



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **SOMA spol. s r.o.**, se sídlem B. Smetany 380, Lanškroun, zast. JUDr. Milanem Vráždilem, advokátem se sídlem Libina 721, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 30. 10. 2019, č. j. 52 Af 5/2018 – 107,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

**O d ů v o d n ě n í :**

**I.**

**Průběh dosavadního řízení**

[1] Kasační stížností se žalobce domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2017, č. j. 55086/17/5200-11435-712083, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 27. 4. 2016, č. j. 876982/16/2809-50523-603103, jímž byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 1 323 160 Kč a stanoveno penále ve výši 264 632 Kč. Daň byla doměřena v důsledku toho, že daňové orgány neuznaly jako oprávněné snížení základu daně o deklarované odčitatelné položky, kterými byly výdaje (náklady) vynaložené při realizaci některých projektů výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 4 až 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v relevantním znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Konkrétně se jednalo o projekty COATFLEX – lakovací stroj s flexotiskovou technologií nanášení, střední třídy, s uplatněnými náklady 2 269 024 Kč, VENUS III – podélná řezačka v řadě VENUS třetí generace s uplatněnými náklady 2 076 119,41 Kč a Granulátor II a kompletace linky druhé generace (žalobcem označován rovněž jako Peletizační linka II. generace, granulátor II.) s uplatněnými náklady 2 619 098,41 Kč.

[2] Ve vztahu k projektům COATFLEX a VENUS III dospěli správce daně i žalovaný k závěru, že podmínky pro odečtení daných nákladů od základu daně z příjmů právnických osob nebyly splněny, neboť práce na těchto projektech byly zahájeny ještě před jejich schválením a současně vývoj i výroba prototypů strojů byly realizovány v rámci dotačního programu Trvalá prosperita; na tyto náklady tedy již byla poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.

[3] Ve vztahu k projektu Granulátor II a kompletace linky druhé generace přehodnotil žalovaný závěr správce daně, podle něhož daný projekt nebyl vymezen před zahájením řešení projektu, neboť předmět tohoto projektu byl shodný s linkou a granulátorem, které žalobce dodal Družstvu Březovice již v roce 2008. Žalovaný konstatoval, že závěr správce daně vychází z nekompletní dokumentace; z podkladů shromážděných v odvolacím řízení vyplynulo, že výrobní linka (Ekover E 3742/42, výrobní číslo 8204), která je předmětem uplatněného odpočtu, vznikla modifikací linky Ekover E 37/15, výrobní číslo 7971, přičemž žalobce nedoložil, že se tak stalo na základě výzkumně-vývojových činností, kdy lze uplatnit § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Současně žalobce nedoložil, jakou výzkumně-vývojovou část realizoval on a jaká část byla realizována společností AV ENGINEERING, a. s. Žalovaný tedy dospěl k závěru, že žalobce neprokázal a nedoložil oprávněnost uplatnění dané odčitatelné položky dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, neboť nedoložil přítomnost ocenitelného prvku novosti či vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, kterou však krajský soud shora uvedeným rozsudkem zamítl. V odůvodnění daného rozsudku krajský soud shrnul judikaturu týkající se nároků na přezkoumatelnost rozhodnutí správních soudů a konstatoval, že žalobní námitky již byly z převážné části vypořádány v odvolacím řízení žalovaným. K námitce, podle níž daňová kontrola nebyla řádně ukončena, neboť zpráva o daňové kontrole nebyla podepsána žalobcem, jelikož mu správce daně neodpověděl na položené otázky, soud uvedl, že tato námitka již byla vypořádána žalovaným v bodech 79 až 87 napadeného rozhodnutí. Odepření podpisu nebylo ze strany žalobce důvodné, neboť při projednání zprávy o daňové kontrole mohly být relevantní již pouze námitky směřující proti chybějícím podstatným náležitostem zprávy o daňové kontrole nebo to, že by do ní správce daně zahrnul kontrolní zjištění, s nimiž by daňový subjekt dříve neseznámil, čímž by mu nedal možnost se k nim vyjádřit. Takové námitky však žalobce neuplatnil, správce daně tedy daňovou kontrolu ukončil řádně.

[5] K námitkám týkajícím se posouzení výdajů (nákladů) spojených s projekty COATFLEX a VENUS III krajský soud odkázal na body 34 až 74 a 88 až 114 žalobou napadeného rozhodnutí a dodal, že žalobce sám tížil průběh daňové kontroly a vystavil se riziku neunesení důkazního břemene tím, že neumožnil správci daně, aby se efektivně seznámil s podklady výzkumných a vývojových projektů, neboť je správci daně nepředal a trval na tom, že musí zůstat v jeho sídle, přestože správce daně především na základě dotační dokumentace opatřené od Ministerstva průmyslu a obchodu zjistil a vyjádřil důvodné pochybnosti týkající se tvrzení žalobce. Krajský soud zdůraznil, že projekty výzkumu a vývoje jsou již ze své podstaty prospektivního charakteru a důkazní břemeno ohledně splnění náležitostí § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů tížilo daňový subjekt. Krajský soud dospěl k závěru, že z listinných důkazů opatřených správcem daně, konkrétně ze smlouvy č. 2A-1TP1/062 uzavřené dne 1. 11. 2006 mezi Ministerstvem průmyslu a obchodu a žalobcem, včetně jejich příloh, a z oponentních posudků za hodnotící období projektů dotovaných Ministerstvem průmyslu a obchodu vyplynulo, že se žalobce již v rámci dotačního programu Trvalá prosperita zavázal k výzkumu, vývoji a výrobě nové generace strojů, jež zahrnují projekty COATFLEX i VENUS III. Z důkazů naopak nevyplývalo, že by výroba prototypů, která je logicky závěrečnou fází vývoje, nebyla podřaditelná pod dotační projekt schválený Ministerstvem průmyslu a obchodu v roce 2006. Krajský soud neshledal důvodnou ani související námitku, podle níž žalobce neuplatnil podporu jak dle dotačních pravidel, tak podle § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů, odkázal přitom na body 111 až 113 žalobou

pokračování

napadeného rozhodnutí; žalobce v průběhu odvolacího řízení sice předložil přehled financování projektu výzkumu a vývoje, nedoložil však, že dané výdaje (náklady) nebyly součástí celkové částky uznaných nákladů na projekt dotovaný Ministerstvem průmyslu a obchodu.

[6] K námitkám týkajícím se posouzení deklarovaných výdajů (nákladů) vynaložených na projekt Granulátor II a kompletace linky druhé generace krajský soud konstatoval, že tyto námitky byly rovněž z převážné části vypořádány žalovaným v bodech 75 až 78 a 115 až 125 jeho rozhodnutí, kde žalovaný uvedl, že v průběhu řízení o odvolání vyvstaly pochybnosti o tom, zda Granulátor II a linka druhé generace nejsou modifikací předchozí linky Ekover E 37/15 a zda část vývojových prací nebyla žalobci poskytnuta společností AV ENGINEERING a. s. V prvním případě by přitom absentoval prvek novosti, případně odstranění technické nejistoty. Důkazní břemeno ohledně naplnění této podmínky tížilo žalobce, který byl povinen předložit veškeré důkazní prostředky, včetně technických a odborných, až poté mohl být v případě přetrvávajících pochybností správce daně, resp. žalovaného ustanoven znalec. Žalobce však důkazní prostředky nepředložil a trval na tom, že správce daně bude mít možnost se s listinami seznamovat toliko v sídle žalobce. Takový přístup však nebyl na místě, a to ani přes obavy žalobce z vyzrazení jeho know-how či výrobního nebo výzkumného tajemství. Správce daně má mít možnost se s podklady detailně seznámit na svém pracovišti s odpovídajícím zázemím, aby mohl zvážit, zda je na místě zadání znaleckého posudku a jak formulovat případné otázky. Vzhledem k tomu, že v posuzovaném případě nebylo v důsledku postupu žalobce shromážděno dostatečné množství důkazů technické povahy, aby bylo možné posoudit projekty z hlediska přítomnosti prvků novosti a odstranění technické nejistoty, nelze žalovanému vyčítat, že pro tyto účely neustanovil znalce. Krajský soud tedy uzavřel, že žalobce v důsledku výše uvedeného neunesl své důkazní břemeno.

## II.

### **Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného**

[7] Žalobce (stěžovatel) napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností, přičemž uplatněné námitky lze v podstatě rozdělit do tří skupin.

[8] Ve vztahu k posouzení výdajů (nákladů) uplatněných v souvislosti s projekty COATFLEX a VENUS III stěžovatel namítá, že závěr správce daně o tom, že dotace poskytnutá stěžovateli Ministerstvem průmyslu a obchodu byla poskytnuta mimo jiné na zhotovení prototypů daných strojů, nemá oporu v provedeném dokazování a je v rozporu s již zmiňovanou smlouvou č. 2A-1TP1/062 a jejími přílohami, kde mezi dotovanými činnostmi není uvedena výroba prototypů. Správce daně, jehož závěry přejal rovněž žalovaný a krajský soud, směřuje cíle projektu Trvalá prosperita a dílčí náklady uplatněné v rámci daných projektů výzkumu a vývoje. Dle stěžovatele je však náklady třeba posuzovat jednotlivě; položky, které byly financovány dotací, přitom nebyly předmětem uplatněného odpočtu. Výklad § 34 zákona o daních z příjmů zastávaný daňovými orgány a krajským soudem popírá možnost souběžného či následného využití různých forem podpory výzkumu a vývoje a odporuje pokynu Ministerstva financí D-288 a „výkladovému stanovisku Ministerstva průmyslu a obchodu“ (stěžovatel sice nekonkretizoval, o jaké stanovisko se jedná, je však patrné, že má na mysli doporučení uvedeného ministerstva „Problematika užití dotace na podnikatelskou činnost ve vztahu k uplatnění odpočtu dle § 34 odst. 4 a 5 zákona o dani z příjmů“, publikované dne 4. 10. 2006 na webových stránkách Ministerstva průmyslu a obchodu; dostupné v archivu tiskových zpráv: <https://www.mpo.cz/dokument23084.html>, dále jen „výkladové stanovisko MPO“).

[9] Hovoří-li zákon o daních z příjmů o nákladech, na které byla byt' i jen z části poskytnuta podpora z veřejných zdrojů, jedná se dle stěžovatele výhradně o uznatelné náklady podléhající

finančnímu vypořádání s poskytovatelem dotace. Stěžovatel přitom doložil „*Přehled o financování projektu výzkumu a vývoje – Finanční vypořádání celkem od data zahájení řešení projektu k 31. 10. 2011*“, z něhož je patrné, že náklady uplatněné posuzovaným odpočtem nebyly financovány danou dotací. Náklady, které nejsou předmětem uvedeného vypořádání, lze dle stěžovatele odečíst od základu daně z příjmů, a to i kdyby se na ně vztahoval obecně stanovený cíl dotačního projektu. Stěžovatel má za to, že prokázal, že výdaje (náklady) uplatněné odpočtem nebyly součástí částky uznaných nákladů na dotační projekt, neboť doložil rozpis nákladů hrazených z dotace a nákladů uplatněných jako výdaj dle § 34 zákona o daních z příjmů, z nichž je patrné, že k souběhu nedošlo.

[10] K posouzení výdajů (nákladů) uplatněných v souvislosti s projektem Granulátor II a kompletace linky druhé generace stěžovatel uvedl, že správci daně zaslal písemné vyjádření k rozdílu mezi jednotlivými peletizačními linkami a granulátory dodanými Družstvu Březovice a peletizační linkou a granulátorem, na které byl uplatněn daný odpočet. K vyjádření doložil rovněž schémata jednotlivých linek a porovnání linek a granulátorů a uvedl v něm, že bude-li mít žalovaný nebo jím ustanovený odborník potřebu studovat příslušnou technickou dokumentaci, je k dispozici v sídle stěžovatele; na tuto nabídku žalovaný nijak nereagoval. Po téměř roce a půl odvolacího řízení došlo k zásadní změně argumentace, která byla poprvé zmíněna až v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 19. 10. 2017, č. j. 44788/17/5200-11435-712083. Na tuto skutečnost reagoval stěžovatel v časové tísní, způsobené postupem žalovaného, vyjádřením ze dne 30. 10. 2017, v němž mimo jiné navrhl zpracování znaleckého posudku s tím, že podklady pro jeho vypracování jsou stále připraveny v jeho sídle. Na tento návrh žalovaný nereagoval a uzavřel, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, byť mu to žalovaný svým jednáním fakticky znemožnil, a to přesto, že potřebu znaleckého posouzení věci sám konstatoval.

[11] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, podle něhož on sám zmařil zadání znaleckého posudku. Zdůraznil, že zpracování znaleckého posudku navrhl až v reakci na částečnou změnu důvodů doměření daně. Pokud daňové orgány dospěly v posuzované věci k odlišným závěrům, bylo vhodné předložit danou otázku znalci, s nímž byl stěžovatel ochoten spolupracovat, nebo si posudek sám opatřit, to mu však bylo znemožněno stanovením patnáctidenní lhůty pro vyjádření bez možnosti prodloužení. Stěžovatel nesouhlasí se základním východiskem napadeného rozsudku, podle něhož odmítl předání technické dokumentace správci daně. Připouští, že odmítl odeslat technickou dokumentaci na pracoviště správce daně, informoval jej však o možnosti předložení těchto materiálů při daňové kontrole v jeho sídle. Svůj postoj vysvětlil obavou o své výrobní a výzkumné tajemství, resp. know-how. Správce daně naopak stěžovateli nikdy nesdělil, proč by pro něj mělo být vhodnější provádět daňovou kontrolu výhradně na jeho pracovišti. Případné náklady vynaložené v souvislosti s provedením uvedené části daňové kontroly v sídle stěžovatele nepovažuje stěžovatel za zbytečné, neboť technické skutečnosti by bylo možné efektivněji ověřit přímo v sídle stěžovatele, než na pracovišti správce daně. V dané souvislosti stěžovatel poukazuje rovněž na § 85 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Předložení technické dokumentace ve svém sídle tedy stěžovatel považuje z hlediska unesení důkazního břemene za dostačující. Dle stěžovatele navíc žalovaný nesprávně posoudil smlouvu o dílo se společností AV ENGINEERING, a.s., z níž je zřejmé, že vývojové a konstrukční práce na novém granulátoru realizovala tato společnost, ostatní konstrukční práce na úpravě linky byly realizovány pracovníky stěžovatele, který potom v rámci projektu výzkumu a vývoje vyrobil prototyp.

[12] Stěžovatel dále obecně uvedl, že daňové orgány svým postupem v řízení porušily základní zásady daňového řízení, resp. zásadní cíl v podobě správného stanovení daně, porušily jeho práva v průběhu daňové kontroly a narušily proces dokazování, a zcela obecně zmínil možnou podjatost pracovníků správce daně s ohledem na systém odměňování. Obecně se vyjádřil také

pokračování

k vypořádání žalobní námitky týkající se ukončení daňové kontroly, tato tvrzení stěžovatele však nelze považovat za kasační námitky, přičemž i on sám uvádí, že se jedná pouze o dokreslující skutečnosti, Nejvyšší správní soud tedy neshledal důvod je zde rekapitulovat.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své rozhodnutí a napadený rozsudek. Ve vztahu k projektům COATFLEX a VENUS III dodal, že se stěžovatel soustředí výhradně na otázku splnění podmínky dle § 34 odst. 4 *in fine* zákona o daních z příjmů, podle níž nelze odpočet uplatnit na ty výdaje (náklady), na které již byla i jen zčásti poskytnuta podpora z veřejných zdrojů, opomíjí však, že daňové orgány dospěly rovněž k závěru, že vývojové práce na posuzovaných projektech byly zahájeny ještě před schválením projektů výzkumu a vývoje. V tomto směru žalovaný odkazuje na body 34 a 74 svého rozhodnutí. K námitkám týkajícím se posouzení projektu Granulátor II a kompletace linky druhé generace žalovaný nad rámec již uvedeného dodal, že správce daně po stěžovateli opakovaně požadoval předložení veškerých důkazních prostředků, včetně technické dokumentace, což však stěžovatel neučinil. Jeho argumentaci ochranou duševního vlastnictví žalovaný nepovažuje za rozumný důvod odepření předložení daných materiálů, neboť pracovníci správce daně jsou vázáni povinností mlčenlivosti. Uvádí-li stěžovatel, že byl připraven poskytnout správci daně po prostudování technické dokumentace v jeho sídle kopie či jiné části dokumentace, není zřejmé, proč tak neučinil rovnou na výzvu správce daně. Argumentaci stěžovatele týkající se efektivnosti studia technické dokumentace v jeho sídle považuje žalovaný za neopodstatněnou již jen s ohledem na vzdálenost sídla stěžovatele od pracoviště příslušných pracovníků správce daně (téměř 20 km).

[14] Na vyjádření žalovaného reagoval stěžovatel replikou, v níž nad rámec již zmíněného uvedl, že předmětem projektů výzkumu a vývoje COATFLEX a VENUS III byla toliko výroba prototypů, přičemž písemné projekty výzkumu a vývoje byly vypracovány před zahájením vlastních projektů výzkumu a vývoje zpracovaných pro výrobu prototypů. Argumentaci žalovaného týkající se projektu Granulátor II a kompletace linky druhé generace považuje stěžovatel za pouhou snahu žalovaného zakrýt nekorektní postup daňových orgánů. Správce daně změnil místo provádění daňové kontroly oproti zákonem předpokládanému sídlu stěžovatele, jednalo se tedy o interní rozhodnutí správce daně, které musí být přezkoumatelné. Žalovaným předestřené důvody pro tento postup však stěžovatel nepovažuje za přesvědčivé. Dále stěžovatel zdůraznil význam know-how pro jeho podnikání a náročnost dokazování případného úniku informací ze strany správce daně a tedy i obtížnou vymahatelnost náhrady případné škody.

### III.

#### **Posouzení věci Nejvyšším správním soudem**

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[16] Nejvyšší správní soud dále přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[17] V posuzované věci je sporné uplatnění nákladů vynaložených na výzkum a vývoj výše uvedených projektů jakožto odpočtu ze základu daně dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, který zněl: „*Od základů daně lze odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném*

*zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje. Pokud vynaložené výdaje (náklady) souvisejí s realizací projektů výzkumu a vývoje pouze zčásti, je možné od základů daně odečíst pouze tuto jejich část. Výdaje (náklady), které lze odečíst od základu daně, musí být výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka. Tento odpočet nelze uplatnit na služby, licenční poplatky (§ 19 odst. 7) a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje porýzené od jiných osob s výjimkou výdajů (nákladů) vynaložených za účelem certifikace výsledků výzkumu a vývoje, a dále na ty výdaje (náklady), na které již byla i jen zčásti poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.“* (pozn.: podtržení doplněno soudem). Vzhledem k tomu, že zákon o daních z příjmů neobsahoval vlastní definici pojmů výzkum a vývoj, bylo rozhodující jejich vymezení v § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací), v relevantním znění (dále jen „zákon o podpoře výzkumu a vývoje“; srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2020, č. j. 7 Afs 447/2018 – 55, ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014 – 119, publ. pod č. 3273/2015 Sb. NSS, nebo ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016 – 38; všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

[18] Náležitosti projektu výzkumu a vývoje ve smyslu citovaného § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, v relevantním znění, upravoval odstavec 5 téhož ustanovení: „*Projektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odstavce 4, se rozumí písemný dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji a který obsahuje zejména základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou obchodní firma nebo název poplatníka, jeho sídlo a identifikační číslo, bylo-li přiděleno, popřípadě jméno a příjmení poplatníka, je-li poplatník fyzickou osobou, místo jeho trvalého pobytu a místo podnikání, dobu řešení projektu (datum zahájení a datum ukončení řešení projektu), cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnitelné po jeho ukončení, předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, datum, místo, jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení; oprávněnou osobou se rozumí poplatník, je-li fyzickou osobou, nebo osoba vykonávající funkci statutárního orgánu poplatníka anebo osoba, která je členem statutárního orgánu poplatníka.“*

[19] Otázkou uplatňování odpočtu nákladů na výzkum a vývoj se Nejvyšší správní soud zabýval například v rozsudku ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014 – 56, v němž konstatoval, že § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů představoval nepřímou podporu výzkumu a vývoje. Náklady na výzkum a vývoj totiž bylo možné *de facto* uplatnit dvakrát, jednou jako daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů a podruhé podle § 34 odst. 4 téhož zákona. Vzhledem k „poutavosti“ této možnosti vázal zákon o daních z příjmů uplatnění odpočtu dle § 34 odst. 4 na splnění řady materiálních a formálních podmínek, přičemž jednou z nich bylo vypracování a předložení formalizovaného projektu výzkumu a vývoje. Nejvyšší správní soud k této otázce v uvedeném rozsudku konstatoval: „*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. Zákonnou podmínkou vyplývající z povahy věci (z latinského *proiectum* – plán, návrh, rozvrh budoucí činnosti) je, aby byl vypracován před zahájením řešení projektu, aby šlo o dokument prospektivní.“*

[20] Podstatou argumentace stěžovatele týkající se odpočtů uplatněných v souvislosti s projekty COATFLEX a VENUS III je, že jednotlivé náklady vynaložené při výzkumu a vývoji bylo zapotřebí posuzovat odděleně, přičemž ty náklady (resp. konkrétní nákladové položky), které

pokračování

nebyly financovány z veřejných zdrojů, bylo možné uplatnit jako odpočet dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Náklady, jež stěžovatel odpočtem uplatnil, přitom nebyly dle jeho tvrzení financovány dotací, kterou mu poskytlo Ministerstvo průmyslu a obchodu, neboť ta nepokrývala výdaje spojené s vytvořením prototypů vyvíjených strojů.

[21] Poslední věta § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů hovořila o výdajích (nákladech), nikoliv projektech výzkumu a vývoje, na něž byla poskytnuta podpora z veřejných zdrojů. Zákon tedy zjevně předpokládal situaci, kdy byla podpora z veřejných prostředků poskytnuta pouze na některé náklady spojené s realizací projektu, tyto náklady pak nemohly být uplatněny v rámci odpočtu, a to ať již byly podpořeny zcela, nebo pouze zčásti. Ostatní náklady spojené s projektem, kterých se podpora poskytnutá z veřejných prostředků ani zčásti netýkala, pak mohly být uplatněny v rámci odpočtu. Zákon tedy skutečně nevyklučoval, aby daňový subjekt v rámci jednoho projektu výzkumu a vývoje ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o podpoře výzkumu a vývoje čerpal jak podporu poskytnutou v rámci dotačních programů, tak odpočet dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. S takovým postupem však muselo počítat rozhodnutí (resp. smlouva) o poskytnutí dotace, které vymezilo způsob financování projektu z veřejných prostředků, přičemž mohlo určit rovněž náklady projektu, které dotací financovány být neměly – takové náklady pak mohly být uplatněny jako odpočet dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů.

[22] Výklad zastávaný stěžovatelem, podle něhož bylo z hlediska nároků na odpočet podle zmiňovaného ustanovení rozhodující to, které nákladové položky byly daňovému subjektu skutečně uhrazeny v rámci vypořádání dotace, nikoliv vymezení uznaných nákladů v rozhodnutí (smlouvě) o poskytnutí dotace, nelze přijmout, neboť by umožňoval obcházení případných negativních následků porušení dotačních podmínek v podobě neproplacení některých vynaložených nákladů. Odpočet dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů přitom nelze vnímat jako „pojistku“ proti nevyplacení části dotace, nýbrž jako alternativní formu podpory výzkumu a vývoje, bylo tedy na daňovém subjektu, aby se rozhodl, kterou ze zákonem předvídaných možností využije, a přizpůsobil tomu mimo jiné rovněž způsob financování daného projektu. Podstatný byl tedy obsah rozhodnutí či smlouvy o poskytnutí dotace, neboť tyto dokumenty předem vymezily předmět dotace a rozsah i účelové určení poskytnutých finančních prostředků. S uvedeným závěrem korespondoval již zmiňovaný pokyn Ministerstva financí D-288 i výkladové stanovisko MPO, které přímo uvádělo, že „(v) rámci jednoho projektu splňujícího definici výzkumu a vývoje dle § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje, tedy lze čerpat jak podporu podle Rámcových programů, tak i odpočet dle § 34 odst. 4 a násl. zákona o daních z příjmů, ale za podmínky, že žádný jednotlivý nákladový titul (na který je možné čerpat dotaci podle Rámcových programů) uvedený v Rozhodnutí o poskytnutí dotace nebude do odčitatelné položky zahrnut“ (důraz doplněn). Stanovisko názorně popisovalo, jakým způsobem lze v rozhodnutí o poskytnutí dotace upravit účelové určení dotace pro případ souběžného uplatnění odpočtu dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů.

[23] Stěžovateli nelze dát zapravdu, tvrdí-li, že závěry daňových orgánů popírají možnost uplatnění odpočtu na náklady dotovaného projektu výzkumu a vývoje, které nebyly ani zčásti financovány z veřejných zdrojů. Daňové orgány tuto možnost nepopřely, pouze s odkazem na smlouvu o poskytnutí dotace a projekty výzkumu a vývoje konstatovaly, že projekty COATFLEX a VENUS III byly zčásti financovány z veřejných zdrojů, přičemž není pravdou, že by poskytnutá podpora nepokrývala výrobu prototypů. S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud ztotožnil. Smlouva o poskytnutí dotace č. 2A-1TP1/062 je z hlediska účelového vymezení poskytnutých prostředků zcela obecná, přičemž náklady na výrobu prototypu z rozsahu dané dotace nijak nevyklučuje – v čl. V nadepsaném „Náklady na řešení projektu“ mimo jiné uvádí: „Do uznaných nákladů se zahrnují položky dle § 3 nařízení vlády č. 461/2002 Sb., o účelové podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o veřejné soutěži ve výzkumu a vývoji.“ Uvedené ustanovení vymezovalo okruh uznaných nákladů velmi široce, mimo jiné do nich zahrnovalo osobní náklady a výdaje

na výzkumné a vývojové zaměstnance, akademické pracovníky, techniky a další pomocný personál příjemce, včetně zaměstnanců dělnických profesí podílejících se na řešení projektu, náklady na pořízení hmotného majetku používaného v přímé souvislosti s řešením projektu či náklady na materiál a zásoby. Není zde tedy žádný důvod, proč by pod toto ustanovení nebylo možné podřadit rovněž náklady na výrobu prototypu vyvíjeného zařízení.

[24] Ze smlouvy o poskytnutí dotace tedy nevyplývá, že by náklady na výrobu prototypu neměly být kryty dotací. Zejména z přílohy č. 2 již zmiňované smlouvy o poskytnutí dotace č. 2A-1TP1/062 (v návaznosti na podrobný popis programového projektu), oponentních posudků založených v daňovém spise a závěrečné zprávy projektu navíc vyplývá, že k výrobě prototypů daných strojů došlo v rámci realizace dotovaného projektu. Příloha č. 2 smlouvy č. 2A-1TP1/062 zmiňuje mezi činnostmi prováděnými v jednotlivých etapách řešení projektu mimo jiné rovněž „konstrukci“ a „oživení“, oponentní posudek za rok 2011 a rovněž závěrečná zpráva projektu uvádějí, že prototypy strojů COATFLEX a VENUS III byly postaveny v rámci řešení daného projektu. Nejvyšší správní soud v této souvislosti dodává, že jiný postup si lze stěžít představit, neboť výzkum a vývoj jsou kontinuální procesy, jejichž kroky na sebe funkčně navazují, výroba prototypu zařízení mimo rámec realizace projektu výzkumu a vývoje postrádá smysl, neboť jejím účelem je ověřit, zda dané řízení lze zkonstruovat, a rovněž vytvořit exemplář zařízení, který poslouží v dalších fázích vývoje (např. pro účely potřebného testování). Daná kasační námitka není důvodná.

[25] Navíc, jak správně podotkl žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti, ani případná důvodnost dané námítky by nepředstavovala důvod pro zrušení napadeného rozsudku či dokonce rozhodnutí žalovaného, neboť Nejvyšší správní soud souhlasí rovněž se závěrem daňových orgánů, který představoval druhý důvod neuznání nároku na odpočet dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, totiž, že stěžovatel neprokázal, že by práce na daných projektech výzkumu a vývoje započaly až po jejich schválení.

[26] Podstatou námitek vznesených ve vztahu k odpočtu uplatněnému v souvislosti s projektem Granulátor II a kompletace linky druhé generace je nesouhlas stěžovatele se závěrem o tom, že neunesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání prvku novosti a odstranění technické nejistoty, neboť nedoložil ani po opakované výzvě správci daně technickou dokumentaci k danému projektu. Stěžovatel má za to, že svou povinnost dostatečně splnil zpřístupněním technické dokumentace ve svém sídle, a žalovaný tedy byl povinen ustanovit pro posouzení dané otázky znalce.

[27] Průběh daňové kontroly je upraven v § 85 a násl. daňového řádu. Dle § 85 odst. 2 daňového řádu se daňová kontrola provádí u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Dle § 86 odst. 4 daňového řádu má správce daně při provádění daňové kontroly rovněž pravomoci podle § 80 až 84 téhož zákona. Dle § 81 odst. 2 daňového řádu může správce daně provést nebo si vyžádat z účetních záznamů nebo jiných informací výpis nebo kopii, a to i na technických nosičích dat. Toto oprávnění správce daně doplňuje § 82 odst. 2 daňového řádu: „Osoby, u nichž je místní šetření prováděno, jsou povinny zapůjčit správci daně jím vyžádané doklady a další věci nezbytné pro správu daní i mimo své prostory, jinak správce daně tyto věci zajistí postupem podle § 83.“

[28] Stěžovateli nelze přisvědčit, tvrdí-li, že důkazní povinnost dostatečně splnil již tím, že správci daně umožnil prostudovat technickou dokumentaci k danému projektu ve svém sídle. Je sice pravdou, že zákon preferuje provedení daňové kontroly u daňového subjektu, neurčí-li správce daně k tomu jiné vhodné místo, ani to však daňový subjekt nezavazuje povinností předložit a případně zapůjčit správci daně jím vyžádané doklady nezbytné pro provedení kontroly a popřípadě mu umožnit pořízení jejich kopií.



pokračování

[29] V daném případě správce daně zahájil daňovou kontrolu v sídle stěžovatele, kde mu jednatel stěžovatele a jeho finanční ředitel předložili základní podklady potřebné pro posouzení věci a poskytli k nim vyjádření, přičemž část podkladů správci daně předali, část však odmítli vydat mimo sídlo společnosti s odkazem na ochranu jejího know-how. Následně správce daně vyzýval stěžovatele k předložení konkrétních materiálů relevantních pro posouzení dílčích aspektů věci. Nelze přitom odhlédnout od toho, že cílem daňové kontroly je především shromáždění relevantních důkazů za účelem prověření údajů uvedených daňovým subjektem v daňovém tvrzení. Důkazy získané při daňové kontrole se přitom musí stát součástí spisové dokumentace, a to již s ohledem na požadavek přezkoumatelnosti rozhodnutí daňových orgánů. Výjimku z tohoto pravidla nepředstavují ani doklady technického charakteru, které mají být podkladem pro vypracování znaleckého posudku. Ačkoliv primárním důkazním prostředkem je v takovém případě samotný znalecký posudek, musí mít nadřízený daňový orgán, resp. správní soud, možnost ověřit mimo jiné to, zda znalecký posudek vychází z údajů obsažených v podkladových dokumentech. Lze rovněž přisvědčit žalovanému v tom, že nedílnou součástí rozhodnutí o ustanovení znalce je náležité vymezení požadovaného znaleckého úkonu, tedy formulace konkrétních otázek. Správce daně tedy musí mít při zpracování rozhodnutí o ustanovení znalce přístup k dokumentům, které budou podkladem pro zpracování daného posudku. Stěžovatel tedy byl povinen zapůjčit veškeré relevantní podklady, včetně technické dokumentace správci daně, nebo mu umožnit pořídit si alespoň jejich kopie i pro účely řádného vedení daňového spisu.

[30] Povinností vyplývajících z § 82 odst. 2 daňového řádu se stěžovatel nemohl zprostit ani odkazem na ochranu svého know-how či jiné formy duševního vlastnictví, a to zvláště za situace, kdy to byl on, kdo nárokoval daňovou výhodu v podobě odpočtu dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Úřední osoby a osoby zúčastněné na správě daní jsou dle § 52 odst. 1 daňového řádu vázány mlčenlivostí o tom, co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob. Jedná se o jednu ze základních zásad správy daní (viz § 9 odst. 1 daňového řádu). Daňový řád zajišťuje ochranu informací poskytnutých v souvislosti se správou daní mimo jiné právě proto, aby daňové subjekty mohly bez obav z vyzrazení důvěrných informací zpřístupnit správci daně veškeré relevantní podklady. Obecné tvrzení stěžovatele o problematičnosti vymáhání náhrady případné škody vzniklé porušením povinnosti mlčenlivosti na uvedeném nemůže nic změnit. Stručně řečeno, pakliže měl stěžovatel v úmyslu nárokovat podporu výzkumu a vývoje v podobě odpočtu dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, musel být připraven strpět s tím přirozeně spjatý následek v podobě zpřístupnění relevantní dokumentace správci daně, byla-li k prověření jeho postupu při uplatnění odpočtu prováděna daňová kontrola.

[31] Namítá-li stěžovatel, že žalovaný měl namísto závěru o neunesení důkazního břemene stěžovatelem zadat vypracování znaleckého posudku týkajícího se přítomnosti prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty, s tím, že technická dokumentace byla po celou dobu k dispozici v sídle stěžovatele, nelze než opět poukázat na již uvedené – stěžovatel ani na základě opakované výzvy daňovým orgánům neumožnil náležitě shromáždit základní podklady pro zpracování daného znaleckého posudku. Rovněž nelze souhlasit s tvrzením, že potřeba vypracovat znalecký posudek vyvstala až v průběhu odvolacího řízení. Je sice pravdou, že žalovaný přehodnotil závěr správce daně, který se posouzením prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty vůbec nezabýval, jelikož dospěl k závěru, že stěžovatel již totožné zařízení, které mělo být předmětem daného projektu, dodal v roce 2008 Družstvu Březovice. Stěžovatel však byl k předložení relevantních podkladů, včetně technické dokumentace jednotlivých projektů, opakovaně vyzýván již v průběhu daňové kontroly a následně rovněž v průběhu řízení o odvolání (viz úřední záznamy ze dne 9. 2. 2017, č. j. 199579/17/2809-60563-602498, a ze dne 14. 2. 2017, č. j. 229998/17/2809-60563-602498). Ačkoliv tedy správce daně na nepředložení části požadovaných dokumentů výslovně nereagoval, nelze říci, že by tato povinnost představovala nějakou neočekávanou novotu vyplývající

z přehodnocení závěru správce daně. Z postupu daňových orgánů bylo naopak zřejmé, že na zapůjčení daných podkladů trvají. Stěžovatel navíc měl příležitost vyjádřit se k závěrům, k nimž dospěl při posouzení věci žalovaný, přičemž tuto možnost využil zasláním vyjádření ze dne 30. 10. 2017, v němž mimo jiné navrhl zadání znaleckého posudku. Ani k tomuto vyjádření však potřebné podklady nedoložil, opět pouze sdělil, že podklady, včetně technické dokumentace, připraví k prostudování ve svém sídle. Ani tuto námitku tedy neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou.

[32] Námitka týkající se nesprávného posouzení smlouvy o dílo se společností AV ENGINEERING, a.s. nemá ani v hrubých obrysech svůj předobraz v žalobě, resp. nebyla řádně a včas uplatněna v řízení před krajským soudem, jedná se tedy o námitku podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelnou.

[33] Obecná tvrzení stěžovatele týkající se porušení základních zásad daňového řízení či podjatosti pracovníků správce daně nebylo s ohledem na míru jejich obecnosti možné považovat za projednatelné kasační námitky.

#### IV.

#### Závěr a náklady řízení

[34] Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[35] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 22. června 2022

JUDr. Jakub Camrda  
předseda senátu