



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Ivo Pospíšila, soudce JUDr. Josefa Baxy a soudkyně JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně: **GEMAX s.r.o.**, se sídlem Javůrek 8, zastoupen JUDr. Kristinou Škampovou, advokátkou se sídlem Pellicova 29/8a, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 8. 2018, č. j. 35706/18/5200-11435-710862, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 12. 2020, č. j. 29 Af 149/2018 - 61,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob ve výši 7.777.460 Kč a uložil jí povinnost zaplatit penále ve výši 1.555.492 Kč, a to platebními výměry ze dne 24. 5. 2016, č. j. 2509761/16/3005-52521-711223, č. j. 2510260/16/3005-52521-711223, a č. j. 2510452/16/3005-52521-711223. Učinil tak proto, že neuznal žalobkyni odpočet výdajů na výzkum a vývoj ve výši 16.534.872 Kč za zdaňovací období 2012, ve výši 10.135.803 Kč za zdaňovací období 2013 a ve výši 14.263.598 Kč za zdaňovací období 2014. Žalobkyně totiž předložila důkazní prostředky nezpůsobivé prokázat splnění formálních a věcných požadavků kladených na projekty výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), ve znění účinném do 31. 12. 2013, a dle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014. Žalovaný odvolání žalobkyně zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

[2] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“). Namítla, že žalovaný nepostupoval podle § 7 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Důsledkem vleklého postupu v odvolacím řízení byl nárůst penále. Žalovaný dále porušil § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť neumožnil žalobkyni vyjádřit se ke změně právního názoru před vydáním rozhodnutí. Správce daně totiž své rozhodnutí vystavěl na nesplnění věcných podmínek, avšak žalovaný tak učinil z důvodu nesplnění podmínek formálních. Dále žalobkyně zpochybnila závěr správce daně, že by před zahájením výzkumu a vývoje nevytvořila projekt odpovídající § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Současně uvedla, že ve fázi přípravy není zřejmé, kdo bude součástí celého realizačního týmu. To je zřejmé až po vymyšlení teoretického řešení problému. Navíc zákon o daních z příjmů ve znění do 31. 12. 2013 nevyžadoval uvedení jmen všech osob. Žalovaný tedy vyžadoval uvedení všech jmen osob pracujících na projektu nad rámec zákonných formálních požadavků. Dále podle žalobkyně není pravda, že by neuvedla, v jaké formě pracovněprávního vztahu jsou členové jejího výzkumného týmu. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole konstatoval, že uvedené osoby jsou zaměstnanci žalobkyně. Žalovaný neprováděl nové dokazování, a tak nemohl dospět k jinému závěru. Poslední okruh námitek žalobkyně se týkal nesprávného posouzení (ne)splnění věcných požadavků. Nesplnění těchto požadavků bylo hlavním důvodem, proč správce daně vydal dodatečné platební výměry. Žalobkyně požadovala doplnění dokazování o znalecký posudek před projednáním zprávy o daňové kontrole. Tento požadavek však správce daně pominul. Žalobkyně znalecké posudky předložila v odvolacím řízení. Správce daně však rozhodl na základě svých neodborných znalostí o tom, že projekty výzkumu a vývoje nesplňují požadavky § 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). Žalovaný se pak této otázce vyhnul a soustředil se na (ne)splnění formálních požadavků.

[3] Krajský soud žalobu zamítl. Pokud jde o délku odvolacího řízení, měla žalobkyně využít některý z nástrojů ochrany proti nečinnosti. Odvolání současně nemá odkladný účinek, a proto nelze navýšení penále přičítat k tíži žalovanému. Naopak, žalobkyně mohla doměřenou daň uhradit a po dobu vedení řízení o odvolání by náklady nevzrostly. Dále krajský soud uvedl, že pokud jde o náležitosti projektu výzkumu a vývoje, je nutné trvat na uvedení formy pracovněprávního vztahu zaměstnanců. Poukázal na to, že správní orgány netvrdily, že by uvedené osoby nebyly zaměstnanci žalobkyně, ale že žalobkyně neprokázala, že by se účastnily projektu výzkumu a vývoje. Soud souhlasil s žalobkyní, že uvedení jmen všech zaměstnanců zákon o daních z příjmů vyžaduje až od 1. 1. 2014. Projekt výzkumu a vývoje vykazoval také jiné deficity, které odůvodňovaly vydání dodatečných platebních příkazů. Žalovaný ostatně žalobkyni vytýkal také nevedení oddělené evidence výdajů na výzkum a vývoj. Tuto otázku však žalobkyně nečinila předmětem přezkumu, a proto se soud omezil na konstatování, že žalobkyně neprokázala řádné vedení oddělené evidence. S tím také souvisí námitky žalobkyně, že žalovaný se měl zabývat věcnou stránkou projektu výzkumu a vývoje. I kdyby soud shledal, že po věcné stránce byl projekt bezvadný, nemohl by jej shledat bezvadným co do splnění formálních náležitostí. Proto se dalšími námitkami směřujícími právě do posouzení věcné stránky projektu výzkumu a vývoje krajský soud již nezabýval.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, a to z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Stěžovatelka nadále trvá na tom, že žalovaný postupoval v rozporu s § 7 daňového řádu a rozhodl o odvolání teprve po 23 měsících od jeho podání. Ministerstvo financí přitom v pokynu MF-5 určilo, že o odvolání má být rozhodnuto do 6 měsíců. Tomuto požadavku by žalovaný nedostál ani v případě

pokračování

prodloužení lhůty k rozhodnutí. Postup žalovaného pak vyústil v nárůst penále, které byla žalobkyně povinna uhradit. Závěr krajského soudu znamená, že povinnost „hlídat“ včasnost postupu správce daně je přesunuta na stěžovatelku. Podle stěžovatelky tak krajský soud toleruje libovůli daňové správy, která nerespektuje ani vlastní interní předpisy.

[5] Stěžovatelka také uvedla, že ze zprávy o daňové kontrole jasně vyplývá, že správce daně identifikoval členy vývojového týmu jako zaměstnance stěžovatelky. Nepovažoval tak za pochybení, že stěžovatelka neuvedla formu pracovněprávního vztahu u každého jednotlivého člena týmu. Následně správce daně obdržel interní předpisy stěžovatelky, z nichž zařazení zaměstnanců vyplynulo. Jestliže se tedy s pracovním zařazením vývojového týmu správce daně seznámil z jiných listin než z projektu výzkumu a vývoje, je přístup žalovaného nadměru formalistický. Pokud krajský soud cituje judikaturu, podle níž není úkolem správce daně propojovat jednotlivé podklady, pak tato judikatura na nynější věc nedopadá. Správce daně si totiž nemusel podklady dodatečně propojovat, stěžovatelka je sama odevzdala a správce daně je posoudil. Výtky k neuvedení formy pracovněprávního vztahu však ve zprávě o daňové kontrole neuvedl. Podle stěžovatelky tak žalovaný a krajský soud dávají přednost formálním náležitostem před skutečnou podporou výzkumu a vývoje. K výtce žalovaného, že nevedla oddělenou evidenci projektů výzkumu a vývoje, se stěžovatelka v žalobě nevyjádřila proto, že měla za to, že její argumenty postačují ke zrušení rozhodnutí žalovaného. Jestliže se však krajský soud k této námitce na okraj vyjádřil, považuje za vhodné na to reagovat. Evidence byla vedena odděleně a k tomu ostatně správce daně výtky neměl. Jeho pochybnosti mířily pouze k věcnému obsahu evidence. Správce daně ostatně na straně 63 zprávy o daňové kontrole uvedl, že evidence nákladů byla oddělená. To, že evidence nebyla vedena odděleně, poprvé uvedl až žalovaný. Pokud jde o věcné požadavky projektu výzkumu a vývoje, právě na ně se zaměřil správce daně a formální nedostatky byly uvedeny jen „mimochodem“. Jestliže se správce daně zaměřil na věcné nedostatky, měl se na ně zaměřit také žalovaný. S ohledem na výše uvedené stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelka žádným způsobem nespornuje délku řízení, neuvádí, proč jí délka řízení vadí. Stejně tak nijak nespornuje vyjádření krajského soudu k této otázce. Žalovaný také nespornuje s tím, že by krajský soud přesouval povinnost „hlídat“ postup správce daně na stěžovatelku. Správce daně je v zásadě limitován pouze lhůtou pro stanovení daně a v daňovém řízení nejsou jednoznačně dány lhůty, kdy má ten který úkon proběhnout. Jestliže má daňový subjekt za to, že postup je vleklý, dává mu daňový řád nástroje, jak se proti takovému postupu bránit. Pokud jde o námitky související s nedodržením formálních požadavků projektu výzkumu a vývoje, má žalovaný za to, že stěžovatelka nijak nerozporuje závěry soudu. Krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014 - 56, z něž vyplývá, že splnění formálních náležitostí projektu výzkumu a vývoje nelze dovozovat z jiných dokumentů. Pokud jde o naplnění věcných podmínek, není tato otázka s ohledem na nesplnění formálních náležitostí pro nynější řízení relevantní. Pokud jde o otázku vedení oddělené evidence, žalovaný upozorňuje, že se jí Nejvyšší správní soud nemůže podle § 104 odst. 4 s. ř. s. zabývat. Žalovaný navrhl, aby soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil splnění zákonných podmínek řízení o kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté

prezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že **není** důvodná.

[8] Pokud jde o námitku týkající postupu žalovaného v odvolacím řízení, kasační soud nemá posouzení krajského soudu co vytknout. Je třeba uvést, že délka odvolacího řízení byla skutečně nepřiměřená. Žalovaný tak postupoval v rozporu § 7 odst. 1 daňového řádu a současně neuvedl, zda pro takové prodloužení existovaly legitimní důvody. Jestliže je pak bezodkladný postup definován vnitřním předpisem, který určuje procesní lhůty, musí se jím správní orgán řídit. Takový dokument totiž vytváří správní praxi, která je pro správní orgán závazná (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, č. 605/2005 Sb. NSS). Daňový subjekt by se však neměl omezit pouze na pasivní vyčkávání dalšího postupu správního orgánu, ale aktivně se o svá práva brát. Proto je třeba vzít v potaz, že výše uvedený závěr vyslovil kasační soud ve vztahu k žalobě na ochranu proti nečinnosti. Krajský soud tedy správně poukázal na to, že se stěžovatelka mohla proti postupu žalovaného bránit právě procesními prostředky na ochranu proti nečinnosti. Například krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, poukázal na to, že lhůty uvedené v pokynu Ministerstva financí MF-5 by bylo třeba vzít v potaz právě pro účely posouzení včasnosti žaloby na ochranu proti nečinnosti (srov. rozsudek ze dne 6. 3. 2020, č. j. 59 A 109/2019 - 40). Jestliže stěžovatelka žádný z těchto postupů nevyužila a současně vyčkávala s úhradou daňové povinnosti až do konce odvolacího řízení, nelze tuto skutečnost přičítat k tíži žalovanému. Jak ostatně konstatoval krajský soud, odvolání nemá odkladný účinek (§ 109 odst. 5 daňového řádu) a stěžovatelka si tak svého postupu měla být vědoma. Tato námitka tedy není důvodná.

[9] Žalovaný neuznal stěžovatelce nárok na odpočet výdajů na výzkum a vývoj, neboť nesplnila formální náležitosti projektu výzkumu a vývoje (neuvezení všech osob podílejících se na projektu a neuvezení formy jejich pracovněprávního vztahu k stěžovatelce a jejich kvalifikace, nevedení oddělené evidence výdajů vynaložených na uskutečnění projektu). Otázka, zda stěžovatelka požadavkům dostala, zůstává mezi účastníky nadále sporná.

[10] Podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů ve znění do 31. 12. 2013 platilo, že *„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“* (zvýraznil Nejvyšší správní soud).

[11] Podle § 34c odst. 1 písm. e) ve znění od 1. 1. 2014 musí projekt výzkumu a vývoje obsahovat *„jména všech osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi“*.

[12] Co se týče postupu žalovaného, který v napadeném rozhodnutí akcentoval nedostatek formálních náležitostí projektu výzkumu a vývoje a naopak správce daně se zabýval věcnými aspekty, je třeba poukázat na dvě oblasti. Zaprvé, je třeba připomenout, že správní řízení (a také daňové) je ovládáno zásadou jednotnosti (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2009, č. j. 4 Ads 86/2008 - 198, ze dne ze dne 27. 2. 2013, č. j. 6 Ads 134/2012 - 47,

pokračování

či ze dne 26. 3. 2008, č. j. 9 As 64/2007 - 98). To znamená, že správní rozhodnutí tvoří jeden celek a vzájemně se doplňují. Žalovaný se tak může zaměřit na oblasti správcem daně neřešené či řešené nedostatečně za předpokladu, že se zakládají na skutkových zjištěních a závěry nejsou v rozporu s obsahem spisu. Tak tomu přitom bylo v nynější věci. Výsledkem je tedy rozhodnutí, které doplňuje odůvodnění prvostupňového rozhodnutí. Zadruhé, žalovaný nepochybil, pokud se věcnou stránkou projektu výzkumu a vývoje již hlouběji nezabýval, neboť jak uvedl krajský soud, nedostatek formálních náležitostí odůvodňuje vydání platebních výměrů, a proto věcnou stránku není třeba blíže zkoumat. Důležitost formálních náležitostí připomněl Nejvyšší správní soud v řadě rozhodnutí, z nichž obsáhle citoval také krajský soud. Formální náležitosti tedy nejsou pouze doplňkem, jehož nesplnění by bylo možné zhojit předložením jiných podkladů. Naopak jde o náležitosti, které zákonodárce spojil s nárokem na odpočet, který je svou povahou pro daňové subjekty výhodný a atraktivní. Tato skutečnost přitom odůvodňuje to, aby požadavky na splnění podmínek takového odpočtu byly přísnější. Jinak řečeno, zákon o daních z příjmů stanoví řadu materiálních a formálních podmínek, jejichž splnění je nutné k odpočtu nákladů od základu daně. Jednou z nich je vypracování a předložení formalizovaného projektu výzkumu a vývoje, jehož konkrétní povinné náležitosti stanoví zákon o daních z příjmů (viz rozsudek kasačního soudu č. j. 6 Afs 60/2014 - 56 nebo rozsudky ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017 - 56, či ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018 - 113). Trvání na požadavcích pro splnění formálních náležitostí projektu výzkumu a vývoje současně představuje „jeden z nástrojů proti zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj, a to především s ohledem na jeho atraktivitu pro daňové subjekty, spočívající v daňovém zvýhodnění skrze „druhý“ odpočet výdajů od základu daně“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2021, č. j. 1 Afs 163/2021 - 52). Ani tato námitka tedy není důvodná.

[13] Pokud jde o povinnost uvést v projektu formu pracovněprávního vztahu, lze souhlasit s posouzením krajského soudu. Žalovaný stěžovatelce skutečně nevytýkal to, že by jí uvedené osoby nebyly jejími zaměstnanci. Hlavní nedostatek spočíval v tom, že stěžovatelka jednak neuvedla všechny osoby podílející se na výzkumu a vývoji a současně neuvedla formu pracovněprávního vztahu. Pokud správce daně usoudil, že jde o zaměstnance, konstatoval toliko, že jde o osoby v základním pracovněprávním vztahu. Základním pracovněprávním vztahem se přitom rozumí pracovní poměr a právní vztahy založené dohodami o pracích konaných mimo pracovní poměr (§ 3, 6, 75 a 76 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce). Stěžovatelka se tak tohoto závěru správce daně nemůže nyní dovolat, neboť z něj pro účely uvedení formy pracovněprávního vztahu nelze usoudit nic bližšího. Pokud jde o to, že stěžovatelka následně doplnila údaje o pracovním zařazení zaměstnanců interními předpisy, je třeba souhlasit s krajským soudem a žalovaným. Jestliže je projekt výzkumu a vývoje prospektivním dokumentem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 60/2014 - 56), je třeba trvat na tom, aby bylo předem určeno, kteří zaměstnanci a s jakou kvalifikací se budou na výzkumu a vývoji podílet.

[14] Nelze současně přisvědčit námitce stěžovatelky, že žalovaný a krajský soud preferují splnění formálních náležitostí před předmětem a dosaženými výsledky výzkumu a vývoje. Uvedení formy pracovněprávního vztahu a uvedení všech zaměstnanců podílejících se na výzkumu a vývoji přímo v projektu výzkumu a vývoje je zákonnou podmínkou. Není tak rozhodné, zda byl správce daně schopen si z později předložených dokumentů dovodit, kteří zaměstnanci byli zapojeni do projektu výzkumu a vývoje a co přesně vykonávali. Projekt výzkumu a vývoje je základním a uceleným dokumentem, z čehož vyplývá, že musí bezpodmínečně obsahovat náležitosti uvedené v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů ve znění do 31. 12. 2013, resp. § 34c zákona o daních z příjmů ve znění od 1. 1. 2014. Jestliže stěžovatelka navrhuje, aby kasační soud přisvědčil jejímu výkladu, požaduje tím, aby vykročil z mezí soudního přezkumu a nahrazoval roli zákonodárce, který formální náležitosti taxativně vymezil.

To však Nejvyšší správní soud učinit nemůže. Nejvyšší správní soud současně nepovažuje za vhodné spekulovat, zda by z § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů ve znění do 31. 12. 2013 bylo možné dovodit uvedení všech osob pracujících na výzkumu a vývoji. Tato otázka totiž jako taková nebyla předmětem nynějšího řízení, neboť jak poukázal krajský soud, projekt obsahoval další formální nedostatky, které odůvodňovaly neuznání odpočtu. Tato námitka tedy není důvodná.

[15] Pokud jde o námitku týkající se (ne)vedení oddělené evidence, stěžovatelka tuto námitku, jak sama uvádí, neuplatnila v řízení před krajským soudem. Jedná se tak o nepřipustnou kasační námitku, kterou se Nejvyšší správní soud nemohl zabývat (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

IV. Závěr a náklady řízení

[16] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a s ohledem na to ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[17] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka v řízení úspěch neměla, proto jí nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, pak soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 18. února 2022

JUDr. Ivo Pospíšil
předseda senátu