



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Karla Černína, Ph.D. ve věci

žalobkyně: **MEDUSE DESIGN, s. r. o.**  
sídlem Vintrovna 199/9, 664 41 Popůvky  
zastoupena advokátem JUDr. Ing. Petrem Vašíčkem  
sídlem Útěchovská 778/47, 644 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 5. 2020, č. j. 19012/20/5200-11433-706599 a č. j. 19022/20/5200-11433-706599

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci**

1. Předmětem přezkumu v nyní projednávané věci je posouzení oprávněnosti nároku žalobkyně na uplatnění odčitatelné položky výzkumu a vývoje od základu daně z příjmů

právnických osob v letech 2014 a 2015 podle § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

2. Dne 9. 11. 2017 zahájil Finanční úřad pro Jihomoravský kraj daňovou kontrolu, v níž prověřoval mj. oprávněnost odpočitatelné položky na výzkum a vývoj související s projektem 13-01 Výzkum a vývoj relaxačního designového objektu umocňujícího požitek z kouření vodní dýmky. Výzvou ze dne 12. 3. 2018, č. j. 997859/18/3012-60561-711500, žalobkyni vyzval k prokázání rozhodných skutečností za období 2014, 2015 a 2016 týkajících se jednak transferového oceňování a daňové uznatelnosti nákladů vynaložených na propagaci, jednak oprávněnosti uplatnění odpočtu na podporu na výzkumu a vývoje dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Ani vysvětlení žalobkyně a doložené důkazy správce daně nepřesvědčily o správnosti tvrzení obsažených v daňových přiznáních, proto uzavřel, že žalobkyně neprokázala daňovou uznatelnost nákladů vynaložených na propagaci, ani oprávněnost uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj (viz zpráva o daňové kontrole ze dne 29. 10. 2018, č. j. 4323788/18/3012-60561-711500). Dne 2. 11. 2018 proto správce daně vydal dodatečné platební výměry č. j. 4592686/18/3005-52521-711455 pro zdaňovací období roku 2014, č. j. 4592895/18/3005-52521-711455, pro zdaňovací období roku 2015 a č. j. 4592933/18/3005-52521-711455 pro zdaňovací období roku 2016.
3. Proti všem dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně dne 4. 12. 2018 odvolání. Žalovaný v odvolacím řízení přehodnotil závěry správce daně ohledně nemožnosti uznání nákladů na propagaci. Ztotožnil se se žalobkyní, že tyto náklady byly v roce 2014 vynaloženy v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Potvrdil však závěry správce daně, že odečitatelná položka na výzkum a vývoj nebyla uplatněna v souladu s § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Dne 20. 5. 2020 proto žalovaný vydal rozhodnutí č. j. 19012/20/5200-11433-706599 pro období 2014, kterým změnil dodatečný platební výměr č. j. 4592686/18/3005-52521-711455 tak, že snížil doměřenou daň z částky 376 200 Kč na částku 226 670 Kč a odpovídajícím způsobem snížil i povinnost uhradit penále z doměřené daně na 45 334 Kč. Dále rozhodnutím č. j. 19022/20/5200-11433-706599 pro období 2015 potvrdil dodatečný platební výměr č. j. 4592895/18/3005-52521-711455 a odvolání zamítl. Konečně rozhodnutím č. j. 19198/20/5200-11433-706599 pro období 2016 zrušil dodatečný platební výměr č. j. 4592933/18/3005-52521-711455 a řízení ve věci zastavil. V tomto případě dospěl k závěru, že žalobkyně prokázala daňovou uznatelnost nákladů na marketingové služby. Oprávněnost odčitatelné položky na výzkum a vývoj projektu 13-01 ani 16-01 (Výzkum a vývoj nového typu vodní dýmky s audio funkcionalitou) žalobkyni nebyla uznána. Vzhledem k tomu, že žalobkyně za dané období vykázala daňovou ztrátu, nepromítl se daný závěr do výše doměřené daně.

## II. Obsah žaloby

4. Žalobkyně podala proti rozhodnutím žalovaného vztahujícím se ke zdaňovacím obdobím let 2014 a 2015 žalobu. Namítla, že v daňovém řízení došlo k vadám, které měly vliv na zákonnost napadených rozhodnutí. Daňová kontrola nebyla dne 1. 10. 2018 řádně ukončena, v důsledku čehož nedošlo k projednání zprávy o daňové kontrole v souladu s § 88 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Nesouhlasí se závěrem žalovaného, že se vyhýbala projednání zprávy o daňové kontrole nebo že by daňové řízení prodlužovala. Naopak to byl správce daně, který postupoval šikanózně a požadoval po žalobkyni obstarat velké množství důkazů. Nemohlo tak dojít k fikci projednání zprávy a k

řádnému ukončení daňové kontroly. Došlo-li k vyměření daně před ukončením daňové kontroly, jsou dodatečné platební výměry nezákonné.

5. Další pochybení spočívá podle žalobkyně v tom, že dodatečné platební výměry nebyly nikdy doručeny jejímu zmocněnci. Proto jsou neúčinné. Navíc napadená rozhodnutí nejsou přezkoumatelná. Žalovaný citoval právní předpisy a závěry judikatury, chybí však jeho vlastní úvahy o tom, proč nelze předložené důkazy považovat za dostatečné pro uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj. Žalovaný pouze shrnul dosavadní průběh řízení, aniž by se vypořádal se zásadní argumentací žalobkyně. Navíc se odmítl zabývat otázkou splnění věcných předpokladů pro uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj pro nadbytečnost, což podle žalobkyně neobstojí.
6. Žalobkyně zpochybňuje rovněž věcnou správnost závěrů vyslovených v napadených rozhodnutích. Je přesvědčena, že prokázala oprávněnost odpočtu na výzkum a vývoj. Správce daně i žalovaný skutkový stav zjištěný v daňovém řízení nesprávně vyhodnotili, tudíž dospěli k nesprávným závěrům o nenaplnění formálních i materiálních zákonných požadavků pro možnost uplatnění odpočtu. Původní dokumentace projektu nebyla kompletní, neboť účetní, která dokumentaci správci daně předložila, neměla povědomost o skutečném rozsahu dokumentace. Žalobkyně v reakci na výzvu doplnila dokumenty VZ01 a S01 řešící výzkumný tým i způsob kontroly. Tyto dokumenty tvořily součást dokumentace projektu. Žádný zákon neukládá daňovým subjektům povinnost datovat a podepsat všechny dokumenty související s projektem výzkumu a vývoje. Požadavky žalovaného jsou proto přepjatě formalistické.
7. Navrhla proto, aby soud napadená rozhodnutí, jakož i jim předcházející dodatečné platební výměry, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení

### III. Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odmítl, že by daňová kontrola nebyla řádně ukončena nebo že by žalobkyni zkrátil na jejích právech. Dodatečné platební výměry považuje za zákonné. Dne 22. 6. 2018 vydal vyrozumění o možnosti se seznámit s výsledkem kontrolního zjištění daňové kontroly. Žalobkyně této možnosti nevyužila, a proto jí bylo v souladu s § 88 odst. 2 daňového řádu seznámení s výsledkem kontrolního zjištění zasláno dne 23. 7. 2018 do datové schránky. Vzhledem k tomu, že zástupce žalobkyně podal včasné odvolání, nemohlo pochybení při doručování dodatečných platebních výměrů založit jejich neplatnost. Je přesvědčen, že vydaná rozhodnutí jsou plně přezkoumatelná.
9. Nesouhlasí ani s námitkou nesprávně zjištěného skutkového stavu, resp. jeho chybného posouzení. Závěr, že žalobkyně nesplnila formální podmínky pro uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj, plně odpovídá důkazům shromážděným v daňovém řízení.
10. Navrhl proto, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

### IV. Ústní jednání

11. Při ústním jednání dne 25. 5. 2022 účastníci setrvali na svých argumentech obsažených v předchozích procesních podáních.
12. Zástupce žalobkyně upozornil na procesní vady daňového řízení a na chybné vyhodnocení formálních náležitostí projektu žalovaným i správcem daně. Zpráva o

daňové kontrole byla žalobkyni sice zaslána, ovšem nebyla s ní řádně projednána. Co se týče dokumentace projektu, zákon nepředepisuje, že by tato dokumentace musela být správci daně předána naráz.

13. Zástupkyně žalovaného k namítaným procesním vadám shrnula, že již při projednání výsledku kontrolního zjištění žalobkyně neposkytla součinnost, proto jí byl výsledek zaslán do datové schránky. Vzhledem k tomu, že se žalobkyně nevyjádřila k žádnému z nabízených termínů k projednání zprávy o daňové kontrole, usoudil správce daně, že nemá na projednání zprávy zájem. Zprávu jí proto zaslal do datové schránky. Dále setrvala na závěru, že nebyly dodrženy formální náležitosti projektu, konkrétně označení členů projektového týmu a způsob kontroly výzkumné činnosti.
14. Soud při jednání konstatoval obsah soudního a správního spisu. Dokazování prováděno nebylo, neboť účastníci žádné důkazní návrhy nad rámec dokumentů obsažených ve správním spise nenavrhli a ani soud neshledal potřebu doplňovat dokazování provedené v daňovém řízení.

## V. Posouzení věci soudem

15. Žaloba **není důvodná**.
16. Soud se nejprve zabýval namítanými procesními vadami [bod V. A) rozsudku], poté hodnotil námitku nesprávného posouzení naplnění formálních požadavků na projekt výzkumu a vývoje [bod V. B) rozsudku].

### V. A) Namítané procesní vady

17. Žalobkyně upozorňovala na procesní vady předcházejícího daňového řízení, konkrétně na neprojednání zprávy o daňové kontrole, vady při doručování platebních výměřů a na nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí.
18. Nejprve soud hodnotil, zda došlo k řádnému ukončení daňové kontroly ve smyslu § 88 daňového řádu.
19. Podle § 88 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, *odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly*.
20. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně vydal dne 22. 6. 2018 vyznění o možnosti seznámit se s výsledkem kontrolního zjištění daňové kontroly dne 18. 7. 2018. Žalobkyně tuto možnost nevyužila, a proto jí bylo seznámení s výsledkem kontrolního zjištění zasláno do datové schránky dne 23. 7. 2018 v souladu s § 88 odst. 2 daňového řádu. Dne 30. 7. 2018 žalobkyně požádala správce daně o prodloužení lhůty k vyjádření. Této žádosti správce daně vyhověl a lhůtu prodloužil na 60 dní ode dne doručení rozhodnutí o prodloužení lhůty. Žalobkyně doručila správci daně své vyjádření dne 18. 9. 2018 a následně i dne 1. 10. 2018. Dne 1. 10. 2018 správce daně zaslal žalobkyni sdělení, ve kterém byla žalobkyně vyzvána k projednání podpisu a převzetí zprávy o daňové kontrole ve stanovených termínech od 22. 10. do 26. 10. nebo od 29. 10. do 1. 11. 2018. Ve sdělení bylo rovněž uvedeno, že pokud nedojde ze strany žalobkyně k navržení jiného vhodného termínu k projednání zprávy, bude toto jednání kvalifikováno jako vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole. Dne 25. 10. 2018 doručila žalobkyně správci daně omluvu pro všechny správce daně navržené termíny a požádala o zaslání zprávy do

datové schránky, aby se s ní mohla seznámit. Zpráva o daňové kontrole byla žalobkyni doručena 29. 10. 2018, což považoval správce daně za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly ve smyslu § 88 odst. 5 daňového řádu.

21. Soud na základě skutečností zjištěných ze správního spisu souhlasí se žalovaným, že k pochybení při ukončení daňové kontroly nedošlo. V podrobnostech soud odkazuje na body 48 až 57 rozhodnutí žalovaného týkajícího se roku 2014 (nebo body 45 až 53 rozhodnutí týkajícího se roku 2015), kde bylo přesvědčivě vyloženo, proč bylo na žádost o zaslání zprávy do datové schránky bez navržení jiného vhodného termínu pro projednání zprávy možno nahlížet jako na výraz odmítnutí projednat zprávu o daňové kontrole. Žalobkyně měla dostatečný prostor pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění (bylo vyhověno i její žádosti o prodloužení lhůty pro vyjádření). K výsledku kontrolního zjištění podala dvě vyjádření, přičemž obě byla správcem daně zohledněna ve zprávě o daňové kontrole. Přestože poslední den lhůty pro vyjádření bylo žalobkyni doručeno oznámení o ukončení kontroly společně s návrhem termínů pro projednání zprávy, nebyla tím nijak krácena práva žalobkyně vyjádřit se ke kontrolnímu zjištění až do 1. 10. 2018. Pokud by správce daně po zohlednění vyjádření žalobkyně z 1. 10. 2018 hodlal doplňovat dokazování, jistě by tak mohl učinit ještě před původně předpokládanými termíny ukončení daňové kontroly, případně by mohl stanovit termíny pozdější. K takovému postupu však důvod neshledal. Žalobkyně se však ze všech navržených termínů pro projednání zprávy omluvila a požádala o zaslání zprávy do datové schránky. Ve své omluvě z 25. 10. 2018 však nenavrhl žádný vhodný termín pro projednání zprávy, k čemuž však podáním správce daně z 1. 10. 2018 vyzvána. Navíc se omluvila až v době, kdy mělo dojít k projednání zprávy. Vzhledem k tomu, že nepožadovala projednat zprávu v jiném termínu, naopak ji požadovala zaslat do datové schránky, vyhodnotil správce daně oprávněně situaci jako odmítnutí projednání zprávy ve smyslu § 88 odst. 5 daňového řádu. S tímto závěrem soud plně souhlasí, neboť uvedený důsledek byl pro žalobkyni plně předvídatelný a v souladu s poučením obsaženým ve sdělení z 1. 10. 2018. Ve zmíněném postupu správce daně proto soud pochybení neshledal.
22. Dále žalobkyně namítá pochybení při doručování dodatečných platebních výměrů. Žalovaný v napadených rozhodnutích pochybení správce daně v tomto směru nepopíral (viz bod 47 rozhodnutí týkajícího se roku 2014 nebo bod 44 rozhodnutí ohledně roku 2015). Uvedl však, že materiálně k doručení dodatečných platebních výměrů zástupci žalobkyně došlo, neboť byl s vydáním platebních výměrů obeznámen. To vyplynulo z včasného odvolání podaného proti dodatečným platebním výměrům. Přestože tedy došlo k procesnímu pochybení při doručování dodatečných platebních výměrů, nemělo dané pochybení v nyní projednávané věci vliv na zákonnost napadených rozhodnutí. I přes toto pochybení podal zástupce žalobkyně včasné odvolání a mohl tak řádně a účinně hájit její práva v odvolacím řízení. Ani tato vada v doručování tedy nepředstavuje důvod pro zrušení napadených rozhodnutí, neboť zástupce žalobkyně se „s doručovanými listinami prokazatelně fakticky seznámil, a to v době, kdy ještě mohl účinně hájit svá práva“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2017, č. j. 1 Afs 356/2017-29). Námitku neúčinnosti dodatečných platebních výměrů tak nelze považovat za důvodnou.
23. V rámci procesních pochybení upozornila žalobkyně rovněž na nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí. Ta podle ní spočívá ve skutečnosti, že se žalovaný nevěnoval dostatečně okolnostem konkrétního případu, pouze shrnul relevantní právní předpisy a

související judikaturu. Nevypořádal s jejími tvrzeními a opomněl se zabývat naplněním věcných předpokladů pro uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj.

24. Soud shledal rozhodnutí žalovaného plně přezkoumatelná. Je přesvědčen, že na námitky žalobkyně bylo adekvátně reagováno v části IV. rozhodnutí (vypořádání se s odvolacími důvody). Z obou napadených rozhodnutí je seznatelné, z jakých důvodů žalovaný odvolacím námitkám nevyhověl, i jakými úvahami byl ve svých závěrech veden. Ostatně žalobkyně se závěry žalovaného v podané žalobě polemizuje, což by v případě nepřezkoumatelných rozhodnutí možné nebylo. Nepřezkoumatelnost nelze spatřovat ani v tom, že se žalovaný nezabýval naplněním věcných podmínek projektu výzkumu a vývoje. Žalovaný vysvětlil, že pokud neshledal naplnění formálních podmínek, ztrácelo významu hodnotit naplnění podmínek věcných (viz např. bod 74 rozhodnutí týkajícího se roku 2014 nebo bod 58 rozhodnutí ohledně roku 2015). Tento závěr odpovídá judikatuře Nejvyššího správního soudu. Podle rozsudku ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56 totiž nedostatky formálních podmínek nemohou být zhojeny splněním podmínek věcných.
25. Na základě výše zmíněného soud shrnuje, že daňová kontrola byla řádně ukončena, dodatečné platební výměry byly „materiálně“ zmocněnci doručeny a napadená rozhodnutí jsou přezkoumatelná.
26. Námitka není důvodná.

*V. B) Námitka nesprávného posouzení naplnění formálních požadavků na projekt výzkumu a vývoje*

27. Stěžejní námitkou podané žaloby je správnost závěru správce daně, resp. žalovaného, že projekt výzkumu a vývoje předložený žalobkyní nespĺňuje formální náležitosti pro uplatnění odpočtu od základu daně.
28. Podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů ve znění do 31. 12. 2013 (od 1. 1. 2014 § 34a zákona o daních z příjmů) lze od základů daně 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.
29. Hlavní formální podmínkou pro uznání odpočtu od základu daně je vypracování tzv. projektu výzkumu a vývoje před zahájením řešení projektu. Zákon o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013 stanovil náležitosti projektu v § 34 odst. 5 (od 1. 1. 2014 jsou tyto náležitosti obdobně vymezeny v § 34c téhož zákona). Podle uvedeného ustanovení projekt výzkumu a vývoje musí obsahovat *„zejména základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou obchodní firma nebo název poplatníka, jeho sídlo a identifikační číslo, bylo-li přiděleno, popřípadě jméno a příjmení poplatníka, je-li poplatník fyzickou osobou, místo jeho trvalého pobytu a místo podnikání, dobu řešení projektu (datum zahájení a datum ukončení řešení projektu), cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a 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.“*

30. Pokud poplatník na základě předložených důkazních prostředků neprokáže, že projekt byl zpracován před zahájením řešení projektu (tzv. prospektivně), nebo projekt nebude obsahovat všechny výše uvedené náležitosti, pak se jedná o nedostatek, který bez dalšího znamená, že správce daně uplatněný odpočet vyloučí ze základu daně v plné výši. V takové situaci správce daně není povinen zabývat se věcnou náplní činností ve výzkumu a vývoji, neposuzuje prvek novosti ani technickou nejistotu, ani nemá povinnost ustanovit v daném případě znalce (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016-20, nebo ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016-51).
31. Obecně platí, že v případě prokázání oprávněnosti uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj spočívá důkazní břemeno na straně poplatníka. Důkazní břemeno je umocněno tím, že výdaje (náklady) uplatněné v rámci odpočtu má poplatník v základu daně již jednou jako daňově uznatelné zahrnuté. Odpočet od základu daně pro poplatníka představuje „dodatečný bonus“, kterým si již jednou uplatněné výdaje (náklady) uplatní podruhé, ovšem pouze za předpokladu, že k získání tohoto bonusu předloží bezvadné důkazní prostředky (viz usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 3565/14). Právní názor, že charakter odpočtu nese zvýšené nároky na poplatníka při prokazování oprávněnosti uplatnění odpočtu, vyplývá rovněž z judikatury Nejvyššího správního soudu (viz výše zmíněný rozsudek ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016-20).
32. Zákon o daních z příjmů tedy předepisuje řadu formálních podmínek, jejichž splnění je jedním z předpokladů pro uznání odpočtu výdajů (nákladů) na výzkum a vývoj od základu daně. Písemný projekt výzkumu a vývoje (projektová dokumentace) není dokumentem samoúčelným. Slouží jako základní a ucelený dokument, jímž daňový subjekt správci daně prokazuje nárok na uplatnění odpočtu od základu daně. Současně se jedná o jeden z nástrojů proti zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj, a to především s ohledem na jeho atraktivitu pro daňové subjekty, spočívající v daňovém zvýhodnění skrze „druhý“ odpočet výdajů od základu daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56).
33. Nesplnění jakékoliv formální podmínky je v judikatuře správních soudů hodnoceno jako dostatečný důvod pro nepřiznání odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Nejedná se o přepjatý formalismus, ale o nástroj k zabránění zneužívání uvedeného institutu (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci králové ze dne 26. 8. 2013, č. j. 31 Af 80/2012-25, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56, ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016-20, a ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017-53). Projekt výzkumu a vývoje tedy musí být vypracován před zahájením jeho řešení a musí obsahovat zákonné náležitosti. Správce daně je oprávněn požadovat po daňovém subjektu, který si nárokuje odpočet daně, doložení bezvadného (bezchybného) projektu výzkumu a vývoje, u něhož nevznikají pochybnosti, že byl kompletně zpracován před zahájením projektu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2021, č. j. 10 Afs 338/2020-45).
34. Minimální obsahové náležitosti projektu jsou vymezeny v § 34 zákona o daních z příjmů (resp. od 1. 1. 2014 v § 34c zákona o daních z příjmů). Jsou jimi: a) základní identifikační

údaje o poplatníkovi, b) doba řešení projektu, c) cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnitelné po jeho ukončení, d) předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, e) jména všech osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, f) způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, g) den a místo schválení projektu a h) jméno a podpis odpovědné osoby za projekt výzkumu a vývoje. Platí přitom, že dle § 34c odst. 2 zákona o daních z příjmů musí být projektová dokumentace schválena dříve, než dojde k zahájení jeho řešení.

35. V projednávané věci byly rozporovány dva nedostatky projektové dokumentace, a to konkrétně: 1) uvedení jmen všech osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, a 2) způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků.
36. K projektovému týmu žalobkyně v projektové dokumentaci uvedla: *„Projektový tým je pro všechny úkoly výzkumu a vývoje definován v dokumentu VT01 Definice vývojového týmu. Vzhledem k množství pracovníků, kteří se během trvání úkolu mohou být i okrajovým způsobem věnovat řešení úkolu výzkumu a vývoje (např. z důvodu nevytíženosti kapacity pro klientské zakázky) je definován okruh zaměstnanců společnosti pro všechny vývojové úkoly, z něhož jsou pro jednotlivé úkoly zaměstnanci využíváni dle aktuální potřeby“*. Zmíněný dokument VT01 žalobkyně nepředložila společně s ostatními doklady dne 7. 12. 2017, ale až dodatečně v odpovědi na výzvu ze dne 4. 5. 2018.
37. Žalovaný proto v napadeném rozhodnutí nepovažoval požadavek na řádné vymezení členů projektového týmu za splněný před zahájením projektu. V bodech 81 až 86 rozhodnutí týkajícího se roku 2014 (resp. v bodech 65 až 70 rozhodnutí týkajícího se roku 2015) zdůraznil, že projektovou dokumentaci je nutno předložit kompletní hned napoprvé. Podle žalovaného nebylo přípustné dodatečně doplňovat dokumenty podle toho, jak správce daně specifikuje své pochybnosti, neboť tím vznikají oprávněné pochybnosti o tom, zda byla dokumentace jako celek vytvořena před zahájením projektu či nikoliv.
38. Navíc žalovaný zdůraznil, že ani dodatečně doložený dokument VT01 nebyl způsobilý prokázat zákonné požadavky na členy projektového týmu. Obsahoval totiž formální chyby, neboť v něm nebyla uvedena jména všech zaměstnanců, jejichž mzdy byly započteny do nákladů prokazovaných v souvislosti s odpočtem na výzkum a vývoj (viz str. 26 zprávy o daňové kontrole, nebo bod 83 rozhodnutí vztahujícího se k roku 2014, příp. bod 67 rozhodnutí ohledně roku 2015).
39. Druhým nedostatkem byl podle žalovaného popis způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu výzkumu a vývoje a dosažených výsledků. Žalobkyně v projektové dokumentaci ke kontrole projektu výzkumu a vývoje shrnula: *„Způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků je popsán v dokumentu S01 Realizace projektů výzkumu a vývoje“*. Dokument S01 však předložila až dodatečně v reakci na výzvu správce daně dne 4. 5. 2018, nikoliv společně s projektovou dokumentací v prosinci 2017. Navíc žalovaný ve shodě se správcem daně uvedl, že daný dokument stanoví pouze obecné způsoby kontroly výzkumných projektů a nelze v něm nalézt konkrétní body, které by se týkaly řešeného projektu (viz str. 26 zprávy, bod 82 rozhodnutí týkajícího se roku 2014 nebo bod 72 rozhodnutí k roku 2015).

40. Soud se ztotožnil s hodnocením žalovaného, resp. správce daně, že formální podmínky týkající se řádného vymezení členů projektového týmu a popisu způsobu kontroly projektu nebyly v nyní projednávané věci splněny. Primárně je nutné mít na paměti, že základní podmínkou pro bezproblémové uplatnění odpočtu je existence kvalitně zpracovaného projektu ještě před zahájením jeho realizace (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018-52). Přestože původní projektová dokumentace předložená správci daně v prosinci 2017 na dokumenty VT01 a S01 odkazovala, nebyly tyto dokumenty předloženy hned na počátku daňové kontroly. Je bezpředmětné zjišťovat, zda se jednalo pouze o nevědomost účetní předkládající doklady v rámci kontroly, či její pochybení, případně zda dané listiny vznikly až dodatečně, např. po zahájení daňové kontroly. Stěžejní je pouze výsledek způsobený dodatečným předložením listin VT01 a S01: vzhledem k tomu, že tyto dokumenty nebyly nijak datovány, mohly správci daně vzniknout oprávněné pochybnosti o datu skutečného vytvoření těchto dokumentů. To vedlo správní orgány k následnému závěru, že nelze postavit na jisto, zda byla kompletní projektová dokumentace skutečně vytvořena prospektivně, tj. před samotným zahájením projektu. Navíc správce daně i žalovaný vznesli proti těmto dodatečně doloženým dokumentům i věcné námitky, které vedly k závěru o nenaplnění zákonných požadavků projektu dle § 34c odst. 1 písm. e) a f) zákona o daních z příjmů. Vymezení projektového týmu neobsahovalo jména všech osob, jejichž mzdy byly zahrnuty do odpočtu (viz např. bod 83 rozhodnutí vztahujícího se k roku 2014 nebo bod 67 rozhodnutí ohledně roku 2015). Ani způsob kontroly projektu nebyl dostatečný, neboť dokument S01 obsahoval pouze obecná pravidla a nezajišťoval způsob kontroly specifik příslušného projektu. Jak výstižně uvedl Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 28. 2. 2018, č. j. 31 Af 35/2016-144, daňový subjekt by měl mít u každého projektu postaveno zcela najisto, jak bude následně hodnotit, zda a do jaké míry byl projekt úspěšný a jakým způsobem se pozitivně promítne do jeho hospodářské činnosti. Je proto zcela legitimní po něm požadovat, aby v písemném projektu předem jasně vymezil, jak konkrétně bude úspěšnost výzkumu a vývoje následně hodnotit. Tomuto požadavku zákona žalobkyní předložené projekty nedostály (viz bod 88 rozhodnutí ohledně roku 2014 nebo bod 72 rozhodnutí týkajícího se roku 2015). Soud se proto ztotožnil se žalovaným, že formální náležitosti na vymezení členu projektového týmu a na způsob kontroly projektu nebyly splněny.
41. Argumentace žalobkyně, že zákon neukládá povinnost datovat a podepsat všechny listiny tvořící součást projektu, není případná. Takto explicitní povinnost skutečně zákon nestanoví. Obsahuje však kromě věcných požadavků na projekt výzkumu a vývoje rovněž požadavky formální, přičemž způsob jejich splnění ponechává na uvážení každého daňového subjektu. Požaduje však, aby kompletní projektová dokumentace byla zpracována před zahájením projektu (§ 34c odst. 2 zákona). Je jistě možné splnit požadavky na projektový tým včleněním příslušné kapitoly přímo do projektu, což zpravidla nevyvolá pochybnosti o datu podpisu příslušné části projektu. Pokud však žalobkyně hodlala splnit formální požadavky zákona dodatečným doložením listin k projektu, byl požadavek správce daně na to, aby z listin bylo patrné datum jejich vytvoření, zcela oprávněný.
42. Soud se nedomnívá, že by vytknutí nedostatků projektu výzkumu a vývoje ze strany žalovaného bylo projevem přepjatého formalismu. Žalovaný řádně odůvodnil, že projekt výzkumu a vývoje předložený žalobkyní neobsahuje zákonné náležitosti – vymezení projektového týmu a způsobu kontroly a hodnocení postupu při řešení projektu a

dosažených výsledků. Každé z těchto pochybení by samo o sobě mohlo být důvodem pro neuznání daňového odpočtu.

43. Důkazy shromážděné v daňovém řízení hodnotily správní orgány v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a jejich hodnocení má oporu v předloženém spise. Není pravdou, že by žalovaný nezohlednil dokumenty S01 a VT01 předložené žalobkyní v odpovědi na výzvu z května 2018. Z napadených rozhodnutí vyplývá, že tyto dokumenty žalovaný vzal v úvahu, nicméně uzavřel, že ani tyto listiny neprokazují splnění formálních náležitostí na členy projektového týmu a způsob kontroly projektu. Vytkl žalobkyni, že u daných listin nebylo prokázáno, že by byly vytvořeny před zahájením projektu, ani že by byly způsobilé prokázat naplnění chybějících zákonných náležitostí. Vzhledem k tomu, že projekt nesplňoval formální požadavky kladené zákonem na projekty výzkumu a vývoje, bylo nadbytečné zabývat se věcným posouzením tohoto projektu (viz rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 16. 11. 2016, č. j. 52 Af 17/2016-84).
44. Námitka tak není důvodná.

#### **VI. Závěr a náklady řízení**

45. Soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
46. O náhradě nákladů řízení 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. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá 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.

#### **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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 25. května 2022

Mgr. Milan Procházka  
předseda senátu