



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **J. D.**
zastoupený daňovým poradcem Ing. Michalem Faustem
sídlem Ke Klenči 2469, 413 01 Roudnice nad Labem

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 9. 2018, č. j. 42718/18/5200-10422-708855,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce napadl žalobou dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v záhlaví specifikované rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání proti rozhodnutí (dodatečnému platebnímu výměru) Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 2. 2018. Správce daně doměřil

žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015 ve výši 433 875 Kč, zároveň žalobci sdělil výši penále z doměřené daně (86 775 Kč).

2. Podle finančních orgánů si žalobce neoprávněně uplatnil odpočet od základu daně dle § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), ve výši 2 892 487 Kč. Finanční orgány hodnotily projekt výzkumu a vývoje prototypového laserového řezacího automatu SLA – 2000, vyrobeného žalobcem pro společnost Nessap s.r.o., IČO 28850289 (dále jen „Nessap“). Dospěly přitom k závěru, že žalobcem předložený projekt nesplňoval ani formální náležitosti projektu výzkumu a vývoje definované v § 34c zákona o daních z příjmů, proto se již nezabývaly otázkou, zda daný projekt materiálně naplnil definici vývoje a výzkumu uvedenou v § 2 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (dále jen „zákon o podpoře výzkumu a vývoje“).

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

3. Žalobce polemizuje se závěry, k nimž žalovaný dospěl při hodnocení předmětného projektu výzkumu a vývoje.
4. Ve vztahu k *prokazování předpokládaného data zahájení řešení projektu* nesouhlasí s tvrzením, že nesplnil podmínku uvedenou v § 34c odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, protože neprokázal, že datum 1. 11. 2013 bylo skutečným datem zahájení řešení projektu. Namítl, že naplnění projektu je závislé na mnoha faktorech, které nelze v době jeho vypracování předpokládat. Výzkum a vývoj nelze detailně naplánovat, protože obsahuje prvek nejistoty. Správce daně měl pochybnosti o datu deklarovaném v projektu, proto žalobce vyzval, aby jej prokázal. Tím se pokusil opětovně přenést důkazní břemeno na žalobce. Porušil tak § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), protože nejde ze strany žalobce o údaj tvrzený, ale předpokládaný. Žalovaný může maximálně docílit závěru, že se skutečný termín zahájení řešení projektu odchyluje od okamžiku předpokládaného v projektu, což ale nemůže být skutečnost svědčící v neprospěch žalobce. Podmínce uvedené v § 34c odst. 1 zákona o daních z příjmů totiž vyhovuje jak termín zahájení řešení 1. 11. 2013 (deklarovaný žalobcem), tak například termín 25. 11. 2013, který uvádí jako počáteční možný termín žalovaný. Oběma těmito termíny předchází datum zpracování projektu.
5. Žalovaný dále uvedl, že projekt nemůže být zahájen dříve, než se daňový subjekt dozví, co má být přesně předmětem zakázky a jaké jsou prostorové limity a požadavky na umístění stroje. Podle názoru žalobce je ale legitimní i takové pojetí, v němž je zahájení projektu spojeno s momentem, kdy daňový subjekt vnímá přesný, byť v obecné rovině definovaný, novátorský úkol (např. řešení provozu laserového zařízení v omezeném prostoru), přičemž s podmínkami konkrétní realizace projektu se seznamuje až v době zpracování projektu nebo po jeho dokončení. Konstatování žalobce, že projekt byl fakticky zahájen 12. 11. 2013 prohlídkou pracoviště, tak není v rozporu s tvrzením, že zahájení řešení projektu nastalo 1. 11. 2013. Žalobce neztotožňuje první reálný organizační krok se zahájením celého řešení. Žalobce navíc získal konkrétní parametry zadání již v souvislosti s prvním výběrovým řízením v létě roku 2013, kdy měl již také k dispozici zadávací dokumentaci. V druhém kole byla zadávací dokumentace naprosto stejná. V této souvislosti žalobce odkázal na zadávací dokumentaci prvního a druhého výběrového řízení a na zápis o převzetí zadávací dokumentace k prvnímu výběrovému

řízení společnosti Nessap. Žalobce uvedl informaci o znalosti požadavků vyhlášovatele výběrového řízení před zahájením druhého kola výběrového řízení již ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. V rámci daňové kontroly nebyl vyzván k prokazování této skutečnosti, měl ji tedy za nespornou.

6. Správce daně i žalovaný dle žalobce používají nepřesnou terminologii. Pojem „projekt“ používají jak ve smyslu souhrnného dokumentu, ve kterém žalobce vymezil pro účely uplatnění odpočtu před zahájením řešení projektu svou činnost ve výzkumu či vývoji, tak ve smyslu vlastního řešení projektu. Správce daně v důsledku toho formuloval své otázky nejednoznačně a žalobce na ně nemohl dát jasnou odpověď.
7. Ve vztahu k *podobě formulace cílů* žalobce namítl, že zákon nespecifikuje míru konkrétnosti definovaných cílů, pouze si vyhrazuje jejich vyhodnotitelnost. Důraz žalovaného na detailní specifikaci je v rozporu se zásadou *in dubio pro reo* a je projevem přepjatého formalismu. Žalobce ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění zevrubně rozvedl cíle projektu s důrazem na znaky výzkumu a vývoje. Správce daně ale namísto toho, aby doplněné informace využil ke komplexnímu zhodnocení projektu, měl snahu na zdánlivých formálních nedostacích projektu vyloučit možnost odpočtu. Žalobce se dále domnívá, že posouzení míry specifikace cílů v kontextu jejich vyhodnotitelnosti není v daném případě v kompetenci pracovníků správce daně. Posouzení souvisí s technickými aspekty projektu, správce daně tak měl za tímto účelem ustanovit znalce. K odkazu na manuál Frascati žalobce namítl, že neměl důvod zohledňovat zákonem nezmiňovanou metodiku.
8. Žalovaný dále rozporoval *podobu přehledu předpokládaných výdajů*. Žalobcem v projektu uvedená tabulka neobsahuje rok 2013, ve kterém nebyly předpokládány žádné výdaje. Celková částka (6 800 000 Kč) je pak součtem výdajů za roky 2014 (300 000 Kč) a 2015 (6 500 000 Kč). Zákon nestanoví, že je třeba v projektu uvádět i rok s nulovými výdaji, žalovaný (na rozdíl od správce daně) na tom ale trvá. Podle žalobce je lpění žalovaného na přítomnosti řádku s nulovou hodnotou projevem přepjatého formalismu.
9. Žalobce nesouhlasí ani se závěry žalovaného týkajícími se *prokazování předpokládaného způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků*. Namítl, že požadavek na zaznamenávání dílčích úspěchů a neúspěchů nemá zákonnou oporu. V daném projektu neexistovaly žádné dílčí úspěchy, existoval pouze jeden úspěch – vyrobení prototypu stroje požadovaných vlastností. Žalobce dále zopakoval argumentaci, že údaje obsažené v projektu jsou předpokládány, nikoliv tvrzené – správce daně jej tak nemůže vyzývat k tomu, aby tyto údaje prokázal. Žalobce připouští toliko povinnost prokázat skutečné (nikoliv tedy předpokládány) způsoby kontroly a hodnocení, které jsou odvislé od reálného vývoje okolností projektu a mohou se rozcházet s projektovými představami.
10. Žalobce provedl vyhodnocení etap výzkumného projektu (což dokládá 7 listin založených ve spise), vyhodnocení dosažených výsledků bylo provedeno po celkové realizaci stroje (o tom, že stroj dosahoval požadovaných vlastností, svědčí převzetí stroje zadavatelem, což žalobce dokládá předávacím protokolem). Průběžná kontrola a hodnocení řešení nemohly být prováděny v průběhu realizace stroje, protože výsledné vyhodnocení výskytu prvků novosti je podmíněno finální funkčností stroje. V průběhu 5., 6. a 7. fáze se vývojový tým scházel téměř denně, o čemž nebyly vedeny zápisy (z důvodu nepřiměřené administrativní náročnosti). Problémy vzniklé z výstavby stroje

byly řešeny okamžitě a rozděleny mezi jednotlivé členy týmu ústně. Nebylo nutné pořizovat zápisy o rozdělení úkolů, protože ty byly konkrétní a krátkodobé. Tento postup je možné prokázat svědeckými výpověďmi členů týmu. Žalobce ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění podrobně popsal způsoby kontroly a vyhodnocování projektu, které vyhovovaly podmínkám realizace projektových prací, tj. postupy reálně prováděné, jak je umožnil charakter projektu. Jejich provedení následně prokázal. Bagatelizace předložených důkazů žalovaným je opět projevem formalismu.

11. Žalovaný konstatoval, že k formálním náležitostem projektu patří nejen uvedení veškerých údajů požadovaných zákonem, ale také prokázání skutečností tvrzených v projektu. Odkázal přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017 – 53. Podle žalobce ale z daného rozsudku nic takového neplyne.
12. Žalobce dále namítl, že některé z žalovaným citovaných rozsudků byly vydány až po skončení předmětného zdaňovacího období. V této souvislosti se žalobce dovolává požadavku právní jistoty, ochrany legitimního očekávání a nepřípustnosti retroaktivity a retroaktivního výkladu právních norem.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného k žalobě

13. K námitkám týkajícím se *prokazování předpokládaného data zahájení řešení projektu* žalovaný uvedl, že žalobce chybně vykládá pojem „okamžik zahájení projektu“. Tento okamžik ztotožňuje s momentem, kdy se začal předmětnou problematikou obecně zabývat. Avšak například studie proveditelnosti či pouhé myšlenkové úvahy nepatří mezi činnosti, které lze zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje. Projekt tak nemohl být zahájen dříve, než se žalobce dozvěděl, co má být přesně předmětem zakázky a jaké jsou prostorové limity a požadavky na umístění stroje. Zadávací dokumentace přitom byla žalobci zaslána až 7. 11. 2013 a místo realizace si žalobce prohlédl až dne 12. 11. 2013. O tom, že byl na předmětnou zakázku vybrán, se žalobce dozvěděl až 25. 11. 2013. Další pochybnosti správce daně vznikly také s ohledem na skutečnost, že žalobce zpracoval i předpokládaný odhad nákladů bez znalosti předmětné zadávací dokumentace.
14. Žalobce se snaží vzbudit dojem, že projekt výzkumu a vývoje představuje pouze rámcový dokument, který nemusí plně odpovídat realitě, jelikož skutečnosti v něm uvedené se mohly v průběhu realizace projektu změnit, s čímž žalovaný nesouhlasí. Žalovaný naopak považuje roli projektu při prokazování zákonných podmínek pro přiznání odpočtu za zásadní. Žalobce by byl určitě schopen vypracovat projekt splňující zákonné náležitosti, pokud by tak učinil až v době, kdy měl k dispozici zadávací dokumentaci a požadavky zadavatele. Žalobce byl zároveň povinen prokázat skutečnosti tvrzené v projektu, jak vyplývá z judikatury správních soudů.
15. K tvrzení žalobce, že potřebné informace pro vypracování projektu získal již dříve, žalovaný uvedl, že žalobce dané tvrzení nijak neprokázal. Žalobce byl v daňovém řízení vyzván k doložení celého průběhu zakázky, správce daně není povinen vyzývat žalobce k prokázání každé jednotlivé skutečnosti.
16. Ve vztahu k námitkám týkajícím se *formulace cílů* žalovaný uvedl, že žalobce stanovil cíle projektu obecně a nekonkrétně. Formulované cíle neobjasňují základní podstatu činnosti výzkumu a vývoje a není z nich zřejmé, zda měl výzkumnou a vývojovou činností vzniknout zcela nový a jedinečný výsledek dosud nikde nepoužívaný, anebo měl vzniknout výsledek, který se svojí podstatou blíží výsledku již užívanému. Speciální

řešení či originální konstrukci nelze vyhodnotit, jestliže v projektu není uvedeno, jakého stavu se má dosáhnout a jaký je běžný způsob řešení. V projektu nejsou specifikovány ani konkrétní technické požadavky a technický stav, stejně tak chybí popis podstatných vlastností unikátního řešení. S ohledem na absenci jakékoliv specifikace nelze považovat žalobcem vymezené cíle za vyhodnotitelné. Zároveň platí, že dodatečné vytyčení cílů nemůže nahradit povinnou náležitost projektu. Správce daně tak posuzoval skutečnosti uvedené v projektu, nikoliv dodatečně uvedené skutečnosti. Vypracování znaleckého posudku také nebylo zapotřebí, neboť v posuzovaném případě nebyly šetřeny konkrétní technické aspekty projektu a žalobce netvrdil žádné skutečnosti, které by pracovníci správce daně nebyli schopni posoudit.

17. K námitkám ohledně *přehledu předpokládaných výdajů* žalovaný uvedl, že zákonodárce zařadil mezi nezbytné náležitosti projektu předpokládané celkové výdaje na řešení projektu a předpokládané výdaje v jednotlivých letech řešení projektu. Pokud byl projekt plánován již od roku 2013, měly v něm být logicky uvedeny i výdaje na rok 2013.
18. Nedůvodné jsou podle žalovaného také námitky týkající se *prokazování předpokládaného způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků*. Byl to právě žalobce, kdo vymezil způsob kontroly, a to tak, že výsledky výzkumu budou vyhodnocovány na pravidelných schůzkách vývojových pracovníků. Pokud si poplatník stanoví v projektu způsob kontroly postupů řešení projektu nebo způsob hodnocení dosažených výsledků, pak o těchto skutečnostech musí existovat důkazní prostředky. Žalobcem předložené dokumenty ale obsahovaly pouze závěrečné hodnocení jednotlivých etap, nelze je tak považovat za důkazní prostředky o průběžném hodnocení projektu. Žalovaný opětovně zdůraznil, že k formálním náležitostem projektu výzkumu a vývoje patří nejen uvedení veškerých náležitostí dle § 34c zákona o daních z příjmů, ale také prokázání skutečností tvrzených v projektu.

IV. Posouzení věci krajským soudem

19. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního. O věci samé rozhodl bez jednání, neboť žalobce i žalovaný udělili k takovému projednání věci souhlas dle § 51 odst. 1 s. ř. s.
20. Jádrem sporu v této věci je otázka, zda žalobce byl oprávněn uplatnit odpočet na podporu výzkumu a vývoje v případě výdajů (nákladů), které vynaložil při realizaci projektu prototypového laserového řezacího automatu SLA – 2000.
21. Podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů může poplatník uplatnit odpočet na podporu výzkumu a vývoje. Podstatou tohoto zvýhodnění je zavedení zvláštní položky odčitatelné od základu daně, a to ve výši nákladů (výdajů), které poplatník v rámci svých aktivit v oblasti výzkumu a vývoje vynaložil. Dochází tak ke dvojímu uplatnění příslušných nákladů, neboť náklady vynaložené na výzkum a vývoj je možné uplatnit jako náklad ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů) a poté totožné náklady uplatnit ještě jednou jako odpočet na podporu výzkumu a vývoje (ve formě položky odčitatelné od základu daně).
22. Smyslem poskytnutí výhody daňovému subjektu spočívající ve dvojím uplatnění nákladů vynaložených na činnosti výzkumu a vývoje je podpora zájmu státu na provádění výzkumu a vývoje jak specializovanými osobami (vědecké ústavy), tak také

podnikatelskými subjekty. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 7. 2018, č. j. 1 Afs 97/2018 – 41, úmyslem zákonodárce bylo „podpořit provádění výzkumu a vývoje vlastními pracovníky, a tím tedy zvýšit zájem podnikatelských subjektů o kvalifikované zaměstnance, což může pozitivně vést ke zvýšení poptávky po vysoce vzdělaných pracovních silách a tudíž i ke zvýšení jejich zaměstnanosti. Není-li daňový subjekt schopen zajistit celý výzkumný a vývojový proces z vlastních (ať již materiálních či pracovních) zdrojů, nemůže využívat daňové zvýhodnění právě u těch činností, které sám nezajišťuje. Smyslem úpravy je stimulovat tyto osoby v investování tzv. rizikového kapitálu do výzkumu a vývoje, tedy vytváření podmínek pro výzkum a vývoj uvnitř podniku“ (viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2011, č. j. 8 Afs 13/2011 – 81).

23. Z důvodu vysoké atraktivity uvedeného institutu pro daňové subjekty ovšem zákon zároveň předepisuje určité formální a materiální podmínky, které je třeba pro jeho úspěšné uplatnění splnit.
24. Hlavní formální podmínkou je vypracování tzv. projektu výzkumu a vývoje před zahájením řešení projektu. Zákon o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013 stanovil náležitosti projektu v § 34 odst. 5 (dnes jsou tyto náležitosti obdobně vymezeny v § 34c téhož zákona). Podle uvedeného ustanovení projekt výzkumu a vývoje musí obsahovat „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 vyhodnotitelné 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.“
25. Nutno dodat, že nesplnění této formální podmínky je v judikatuře správních soudů hodnoceno jako dostatečný důvod pro nepřiznání odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Nejedná se o přepjatý formalismus, ale o nástroj k zabránění zneužívání uvedeného institutu (viz rozsudek krajského soudu ze dne 26. 8. 2013, č. j. 31 Af 80/2012 – 25, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014 – 56, ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016 – 20, a ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017 – 53).
26. V nyní posuzované věci žalobce předložil správci daně projekt výzkumu a vývoje z 1. 11. 2013, jehož cílem je „kompletní návrh a realizace prototypu laserového řezacího CNC automatu SLA – 2000. Stroj bude mít novou konstrukci pracovního automatu, unikátní konstrukci výměnných stolů a ochranného boxu. Speciálně řešený bude celý rozvaděč a originální bude i koncepce umístění laserového a chladicího agregátu“. Doba řešení projektu je vymezena následovně: od 1. 11. 2013 do 30. 6. 2015. Předpokládané celkové výdaje projekt uvádí tímto způsobem (v tis. Kč): mzdy 300, materiál 6500, celkem tedy 6 800 000 Kč. V projektu jsou dále vyjmenovány osoby, které budou odborně zajišťovat jeho řešení. Na závěr je v projektu vymezen způsob kontroly a hodnocení postupu jeho

řešení a dosažených výsledků: „Firma Jaroslav Dundálek se řídí vnitřními procedurami tak, aby zabezpečila, že vývoj nových produktů je realizován strukturovaným a plánovaným způsobem. Aktivita společnosti v oblasti VaV jsou realizovány v ohraničeném projektu a výsledky výzkumu jsou vyhodnocovány na pravidelných schůzkách vývojových pracovníků. Projekt bude rozdělen do následujících etap a kontroly výsledků se budou provádět po těchto krocích: 1. Idea, 2. Studie proveditelnosti, 3. Konstrukční návrh stroje, 4. Vývojová fáze, 5. Výroba či nákup komponent, 6. Konstrukce prototypu, 7. Testování“.

27. Krajský soud souhlasí s finančními orgány, že uvedený projekt nesplňuje základní náležitosti projektu výzkumu a vývoje stanovené v zákoně o daních z příjmů.
28. Za zásadní soud považuje především absenci jasného vymezení cíle projektu. Povinností daňového subjektu je stanovit v projektu jeho „cíle, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení.“ Cílem výzkumné a vývojové činnosti musí být dosažení jedinečného řešení, které lze odlišit od běžné činnosti inovačního charakteru. Základním kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních (příbuzných) činností je přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty (viz § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků). Z těchto důvodů je nutné formulovat cíl v projektu výzkumu a vývoje „dostatečně jasně, aby bylo zřejmé, v čem daňový subjekt spatřuje prvek novosti, resp. prvek odstranění technické nejistoty, v čem se řešení liší od současného stavu a jaký bude jeho přínos“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 77/2017 – 53).
29. Výše citované vymezení cíle projektu obsažené v žalobcem předloženém projektu výzkumu a vývoje je však natolik obecné a nekonkrétní, že vůbec neumožňuje vyhodnocení projektu po jeho ukončení. Jak výstižně uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, z takto vymezeného cíle nevyplyvá, proč nelze použít stávající vyráběné laserové řezací automaty a proč je třeba vyvíjet nové řešení. Žalobcem předložený projekt hovoří o „nové konstrukci pracovního automatu“, o „unikátní konstrukci výměnných stolů a ochranného boxu“ atd., aniž by tato vágní tvrzení jakkoli blíže technicky specifikoval. Chybí popis řešení stávajících vyráběných laserových řezacích automatů a jejich nedostatků, a tak ani nelze posoudit, zda je řešení dosažené žalobcem skutečně jedinečné. O uvedených závěrech soud nemá žádné pochybnosti, nevidí tak prostor pro aplikaci zásady *in dubio pro reo*, které se dovolává žalobce.
30. K námitce žalobce, že cíle projektu podrobně rozvedl ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, krajský soud uvádí, že projekt výzkumu a vývoje musí být zpracován před zahájením řešení projektu. V této době musí obsahovat všechny zákonem požadované náležitosti. Nedostatky projektu výzkumu a vývoje nelze napravit teprve v průběhu daňové kontroly (a dávno poté, co byl projekt realizován).
31. Soud nepřisvědčil ani námitce, že pracovníci správce daně nebyli v daném případě kompetentní k posouzení míry specifikace cílů. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu správce daně zpravidla nedisponuje dostatečnými technickými znalostmi k posouzení důkazních prostředků technické povahy navržených za účelem prokázání přítomnosti ocenitelného prvku novosti a technické nejistoty u přezkoumávaných projektů výzkumu a vývoje (viz např. rozsudek ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014 – 119). V nynějším případě však nebylo nutné věcně posuzovat přítomnost ocenitelného prvku novosti a technické nejistoty, neboť cíle projektu byly stanoveny zcela obecně. K

závěru o nekonkrétnosti vymezených cílů nebylo zapotřebí žádných hlubších technických znalostí, takový závěr si mohli učinit pracovníci správce daně a stejně tak si jej může učinit i soud, pomoc znalce k tomu není zapotřebí.

32. Lze tedy shrnout, že žalobcem předložený projekt výzkumu a vývoje neobsahuje dostatečně jasné vymezení cíle projektu, které by bylo vyhodnotitelné po jeho ukončení. Jedná se přitom o podstatnou náležitost projektu. Žalobcem předložený projekt vykazuje i další nedostatky (viz níže). Soud tyto nedostatky považuje za méně významné, samy o sobě by nutně nemusely vést k nepřiznání odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Absence jasného vymezení cíle projektu ve spojitosti s dalšími dílčími nedostatky však bezpochyby odůvodňuje závěr, že žalobce nesplnil formální podmínky k přiznání odpočtu na podporu výzkumu a vývoje.
33. Finanční orgány žalobci dále vytkly, že v předloženém projektu výzkumu a vývoje nejsou uvedeny *předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu*. Krajský soud k tomu uvádí, že v projektu jsou skutečně uvedeny pouze celkové předpokládané výdaje, a to ve výši 6 800 000 Kč. Žalobce sice v průběhu daňové kontroly sdělil správci daně, že došlo k chybě a „změnil“ text „mzdy“ na „2014“ a text „materiál“ na „2015“. Žalovaný však hodnotil dané sdělení jako účelové, přičemž uvedl, že pokud žalobce předpokládal výdaje pro rok 2013 ve výši 0 Kč, měl je v tabulce předpokládaných výdajů uvést jako samostatnou položku. Nejde tedy pouze o to, že by žalovaný přehnaně formalisticky lpěl na přítomnosti řádku s nulovou hodnotou, jak namítl žalobce v žalobě. Žalobce opomíjí skutečnost, že žalovaný vyhodnotil popsanou „změnu“ projektu provedenou v průběhu daňové kontroly jako účelovou (a poukaz na chybějící řádek s nulovou hodnotou byl pouze jednou z indicií, že jde o účelovou „změnu“). Krajský soud se s tímto hodnocením žalovaného plně ztotožňuje a v podrobnostech na něj odkazuje.
34. Další nedostatek předmětného projektu finanční orgány shledaly v absenci *způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků*. V žalobcem předloženém projektu se uvádí, že výsledky výzkumu budou vyhodnocovány na pravidelných schůzkách vývojových pracovníků. Správce daně proto po žalobci požadoval předložení důkazních prostředků, které by dokládaly, že takto skutečně postupoval (např. zápisů ze schůzek, zpráv z pravidelných kontrol atd.). Žalobce v reakci na to předložil správci daně dva dokumenty, které však pouze obecně popisují proběh jednotlivých etap řešení projektu. Krajský soud proto souhlasí s žalovaným, že žalobce nedoložil, že by prováděl kontrolu a hodnocení postupu řešení projektu způsobem deklarovaným v předloženém projektu výzkumu a vývoje. Soud zároveň přisvědčuje žalovanému, že bylo namíste zabývat se otázkou, zda existují důkazy o zvoleném způsobu hodnocení dosažených výsledků (k obdobnému závěru viz body 28 a 29 rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 77/2017 – 53).
35. Projekt výzkumu a vývoje by měl vymezovat také *dobu řešení projektu (datum zahájení a datum ukončení řešení projektu)*. Podle finančních orgánů ale žalobcem deklarované datum zahájení projektu (1. 11. 2013) neodpovídalo skutečnosti – k zahájení řešení projektu mohlo reálně dojít teprve o několik týdnů později. Krajský soud ovšem považuje za nadbytečné zabývat se blíže obsáhlou polemikou žalobce s tímto závěrem. I kdyby žalobce měl k dispozici konkrétní parametry zadání již z předchozího výběrového řízení (a mohl tak legitimně považovat za datum skutečného zahájení projektu 1. 11. 2013), nejednalo by se o skutečnost, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného

rozhodnutí. Jak již soud uvedl výše, tento finančními orgány vytýkaný nedostatek považuje za dílčí, nosnými důvody pro závěr o tom, že žalobce nepředložil projekt výzkumu a vývoje splňující zákonem stanovené požadavky, jsou jiné důvody, zejména absence jasně vymezeného cíle projektu.

V. Závěr a náklady řízení

36. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
37. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 15. prosince 2020

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu