



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a JUDr. Veroniky Burianové ve věci

žalobkyně: **Flabeg Czech, s.r.o.**, IČ 27631800,  
sídlem Sklářská 182, 357 07 Oloví  
zastoupena JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem  
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 8. 2020, č. j. 30864/20/5200-11434-711926,

takto:

**I. Žaloba se zamítá.**

## II. Žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

### Odůvodnění:

#### I.

##### Napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo podle ust. § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“) zamítnuto její odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „*správce daně*“) na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 ze dne 29. 6. 2018, č. j. 718774/18/2407-50521-405131, kterým byla podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*zákon o daních z příjmů*“), a podle ust. § 147 a ust. § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu doměřena z moci úřední daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 368 410 Kč a uloženo penále, dále proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Karlovarský kraj na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2014 do 31. 3. 2015 ze dne 29. 6. 2018, č. j. 718821/18/2407-50521-405131, kterým byla podle zákona o daních z příjmů a podle ust. § 147 a ust. § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu doměřena z moci úřední daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 418 760 Kč a uloženo penále a konečně dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Karlovarský kraj na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2015 do 31. 3. 2016 ze dne 29. 6. 2018, č. j. 718835/18/2407-50521-405131, kterým byla podle zákona o daních z příjmů a podle ust. § 147 a ust. § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu doměřena z moci úřední daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 392 160 Kč a uloženo penále (dále souhrnně jen „*dodatečné platební výměry*“). Napadeným rozhodnutím byly současně dodatečné platební výměry potvrzeny.

#### II.

##### Žaloba

2. V podané žalobě žalobkyně na úvod uvedla, že v rámci své podnikatelské činnosti realizuje i vysoce specializované činnosti v oblasti průmyslového výzkumu a vývoje (dále jen „*VaV*“), kdy v průběhu let 2013 až 2016 realizovala konkrétně projekt VaV s názvem „Vývoj nových procesů pro zefektivňování výroby“ (dále jen „*projekt VaV*“) zahrnující 13 podprojektů. Náklady spojené s realizací tohoto projektu si žalobkyně v souladu s ust. § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů uplatnila v rámci daňových přiznání na dani z příjmů jako odčitatelnou položku na podporu výzkumu a vývoje.
3. V **prvním okruhu žalobních námitek** žalobkyně s odkazem na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, namítla, že posouzení žalovaného v napadeném rozhodnutí, že cíle projektu VaV byly nekonkrétní, bylo odlišné od posouzení správce daně v dodatečných platebních výměrech (cíl projektu VaV neobsahoval vymezení ocenitelného prvku novosti a odstraňování technické nejistoty) a žalobkyně s ním před vydáním napadeného rozhodnutí nebyla seznámena. Tím bylo podle žalobkyně porušeno ust. § 115 odst. 2 věta druhá daňového řádu.
4. **Druhý okruh žalobních námitek** se týkal toho, že cíle projektu VaV netrpěly vadami,

které shledal žalovaný v napadeném rozhodnutí, a odpovídaly dikci ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů v rozhodném znění, tj. do 31. 12. 2013. Závěr žalovaného, že „*má pochybnosti o realizaci činnosti ve VaV*“, nemá oporu v provedeném dokazování. Není pravdou, že v projektu VaV „*nejsou cíle projektu pro účely posouzení odčitatelné položky na výzkum a vývoj dostatečně specifikovány, a tudíž nejsou ani vyhodnotitelné*“, kdy jediným požadavkem na stanovení cíle projektu VaV, který stanoví zákon, je, aby cíle projektu VaV byly dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, a tento požadavek žalobkyně splnila. Není pravdou, že „*z cílů musí být patrné, jak budou dosaženy a jak budou vyhodnoceny*“, neboť na počátku projektu totiž není jasné, zda vůbec cíle budou dosaženy, jakým konkrétním způsobem se tak stane. Podle žalobkyně cíle nemusí být formulovány zcela přesně, neboť z dikce zákona o daních z příjmů je zřejmé, že ani obecnější vymezení cíle projektu VaV není v rozporu se zněním zákona, jedná-li se o cíl dosažitelný a vyhodnotitelný, kdy postačuje toliko základní vymezení cíle projektu VaV (k tomu žalobkyně odkázala na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka Pardubice ze dne 19. 9. 2018, č. j. 52 Af 18/2016 – 181). Informaci GŘ ze dne 14. 9. 2017, č. j. 89174/17/7100-10110-013213, nelze na případ žalobkyně aplikovat, protože byla vydána čtyři roky po schválení projektu VaV a obsahuje tudíž požadavek nad rámec ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů v rozhodném znění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 8 Afs 3/2005 – 59, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 9. 2012, sp. zn. 2 Afs 55/2012, a ust. čl. 11 odst. 5 LZPS). Žalobkyně zdůraznila, že cíle musí být hodnoceny v kontextu podprojektů, které na vymezené cíle navazují, přičemž správce daně ani žalovaný nevyslovili žádné konkrétní pochybnosti o tom, že některý z podprojektů, resp. uplatněných nákladů, by byl uplatněn neoprávněně. Žalobkyně poukázala na to, že žalovaným citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017 – 53, nepodporuje posouzení žalovaného o nutnosti definovat každý použitý pojem, a odkázala na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017 – 33, č. 3854/2019 Sb. NSS, a na to, že závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017 – 53, nelze aplikovat zpětně na projekty VaV, které byly schváleny více než čtyři roky před tímto rozsudkem. Pokud žalovaný neporozuměl vymezeným cílům, není to dáno jejich nedostatečným vymezením, nýbrž nedostatkem jeho technických znalostí, kdy v takovém případě měly daňové orgány za tímto účelem vyžádat bližší vysvětlení či odborný znalecký posudek a přihlédnout k žalobkyní doloženým technickým a finančním zprávám (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2016, sp. zn. 1 Afs 174/2016).

5. Ve **třetím okruhu žalobních námitek** s odkazem na ust. § 115 odst. 2 věta druhá daňového řádu a rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, žalobkyně namítla, že posouzení žalovaného v napadeném rozhodnutí, že způsob kontroly byl v projektu VaV vymezen „*obecně, nekonkrétně a nedostatečně*“ a že žalobkyně nedoložila „*hodnocení postupu řešení a dosažených výsledků projektu VaV*“ a neprokázala „*ani samotnou realizaci kontrolní činnosti a hodnocení dosažených výsledků*“, bylo odlišné od posouzení správce daně v dodatečných platebních výměrech (předložený projekt VaV neobsahuje předpokládané náklady projektu VaV v časovém souladu s plánovanou dobou jeho řešení a v rozporu s projektem VaV nebylo doloženo, že probíhalo průběžné hodnocení předpokládaných nákladů na řešení deklarovaného projektu ve vazbě na

skutečně vynaložené náklady způsobem) a žalobkyně s ním před vydáním napadeného rozhodnutí nebyla seznámena. Žalobkyně zdůraznila, že za celé daňové řízení nebyla vyzvána k prokazování, jak byly průběžně hodnoceny dosažené výsledky VaV či k prokazování, jak probíhala kontrola dosažených výsledků VaV. Správcem daně ani nebylo zpochybněno, že by kontrolní činnost vymezená v projektu VaV byla obecná či nekonkrétní. Proto v těchto otázkách nemohlo na žalobkyni přejít důkazní břemeno. Pokud jde o to, že podle žalovaného „*způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků je v Projektu VaV specifikovány obecně, nekonkrétně a nedostatečně*“, pak zákon žádné bližší podmínky pro řádnou specifikaci způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků nestanoví. Ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů ve znění účinném ke dni 25. 3. 2013, tj. ke dni vyhlášení projektu VaV, vyžadovalo, aby projekt VaV obsahoval (bez bližších kritérií) hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků – žalobkyně odkázala na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 24. 1. 2019, sp. zn. 30 Af 5/2017. Projekt VaV obsahuje úpravu, jak bude hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků provedeno, a odpovídá tak požadavku zákona o daních z příjmů – sám žalovaný v bodě 90 napadeného rozhodnutí uvádí, že z hodnocení pochopil, že „*výsledky výzkumu a vývoje jsou průběžně vyhodnocovány na pravidelných schůzkách vývojového týmu a že monitorování výsledků bude prováděno pomocí pravidelných auditů, denních, měsíčních a ročních ukazatelů*“ (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 10. 8. 2020, č. j. 29 Af 68/2018-90). Výtkou žalovaného, že chybí „*specifikace momentu*“, kdy má být dosaženo vyhodnotitelného cíle, osvědčuje požadavek jdoucí nad rámec zákona o daních z příjmů a navíc je z projektu VaV patrné, v jakých časových intervalech mají být provedeny kontroly a hodnocení dosažených výsledků. Pokud žalovaný v bodě 94 napadeného rozhodnutí dovozuje, že měly být zpracovávány další dokumenty v podobě evidence výstupů, statistik vstupních a výstupních dat, návrhů, evidence a vyhodnocení statistických dat, analýzy, testování a mělo probíhat monitorování výsledků pomocí pravidelných auditů, denních a ročních ukazatelů a mimo jiné i denně v rámci ranních modulů, které žalobkyně nedoložila, žalobkyně k tomu uvedla, že v rámci daňového řízení nebylo zpochybněno, že by nebyly prováděny průběžné kontroly a hodnocení dosažených výsledků v rámci řešení VaV, proto žalobkyně neměla důvod požadované dokumenty předkládat, neboť průběžné hodnocení a kontrola dosažených výsledků VaV nebyly předmětem dokazování. Přitom žalovaný kontroly a hodnocení uvedené v záznamech z měsíčních porad nespochybnil.

6. Předmětem **čtvrtého okruhu žalobních námitek** bylo posouzení žalovaného, že nebyla splněna formální náležitost projektu VaV v podobě schválení projektu VaV oprávněnou osobou, konkrétně jednatelem A. K.. Žalobkyně poukázala na to, že schválení projektu VaV nesměřuje ke vzniku, změně nebo zániku práv nebo povinností v oblasti soukromého práva, nýbrž se jedná o určitý plán budoucích činností na poli VaV, tudíž nelze na projekt VaV nahlížet jako na právní úkon a vztahovat na něj způsob jednání (a jeho podepisování) se třetími osobami v soukromoprávních vztazích ve smyslu ust. § 133 obchodního zákoníku. Ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů stanovilo, že oprávněnou osobou ke schválení projektu VaV je buď osoba vykonávající funkci statutárního orgánu poplatníka anebo osoba, která je členem statutárního orgánu poplatníka – právnické osoby. Jednatel V. J. tak jakožto statutární orgán byl oprávněn schválit projekt VaV. Žalovaným odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56, nijak nepodporuje nesprávný

právní názor žalovaného, že projekt VaV měl být schválen způsobem, jakým poplatník jedná v soukromoprávních vztazích. Pokud by byl správný názor žalovaného, že schválením projektu VaV poplatník „jednal vůči třetí osobě - státu“, pak by ust. § 24 odst. 4 daňového řádu vylučovalo žalovaným tvrzenou vadu schválení projektu VaV. Žalovaným odkazovaný rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 20. 8. 2002, sp. zn. 29 Odo 198/2002, se týká soukromoprávních úkonů. Žalobkyně se pak s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, sp. zn. 2 Afs 24/2005, uveřejněný pod č. 689/2005 Sb. NSS, a rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, sp. zn. 7 Afs 54/2006, dovolávala zásad in dubio mitius a in dubio pro liberate.

7. **Pátý okruh žalobních námitek** se týkal toho, že daňové orgány neprokázaly, že by došlo k jakémukoli antedatování projektů VaV, resp. neprokázaly ani své pochybnosti, že by řešení projektu VaV předcházelo schválení projektu VaV. Pokud podle bodu 117 napadeného rozhodnutí k antedatování nedošlo, nemůže obstát současný závěr, že projekt VaV byl schválen jindy, než je v něm uvedeno. Pokud se žalovaný opíral o znění výroční zprávy 2013/2014, žalobkyně již v daňovém řízení vysvětlila rozpor mezi svými tvrzeními o době schválení projektu VaV a výroční zprávou, tak, že šlo o chyby v psaní a počtech, tj. nepozornost při přípravě a schválení výroční zprávy. Proti výroční zprávě stojí však projekt VaV a evidence nákladů na výzkum a vývoj. Obsah výroční zprávy 2013/2014 nijak neprokazuje, že by ke schválení projektu VaV došlo až po zahájení prací při řešení VaV. Dále žalovaný pominul, že jedním z předmětů podnikání žalobkyně ve zdaňovacím období 2013/2014 byl „výzkum a vývoj v oblasti přírodních a technických věd nebo společenských věd“. Použití času přítomného v projektu VaV ani spolupráce s poradenskou společností Ayming nejsou relevantní z hlediska data schválení projektu VaV. Žalobkyně poukázala na to, že k této sporné otázce navrhovala provést výslechy svědků V. M., O. D. a M. K., ale žalovaný je neprovedl a znemožnil tak skutečnost prokázat. Dále zdůraznila, že požadavek na prokázání určité minulé skutečnosti s absolutní jistotou je nepřijatelný, a odkázala přitom na nález Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13, a rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. 6. 2018, sp. zn. 8 Af 5/2015.
8. V **šestém okruhu žalobních námitek** uvedla žalobkyně, že průkazná evidence nákladů VaV (včetně evidence nákladů osobních) splňovala požadavky ust. § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně zdůraznila, že bod 5 výzvy k prokázání skutečností ze dne 22. 11. 2017, č. j. 938969/17/2407-60561-402946, neobsahovalo žádné vylíčení jakýchkoli skutečností, které by svojí intenzitou naplňovaly požadavky ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, tudíž nezpůsobila přechod důkazního břemene na žalobkyni. Žalobkyně splnila povinnost uvedenou v ust. § 34 odst. 4 věta třetí zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013, kdy předložila správci daně svou oddělenou evidenci nákladů na výzkum a vývoj sestávající z prvotních účetních dokladů, účetní evidence jako takové, excelových tabulek s pomocnými výpočty, technické a finanční zprávy, detailních záznamů odpracované doby, ze kterých je patrné, kdo a kdy, resp. s jakou časovou náročností, konal jaké činnosti v rámci projektu VaV. Požadavek žalovaného na vedení evidence nákladů projektu VaV členěného dle jednotlivých podprojektů prezentovaný v bodě 119 napadeného rozhodnutí, je v rozporu se zákonem. Správce daně ani žalovaný nevydali výzvu k prokázání skutečností, kde by vylíčili skutečnosti dosahující svojí intenzitou požadavků ust. § 92 odst. 5 písm. c) DR a vyzvali žalobkyni k prokázání, zda náklady na VaV byly uplatněny v rámci odpočtu

oprávněně, proto nelze dospět k závěru, že není splněn požadavek prokazatelnosti oprávněnosti použití výdajů v rámci odpočtu na VaV, a odepřít tak uplatněný odpočet na podporu VaV (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 10. 8. 2020, č. j. 29 Af 68/2018-90, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2017, sp. zn. 9 Afs 144/2016). K výtce žalovaného v bodě 122 napadeného rozhodnutí žalobkyně uvedla, že vyúčtování mzdových nákladů, dané určitým podílem pracovního úvazku věnovaného zaměstnancem realizaci projektu VaV, vyhovuje požadavkům zákona o daních z příjmů i judikatury (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2017, 9 Afs 144/2016 – 51, nebo rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 10. 8. 2020, č. j. 29 Af 68/2018-90). Žalobkyně poukázala na to, že není ani patrné, v čem by měl být způsob evidence osobních nákladů nesprávný, resp. z čeho žalovaný dovozuje, že by mělo dojít k jakémukoli zkreslení dat. Ani výtka žalovaného v bodě 125 napadeného rozhodnutí neodpovídá požadavkům ust. § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů v rozhodném znění. Závěr daňových orgánů, že excelové tabulky byly vyhotoveny ex post s tříletým odstupem, se neopírá o dokazování, kdy absentující datum vyhotovení takovým důkazem není. Žalobkyně opět zdůraznila, že daňové orgány přes její návrh neprovedly výslechy svědků, jak byly evidence osobních výdajů vedeny.

9. **Sedmý okruh žalobních námitek** směřoval k tomu, že žalovaný neprovedením navržených důkazů naprosto nedostatečně zjistil skutkový stav věci, pročez porušil ust. § 92 odst. 2 daňového řádu, a žalobkyni znemožnil prokázat svá tvrzení a vyvrátit pochybnosti daňových orgánů. Žalobkyně navrhla dne 25. 3. 2013 provedení svědeckých výslechů zaměstnanců, kteří se na projektu VaV účastnili, k prokázání toho, jaké činnosti v rámci projektu VaV zaměstnanci prováděli, že výzkum a vývoj v účetním období 2013/2014 probíhal, kdy bylo s řešením projektu VaV započato, kdy byl projekt VaV vyhlášen a schválen, jak byly vedeny záznamy odpracovaných hodin, že jsou údaje v těchto záznamech pravdivé – tedy, že uvedení zaměstnanci v uvedeném čase a rozsahu pracovali na zadaných úkolech v rámci projektu VaV. V rámci odvolání žádala žalobkyně provedení minimálně výslechů V. M., O. D. a M. K., jakožto členů řešitelského týmu, k prokázání, že výzkum a vývoj v účetním období 2013/2014 probíhal, kdy bylo s řešením projektu VaV započato, kdy byl projekt VaV schválen a vyhlášen, k činnostem, na kterých se jednotliví pracovníci podíleli, že byl řešen jeden projekt VaV, po jakou dobu se jednotliví pracovníci věnovali řešení projektu VaV a jaké činnosti na projektu VaV jednotliví pracovníci prováděli, že se jednalo o činnosti v oblasti VaV, při kterých musela být odstraňována technická nejistota, jak byla vedena evidence mzdových nákladů na VaV, že mzdové (osobní) náklady byly skutečně vynaloženy výlučně na řešení projektu VaV. Odůvodnění žalovaného, že *„k provedení svědeckých výpovědí nebylo přistoupeno z důvodu nezpůsobilosti zaměstnanců prokázat okamžik schválení Projektu VaV (prospektivního písemného dokumentu), neboť tito se osobně schválení tohoto dokumentu nezúčastnili“*, nemůže obstát, protože není zřejmé, z jakých okolností žalovaný dovozuje, že svědci nemohou mít povědomí o tom, kdy byl projekt VaV schválen - žalovaný tudíž hodnotí výslechy svědků, aniž by byly provedeny. Stavěl-li žalovaný své pochybnosti o datu schválení projektu VaV na údajích uvedených ve výroční zprávě 2013/2014, mohli navržení zaměstnanci prokázat, že v daném zdaňovacím období činnosti v rámci projektu VaV prováděli, a rozptýlit tak pochybnosti žalovaného opírající se o nesprávné údaje ve výroční zprávě. Žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, sp. zn. 5 Afs 15/2010 – 71, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j.

1 Afs 363/2018-113, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2011, č. j. 7 Afs 39/2011-72, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2016, č. j. 2 Afs 34/2016-45, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119. K argumentaci žalovaného v bodech 130 a 131 napadeného rozhodnutí žalobkyně uvedla, že svědci mohli prokázat, jak evidovali čas, který na projektu VaV strávili, jaké činnosti prováděli, jak vznikaly záznamy odpracovaných hodin, a to s ohledem na závěry správce daně, že žalobkyně neprokázala, že se zaměstnanci vývojovým činnostem skutečně věnovali (např. str. 40 zprávy o daňové kontrole), kdy s tímto posouzením se žalovaný ztotožnil. K výtce žalovaného, že žalobkyně nepředložila dokumentaci k tomu, jak měl VaV průběžně probíhat, žalobkyně uvedla, že nebyla nikdy vyzvána k tomu, aby prokazovala, jak průběžně probíhal samotný VaV, jak byly průběžně hodnoceny výsledky VaV atd. (viz body 137 a 138 napadeného rozhodnutí). K žalovaným citovanému rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018-52, žalobkyně uvedla, že šlo o skutkově odlišný případ, kdy daňovým subjektem vůbec nebyl předložen ucelený projekt VaV.

10. Žalobkyně žádala, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

### III.

#### Vyjádření žalovaného k žalobě

11. K jednotlivým žalobním námitkám se žalovaný vyjádřil následovně.
12. Dle žalovaného napadené rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti netrpí, o čemž svědčí skutečnost, že žalobkyně proti závěrům žalovaného obsáhle brojí a obsírně s nimi polemizuje. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, když pro absenci důvodů nebo pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat, kdy takovými vadami napadené rozhodnutí netrpí.
13. K namítané překvapivosti rozhodnutí žalovaný uvedl, že vzhledem k tomu, že závěry žalovaného nebyly založeny na jiných skutkových okolnostech a nedošlo k odlišnému právnímu posouzení věci, neboť žalovaný setrval na názoru správce daně, že *„požadavek na vymezení transparentního cíle projektu VaV nebyl splněn“*, neboť cíl projektu VaV nebyl vymezen konkrétně, srozumitelně a transparentně a toliko zpřesnil některé formulace správce daně, nebyl dán důvod pro postup dle § 115 odst. 2 daňového řádu.
14. Podle žalovaného cíl uvedený žalobkyní v projektu VaV, resp. cíle uvedené v 13 podprojektech, jsou nekonkrétní, nespecifické, neměřitelné, jsou popsány stručně a obecně, a nelze je tak považovat za cíle stanovené v souladu se zákonem. Žalovanému není zřejmé, na základě jakých skutečností dospěla žalobkyně k závěru, že se žalovaný aplikací Informace GFR, která požadavek na obsáhlé vymezení cíle projektu ZDP obsahuje, ale byla vydána 4 roky po schválení projektu, dopustil *„nepřípustné zpětné retroaktivitu“*, neboť takový závěr v napadeném rozhodnutí není obsažen a ani z něj nevyplývá. Žalovaný uvedl již v bodě 32 napadeného rozhodnutí, že k provedení ustanovení zákona o daních z příjmů upravujících podmínky odpočtu nákladů na VaV byl vydán Pokyn D-288, za účelem zajištění jednotného postupu při uplatňování předmětných ustanovení tím, že správcům daně poskytuje návod na posuzování uplatněných odčitatelných položek na VaV. V dané věci přitom požadavek na uvedení

cílů projektu, které jsou dosažitelné v době jeho řešení a vyhodnotitelné po jeho ukončení, plyne přímo ze zákona (ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. § 34c ZDP ve znění účinném od 1. 1. 2014). Správce daně by byl povinen ustanovit znalce jen za podmínky, že žalobkyně předložila důkazní prostředky technického charakteru prokazující svá tvrzení a správce daně nedisponuje odbornými znalostmi, které jsou nutné k posouzení odborných otázek hodnocení dosažených prvků novosti a odstraňování technické nejistoty. Správce daně však k hodnocení těchto otázek nepřistoupil, resp. nejprve se zabýval splněním formálních zákonných požadavků kladených na projekt VaV a podmínkou řádně a průkazně vedené oddělené evidence výdajů (nákladů) na VaV. Vzhledem k tomu, že tyto požadavky formálního charakteru splněny nebyly, nebylo již třeba zabývat se otázkami (resp. provádět v tomto směru další dokazování) splnění věcných požadavků kladených na projekt VaV zákonem.

15. Žalovaný konstatoval, že požadavek správce daně na doložení a prokázání způsobu kontrolní činnosti VaV v návaznosti na nepředložené dokumenty, tj. *„požadavek na prokázání kontrolní činnosti, jak je žalobkyně na str. 3 a 4 projektu VaV deklarována (monitorování výsledků výzkumu a vývoje prováděné pomocí pravidelných auditů, denních, měsíčních a ročních ukazatelů, a to denně v rámci ranních modulů a měsíčně v rámci prezentace výsledků managementu)“*, lze dovodit z výzvy uvedené v bodě 6 napadeného rozhodnutí a z výsledku kontrolního zjištění, když správce daně opakovaně konstatoval, že žalobkyně (v průběhu daňové kontroly) nedoložila jakýkoliv důkazní prostředek, jímž by prokazovala realizaci kontrolní činnosti v rámci projektu VaV a jednotlivých podprojektů. Uvedení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků je jednou ze zákonných náležitostí projektů VaV podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Ze způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení musí být zřejmé, kdo, kdy a jak bude kontrolu provádět, či jaké budou o kontrole pořizeny záznamy, kdy tuto náležitost nelze vypořádat zcela obecným, nekonkrétním a vágním popisem, jak tomu učinila žalobkyně.
16. Žalovaný poukázal na to, že V. J. nebyl v rozhodné době oprávněn jednat jménem žalobkyně samostatně, a zdůraznil, že podmínkou aplikace zásady *in dubio pro libertate* (*in dubio mitius*), jejíž aplikace se žalobkyně domáhá, je zejména to, že zvažované interpretace právního předpisu nesmí odporovat základním principům zákona ani jít *contra legem*. Uvedené pravidlo je aplikovatelné jen v situaci, kdy zůstanou po použití všech interpretačních metod skutečně dva rovnocenné výklady právního předpisu. Naskýtá-li se pouze jeden myslitelný a rozumný výklad, který respektuje smysl a účel daného ustanovení, nebylo na místě o aplikaci těchto zásad uvažovat. Stran prospektivnosti projektu VaV žalovaný uvedl, že se jednalo spíše o indicie o antedatování projektu VaV, kdy důkazní břemeno stíhalo žalobkyni, která byla povinna bezpochybně prokázat, že projekt VaV byl schválen před zahájením jeho řešení.
17. Žalovaný uvedl, že povinnost vést oddělenou evidenci v členění na jednotlivé projekty a jednotlivé účetní případy vyplývá z ust. § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. z ust. § 34b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2014, Pokynu D-288, a judikatury správních soudů, kdy evidence musí splnit požadavek přehlednosti a průkaznosti a precizně vedená evidence je tedy nezbytnou podmínkou uplatnění nákladů na VaV v rámci odčitatelné položky. Žalobkyně přitom do odpočtu na VaV zahrnula jen náklady vycházející z

průměrné roční mzdové sazby, jež ale neodráží skutečnou výši osobních (mzdových) nákladů zaměstnanců ve vazbě na ten který měsíc, v němž se na realizaci projektu VaV skutečně podíleli, ani nebyly doloženy žádné důkazní materiály (prvotní doklady), z nichž by byla výše mzdové sazby jednotlivých zaměstnanců odvoditelná, potažmo ověřitelná správná výše osobních nákladů. Nestačí, aby byla předložena jen evidence odpracovaných hodin, která je poté ohodnocena roční průměrnou sazbou, neboť bylo povinností žalobkyně vést podrobnou evidenci nákladů (výdajů), z nichž bude patrné, kolik hodin strávil ten který zaměstnanec prací na jednotlivých projektech, či jaký materiál byl pro potřeby kterého projektu pořízen atd.

18. Žalobkyně v žalobě neuvedla žádnou argumentaci, jíž by věcně polemizovala s vysvětlením správce daně a žalovaného, proč jsou výsledky navržených svědků nadbytečné. Žalovaný konstatoval, že neakceptování důkazního návrhu lze založit pouze třemi důvody: Za prvé, tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření či vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Za druhé, navržený důkaz není s to ani ověřit (nebo vyvrátit) tvrzenou skutečnost. Za třetí, tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření či vyvrácení je důkaz navrhován, byla již prokázána. Žalovaný měl za to, že jestliže (stejně jako správce daně) neprovedl žalobkyní navržené svědecké výpovědi, a to z důvodu nezpůsobivosti zaměstnanců prokázat (i) okamžik schválení projektu VaV, neboť žalobkyní navržení svědci se osobně schválení projektu VaV nezúčastnili; (ii) vedení oddělené evidence nákladů, neboť svědecké výpovědi členů vývojového týmu nemohly nahradit absenci důkazních prostředků „formální“ povahy; (iii) samotný průběh činností realizovaných v rámci podprojektů, neboť žalobkyně nepředložila důkazní prostředky o průběhu realizovaného VaV (tj. absence kompletní projektové dokumentace dokládající způsob kontrolní činnosti jednotlivých podprojektů) a výpovědi svědků nemohly samy o sobě nahradit důkazní prostředky o realizaci činnosti VaV, kontrole jednotlivých fází projektu VaV a o hodnocení postupu řešení, nevybočil tím z mantinelů stanovených shora uvedenými postuláty.
19. Žalovaný žádal, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

#### IV.

#### Replika

20. Žalobkyně se k vyjádření žalovaného k žalobě vyjádřila následovně.
21. Rozsah uplatněných žalobních bodů rozhodně nic nevypovídá o okolnosti, zda rozhodnutí žalovaného je přezkoumatelné či nikoli. Žalobkyně v rámci uplatněných žalobních bodů nebrojila proti tomu, že by se žalovaný s odvolacími důvody nevypořádal nebo na ně vůbec nereagoval, jak se mylně domnívá žalovaný. Žalobkyně poukazovala na porušení ust. § 115 odst. 2 daňového řádu a z tohoto důvodu na překvapivost žalovaného rozhodnutí. Požadavky kladené na soudní rozhodnutí v rámci soudního přezkumu správního rozhodnutí a rozhodnutí správního orgánu nelze podle žalobkyně směřovat. Správce daně na str. 30 zprávy o daňové kontrole uvedl, že „...po přezkoumání projektu VaV vyvstala otázka, zda činnosti (cíle) v něm vymezené směřovaly k výzkumu a vývoji podle zákona o podpoře výzkumu a vývoje, když DS v projektu VaV neidentifikoval (neoznačil) ocenitelný prvek novosti a nevyjasnil výzkumnou nebo technickou nejistotu v rámci realizace tohoto projektu VaV, což je základním rozlišovacím kritériem pro posouzení projektu VaV, neboť odlišuje výzkum a vývoj od ostatních příbuzných činností, zejména inovací.“, tudíž jeho závěry byly

vystaveny na „neodstranění“ uvedených pochybností. Žalovaný v odst. 57 přisvědčil žalobkyni, že *„zákon o daních z příjmů neobsahuje výslovnou zmínku o tom, že by měl být v rámci projektu VaV (písemném prospektivním dokumentu) vymezen ocenitelný prvek novosti a odstranění výzkumné či technické nejistoty“* a tak uznal, že požadavek správce daně na specifikaci ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty již v rámci cíle nemá jakoukoli zákonnou oporu - žalovaný však dovedl nedostatečnost definovaných cílů z jiných důvodů, a to pro jejich vymezení *„nekonkrétní způsobem“*, což má vyvolávat *„opodstatněné pochybnosti o realizaci činnosti ve VaV.“* Je tak patrné, že hodnocení žalovaného se odlišuje od správce daně. Je totiž rozdíl mezi závěry, že cíle VaV jsou nedostatečné pro absenci vymezení ocenitelného prvku novosti, nebo pro jejich údajné nekonkrétní vymezení. Rozhodně se nejednalo o pouhé *„zprěsnění některých formulací“*, jak žalovaný uvádí, nýbrž o odlišné hodnocení vyhlášeného projektu VaV. Žalobkyně k tomu odkázala na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, sp. zn. 1 Afs 438/2017, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2020, sp. zn. 10 Afs 173/2017, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2019, sp. zn. 6 Afs 136/2019, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2008, sp. zn. 8 Afs 49/2007. Napadené rozhodnutí je překvapivé, a tudíž podle žalobkyně nepřezkoumatelné, neboť je vystaveno na závěrech, se kterými byla žalobkyně seznámena poprvé až v rozhodnutí o odvolání, čímž žalovaný nedal žalobkyni možnost se k jeho hodnocení vyjádřit a navrhnout důkazy na podporu svých tvrzení. Žalobkyně nesouhlasila s názorem žalovaného, že odpočet na podporu VaV představuje jakési beneficium, protože se jedná se o standardní zákonný nárok zakotvený v zákonu o dani z příjmů, kterým stát podporuje firemní výzkum a vývoj, a odkázala na Národní politiku výzkumu, vývoje a inovací na léta 2009 – 2015. Podle žalobkyně je smyslem právní úpravy odpočtu na VaV poskytnout kompenzaci subjektům realizujícím vysoce náročné činnosti VaV, neboť tyto činnosti jsou spojeny s počátečními zvýšenými investicemi, kdy v rámci činností v oblasti VaV je totiž hledáno dosud neznámé řešení a činnosti VaV jsou samy o sobě ztrátové. Náklady takto vynaložené se daňovému subjektu nemusejí vždy navrátit, pokud se při hledání řešení dostane do slepé uličky a hledané řešení bude muset nalézt jiným způsobem. Proto klást jakési zpřísněné nároky na subjekty realizující VaV, nejenže nemá zákonnou oporu, nýbrž je v rozporu s veřejným zájmem a národní politikou na zvýšení konkurenceschopnosti tuzemských podnikatelů. Žalovaný si protiřečí, když argumentuje rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017-53, a dovozuje, že v rámci cíle projektu VaV musí daňový subjekt uvést, v čem *„spatřuje prvek novosti, resp. prvek odstranění technické nejistoty, v čem se řešení liší od současného stavu a jaký bude jeho přínos.“*, neboť na druhé straně přitakal žalobkyni, že v rámci cílů projektu VaV nemusí být vymezen ocenitelný prvek novosti. Žalobkyně poukázala na to, že z ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013 plyne, že cíle projektu musí být dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení a jiné nároky zákon o daních z příjmů na cíle projektu VaV neklade a v době vyhlášení projektu VaV nebyl znám jakýkoli výklad, který by kladl na cíle projektu VaV jiné požadavky. Vymezené cíle projektu VaV těmito povinným náležitostem vyhovují. Požadavky žalovaného, aby v rámci cíle projektu bylo uvedeno, *„jak budou dosaženy“*, aby byl vymezen *„důvod nutnosti jeho řešení“*, aby cíle byly *„měřitelné“*, aby bylo uvedeno *„v čem je spatřována ona specifická (novátorství) cílového stavu, jak bude dosahováno“* atd., nemají zákonnou oporu v ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Žalovaný

nesprávně dovodil, že „*vymezení cíle projektu VaV nekonkrétním textem tak, aby bylo v budoucnu možné pod takový cíl zařadit de facto neomezené množství výrobků, ale nelze považovat za průkazný a vyhodnotitelný cíl, neboť explicitně definovaný cíl VaV je základním požadavkem na jakýkoli projekt VaV.*“ Žalovanému zřejmě ušlo, že v rámci projektů VaV nebyl řešen vývoj nových výrobků, nýbrž vývoj nových procesů pro zefektivňování výroby. Představy žalovaného, že pod cíle lze zařadit jakékoli výrobky tak nemohou obstát a jsou zcela bez vazby na daný skutkový stav. Pouze z důvodu, že žalovaný neporozuměl vymezeným cílům projektu VaV, nelze dovozovat, že jsou nekonkrétní. To zvláště, když bylo dosaženo konkrétních řešení při realizaci projektu VaV. V rámci projektu VaV byly cíle vymezeny zcela konkrétním a dostatečným způsobem.

22. Žalobkyně poukázala na to, že pokyn D-288 ve vztahu k cílům projektu VaV uvádí pouze to, že projekt VaV má obsahovat „*cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení.*“ Je tak patrné, že pokyn D-288 žádné další požadavky na cíle projektu VaV neklade. Ty naopak uvádí informace GFŘ ze dne 14. 9. 2017, č. j. 89174/17/7100-10110-013213. Jestliže žalovaný např. vyžaduje, aby v rámci cílů byl vymezen důvod nutnosti řešení projektu VaV (tento požadavek zákon o daních z příjmů nezná), je zjevné, že vychází z uvedené informace GFŘ, která u cílů projektu vyžaduje uvést, proč konkrétní vlastní výzkumnou a vývojovou činnost realizuje a zdůvodnění potřeby změny stávajícího stavu a potřeby nového navrhovaného řešení. Žalovaný zjevně nevycházel pouze z pokynu D-288, nýbrž i z uvedené informace GFŘ. Nároky kladené touto interní metodikou na cíle projektu VaV tak nelze aplikovat zpětně.
23. Nelze kategorizovat, že by k ustanovení znalce měl správce daně přistoupit pouze tehdy, zabývá-li se materiální stránkou projektu VaV. Naopak z ust. § 95 odst. 1 daňového řádu plyne, že správce daně může, resp. musí ustanovit znalce vždy, vyjde-li taková potřeba najevo. Žalobkyně poukázala na to, že např. v rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci, ze dne 27. 11. 2020, č. j. 59 Af 17/2019-58, byla řešena situace, kdy předmětem sporu bylo posouzení naplnění formálních náležitostí projektu VaV. Přesto zmíněný krajský soud dovodil, že s ohledem na posuzování odborných otázek bylo na místě i v tomto případě ustanovit znalce z daného oboru. Techničtí odborníci cílům byli schopni porozumět a bylo dosaženo konkrétních řešení, která byly následně vyhodnoceny. Technický laik, který se v daném odvětví nepohybuje a na řešení obdobného projektu se nikdy nepodílel, nemůže mít vůbec představu o tom, jak VaV probíhá, a nemůže tak s ohledem na absenci odborných znalostí vůbec posoudit, zda vymezený cíl je dosažitelný a vyhodnotitelný. Ustanovení znalce dle ust. § 95 odst. 1 daňového řádu by mělo být pravidlem vždy ve chvíli, dotýká-li se správce daně odborné problematiky, v jejímž rámci se nepohybuje.
24. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, sp. zn. 5 Afs 191/2019, žalobkyně uvedla, že výzva k prokázání skutečností musí být jasná a určitá. Žalovaným uvedená citace: „*požadavek na prokázání kontrolní činnosti, jak je Vámi na str. 3 a 4 projektu VaV deklarována (monitorování výsledků výzkumu a vývoje prováděné pomocí pravidelných auditů, denních, měsíčních a ročních ukazatelů, a to denně v rámci ranních modulů a měsíčně v rámci prezentace výsledků managementu)*“ nebyla obsažena ani ve výzvě k prokázání skutečností, ani v kontrolním zjištění.
25. Žalovaný uvádí, že „*správce daně opakovaně konstatoval, že žalobce (v průběhu daňové*

- kontroly) nedoložil jakýkoliv důkazní prostředek, jímž by prokazoval realizaci kontrolní činnosti v rámci projektu VaV“, aniž uvedl, že se mělo jednat o „hodnocení plnění předpokládaných celkových a dílčích nákladů ve vazbě na skutečně vynaložené náklady.“* Správce daně tak požadoval bez opory v zákoně doložit hodnocení nákladů, což uznal i žalovaný. Průběžné hodnocení nákladů je však zcela odlišnou okolností oproti hodnocení dosahovaných výsledků v rámci řešení projektu VaV, kdy hodnocení výsledků řešení projektu VaV nebylo správcem daně jakkoli zpochybněno. Nebyla-li žalobkyně vyzvána k prokazování, jak byly průběžně hodnoceny dosažené výsledky VaV či k prokazování, jak probíhala kontrola dosažených výsledků VaV, nemohla důkazní břemeno v tomto směru neunést, neboť na ni nebylo přeneseno. Žalované rozhodnutí je tudíž vystavěno na odlišném posouzení správce daně a je tak překvapivé.
26. Žalobkyně nesouhlasila s názorem žalovaného, že *„ze způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení musí být zřejmé, kdo, kdy a jak bude kontrolu provádět, či jaké budou o kontrole pořízeny záznamy“*, protože z ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů neplyne, že by projekt měl výslovně obsahovat *„kdo, kdy a jak bude kontrolu provádět.“* Projekt VaV představuje prospektivní dokument, tj. určitý plán vytvářený zpravidla delší časové období (měsíce i roky) podle délky doby řešení projektu. Představy žalovaného, aby již v tomto plánu bylo dopodrobna uvedeno *„kdo, kdy a jak bude kontrolu provádět“*, jsou nereálné. S ohledem na to, že zákon o daních z příjmů neklade na vymezení způsobu kontroly jakékoli bližší požadavky, nelze považovat ani obecnější vymezení způsobu kontroly za nedostatečné. Odkaz žalovaného na rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2018, č. j. 31 Af 35/2016-144, a Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018-52, je zcela nepřiléhavý, protože v této věci daňový subjekt nedoložil v daňovém řízení jednotný projekt VaV, ale dokládal postupně vzájemně neprovázané listiny až v rámci odvolacího řízení.
27. Žalovaný pominul, že ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů v rozhodném znění obsahovalo vlastní právní úpravu schválení projektu VaV. V. J. byl ke dni schválení projektu VaV jednatelem, tj. byl osobou vykonávající funkci statutárního orgánu. Ze zákona o daních z příjmů ani z daňového řádu neplyne, že by ke schválení projektu VaV mělo dojít způsobem, jakým daňový subjekt právně jedná v soukromoprávních vztazích. Jednatel je statutárním orgánem společnosti s ručením omezeným. Žalovaný zcela přehlíží, že ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů počítá i s variantou, kdy projekt VaV bude schvalován kolektivním statutárním orgánem (typicky představenstvem). V takovém případě zákon o daních z příjmů vyžaduje, aby projekt VaV schválil kterýkoli člen statutárního orgánu. Pokud by zákonodárce zamýšlel, aby projekt VaV byl schvalován způsobem zapsaným v obchodním rejstříku, postrádala by tato specifická právní úprava jakýkoli význam. Ust. § 24 odst. 4 daňového řádu výslovně vyžaduje, aby vůči správci daně jednala za právnickou osobu vždy jedna osoba.
28. Pokud žalovaný dovozoval, že *„důkazní břemeno stíhalo žalobce, který byl povinen bezpochybně prokázat, že projekt VaV byl schválen před zahájením jeho řešení“*, nemohou jeho pochybnosti obstát, protože žalovaný sám uznal, že nelze činit závěry, že k jakémukoli antedatování docházelo. Navíc lze sotva činit závěry, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, kdy žalovaný nepřipustil provedení navržených důkazů k rozptýlení údajných pochybností.
29. Žalobkyně zdůraznila, že ze zákona o daních z příjmů plyne povinnost vést oddělenou evidenci nákladů na VaV pro jednotlivé projekty VaV, ale nikoli v členění na jednotlivé podprojekty spolu věcně související řešené v rámci jednoho projektu VaV. Žalobkyně

popřela, že by správce daně žalobkyni vyzval k prokazatelnosti předložené evidence, kdy výzva byla zcela obecná a neobsahovala jakékoli relevantní důvody, které by zakládaly pochybnosti a měly vést k jejich odstraňování - k aktivaci důkazní povinnosti žalobkyně tak v tomto směru nedošlo. Podkladem pro vznik evidence nákladů byly průběžně evidované daňové doklady na materiál a záznamy odpracovaných hodin zaměstnanců na projektu VaV, tvrzení žalovaného o absenci vazby na účetnictví tak nemohou obstát. Zda výdaje byly oprávněně uplatněny v rámci odčitatelné položky a zda je dána návaznost v účetnictví zaevidovaných výdajů s uplatněnými náklady na VaV, je otázkou unesení důkazního břemene - v posuzovaném případě však žádné takové dokazování neproběhlo. Daňové orgány ustrnuly v údajném nesplnění formálních náležitostí evidence nákladů na VaV, které nijak nesouvisí s posouzením, zda je patrná provázanost uplatněných výdajů v rámci odpočtu VaV s účetnictvím, což je skutkovou otázkou, která se musí stát předmětem dokazování (viz rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 10. 8. 2020, č. j. 29 Af 68/2018-90). Pokud do odpočtu na VaV byly zahrnuty náklady vycházející z průměrné roční mzdové sazby, taková praxe není ojedinělá a judikatura opakovaně dovodila, že vyúčtování mzdových nákladů dané určitým podílem pracovního úvazku věnovaného zaměstnancem realizaci projektu VaV, vyhovuje požadavkům zákona o daních z příjmů. Žalobkyně doložila průběžně vedené záznamy odpracovaných hodin, kde jsou uvedeny informace o čase a rozsahu, v jakém jednotliví zaměstnanci pracovali na úkolech řešených v rámci projektu VaV, jaké náklady na materiál byly s řešením projektů VaV spojeny.

30. Žalobkyně odkázala na žalobní body 115 až 123, kde zcela konkrétně uvedla, jaké okolnosti bylo možno provedením navržených výsledků zjistit, její žalobní argumentace není obecná, jak tvrdí žalovaný. Kupříkladu, jestliže žalovaný své pochybnosti o schválení projektu VaV konstruuje na základě výroční zprávy hospodářského roku 2013/2014, ze které dovozuje, že činnosti VaV se vůbec v tomto období nerealizovaly, a žalobkyně vysvětlila, že výroční zpráva obsahuje z důvodu nepozornosti nesprávný údaj, pročez k rozptýlení vznesených pochybností ve smyslu ust. § 86 odst. 2 písm. c) daňového řádu navrhla provést výslechy svědků, kteří se realizace projektu v hospodářském roce 2013/2014 účastnili. Členové řešitelského týmu rovněž mohli mít i informace o tom, kdy došlo ke schválení projektu VaV, když podle vyhlášeného projektu VaV postupovali. Názor žalovaného, že informacemi o době schválení projektu VaV nemohou disponovat, tak neobstojí. Obdobně například zpochybňuje-li žalovaný, že evidence nákladů na VaV nebyla vedena průběžně, mohou navržení svědci, kteří práce na VaV realizovali, prokázat, jak evidovali čas, který na projektu VaV strávili, popř. jaké činnosti prováděli.
31. Závěr žalovaného, že z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, sp. zn. 1 Afs 363/2018, k metodickému pokynu o odměňování vydanému dne 19. 2. 2016 Generálním finančním ředitelstvím neplyne žádný závěr o podjatosti úředních osob v závislosti na vyloučení odpočtu VaV, neobstojí - Nejvyšší správní soud sice k závěru o podjatosti úředních osob nedospěl, avšak pouze z toho důvodu, že rozhodující procesní úkony tyto osoby prováděly ještě před vydáním příslibu odměn. V daném případě úřední osoby správce daně při daňové kontrole věděly, že když doměří daň (vydají dodatečný platební výměr na daň v určité výši), bude jim přiznána cílová odměna. Daňová kontrola byla zahájena a vedena za platnosti pokynu, kdy byl aplikován příslib cílových odměn při doměrku v oblasti výzkumu a vývoje, což jednoznačně ovlivnilo objektivitu vztahu úředních osob k samotnému předmětu daňové kontroly. Pro vyloučení osoby z řízení postačí, pokud ve smyslu ust. § 77 odst. 1 písm. c) daňového

řádu její poměr k předmětu daně vzbuzuje jiné pochybnosti o její nepodjatosti, tj. postačí prokázání podezření o podjatosti, nikoliv prokázání samotné podjatosti. S ohledem na to, že úřední osoby nebyly motivovány ke správnému zjištění okolností rozhodných pro správné stanovení daně, nýbrž k co nejvyššímu doměření daně, je zjevné, že na provedení výsledků navržených svědků neměly žádný zájem.

32. K žalovaným odkazovanému rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2020, sp. zn. 7 Afs 447/2018, žalobkyně uvedla, že je citován nepřipadně, protože zde nebylo předmětem sporu, zda vyhlášený projekt VaV a evidence nákladů na VaV splňují formální požadavky zákona o daních z příjmů, nýbrž byla posuzována materiální stránka projektu VaV, tj. zda činnost daňového subjektu obsahuje ocenitelný prvek novosti a zda byla při řešení projektu VaV odstraňována technická nejistota. Fakt v nyní řešeném případě, že nebyla doložena průběžná vývojová činnost, nemůže obstát, když daňové orgány se materiální stránkou projektu VaV odmítly zabývat.

#### V.

#### Posouzení věci soudem

33. Vzhledem k tomu, že žalobkyně ve lhůtě jí k tomu soudem poskytnuté výzvou čj. 77 Af 25/2020-50 ze dne 22. 10. 2020 a ani později nevyjádřila svůj nesouhlas s takovým postupem, kdy žalovaný s tím souhlasil výslovně ve vyjádření k žalobě, rozhodl soud v souladu s ust. § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání.
34. V souladu s ust. § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

#### VI.

#### Rozhodnutí soudu

35. Žaloba je nedůvodná.
36. Soud vyšel z následující právní úpravy.
37. Podle ust. § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů ve znění do 31. 12. 2013 (ust. § 34b zákona o daních z příjmů ve znění od 1. 1. 2014 obdobně) platilo, že od základů daně lze odečíst 100% výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje. Pokud vynaložené výdaje (náklady) souvisejí s realizací projektů výzkumu a vývoje pouze zčásti, je možné od základů daně odečíst pouze tuto jejich část. *Výdaje (náklady), které lze odečíst od základu daně, musí být výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka.* Tento odpočet nelze uplatnit na služby, licenční poplatky (§ 19 odst. 7) a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob s výjimkou výdajů (nákladů) vynaložených za účelem certifikace výsledků výzkumu a vývoje, a dále na ty výdaje (náklady), na které již byla i jen zčásti poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.
38. Podle ust. § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů ve znění od 1. 1. 2014 platilo, že od

základu daně lze odečíst odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání.

39. Podle ust. § 34a odst. 1 zákona o daních z příjmů ve znění od 1. 1. 2014 platilo, že odpočet na podporu výzkumu a vývoje činí součet a) 100 % výdajů vynaložených v období na realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu, které nepřevyšují úhrn výdajů vynaložených v rozhodné době na realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu, a b) 110 % výdajů vynaložených v období na realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu, které převyšují úhrn výdajů vynaložených v rozhodné době na realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu.
40. Podle ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů ve znění do 31. 12. 2013 (ust. § 34c zákona o daních z příjmů ve znění od 1. 1. 2014 obdobně) 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 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*.
41. Jelikož se správní soudy výkladem citovaných ustanovení a obecně otázkou povahy náležitostí projektu výzkumu a vývoje ve vztahu k možnosti odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu daně mnohokrát zabývaly, uvádí soud judikáty, z nichž při posouzení věci vycházel.
42. V rozsudku ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56, Nejvyšší správní soud uvedl, že „[s]plnění podmínky existence písemného projektu splňujícího náležitosti § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů (v současném znění § 34c tohoto zákona), zpracovaného před zahájením výzkumných či vývojových prací, je výchozím předpokladem pro uplatnění odečitatelné položky výzkumu a vývoje a současně jedním z nástrojů zabránění zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj, a to především s ohledem na jeho atraktivitu pro daňové subjekty. Jinak řečeno, § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů vyžaduje pro odečet od základu daně splnění jasně stanovených podmínek (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. srpna 2013, č. j. 31 Af 80/2012 - 25). Projekt výzkumu a vývoje slouží jako základní a ucelený dokument, jímž daňový subjekt v budoucnu správci daně prokáže nárok na uplatnění odpočtu nákladů na výzkum a vývoj.“ (obdobně rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014-48, ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016-20).
43. Pokud jde o cíle vymezené v projektu VaV, Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne

24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017-53, uvedl: „NSS souhlasí se stěžovatelkou, že žádný právní předpis výslovně nestanoví povinnost popsat v projektu detailní postup při řešení výzkumného úkolu. Zákon o daních z příjmů v tomto ohledu vyžaduje, aby daňový subjekt v projektu objasnil 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 (§ 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků, a metodický pokyn Ministerstva financí ČR č. D-288, který lze použít jako výkladové vodítko v mezích, v nichž je souladný se zákonem o daních z příjmů, srov. rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2016, čj. 1 Afs 174/2016-38, věc FILL - PACK s.r.o.). Zákon současně stanoví požadavek, aby byl cíl po ukončení projektu vyhodnotitelný. S ohledem na vše výše uvedené je nepochybně třeba cíl v projektu výzkumu a vývoje zformulovat 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.“
44. V rozsudku ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018-52, Nejvyšší správní soud shrnul tuto problematiku pregnantně takto: „Nejvyšší správní soud předesílá, že jak již uvedl krajský soud, odpočet na podporu výzkumu a vývoje představuje výjimku ze základního daňového principu, podle něž platí, že jeden výdaj lze v základu daně uplatnit u téhož poplatníka pouze jednou. O výdaje (náklady) uplatněné v rámci odpočtu na výzkum a vývoj si totiž poplatník již jednou snížil základ daně a výdaje uplatňuje podruhé. Jedná se tak de facto o daňový bonus. To jej zvýhodňuje i oproti jiným subjektům na trhu a poskytuje mu tak konkurenční výhodu. Tato skutečnost již sama o sobě implikuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti. Jde-li tudíž o nadstandardní benefit, musí daňový subjekt vycházet z toho, že po něm může být požadováno prokázání splnění i všech nadstandardních povinností s tímto benefitem spojených. (...) Bezchybné formální náležitosti, resp. existence kvalitně zpracovaného projektu ještě před zahájením jeho realizace, jsou základní podmínkou pro bezproblémové uplatnění odpočtu (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2015, čj. II. ÚS 3565/14). Stěžovatelka tedy nesmí opomenout, že výdaje uplatněné v rámci odpočtu na výzkum a vývoj je určité dobrodíní ve formě bonusu či dotace a je nutné pod tímto úhlem pohledu nyní posuzovanou věc přezkoumávat. (...) Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“. Jedná se o základní zásadu ovládající dokazování v daňovém řízení. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS, není daňové řízení 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 v souladu s ustanovením § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné

*nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen dle ustanovení § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, čj. 6 Afs 34/2017-71). Závěry učiněné Nejvyšším správním soudem ve vztahu k účetnictví daňového subjektu v rámci daňového řízení jsou plně aplikovatelné na nyní projednávanou věc, týkající se splnění podmínek pro odpočet nákladů od základu daně v rámci realizace projektu výzkumu a vývoje. (...) Zákon o daních z příjmů předepisuje řadu materiálních a formálních podmínek, jejichž splnění je nutné k uznání odpočtu nákladů od základu daně. Jednou z nich je vypracování a včasné předložení formalizovaného projektu výzkumu a vývoje, jehož konkrétní povinné náležitosti výslovně stanoví citovaný zákon (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, čj. 7 Afs 39/2014-48). Písemný projekt výzkumu a vývoje není dokumentem samoúčelným. Je to výchozí předpoklad pro uplatnění odečitatelné položky výzkumu a vývoje a současně jedním z nástrojů proti zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj, a to především s ohledem na jeho atraktivitu pro daňové subjekty. Projekt výzkumu a vývoje slouží jako základní a ucelený dokument, jímž daňový subjekt v budoucnu správci daně prokáže nárok na uplatnění odpočtu nákladů na výzkum a vývoj (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, čj. 6 Afs 60/2014-56). Dále např. povinnost vymezení cíle projektu slouží k posouzení charakteru projektu, tedy zda projekt obsahuje prvek novosti.“*

45. Pokud jde o vedení evidence výdajů projektu, vycházel soud především z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 11. 2020, č. j. 1 Afs 270/2020 – 26, v němž s odkazem na svůj předchozí rozsudek ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016 – 51, uvedl, že smysl oddělené evidence Nejvyšší správní soud spatřuje ve vytvoření úplného soupisu všech výdajů (nákladů) vynaložených daňovým subjektem při realizaci projektu výzkumu a vývoje, přičemž již ze samotné evidence musí být dostatečně patrna návaznost na konkrétní výdaj (náklad) vynaložený při realizaci projektu výzkumu a vývoje. Identifikace jednotlivých výdajů (nákladů) v oddělené evidenci musí být natolik jednoznačná, aby nemohly vzniknout pochybnosti, který z jednotlivě vynaložených výdajů (nákladů) je do evidence zahrnut, tj. na základě evidence musí být možno jednoznačně oddělit jednotlivé výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektu výzkumu a vývoje od ostatních výdajů (nákladů) daňového subjektu, které s projektem výzkumu a vývoje nesouvisí. Identifikace výdajů (nákladů) v oddělené evidenci musí být takového charakteru, aby na jejím základě bylo možno propojit jednotlivé účetní doklady s evidovanými výdaji (náklady): Daňový subjekt je povinen evidovat náklady (výdaje) takovým způsobem, aby bylo možné jednotlivé účetní doklady jednoznačně identifikovat a propojit je s konkrétními výdaji v jednotlivých projektech.
46. Soud konstatuje, že zákon o daních z příjmů výše uvedenými ustanoveními umožňoval, aby si poplatník daně z příjmů odečetl od základu daně z příjmů až 100% výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období při realizaci projektů výzkumu a vývoje. To znamená, že náklady na výzkum a vývoj mohl poplatník uplatnit dvakrát, jednou jako daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů a podruhé podle § 34 odst. 4 uvedeného zákona jako položku

odčitatelnou od základu daně. Je zřejmé, že zákonodárce takto koncipovaným daňovým zvýhodněním chtěl podpořit oblast vývoje a výzkumu. Není nelogické ani zjevně nespravedlivé, že zákonodárce současně stanovil přesné podmínky aplikace popsaného daňového postupu, kdy mezi ně patří existence písemného projektu VaV s poměrně striktními náležitostmi a oddělená evidence výdajů na projekt.

47. Soud shrnuje citovanou judikaturu správních soudů tak, že existence písemného projektu se všemi náležitostmi stanovenými v ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, zpracovaného před zahájením výzkumných či vývojových prací, je jednou z podmínek pro nárok na odčitatelnou položku od základu daně. Tyto náležitosti zahrnují i určité vymezené, dosažitelné a vyhodnotitelné cíle projektu. Další z podmínek pro nárok na odčitatelnou položku od základu daně je existence oddělené evidence tvořené soupisem všech výdajů vynaložených daňovým subjektem při realizaci projektu, která umožňuje propojení evidovaného výdaje s jednotlivým účetním dokladem.
48. Z hlediska soudního přezkumu tvoří prvoinstanční rozhodnutí a napadené rozhodnutí jeden celek (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. října 2004, č. j. 5 Afs 16/2003-56, publ. pod č. 534/2005 Sb. NSS).
49. V posuzovaném případě z obsahu daňového spisu vyplývá, že k doměření daně z příjmů právnických osob došlo na základě výsledku daňové kontroly zahájené dne 1. 9. 2017 protokolem č. j. 821740/17/2407-60561-402946 v rozsahu ověření oprávněnosti uplatnění položky odčitatelné od základu daně – odpočet na výzkum a vývoj. Výdaje vynaložené při realizaci projektu VaV a uplatněné na řádku č. 242 daňových priznání nebyly žalovaným uznány z těchto čtyř důvodů:
- a) V projektu VaV nebyly dostatečně specifikovány dosažitelné a vyhodnotitelné cíle projektu (viz body 55 až 83 napadeného rozhodnutí, dále jen „*První důvod*“).
  - b) Způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků byly v projektu VaV specifikovány obecně, nekonkrétně a nedostatečně. Žalobkyně neprokázala samotnou realizaci kontrolní činnosti a hodnocení dosažených výsledků (viz body 90 až 95 napadeného rozhodnutí, dále jen „*Druhý důvod*“).
  - c) Projekt VaV neschválila osoba vykonávající funkci statutárního orgánu žalobkyně, kdy jeho schválení pouze Ing. Vladimírem Jandou nebylo učiněno způsobem, kterým dle ust. § 133 odst. 1 obchodního zákoníku jedná statutární orgán společnosti (viz body 98 až 110 napadeného rozhodnutí, dále jen „*Třetí důvod*“).
  - d) Žalobkyně nevedla řádnou oddělenou evidenci výdajů na projekt, protože sice evidovala odpracované hodiny zaměstnanců na projektu, ale ohodnocovala je průměrnou hodinovou sazbou (bod 126 napadeného rozhodnutí, dále jen „*Čtvrtý důvod*“).
50. Z výše popsané právní úpravy a judikatury správních soudů je zřejmé, že i jen naplnění jediného ze čtyř uvedených důvodů napadeného rozhodnutí by vedlo k závěru, že napadené rozhodnutí ob stojí, byť ostatní důvody by byly shledány neopodstatněnými.
51. Soud uvážil o jednotlivých žalobních námitkách následovně.
52. **První okruh žalobních námitek nebyl důvodný.**
53. První důvod napadeného rozhodnutí žalovaný odůvodnil v bodech 55 až 82

napadeného rozhodnutí a nemůže být sporu o tom, že podle žalovaného vyústil v závěr, že cíle projektu VaV nejsou dostatečně specifikovány a nejsou vyhodnotitelné (viz bod 83 napadeného rozhodnutí). Správce daně předtím mj. zjistil, že cíle projektu VaV byly vymezeny nekonkrétním způsobem, že projekt VaV neobsahuje konkrétní cíle řešení a že tyto cíle nebyly vyhodnotitelné: Toto vyplývá ze zjištění č. 4 na str. 35 („v souvislosti se zjištěním o vymezení cíle nekonkrétním způsobem“), na str. 36 („Projekt VaV neobsahuje konkrétní cíle řešení“) a str. 37 („zákonný požadavek na vymezení transparentního cíle v projektu výzkumu a vývoje nebyl splněn“) výsledku kontrolního zjištění ze dne 14. 3. 2018 nebo hodnocení na str. 48 až 50 zprávy o daňové kontrole čj. 696312/18/2400-11415-402946, doručené žalobkyni dne 28. 6. 2018 [„Předložený projekt neobsahoval konkrétní vývojové cíle řešení, které by byly dle § 34 odst. 5 ZDP do 31. 12. 2013 vyhodnotitelné po jeho ukončení.“ (...) Z výše uvedeného je zřejmé, že projekt VaV neobsahoval cíle řešení požadované v ustanovení §34 odst. 5 ZDP do 31. 12. 2013. (...) Lze tedy shrnout, že DS v rámci prováděné daňové kontroly neprokázal, že jím předložený projekt VaV (...) obsahuje cíle, které by byl dosažitelné v době řešení projektu VaV a vyhodnotitelné po jeho ukončení (...).“]. Žalobní východisko, že posouzení žalovaného v tomto ohledu bylo odlišné od posouzení správce daně, bylo tedy neopodstatněné.

54. Namítala-li žalobkyně, že bylo porušeno ust. § 115 odst. 2 věta druhá daňového řádu, podle něhož v případě, že odvolací orgán, dospěje-li k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků, pak nešlo o důvodnou námitku. V daném případě totiž nebyla naplněna hypotéza žalobkyní namítaného zákonného ustanovení, totiž žalovaný nedospěl v napadeném rozhodnutí k odlišnému právnímu názoru než správce daně. Proto žalovaný nepochybil, když nepostupoval podle ust. § 115 odst. 2 věta druhá daňového řádu a žalobkyni neumožnil reagovat na neexistující odlišné právní posouzení. Z téhož důvodu dále nelze dospět k závěru prezentovanému v žalobě, že by v tomto ohledu bylo napadené rozhodnutí překvapivé nebo nepřezkoumatelné. Odkaz žalobkyně na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, nebyl z uvedených důvodů případný, protože v posuzovaném případě žalovaný nedospěl ke zjištěním odlišným od správce daně.
55. Soud na tomto místě dodává, že skutečnost, že žalovaný v bodech 57 a 81 napadeného rozhodnutí uvedl, že koriguje závěr správce daně o nutnosti uvedení prvku novosti a technické nejistoty v cílech projektu VaV (od tohoto požadavku žalovaný na rozdíl od správce daně ustoupil), nezměnil nic na tom, že jak správce daně, tak i žalovaný dospěli k totožnému závěru, že projekt VaV neobsahuje konkrétní a vyhodnotitelné cíle.
56. **Druhý okruh žalobních námitek nebyl důvodný.**
57. V tomto okruhu žalobních námitek žalobkyně sporovala První důvod napadeného rozhodnutí. Soud připomíná, že podle výše citované relevantní úpravy musel písemný projekt VaV obsahovat „cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení“. Písemně vymezené cíle projektu musí být tedy určité, dosažitelné a vyhodnotitelné. Každý by měl z projektu pochopit, o co se usiluje, jakým způsobem (jakou cestou) se toho chce dosáhnout, a jak se bude testovat, zda takto vymezené cíle byly nebo nebyly dosaženy.

58. Cíle projektu byly v jeho písemném vyhotovení definovány takto: „*navrhnout a zavést nové metody a procesy, které umožní dosáhnout automatizace plánování a sledování výroby od naskladnění materiálu až po expedici hotových výrobků zákazníkům. Současně je cílem projektu postupná optimalizace činností na jednotlivých pracovištích výroby a kontroly tak, aby bylo možné sledovat statistické ukazatele a aby na jejich základě došlo k postupnému zlepšení materiálových toků, snížení ztrát a zlepšení pracovního prostředí atd.*“
59. Soud aprobejuje posouzení žalovaného v napadeném rozhodnutí (body 55 až 83), že takto vymezené cíle v projektu VaV požadavky stanovené v ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů nesplňují. Na popsané vypořádání shodné odvolací námitky proto soud odkazuje.
60. Soud se ztotožňuje s obecným východiskem, že v projektu VaV mají být cíle formulovány zcela přesně tak, aby byly konkrétní, specifické a měřitelné (bod 56 napadeného rozhodnutí). Žalovaný správně vyšel z předmětu podnikání žalobkyně – výroba, prodej a servis automobilových zrcátek (bod 60 napadeného rozhodnutí).
61. Cíl Projektu VaV uvedený v bodě 58 tohoto rozsudku není určitý, proto nemůže být dosažitelný a vyhodnotitelný: Jako cíl je určeno dosažení „*automatizace plánování a sledování výroby od naskladnění materiálu až po expedici hotových výrobků zákazníkům*“. Jazykovým obsahem je bezobslužné vytváření plánů výroby a monitoring činnosti žalobkyně. Z toho nelze seznat, o co žalobkyně konkrétně usiluje. Proto nemůže být ani hodnoceno, zda toho žalobkyně dosáhla, jelikož není zřejmé, čeho konkrétně (jakého stavu) dosáhnout chtěla. Stejně posouzení lze uvést i k další části specifikace cílů projektu VaV: „*postupná optimalizace činností na jednotlivých pracovištích výroby a kontroly tak, aby bylo možné sledovat statistické ukazatele a aby na jejich základě došlo k postupnému zlepšení materiálových toků, snížení ztrát a zlepšení pracovního prostředí atd.*“ Jazykový obsahem tohoto cíle projektu VaV je proces výběru nejlepší varianty (tj. optimalizace) sledování statistických ukazatelů a zlepšení materiálových toků, snížení ztrát a zlepšení pracovního prostředí. Nelze zjistit, jaké statistické ukazatele mají být sledovány, není definováno, v čem má být jejich sledování zlepšeno (optimalizováno). Není ani zřejmé, jaké konkrétní materiálové toky, ztráty čeho, pracovní prostředí koho má být vylepšováno. Z této části projektu VaV tedy nelze určit, co je jeho cílem, proč jde o cíl dosažitelný. Proto nemůže jít ani o cíl vyhodnotitelný – nevím-li, co a jak chci změnit (zlepšit), nemohu vyhodnotit, zda jsem tohoto cíle dosáhl nebo nedosáhl. Závěr žalovaného v bodě 61 napadeného rozhodnutí, že „*K takto definovaným cílům odvolací orgán konstatuje, že z nich není zřejmá dosažitelnost a ani to, co konkrétně má být následně vyhodnoceno, nejsou uvedeny žádné měřitelné cílové hodnoty. Pokud není předmětná charakteristika specifikována, nelze pak cíl reálně vyhodnotit a uzavřít.*“, pregnančně odůvodňuje, proč nejde o cíle určité, dosažitelné a vyhodnotitelné ve smyslu ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů.
62. Žalovaný však správně nepřehlédl, že cíle v projektu VaV splňující podmínky stanovené v ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů mohly být obsaženy i u jednotlivých 13 podprojektů definovaných v projektu VaV (bod 62 napadeného rozhodnutí). Soud aprobejuje závěr žalovaného, že ani cíle třinácti podprojektů vymezené v projektu VaV nejsou určité, dosažitelné ani vyhodnotitelné a odkazuje na odůvodnění tohoto závěru v bodech 63 až 76 napadeného rozhodnutí.
63. K jednotlivým podprojektům uvádí soud stručně následující.

64. Pokud je cílem podprojektu 1 „*snížit vznik chyb a prodlevu mezi skutečnou výrobou a naskladněním do ERP systému SAP*“ a prostředkem k jeho dosažení „*online výměna dat mezi výrobními linkami, operátory a ERP systémem SAP*“, je sice zřejmé, že žalobkyně chtěla řešit rozdíly a časový odklad mezi okamžikem faktické výroby a jejich evidencí v ERP prostřednictvím online výměny dat, nicméně nejde o cíl určitý, tudíž dosažitelný a vyhodnotitelný, protože žalobkyně nikterak nedefinovala, jaká exaktní hodnota jaké veličiny nebo skutečnosti je jejím cílem, proto nelze z podstaty vyhodnotit, zda tohoto cíle bylo nebo nebylo dosaženo. „Snížení“ není určitým cílem, kdy ani nebylo určité definováno, co konkrétně má být sníženo. U podprojektů 2 až 13 není cíl určité definován, kdy není uvedeno, jaká měřitelná veličina či stav je cílem, protože nelze určit, zda jde o cíl dosažitelný, a rozhodně ho nelze vyhodnotit, proto nikdo neví, co a jak by měl měřit či hodnotit s možností závěru, zda cíle bylo nebo nebylo dosaženo.
65. Soud se ztotožňuje s hodnocením žalovaného v bodě 76 a 77 napadeného rozhodnutí, že „[...] *Projekt VaV a jeho podprojekty se víceméně zaměřují na celou výrobu odvolatele s cílem její automatizace a optimalizace, a tudíž jakýkoli výstup může být podřaditelný pod VaV*“, tudíž nesplňuje požadavek vyložený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017-53, na to, aby „[...] *daňový subjekt v projektu objasnil jeho cíle, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení*.“
66. Soud konstatuje k druhému okruhu žalobních námitek, že cíle projektu VaV trpěly vadami, které shledal žalovaný v napadeném rozhodnutí, a neodpovídaly dikci ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Žalobní námitka, že cíle musí být hodnoceny v kontextu podprojektů, se mívá odůvodněním napadeného rozhodnutí, protože, jak je výše uvedeno, žalovaný právě takto postupoval (viz body 62 až 76 napadeného rozhodnutí). Námitka, že v dokazování nemá oporu závěr žalovaného v bodě 57 napadeného rozhodnutí, že „*má pochybnosti o realizaci činnosti ve VaV*“ nebo že žalovaný v rozporu se zákonem požadoval do projektu VaV uvést „*důvod nutnosti jeho řešení*“, nemůže být důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí, neboť napadené rozhodnutí nebylo odůvodněno tím, že by VaV nebyla žalobkyně zrealizována, ani tím by důvod nutnosti řešení neobsahoval. Jelikož nešlo o důvod napadeného rozhodnutí, nemohla sporná existence pochybností o této otázce vést k závěru o nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Akademická žalobní polemika o tom, na kolik přesně či obecně musí být definovány cíle projektu VaV, se mívá předmětem řízení, kdy předmětem posouzení žalovaného i soudu bylo hodnocení jedině těch cílů, které si vymezila žalobkyně v projektu VaV. Vzhledem k předmětu právní úpravy nelze judikaturou striktně stanovit obsah cílů projektů VaV, kdy každý individuální případ musí být hodnocen zvlášť – nicméně mantinely takového posouzení jsou jasně stanoveny v ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, tj., musí jít o cíle, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení. Aby mohla být posouzena dosažitelnost (zda není dosažení cíle plánovaným způsobem z podstaty vyloučeno) a vyhodnotitelnost (zda lze posoudit, zda bylo cíle dosaženo nebo ne), musí být zřejmé, co cílem je a tento cíl musí být definován exaktně. Není-li jasná hodnota, které chci dosáhnout, nemohu vyhodnotit, zda jsem jí dosáhl. Argumentace žalobkyně, že není pravdou, že „*z cílů musí být patrné, jak budou dosaženy a jak budou vyhodnoceny*“, neboť na počátku projektu totiž není jasné, zda vůbec cíle budou dosaženy, jakým konkrétním způsobem se tak stane, se mívá odůvodněním napadeného

rozhodnutí. V bodě 59 napadeného rozhodnutí toto sice žalovaný uvádí, ale je zřejmé, že tím nemíní to, co uvádí v žalobě žalobkyně – je zřejmé, že žalovaný směřoval k tomu, že z projektu musí být zřejmé, čím (jak) budou cíle dosaženy, tzn., jaká exaktní hodnota či skutečnost je cílem, kdy jediné tak může být vyhodnocena, zda byla či nebyla dosažena. Z kontextu napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný nesměřoval k tomu, že v projektu musí být určen s jistotou dosažitelný cíl a současně způsob, jak se tohoto cíle dosáhne. Žalovaný neodůvodnil napadené rozhodnutí tím, že v projektu musí být stanoven výsledek vyhodnocení dosažení cílů, ale tím, že cíle musí být exaktně stanoveny tak, aby umožňovaly po ukončení projektu vyhodnocení, zda jich bylo nebo nebylo dosaženo.

67. Argumentovala-li žalobkyně tím, že žalovaný neporozuměl dostatečně vymezeným cílům z důvodu své technické neznalosti, jde o námitku nedůvodnou, protože cíle projektu VaV v podstatě žádné technické údaje, jimž by laik neporozuměl, neobsahovaly. Soud souhlasí s žalovaným, že ve vymezených cílech nebyl žádný údaj, jemuž by laik neporozuměl. Proto soud neshledal nic vadného na tom, že žalovaný bližší vysvětlení nežádal (rozhodné je totiž písemné vyhotovení projektu) a znalecký posudek nezažádal (cíle neobsahovaly nic, čemu by laik neporozuměl) a k technickým a finančním zprávám nepřihlédl (rozhodné je písemné vyhotovení projektu a nikoli zprávy vypracované po letech od schválení projektu). Žalobkyní citovaná pasáž rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2016, sp. zn. 1 Afs 174/2016, se posuzované věci netýká, jelikož důvodem napadeného rozhodnutí nebyl závěr žalovaného o technické nejistotě a ocenitelného prvku novosti cílů projektu VaV, který by jistě byl závěrem odborným. Stejně posuzuje soud i odkaz žalobkyně v replice na rozsudek Krajského soudu v Ústí and Labem – pobočka v Liberci ze dne 27. 11. 2020, č. j. 59 Af 17/2019-58.
68. Žalobní námitka, že informaci GFŘ ze dne 14. 9. 2017, č. j. 89174/17/7100-10110-013213 nelze na případ žalobkyně aplikovat, protože byla vydána čtyři roky po schválení projektu VaV, není včetně odkazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 8 Afs 3/2005 – 59, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 9. 2012, sp. zn. 2 Afs 55/2012, a ust. čl. 11 odst. 5 LZPS opodstatněná. Žalovaný totiž napadené rozhodnutí uvedenou informací GFŘ neodůvodnil a z napadeného rozhodnutí nijak nevyplývá, že by ji v případě žalobkyně aplikoval. Z obsahu napadeného rozhodnutí nelze dovodit, že by důvodem rozhodnutí byla absence „*důvodu nutnosti jeho řešení*“ v projektu VaV.
69. Pokud žalobkyně odkázala na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka Pardubice ze dne 19. 9. 2018, č. j. 52 Af 18/2016 – 181, pak nejde o odkaz příslušný, protože zde se správní soud v žalobkyní citovaném bodě 24 věnuje výkladu pojmu „*počátek řešení projektu VaV*“ (viz výslovně bod 23 tohoto citovaného rozsudku). Těžiště žalobkyní citovaného rozsudku se týká stanovení momentu zahájení řešení projektu VaV a nikoli posouzení, nakolik obecné mohou cíle projektu VaV být. Žalobkyní citovaný rozsudek tedy žalobní argumentaci nepodporuje.
70. Žalobkyně poukázala na to, že žalovaným citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017 – 53, je na případ žalobkyně nepoužitelný jednak z důvodu skutkové odlišnosti, a jednak z důvodu, že rozsudek byl vydán čtyři roky po schválení projektu žalobkyně. K tomu je nutno uvést, že tímto rozsudkem žalovaný argumentuje na dvou místech napadeného rozhodnutí (v bodech

29 a 77), a to na podporu toho, že daňový subjekt musí v projektu objasnit jeho cíle, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, kdy se jedná o výchozí podmínku pro akceptaci odpočtu na VaV (což je citace ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů). Námitka je proto nedůvodná, kdy žalobkyně konkrétně neuvedla, v čem jde o případ skutkově odlišný a proč nejsou ty které závěry Nejvyššího správního soudu na případ žalobkyně aplikovatelné. Nelze též přehlédnout, že v bodě 29 napadeného rozhodnutí uvedené východisko, že formální náležitosti stanovené zákonem o daních z příjmů pro projekt VaV jsou výchozí podmínkou pro akceptaci odpočtu na VaV, žalovaný právě v tomto bodě napadeného rozhodnutí podpořil množstvím dalších rozhodnutí správních soudů, jež žalobkyně nespороvala.

**71. Třetí okruh žalobních námitek byl opodstatněný.**

72. Žalobkyně především namítala, že žalovaný založil (Druhý) důvod napadeného rozhodnutí na závěru odlišném od závěru správce daně, aniž umožnil žalobkyni na to procesně reagovat. Žalobkyně v žalobě tvrdila, že Druhým důvodem rozhodnutí bylo nedostatečné projektové vymezení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků a neprokázání realizace kontrolní činnosti a hodnocení dosažených výsledků. Správce daně podle žalobních tvrzení naproti tomu své rozhodnutí založil na nedostatečném projektovém vymezení předpokládaných nákladů projektu a nedoložení průběžného hodnocení předpokládaných nákladů.
73. Vzhledem k této námitce soud ověřil, jak žalovaný a správce daně svá rozhodnutí ve vztahu k této sporné otázce odůvodnili.
74. Této otázky se týká zjištění správce daně č. 3 zprávy o daňové kontrole čj. 696312/18/2400-11415-402946, doručené žalobkyni dne 28. 6. 2018. Zde správce daně uvedl (str. 24), že „[...] *vyvstaly správci daně pochybnosti, zda zadání projektu VaV obsahuje vyčíslení kalkulovaných nákladů na jeho řešení (celkových i v jednotlivých letech) po dobu plánované realizace výzkumných a vývojových prací, tzn. od okamžiku zahájení prací na projektu VaV do okamžiku jejich dokončení, které DS předem naplánoval na období od 01. 04. 2013 do 31. 3. 2016.*” Správce daně pokračoval na str. 25 zprávy o daňové kontrole tím, že „[v]zhledem ke zjištění, že kalkulované celkové i dílčí náklady v kontextu s plánovanými činnostmi neodpovídaly době řešení projektu VaV, vydal správce daně výzvu k prokázání skutečností čj. 938969/17/2407-60561-402946 ze dne 22. 11. 2017. Prostřednictvím této výzvy byl DS vyzván zejména k prokázání a doložení, že projekt VaV obsahuje zákonnou podmínku vyčíslení jak předpokládaných celkových nákladů na řešení tohoto projektu, tak i předpokládaných nákladů v jednotlivých letech jeho řešení, jak stanoví ustanovení § 34 odst. 5 ZDP do 31. 12. 2013. Současně byl DS danou výzvou vyzván k prokázání a vysvětlení dalších souvisejících skutečností, které se týkaly kalkulací předpokládaných nákladů a hodnocení plnění předpokládaných nákladů ve vazbě k dosažené skutečnosti.”. Dále na str. 26 zprávy o daňové kontrole správce daně konstatoval, že žalobkyně svou odpovědí na výzvu ze dne 29. 12. 2017 své důkazní břemeno neunesla, a dodal, že žalobkyně neprokázala „[s]kutečností o rozpočtu nákladů na projekt VaV a skutečný průběh kontrolní činnosti v průběhu řešení projektu VaV i na konci realizace jeho řešení, jak si v tomto projektu sama vymezila.“ Na str. 27 zprávy o daňové kontrole správce daně uvedl, že projekt musí obsahovat i způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažení výsledků, kdy žalobkyně byla povinna prokázat provádění kontrolní činnosti způsobem stanoveným v projektu, a

pokračoval, že „[p]ro splnění této zákonné náležitosti musí DS způsobilými důkazními prostředky prokázat zhodnocení, zrevidování předkládaných nákladů projektu VaV (celkových i pro jednotlivé roky) se skutečně vynaloženými náklady na výzkum a vývoj.“ Správce daně na str. 27 zprávy o daňové kontrole vyložil, že žalobkyně v projektu způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků stanovila, a proto správce daně požadoval předložit důkazní prostředky o takto prováděné kontrole a vyhodnocení tak, aby z nich mohl ověřit průběh realizace výzkumných či vývojových prací. Na str. 28 zprávy o daňové kontrole správce daně shrnul své skutkové zjištění tak, že projekt VaV neobsahuje předpokládané náklady projektu a že žalobkyně nedoložila, že probíhalo průběžné hodnocení předpokládaných nákladů ve vazbě na náklady skutečně vynaložené. Na str. 50 správce daně shrnul, že důvodem rozhodnutí je, že projekt VaV neobsahuje překládané náklady na jeho řešení, a že žalobkyně neprokázala, že prováděla vyhodnocení projektu VaV nastaveným způsobem kontroly a hodnocení postupu jeho řešení, jak si sama v projektu stanovila.

75. Z citované zprávy o daňové kontrole je v souladu s ust. § 147 odst. 3 daňového řádu naprosto zřejmé, že správce daně měl pochybnosti, svou výzvu k jejich odstranění směřoval a své skutkové zjištění založil na tom, že projekt VaV neobsahuje dostatečné vymezení předpokládaných celkových výdajů (nákladů) na řešení projektu a předpokládaných výdajů (nákladů) v jednotlivých letech řešení projektu ve smyslu ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů a že žalobkyně neprokázala, že prováděla vyhodnocení projektu VaV nastaveným způsobem kontroly a hodnocení postupu jeho řešení, jak si sama v projektu stanovila. Dále je zcela jasné, že správce daně neměl vymezení kontrolní činnosti v průběhu řešení projektu a po jeho ukončení v projektu VaV za nedostatečné, neboť ve zprávě o daňové kontrole opakovaně odkázal na toto vymezení, aniž by uvedl jakékoli vady tohoto vymezení. Ostatně ani ve výzvě čj. 938969/17/2407-60561-402946 ze dne 22. 11. 2017 správce daně ničeho k této náležitosti VaV (údaje o způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků) neuvedl.
76. U napadeného rozhodnutí jde o jeho body 85 až 95. Žalovaný v bodech 85 a 86 napadeného rozhodnutí nejprve přisvědčil odvolací námitce žalobkyně, že projekt VaV nevykazoval obsahové vady ve vztahu k údajům o předpokládaných nákladech projektu, čímž tuto argumentaci správce daně jako důvod neuznání sporné odčitelné položky vyloučil.
77. V bodě 87 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že aprobuje požadavek „*správce daně na doložení a prokázání způsobu kontrolní činnosti, neboť tento požadavek správce daně jednoznačně vyplývá jak ze zákona o daních z příjmů, tak z navazující judikatury správních soudů (uvedení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení a dosažených výsledků je jednou ze zákonem povinných náležitostí projektu VaV, viz bod [28] ve spojení s bodem [29])*“. Dále v bodě 87 žalovaný souhlasil se závěrem správce daně, že žalobkyně nedoložila „*jakýkoli důkazní prostředek, jímž by prokazovala realizaci kontrolní činnosti v rámci Projektu VaV a jednotlivých podprojektů*“. Z tohoto bodu napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že žalovaný stvrdil závěr správce daně, že nebylo prokázáno provádění kontroly realizace projektu.
78. V bodech 88 až 95 se již žalovaný vyjadřuje a odůvodňuje závěr, že projekt VaV v rozporu s ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů neobsahuje dostatečné údaje o způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků a že

žalobkyně neprokázala samotnou realizaci kontrolní činnosti a hodnocení dosažených výsledků. Např. v úvodu bodu 90 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že „[...] konstatuje, že způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků jsou v Projektu VaV specifikovány obecně, nekonkrétně a nedostatečně“.

79. V bodě 91 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že „[z] důvodu nedostatečně vymezeného způsobu kontrolní činnosti v Projektu VaV byla správcem daně vydána Výzva, neboť je nutné nastavení kontroly a způsobu hodnocení posuzovat i v návaznosti na jejich skutečné provedení v rámci realizace projektu. Odvolatel byl tudíž vyzván jak Výzvou, tak i poté při seznámení s výsledkem kontrolního zjištění k doložení oné dokumentací podpory k Projektu VaV, neboť z doposud předložených důkazní materiálů realizace průběžné kontrolní činnosti jakkoli nevyplývala, tato nebyla doložena. Odvolací orgán má ve shodě se správcem daně za to, že odvolatel v rámci daňové kontroly způsob kontrolní činnosti Projektu VaV a jeho podprojektů, resp. průběh jeho realizace a hodnocení, dostatečně nedoložil a neprokázal, čímž byla pouze potvrzena ona nedostatečnost vymezení této zákonné náležitosti.“, kdy toto posouzení bylo žalovaným následně odůvodněno v bodech 92 až 94 napadeného rozhodnutí. Ze shrnutí Druhého důvodu rozhodnutí v bodě 95 napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný měl specifikaci způsobu kontroly a hodnocení projektu VaV v tomto projektu za nedostatečnou vzhledem k obsahu projektu a vzhledem k neprokázání realizace kontrolní činnosti a hodnocení dosažených výsledků.
80. Soud tedy konstatuje, že žalovaný své rozhodnutí postavil na závěru, že projekt VaV neobsahuje dostatečné údaje o způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků a že žalobkyně neprokázala provádění kontroly realizace projektu.
81. Soud srovnal právě identifikovaná skutková zjištění správce daně a žalovaného a dospěl k závěru, že se neshodují. Pokud jde o vymezení nákladů projektu, je situace jasná – tento důvod správce daně pro odepření uplatnění odčitatelné položky žalovaný odmítl.
82. Ve zbytku se správce daně a žalovaný věnovali kontrole realizace projektu: Správce daně měl způsob kontroly a hodnocení realizace projektu vymezený v projektu za dostatečný, ale žalobkyně vytýkal, že neprokázala realizaci takto stanovené kontroly. Na rozdíl od toho žalovaný dospěl k závěru, že způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků byl v projektu vymezen neurčitě a navíc ještě nebyla kontrolní činnost prokázána.
83. Soud proto přisvědčuje žalobkyni, že žalovaný dospěl v napadeném rozhodnutí ke skutkovému závěru (způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků jsou v projektu VaV specifikovány obecně, nekonkrétně a nedostatečně), o nějž opřel své rozhodnutí, kdy této otázce se správce daně vůbec nevěnoval, a žalobkyni nemohlo být zřejmé, že je tato otázka předmětem posuzování daňovými orgány.
84. Soud odkazuje na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, čj. 1 Afs 438/2017-52, který se týkal výkladu ust. § 115 odst. 2 daňového řádu. V tomto rozsudku dospěl kasační soud k závěru, že odvolací daňový orgán je povinen seznámit daňový subjekt se skutkovými zjištěními, míněno nejen s výčtem důkazů, které je prokazují, ale též s jejich hodnocením (jaké skutečnosti z těchto a dalších důkazů vyvozuje nebo naopak nevyvozuje). „Účastníci řízení (zde daňový subjekt) musejí

*mít zachovánu možnost argumentovat (vyjádřit se) ve vztahu ke všem otázkám, na jejichž řešení bude rozhodnutí spočívat. Mělo by jim být zřejmé, které otázky, skutkové nebo právní, jsou pro řešení věci relevantní; je třeba jim umožnit, aby se k nim mohli vyjádřit a aby mohli účinně uplatnit své argumenty (srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 14. 8. 2019, sp. zn. II. ÚS 2398/18).“ Dále Nejvyšší správní soud uvedl, že „[n]eseznámí-li tedy odvolací orgán odvolatele s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil dle § 115 odst. 2 daňového řádu, zatíží své rozhodování nepředvídatelností a daňový subjekt připraví o možnost procesní obrany. Je v této souvislosti bez významu, zda se hodnotící úvaha týká důkazu, který si obstaral sám, nebo byl již součástí spisu, v němž je přezkoumáváno rozhodnutí prvostupňového správce daně, či zda jej předložil daňový subjekt coby odvolatel spolu s podaným odvoláním. Překvapivost (nečekanost) posléze vydaného rozhodnutí není odvozena od použití či nepoužití takového důkazu z hlediska jeho obsahu (ten odvolatel zpravidla zná), ale od jeho hodnocení odvolacím orgánem z výše uvedených hledisek závažnosti, zákonnosti a věrohodnosti, jinak vyjádřeno, zda a jak odvolatel z pohledu odvolacího orgánu (ne)prokázal své tvrzení a zda (ne)mělo vliv na vytvářené skutková zjištění. Stejně tak je bez významu, zda hodnotící úvaha se týká otázek skutkových, či právních. Smyslem práva na seznámení se s podklady rozhodnutí a vyjádření se k nim není pouze povědomí daňového subjektu o všech skutečnostech rozhodných pro posouzení věci. Podstatné je, aby daňový subjekt věděl, které důkazy hodlá odvolací orgán použít, a mohl tak v rámci vyjádření předeštit vlastní hodnocení těchto důkazů, důkazy zpochybnit či navrhnout jiné (srov. též rozsudek ze dne 15. 11. 2018, čj. 9 Afs 15/2018-27).“*

85. V posuzované věci došlo k tomu, že otázku, zda způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků jsou v projektu VaV dostatečně specifikovány, nově do řízení vnesl žalovaný. Tuto otázku žalovaný hodnotil a jeho posouzení bylo jedním z důvodů napadeného rozhodnutí, aniž postupoval podle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu. Není relevantní, že žalovaný při hodnocení této otázky vycházel z podkladu rozhodnutí (projekt VaV), který byl k dispozici již ve fázi řízení u správce daně. Jelikož je smyslem práva na seznámení se s podklady rozhodnutí a vyjádření se k nim podle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu vědomost daňového subjektu o tom, které konkrétní důkazy v jeho věci správní orgán hodlá použít a jaká skutková a právní zjištění z nich činí, tak, aby daňový subjekt mohl předeštit vlastní hodnocení těchto důkazů, důkazy zpochybnit či navrhnout důkazy jiné, byla námitka žalobkyně, že v řízení před žalovaným došlo k porušení ust. § 115 odst. 2 daňového řádu, důvodná. Stejně tak soud přisvědčuje žalobní námitce, že na žalobkyni nemohlo přejít ve vztahu k této otázce ani důkazní břemeno podle ust. § 92 daňového řádu, protože tato sporná otázka nebyla předmětem žádné výzvy k prokázání skutečností ze strany daňových orgánů. Věnovat se ostatním námitkám žalobkyně tohoto okruhu by bylo nadbytečné, vzhledem k tomu, že řízení, z něhož vyšel skutkový závěr žalovaného, jak bylo výše uvedeno, byl zatížen podstatnými procesními vadami.
86. Na soudu však bylo, aby posoudil, zda popsané procesní vady mohly atakovat zákonnost napadeného rozhodnutí, tudíž být důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí. V ustálené judikatuře správních soudů totiž není sporu o tom, že zjistí-li soud k námitce žalující strany existenci procesní vady řízení, které vyústilo ve vydání napadeného rozhodnutí, neznamená to bez dalšího, že napadené rozhodnutí je třeba zrušit. Správní soud se musí zabývat tím, zda porušení procesních předpisů mohlo mít ve smyslu ust. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2009, čj. 5 Afs 51/2008-

95, nebo ze dne 4. 1. 2011, č. j. 2 As 80/2010 – 52).

87. V nyní řešeném případě bylo napadené rozhodnutí odůvodněno čtyřmi samostatnými důvody, u nichž soud prozatím (bez ohledu na další pasáže odůvodnění tohoto rozsudku) přes žalobní námitky žalobkyně shledal, že První důvod napadeného rozhodnutí ob stojí. I když tedy soud při posouzení třetího okruhu žalobních námitek zjistil, že Druhý důvod napadeného rozhodnutí nemůže vzhledem k namítaným procesním vadám obstát, nemohlo to být důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí. Vzhledem k Prvnímu, soudem aprobovanému, důvodu napadeného rozhodnutí totiž není důvod rušit napadené rozhodnutí, protože zřejmé, že i kdyby výsledkem nového řízení po případném odstranění vytčené procesní vady žalovaný ustoupil z Druhého důvodu rozhodnutí, v novém řízení by vydal výrokem shodné rozhodnutí s odkazem na První důvod rozhodnutí. I když tedy byl třetí okruh žalobních námitek uznán soudem za opodstatněný, nevedl soud ke zrušení napadeného rozhodnutí podle ust. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.
88. **Čtvrtý okruh žalobních námitek byl opodstatněný.**
89. Spor účastníků se týkal toho, zda byl naplněn Třetí důvod napadeného rozhodnutí, tzn. zda projekt VaV v souladu s ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů obsahoval *„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“*. Mezi účastníky nebylo sporné, že podle zápisů v obchodním rejstříku a společenské smlouvy žalobkyně byli jednateli žalobkyně V. J. a A. K., přičemž jednatel V. J. byl oprávněn jednat jménem společnosti a podepisovat jediné společně s dalším jednatelem a nikoli samostatně, kdy k rozhodnutí o obchodním vedení žalobkyně byl vyžadován souhlas většiny jednatelů.
90. Třetí důvod rozhodnutí žalovaný odůvodnil v bodech 98 až 110 napadeného rozhodnutí s odkazem na ust. § 20 odst. 1 občanského zákoníku a ust. §§ 133 a 134 obchodního zákoníku tím, že schválení projektu VaV spadá do obchodního vedení společnosti, které je u společnosti s více jednatelem podmíněno souhlasem většiny jednatelů, nestanoví-li společenská smlouva jinak. Na rozhodnutí učiněné v rámci obchodního vedení společnosti navazuje jednání jménem společnosti v rámci výkonu tzv. vnějšího jednatele oprávnění ve vztahu k třetím osobám. Podle žalovaného platí, že pokud žalobkyně uplatnila nárok na odčitatelnou položku, jednala při schválení projektu VaV v rámci výkonu tzv. vnějšího jednatele oprávnění vůči státu, jež je upraveno v ust. § 133 odst. 1 obchodního zákoníku. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dále poukázal na to, že podle ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů se explicitně vyžaduje uvedení osoby vykonávající funkci statutárního orgánu poplatníka. Žalovaný tak dospěl k závěru, že projekt VaV trpí vadou, že nebyl schválen kromě V. J. i druhým jednatelem, protože úprava ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů musí být vykládána podle zápisu v obchodním rejstříku.
91. Soud přisvědčuje žalobní námitce, že závěr žalovaného o nesplnění náležitosti projektu VaV spočívající v absenci podpisu jednatele A. K. není právně správný. Podle soudu žalovaný pominul, že ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů obsahuje speciální právní úpravu osoby, která má projekt VaV schválit. Právní úvaha žalovaného o obchodním vedení či vnějším jednatele oprávnění jednatelů společnosti s ručením omezeným by v posouzení projektu žalobkyně mohla mít místo (soud nehodnotí, zda

by místo měla) v případě, že ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů ve vztahu k této obsahové náležitosti projektu znělo „datum, místo, jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení“, a nikoli „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“. Jinými slovy, zákonodárce nemusel nijak vymezovat osobu, která má za poplatníka projekt VaV podepsat, kdy v takovém případě by se bez dalšího při stanovení takové osoby postupovalo podle právních předpisů regulujících zastoupení společnosti s ručením omezeným. Takto však zákonodárce nepostupoval a do zákona uvedl, že oprávněnou osobou schvalovatele projektu VaV je v případě poplatníka-právnícké osoby „osoba vykonávající funkci statutárního orgánu poplatníka anebo osoba, která je členem statutárního orgánu poplatníka“. Zákonodárce tedy stanovil, a vyloučil tak případně vznikající pochybnosti, kdo smí projekt VaV schválit, že postačí, že projekt schválí jakákoli osoba, která vykonává funkci statutárního orgánu poplatníka, resp. není-li statutárním orgánem fyzická osoba, pak jeho člen.

92. Není sporu o zápisu žalobkyně v obchodním rejstříku, který zní takto: „Statutární orgán: jednatel.“ a následuje identifikace V. J. a A. K. Je tudíž zřejmé, že V. J. byl v rozhodné době jednatelem žalobkyně a byl jejím statutárním orgánem. Proto byl oprávněn v souladu s ust. § 34 odst. 5 in fine zákona o daních z příjmů sám splnit náležitost projektu VaV spočívající v jeho podpisu projektu, protože byl „osobou vykonávající funkci statutárního orgánu poplatníka“ tak, jak přikazuje ust. § 34 odst. 5 in fine zákona o daních z příjmů. Zda a jak mohl žalobkyni sám zavazovat, jednat za ni, podepisovat, nebylo pro posouzení naplnění této náležitosti projektu VaV právně rozhodné, protože zákon o daních z příjmů přesně vymezil pro účely schválení projektu VaV, kdo toto schválení může provést. Tato speciální úprava zákona o daních z příjmů má před obecnou regulací jednatelešského oprávnění přednost.
93. Soud dodává, že tehdejší úprava obchodního zákoníku jasně rozlišovala mezi tím, kdy je osoba statutárním orgánem nebo členem statutárního orgánu, a to logicky podle toho, zda byl nebo nebyl statutární orgán tvořen členy (viz např. ust. § 35 písm. f) obchodního zákoníku, podle něhož se do obchodního rejstříku se zapíše jméno a bydliště nebo firma a sídlo osoby, která je statutárním orgánem právnícké osoby nebo jeho členem. Obchodní zákoník explicitně reguloval, kdy je osoba statutárním orgánem a kdy je jeho členem. V případě společnosti s ručením omezeným o žádném „členství“ statutárního orgánu obchodní zákoník nikde nehovořil, a to na rozdíl například od členství v představenstvu akciové společnosti. Toto soud dokládá například srovnáním ust. § 112 obchodního zákoníku (Návrh na zápis společnosti do obchodního rejstříku podepisují *všichni jednatelé*.) a ust. § 175 obchodního zákoníku (Návrh na zápis do obchodního rejstříku podává představenstvo a podepisují ho *všichni členové představenstva*.). Jde o zřejmý důsledek zákonné úpravy, kdy statutárním orgánem společnosti s ručením omezeným není „jednatelstvo“, ale jeden nebo více jednatelů (viz ust. § 133 obchodního zákoníku), a statutárním orgánem akciové společnosti bylo představenstvo (viz ust. § 191 odst. 1 obchodního zákoníku).
94. Žalobní námitka, že je vadné posouzení žalovaného, že nebyla splněna formální náležitost projektu VaV v podobě schválení projektu VaV oprávněnou osobou, byla tedy opodstatněná. Stejně jako v případě Druhého důvodu napadeného rozhodnutí tedy soud dospěl na základě žalobní námitky žalobkyně k závěru, že Třetí důvod též

nemůže obstát. Avšak i zde platí, že to nemůže vést ke zrušení napadeného rozhodnutí, neboť napadené rozhodnutí bylo odůvodněno čtyřmi samostatnými důvody, kdy přes žalobní námitky žalobkyně První důvod napadeného rozhodnutí ob stojí. Vzhledem k Prvnímu, soudem aprobovanému, důvodu napadeného rozhodnutí totiž není důvod rušit napadené rozhodnutí, protože zřejmé, že i kdyby žalovaný ustoupil z Třetího důvodu rozhodnutí, v novém řízení by vydal výrokem shodné rozhodnutí s odkazem na První důvod rozhodnutí. I když tedy byl čtvrtý okruh žalobních námitek uznán soudem za opodstatněný, nevedl soud ke zrušení napadeného rozhodnutí podle ust. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

**95. Pátý okruh žalobních námitek nebyl důvodný.**

96. Žalobkyně namítala, že daňové orgány neprokázaly antedatování projektu VaV, ani pochybnosti o takovém antedatování. Žalobkyně dodala, že daňové orgány pochybily, když k této otázce přes návrh žalobkyně nevyslechly sv. V. M., O. D. a M. K.

97. Skutkovým zjištěním č. 2 správce daně byl podle str. 23 a 50 zprávy o daňové kontrole závěr, že žalobkyně neprokázala, že projekt byl vytvořen před zahájením jeho realizace.

98. Soud z napadeného rozhodnutí ověřil, že se této otázce žalovaný věnoval v bodech 112 až 117 napadeného rozhodnutí. Z těchto pasáží napadeného rozhodnutí je však zřejmé, že žalovaný za důvod odepření sporné odčitatelné položky antedatoci projektu nepovažoval. Toto vyplývá ze závěru bodu 117 napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný uvedl, že „[...] *nelze najisto postavit závěr o antedatování Projektu VaV a jedná se tak spíše o indicie*“. Dále v bodě 134 napadeného rozhodnutí žalovaný výslovně uvedl, že neprokázání schválení projektu VaV před zahájením jeho řešení není nosným důvodem neakceptace předmětného odpočtu na VaV.

99. Z uvedeného je zřejmé, že žalovaný za důvod napadeného rozhodnutí (tedy proč neuznal žalobkyni nárok na spornou odčitatelnou položku) neprokázání okamžiku schválení projektu nepovažoval. Nešlo-li o důvod napadeného rozhodnutí, nemohlo případné namítané vadné posouzení této otázky atakovat zákonnost napadeného rozhodnutí. Proto tento okruh žalobních námitek nemohl být důvodný.

**100. Šestý okruh žalobních námitek nebyl důvodný.**

101. Jelikož dále žalobkyně zpochybňovala Čtvrtý důvod napadeného rozhodnutí, zabýval se soud v tomto směru odůvodněním zprávy o daňové kontrole i napadeného rozhodnutí.

102. Soud připomíná, že podle ust. § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů podmínkou nároku na odčitatelnou položku je vedení oddělené evidence nákladů projektu od ostatních výdajů.

103. Zjištěním správce daně č. 5 ve zprávě o daňové kontrole bylo nedostatečné vedení oddělené evidence nákladů projektu.

104. V napadeném rozhodnutí této otázky věnoval žalovaný body 118 až 127. Zde žalovaný shrnul, že žalobkyně vedla evidenci výdajů na projekt formou souhrnných tabulek za jednotlivá období 2013/2014, 2014/2015 a 2015/2016, obsahující roční sumární výši mzdových nákladů a materiálových nákladů vynaložených při realizaci projektu VaV v tom kterém období bez členění na jednotlivé podprojekty, dále tabulku se souhrnnou měsíční evidencí hodin odpracovaných jednotlivými zaměstnanci

na projektu s členěním na podprojekty. Mzdové náklady byly žalobkyní v ročním souhrnu ohodnoceny průměrnou roční sazbou toho kterého zaměstnance. Žalovaný identifikoval nedostatečnost evidence vedené žalobkyní v tom, že v ní absentuje vazba na skutečně vynaložené měsíční mzdové náklady, zaúčtované a vyplacené jednotlivým pracovníkům podílejícím se na realizaci projektu - náklady vycházející z průměrné roční mzdové sazby nelze akceptovat, protože neodrážejí skutečnou výši mzdových nákladů tak, jak v jednotlivých měsících v účetnictví odvolatele nabíhaly. Žalobkyně tak podle žalovaného přes výzvu nepředložila evidenci odpracovaných hodin (tj. jakou část úvazku každý zaměstnanec odpracoval při řešení toho kterého projektu) a výši mzdových nákladů každého zaměstnance, jež navazuje na dobu skutečně strávenou na realizaci projektu. Podle žalovaného žalobkyně sice vedla evidenci odpracovaných hodin jednotlivými pracovníky podílející se na realizaci projektu, ale nevedla evidenci skutečně vynaložených osobních (mzdových) nákladů. Proto nebylo možno propojit evidované náklady s jednotlivými interními účetními doklady, neboť při stanovení výše osobních nákladů žalobkyně nevycházela ze skutečné výše měsíčních mzdových nákladů evidovaných v účetnictví, tj. skutečné výše mzdových nákladů toho kterého pracovníka v době, kdy se na realizaci projektu podílel. Žalovaný tento závěr podložil tím, že z výkazů práce vyplynulo, že zaměstnanci T. P., K. K., P. D., P. H., V. M. V. J. a M. K. se ve zdaňovacím období 2014/2015 nepodíleli na realizaci projektu po celé období duben 2014 až březen 2015, avšak přesto jejich mzdové náklady vychází z roční průměrné sazby zahrnující i období, kdy se na realizaci projektu nepodíleli (totéž v případě zdaňovacího období 2015/2016 a zaměstnanců O. D., J. Č. a P. H.). Průměrná mzda totiž neodráží skutečné příjmy jednotlivých zaměstnanců dle jejich pracovních výkonů v jednotlivých měsících a tedy přesnou výši mzdových nákladů. Žalovaný shrnul, že pro účely splnění podmínek uplatnění odpočtu na VaV je nutné vést oddělenou evidenci výdajů (nákladů), nikoliv však evidenci odpracovaných hodin, kterou lze považovat toliko za vstupní údaje (tj. co se týče stanovení poměru odpracované doby toho kterého pracovníka pouze při realizaci projektů VaV) pro stanovení skutečné výše mzdových nákladů, jež byly vynaloženy v přímé souvislosti s projekty VaV. Nestačí tak, aby byla předložena pouze evidence odpracovaných hodin, která je následně ohodnocena roční průměrnou sazbou.

105. Žalobkyně v první řadě namítla, že její evidence osobních nákladů byla dostatečná. Tato námitka není důvodná. Jak je výše vyloženo, podmínkou nároku na odčitatelnou položku je vedení oddělené evidence nákladů projektu od ostatních výdajů. Žalovaný správně v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobkyně řádnou oddělenou evidenci mzdových výdajů zaměstnanců zpracovávajících projekt nevedla, protože, byť správně vycházela z odpracované doby každého zaměstnance na projektu, výši výdaje odvodila od jeho průměrné mzdy, a nikoli mzdy, již ve skutečnosti na mzdu v tom kterém měsíci tomu kterému zaměstnanci vynaložila. Jde o úvahu jasnou a srozumitelnou, již soud aprobuje. Tuto úvahu žalobkyně v žalobě vůbec nezpochybnila. Přitom nezpochybnila-li, že žádnou evidenci obsahující údaj o počtu odpracovaných hodin a mzdě, která byla žalobkyní za tuto práci *skutečně* vyplacena, nevedla, nemohla být žalobkyně se svou žalobní námitkou z povahy věci úspěšná.
106. Pokud žalobkyně namítla, že na ni ohledně sporné evidence nepřešlo důkazní břemeno, jde též o námitku nedůvodnou. Nebylo sporu o tom, že při zahájení daňové kontroly byla žalobkyně vyzvána k předložení sporné evidence, a žalobkyně takto předložila soupis pracovníků podílejících se na projektu, s údajem o výdajích na

mzdové náklady. V bodě 5 výzvy ze dne 22. 11. 2017, čj. 938969/17/2407-60561-402946, správce daně vyzval žalobkyni k předložení oddělené evidence nákladů vynaložených na projekt v jednotlivých letech řešení v členění na jednotlivé projekty a jednotlivé účetní případy, kdy předložená evidence toto neobsahovala, ač to bylo v předložených technických a finančních zprávách avizováno. Šlo o to, že z dosud předložené evidence nebylo možno zjistit, jak a kdy se ten který zaměstnanec na provádění projektu podílel. Není tedy opodstatněnou námitka, že správce daně svou výzvu náležitě neodůvodnil – z obsahu výzvy ke zřejmé, že správce daně shledal, že předložená evidence není přehledná a neprokazuje uplatněné mzdové náklady, protože není členěna podle jednotlivých podprojektů a účetních případů. Podmínky pro aplikaci ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu byly tedy naplněny. Žalobkyně ostatně na výzvu správce daně reagovala tak, že předložila evidenci zahrnující údaje o tom, v jakém měsíci ten který zaměstnanec provedl práci v určitém měsíčním rozsahu na tom kterém jednotlivém podprojektu.

107. Žalobkyně dále brojila proti závěru žalovaného v bodě 119 napadeného rozhodnutí, že žalobkyně měla vést evidenci nákladů projektu VaV členěnou dle jednotlivých podprojektů. Soud však zjistil, že toto nebyl Čtvrtý důvod napadeného rozhodnutí, tudíž nezkoumal, zda tuto otázku žalovaný posoudil právně správně či vadně, neboť to rozhodnutí soudu ovlivnit nemohlo. Jak je z výše uvedeného shrnutí odůvodnění napadeného rozhodnutí jasné, že žalovaný žalobkyni vytkl, že předložila pouze evidenci odpracovaných hodin ohodnocenou roční průměrnou sazbou, nikoli skutečně vyplacenou mzdou v tom kterém období. Z téhož důvodu není důvodná žalobní námitka, že závěr o pozdějším vyhotovení excelových tabulek v bodě 125 nebyl prokázán, protože toto zjištění žalovaný podle napadeného rozhodnutí za důvod napadeného rozhodnutí nepovažoval.
108. Soud dodává, že s východiskem žalobkyně, že smyslem oddělené evidence je vytvoření úplného soupisu všech výdajů vynaložených daňovým subjektem při realizaci projektu tak, aby to umožňovalo přezkum oprávněnosti výdaje, souhlasí. Právě proto evidence musí obsahovat přezkoumatelný údaj o tom, jakou dobu jaký zaměstnanec pracoval na té které konkrétní činnosti zahrnuté do projektu VaV a jakou mzdu mu za tuto činnost žalobkyně vyplatila.
109. Žalobkyně odkázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2017, 9 Afs 144/2016 – 51, a rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 10. 8. 2020, č. j. 29 Af 68/2018-90. Z prve citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu žalobkyně zdůraznila, že *„[I]dentifikace výdajů (nákladů) v oddělené evidenci musí být takového charakteru, aby na jejím základě bylo možno propojit jednotlivé účetní doklady s evidovanými výdaji (náklady).“* To však žalobní argumentaci vyvrací a nikoli podporuje: Evidence má totiž umožnit spárovat v ní uvedený údaj s prvotním účetním dokladem, kdy právě to evidence mzdových výdajů žalobkyně neumožňuje, neboť nevychází ze mzdy skutečně vyplacené zaměstnanci (o níž může existovat prvotní účetní doklad), ale z jeho průměrné mzdy (která v prvotním účetním dokladu z podstaty zachycena být nemůže). Závěr, že citovaná judikatura nijak Čtvrtý důvod napadeného rozhodnutí nevyvrací, lze učinit i k rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 8. 2020, č. j. 29 Af 68/2018-90, a související citaci z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2017, 9 Afs 144/2016 – 51, podle níž požadavky kladené na evidenci splňují údaje o podílu pracovního úvazku toho kterého zaměstnance. O tom totiž Čtvrtý důvod rozhodnutí nebyl. Žalovaný nijak nezpochybňoval počet pracovních hodin

odpracovaných na projektu jednotlivými zaměstnanci, ale žalobkyni vytýkal, že z evidence nebylo lze zjistit, jaký skutečný mzdový výdaj byl s takto odpracovanou dobou spojen. Oba naposled uvedené soudy totiž uvedly, že údaj o mzdovém výdaji lze akceptovat tehdy, pokud obsahuje jednak údaj o podílu na pracovním úvazku a současně (toto u žalobkyně splněno nebylo) údaj o veškerých mzdových nákladech na konkrétního zaměstnance v jednotlivém měsíci.

110. Argumentovala-li žalobkyně tím, že z napadeného rozhodnutí není patrné, v čem měl být způsob evidence osobních nákladů nesprávný, resp. z čeho žalovaný dovozuje, že by mělo dojít k jakémukoli zkreslení dat, pominula výše shrnuté odůvodnění napadeného rozhodnutí, kdy zejména soud odkazuje na bod 122 napadeného rozhodnutí.
111. Ani námitka žalobkyně, že daňové orgány pochybily, kdy přes její návrh neprovedly výsledky svědků, jak byly evidence osobních výdajů vedeny, nebyla důvodná. Soud aprobuje závěr žalovaného (např. bod 130 napadeného rozhodnutí), že navržené svědecké výpovědi nemohly nahradit absenci formálních důkazů. Jak vyplývá z žalobkyní citovaného rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 8. 2020, č. j. 29 Af 68/2018-90, je rozdíl mezi závěrem, že daňový subjekt nevedl řádnou oddělenou evidenci výdajů na projekt VaV, a závěrem, že takovou evidenci sice daňový subjekt vedl, avšak neprokázal, že výdaje, uvedené v této evidenci, se skutečně vztahují k jednotlivým projektům výzkumu a vývoje. Žalovaný v této věci dospěl k prve uvedenému závěru, který nelze z povahy věci vyvrátit svědeckými výpověďmi, neboť stojí na písemné evidenci. Jiná situace by byla, kdyby žalovaný dospěl k druhému popsanému závěru, kdy v takovém případě by vyvrácení závěru daňových orgánů svědeckými výpověďmi do úvahy samozřejmě mohlo přicházet – ale to nebyl případ napadeného rozhodnutí a žalobkyně.
112. **Sedmý okruh žalobních námitek nebyl důvodný.**
113. Tento okruh žalobních námitek směřoval k tomu, že přes návrhy žalobkyně žalovaný neprovedl určité důkazy a nezjistil tím řádně skutkový stav v rozsahu potřebném pro rozhodnutí.
114. Zde je na místě připomenout, že napadené rozhodnutí bylo odůvodněno Prvním, Druhým, Třetím a Čtvrtým důvodem. Každý z těchto čtyř důvodů sám o sobě mohl založit důvodnost napadeného rozhodnutí. I kdyby tedy i tři ze čtyř důvodů rozhodnutí byly soudem shledány na základě žalobních námitek neopodstatněné, přesto by to nemohlo vést ke zrušení napadeného rozhodnutí.
115. Jak vyplývá z výše uvedeného odůvodnění tohoto rozsudku, soud dospěl k závěru, že První a Čtvrtý důvod napadeného rozhodnutí (na rozdíl od Druhého a Třetího důvodu) přes žalobní námítky ob stojí.
116. Jelikož tedy První a Čtvrtý důvod odůvodňují zákonnost napadeného rozhodnutí, nemůže být sedmý okruh žalobních námitek důvodný a vést ke zrušení napadeného rozhodnutí. Soud totiž aproboval závěr žalovaného, že nárok žalobkyně na odčitelnou položku nelze uznat ze dvou důvodů: Jednak projekt VaV neobsahuje v rozporu s ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů dosažitelné a vyhodnotitelné cíle a jednak žalobkyně neevidovala v rozporu s ust. § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů odděleně výdaje na projekt. Jde tedy o vady listin (projekt a evidence), kdy takové vady nemohou být z povahy věci odstraněny svědeckými výpověďmi o tom, jaké činnosti

kdo a kdy v rámci projektu VaV prováděl.

117. Soud se proto ztotožňuje s posouzením žalovaného v bodech 129 až 135 napadeného rozhodnutí, že (viz zejména body 130 a 132) výsledky svědků nemohly jakkoli změnit závěr o vadách písemného projektu a evidence žalobkyně. Jinými slovy, ať by svědci vypověděli cokoli, nemohli vady písemných materiálů žalobkyně napravit. I kdyby tedy, jak žalobkyně argumentuje v žalobě, například svědci věrohodně potvrdili, že na pracích zahrnutých od projektu strávili dobu uvedenou v evidenci žalobkyně, na existenci Čtvrtého důvodu by to nic nezměnilo (chybějící údaj o fakticky vynaloženém výdaji).
118. Jakkoli se soud ztotožňuje s žalobním tvrzením, že žalobkyně vskutku nebyla nikdy vyzvána k tomu, aby prokazovala, jak průběžně probíhal samotný VaV (srov. bod 131 napadeného rozhodnutí), jelikož nešlo o žádný ze čtyř důvodů napadeného rozhodnutí, nemohlo případné vadné posouzení této otázky založit nezákonnost napadeného rozhodnutí.
119. Odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, sp. zn. 5 Afs 15/2010 – 71, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2011, č. j. 7 Afs 39/2011-72, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2016, č. j. 2 Afs 34/2016-45, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, nebyl případný, protože na rozdíl od tam řešených případů bylo v projednávaném případě zcela nepochybné, že prostřednictvím důkazů navržených žalobkyní nemohly být rozhodné skutečnosti prokázány.
120. Závěrem soud dodává, že argumentovala-li žalobkyně dokumentem „Podmínky pro příslib cílové odměny“, žalobkyně netvrdila a soud sám nezjistil, že by v posuzované věci něco nasvědčovalo tomu, že by úřední osoby jednaly z jiných pohnutek než ve snaze o důsledné dodržování zákona o daních z příjmů. Podjatost úředních osob byla žalobkyní zmíněna v replice až po uplynutí lhůty k vytčení žalobních bodů dle § 71 odst. 1 písm. d), odst. 2 ve spojení s ust. § 72 odst. 1 s. ř. s., tzn. opožděně.
121. Žalobu tedy soud shledal nedůvodnou, proto ji podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

## VII.

### Náklady řízení

122. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle ust. § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

### Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 5. května 2021

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.  
předseda senátu