



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **ROTANA, a.s.**, IČO 26237369
Průmyslová 2085, 594 01 Velké Meziříčí
zastoupený daňovým poradcem UNTAX, s.r.o.
sídlem U Továren 256/14, 102 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 7. 2020, č. j. 25349/20/5200-11433-706748

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro kraj Vysočina (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 20. 5.

2019, č. j. 1081031/19/2913-00551-711338, a č. j. 1081201/19/2913-00551-711338, kterými správce daně ve smyslu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“) podle § 147 a § 143 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a podle zprávy o daňové kontrole ze dne 16. 5. 2019 doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob (dále jen „daň“) vyšší v souhrnu o částku 961 210 Kč a současně uložil žalobci povinnost zaplatit penále z doměřené daně v souhrnné výši 192 242 Kč.

2. Správce daně tak neuznal žalobci uplatnění výdajů (nákladů; výdaje, resp. náklady dále jednotně jako „výdaje“) na výzkum a vývoj (dále také „VaV“) dle § 34 odst. 4 až 6 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. dle § 34a až § 34c zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2014, ve výši 2 320 243 Kč za zdaňovací období 2014 a 2 739 164 Kč za zdaňovací období 2015, jako odečitatelné položky od základu daně. Po dle správce daně žalobce jednak nesplnil formální podmínky pro uplatnění tohoto odečtu podle § 34 a násl. zákona o daních z příjmů (zejména dostatečné vymezení cílů projektu VaV), jednak činnost žalobce, v souvislosti s níž žalobce uplatňoval výdaje jako výdaje na VaV, správce daně neshledal činností, naplňující znaky VaV ve smyslu § 2 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (dále jen „zákon o podpoře VaV“).

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhl krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
4. Žalobce nesouhlasí se závěrem, že jeho činnost je předvýrobní přípravou, a že neunesl své důkazní břemeno stran prokázání toho, že jeho činnosti splňují kvalitativní atributy činností VaV dle bodu 3 a 4 Pokynu D-288 v podobě překonávání (vyjasnění) technické či výzkumné nejistoty a v podobě přítomnosti ocenitelného prvku novosti. Žalovaným podaná interpretace ocenitelného prvku novosti je svévolná a nepřihlíží ke specifickým jeho předmětu činnosti (zakázkový vývoj a výroba nástrojů pro strojní obrábění).
5. Pojmy jako *„účinnější komponenta, účinnější materiál, další podstatná činnost, nebo změna integrovaného subsystému“* (podle rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 11. 2008, č. j. 22 Ca 332/2007-52) jsou natolik obecné, že bez jejich vztažení ke konkrétní skutkové podstatě věci jsou tyto pojmy pro vymezení ocenitelného prvku novosti zcela k nepotřebě, a proto nelze judikaturu, která vymezuje obsah neurčitých pojmů v oblasti VaV užívat tak, jak to činí žalovaný, a změna materiálu či technických parametrů může, ale nemusí dokládat přítomnost atributu novosti výsledného produktu. V dané věci však přítomnost ocenitelného prvku novosti spočívá ve výsledku VaV (vyvinutém unikátním nástroji) pro zákazníky žalobce, přičemž ocenitelnost nabývá konkrétní podobě v úspoře výrobních nákladů a zvýšení produktivity práce.
6. Žalobce namítá, že závěr o absenci překonávání (vyjasnění) technické či výzkumné nejistoty se odvíjí od chybného vymezení okamžiku zahájení činností v rámci VaV, neboť správce daně (žalovaný) činnost vydávanou žalobcem za VaV ztotožnil jen s její závěrečnou výrobní fází. Ve skutečnosti ovšem činnost žalobce dosahovala zákonem o daních z příjmů definovaných kvalit již ve fázi konstrukčních prací, které jsou těžištěm tvůrčího procesu.

Důkazem je již samotná výkresová dokumentace, a nikoli změnové technologické postupy či dokumentace, jak uvádí žalovaný.

7. Závěr, že činnost žalobce je „předvýrobní přípravou“, vychází z chybného zúžení při vymezení činnosti VaV a záměně mezi předvýrobní přípravou a zakázkovou činností (výrobou), kterou ale dle judikatury Nejvyššího správního soudu lze zahrnout do odpočtu na VaV. Nadto žalovaný pojem „předvýrobní příprava“ nijak nevymezuje, a žalobce se proto domnívá, že žalovaný nesprávně za předvýrobní činnost posuzuje veškeré procesy předcházející zahájení výroby výrobku, včetně konstrukčních a vývojových prací.
8. Žalobce brojí i proti tomu, že by měl prokazovat výchozí stav jeho vědomostí, dovedností a znalostí před zahájením projektu výzkumu a vývoje, neboť podstata VaV nespočívá ve zvyšování úrovně vědomostí, dovedností a znalostí subjektu, který VaV provádí, a jejich „výchozí stav“ proto nemá pro posouzení přítomnosti kvalitativních aspektů činností VaV žádný význam. Žalobce dále namítá, že žalovaný nedostál své povinnosti náležitě zjistit veškeré skutkové okolnosti a posoudit aspekty zpochybněných projektů, když v rozporu s judikaturou odmítl návrh na posouzení předmětu VaV žalobce znalcem. Posouzení hodnocení odborného vyjádření znalce je dle žalobce účelové, a jestliže žalovaný takový důkaz odmítl, nedostál své povinnosti tento důkaz žalobce zpochybnit vyvrátit ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.
9. Žalobce namítá, že požadavek na dosažitelnost cíle projektu VaV v době jeho řešení splnil, přičemž údajné nedostatky vytykané jednotlivým podprojekty spočívající v jejich nekonkrétnosti jsou důsledkem skutečnosti, že předmětem jeho činnosti je zakázková výroba. Požadavek na konkrétní specifikaci cílů jednotlivých podprojektů je nesplnitelný, neboť v době sepsání ročního projektu VaV nebyla a ani nemohla být žalobci známa zadání většiny podprojektů, tedy žalobcem ani nemohly být u jednotlivých podprojektů konkrétně vymezeny jejich cíle. Žalovaný si zákonný požadavek na uvedení dosažitelného cíle projektu vyložil po svém (svévolně), aniž by přitom přihlédl k tomu, že činnost VaV probíhá zásadně na základě požadavků zákazníka žalobce, jakož i ke specifické povaze jeho činnosti.
10. Žalobce také nesouhlasí se závěrem žalovaného, že jím užitý způsob vyčíslení nákladů na spotřebu elektrické energie, vody a plynu (stanoveny jakožto poměr mezi mzdovými a materiálovými náklady vynaloženými na VaV a celkovými mzdovými a materiálovými náklady žalobce) je pouhým odhadem, neboť reálná spotřeba mohla být zcela odlišná. Dle žalobce je výklad čl. 5 Pokynu D-288 nutno odmítnout jako protiústavní, neboť tím se čl. 5 Pokynu D-288, který není závazným právním předpisem, staví do „nadřazené pozice“ (coby zvláštní právní úprava) vůči § 93 odst. 1 daňového řádu, když z něj nelze vyvozovat privilegované postavení evidence VaV vůči jiným důkazním prostředkům. Zároveň správce daně (ani žalovaný) nepřeložil nic, čím by byl jen zpochybnil způsob propočtu režijních nákladů přiřazených k činnostem VaV pomocí koeficientu.
11. Žalobce považuje za chybný také závěr o neunesení důkazního břemene ohledně vynaložení osobních nákladů. Součástí odpočtu na VaV nepochybně mohou být i náklady (výdaje) na zaměstnance podílející se na činnostech VaV, a dle judikatury Nejvyššího správního soudu za osobní náklady související s realizací projektu nelze považovat toliko osobní náklady vynaložené při realizaci konkrétního projektu VaV, ale jedná se i o další osobní náklady na zaměstnance. Požadavek na prokázání jejich souvislosti s řešením

projektů VaV je proto neoprávněný, neboť mezi náklady uznatelné v rámci odpočtu na VaV patří i náklady na odborné vzdělávání v oblasti VaV nebo nenárokové složky mezd (odměny) vázané na výsledky VaV, a to i v případě, že je nelze přiřadit ke konkrétním jednotlivým projektům VaV.

12. Žalobce shledává chybným rovněž závěr o neoprávněném uplatnění odpočtu na VaV za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 ve výši 110 % výdajů vynaložených na VaV. Názor, že v předchozím zdaňovacím období (tzn. roku 2013) neuplatnil žádný odpočet na VaV a nelze tedy § 34a odst. 1 písm. b) ZDP při uplatnění odpočtu na VaV za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 použít, totiž nemá oporu v tomto ustanovení ani úmyslu zákonodárce. I pokud by žalobce připustil, že zákonodárce měl snad v úmyslu možnost aplikace § 34a odst. 1 písm. b) ZDP omezit, nepochybně se mu to nepodařilo vtělit do ZDP a je proto nutno užít výklad, který je pro něj příznivější.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika

13. Žalovaný konstatuje, že se s odvolacími námitkami v plném rozsahu vypořádal již v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí, ve kterém podal dostatečné zdůvodnění svého závěru, podepřeného příslušnými ustanoveními hmotně-právní daňové normy. Žalovaný tak i nadále setrvává na svém právním názoru a odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž shrnul veškeré relevantní skutečnosti a zevrubně popsal zjištěný skutkový stav. Ve vyjádření k žalobě pak žalovaný reaguje na žalobní body, s ohledem na jejich povahu však v podstatě replikuje závěry vyjádřené již v odůvodnění napadeného rozhodnutí.
14. V replice k vyjádření žalovaného žalobce uvádí v podstatě nesouhlas s argumentací žalovaného ve vyjádření k žalobě, s ohledem na povahu vyjádření žalovaného se však jedná toliko o replikaci argumentace, vyjádřené v žalobě proti napadenému rozhodnutí.

IV. Ústní jednání konané dne 19. 4. 2022

15. Žalobce i žalovaný v rámci ústního jednání setrvali na svých stanoviscích již dříve písemně uplatněných v žalobě, resp. ve vyjádření k žalobě a replice k tomuto vyjádření, které v průběhu ústního jednání zevrubně rekapitulovali.

V. Posouzení věci soudem

16. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
17. Podstatu nyní projednávané věci tvoří polemika žalobce se závěry žalovaného (a správce daně), kterými tito neshledali žalobce způsobilého k uplatnění odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu daně ve zdaňovacím období 2013 z důvodu nenaplnění formálních náležitostí pro možnost uplatnění tohoto odečtu ve smyslu § 34 odst. 4 a § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů.
18. Podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů ve znění do 31. 12. 2013 platí, že „[o]d 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.“

19. Podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů ve znění do 31. 12. 2013 platí, že „[p]rojektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odstavce 4, se rozumí písemný dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji a který obsahuje zejména základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou obchodní firma nebo název poplatníka, jeho sídlo a identifikační číslo, bylo-li přiděleno, popřípadě jméno a příjmení poplatníka, je-li poplatník fyzickou osobou, místo jeho trvalého pobytu a místo podnikání, dobu řešení projektu (datum zahájení a datum ukončení řešení projektu), cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnitelné po jeho ukončení, předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, datum, místo, jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení; oprávněnou osobou se rozumí poplatník, je-li fyzickou osobou, nebo osoba vykonávající funkci statutárního orgánu poplatníka anebo osoba, která je členem statutárního orgánu poplatníka.“
20. Citovaná právní úprava byla ve znění účinném od 1. 1. 2014 přenesena v obdobné podobě do § 34a až § 34c zákona o daních z příjmů. S ohledem na tuto skutečnost se právní výklad skutkového vztahu krajským soudem může vztahovat na obě zdaňovací období, v nichž žalobce uplatňoval jako odečitatelnou položku od základu daně výdaje na VaV.
21. Krajský soud v první řadě hodnotil otázku splnění náležitostí projektů VaV žalobce, resp. jeho námitky k závěru správce daně na stranách 37-40 Zprávy o daňové kontrole pro zdaňovací období 2014 a stranách 80-83 Zprávy o daňové kontrole pro zdaňovací období 2015, tj. že projekty VaV žalobce nesplňují zákonné podmínky § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů proto, že žalobce nedostatečně vymezil cíle projektů VaV za roky 2014 a 2015.
22. K otázce povahy náležitostí projektu výzkumu a vývoje z pohledu nezbytnosti jejich bezpodmínečného naplnění pro účely možnosti odečtu nákladů na výzkum a vývoj od základu daně se již správní soudy opakovaně vyjadřovaly. 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. Zákonnou podmínkou vyplývající z povahy věci (z latinského proiectum – plán, návrh, rozvrh budoucí činnosti) je, aby byl vypracován před zahájením řešení projektu, aby šlo o dokument prospektivní. Rozhodně tedy není úkolem správce daně a správních soudců, aby sami aktivně a teprve dodatečně propojovali jinak nesouvisející dokumenty a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu, v dané situaci například, komu patří nečitelné podpisy s využitím teprve dodatečně předložené unitropodnikové směrnice. To ostatně koresponduje i s výše uvedeným charakterem odpočtu nákladů na výzkum a vývoj (de facto dvojitý odečet nákladů ze základu daně), který implikuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti.“

23. Nejvyšší správní soud tak aproboval názor Krajského soudu v Hradci Králové, vyjádřený již dříve v rozsudku ze dne 26. 8. 2013, č. j. 31 Af 80/2012-25, zabývajícím se taktéž vlivem nedodržení náležitostí projektu výzkumu a vývoje na oprávněnost odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu daně. V citovaném rozsudku č. j. 31 Af 80/2012-25 pak Krajský soud v Hradci Králové také uvedl, že „[u]stanovení § 34 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, vyžaduje pro uvedené položky odčitatelné od základu daně splnění taxativně vymezených podmínek. Pokud tedy projekt, který musí být vypracován před zahájením jako řešení, má obsahovat určité náležitosti, nelze jejich případnou absenci nabrzdovat v odvolacím řízení, které nesporně probíhá se značným časovým odstupem od okamžiku, kdy měl být písemný dokument se všemi náležitostmi vyhotoven.“
24. Prizmatem výše uvedené judikatury proto krajský soud nahlédl na námitku žalobce, že splnil podmínku dostatečně určitého vymezení cílů projektů VaV za zdaňovací období 2014 a 2015, jako jednu z náležitostí projektu VaV ve smyslu § 34 odst. 4 (resp. § 34c v pozdějším znění) zákona o daních z příjmů, a dospěl k závěru, že tato námitka žalobce není důvodná.
25. Ze správního spisu se podává, že žalobce schválil 18. 12. 2013 projekt VaV s názvem „Speciální stupňovité a tvarové nástroje.“ Cíl tohoto projektu byl přitom vymezen následovně: „Cílem projektu je experimentální vývoj, konstrukce a výroba prototypů nové generace speciálních stupňovitých a tvarových nástrojů, umožňujících použití v konkrétních podmínkách, v konkrétních obráběcích strojích, pro obrábění konkrétních materiálů a specifické tvary obráběných ploch. Tvarové nástroje jsou kruhové nože a rotační tvarové nástroje. Stupňovité nástroje jsou vrtáky, frézy, výstužníky a záhlubníky. Do projektu VaV jsou průběžně zařazovány vývojové úkoly podle požadavků zákazníků na vývoj speciálních nástrojů splňujících podmínky zařazení do VaV dle zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných zdrojů a definici experimentálního vývoje. Ve všech případech se jedná o 6. řád inovace, tj. nové konstrukční řešení, avšak zachování dosavadního druhového znaku. Z důvodu velkého množství takto zařazených nástrojů ročně je projekt koncipován jako systémové opatření pro celou kategorii vývojových podprojektů. Základním znakem stupňovitých a tvarových nástrojů je extrémní zatížení některých jejich částí, které podléhají předčasnému opotřebení a limitují trvanlivost a životnost celého nástroje. Vývoj nových

nástrojů je kontinuální činnost, při které se provádějí vývojové experimenty materiálů nástrojů, navrhují se tvary řezných částí nástrojů, tvar a velikost prostoru pro odvod třísek, způsob chlazení při respektování konkrétních podmínek použití nástroje. Při vývoji je řešena variabilita těchto parametrů nástrojů, která závisí na obráběném materiálu, parametrech obráběcího stroje, způsobu chlazení řezného procesu a režimu ostření nástroje. Budou vyvinuty speciální metody úpravy břítu nástroje v kombinaci s ochranným povlakem nástroje pro řádové ovlivnění životnosti v konkrétních podmínkách. O zařazení jednotlivých vývojových úkolů do projektu VaV rozhoduje R. Š., předseda představenstva společnosti. Prototypy všech nástrojů budou validovány provedením kontrolních testů a měření při reálném použití ve zkušebně. Cílem testování je na základě výsledků optimalizovat tvary a experimentálně ověřit technickou nejistotu navrženého řešení konstrukce v požadovaných technických parametrech a v konkrétních definovaných podmínkách.“ Trvání projektu bylo stanoveno od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014. Dne 18. 12. 2014 pak žalobce schválil projekt VaV s identickým názvem a identickým cílem v trvání od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015.

26. Velmi obdobný spor o dostatečnost vymezení cílů VaV v projektu VaV už přitom řešil ve své judikatuře Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017-53. Skutkově se taktéž jednalo o situaci, kdy předmětem činnosti stěžovatelky byla zakázková výroba, přičemž jednotlivé zakázky byl do projektů VaV vtělovány v podobě jednotlivých konkrétních podprojektů. S ohledem na zjevnou paralelu ve skutkovém stavu (činnost daňového subjektu spočívá v zakázkové výrobě, projekt VaV je vymezen obecně tak, aby pod něj mohlo spadat v podstatě neomezené množství budoucích zakázek, sám žalobce v žalobě uvádí, že nemohl v době vyhotovení projektů VaV vědět jaké konkrétní podprojekty budou pod projekty VaV spadat) krajský soud nemá důvod se od právního názoru, vyjádřeného v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 77/2017-53, odchýlit, neboť neshledává mezi nyní projednávanou věcí a věcí projednávanou Nejvyšším správním soudem takové skutkové odlišnosti, které by k odchýlení od takto vyjádřeného právního názoru zavdávaly důvod.
27. Krajský soud proto nepřisvědčil názoru žalobce, že splnil zákonný požadavek na dosažitelnost cíle projektu VaV v době jeho řešení a požadavek na konkrétní specifikaci cílů podprojektů je nesplnitelný, neboť v době sepsání ročního projektu VaV nebyla a ani nemohla být žalobci známa zadání většiny podprojektů, a proto u nich nemohly být konkrétně vymezeny jejich cíle. Jak již bylo výše uvedeno, ZDP umožňuje uplatnění odpočtu na VaV, jakožto položky odčitatelné od základu daně, za splnění veškerých podmínek vyplývajících z § 34 odst. 4 a 5 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2013, či § 34 odst. 4 a § 34a až § 34c ZDP ve znění účinném od 1. 1. 2014, přičemž tato ustanovení mimo jiné požadují uvedení „*cílů projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení.*“ Zákon o daních z příjmů v tomto ohledu tedy 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.
28. Nejvyšší správní soud k tomu v citovaném rozsudku č. j. 10 Afs 77/2017-53, uvedl, že „*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). Zákon současně stanoví požadavek, aby byl cíl po ukončení projektu vyhodnotitelný. S ohledem na 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.“ Odborná literatura v tomto smyslu uvádí, že „tato část projektu musí být zpracována tak, aby bylo možné dovodit z ní: 1. Jaký je aktuální stav v dané oblasti (co již je využíváno, co existuje, co standardně funguje, tzn. předložení informací o stávajícím stavu např. činnosti, postupu, výrobku, technologii, materiálu, jevu, struktuře, stavu, službě atd. v dané oblasti ve světě, na území České republiky, v určité obchodní korporaci); 2. Důvod nutnosti změny stávajícího stavu a potřeby nového navrhovaného řešení (proč je tento stávající stav pro poplatníka nevyhovující a proč je nutné již zavedené skutečnosti měnit); 3. Navrhovaný postup k dosažení cíle/cílů (tj. časovou řadu postupů, pomoci kterých se má uvažovaných výzkum a vývoj realizovat); 4. Vyhodnocení cílů po skončení projektu (cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu, musí být po skončení projektu vyhodnotitelné, proto se má za to, že nelze stanovit cíl, který následně nelze reálně vyhodnotit). V této části projektu tedy poplatník specifikuje a identifikuje nové skutečnosti, tj. prvek novosti, a hodnotí technická a výzkumná rizika. Zároveň poplatník v tomto bodě dokládá důkazní prostředky, jak své cílové předpoklady či cíle naplní. Bude se zpravidla jednat o konkrétní, detailní, technické informace, které budou tvořit podstatu realizovaného výzkumu a vývoje. Z projektu by mělo být zřejmé, jak je výzkumný projekt rozfázován (časová řada postupů), a měl by být navržen i náhradní postup v případě, že řešení projektu nebude mít předpokládané pozitivní výsledky.“ (cit. dle Radvan, M. a kol. *Důchodové daně*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2016, s. 155).“*

29. Nejvyšší správní soud v případě řešeného citovaným rozsudkem č. j. 10 Afs 77/2017-53 dospěl k závěru, že stěžovatelka těmto požadavkům v projektu nedostala, neboť „[s]těžovatelka v kasační stížnosti sama přiznává, že ‚v roce 2009 nikdo nevěděl, kteří zákazníci a co budou konkrétně požadovat vyrobit‘. Vymezení cíle projektu nekonkrétním textem tak, aby v budoucnosti bylo možné pod takový cíl zařadit neomezené množství budoucích zakázek, nepovažuje NSS za průkazné a reálně vyhodnotitelné. Nic nebránilo stěžovatelce v tom, aby k vyhlášení projektu výzkumu a vývoje přistoupila až v okamžiku, kdy byla seznámena se zadáním jednotlivých zakázek. Situaci nelze řešit tak, že stěžovatelka vytvoří univerzální obecný projekt pro všechny budoucí zakázky, které spolu jinak nesouvisí a jejichž výzkumné cíle se liší.“
30. Krajský soud má za to, že výše uvedené závěry jsou plně aplikovatelné i na nyní posuzované projekty VaV předložené žalobcem, přičemž se ztotožňuje se způsobem, jakým žalovaný vypořádal obdobnou odvolací námitku žalobce, že cíle jednotlivých (dílčích) Projektů VaV, ze kterých sestává příslušný roční Projekt VaV, jsou dle odvolatele vymezeny zcela konkrétně; správcem daně tvrzená nekonkrétnost se vztahuje pouze k souhrnným ročním Projektům VaV, přičemž z ničeho nevyplývá, že souhrnný projekt VaV nemůže být sepsán na vícero listinách, které však ve svém komplexu požadavky kladené na náležitosti projektu beze zbytku splňují. Krajský soud je naopak toho názoru, že cíle tak, jak je uvedl žalobce v projektech VaV, jsou nekonkrétní, nespecifické a neměřitelné, jsou popsány velmi stručně a obecně, a to do té míry, že nejsou

vyhodnotitelné z hlediska předmětu činností VaV. Žalobce sám v projektech VaV zdůrazňuje, že projekty jsou „z důvodu velkého množství takto zařazených nástrojů ročně koncipovány jako systémové opatření pro celou kategorii vývojových podprojektů.“ K tomuto hodnocení je totiž třeba dodat, že ze správního spisu vyplývá, že žalobce předložil Projekt VaV za rok 2014 s datem schválení 18. 12. 2013 a Roční hodnotící zprávu projektu VaV za období 2014 ze dne 26. 2. 2015, ve které je uvedeno, že „bylo v rámci Projektu výzkumu a vývoje 2014, vyhlášeném dne 18. 12. 2013 realizováno 280 podprojektů VaV; seznam podprojektů je uveden v příloze č.1“. Dále pak předložil Projekt VaV s datem schválení 18. 12. 2014 a Roční hodnotící zprávu projektu VaV za období 2015 ze dne 26. 2. 2016, ve které je uvedeno, že „bylo v rámci Projektu výzkumu a vývoje 2015, vyhlášeném dne 18. 12. 2014 realizováno 336 podprojektů VaV; seznam podprojektů je uveden v příloze č.1“. Uvedené dokumenty označené jako Podprojekty byly schvalovány s různými daty v průběhu zdaňovacích období 2014 a 2015, tak jak u žalobce nabíhaly požadavky na zakázkovou výrobu ze strany odběratelů. Zároveň obsahují popis nástroje včetně konečných parametrů výrobku, s konečným výkresem výrobku. K jisté konkretizaci cíle projektů VaV tak docházelo až v průběhu zdaňovacích období 2014 a 2015, zatímco prvotní cíl byl vědomě žalobcem koncipován velmi obecným, „plastickým“ způsobem tak, aby pod něj bylo možné podřadit nikoliv malé množství dílčích podprojektů, u nichž však dílčí cíle byly, jak žalobce opětovně zdůraznil i při ústním jednání, naplňovány až postupným testováním prototypů u příslušného odběratele. Vymezení cíle projektu VaV ze strany žalobce nekonkrétním textem tak, aby bylo v budoucnu možné pod takový cíl zařadit neomezené množství podprojektů (výrobků), ovšem dle krajského soudu nelze (v souladu s výše citovanými závěry rozsudku č. j. 10 Afs 77/2017-53) považovat za průkazný a vyhodnotitelný cíl, neboť předem explicitně definovaný cíl je základním formálním požadavkem na jakýkoliv projekt VaV v ve smyslu cit. ustanovení § 34 odst. 5 ZDP, ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. § 34c odst. 1 písm. c) ZDP ve znění účinném od 1. 1. 2014.

31. S ohledem na skutečnost, že žalobce dle krajského soudu nesplnil formální podmínky pro přiznání nároku na odečet výdajů na VaV od základu daně, se krajský soud již dále nezabýval zbylými námitkami žalobce, vztahujícím se ke splnění věcných (materiálních) podmínek pro uplatnění těchto výdajů, neboť bez splnění formálních podmínek není možné přiznat nárok na uplatnění odečtu výdajů na VaV od základu daně ani tehdy, pokud by byly splněny ty materiální. Takový postup již ostatně byl aprobován Nejvyšším správním soudem (srov. rozsudky ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56, a ze dne 27. 4. 2017, čj. 7 Afs 261/2016-20). Stejně tak se krajský soud nezabýval námitkami, vztahujícími se k výši uplatňovaného odečtu výdajů na VaV ani námitkami vztahujícími se k tomu, co lze podřadit pod výdaje na VaV.
32. Krajský soud závěrem uvádí, že hodnocení nyní projednávané věci jakkoliv nepředznamenává hodnocení činnosti žalobce z hlediska toho, zda se jedná o „pouhou“ inovační činnost nebo o výzkum a vývoj ve smyslu § 2 zákona o VaV. Před samotným hodnocením těchto parametrů je však potřeba striktně trvat na tom, aby byly vůbec byly splněny formální podmínky pro uplatnění odečtu výdajů na VaV od základu daně. Důvod pro takto striktní přístup při hodnocení náležitostí projektů výzkumu a vývoje je ten, že zákonodárce prostřednictvím § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů stanovil daňovým subjektům, věnujícím se výzkumu a vývoji ve smyslu § 2 zákona o VaV, určité beneficium

v podobě možnosti *de facto* dvojího uplatnění odečtení nákladů na výzkum a vývoj. První v podobě účinných výdajů pro účely zjištění základu daně a druhý v podobě odečtení těchto výdajů od již zjištěného základu daně. Z fiskálního pohledu se tak jedná o jisté daňové zvýhodnění určitých daňových subjektů, které tak mají možnost snížit svou daňovou povinnost prostřednictvím veřejných finančních prostředků. V takové situaci pak stát zcela oprávněně bude mít zájem na striktním dohledu nad nakládáním s těmito prostředky, stejně jako bude oprávněn nastavit striktní podmínky pro možnost využití takových prostředků, a to z důvodu rizika jejich možného zneužití.

33. Jestliže tedy zákon o daních z příjmů stanoví určité náležitosti projektu výzkumu a vývoje, jako podmínku pro možnost uplatnění benefícia v podobě odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu daně, jsou pak představitelé moci výkonné oprávněni dodržování podmínek pro uplatnění tohoto benefícia mnohem striktněji než v případě, kdy stát zasahuje do vlastnického práva daňových subjektů prostřednictvím stanovení daňových povinností.

VI. Závěr a náklady řízení

34. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
35. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, pročez mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 19. dubna 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu