



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna a soudkyň Michaely Bejčkové a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **PŘÍHODA s.r.o.**, se sídlem Za Radnicí 476, Hlinsko, zast. Mgr. Milanem Frýbou, advokátem se sídlem Jungmannova 319, Jičín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 6. 2019, čj. 25147/19/5200-11433-711413, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 23. 9. 2020, čj. 52 Af 51/2019-39,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj (správce daně) vydal dodatečné platební výměry, kterými doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2013, 2014 a 2015. Žalobkyně v těchto letech uplatnila v daňových přiznáních odpočet výdajů na realizaci projektů výzkumu a vývoje od základu daně ve smyslu § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Správce daně však dospěl k závěru, že odpočty uplatnila neoprávněně, protože projekty výzkumu a vývoje, které původně správci daně předložila, neobsahovaly všechny nezbytné údaje podle § 34 odst. 5 zákona ve znění účinném do 31. 12. 2013 (pro odpočet za rok 2013) a § 34c odst. 1 zákona ve znění účinném od 1. 1. 2014 (pro odpočty za roky 2014 a 2015). Žalobkyně sice později v řízení dodala správci daně úplné a správně vyplněné projekty výzkumu a vývoje, správce daně měl ale dále pochybnosti o tzv. prospektivnosti těchto projektů. Odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům žalovaným rozhodnutím v záhlaví zamítl a prvostupňová rozhodnutí potvrdil.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila u krajského soudu žalobou, ve které namítla, že správce daně odmítl ve správním řízení provést řadu navrhaných důkazů,

mj. i výslech svědků – zaměstnanců žalobkyně. Krajský soud však žalobu zamítl s tím, že provedení těchto důkazů daňovými orgány by bylo nadbytečné.

[3] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s. Soud podle stěžovatelky nesprávně dovedl, že v daňovém řízení nebylo třeba provést výslech zaměstnanců. Stěžovatelka sice původně předala správci daně jen neúplné pracovní verze projektů, ale i úplné projekty, které později dodala správci daně, byly vypracovány před zahájením jejich řešení. Právě výslech svědků měl potvrdit, že projekty nebyly vypracovány až dodatečně, a objasnit, proč stěžovatelka nepředložila úplné projekty správci daně rovnou. Tím, že daňové orgány (i krajský soud) označily provedení výslechu zaměstnanců za nadbytečné, vlastně hodnotily důkazy, aniž je provedly.

[4] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout. Zdůrazňuje, že důkazní břemeno ohledně splnění podmínek pro odpočet tížilo od počátku právě stěžovatelku a v případě odpočtu výdajů na projekty výzkumu a vývoje jsou navíc nároky na daňový subjekt zvýšené. Stěžovatelka ale úplné projekty předložila až poté, co se dozvěděla o tom, že jí původně předložené projekty neobsahovaly veškeré zákonem požadované náležitosti. Pochybnosti, které tímto postupem vznikly správci daně o splnění zákonných povinností pro odpočet výdajů, by svědecké výpovědi nevyvrátily.

[5] Kasační stížnost není důvodná.

[6] Spornou otázkou v řízení před NSS je nyní jen to, zda měl správce daně provést výslech svědků (zaměstnanců žalobkyně) poté, co žalobkyně nejprve dodala neúplné projekty výzkumu a vývoje a teprve po výzvě k podání dodatečného daňového přiznání předložila projekty, které již odpovídaly požadavkům zákona o daních z příjmů.

[7] V nynější věci ze správního spisu plyne, že správce daně 4. 1. 2017 vyzval stěžovatelku k zaslání podkladů k výdajům uplatněným v daňových přiznáních, tedy i projektů výzkumu a vývoje. Dokumenty, které stěžovatelka správci dani zaslala dne 6. 1. 2017, obsahovaly záznamy o dílčích projektech, které v letech 2013 až 2015 prováděla. Skládaly se typicky ze zápisu o zadání projektu, zápisu o jeho vyhodnocení a související (především technické) dokumentace. Tyto materiály obsahovaly např. údaje o cílech projektu, rámcovou dobu (měsíc a rok) zahájení a ukončení nebo počet hodin strávený vývojem či výzkumem. Sama stěžovatelka později v řízení sdělila, že tyto dokumenty byly jen pracovními verzemi projektů (srov. např. vyjádření na č. l. 21 správního spisu).

[8] Záznamy předložené v lednu 2017 ale postrádaly celou řadu zákonem vyžadovaných údajů (přesná data zahájení a ukončení projektu, předpokládané celkové výdaje na realizaci projektu, uvedení kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu u osob zajišťujících odborné řešení projektu, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků a výslovné uvedení jména a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení). Pouze zápisy o zahájení projektů byly navíc datovány ke dnům, ve kterých začala realizace samotných projektů, ostatní dokumenty byly sepsány později.

[9] Dne 16. 5. 2017 během ústního jednání pak stěžovatelka (prostřednictvím svého jednatele a za přítomnosti hlavní účetní stěžovatelky, jejíž výslech později navrhovala) na dotaz správce daně, zda v lednu 2017 zasláné podklady zahrnují ucelené projekty výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, sdělila: „*Domníváme se, že ano. Neobsahují však podklady pro mzdové výpočty a odpisové plány a podrobné technické výpočty a podklady.*“ Na dotazy správce daně ohledně jednotlivých dílčích projektů také odpověděla (a to u každého z 30 dílčích projektů

pokračování

řešených v letech 2013 až 2015) tak, že předem nestanovila předpokládané náklady, pouze průběžně sledovala náklady při realizaci projektů. Právě na vyjádření stěžovatelky během tohoto jednání se zakládaly pozdější pochybnosti správce daně o době zpracování projektů.

[10] Dne 6. 6. 2017 proto správce daně vyzval stěžovatelku k podání dodatečných daňových příznání za jednotlivá zdaňovací období. Stěžovatelka do té doby nepředložila projekty výzkumu a vývoje, které by obsahovaly všechny povinné údaje a zároveň by byly vypracovány před zahájením samotných projektů; správce daně tedy předpokládal, že odpočty uplatnila neoprávněně. Až v těchto výzvách správce daně podrobně stěžovatelce „vysvětlil“, v čem přesně spočívaly nedostatky dosud předložených materiálů. Teprve 16. 8. 2017, tedy až dva měsíce po výzvě správce daně k podání dodatečných daňových příznání, předložila stěžovatelka (tehdy čerstvě zastoupená daňovým poradcem) úplné projekty výzkumu a vývoje vždy za období od začátku do konce roků 2013, 2014 a 2015.

[11] Na konci roku 2017 správce daně zahájil a v březnu 2018 ukončil u stěžovatelky daňovou kontrolu. Po jejím provedení mu zůstaly pochybnosti o prospektivnosti projektů, tj. zda byly projekty výzkumu a vývoje formálně vyhotoveny ještě před realizací projektů. Až ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění navrhla stěžovatelka výslech svých zaměstnanců jako svědků (mělo jít mj. o zaměstnance, kteří projekty vyhotovili nebo kontrolovali či o hlavní účetní stěžovatelky). Pomocí svědeckých výpovědí chtěla prokázat, že projekty byly zpracovány před jejich zahájením.

[12] Správce daně ale svědky vyslechnout odmítl s tím, že by jejich výpovědi nemohly odstranit závažné pochybnosti o tom, zda byly projekty zpracovány předem (srov. body 41 a 71 zprávy o daňové kontrole na č. l. 39 správního spisu). I žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že výslech svědků (i kdyby všichni potvrdili, že projekty byly vypracovány a schváleny předem) by již nemohl odstranit rozpory v tvrzeních stěžovatelky a rozptýlit pochybnosti daňových orgánů. Žalovaný především poukázal na to, že stěžovatelka měla k předložení úplných projektů (nebo alespoň k sdělení, že takové projekty existují), dostatečný prostor. Stěžovatelka do předložení nových dokumentů jednala tak, jako by v lednu 2017 zaslané projekty byly jedinými a ucelenými projekty podle zákona o daních z příjmů. Nově předložené projekty také (v naprostém rozporu s dřívějšími tvrzeními stěžovatelky) obsahovaly pro každý dílčí projekt přesně stanovené předpokládané výdaje (srov. body 86 a 87 rozhodnutí v záhlaví).

[13] Podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně *při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přibliží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.*

[14] Správce daně musí daňovému subjektu při dokazování poskytnout součinnost a zároveň vyvinout maximální úsilí k poznání skutkového stavu. Zároveň platí, že správce daně není povinen automaticky provádět všechny důkazy navržené daňovým subjektem. Každý návrh na provedení dokazování správce daně zváží a rozhodne, zda je jeho provedení třeba. Dospěje-li k závěru, že důkaz nemůže tvrzení subjektu daně prokázat, případně že nemůže rozšířit či jinak pozitivně ovlivnit již zjištěný skutkový stav, důkaz neprovede. Neprovedení je však vždy povinen zdůvodnit (srov. např. rozsudek ze dne 26. 7. 2018, čj. 10 Afs 306/2016-85, bod 15 a judikaturu tam citovanou).

[15] Stěžovatelka má pravdu, že správce daně není oprávněn bez dalšího předem odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností. Tak by totiž hodnotil důkaz, aniž by jej vůbec provedl, a postupoval by tak v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu. Hodnotit ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu lze jen důkazy, které byly řádně provedeny. Z judikatury NSS však nelyne, jak tvrdí stěžovatelka v bodu 13 kasační stížnosti, že neprovedení výsledku svědka je možné jen v případech, kdy se daňový subjekt snaží řízení mařit či účelově prodlužovat. I z judikatury, ze které vychází stěžovatelka a kterou cituje, plyne, že důkazy navrhované daňovým subjektem rovněž nemusí být provedeny, pokud jsou pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jimi nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány (rozsudek ze dne 27. 11. 2020, čj. 2 Afs 335/2019-32, věc *RT*, bod 24, nebo právě stěžovatelkou citovaný rozsudek ze dne 27. 2. 2020, čj. 1 Afs 296/2019-68, věc *Levara*, bod 41; právě na bod 41 a důvody tam uvedené odkazuje i bod 43, který stěžovatelka neúplně citovala v kasační stížnosti).

[16] Z rozhodnutí žalovaného je patrné, že si byl výše uvedeného vědom. Sám částečně korigoval argumentaci správce daně a uvedl, že skutečně nebylo možné předjímat, jak by svědci navržení stěžovatelkou vypovídali. Jejich svědecké výpovědi by nicméně již nemohly odstranit rozpory v tvrzeních stěžovatelky a rozptýlit pochybnosti správce daně; **provedení svědeckých výpovědí tedy bylo nadbytečné** (srov. body 86 a 87 napadeného rozhodnutí). Není tedy pravda, že by snad žalovaný nevyslechl svědky proto, že by tím stěžovatelka chtěla prodlužovat či mařit řízení. V nynější věci je naopak podstatné to, že stěžovatelka sama měla povinnost předložit **předem zpracované a úplné** projekty výzkumu a vývoje.

[17] I pro odpočet výdajů od základu daně v rámci realizace projektu výzkumu a vývoje platí rozdělení důkazního břemene v daňovém řízení. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu tedy důkazní břemeno tíží daňový subjekt, který *prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních*. V případě, že správce daně podle § 92 odst. 5 téhož zákona prokáže důvodné pochybnosti *o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti údajů poskytnutých daňovým subjektem*, se přesouvá důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí předložením dalších důkazů pochybnosti správce daně rozptýlit (srov. např. rozsudek ze dne 4. 11. 2020, čj. 1 Afs 270/2020-26, věc *CCR Brno*, bod 27).

[18] Na prokázání oprávněnosti odpočtu těchto výdajů jsou navíc kladeny **zvýšené nároky**. Náklady na výzkum a vývoj může daňový subjekt totiž uplatnit dvakrát; jednou jako daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů a podruhé podle § 34 odst. 4 téhož zákona. Fakticky tak jde o daňový bonus. Projekt výzkumu a vývoje proto musí být vypracován formálně bezchybně a z povahy věci před zahájením jeho realizace. Není úkolem správce daně nebo správních soudů, aby sami aktivně a teprve dodatečně propojovali jinak nesouvisející dokumenty a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu (srov. rozsudky ze dne 26. 8. 2014, čj. 6 Afs 60/2014-56, věc *FOREZ*, bod 42, a ze dne 25. 5. 2020, čj. 8 Afs 72/2018-52, věc *ZFP akademie*, bod 19).

[19] Zákon o daních z příjmů v § 34 odst. 5 (do konce roku 2013) a § 34c odst. 1 (od roku 2014) uvádí všechny povinné náležitosti projektů výzkumu a vývoje. Projekt předložený správci daně musí tyto údaje obsahovat (např. rozsudek ze dne 25. 9. 2014, čj. 7 Afs 39/2014-48, taktéž věc *FOREZ*). Pokud daňový subjekt nepředloží bezchybný projekt napoprvé, ale dokumentaci předkládá či doplňuje až v průběhu daňového řízení, správci daně mohou vzniknout vážné pochybnosti o tom, zda byl projekt skutečně vyhotoven a schválen před jeho realizací (8 Afs 72/2018, *ZFP akademie*, body 22 a 23).

pokračování

[20] V projednávané věci není vůbec sporné, že se stěžovatelka výzkumu a vývoji věnuje, a to intenzivně a na vysoké úrovni. Sama stěžovatelka opakovaně uváděla, že na inovativních výrobcích (tkaninovém vzduchovém potrubí) v podstatě stojí její podnikání. Stěžovatelce není ani kladeno za vinu, že by snad chtěla práva na odpočet nějakým způsobem zneužít a záměrně vytvořila úplné projekty výzkumu a vývoje dodatečně. Daňové orgány však zcela oprávněně vnímaly jako problematické, že stěžovatelka nesplnila (resp. po velmi dlouhou dobu toho nebyla schopna) svou formální, ale mimořádně důležitou povinnost prokázat oprávněnost odpočtů výdajů na realizaci projektů výzkumu a vývoje tak, jak to vyžaduje zákon o daních z příjmů a judikatura NSS.

[21] V nynější věci NSS souhlasí s žalovaným a krajským soudem, že provedení výsledku zaměstnanců stěžovatelky bylo nadbytečné, protože nemohlo odstranit zásadní pochybnosti správce daně o prospektivnosti projektů výzkumu a vývoje. NSS připomíná, že stěžovatelka úplné projekty předložila až osm měsíců po zaslání „pracovních“ verzí, resp. celé dva měsíce po vydání výzev k podání dodatečných daňových příznání. Během ústního jednání v květnu 2017 fakticky potvrdila, že neúplné verze považovala za dostatečné – její vyjádření (viz výše v bodu [9]) nelze dobře chápat jiným způsobem. Zároveň mezi jejími tvrzeními o předpokládaných nákladech projektů v květnu 2017 a údaji v dodatečně předložených projektech (srov. výše bod [12]) vznikl zřejmý a nedostatečně vysvětlený rozpor. Z ostatních podkladů, které stěžovatelka správci daně předložila nebo které navrhla provést jako důkazy (tedy např. organizačních směrnic, technických podkladů apod.) plynulo nanejvýš to, že výzkum prováděla a měla ho průběžně zorganizován, nikoli to, zda a kdy měla připravené formálně úplné projekty výzkumu a vývoje.

[22] Není též pravda, že by správce nevyslechnutím svědků uvrhl stěžovatelku do důkazní nouze; naopak sama stěžovatelka nesplnila svou povinnost plynoucí ze zákona o daních z příjmů a svými tvrzeními vyvolala zásadní pochybnosti správce daně (které již nebyla schopna vyvrátit).

[23] Jak navíc zdůraznil i krajský soud v bodu 42 svého rozsudku, stěžovatelka v průběhu celé věci ani nepřišla s věrohodným vysvětlením toho, proč úplné projekty předložila až osm měsíců po zaslání „pracovních“ verzí, resp. celé dva měsíce po vydání výzev k podání dodatečných daňových příznání. Správce daně se přitom na tuto skutečnost ptal např. již stěžovatelčina daňového poradce při zahájení daňové kontroly, ten však sdělil, že tyto informace neměl k dispozici (č. l. 28 správního spisu). K vysvětlení tohoto prodlení přitom stačilo v první řadě pouhé tvrzení stěžovatelky, nebylo potřeba k tomu provádět konkrétní důkaz (tím méně výslech svědků, jak nově v kasační stížnosti tvrdí stěžovatelka).

[24] Stěžovatelka v průběhu řízení uváděla pouze to, že čekala, že si správce daně dokumenty vyžádá sám, resp. že vycházela ze zkušenosti s kontrolami v dřívějších letech. Takové vysvětlení ale není dostatečné. Naopak, tento přístup je vzhledem k významu odpočtu výdajů na výzkum a vývoj a charakteru povinnosti daňového subjektu poměrně zarážející. To platí tím víc v případě stěžovatelky, která by nejenom jako profesionálka v oboru, ale především jako společnost závislá na svém výzkumu a vývoji měla být schopna předložit formálně bezchybné projekty bez většího prodlení (srov. podobně věc 8 Afs 72/2018, *ZFP akademie*, bod 26).

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

[26] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 10. června 2021

Zdeněk Kühn
předseda senátu