ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **Krofian CZ spol. s r. o.,** se sídlem Dobranov 78, Česká Lípa, zastoupen Mgr. Miloslavem Petrů, LL.M., advokátem se sídlem Jungmannova 745/24, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 9. 2019, č. j. 38914/19/5200-11434-711926, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci ze dne 14. 4. 2021, č. j. 59 Af 56/2019 - 72,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) provedl u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014. Na základě zjištění učiněných v průběhu kontroly neuznal žalobci odpočet výdajů v celkové výši 56.630.559 Kč, které měl žalobce vynaložit na realizaci 13 projektů výzkumu a vývoje. Důvodem neuznání výdajů byla mimo jiné skutečnost, že stěžovatel porušil § 34 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. § 34c zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014, neboť neprokázal sepsání a schválení projektů výzkumu a vývoje před zahájením jejich řešení.

[2] Z tohoto důvodu správce daně platebním výměrem ze dne 30. 4. 2018, č. j. 822470/18/2602-50523-202071, doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 ve výši 10.759.700 Kč a stanovil mu penále ve výši 2.151.940 Kč.

[3] Odvolání proti platebnímu výměru žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 9. 2019, č. j. 38914/19/5200-11434-711926 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl.

II. Rozsudek krajského soudu

[4] Žalobu proti rozhodnutí žalovaného Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci (dále jen „krajský soud“) v záhlaví specifikovaným rozsudkem zamítl.

[5] Soud nejprve shrnul relevantní právní úpravu odpočtu nákladů na výzkum a vývoj, přičemž zdůraznil, že s ohledem na možnost dvojího odpočtu těchto výdajů předepisuje zákon o daních z příjmů množství materiálních a formálních podmínek, jejichž splnění je nezbytným předpokladem k uznání odpočtu správcem daně. Jednou z nich je vypracování a včasné předložení formalizovaného projektu výzkumu a vývoje, jehož konkrétní povinné náležitosti výslovně stanoví zákon.

[6] Pokud se jedná o žalobní námitky, soud se nejprve zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí, jakož i vytýkanými procesními vadami daňové kontroly. Ani jedné z těchto námitek však nepřisvědčil. Uvedl, že žalovaný se náležitě vypořádal s odvoláním žalobce a v napadeném rozhodnutí vysvětlil, na základě jakých skutkových zjištění a právních závěrů došlo k vyloučení relevantní části výdajů. Pokud se jedná o průběh daňové kontroly, shledal jej soud standardním. Správce daně prověřoval formální i materiální stránku projektů kontinuálně v průběhu celé daňové kontroly. Logicky si počínal i ve vztahu k posouzení mzdových nákladů. Žalobce měl přitom v řízení dostatek prostoru k tomu, aby se vyjádřil k výsledkům kontrolního zjištění. Jedná-li se pak o žalobcem předkládané důkazy, správce daně se s nimi vypořádal a odůvodnil, proč neprokazují splnění formálních požadavků kladených na projekty výzkumu a vývoje.

[7] Krajský soud nepřisvědčil ani tvrzení o podjatosti správce daně. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018 - 113, nevyplývá, že by měla být *en bloc* shledána podjatost úředních osob finanční správy. V projednávané věci nic nenasvědčuje tomu, že by byl postup daňových orgánů motivován čímkoliv jiným, než snahou o důsledné dodržování zákona o daních z příjmů.

[8] Ke stěžejnímu žalobnímu bodu, týkajícímu se aktualizace projektů výzkumu a vývoje, soud uvedl následující. Předně poukázal na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Žalobce nejprve za listinné projekty výzkumu a vývoje zpracované a schválené před zahájením jejich řešení označil projekty č. 13004, 13062, 13081, 13091, 13093, 13095, 14030, 14039, 14053, 14054, 14081, 14082 a 14083, jež doložil při zahájení daňové kontroly. Teprve v návaznosti na sdělení výsledku kontrolního zjištění doložil žalobce jím deklarované původní znění projektu č. 13004, které mělo být zpracované a schválené před zahájením jeho řešení. Deklarovaná původní znění projektů č. 13062, 13093, 13081, 13095, 14053, 14054, 14081, 14039 a 14030 pak doložil dokonce až v reakci na změněný výsledek kontrolního zjištění. Přitom tvrdil, že sporné projekty schválil v termínech na nich uvedených a z důvodu změny smluvních podmínek či změny personálního obsazení je následně aktualizoval tak, aby odpovídaly skutečnosti. Ponechal na nich však původní datum schválení.

[9] Krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí s existencí původních verzí projektů a žalobcovým vysvětlením způsobu jejich aktualizace vypořádal dostatečně. Přisvědčil přitom žalovanému v tom směru, že ani verze projektů předložené v závěru daňové kontroly nemají ve vztahu k prokázání zákonných požadavků

projektů výzkumu a vývoje dostatečnou vypovídací hodnotu. Předně mají obě verze listinných projektů zcela shodnou dataci, formální úpravu a znění, vyjma výčtu osob zajišťujících odborné řešení projektu. Nadto z verzí listinných projektů označených žalobcem za aktualizované nijak nevyplývá jejich provázanost s původními verzemi, přestože samotné dokumenty předjímají možnost zaznamenání data poslední změny a revize. Ani v odvolacím řízení předložené monitorovací zprávy nebyly způsobilé rozptýlit pochybnosti žalovaného.

[10] Soud zdůraznil, že postup žalobce, jakož i povaha dokumentů jím předkládaných mohly vyvolávat pochybnosti o tom, zda žalobce tyto dokumenty nevytvářel zpětně, a to v závislosti na informacích obdržených od správce daně. Soud proto souhlasí s žalovaným, že žalobce neprokázal zpracování a schválení projektů před zahájením jejich řešení.

[11] Zákon o daních z příjmů nemůže kazuisticky domýšlet všechny možné formální náležitosti písemného projektu a podrobně upravovat způsob evidence změn projektu v průběhu jeho řešení. Záleží tedy na daňovém subjektu, jak svůj písemný projekt a k němu náležející projektovou dokumentaci pojme a jakým způsobem bude dokladovat případné změny v průběhu řešení projektu. Musí tak ovšem činit prokazatelným způsobem. Pokud měl žalobce zájem využít beneficia daňové podpory výzkumu a vývoje, musel dodržet požadavky, které jsou na projekt kladeny zákonem. Informace Generálního finančního ředitelství ze dne 14. 9. 2017 nijak nezměnila formální a obsahové náležitosti kladené na projekty výzkumu a vývoje, ale pouze popsala jeden, avšak nikoliv jediný přípustný způsob, jak jim dostát v případě, že dochází ke změnám v projektovém týmu v průběhu řešení projektu. Krajský soud doplnil, že žalovaný neodepřel žalobci odpočet na podporu výzkumu a vývoje proto, že došlo ke změnám v projektu či v harmonogramu prací, nýbrž proto, že neprokázal zpracování a schválení projektů před zahájením jejich řešení.

[12] Závěrem soud odmítl tvrzení žalobce, že žalovaný postupoval v rozporu se zásadou *in dubio pro libertate*, resp. *in dubio mitius*. V posuzovaném případě se totiž nejedná o situaci, kdy by zákon připouštěl více možných výkladů.

III. Obsah kasační stížnosti

[13] Proti rozsudku krajského soudu brojí žalobce (stěžovatel) kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[14] Stěžovatel se předně ohradil vůči tvrzení soudu, že neprokázal vypracování projektů výzkumu a vývoje před započetím s jejich realizací. Tento závěr je nesprávný a vychází z nezákonného výkladu § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů ve znění do 31. 12. 2013, resp. § 34c téhož zákona v pozdějším znění.

[15] Původní písemné projekty výzkumu a vývoje stěžovatel vypracoval a schválil před zahájením jejich řešení. Tyto projekty obsahují všechny zákonem požadované náležitosti. Mezi povinnými údaji jsou i takové, které v době zahájení projektu obvykle nejsou známy, respektive v průběhu řešení projektu dochází k jejich změnám. Takto tomu bylo i v nynější věci, proto provedl stěžovatel aktualizaci původních projektů tím způsobem, že povinné údaje uvedl do souladu se skutečným stavem. Ostatní náležitosti ponechal beze změny, včetně původního data vypracování a schválení. Stěžovatel takto postupoval v situaci, kdy zákon jednoznačně neupravoval, jakým způsobem má být aktualizace projektu provedena, a odpověď na tuto otázku neposkytovaly ani metodické pokyny Ministerstva financí, či judikatura správních soudů. Svůj postup při aktualizaci projektů stěžovatel správci daně vysvětlil a jako důkaz předložil původní

projekty výzkumu a vývoje zpracované a schválené před započetím řešení projektů. Daňové orgány, stejně jako krajský soud však toto jeho vysvětlení odmítly. Skutečnost, že právní úprava písemných projektů výzkumu a vývoje ve vztahu k jejich aktualizaci nebyla v rozhodném období jednoznačná, potvrzuje i Informace Generálního finančního ředitelství ze dne 14. 9. 2017, která poprvé metodicky upravila způsob aktualizace povinných údajů. Žalovaný tento dokument odmítl s tím, že není závazný a krajský soud k věci pouze stručně uvedl, že dotčená informace reflektuje judikaturu správních soudů a upravuje toliko jeden z možných způsobů aktualizace povinných údajů. Toto tvrzení je poněkud paradoxní, neboť na jiném místě soud odmítl existenci více možných výkladů dotčených právních ustanovení s tím, že není na místě aplikovat zásadu *in dubio mitius*. Odůvodnění soudu je nadto velmi obecné, přičemž tato skutečnost zakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů. Stěžovatel v této souvislosti doplnil, že na úrovni zákona byla aktualizace údajů v písemném projektu poprvé výslovně upravena až zákonem č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony.

[16] Stěžovatel se dále podrobněji vyjádřil k zásadám *in dubio mitius*, resp. *in dubio pro libertate*. Trvá na tom, že § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů (§ 34c téhož zákona) umožňuje více rovnocenných výkladů. S ohledem na zmiňované zásady je v takovém případě potřeba přijmout ten výklad, který je ve prospěch daňového subjektu a co nejméně zasahuje do jeho práv a svobod. Krajský soud přitom dostatečně nezdůvodnil, proč by výklad zastávaný stěžovatelem nebyl možný. Tím zatížil rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti. Výklad zastávaný krajským pak považuje stěžovatel za extrémně formalistický, ústavně nekonformní a v konečném důsledku i nespravedlivý, což dokládá odkazy na judikaturu Ústavního soudu. Stěžovatel splnil všechny formální i věcné požadavky pro uplatnění odpočtu a nelze mu jej odepřít toliko v důsledku nejednoznačné právní úpravy.

[17] Za nesprávné považuje stěžovatel i závěry soudu týkající se průběhu daňové kontroly. Stěžovatel v průběhu kontroly nejprve předložil aktualizované projekty výzkumu a vývoje, neboť odrážely skutečný stav věci. Nikdy však netvrdil, že se jednalo o písemné projekty vypracované a schválené před zahájením řešení projektu, jak nesprávně uvedl krajský soud. Po většinu doby trvání daňové kontroly nadto správce daně ověřoval splnění věcných požadavků projektů (existence ocenitelného prvku novosti a technické nejistoty), nikoliv požadavků formálních. Až v návaznosti na změnu výsledků kontrolního zjištění proto stěžovatel předložil původní projekty výzkumu a vývoje spolu s vysvětlením ohledně aktualizace dokumentů. Jeho vysvětlení přitom bylo logické a přesvědčivé a nevyvolávalo pochybnosti o zpracování a schválení projektů před začátkem jejich uskutečnění.

[18] Stěžovatel poukázal rovněž na enormní délku kontroly (více než dva roky), jakož i její nestandardní průběh (zpochybňování věcných požadavků a následně po rozptýlení pochybností zpochybnění požadavků formálních). S ohledem na tyto skutečnosti je přesvědčený, že správce daně byl podjatý a k neuznání nároku na odpočet byl motivovaný vidinou odměny (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2012, č. j. 1 As 89/2010 - 119).

[19] Závěrem stěžovatel namítá i nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí žalovaného. Již v řízení před krajským soudem uváděl, že žalovaný posuzoval oprávněnost nároku na odpočet toliko na základě aktualizovaných projektů výzkumu a vývoje, nikoliv na základě projektů původních. Soud k této námitce odkázal na bod 79 napadeného rozhodnutí, pominul však, že naprostá většina pasáží napadeného rozhodnutí, v nichž se žalovaný zabývá nesplněním formálních podmínek pro odpočet, vychází z hodnocení aktualizovaných projektů výzkumu a vývoje.

[20] Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil jak rozsudek krajského soudu, tak jemu předcházející napadené rozhodnutí a platební výměr.

IV. Vyjádření žalovaného

[21] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že podmínkou uplatnění odpočtu výdajů na výzkum a vývoj je sestavení jednoho projektu výzkumu a vývoje, jakožto prospektivního dokumentu. Na to upozorňují v rámci své rozhodovací činnosti i správní soudy, které dovodily, že povaha projektu brání tomu, aby byl průběžně doplňován (rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 16. 11. 2016, č. j. 52 Af 17/2016 - 84). Vzhledem k tomu, že výklad § 34 odst. 5, resp. 34c zákona o daních z příjmů je jasný, považuje žalovaný za irelevantní i kasační námitku týkající se zásady *in dubio mitius*, resp. *in dubio pro libertate*.

[22] Žalovaný nevylučuje, že v průběhu řešení projektů výzkumu a vývoje může dojít ke změnám údajů. Tato skutečnost by však měla být zaznamenána např. formou dodatku, který se stane součástí projektové dokumentace, nikoliv však zpětnou aktualizací samotného projektu. Stěžovatelem zvolená forma aktualizace údajů postrádá jakoukoli vypovídací hodnotu, neboť věrohodně neodráží změny v průběhu uskutečňování projektu tak, jak nastaly v čase.

[23] Pokud se jedná o Informaci Generálního finančního ředitelství, žalovaný uvedl, že jejím smyslem je toliko zvýšení informovanosti a právní jistoty daňových poplatníků. Tento dokument však nic nemění na skutečnosti, že již v rozhodném období bylo dotčené ustanovení zákona o daních z příjmů dostatečně jasné. Žalovaný rovněž odmítá, že by byl rozsudek krajského soudu, pokud se jedná o vypořádání se s Informací Generálního finančního ředitelství, nepřezkoumatelný. Z odůvodnění rozsudku je totiž zcela zřejmé, jaké stanovisko soud zaujal. Na odůvodnění rozsudku je nadto třeba nahlížet jako na celek. Není povinností soudu, aby se vypořádával detailně se všemi námitkami, které žalobce vznesl.

[24] Žalovaný dále uvádí, že správce daně v průběhu daňové kontroly souběžně prověřoval jak splnění věcných, tak formálních podmínek pro uplatnění odpočtu. U předložených projektů bylo zjištěno, že jsou v nich uvedeny osoby, které v době schválení projektu nebyly zaměstnanci stěžovatele. Až poté, co správce daně stěžovateli vytkl zjištěné nesrovnalosti, předložil stěžovatel údajné původní projekty, které již vytýkané nedostatky nevykazovaly. Jak původní, tak aktualizované verze však obsahují shodné datum vytvoření a schválení. Údajná aktualizace však měla být provedena později, v takovém případě tedy muselo dojít k antedataci. Žalovaný zdůrazňuje, že zaznamenávání změn v projektu nelze řešit zpětnou aktualizací projektu k datu jeho schválení. V případě uznání postupu stěžovatele by došlo k otevření cesty pro nedodržování povinnosti stanovené v § 34 odst. 5, resp. § 34c zákona o daních z příjmů. Jakýkoliv daňový subjekt by mohl odstraňovat nedostatky projektu až následně po jejich odhalení správcem daně.

[25] Žalovaný se ohradil i vůči tvrzení stěžovatele ohledně podjatosti správce daně. Odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebyl uznán z důvodu nesplnění formálních náležitostí projektu, v takovém případě je podjatost úředních osob prakticky vyloučena (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2018, č. j. 3 Afs 304/2016 - 37). Zákonnost dodatečného platebního výměru následně potvrdil i žalovaný, o jehož nepodjatosti nelze mít žádných pochyb (na úřední osoby žalovaného se příslib cílových odměn v souvislosti s odpočty na podporu výzkumu a vývoje nikdy nevztahoval). V posuzované věci je třeba srovnat přístup potenciálně podjaté osoby s tím, jak by si počínala osoba nepodjatá (viz rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 1. 2020, č. j. 52 Af 38/2019 - 83). Ze správního spisu je přitom patrné, že správce daně postupoval standardně. Stěžovatel jednal v rozporu se stanovenými podmínkami pro vypracování projektů výzkumu a vývoje, není tedy pravdou, že by k doměření daně došlo

v důsledku podjatosti úředních osob. Ani z případného motivačního způsobu odměňování úředních osob přitom nelze dovozovat jejich podjatost *en bloc*, jak potvrzuje i judikatura správních soudů.

[26] Žalovaný tedy považuje kasační stížnost za nedůvodnou a navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[27] Nejvyšší správní soud posuzoval splnění podmínek řízení, přičemž shledal, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou a jedná se o kasační stížnost, která je ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, současně zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by byl nucen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[28] Kasační stížnost není důvodná.

[29] Z povahy věci je Nejvyšší správní soud povinen vypořádat nejprve tvrzení stěžovatele stran nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu. Již v rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, tento soud akcentoval, že *„[n]ení-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá.“* V obdobném duchu se nese i navazující judikatura, která zásadně pohlíží na nevypořádání žalobních námitek jako na důvod pro zrušení rozhodnutí krajského soudu (srov. kupříkladu rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 12. 2009, č. j. 8 Afs 73/2007 - 78, či ze dne 24. 3. 2010, č. j. 1 Afs 113/2009 - 69, č. 2065/2010 Sb. NSS). Bohatá rozhodovací praxe se váže též k otázce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí z důvodu jeho nesrozumitelnosti (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Azs 94/2007 - 107, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 -75, či ze dne 22. 9. 2010, č. j. 3 Ads 80/2009 - 132).

[30] V nyní posuzované věci nicméně Nejvyšší správní soud žádnou takovou vadu napadeného rozsudku neshledal. Krajský soud vypořádal všechny žalobní námitky stěžovatele, přičemž z odůvodnění rozsudku je seznatelné, jakými úvahami byl při rozhodování věci veden a proč považoval námitky stěžovatele za nedůvodné. Odůvodnění rozsudku je vnitřně konzistentní a netrpí ani žádnými jinými nedostatky, pro něž by bylo nesrozumitelné. Námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu (ať již jako celku, či pouze ve vztahu k vypořádání některých žalobních námitek) je tedy nedůvodná.

[31] Pokud se jedná o zbylé námitky, Nejvyšší správní soud předesílá, že stěžovatel předložil velmi rozsáhlou kasační stížnost, v níž z mnoha různých hledisek zpochybnil správnost závěrů krajského soudu, potažmo žalovaného. Vzhledem k tomu, že jednotlivá kasační tvrzení se vzájemně prolínají a překrývají, což činí mnohdy argumentaci stěžovatele poněkud nepřehlednou, nepovažuje Nejvyšší správní soud za účelné odpovídat na každou jeho dílčí námitku. Z judikatury Ústavního soudu vyplývá, že „*[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*“ (viz nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08). Povinnost soudu řádně odůvodnit své rozhodnutí není nutno

dle Ústavního soudu pojímat tak široce, že by bylo třeba vždy vyslovit podrobnou odpověď na každý argument účastníka řízení (např. nálezy ze dne 5. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 201/04, či ze dne 30. 5. 2006, sp. zn. I. ÚS 116/05). Optikou citované judikatury Nejvyšší správní soud přistoupí k vypořádání kasačních námitek stěžovatele, přičemž v případě názorové shody s krajským soudem na některých místech odkáže toliko na příslušnou pasáž odůvodnění přezkoumávaného rozsudku.

[32] V nyní projednávané věci je mezi účastníky řízení sporné, zda stěžovatel prokázal, že sepsal a schválil dotčené projekty výzkumu a vývoje před započetím s jejich řešením. Nejvyšší správní soud předně pro snazší orientaci uvádí, že v rozhodném období došlo k novelizaci relevantních ustanovení zákona o daních z příjmů a zákonodárce s účinností od 1. 1. 2014 přesunul požadavky týkající se vymezení projektu výzkumu a vývoje do samostatného ustanovení – nového § 34c zákona o daních z příjmů (dříve § 34 odst. 5 téhož zákona). Obsahově však zákonná úprava nedoznala zásadních změn a požadavky na formální náležitosti projektu výzkumu a vývoje zůstaly totožné.

[33] Podle § 34c odst. 1 zákona o daních z příjmů (v rozhodném znění) platí, že „*[p]rojektem výzkumu a vývoje se rozumí dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji podle zákona upravujícího podporu výzkumu a vývoje a který obsahuje a) základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou 1. obchodní firma nebo název a adresa sídla poplatníka, je-li poplatníkem daně z příjmů právnických osob, 2. jméno, adresa sídla podnikatele a adresa místa trvalého pobytu poplatníka, je-li poplatníkem daně z příjmů fyzických osob, 3. daňové identifikační číslo, pokud bylo přiděleno, b) dobu řešení projektu, kterou je doba ode dne zahájení do dne ukončení řešení projektu, c) cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, d) předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, e) jména všech osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, f) způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, g) den a místo schválení projektu, h) jméno a podpis odpovědné osoby za projekt výzkumu a vývoje.*“ Podle odstavce 2 téhož ustanovení „*[p]rojekt výzkumu a vývoje musí být schválen poplatníkem před zahájením jeho řešení.*“

[34] Je tedy zjevné, že zákon o daních z příjmů předepisuje řadu formálních podmínek, jejichž splnění je jedním z předpokladů k uznání odpočtu výdajů (nákladů) na výzkum a vývoj od základu daně. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že písemný projekt výzkumu a vývoje není dokumentem samoúčelným, neboť slouží jako základní a ucelený dokument, jímž daňový subjekt správci daně prokazuje nárok na uplatnění odpočtu od základu daně. Současně se jedná o 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 (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu 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).

[35] Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014 - 56, zdůraznil, že jednou z esenciálních podmínek pro uplatnění odpočtu výdajů na výzkum a vývoj je skutečnost, že projekt výzkumu byl zpracován před zahájením řešení projektu, tj. jedná se o dokument prospektivní. Stěžovatel trvá na tom, že splnění uvedené podmínky prokázal. Tomuto tvrzení však Nejvyšší správní soud nepřisvědčil.

[36] V daňovém řízení je to primárně daňový subjekt, koho tíží důkazní břemeno. Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, daňový subjekt prokazuje „*všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*“. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005,

č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, č. 1022/2007 Sb. NSS, daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, nýbrž je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu dále platí, že *„pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence*". Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje „*skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem"*. Prokáže-li správce daně důvodné pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví daňového subjektu, přesouvá se důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí předložením dalších důkazů pochybnosti správce daně rozptýlit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017 - 71). Uvedené závěry jsou plně aplikovatelné i na nyní projednávanou věc týkající se splnění podmínek pro odpočet výdajů od základu daně v rámci realizace projektu výzkumu a vývoje.

[37] V posuzované věci se jedná o situaci, kdy stěžovatel při zahájení kontroly předložil projekty výzkumu a vývoje, v průběhu daňové kontroly však správce daně odhalil v těchto projektech nesrovnalosti. Především zjistil, že obsahují údaje, které nemohly být stěžovateli v době před datem deklarovaného schválení projektů známy (v projektech figurovaly osoby, které nebyly v rozhodné době zaměstnanci stěžovatele a jeden z projektů počítal s pokračováním projektu i po předpokládaném datu dokončení). Na základě těchto skutečností pojal správce daně pochybnosti o splnění podmínek podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, resp. § 34c téhož zákona v pozdějším znění, a to konkrétně ohledně vyhotovení a schválení projektů před započetím s jejich řešením, které stěžovatel nerozptýlil. Až v závěru kontroly (poté, co správce daně seznámil stěžovatele s výsledky kontrolních zjištění) předložil stěžovatel dokumenty, které označil za původní projekty výzkumu a vývoje s tím, že dříve předložené listiny představovaly toliko aktualizované verze projektů. Listiny označené za původní projekty již vytýkané nedostatky neobsahovaly.

[38] Nejvyšší správní soud je přesvědčený, že v posuzovaném případě správce daně zcela oprávněně pojal podezření, že projekty výzkumu a vývoje byly vyhotoveny až dodatečně. Tyto pochybnosti přitom nemohly rozptýlit ani později předložené listiny označené za původní projekty. Stěžovatel trvá na tom, že důvodem existence dvou verzí týchž projektů bylo provedení aktualizace původních projektů takovým způsobem, aby odrážely aktuálně panující stav. Kasační soud nikterak nezpochybňuje, že v průběhu řešení projektů může docházet ke změnám povinných údajů projektové dokumentace. Ve shodě s krajským soudem má však za to, že daňový subjekt musí změny zaznamenat tak, aby nevznikly pochybnosti o vyhotovení projektu výzkumu a vývoje jakožto prospektivního dokumentu. Těmto požadavkům stěžovatel nedostál. Jeho postup totiž vyústil v podezření, že listiny označené za původní projekty vyhotovil až dodatečně v reakci na pochybnosti správce daně. To tím spíše, že verze označené za aktualizace projektů byly opatřeny stejným datem vyhotovení jako později předložené listiny označené za původní projekty. Jak tedy správně uvedl již žalovaný, pokud by stěžovatel aktualizované verze vyhotovil až v průběhu řešení projektu, je zjevné, že je musel antedatovat. Nejvyšší správní soud se proto ve vztahu k posouzení náhledu na dvě předložené verze projektů zcela ztotožňuje s právním hodnocením krajského soudu, přičemž v podrobnostech odkazuje na body 61 – 71 napadeného rozsudku.

[39] Nejvyšší správní soud v této souvislosti doplňuje, že za zcela nepřípadnou považuje argumentaci stěžovatele judikaturou k uplatňování zásady *in dubio mitius*, potažmo *in dubio pro libertate*. V posuzované věci se totiž nejedná o případ nejednoznačné právní úpravy. Zákon způsob aktualizace povinných údajů obsažených v projektech výzkumu a vývoje neupravuje. Stanoví však striktní formální náležitosti písemných projektů výzkumu a vývoje, jakož

i podmínku, že tyto projekty musí být vyhotoveny před započetím s jejich řešením. Daňové subjekty tedy měly v rozhodném období možnost samy zvážit, jakým způsobem změny v projektech výzkumu a vývoje zachytí. V zájmu prokázání vyhotovení projektu výzkumu a vývoje jakožto prospektivního dokumentu tak ovšem musely činit tím způsobem, aby byl původní projekt zachován a aby byly provedené změny zachyceny v čase tak, jak k nim postupně docházelo. Stěžovatel trvá na tom, že jím provedený způsob aktualizace povinných údajů byl přípustný. Zcela však pomíjí, že důvodem odepření odpočtu na výdaje výzkumu a vývoje nebylo chybné provedení aktualizace projektů, ale neprokázání vyhotovení projektů před jejich schválením a započetím s řešením projektu. Jinak řečeno, stěžovatel neunesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání, že z jeho strany došlo k aktualizaci projektů a že dodatečně předložené listiny skutečně představovaly původní projekty a nikoliv dokumenty vyhotovené *ex post*, jimiž se pokusil odstranit nedostatky dříve předložených listin (později stěžovatelem označených za aktualizované verze projektů). Na zde uvedeném nic nemění ani skutečnost, že Generální finanční ředitelství později v zájmu posílení právní jistoty daňových subjektů zveřejnilo informaci, která blíže specifikuje, jakým způsobem mohou (avšak nemusí) daňové subjekty postupovat při aktualizaci údajů v projektech výzkumu a vývoje.

[40] S ohledem na zde uvedené považuje Nejvyšší správní soud za nedůvodnou i námitku stěžovatele, že napadené rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné, neboť žalovaný nepřihlédl k deklarovaným původním verzím projektů. Z napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé, že i žalovaný vyjádřil přesvědčení o nemožnosti aktualizovat projekty výzkumu a vývoje tak, jak dle svého tvrzení činil v nynější věci stěžovatel. Později předložené verze dokumentů (údajné původní projekty) nerozptýlily pochybnosti ohledně toho, zda byly projekty vyhotoveny jakožto prospektivní dokumenty.

[41] Závěrem kasační soud pouze ve stručnosti dodává, že s námitkou ohledně podjatosti úředních osob v návaznosti na motivační způsob odměňování se již náležitě vypořádal krajský soud v bodech 57 - 60 napadeného rozsudku. Přitom zohlednil i závěry vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018 - 113, avšak dospěl k závěru, že v posuzované věci nic nenasvědčuje tomu, že by dotčené úřední osoby jednaly z jiných pohnutek, než ve snaze o důsledné dodržování zákona o daních z příjmů. S tímto hodnocením se Nejvyšší správní soud ztotožňuje a doplňuje, že nepovažuje nic nestandardního na tom, pokud správce daně v průběhu kontroly reagoval na dosavadní zjištění, v důsledku čehož se postupně více zaměřil na posuzování splnění formálních podmínek projektu (vyhotovení projektů před zahájením jejich řešení). Takový postup je zcela pochopitelný, neboť v počáteční fázi kontroly neměl povědomost o tom, že v předložených projektech jsou uvedeny osoby, které toho času nebyly zaměstnanci stěžovatele. Uvedené skutečnosti vyšly najevo až v závěru kontroly. To však nic nemění na tom, že správce daně již dříve souběžně kontroloval jak splnění věcných, tak formálních podmínek pro uplatnění odpočtu na projekty výzkumu a vývoje.

[42] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že neshledal existenci stěžovatelem vytýkaných nedostatků napadeného rozsudku. Naopak má za to, že krajský soud o věci uvážil zcela správně a své závěry logicky a přesvědčivě zdůvodnil.

VI. Závěr a náklady řízení

[43] Kasační soud nepovažuje námitky stěžovatele za důvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[44] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 12. října 2021

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu