedodržení podmínky vedení oddělené evidence nákladů souvisejících s projekty výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel je přesvědčen, že odděleně je nutné evidovat jen ty náklady s projekty výzkumu a vývoje související, které jsou následně uplatněny jako odpočty na výzkum a vývoj. Nelze souhlasit se závěry krajského soudu, podle kterého je takto nutné evidovat všechny náklady s projekty výzkumu a vývoje související, tedy i ty, které jako odpočet nejsou uplatňovány.
Z těchto důvodů stěžovatel považuje napadený rozsudek za nezákonný pro nesprávné posouzení
stěžejních právních otázek krajským soudem.

[10] Stěžovatel dále namítá nesoulad skutkových tvrzení krajského soudu s obsahem spisu a tvrdí, že skutková podstata, z níž krajský soud vycházel, nemá oporu ve správním spisu, případně je s ním v rozporu. Stěžovatel tak dovozuje zejména v případě odkazů na svědeckou výpověď Ing. P., kdy závěry krajského soudu, na kterých stojí argumentace o nenaplnění formálních znaků projektů výzkumu a vývoje jsou v přímém rozporu s tím, co

svědek uvedl. Takových pochybení se krajský soud dopouští v napadeném rozsudku na více místech.

[11] Stěžovatel poukazuje na to, že krajský soud založil své rozhodnutí na závěru, že projekty výzkumu a vývoje nesplnily formální náležitosti podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, a není tak nutné zkoumat, jestli se skutečně jednalo o činnosti výzkumu a vývoje (polemika o povaze činnosti je v napadeném rozsudku uvedena jen *obiter dictum*); pro zákonnost napadeného rozhodnutí bylo proto stěžejní vypořádání námitek stěžovatele ohledně splnění formálních znaků projektů. Krajský soud však v této části pouze opakuje závěry správce daně I. stupně, aniž by jakkoli vzal v potaz argumentaci stěžovatele uvedenou v žalobě, zejména 1) argumentaci ohledně vlivu existence objednávky na následné provádění výzkumu a vývoje uvedenou v čl. 6.3 a násl. žaloby, 2) argumentaci ohledně možnosti uplatňovat jen část nákladů souvisejících s projekty výzkumu a vývoje jako odpočtů na výzkum a vývoj, a to na základě vlastní úvahy stěžovatele, uvedenou v čl. 6.10 a násl. žaloby a 3) argumentaci ohledně významu interní Směrnice ve smyslu čl. 6.16 a násl. žaloby. Krajský soud nereagoval nijak ani na souhrn této argumentace uvedený v doplnění žaloby ze dne 29. dubna 2016, ačkoliv si sám tento souhrn vyžádal. Protože ani nelze konstatovat, že by ve smyslu ustálené judikatury závěry krajského soudu převzaté ze zprávy o daňové kontrole implicitně vyvracely argumenty stěžovatele, zůstávají tyto zcela nevypořádány ve smyslu výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu (k implicitnímu vypořádání argumentace viz např. nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08).

[12] Stěžovatel se dále v kasační stížnosti vyjadřuje k jednotlivým argumentům krajského soudu, co se týče zahájení řešení projektů výzkumu a vývoje; podle napadeného rozsudku krajského soudu mělo dojít k zahájení řešení projektů před tím, než byly vypracovány. Tím měla být porušena podmínka § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, podle kterého „*projektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odstavce 4, se rozumí písemný dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji*“. Konkrétně k této skutečnosti krajský soud na straně 11 napadeného rozsudku uvádí: „*zároveň ve Zprávě jsou uvedeny konkrétní případy, kdy datum objednávky nebo výkresu předchází nebo je totožné s datem schválení projektu VaV, z čehož vyplývá, že projekt VaV byl sepsán až po jeho skutečném zahájení (srov. strana 32 Zprávy)*“. Takové odůvodnění je dle stěžovatele založené na nesprávném právním výkladu pojmu *zahájení řešení projektu výzkumu a vývoje*, navíc se krajský soud i v rámci této části napadaného rozsudku dopouští nepřípustné paušalizace, neboť nijak nebere v úvahu skutečnost, že některé projekty výzkumu a vývoje byly vypracovány až po datu objednávky. Dle stěžovatele předně žádný právní předpis nedefinuje pojem „*zahájení řešení projektu výzkumu a vývoje*“. Při výkladu tohoto pojmu je tak možné vycházet jen z judikatury především Nejvyššího správního soudu, případně z Pokynu D-288 Ministerstva financí č. j. 15/96 003/2005 k jednotnému postupu při uplatňování § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. V úvahu je také nutné vzít smysl a účel § 34 zákona o daních z příjmů. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. srpna 2014, č. j. 6 Afs 60/2014 – 56 platí, že „*splnění podmínky existence písemného projektu splňujícího náležitosti § 34 odst. 5 zákona o*

daních z příjmů (v současném znění § 34c tohoto zákona), zpracovaného před zahájením výzkumných či vývojových prací, je výchozím předpokladem pro uplatnění odečitatelné položky výzkumu a vývoje a současně jedním z nástrojů zabránění zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj, a to především s ohledem na jeho atraktivitu pro daňové subjekty. Jinak řečeno, § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů vyžaduje pro odečet od základu daně splnění jasně stanovených podmínek". Z citovaného rozsudku je zřejmé, že za zahájení řešení projektu výzkumu a vývoje není možné považovat zahájení jakýchkoli činností s projektem (byť jen vzdáleně) souvisejících, ale musí se jednat o samotné výzkumné a vývojové práce. Obdobné závěry vyplývají i z textu § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů v kombinaci s Pokynem D-288. Podle § 34 odst. 5 uvedeného zákona je nutné v projektu vymezit činnosti ve výzkumu a vývoji, na které se odpočet vztahuje. Bod 2. Pokynu D-288 pak tyto činnosti specifikuje tak, že na rozdíl od ostatních (příbuzných) činností obsahují ocenitelný prvek novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty. V bodu 3. pokynu D-288 jsou tyto činnosti vyjmenovány. Je přitom ale zřejmé, že v obchodní praxi se s projekty výzkumu a vývoje nezbytně pojí celá řada dalších činností, které v seznamu dle bodu 3. Pokynu D-288 uvedeny nejsou. Jde především o činnosti povahy obchodní, související s přípravou zakázky, v rámci které projekt bude uskutečněn. Tyto činnosti jsou typicky představovány přípravou objednávky, smluvní dokumentace apod., v jejich rámci ale mohou být připraveny i technické výkresy. Společné jím je, že nemají znak činností výzkumu a vývoje dle pokynu D-288, tedy neobsahují ocenitelný prvek novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty, jedná se tedy toliko o činnosti příbuzné ve smyslu bodu 2. Pokynu D-288.

[13] Stěžovatel v tomto ohledu dále namítá, že krajský soud vzhledem k neprovedení materiálního, odborného posouzení činností stěžovatele nebyl schopen řádně rozlišit činnosti výzkumu a vývoje od ostatních činností souvisejících s projekty výzkumu a vývoje. Nemohl tak v důsledku ani určit, kdy přesně došlo k zahájení těchto činností, a tedy ani, jestli s nimi bylo započato před zahájením řešení projektu, nebo až po něm. Stěžovatel naopak prokázal, při kterých konkrétních činnostech docházelo k odstraňování technické nejistoty a které činnosti obsahovaly ocenitelný prvek novosti a to i prostřednictvím znaleckého posudku. Tím také prokázal, že s těmito činnostmi bylo započato až po vypracování příslušných projektů výzkumu a vývoje. Pokud s těmito důkazy krajský soud nesouhlasil, měl ve smyslu ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu předně ustanovit revizního znalce k posouzení povahy jednotlivých činností.
[14] Krajský soud zpětné vypracování projektů až po zahájení jejich řešení dovozuje ze svědecké výpovědi Ing. J. P. a z vnitropodnikové Směrnice k zajištění evidence vynaložených nákladů na výzkum a vývoj ze dne 21. ledna 2010. Tato argumentace je dle stěžovatele v rozporu s obsahem správního spisu. Podle napadeného rozhodnutí údajně ze svědecké výpovědi Ing. P., o které byl vyhotoven protokol ze dne 13. ledna 2015, č. j. 40187/15/2808-90562-607108, vyplývá, že projekty výzkum a vývoj pro rok 2009 byly vypracovány dodatečně až v roce 2010. Krajský soud toto tvrzení nijak dále nerozvádí a neodůvodňuje. Z protokolu o svědecké výpovědi je ale dle stěžovatele zřejmý přesný opak krajským soudem tvrzeného. Předmětná pasáž protokolu o svědecké výpovědi začíná obecnou otázkou správce daně I. stupně na přípravu dokumentace k projektům výzkumu a vývoje podle interní směrnice, na kterou odpovídá Ing. P. také v obecné rovině. Z odpovědi Ing. P. neplynou pro projekty za rok 2009 žádné konkrétní závěry, správce daně I. stupně proto pokládá následující otázku k projektům za rok 2009: „*Jakou dokumentaci*

bylo nutné připravit k projektům živým od 1. 1. 2009?“ Na tuto otázku odpovídá Ing. P. následovně: „*Vaši návodnou otázku nepřijímám. Již jsem řekl, že bylo potřeba připravit projekt podle § 34 odst. 5 a vedení účetní evidence odděleně. Já Vám říkám, že projekty roku 2009 byly před zahájením projektu připraveny a účetní evidence byla vedena, takto byly předloženy správci daně.*“ Je tak zřejmé, že otázky správce daně I. stupně se obecně týkají projektů za rok 2009 i 2010, z odpovědí Ing. P. však neplyne, že by projekty VaV za rok 2009 byly zpracovány zpětně. Naopak, Ing. P. výslovně uvádí v reakci na konkrétní otázku týkající se výhradně projektů za rok 2009, že byly vypracovány před tím, než započalo jejich řešení. V této části odůvodnění napadeného rozhodnutí je tedy nutné argumenty krajského soudu považovat za odporující obsahu správního spisu. Kromě toho stěžovatel připomíná, že i kdyby závěry krajského soudu platily, týkají se výhradně projektů za rok 2009, na jejichž základě tak nelze dovozovat, že by nebyly splněny formální náležitosti projektů za rok 2010. Tuto skutečnost však krajský soud v napadeném rozsudku nerozlišuje a projekty posuzuje paušálně.

[15] Pokud krajský soud stran zpětného vypracování projektů argumentuje vnitropodnikovou směrnicí ze dne 21. 1. 2010, stěžovatel v první řadě namítá, že argumentace krajského soud vůbec nezohledňuje povahu směrnice. Smyslem tohoto dokumentu je, jak vyplývá i ze svědecké výpovědi jejího autora, Ing. P. (viz protokol o svědecké výpovědi, otázka 1), nad rámec zákona komplexně popsat postup stěžovatele při identifikaci výzkumu a vývoje, přípravě projektů a evidenci nákladů. Směrnice proto ve vztahu k projektům výzkumu a vývoje upravuje i otázky, které vůbec nejsou a z podstaty věci ani nemohou být upraveny § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů (například uchovávání dokumentace, označení souborů obsahujících projekty výzkumu a vývoje a další interní otázky). Je tedy logické, aby se vztahovala i na v době jejího vypracování již existující projekty za rok 2009, proto se např. na str. 9 Směrnice uvádí, že pravidla pro označování souborů obsahujících projekty se aplikují i na běžící projekty výzkumu a vývoje od 1. ledna 2009. Pokud tedy Směrnice uvádí, že „*na všechny projekty, které byly živé od 1. 1. 2009, je nutné připravit dokumentaci splňující plně parametry dle výše uvedeného*“, zjevně se hovoří o dokumentaci ve smyslu Směrnice, která obsahuje řadu součástí, které však nejsou součástí projektu výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů (jedná se například o obchodní dokumenty, smlouvy a podobně; právě tyto náležitosti nad rámec zákonných požadavků měly být případně pro konsistenci Směrnicí definovaných interních postupů doplněny, jedná se tedy jen o interní záležitost stěžovatele).

[16] K argumentaci krajského soudu stran nedodržení oddělené evidence nákladů s projekty výzkumu a vývoje souvisejícími, stěžovatel uvádí, že tuto skutečnost krajský soud v napadeném rozhodnutí nedovozuje z konkrétních skutkových tvrzení, ale z obecného konstatování, že stěžovatel v rámci odpočtu na výzkum a vývoj uplatnil jen některé náklady související s projekty výzkumu a vývoje, což podle krajského soudu prokazuje, že nebyly splněny podmínky § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů týkající se oddělené evidence nákladů. Takový výklad příslušných ustanovení zákona je však nesprávný. Stěžovatel podotýká, že krajský soud (a ostatně ani správce daně I. stupně) nezpochybnili vedení oddělené evidence u nákladů, které byly v rámci odpočtů na výzkum a vývoj

uplatněny. Stěžovateli v důsledku není vytýkáno, že by nevedl oddělenou evidenci u nákladů uplatněných v rámci odpočtu na výzkum a vývoj, ale že nevedl oddělenou evidenci u všech nákladů souvisejících s projekty výzkumu a vývoje. Konkrétně podle tvrzení krajského soudu nebyla oddělená evidence vedena u nákladů, které však stěžovatel v rámci odpočtu neuplatnil. Stěžovatel je přesvědčen, že v tomto ohledu napadený rozsudek vychází z právního výkladu, který je v rozporu s textem i účelem zákona. Podle obecné úpravy obsažené v § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů lze od základu daně odečíst 100 % výdajů, které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období při realizaci projektu výzkumu a vývoje. Zákon tedy umožňuje u určitého typu výdajů (blíže vymezených Pokynem D-288) souvisejících s projektem daňové zvýhodnění. Stěžovatel poukazuje na nález Ústavního soudu ze dne 22. ledna 2002, sp. zn. II. ÚS 166/01, v němž Ústavní soud ohledně fakultativních odčitatelných položek konstatoval: „*Odčitatelná položka podle § 34 DPříj je fakultativní nárok, zákon uvádí její možnost odečíst od daňového základu, a nemůže tedy být předmětem kontroly správce daně úvaha daňového subjektu vyjádřená ve výši uplatněné ztráty, ale předmětem kontroly mohou být pouze ostatní skutečnosti týkající se ztráty (zda vůbec v předchozích zdaňovacích obdobích ztráta vznikla, zda byla vyměřena a lze ji vůbec od základu daně odečíst, zda si daňový subjekt nenárokuje odečet vyšší ztráty, než dle zákona může atd. Správce daně tedy nemůže tuto uplatněnou ztrátu, resp. její výši bez vůle subjektu měnit. Uplatnění daňové ztráty není na vůli správce daně, jedná se o výlučné právo daňového subjektu, kdy, zda a v jaké výši ztrátu uplatní*“. Obdobné závěry dle stěžovatele nepochybně platí i pro odpočet na výzkum a vývoj – je výhradním právem stěžovatele určit si, které z výdajů souvisejících s výzkumem a vývojem uplatní na odpočet, za předpokladu že výhradně o takto uplatněných výdajích vede oddělenou evidenci. V případě stěžovatele pak platí, že nejenže je čistě v jeho diskreci, které výdaje se rozhodl uplatnit jako odpočet, ale správce daně ani soud nejsou vůbec oprávněni tuto úvahu stěžovatele přezkoumat.

[17] V posledním ze stížnostních bodů se stěžovatel vyjadřuje k obecnému tvrzení krajského soudu, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, protože nepředložil obchodní dokumentaci vztahující se k projektům. Stěžovatel je přesvědčen, že ve vztahu k uplatněným odpočtům na výzkum a vývoj své důkazní povinnosti splnil a je to naopak správce daně I. stupně, kdo nesplnil své povinnosti vyplývající z rozložení důkazního břemene v daňové kontrole. V případě kontroly odpočtů na výzkum a vývoj podle judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 27. dubna 2017, č. j. 7 Afs 261/2016 - 20) platí, že „*projekt výzkumu a vývoje slouží jako základní a ucelený dokument, jímž daňový subjekt v budoucnu správci daně prokáže nárok na uplatnění odpočtu nákladů na výzkum a vývoj*“. Je-li tedy subjekt uplatňující odpočet na výzkum a vývoj vyzván správcem daně k tomu, aby prokázal oprávněnost odpočtu, činí tak právě předložením příslušného projektu. Pokud předloží projekt splňující všechny zákonné náležitosti a uplatněný odpočet je v souladu s tímto projektem, přechází důkazní břemeno na správce daně. Ten může provést vlastní dokazování a zpochybnit předložený projekt, nicméně své pochybnosti musí řádně doložit. Stěžovatel poukazuje na to, že předložil projekty za roky 2009 a 2010; kromě toho předložil i řadu dalších důkazních prostředků prokazujících oprávněnost uplatněných odpočtů, včetně znaleckého posudku a svědeckých výpovědí, i relevantní části obchodní dokumentace související s projekty. Tuto skutečnost však správce daně I. stupně a následně ani krajský soud nereflektovali. Správci daně I. stupně a následně ani krajskému soudu se nepodařilo prokázat, že by projekty stěžovatele nesplňovaly

zákonné náležitosti. Nepředložili totiž žádný přímý důkaz o nesplnění těchto zákonných požadavků a ani nepřímé důkazy, které ostatně byly stěžovatelem vyvráceny, netvoří řetězec nepřímých důkazů vyžadovaný k prokázání určité skutečnosti ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu. Za těchto okolností tedy platí, že stěžovatel prokázal splnění formálních náležitostí projektů a správci daně ani krajskému soudu se nepodařilo předložené důkazy vyvrátit. V takové situaci nemůže správce daně I. stupně ani krajský soud požadovat předložení obchodní dokumentace, neboť tato ve vztahu k formálním náležitostem projektu nemůže prokázat nic, co by již prokázáno nebylo. Nepředložení obchodní dokumentace tak nemůže být kladeno k tíži stěžovateli a už vůbec z něj nelze dovozovat, že by stěžovatel neprokázal splnění formálních náležitostí projektů dle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů.

[18] Stěžovatel závěrem poukazuje na to, že byť krajský soud v napadeném rozsudku výslovně uvádí, že „*při nesplnění zmíněných formálních požadavků bylo již nadbytečné provádět dokazování, zejména za pomoci znaleckých posudků, za účelem zjištění či respektive naplnění zmíněné materiální stránky*“ projektů výzkumu a vývoje, přesto se k těmto materiálním aspektům na různých místech napadeného rozsudku vyjadřuje; činí tak však pouze *obiter dictum*, nejedná se tedy o rozhodný důvod. Nicméně stěžovatel pouze z opatrnosti k argumentaci krajského soudu uvádí, že nesouhlasí s tvrzeními krajského soudu, že nesplňuje materiální podmínky pro uplatnění odčitatelných položek na výzkum a vývoj z toho důvodu, že v jeho případě nebyla prokázána přítomnost ocenitelného prvku novosti a existence procesu odstraňování technické nejistoty jakožto definičních znaků výzkumu a vývoje. Stěžovatel považuje tento závěr za nesprávný, neboť k prokázání existence výzkumně-vývojového charakteru předmětných činností předložil mimo jiné znalecký posudek a několik odborných vyjádření, ze kterých jednoznačně vyplývá, že se v daném případě o výzkum a vývoj jednalo. Správce daně a potažmo krajský soud pochybili při posuzování existence ocenitelného prvku novosti a odstraňování technické nejistoty, neboť postupovali v příkrém rozporu s § 8, § 92 odst. 2 a § 95 daňového řádu a požadavky kladenými judikaturou Nejvyššího správního soudu na posuzování materiálních znaků výzkumu a vývoje, především rozhodnutími v téměř identických případech ve věci Fortell a FORMPLAST (správce daně a analogicky i krajský soud nedisponují dostatečnými odbornými znalostmi pro posuzování existence výzkumu a vývoje a jsou proto povinni vycházet ze znaleckého a odborného skutkového posouzení). Z § 95 odst. 4 daňového řádu a rozhodnutí NSS ve věci Fortell přitom jasně vyplývá, že pokud má správce daně relevantní pochybnosti o odborných závěrech obsažených ve znaleckém posudku, má daného znalce vyslechnout tak, aby tyto pochybnosti byly vysvětleny. V neposlední řadě pak správce daně a krajský soud pochybili, když bez dostatečných důvodů přezkoumatelným způsobem nevypořádali odborné (technické) závěry obsažené v předloženém znaleckém posudku a *a priori* jej odmítli.

[19] Stěžovatel nesouhlasí s argumentací krajského soudu, podle které znalecký ústav, který znalecký posudek vypracoval a který je nositelem znaleckého oprávnění pro obor ekonomika, specializaci *Posouzení a vymezení činností výzkumu a vývoje pro účely uplatnění v dotačních programech a uplatnění daňových úlev* (v době vydání znaleckého posudku, následně bylo označení specializace dokonce upraveno na *Posouzení a vymezení činností*

výzkumu a vývoje pro účely uplatnění v dotačních programech a uplatnění daňových úlev z technicko - ekonomického hlediska), není kvalifikován posuzovat činnosti výzkumu a vývoje. Udělení znaleckého oprávnění je v gesci Ministerstva spravedlnosti, které při jeho udílení pečlivě zkoumá odbornou způsobilost znaleckého ústavu vykonávat konkrétní znaleckou činnost. Pokud tedy znalecký ústav při vypracování znaleckého posudku zjevně nepřekročil rozsah svého znaleckého oprávnění, nemůže krajský soud na základě obecných konstatování bez dalšího zpochybňovat rozhodnutí Ministerstva spravedlnosti o způsobilosti znaleckého ústavu posuzovat a vymezovat činnosti výzkumu a vývoje pro účely jejich uplatnění v rámci daňových odpočtů. Rovněž pokud by krajský soud chtěl zpochybňovat odborné závěry obsažené ve znaleckém posudku, měl za tímto účelem ustanovit jiného znalce a provést revizi znaleckého posudku předloženého ze strany stěžovatele prostřednictvím jiného znalce. Tím, že si krajský soud osoboval přezkum znaleckých závěrů, aniž by takový postup relevantně zdůvodnil a podpořil relevantní argumentací, překročil svá zákonná oprávnění.

[20] Stěžovatel namítá, že krajský soud uplatnil nepřiměřeně restriktivní výklad § 34 zákona o daních z příjmů; bez dalšího převzal závěry správce daně. Přítomnost ocenitelného prvku novosti omezil pouze na nové funkční či podstatně zdokonalené vlastnosti výrobků a naopak odmítl zlepšení výrobku či zefektivnění postupů podřadit pod vývojovou činnost (možnost podřazení zefektivněných výrobků pod pojem výzkumu a vývoje mimo jiné v nedávné době potvrdil i Krajský soud v Ostravě ve svém rozsudku ze dne 17. prosince 2014, č. j. 22 Af 14/2010 - 141). Stejně tak krajský soud pochybil, pokud aproboval závěr správce daně, že pokud stěžovatel při vývoji výrobků používal zkušenosti a znalosti získané v rámci jiných projektů, popř. od zákazníků či z odborných textů, nejednalo se o činnosti zahrnující ocenitelný prvek novosti. Tento právní výklad je opět nepřípustně restriktivní a v rozporu se zákonem č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu experimentálního vývoje a inovací, ve znění pozdějších předpisů. Podle § 2 odst. 1 písm. b) tohoto zákona se totiž vývojem rozumí systematické tvůrčí využití poznatků výzkumu k produkci nových nebo zlepšených technologií. Uvedené ustanovení je navíc potřeba vykládat v souladu s unijním právem, konkrétně s Rámcem Společenství pro státní podporu výzkumu, vývoje a inovací (2006/C 323/01). Podle něj představuje výzkum získávání, spojování a používání stávajících poznatků a dovedností za účelem tvorby plánů a uspořádání nebo návrhu nových, pozměněných nebo zdokonalených výrobků. Z uvedených ustanovení je zřejmé, že i zlepšení stávajícího výrobku bez přidání nových funkcí je považováno za výzkum a vývoj. Stejně tak není na překážku použití stávajících znalostí a dovedností. Napadený rozsudek je v rozporu s těmito základními zásadami. Stěžovatel konstatuje, že bez ohledu na vady při zjišťování skutkového stavu krajský soud nemohl dojít ke správnému závěru o existenci výzkumu a vývoje již jen v důsledku nesprávného právního výkladu definičních znaků výzkumu a vývoje.

[21] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na to, že stěžovatelem uplatněné námitky jsou *de facto* totožné s žalobními námitkami i odvolacími důvody; proto odkazuje především na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, jakož i na své vyjádření k podané žalobě, kde se s takto uplatněnými námitkami dostatečně vypořádal s tím, aby k těmto bylo Nejvyšším správním soudem přihlédnuto jako k vyjádření ke kasační stížnosti. Rozsudek krajského soudu nepovažuje za nepřezkoumatelný a odkazuje na str. 5 až 7 rozsudku, kde se krajský soud dostatečně zabýval povinností orgánu veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit. Žalovaný v souvislosti s námitkou paušalizace

konstatuje, že to byl právě stěžovatel, kterýžto navrhoval paušálně osvědčit jako důkazní prostředek vztahující se ke všem dílčím projektům znalecký posudek podaný společností Deloitte Advisory s.r.o. (znaleckým ústavem pro znaleckou činnost v oblasti ekonomiky), hodnotící však toliko dílčí deklarované projekty č. 003/2010, č. 008/2010 a č. 009/2010, ačkoliv byl správcem daně opakovaně vyzýván k doložení chybějící dokumentace k veškerým deklarovaným projektům výzkumu a vývoje. Žalovaný se plně ztotožnil se závěry, ke kterým dospěl krajský soud ve věci důkazního břemene; k tomu cituje pasáže z napadeného rozsudku. Považuje v této souvislosti za nezbytné opětovně poznamenat, že předmětná obchodní dokumentace nebyla správci daně v rozporu s § 86 odst. 3 daňového rádu předložena, ačkoliv jednotlivé projekty mj. obsahovaly odkazy na dokumentaci zákazníků stěžovatele; dotčená obchodní dokumentace tak byla ve smyslu § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu skutečností potřebnou pro správné zjištění a stanovení daně, tj. jedním ze stěžejních důkazních prostředků nutných pro správné posouzení skutkového stavu jednotlivých projektů. V kontextu výše uvedeného považuje žalovaný obsáhlou polemiku stěžovatele stran výkladu pojmu *zahájení řešení projektu* za zcela účelovou. Ačkoliv lze do jisté míry obecně souhlasit s námitkou stěžovatele, že odčitatelná položka představuje toliko fakultativní nárok, je však na tomto místě nutno bezesporu konstatovat, že pokud stát váže poskytnutí této pro stěžovatele nesporné výhody v podobě uplatnění konkrétního odečtu na speciální podmínky, pak je oprávněn přísně posuzovat i dodržování těchto zákonných podmínek; odečet výdajů na výzkum a vývoj je právem v rovině práva veřejného, ve kterém je nutno trvat na splnění všech podmínek daných zákonem, podmiňujících uplatnění tohoto odečtu. Žalovaný k námitce nesplnění formálních podmínek odkázal na citace z rozsudku krajského soudu, s nímž se i v této otázce ztotožňuje. Setrvává rovněž na tom, že stěžovatel neprokázal u deklarovaných projektů přítomnost *ocenitelného prvku novosti* a existenci procesu *odstraňování technické nejistoty,* v důsledku čehož tak nesplnil materiální podmínky pro odpočet nákladů deklarovaných projektů výzkumu a vývoje dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů; v podrobnostech odkázal na str. 14 až 130 zprávy o kontrole. Žalovaný dodává, že stěžovatelem uváděná svědecká výpověď Ing. J. P. (protokol c. j. 40187/15/2808-90562-607108 ze dne 13. 1. 2015), při které svědek uvedl, cit.: „*Já Vám říkám, že projekty roku 2009 byly před zahájením projektu připraveny*“, je v přímém rozporu s obsahem vnitropodnikové směrnice k zajištění evidence vynaložených nákladů na výzkum a vývoj ze dne 21. 1. 2010, vypracované Ing. J. P., ve které je uvedeno: „*Projekty „běžící“ od 1. 1. 2009* ***budou*** *označeny níže uvedeným způsobem – jednotlivé zakázky* ***budou*** *po zhodnocení označeny znakem příslušného odpovědného pracovníka v příslušné složce a na příslušném zakázkovém listu. Na všechny projekty, které byly živé od 1. 1. 2009, je nutné připravit dokumentaci splňující plně parametry dle výše uvedeného*“. Z jazykového i logického výkladu termínu „*budou, byly, je nutno připravit*“ lze dle názoru žalovaného jednoznačně dovodit, že dokumentace deklarovaných projektů výzkumu a vývoje, tzv. živých, resp. běžících od 1. 1. 2009, nebyla ke dni vyhotovení shora uvedené směrnice připravena.

[22] Žalovaný považuje právní úvahu a závěry krajského soudu za správné; setrvává na tom, že náklady (výdaje) vynaložené na deklarované projekty výzkumu a vývoje byly stěžovatelem v uvedených zdaňovacích obdobích odečteny v rozporu s § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů, neboť stěžovatel neprokázal splnění jak formálních, tak

materiálních podmínek podle § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů, ve spojení s § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a Pokynu D-288 Ministerstva financí ze dne 3. 10. 2005, č. j. 15/96 003/2005, k jednotnému postupu při uplatňování § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů. Kasační stížnost, resp. důvody, které stěžovatel uvádí na podporu svých tvrzení, považuje žalovaný za irelevantní, a proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[23] V replice k vyjádření žalovaného se stěžovatel důrazně ohradil proti snaze žalovaného navodit dojem, že by snad krajský soud potvrdil jeho závěry o nesplnění materiálních znaků předmětných projektů výzkumu a vývoje. Splnění materiálních znaků projektů výzkumu a vývoje nebylo předmětem posuzování krajského soudu; veškeré související úvahy uvedl pouze *obiter dictum*, pro předmět sporu tak nemají žádný význam. Tvrzení žalovaného o tom, že by krajský soud shledal závěry o nenaplnění materiálních znaků projektů výzkumu a vývoje stěžovatele přesvědčivými, nemohou mít pro předmět sporu žádný význam. Tyto skutkové úvahy krajského soudu nebyly předmětem řádného přezkumu a nejsou ani řádně odůvodněny. Jejich akceptace by tak byla zásahem do procesních práv stěžovatele, neboť tento se proti nim nemohl bránit; tyto úvahy by proto v řízení o kasační stížnosti vůbec neměly být brány v potaz. Vyjádření žalovaného stěžovatel nepovažuje ani v dílčích bodech za relevantní, neboť je z drtivé části založeno na citacích z napadeného rozsudku. Zásadně pak stěžovatel nesouhlasí s argumentací žalovaného, který se snaží bagatelizovat nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, který posuzuje všechny projekty výzkumu a vývoje paušálně jako celek bez ohledu na jejich jednotlivé odlišnosti tím, že i stěžovatel předložil souhrnný znalecký posudek k více projektům výzkumu a vývoje. Povinností krajského soudu bylo odůvodnit napadený rozsudek tak, aby bylo zřejmé, která zjištění se týkají kterých projektů výzkumu a vývoje. Naopak stěžovatel, který předkládá znalecký posudek jako důkaz, nemá žádnou povinnost obdobného rozsahu, obě situace jsou proto naprosto nesrovnatelné a argumentaci žalovaného tak nelze v tomto bodě přikládat žádný význam. Stěžovatel se rovněž ohrazuje proti tvrzení o nepředložení obchodní dokumentace, které neodpovídá skutečnosti. Jak je zřejmé i ze zprávy o daňové kontrole ze dne 24. března 2015, relevantní část obchodní dokumentace stěžovatelem předložena byla. Tato skutečnost však nebyla vzata ani žalovaným, ani krajským soudem v potaz. Pochybení tedy lze naopak spatřovat na straně krajského soudu, který tuto předloženou část obchodní dokumentace řádně nevyhodnotil a nevyužil jako důkazní prostředek. Nelze však tvrdit, že by obchodní dokumentace nebyla vůbec předložena. Navíc, jak bylo v detailech uvedeno v kasační stížnosti, obsah obchodní dokumentace není rozhodující pro posouzení formálních náležitostí projektů výzkumu a vývoje (tj. pro posouzení toho, kdy došlo k zahájení řešení předmětu projektů výzkumu a vývoje). Stěžovatel nesouhlasí ani s tvrzením žalovaného, podle kterého je svědecká výpověď Ing. P. v přímém rozporu s dalšími provedenými důkazy, konkrétně vnitropodnikovou směrnicí stěžovatele. Uvedené tvrzení je založeno na z kontextu vytrženém a formalistickém výkladu textu směrnice, a neodpovídá tak skutečnosti. Jak stěžovatel blíže uvádí v kasační stížnosti, dokumentace projektů výzkumu a vývoje ve smyslu vnitropodnikové směrnice obsahuje náležitosti nad rámec zákonných požadavků kladených na projekty výzkumu a vývoje samotné, mezi ně patří i ve vyjádření zmiňované označení zodpovědného pracovníka apod. Skutečnost, že projekty výzkumu a vývoje za rok 2009, které od počátku splňovaly všechny zákonem předepsané náležitosti, byly v souladu s vnitropodnikovou směrnicí stěžovatele doplněny o náležitosti nad rámec těchto

pokračování

zákonem požadovaných formálních znaků (obchodní dokumentace, smlouvy apod.), nemá pro předmět sporu žádný význam. Tato skutečnost je navíc zcela v souladu s tím, co vypověděl Ing. P. Argumentace žalovaného nebere uvedené vůbec v potaz a je založena na z kontextu celého výslechu vytržené odpovědi Ing. P. – koneckonců, tento svědek v rámci téhož výslechu výslovně uvedl, že *„projekty roku 2009 byly před zahájením projektu připraveny a účetní evidence byla vedena, takto byly předloženy správci daně."*

[24] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů, které stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), současně zkoumal, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti §109 odst. 4 s. ř. s.).

[25] Kasační stížnost je důvodná.

[26] Nejvyšší správní soud především shledal důvodnou námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Krajský soud v odůvodnění rozsudku rekapituluje četnou judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se povinnosti soudu vypořádat se s každou námitkou a argumentací v žalobě, jakož i k možnosti soudu odkázat na argumentaci žalovaného. Nejvyšší správní soud konstatuje, že není vadou, pokud soud v odůvodnění svého rozhodnutí, osvojí-li si hodnocení skutkového a právního stavu věci žalovaným, odkáže pro stručnost na jednotlivé části odůvodnění napadeného správního rozhodnutí; to však pouze za předpokladu, že odůvodnění správního rozhodnutí obsahuje především rozbor a zhodnocení podkladů rozhodnutí, úvahy, kterými se správní orgán řídil při hodnocení skutkového stavu, při výkladu právních předpisů a jejich jednotlivých ustanovení, jakož i to, proč byly aplikovány způsobem, který vedl k výslednému rozhodnutí.

[27] Aprobace závěrů učiněných správcem daně (zde zjištění převzatá ze zprávy o daňové kontrole) je zcela jistě možná za situace, kdy je vypořádána veškerá argumentace daňového subjektu (stěžovatele) a krajský soud vyloží, proč ji má za správnou. V projednávané věci však nelze dospět k závěru o jednoznačné a přesvědčivé argumentaci svědčící pro bezvýhradnou aprobaci zjištění správce daně, které je obsahem zprávy o daňové kontrole, na kterou krajský soud v převážné míře odkazuje a přebírá některá zjištění do svého odůvodnění. Ani žalovaným, natož krajským soudem nebyla však např. vypořádána argumentace stěžovatele týkající se výkladu právního pojmu *začátek řešení projektu výzkumu a vývoje,* kterou stěžovatel opakovaně uvádí od počátku ve svých podáních, a která je rozhodující pro posouzení formálních náležitostí předmětných projektů výzkumu a vývoje. Krajský soud nikterak nevypořádal argumentaci stěžovatele uplatněnou v žalobě ohledně vlivu existence objednávky na následné provádění výzkumu a vývoje uvedenou v (čl. 6.3 a násl. žaloby), argumentaci ohledně možnosti uplatňovat jen část nákladů souvisejících s projekty výzkumu a vývoje jako odpočtů na výzkum a vývoj, a to na základě vlastní úvahy stěžovatele, (čl. 6.10 a násl. žaloby) ani argumentaci ohledně významu interní vnitropodnikové směrnice a její relevanci pro posouzení naplnění formálních podmínek (čl. 6.16 a násl. žaloby). Krajský soud nereagoval nijak ani na souhrn

této argumentace uvedený v doplnění žaloby ze dne 29. dubna 2016, ačkoliv si sám tento souhrn vyžádal. Závěry krajského soudu převzaté ze zprávy o daňové kontrole nikterak nevyvrátily a ani vyvrátit nemohly argumenty stěžovatele (neboť tyto směřují právě proti závěrům správce daně ve zprávě o kontrole uvedeným); námitky stěžovatele uplatněné v žalobě tak zůstaly nevypořádány.

[28] Nejvyšší správní soud shledal rovněž důvodnou námitku stěžovatele ohledně paušalizace závěrů, které krajský soud učinil ve vztahu k jednotlivým projektům výzkumu a vývoje při posuzování splnění formálních podmínek (včasnosti jejich vypracování). Rovněž v této části je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný, neboť jeho skutkové a právní závěry vycházejí z tzv. souhrnného zjištění, aniž by krajský soud uvedl, na základě kterých konkrétních důkazů to které zjištění činí a z jakých důvodů. V projednávané věci bylo předmětem posouzení splnění formální znaků několika na sobě nezávislých projektů výzkumu a vývoje za roky 2009 a 2010 (21 projektů v roce 2009 a 12 projektů v roce 2010). Krajský soud ve svých závěrech jednotlivé projekty, resp. zdaňovací období nikterak nerozlišil; stejně tak paušálně hodnotil i svědeckou výpověď Ing. P. Pokud krajský soud dospěl k závěru, že byly dodatečně zpracovány projekty za rok 2009, což dovozuje zejména z data vydání vnitropodnikové směrnice v lednu 2010, nevypovídá to nic o tom, že nebyly včas vypracovány projekty roku 2010. Nejvyšší správní soud nadto nemá za prokázané, že svědeckou výpovědí Ing. P. bylo postaveno najisto, že projekty roku 2009 byly skutečně zpracovány zpětně až v roce 2010, jak krajský soud uvádí na str. 10, nebo následně byly pouze doplněny jejich náležitosti tak, aby vyhovovaly vnitropodnikové směrnici, jak tvrdí stěžovatel. Obdobné „paušální“ závěry platí i pro krajským soudem posuzovanou časovou souslednost dat objednávek a dat vypracování projektů. Protože krajský soud nespecifikoval, které údajné vady se týkají kterých projektů, přičemž se nemohou zjevně všechny krajským soudem uvedené vady týkat všech projektů výzkumu a vývoje, neboť tyto jsou zcela na sobě nezávislé, je jeho rozsudek rovněž z tohoto důvodu nepřezkoumatelný.

[29] Nejvyšší správní soud konstatuje, že pokud krajský soud dospěl k závěru, že nebyly splněny formální znaky projektů, činí tak zcela předčasně, neboť dosud zůstala zcela nevypořádána celá řada námitek stěžovatele, které jsou pro takový závěr stěžejní. Především vyjasnění otázky, co se rozumí *zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje,* je naprosto zásadní. Je třeba najisto postavit, zda se jedná o zahájení jakýchkoliv činností souvisejících s projektem výzkumu a vývoje (např. administrativní nebo obchodní povahy), či naopak výhradně jen o zahájení činností, které dosahují zákonem definovaných kvalit, tedy činností, ve kterých je přítomen ocenitelný prvek novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty a které jsou definovány jako činnosti konkrétního projektu výzkumu a vývoje. Bez jejího zodpovězení není z logiky věci možné správně posoudit, zda projekty výzkumu a vývoje stěžovatele byly vypracovány před zahájením jejich řešení tak, jak vyžaduje zákon, či nikoli. Krajský soud se v napadeném rozsudku omezuje na prosté konstatování, že pokud datum související objednávky nebo výkresu předchází nebo je shodné s datem vypracování projektu, nutně musel být projekt vypracován až po zahájení řešení projektu. Krajský soud se v této otázce nevypořádal se všemi námitkami stěžovatele, které v žalobě uplatnil. V podstatné části pouze převzal konstatování správce daně uvedené ve zprávě o kontrole.

pokračování

[30] Z napadeného rozsudku je zjevné, že krajský soud posuzoval výhradně naplnění formálních znaků projektů výzkumu a vývoje stěžovatele a na tomto zjištění založil své rozhodnutí; výslovně na str. 12 uvádí, že při nesplnění zmíněných formálních požadavků bylo již nadbytečné provádět dokazování, zejména za pomoci znaleckých posudků, za účelem zjištění či respektive naplnění zmíněné materiální stránky projektů výzkumu a vývoje stěžovatele (nicméně nutno podotknout, že na různých místech krajský soud směšuje hodnocení formálních a materiálních podmínek). Současně s odkazem na zprávu o kontrole a rozhodnutí žalovaného však krajský soud dále uvádí, že se shoduje s hodnocením předloženého znaleckého posudku, který jednak vypracovala společnost pro znaleckou činnost v oblasti ekonomiky, přitom hodnocení odborné technické stránky projektu výzkumu a vývoje není určitě otázkou, na kterou by měl odpovídat ekonom. Takový závěr krajského soudu je pouze v rovině spekulací a není zřejmé, na základě jakých relevantních podkladů k němu krajský soud dospěl a na základě čeho znalecký posudek krajský soud vyhodnotil jako nevěrohodný a neprůkazný (str. 14 rozsudku). Krajský soud se rovněž shoduje s žalovaným v názoru na neexistenci ocenitelného prvku novosti a opět odkazuje na zprávu o kontrole, aprobuje závěry žalovaného ohledně nenaplnění materiálních náležitostí výzkumu a vývoje. Jinými slovy, krajský soud dospěl v této otázce k závěru, že i v situaci, kdy nebyly splněny výše zmíněné formální požadavky a nebylo třeba zkoumat materiální stránku, tedy zabývat se existencí ocenitelného prvku novosti, závěry správce daně týkající se posouzení materiálních náležitostí uvedené ve zprávě o daňové kontrole jsou přesvědčivé a dostatečné. Veškeré žalobní námitky stěžovatele směřující právě k těmto materiálním požadavkům uvedené zcela konkrétně v žalobě v části označené VII. však krajský soud ponechává zcela bez vlastního právního hodnocení a nikterak se s nimi nevypořádal.

[31] Nejvyšší správní soud považuje za nutné závěrem konstatovat, byť stěžovatel v tomto směru námitku nevznesl, že postup krajského soudu, který usnesením ze dne 23. 3. 2016, č. j. 52 Af 18/2016 - 40, vyzval stěžovatele, aby dle § 37 odst. 3 a 5 s. ř. s. doplnil žalobu tak, že vymezí stručně a srozumitelně základní žalobní body (jinými slovy žalobu zestručnění), z nichž musí být patrno, z jakých skutkových a právních důvodů považuje napadené rozhodnutí za nezákonné, nemá oporu v zákoně. Takový postup soudu je zcela jistě na místě, nelze-li z žaloby seznat, čeho se žaloba týká, čeho se žalobce domáhá a jaká skutková či právní zjištění a závěry žalovaného vlastně napadá a co jim vytýká. Základní požadavky na obsah podání uvedené v § 37 odst. 3, resp. § 71 s. ř. s. představují minimální penzum informací, které soud potřebuje znát k tomu, aby se podáním mohl zabývat; nelze-li je z žaloby seznat, je povinností soudu vyzvat žalobce k odstranění vad. Postup dle uvedeného ustanovení nelze však aplikovat pouze z důvodu, že žaloba obsahující všechny náležitosti dle § 71 odst. 1 s. ř. s. je obsáhlá (zde 19 stran). V případě stěžovatele byla podána žaloba přehledně strukturovaná a jednoznačně vymezující jednotlivé žalobní body, byť s podrobnou, leč věcnou a srozumitelnou argumentací k jednotlivým námitkám, nadto obsahující rovněž závěrečné shrnutí vytýkaného pochybení žalovaného. Nejednalo se o případ žaloby „košatící“ a opakující stejné argumenty často s věcí nesouvisející, což již samo o sobě ji činí nesrozumitelnou, nepřehlednou a těžko uchopitelnou; judikatura, o kterou krajský soud v tomto světle opřel odůvodnění usnesení, je zcela nepřípadná. Oporu v zákoně nemá ani udělené zcela

nesrozumitelné poučení o tom, že pokud nebude vada žaloby odstraněna ve stanovené lhůtě, *„může to mít vliv na soudní přezkum, tj. jaké právní ochrany se žalobci od soudu dostane.“* Krajský soud je oprávněn, resp. povinen vyzvat žalobce k odstranění vad žaloby, není však oprávněn jakkoli žalobce omezovat v jeho formulacích či uplatněných námitkách. Je naopak věcí soudu se s nimi vypořádat, a to vždy způsobem odpovídajícím jejich uplatnění.

[32] Nejvyšší správní soud shledal kasační námitky stěžovatele důvodné, proto napadený rozsudek krajského soudu dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrací k dalšímu řízení. V něm krajský soud především přezkoumatelným způsobem vypořádá veškeré námitky stěžovatele uplatněné v žalobě (viz bod 30, 31, 32, resp. 33 tohoto rozsudku); teprve poté se jejich hodnocením může zabývat kasační soud. V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 28. června 2018

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu