



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL. M. a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce: X
sídlem X
zastoupen usazeným evropským advokátem Denisem
Riedigerem
RIEDIGER. legal s.r.o., advokátní kancelář
sídlem Rašínovo nábřeží 383/58, Praha 2

proti

žalovanému: Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 11. 2021, č. j. X

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se včas podanou žalobou domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým byla zamítnuta jeho odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) – dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob – ze dne 31. 10. 2018, č. j. X, kterým správce daně žalobci doměřil daň za zdaňovací období roku 2013 ve výši 3 314 360 Kč a uložil k úhradě penále ve výši 662 872 Kč; a č. j. X, kterým doměřil daň za zdaňovací období roku 2014 ve výši 10 921 770 Kč a uložil k úhradě penále ve výši 2 184 354 Kč.
2. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že na základě daňové kontroly týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a 2014 správce daně žalobci neuznal odpočet výdajů vynaložených při realizaci projektu výzkumu a vývoje ve výši 17 444 127 Kč za zdaňovací období roku 2013 a ve výši 57 482 798 Kč za zdaňovací období roku 2014, které žalobce vynaložil v souvislosti s řešením projektu výzkumu a vývoje s názvem Vývoj speciálních automatizovaných a robotických strojů a komplexních celků pro navíjení, převíjení a další speciální účely pro sklářský a textilní průmysl (navíjecí, objemovací, převíjecí stroje a technologické linky) a kódem V01 schváleným statutárním orgánem žalobce dne 22. 12. 2010 (dále jen „Projekt výzkumu a vývoje V01“). Správce daně totiž shledal, že žalobce porušil formální požadavky § 34 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. § 34c zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014, tím, že nebyly splněny požadavky kladené na definování cílů projektu, předpokládaných celkových výdajů (nákladů) na řešení projektu a předpokládaných výdajů (nákladů) v jednotlivých letech řešení projektu, nebyla uvedena jména všech osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu, jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, nebyly splněny požadavky na uvedení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, a nebyl splněn samotný požadavek prospektivnosti projektu.
3. V návaznosti na správní judikaturu žalovaný popsal způsob rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a relevantní právní úpravu ve znění účinném pro projednávanou věc. Připomněl, že právo uplatnit odpočet je beneficiem, neboť je tímto poplatníkům poskytnuta možnost uplatnit identické náklady vynaložené při realizaci výzkumu a vývoje v základu daně podruhé. Proto je nezbytné, aby žalobce předložil bezvadné důkazní prostředky k prokázání jím tvrzených skutečností. Existovaly-li důvodné pochybnosti o splnění formální podmínky, nebylo nutné, aby správce daně prověřoval naplnění věcné podmínky kladené na projekt výzkumu a vývoje, tj. přítomnost prvku novosti a vyjasňování výzkumné či technické nejistoty.
4. Rovněž podle žalovaného neobsahoval předložený Projekt výzkumu a vývoje V01 formální náležitost spočívající ve vymezení cílů projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení. Cíle byly určeny obecně a na některých z nich se vůbec nezapočalo pracovat, z čehož dovodil, že nebyly realizované a vyhodnocené. Obecnost cílů dle žalovaného spočívala především v tom, že pod cíle Projekt výzkumu a vývoje V01 bylo možno zařadit velké spektrum zakázek vzešlých z požadavků zákazníků žalobce až několik let poté, co byl předmětný projekt vyhlášen.

Žalobce až v průběhu daňové kontroly doplnil k jednotlivým cílům Projektů výzkumu a vývoje V01 zakázky, jimiž byly uvedené cíle řešeny. Žalobce zakázky zahrnoval do projektu až v době jejich realizace, což nasvědčovalo nesprávně stanoveným cílům již na počátku. Doba řešení dílčích zakázek nebyla stanovena a nebyla shodná s dobou řešení uvedenou v předloženém Projektu výzkumu a vývoje V01. Velká část dílčích zakázek byla v průběhu kontrolovaných období ukončena (tj. vyfakturována a předána zákazníkům). Vymezení cíle projektu nekonkrétním textem tak, aby v budoucnosti bylo možné pod takový cíl zařadit neomezené množství budoucích zakázek, proto žalovaný nepovažoval za průkazné a reálně vyhodnotitelné.

5. Žalovaný zdůraznil, že správce daně po žalobci nepožadoval předložení samostatného projektu ke každé zakázce. Ve výzvě k prokázání skutečností č. j. X ze dne 15. 8. 2017 správce daně vyjádřil své pochybnosti, neboť mu žalobce předložil rámcový projekt výzkumu a vývoje, ve kterém byly uvedeny cíle projektu, ocenitelné prvky novosti, vyjasnění výzkumné a technické nejistoty a souhrnné plánované náklady, které byly následně evidovány podle jednotlivých dílčích zakázek. Žalovaný konstatoval, že žalobce při vyhlášení rámcového projektu stíhá náročnější proces dokládání a obhájení odečtu nákladů na výzkum a vývoj, jelikož veškeré podmínky splnění dopadají na celý rámcový projekt, a proto při důkazní nedostatečnosti je v důsledku vyloučena celková částka uplatněného odpočtu na podporu výzkumu a vývoje.
6. Žalovaný nepřisvědčil odvolací námitce žalobce, že správce daně aplikoval retroaktivně Informaci Generálního finančního ředitelství č. j. X ze dne 14. 9. 2017 (dále jen „Informace GFŘ“). Již v roce 2010 bylo v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů stanoveno, co se rozumí projektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odst. 4 téhož ustanovení. Nelze hovořit o retroaktivitě Informace GFŘ, neboť ta ve svém znění neobsahuje nové náležitosti nad rámec požadavků zákona o daních z příjmů, které by projektová dokumentace měla obsahovat, pouze je rozvíjí při zohlednění praxe finanční správy a soudní judikatury.
7. Ve shodě se správcem daně nepovažoval žalovaný za naplněnou ani další formální náležitost projektu výzkumu a vývoje spočívající ve vymezení předpokládaných celkových výdajů (nákladů) na řešení projektu a předpokládaných výdajů (nákladů) v jednotlivých letech řešení projektu. Celkové vynaložené náklady na předložený projekt výzkumu a vývoje od roku 2011 do konce roku 2014 činily cca 87 170 000 Kč, tedy o 14 185 000 Kč více oproti plánované výši 72 985 000 Kč. Ke dni 31. 12. 2014 nebyla dokončena stěžejní zakázka č. 142041, jejíž další náklady byly vynaloženy a zahrnuty do období roku 2015. Dodatkem ze dne 2. 1. 2015, kterým byl prodloužen Projekt výzkumu a vývoje V01 do 31. 12. 2021 a rozšířena jeho působnost, byly stanoveny další předpokládané výdaje (náklady) ve výši 121 880 000 Kč. Velké rozdíly mezi plánovanými a skutečně vynaloženými náklady, jakož i nedokončení Projektů výzkumu a vývoje V01 v plánovaném období, prodloužení jeho trvání o dalších 7 let a s tím související zásadní navýšení nákladů o 121 880 000 Kč svědčí o tom, že předpokládané náklady nebyly již při schvalování předmětného projektu stanoveny v přímé návaznosti na konkrétní řešení jednotlivých výzkumných a vývojových cílů.
8. Ani další formální náležitost projektu výzkumu a vývoje spočívající ve vymezení doby trvání projektu výzkumu a vývoje nepovažoval žalovaný stejně jako správce daně za naplněnou. Žalovaný v obecnosti připustil možnost rozšířit projekt výzkumu a vývoje z objektivních důvodů, kupříkladu dojde-li k prodloužení délky doby řešení či nahrazení

pracovníků v průběhu realizace projektu. Dodatkem ze dne 2. 1. 2015 k Projektu výzkumu a vývoje V01 však byla původně plánovaná doba řešení od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2014 prodloužena o dalších 7 let do 31. 12. 2021, i výrazně navýšeny plánované náklady na řešení projektu a rozšířeny cíle projektu. Natolik extenzivní prodloužení a rozšíření projektu výzkumu a vývoje podle žalovaného neodpovídalo zákonem vymezeným požadavkům na prospektivní vymezení doby trvání projektu výzkumu a vývoje před jeho zahájením.

9. Žalovaný se dále ztotožnil se správcem daně, že předložený Projekt výzkumu a vývoje V01 neobsahoval formální náležitost spočívající ve vymezení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků. Přestože zákon o daních z příjmů ani Pokyn D-288 Ministerstva financí k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů č. j. X (dále jen „Pokyn D-288“) nestanovily žádné bližší podmínky na kontrolu a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, nelze tuto náležitost vypořádat obecným a nekonkrétním odkazem na kvartální zprávy o průběhu projektu. Tyto čtvrtletní zprávy byly správci daně předloženy bez uvedení data vystavení zprávy. Žalobce správci daně nepředložil závěrečnou zprávu, neboť došlo k prodloužení Projektu výzkumu a vývoje V01 do 31. 12. 2021. K ukončeným zakázkám předložil závěrečné zprávy, ani ty však zhodnocení projektu neobsahovaly. Může-li si daňový subjekt předem sám stanovit způsoby kontroly a hodnocení projektu, měl by podle žalovaného vědět zcela najisto, jakým způsobem prokáže vše, co je v projektu uvedeno. Ze způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu musí být předem zřejmé, kdo, kdy a jak bude kontrolu provádět a jaké budou o kontrole pořízeny záznamy, aby byla zajištěna soustavnost a systematickosti prováděného výzkumu a vývoje.
10. Žalovaný korigoval názor správce daně na formální náležitost uvedení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu. Na rozdíl od správce daně považoval tuto formální náležitost za dostatečně splněnou tím, že v Projektu výzkumu a vývoje V01 byl jako osoba zajišťující odborné řešení projektu uveden vedoucí projektu X, nebylo nutné uvádět všechny techniky, konstruktéry a dělníky, kteří se na plnění úkolů podíleli.
11. Skutečnost, že žalobce v průběhu řízení akceptoval správcem daně vytknuté chyby ve vyčíslení mzdových a materiálových nákladů, nemohla mít s ohledem na zjištěné formální nedostatky vliv na neuznání uplatněného odpočtu. Snížení mzdových a materiálových nákladů by bylo možné pouze za předpokladu splnění všech formálních náležitostí kladených na projekt výzkumu a vývoje.
12. Ač se správce daně vyjádřil k doložení prvku novosti daňovým subjektem, žalovaný splnění materiálních požadavků pro uplatnění odpočtu nepřezkoumával, neboť nebyly naplněny základní formální podmínky spočívající v existenci projektu výzkumu a vývoje s povinnými náležitostmi.

II. Žaloba

13. Žalobce v podané žalobě namítal, že vyhlášení projektu obsahovalo veškeré náležitosti ve smyslu § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů; projekt byl definován cíli a výdaji, které byly v době jeho vyhlášení známe či relevantní; nebylo nutno uvádět veškeré osoby, které

se na projektu měly po celou dobu podílet; právní úprava platná v době vyhlášení projektu nevyžadovala zvláštní projekt ke každé zakázce ani nespécifikovala bližší nároky na popis a obsah projektu; a že žalobci nelze vyčítat absenci hodnocení projektu, pokud právní úprava nestanoví podmínky a způsob takového zhodnocení.

14. Základní nezákonnost představuje postup žalovaného a správce daně, kteří zkoumali dokumenty a informace vzniklé až po předmětném období let 2013 a 2014.
15. Napadenému rozhodnutí žalobce vytykal nepřezkoumatelnost, rozhodnutí trpí nemalou absencí podkladů, norem a právních předpisů, o něž se opírá. U jednotlivých závěrů není konkrétně uvedeno, z jakého právního předpisu vyplývají a proč je konkrétní závěr správný a jakým směrem byla norma aplikována. Dle žalobce je zákonné pouze, pokud se praxe žalovaného odvíjí přímo z textu právních a jiných souvisejících norem, nikoli až z následné judikatury. Pokud k výkladu určitého problému při jeho vzniku judikatura neexistovala, nelze její pozdější vznik a případně negativní výklad klást žalobci k tíži.
16. Podle žalobce z ničeho neplyne, že nárokům související právní úpravy vyhovuje pouze formálně bezchybný projekt a nikoli už projekt, jehož formální stránka není splněna stoprocentně. Věc je nutné posoudit podle toho, jaký výčet náležitostí projektu stanovily právní předpisy v době jeho přijetí, a za pomoci nástrojů, předpisů a rozhodnutí platných k tomuto datu, resp. ve zdaňovacím období, kdy byly náklady zohledněny v daňovém přiznání.
17. Nepřezkoumatelné je napadené rozhodnutí také proto, že na jedné straně akceptuje pouze formálně zcela bezchybný projekt výzkumu a vývoje, na straně druhé připouští, že není třeba popis detailního postupu řešení projektu.
18. Ve vztahu k závěrům týkajícím se stanovení cílů projektu výzkumu a vývoje žalobce opět označil rozhodnutí za nepřezkoumatelné, neboť žalovaný na jedné straně konstatoval, že cíle projektu by neměly být stanoveny široce, na straně druhé ale vyslovil souhlas s možností rámcového, tedy obecného vyhlášení projektu výzkumu a vývoje. Pokud je akceptovatelné vyhlášení rámcového projektu, musí být podle žalobce akceptovatelné i případné širší stanovení některých náležitostí v projektu. Není také zřejmé, na základě čeho žalovaný přijal závěr, že projekt stanovený a vyhlášený žalobcem byl příliš široký, a z jakých právních norem žalovaný vycházel a proč.
19. Žalobce nesouhlasil s tím, že projekt neobsahuje cíle projektu, které jsou dosažitelné v době jeho řešení a vyhodnotitelné po jeho ukončení. Analyzovat tuto skutečnost je dle žalobce možné jedině posouzením materiální, tedy obsahové stránky projektu oproti realizovanému skutkovému stavu výzkumu a vývoje, což ale žalovaný odmítl jako nadbytečné. Pokud ale není posouzena i skutková a materiální stránka projektu, nelze posoudit, zda cíle uvedené v projektu jsou skutečně dosažitelné a vyhodnotitelné.
20. Dále žalobce namítal, že aplikoval-li žalovaný při posouzení projektu Informaci GFŘ ze dne 14. 9. 2017, jedná se o nezákonnou retroaktivitu. Zopakoval, že předmětem posuzování mohou být jen právní a jiné předpisy, případně judikatura, které existovaly prokazatelně v rozhodném období, tedy v období vzniku projektu a kontroly projektu.

21. Žalobci byl podsouván úmysl vymezit cíle projektu nekonkrétně, aby v budoucnu bylo možno pod takový cíl podřadit neomezené množství budoucích zakázek. Pro tento závěr nebyla nikde opora, závěr je nepřezkoumatelnou domněnkou.
22. Další dílčí výhrady se týkaly rozsahu a rozšíření projektu výzkumu a vývoje. Žalovaný tvrdil, že projekt lze rozšířit, avšak obratem sdělil, že objektivní důvody pro existenci dodatku k projektu neodpovídají prodloužení o 7 let a velkému rozšíření projektu. Podle žalobce není jasné, z čeho žalovaný vyšel při závěru, že 7 let je již moc, a jaká doba prodloužení je ještě přiměřená a proč nelze mezi důvody rozšíření projektu zahrnout i žalobcem tvrzené objektivní skutečnosti.
23. Projekt výzkumu a vývoje byl předložen se všemi povinnými náležitostmi stanovenými tehdejším zněním § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Spornou skutečností může být maximálně obsah jednotlivých náležitostí, nikoli jejich seznam. Žalovaný konstatoval nesplnění formální stránky projektu, tedy jeho náležitostí, tento závěr nelze dle žalobce přijmout bez zohlednění materiální stránky.
24. Z uvedených důvodů se žalobce domáhal zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného i dodatečných platebních výměrů správce daně, požadoval náhradu nákladů řízení.

III. Vyjádření žalovaného

25. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a spisový materiál a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
26. Žalovaný předně odmítl námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Žalovaný se zabýval otázkou, zda byly výdaje vynaložené při realizaci projektu výzkumu a vývoje žalobcem odečteny od základu daně v souladu se zákonem a přezkoumatelným způsobem se vypořádal s odvolacími námitkami. Z rozhodnutí je zřejmé, proč má žalovaný za to, že žalobce požadavkům dle § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. § 34c tohoto zákona, ve znění od 1. 1. 2014, nedostál. Žalovaný s odkazem na příslušnou judikaturu konstatoval, že důkazní břemeno prokázání splnění veškerých zákonných požadavků kladených na projekty výzkumu a vývoje bylo na straně žalobce.
27. Dále žalovaný upozornil na četnou judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které je třeba trvat na dodržení formálních požadavků na projekty výzkumu a vývoje a nelze je splnit předložením jiných podkladů či poukazem na interní dokumentaci. Tento požadavek nelze chápat jako přehnaný formalismus. Hlavní formální podmínkou je existence projektu (prospektivního dokumentu) s povinnými náležitostmi dle § 34 odst. 5, resp. § 34c zákona o daních z příjmů, vypracovaného a schváleného před zahájením řešení projektu. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018-52, znamenají nedostatky v náležitostech nebo jejich absence nesplnění formální podmínky pro uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj, a tedy dostatečný důvod pro nepřiznání odpočtu.
28. Žalovaný upozornil na Pokyn D-288, nepřisvědčil žalobci, že výkladová pravidla neexistovala, a citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016-38.

29. Žalobce byl k prokázání oprávněnosti uplatněného odpočtu na výzkum a vývoj správcem daně vyzván výzvami ze dne 13. 1. 2017 a 15. 8. 2017, své důkazní břemeno nesplnil. Odpočet na podporu výzkumu a vývoje představuje nadstandardní benefit, a proto po daňovém subjektu lze požadovat splnění i všech nadstandardních povinností s benefitem spojených, s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018-52.
30. Žalovaný zopakoval, že nesplnění některé formální podmínky je v judikatuře správních soudů hodnoceno jako dostatečný důvod pro nepřiznání odpočtu. Žalobcem předložený projekt výzkumu a vývoje obsahoval závažné nedostatky, v podrobnostech žalovaný odkázal na zprávu o daňové kontrole a body [46] až [80] rozhodnutí. V Projektu výzkumu a vývoje V01 byly uvedeny cíle projektu obecně a na některých z nich se vůbec nezačalo pracovat, tedy nebyly realizované a vyhodnocené. Žalobce až v průběhu daňové kontroly doplnil k jednotlivým cílům projektu zakázky, jimiž byly uvedené cíle řešeny. Doplnil číselné označení cílů původního projektu, kterých bylo 9 s návazností na zakázky, a jako cíle označil i ocenitelné prvky novosti, takže cílů bylo nakonec 17. Body uvedené pod vyjasněním výzkumné nebo technické nejistoty ve vyhlášeném Projektu výzkumu a vývoje V01 se neshodovaly s prvky uvedenými v dodatečně vypracovaném přehledu. Bylo zjištěno, že žalobce zakázky zahrnoval do projektu až v době jejich realizace, což odpovídá nesprávně stanoveným cílům, které mají být dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnitelné po jeho ukončení. Charakter projektu (prospektivnost) neumožňuje jeho doplňování v průběhu realizace.
31. Podle žalovaného nebyly ve vyhlášeném Projektu výzkumu a vývoje V01 přesně uvedeny jednotlivé stroje a komplexní celky, které byly v průběhu doby řešení následně přiřazovány. V dílčích zakázkách byly řešeny odlišné prvky novosti a technické nejistoty. Činnost na jednotlivých dílčích zakázkách byla zahajována postupně, podle požadavku zákazníků. Doba řešení dílčích zakázek nebyla stanovena a nebyla shodná s dobou řešení uvedenou v projektu výzkumu a vývoje. Velká část dílčích zakázek byla v průběhu kontrolovaných období ukončena. Závěrečnou zprávu, kde by byly zhodnoceny dosažené cíle, žalobce nevypracoval, žalovaný odkázal na bod [54] napadeného rozhodnutí.
32. Způsoby kontroly a hodnocení postupu řešení projektu výzkumu a vývoje a dosažených výsledků byly stanoveny žalobcem kvartálně ve zprávě o průběhu projektu, tyto čtvrtletní zprávy však neobsahovaly datum jejich vystavení. Žalobce nepředložil závěrečnou zprávu, namísto ní předložil k ukončeným zakázkám konečné zprávy o průběhu dílčího projektu (zakázky), v nichž však nebylo uvedeno zhodnocení projektu. V podrobnostech žalovaný opět odkázal na zprávu o daňové kontrole a bod [71] napadeného rozhodnutí.
33. Žalovaný zdůraznil, že žalobce v projektu neuvedl předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, v podrobnostech odkázal na body [60] až [63] napadeného rozhodnutí. Tuto skutečnost žalobce nespornuje, přitom již nesplnění této zákonné formální podmínky je dostatečným důvodem pro nepřiznání odpočtu. Zákon o daních z příjmů i Pokyn D-288 vyžadují, aby byly u každého projektu řádně uvedeny i předpokládané výdaje (náklady) s projektem spojené. Součástí Projektu výzkumu a vývoje V01 byly plánované náklady za jednotlivá zdaňovací období platnosti projektu, kde byly však zaznamenány pouze celkové předpokládané náklady spojené se všemi dílčími projekty dohromady.

34. Byly rovněž zjištěny chyby ve vyčíslení mzdových nákladů a chyby v evidenci materiálových nákladů, žalovaný odkázal na body [78] až [80] rozhodnutí.
35. Projekt byl rámcový, ani ve svém souhrnu neobsahoval náležitosti požadované zákonem. Není úkolem orgánů finanční správy, aby sami aktivně teprve dodatečně propojovali jinak nesouvisějící dokumenty a dovozovaly z nich formální a obsahové náležitosti. Nesplnění některé formální podmínky pro uplatnění odpočtu na vědu a výzkum je dostatečným důvodem, aby již žalovaný nebyl povinen zabývat se posouzením přítomnosti ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty.
36. K namítané rozpornosti mezi požadovaným bezchybným formalismem a absencí nutnosti podpisu detailního postupu při řešení projektu žalovaný odkázal na body [34] a [55]. Z cíle projektu musí být zřejmé, jakého stavu má být dosaženo, jaké jsou požadované (měřitelné) parametry výstupu, aby bylo možné cíle reálně vyhodnotit. Žalovaný dále odkázal na podrobnosti uvedené správcem daně na str. 40 a 41 zprávy o daňové kontrole, projekt vypracovaný a schválený před zahájením jeho řešení měl obsahovat i popis výchozího stavu a stavu po provedeném výzkumu a vývoji, aby bylo možné posoudit ocenitelný prvek novosti a překonání výzkumné a technické nejistoty v průběhu řešení, tím nebyl požadavek dle § 34 odst. 5, resp. § 34c odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů splněn.
37. K otázce stanovení cílů projektu výzkumu a vývoje žalovaný uvedl, že žalobce nesprávně vytrhává jednotlivé věty odůvodnění napadeného rozhodnutí z jeho celkového kontextu, závěry žalovaného nejsou nepřezkoumatelné. Zákon o daních z příjmů požaduje, aby projekt výzkumu a vývoje byl základním uceleným písemným dokumentem, následně realizovaným se zaměřením na plnění jeho cílů. Zákonné formální náležitosti projektu výzkumu a vývoje je nutné posuzovat ke dni vyhlášení tohoto projektu, v projektu tedy mají být uvedeny všechny informace potřebné pro posouzení oprávněnosti odpočtu. Žalovaný zopakoval, že předložený rámcový projekt výzkumu a vývoje obsahoval závažné nedostatky v základních formálních náležitostech požadovaných zákonem.
38. Pokud jde o stanovení cílů projektu, je logické, že výzkum a vývoj vždy směřuje k překonání již existujícího stavu poznání. Pro vyhodnocení dosažitelnosti a ověření splnění cíle po ukončení projektu je nezbytné trvat na jeho dostatečné specifikaci. Pokud by cíl nebyl dostatečně specifický, bylo by komplikované ověřit jeho dosažení a zhodnotit naplnění po ukončení projektu, žalovaný se dovolával závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 292/2020-49 a odkázal na bod [55] rozhodnutí.
39. Žalovaný setrval na závěru, že nesplnění některé zákonné formální podmínky pro uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj je s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu dostatečným důvodem pro nepřiznání odpočtu. Žalovaný proto nebyl povinen zabývat se posouzením přítomnosti významného (ocenitelného) prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty.
40. K namítané retroaktivitě žalovaný uvedl, že žalobcem zmiňovaný náleží Ústavního soudu se týká zakázané retroaktivity právních norem. Žalobce pominul, že zákon o daních z příjmů již v roce 2010 přesně stanovil v § 34 odst. 5, jaké zákonné náležitosti musí projekt výzkumu a vývoje obsahovat. Informace GFŘ ze dne 14. 9. 2017 nestanoví žádnou novou povinnost pro žalobce, jejíž splnění by bylo po žalobci zpětně vymáháno, neboť vychází z dlouho platné zákonné úpravy, žalovaný odkázal na citaci judikatury v bodu [57] rozhodnutí.

41. Dále žalovaný setrval na závěru, že cíle uvedené v projektu výzkumu a vývoje jsou nekonkrétní. Není možné až zpětně přiřazovat činnosti a výstupy k obecnému cíli a prohlašovat je za výzkum a vývoj. Již před zahájením řešení výzkumně vývojové činnosti měl žalobce cíle konkretizovat a charakterizovat, v daném případě se tak nestalo. Žalobce zakázky (dílní vývojové úkoly) zahrnoval do projektu výzkumu a vývoje až v době jejich realizace, což odpovídá nesprávně stanoveným cílům.
42. K otázce rozsahu projektu výzkumu a vývoje žalovaný odkázal na body [64] až [67] napadeného rozhodnutí. Prodloužením doby řešení projektu o 7 let žalobce zásadně rozšířil působnost projektu. Správce daně zjistil, že činnost na jednotlivých dílčích projektech (zakázkách) byla zahajována postupně, podle požadavků zákazníků. Doba řešení dílčích projektů nebyla stanovena a nebyla shodná s dobou řešení uvedenou v předloženém projektu výzkumu a vývoje. Žalovaný uvedl pouze demonstrativní výčet objektivních okolností, kdy dodatek k projektu může původní projekt rozšířit. Taková situace v případě žalobce nenastala, a to s ohledem na rozšíření působnosti projektu, zejména stanovení nových cílů.
43. Žalovaný tedy setrval na závěrech svého rozhodnutí a znovu poukázal na to, že žalobce nespornuje závěr stran absence zákonné náležitosti projektu výzkumu a vývoje, kterým je uvedení předpokládaných celkových výdajů (nákladů) na řešení projektu a předpokládaných výdajů (nákladů) v jednotlivých letech řešení projektu, kdy již tento nedostatek projektu je dostatečným důvodem pro nepřiznání odpočtu na výzkum a vývoj.

IV. Skutečnosti vyplývající ze správního spisu

44. Z předloženého spisového materiálu soud zjistil, že u žalobce, jehož hlavním předmětem činnosti je výroba strojů pro navíjení, převíjení a další speciální účely pro sklářský a textilní průmysl, byla dne 18. 10. 2016 zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2013 a 2014 v rozsahu ověření správnosti základu daně a uplatnění odpočtu na podporu výzkum a vývoj. Žalobce dne 3. 11. 2016 správci daně předložil formální listinný projekt výzkumu a vývoje s názvem Vývoj speciálních automatizovaných a robotických strojů a komplexních celků pro navíjení, převíjení a další speciální účely pro sklářský a textilní průmysl (navíjecí, objemovací, převíjecí stroje a technologické linky) a kódem V01 schválený statutárním orgánem dne 22. 12. 2010. Doba řešení projektu byla stanovena od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2014, cílem projektu bylo vyvinout ucelenou řadu speciálních automatizovaných a robotických strojů a komplexních celků pro navíjení, převíjení a další speciální účely pro sklářský a textilní průmysl (navíjecí, objemovací, převíjecí stroje a technologické linky), a to specificky vyvinout modulární systém navíjecích a objemovacích, převíjecích strojů a linek (stavebnicový systém, vysoká variabilita systému), vyvinout nový řídicí systém, zajistit systém komunikace s přechozími i následujícími výrobními celky, vyvinout nové příslušenství pro manipulaci s návinem, implementace automatizace (výměna nástrojů, zakládání materiálů, automatické zahájení cyklu, apod.) do výrobních procesů, vyvinout navíječku pro kontinuální navíjení rolí o průměru 2,5 při rychlosti 300 m za minutu, zvýšení rychlosti navíjení u všech typů strojů, snížení energetické náročnosti provozu strojů a komplexních celků, a zajistit 100% funkcionalitu, 100% spolehlivost strojů a komplexních celků. Plánované celkové výdaje na projekt činily 72 985 000 Kč, z čehož na rok 2011 připadalo 16 900 000 Kč, na rok 2012 19 175 000 Kč, na rok 2013 19 050 000 Kč a na rok 2014 17 860 000 Kč. Jako osoba odborně zajišťující řešení projektu byl uveden X, absolvent ČVÚT v Praze, fakulty strojní, s 25 lety praxe, zaměstnaný u žalobce na hlavní

pracovní poměr. Kontrola a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků měla probíhat kvartálními zprávami o průběhu projektu.

45. Žalobce byl výzvou ze dne 13. 1. 2017 vyzván k předložení důkazních prostředků prokazujících oprávněnost uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj za předemtná období, zejména objednávek, nabídek, smluv a nákresů, příp. dalších souvisejících písemností, které dokládají dílčí vývojové projekty. Dále byl vyzván k doložení pracovních smluv a docházky a k doložení závěrečné zprávy o ukončení jednotlivých projektů. Nato žalobce předkládal další podklady a ve věci proběhlo ústní jednání dne 16. 2. 2017.
46. Na základě všech žalobcem předložených dokladů vznikly správci daně pochybnosti o oprávněnosti uplatnění nákladů na vývoj a výzkum, které v předemtných letech žalobce realizoval, tyto pochybnosti správce daně vyjádřil v obsáhlé výzvě k prokázání skutečností ze dne 15. 8. 2017, jíž požadoval, aby žalobce konkrétně vyjádřené pochybnosti odstranil a prokázal oprávněnost uplatněného odpočtu na podporu výzkumu a vývoje na projekt v intencích § 34 odst. 4 až 6, resp. § 34a až § 34c zákona o daních z příjmů. Nato žalobce předkládal další podklady, využil možnosti vyjádřit se a ve věci proběhla další ústní jednání dne 27. 9. 2017 a 8. 2. 2018.
47. S výsledkem kontrolního zjištění byl žalobce seznámen v rámci jednání konaného dne 15. 6. 2018, k výsledku kontrolního zjištění se písemně vyjádřil. Vzhledem k tomu, že vyjádřením žalobce k výsledku kontrolního zjištění ani předložením důkazních prostředků na výzvu nedošlo ke změně výsledků kontrolního zjištění, správce daně dne 30. 10. 2018 přistoupil k projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole č. j. X. V této zprávě správce daně dospěl k závěru, že nebyly splněny formální požadavky předloženého projektu výzkumu a vývoje, u kterého nebyly splněny požadavky kladené na definování cílů projektu, předpokládaných celkových výdajů (nákladů) na řešení projektu a předpokládaných výdajů (nákladů) v jednotlivých letech řešení projektu, nebyly uvedena jména všech osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu a jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k žalobci, nebyl uveden způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, nebyl splněn požadavek prospektivnosti projektu.
48. Dodatečnými platebními výměry ze dne 31. 10. 2018 správce daně doměřil žalobci za předemtná zdaňovací období daň z příjmů právnických osob ve shora uvedené výši a předepsal mu k úhradě penále z doměřené daně.
49. Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 18. 11. 2021 žalovaný odvolání žalobce zamítl a dodatečné platební výměry správce daně potvrdil.

V. Posouzení věci krajským soudem

50. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s.
51. K projednání věci nařídil soud ústní jednání, při němž účastníci setrvali na svých stanoviscích. Žalobce prostřednictvím jednatele dokreslil fungování společnosti, počet zaměstnanců, současný obrat, finanční dopady doměřené daně i penále, které bylo zčásti prominuto. Popsal potíže s poradenskou firmou, která zpracovávala podklady a po

zahájení daňového řízení s žalobcem ukončila činnost. Žalobce trval na tom, že přístup finanční správy byl příliš formalistický, brojil proti tomu, že žalobci byl podsouván úmysl vytvořit otevřený kanál pro zařazení projektů, namítal, že žádné podvodné aktivity neměl žalobce v úmyslu. Po provedeném přezkumu dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.

52. Předmětem soudního přezkumu jsou rozhodnutí finančních orgánů, jimiž byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a 2014 a uloženo penále, neboť finanční orgány neuznaly žalobci odpočet výdajů vynaložených při realizaci projektu výzkumu a vývoje, které žalobce vynaložil v souvislosti s řešením Projektu výzkumu a vývoje V01, když dospěly k závěru, že žalobce neprokázal splnění formálních požadavků § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. § 34c zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014, především splnění požadavků kladených na definování cílů projektu, předpokládaných celkových výdajů (nákladů) na řešení projektu a předpokládaných výdajů (nákladů) v jednotlivých letech řešení projektu, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, jakož i splnění samotného požadavku prospektivnosti projektu.
53. Zákonný rámec pro posouzení věci a judikатурní východiska k otázce zákonných podmínek kladených na daňový režim projektů výzkumu a vývoje jsou následující.
54. Již od 1. 1. 2005 byla do zákona o daních z příjmů vložena ustanovení zakotvující nepřímou podporu výzkumu a vývoje prostřednictvím odečitatelné položky výzkumu a vývoje od základu daně, která dává poplatníkům daně možnost uplatnit odpočet nákladů vynaložených na realizaci výzkumu a vývoje od základu daně. Náklady na výzkum a vývoj jsou tak *de facto* uplatněny dvakrát, jednou jako daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů a podruhé jako odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 téhož zákona. K provádění ustanovení zákona o daních z příjmů upravujících podmínky odpočtu na výzkum a vývoj od základu daně byl Ministerstvem financí vydán Pokyn D-288, jehož účelem bylo zajištění jednotného postupu při uplatňování dotřených ustanovení zákona o daních z příjmů.
55. S účinností od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 byla pravidla pro uplatňování položky odčitatelné od základu daně ve formě odpočtu na podporu výzkumu a vývoje obsažena v ustanoveních § 34 odst. 4 až 6 zákona o daních z příjmů.
56. Podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, *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 vymeze 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.

57. S účinností od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 byla pravidla pro uplatňování položky odčitatelné od základu daně ve formě odpočtu na podporu výzkumu a vývoje obsažena v ustanoveních § 34 odst. 4 a 5 a § 34a až § 34e zákona o daních z příjmů.
58. Podle § 34c odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014, *projektem výzkumu a vývoje se rozumí dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji podle zákona upravujícího podporu výzkumu a vývoje a který obsahuje a) základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou 1. obchodní firma nebo název a adresa sídla poplatníka, je-li poplatníkem daně z příjmů právnických osob, 2. jméno, adresa sídla podnikatele a adresa místa trvalého pobytu poplatníka, je-li poplatníkem daně z příjmů fyzických osob, 3. daňové identifikační číslo, pokud bylo přiděleno, b) dobu řešení projektu, kterou je doba ode dne zahájení do dne ukončení řešení projektu, c) cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, d) předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, e) jména všech osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, f) způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, g) den a místo schválení projektu, h) jméno a podpis odpovědné osoby za projekt výzkumu a vývoje. Podle odst. 2 téhož ustanovení projekt výzkumu a vývoje musí být schválen poplatníkem před zahájením jeho řešení.*
59. S ohledem na možnost „dvojitý“ odpočtu na podporu výzkumu a vývoje předepisuje zákon o daních z příjmů řadu materiálních a formálních podmínek, jejichž splnění je nutné k uznání odpočtu nákladů od základu daně správcem 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, č. j. 7 Afs 39/2014-48). Splnění podmínky existence písemného projektu splňujícího náležitosti § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. § 34c tohoto zákona, ve znění účinném od 1. 1. 2014, 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. 8. 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56). Celkový charakter odpočtu na podporu výzkumu a vývoje zvyšuje nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti (srov. rozsudek ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016-20, všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu i krajských soudů dostupné na jeho internetových stránkách www.nssoud.cz).

V. a) Prekluze práva stanovit daň

60. V řízení před krajským soudem bylo nejprve nutné zodpovědět otázku běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2013 a 2014. Touto otázkou se krajský soud zabýval z moci úřední, aniž by ji žalobce nadnesl v žalobě, s ohledem na skutečnosti uvedené ve stanovisku k odvolání, neboť správce daně zjevně při kontrole dodržení lhůty pro stanovení daně vycházel z již překonaného tzv. řetězení daňových ztrát (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 2019-48, č. 4023/2020 ve Sb. NSS). Proto krajský soud vyzval žalovaného, aby se k dané otázce vyjádřil, vůči písemnému vyjádření žalobce žádné výhrady neuplatnil.
61. Při posouzení běhu prekluzivní lhůty pro stanovení vycházel krajský soud ve shodě s žalovaným z právního názoru uvedeného v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020-40, podle kterého prekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za rok, v němž byla vyměřena daňová ztráta, začne běžet podle § 148 odst. 1 věty druhé zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení za toto období, a skončí podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Daňovou povinnost lze však vyměřit nejpozději ve lhůtě deseti let podle § 148 odst. 5 daňového řádu, a to i při aplikaci § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu.
62. V projednávaném případě ve vztahu k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 začala prekluzivní lhůta pro stanovení daně běžet podle § 148 odst. 1 věty druhé daňového řádu dne 30. 9. 2014 v důsledku prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání, ovšem skončí podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů až současně s tříletou lhůtou pro vyměření daně za rok 2017, který je posledním zdaňovacím obdobím, za které lze uplatnit daňovou ztrátu nebo její část vzniklou žalobci ve zdaňovacím období 2012. Lhůta pro podání daňového přiznání za zdaňovací období roku 2017 byla prodloužena rozhodnutím správce daně do 31. 8. 2018. Lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 by tedy podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů rovněž bez dalšího končila dnem 31. 8. 2021. Skutečnost, že dne 18. 10. 2016 byla u žalobce zahájena daňová kontrola za rok 2013, vedla k tomu, že podle § 148 odst. 3 daňového řádu od jejího zahájení běží znovu subjektivní prekluzivní lhůta v trvání 2 528 dnů, jejíž běh skončí po prodloužení o 12 měsíců podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu v důsledku doručení napadeného rozhodnutí až dne 19. 9. 2024. Objektivní prekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 podle § 148 odst. 5 daňového řádu uplyne dne 30. 9. 2024.
63. Aplikuje-li se stejný postup v projednávaném případě i na lhůtu pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014, pak prekluzivní lhůta počala běžet podle § 148 odst. 1 věty druhé daňového řádu dne 30. 9. 2015 opět v důsledku prodloužení lhůty k podání daňového přiznání, daňové přiznání bylo podáno dne 7. 10. 2015, tedy začala běžet podle § 148 odst. 3 daňového řádu znovu tímto dnem. Lhůta skončí podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů rovněž až současně s tříletou lhůtou pro vyměření daně za rok 2017, který je posledním zdaňovacím obdobím, za které lze uplatnit daňovou ztrátu nebo její část vzniklou ve zdaňovacím období 2012. Lhůta pro podání daňového přiznání za zdaňovací období roku 2017 byla prodloužena rozhodnutím správce

daně do 31. 8. 2018. Lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 by tedy podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů rovněž bez dalšího končila dnem 31. 8. 2021. Skutečnost, že dne 18. 10. 2016 byla u žalobce zahájena daňová kontrola za rok 2014, vedla k tomu, že podle § 148 odst. 3 daňového řádu od jejího zahájení poběží znovu subjektivní prekluzivní lhůta v trvání 2 163 dnů, jejíž běh skončí po prodloužení o 12 měsíců podle 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu v důsledku doručení napadeného rozhodnutí až dne 19. 9. 2023. Objektivní prekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2014 podle § 148 odst. 5 daňového řádu uplyne dne 30. 9. 2025.

64. Vzhledem k tomu, že dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a 2014 byly žalobci doručeny dne 1. 11. 2018 a napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 24. 11. 2021, byla žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a 2014 stanovena správcem daně pravomocně v prekluzivní lhůtě pro stanovení daně.

V. b) Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí

65. Dále se soud se musel zabývat námitkou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí z důvodu nedostatku odůvodnění. Je samozřejmě povinností žalovaného jako odvolacího orgánu svoje rozhodnutí řádně odůvodnit v souladu s § 116 odst. 2 daňového řádu, včetně vypořádání všech odvolacích námitek. Tuto povinnost však nelze absolutizovat a chápat ji jako striktní požadavek na podrobné vypořádání každé dílčí námítky a argumentace, je-li z odůvodnění rozhodnutí seznatelné, jak o odvolacích důvodech žalovaný uvážil a na základě jakého skutkového stavu, právních úvah a důvodů tak učinil. Některé výtky mohou být vypořádány i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje správní orgán názor odlišný od žalobce, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy minimálně *implicite* vypořádá. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vysvětlil na základě jakých skutkových zjištění a právních závěrů ve shodě se správcem daně vyloučil výdaje (náklady) vynaložené při realizaci výzkumu a vývoje z odpočtu uplatněného ve výši 17 444 127 Kč za zdaňovací období roku 2013 a ve výši 57 482 798 Kč za zdaňovací období roku 2014. Tento závěr žalovaného soud považuje za srozumitelný a přezkoumatelný, jak bude rozvedeno níže. Skutečnost, že žalobce s takto prezentovaným názorem žalovaného nesouhlasí, nezakládá sama o sobě nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.

V. c) Nezákonnost dokazování

66. Dále žalobce považoval za nezákonné, že žalovaný i správce daně prověřovali v rámci daňové kontroly vztahující se k zdaňovacím obdobím roku 2013 a 2014 i dokumenty a informace, které vznikly až po kontrolovaném období. Soud si na tomto místě dovolí připomenout, že v daňovém řízení je to primárně daňový subjekt, koho tíží důkazní břemeno. 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, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS, není daňové řízení ovládáno zásadou vyšetřovací, ale je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány

před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.

67. Je tedy plně v dispozici daňového subjektu, jakými důkazními prostředky bude prokazovat skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních, stejně jako je plně v dispozici daňového subjektu, jaká tvrzení daňový subjekt uvede v reakci na pochybnosti správce daně vtělené do výzvy, a jakými důkazními prostředky bude taková tvrzení prokázat. Zvolil-li si žalobce v projednávaném případě, že bude v rámci daňové kontroly svá prvotní tvrzení obsažená v řádném daňovém přiznání, případně svá tvrzení, kterými zamýšlel vyvrátit pochybnosti správce daně vyslovené ve výzvě ze dne 13. 1. 2017 a 15. 8. 2017, prokazovat důkazními prostředky (zejm. listinami) vytvořenými až následně po kontrolovaném období let 2013 a 2014, pak se jedná o způsobilé důkazní prostředky, které sám žalobce učinil předmětem volného hodnocení důkazů správcem daně a žalovaným. Skutečnost, že žalobce nesouhlasí s hodnocením důkazů správcem daně a žalovaným, při němž finanční orgány dospěly k závěrům odlišným od žalobce, neznamena nezákonnost procesu dokazování.

V. d) Retroaktivní aplikace Informace GFŘ a judikatury

68. Žalobce namítal, že formální náležitosti kladené na vymezení projektu výzkumu a vývoje je třeba posuzovat ke dni vyhlášení projektu, případně ke dni uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Nelze mu dávat k tíži, že nesplnil plně náležitosti, které výkladová pravidla a judikatura vzniklá později stanovila. Konkrétně namítal, že pokud aplikoval žalovaný při posouzení projektu Informaci GFŘ ze dne 14. 9. 2017, jednalo se o nezákonnou retroaktivitu.
69. Krajský soud považuje toto tvrzení za obecné, neboť žalobce neuvádí, v čem konkrétně se požadavky na projekt výzkumu a vývoje změnil. Lze zopakovat, že náležitosti projektu výzkumu a vývoje zákonodárce zakotvil v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů již s účinností od 1. 1. 2005. Až do 31. 12. 2013 zůstalo toto ustanovení nezměněné. S účinností od 1. 1. 2014 zákonodárce požadavky týkající se vymezení projektu výzkumu a vývoje přesunul do ustanovení § 34c zákona o daních z příjmů, jeho formulace však zůstala obdobná. Správce daně a žalovaný při vytýkání formálních nedostatků Projektů výzkumu a vývoje V01 odkazují na § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, resp. § 34c, účinné v době uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. V tomto směru pochybení ani sám žalobce nenamítal.
70. Z hlediska časové aplikace judikatury se uplatní zásada aplikace nového právního názoru vysloveného vyšším soudem na všechny aktuálně před nižšími soudy probíhající kauzy, stejně jako na všechny žaloby podané po vyslovení takového právního názoru. Tento přístup je v právní teorii nazýván incidentní retrospektiva a je postaven na premise, že soud právo netvoří, ale pouze nalézá v jiných pramenech práva (srov. Kühn Z. *Prospektivní a retrospektivní působení judikатурních změn*. Právní rozhledy č. 6/2011, s. 191). Je v pořádku, že tako postupují finanční orgány při aplikaci judikatury správních soudů na jimi projednávané věci.
71. Právně nezávazná informace GFŘ ze dne 14. 9. 2017 reflektující judikaturu správních soudů formální a obsahové náležitosti písemného projektu, jak byly vymezeny v dotčených ustanoveních zákona o daních z příjmů, nijak nezměnila, nelze tedy uvažovat o její retroaktivitě. Písemný projekt byl vypracován za účinnosti § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, ve znění do 31. 12. 2013, resp. § 34c zákona o daních z příjmů, ve znění

od 1. 1. 2014, které zakotvily výše citované náležitosti písemných projektů prakticky v totožné podobě, jejichž jednotné aplikaci byl rovněž vydán Pokyn D-288. Žalobce tak znal či alespoň měl znát formální požadavky kladené na písemný projekt, které jsou jednoznačným způsobem uvedeny v citovaných ustanoveních zákona o daních z příjmů, hodlal-li využít benefícia daňové podpory výzkumu a vývoje.

V. e) Formální nedostatky projektu výzkumu a vývoje

72. Dále se krajský soud zabýval konkrétními formálními nedostatky, které žalobci žalovaný vytkl a se kterými žalobce v žalobě polemizoval. Žalobce namítal, že vyhlášení projektu obsahovalo veškeré náležitosti ve smyslu § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů; projekt by definován dostatečně konkrétními cíli, které byly v době jeho vyhlášení známé či relevantní, a právní úprava platná v době vyhlášení projektu nevyžadovala zvláštní projekt ke každé zakázce, nespécifikovala bližší nároky na popis a obsah projektu ani nestanovila podmínky a způsob hodnocení projektu. Závěry žalovaného k těmto otázkám považuje žalobce za nepřezkoumatelné.
73. Je třeba zopakovat, že 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, č. j. 7 Afs 39/2014-48). Jde o výchozí předpoklad pro uplatnění odečitatelné položky výzkumu a vývoje a současně je jedním z nástrojů proti zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj, a to především s ohledem na jeho atraktivitu pro daňové subjekty, jak již krajský soud uvedl shora. Projekt výzkumu a vývoje slouží jako základní, ucelený a prospektivní 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, č. j. 6 Afs 60/2014-56). Dále např. povinnost vymezení cíle projektu slouží k posouzení charakteru projektu, tedy zda projekt obsahuje prvek novosti. Je nepochybné, že se správce daně musí za účelem závazného posouzení výdajů vynaložených na výzkum a vývoj seznámit také s údaji, které jsou součástí projektu výzkumu a vývoje, zejména s činnostmi souvisejícími s realizací výzkumu a vývoje, jelikož tyto činnosti posuzované náklady determinují (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017-53).
74. Krajský soud souhlasí se žalobcem, 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016-38)]. Zákon současně stanoví požadavek, aby byl cíl po ukončení projektu vyhodnotitelný. Proto je nepochybné 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017 - 59).

75. Ve shodě s žalovaným má krajský soud za to, že žalobce těmito požadavkům v Projektu výzkumu a vývoje V01 nedostal. Žalovaný v bodech [24] až [41] napadeného rozhodnutí podrobně shrnul relevantní právní úpravu a navazující judikaturu správních soudů, z níž přezkoumatelně dovodil v odstavci [47], že základní podmínkou pro uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje je sestavení jednoho listinného projektu jako prospektivního dokumentu vypracovaného a schváleného před zahájením jeho řešení, jehož cíle musí být vymezeny konkrétně, specificky a měřitelně. S důvody nepřípustnosti obecného vymezení cílů projektu, který zvolil v projednávaném případě žalobce, se pak žalovaný vypořádal vyčerpávajícím způsobem v bodech [49] až [54] napadeného rozhodnutí, na které krajský soud pro úplnost odkazuje, neboť by jen opakoval již jednou uvedené.
76. Žalovaný správně *a priori* nevyločil možnost daňového subjektu vyhlásit rámcový projekt výzkumu a vývoje za předpokladu, že k němu budou v průběhu času zpracovávány jednotlivé dílčí projekty výzkumu a vývoje na základě zakázek, které budou ve svém souhrnu odpovídat zákonným formálním a materiálním nárokům na projekt výzkumu a vývoje. Sám žalobce však již na počátku daňové kontroly prohlásil, že odpočet na podporu výzkumu a vývoje uplatňuje na základě jediného zastřešujícího listinného dokumentu označeného Projekt výzkumu a vývoje V01, jehož cíle jsou postupně a průběžně naplňovány jednotlivými zakázkami, proto se finanční orgány soustředily na otázku, zda v tomto vyhlášeném projektu výzkumu a vývoje byly cíle stanoveny prospektivně, konkrétně, specificky a měřitelně. Jak podrobně odůvodnil žalovaný s odkazem na zprávu o daňové kontrole, cíle ve vyhlášeném projektu V01 byly natolik obecné, že pod ně žalobce zahrnul celé spektrum nesouvisejících zakázek, které v průběhu let 2011 až 2014 vzešly z požadavků zákazníků žalobce. Každá z jednotlivých na sobě nezávislých zakázek měla samostatný cíl a řešila samostatný vývojový úkol, který směřoval k vývoji funkčně a konstrukčně jedinečného strojního zařízení dle požadavků zákazníka. Až v průběhu daňové kontroly v reakci na výzvu správce daně k odstranění pochybností ze dne 15. 8. 2017 přiřadil žalobce k jednotlivým cílům Projektu výzkumu a vývoje V01 jednotlivé realizované zakázky, které je měly naplnit.
77. Také podle krajského soudu stanovil žalobce cíle Projektu výzkumu a vývoje V01 natolik obecně, že pod ně mohl zahrnout prakticky jakoukoliv zakázku získanou v době trvání projektu ve svém oboru činnosti, v níž po jejím zadání identifikoval výzkumně vývojovou činnost. Z požadavku prospektivnosti projektu výzkumu a vývoje však vyplývá postup opačný, kdy žalobce nejprve identifikuje svou činnost ve výzkumu a vývoji podle § 2 odst. 1 zákona o podpoře výzkumu a vývoje logicky tím, že vymezí stávající stav a stav, kterého chce dosáhnout v konkrétním časovém úseku vyjasněním konkrétní výzkumné nebo technické nejistoty za přítomnosti konkrétního ocenitelného prvku novosti. V případě inženýrských firem bude pravidlem, že se tak stane na základě poptávky zákazníka. Až poté je možné přistoupit k vyhlášení projektu výzkumu a vývoje a předem formulovaný vývojový úkol vtělit do formalizované podoby cíle projektu, který je dosažitelný v době řešení projektu a vyhodnotitelný po jeho ukončení. Z podstaty výzkumně vývojové činnosti vyplývá, že detailní postup k nalezení zákazníkem poptávaného řešení není předem znám, protože na cestě k jeho nalezení musí být vyjasněna výzkumná nebo

technická nejistota. Vymezení cíle projektu nekonkrétním textem tak, že v budoucnu je možné pod takový cíl zařadit neomezené množství budoucích zakázek, nepovažuje krajský soud ve shodě s žalovaným za průkazné a reálně vyhodnotitelné. Tímto krajský soud žalobci nepodsouvá úmysl takto postupovat s cílem jednat podvodně a neoprávněně uplatňovat dopočet na výzkum a vývoj od základu daně.

78. Jedná se o vadu v metodice zpracování formálního projektu výzkumu a vývoje, který byl od počátku formulován příliš obecně bez provázanosti s konkrétními vývojovými úkoly, které žalobce zpracovával až po získání jednotlivých zakázek. K detekci této formální vady projektu výzkumu a vývoje nebylo nutné posuzovat materiální stránku projektu, zda činnost žalobce při plnění jednotlivých zakázek dosahovala zákonem definovaných kvalit výzkumu a vývoje, tedy zda v ní byl přítomen ocenitelný prvek novosti a vyjasnění výzkumné nejistoty. Žalobci vytýkaná formální vada projektu výzkumu a vývoje, která způsobila, že správce daně a žalovaný neakceptovali odpočet na podporu výzkumu a vývoje, nespočívala v absenci výzkumně vývojové činnosti žalobce při plnění jednotlivých zakázkách, ale v tom, že žalobce nevymezil prospektivně, tedy předem před zahájením řešení projektu, dostatečně konkrétně, v čem bude jeho výzkumně vývojová činnost spočívat, tak, aby projektové cíle, které si sám v určitém čase stanovil, nebyly pouhou obecnou deklarací, ale byly vyhodnotitelné na základě kritérií, které si rovněž měl žalobce stanovit sám. Tuto otázku správnosti metodického postupu při vyhlášení formálního projektu výzkumu a vývoje mohl žalovaný posoudit, aniž by se zabýval materiální stránkou projektu.
79. K dílčí žalobní námitce, že rozšíření Projektu výzkumu a vývoje V01, které učinil žalobce Dodatkem ze dne 2. 1. 2015, nebylo nezákonné, považuje krajský soud za důležité připomenout judikaturu Nejvyššího správního soudu. Již v rozsudku ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56, Nejvyšší správní soud zdůraznil, že jednou z esenciálních podmínek pro uplatnění odpočtu výdajů na výzkum a vývoj je skutečnost, že projekt výzkumu a vývoje byl zpracován před zahájením řešení projektu, tedy že se jedná o dokument prospektivní. V rozsudku ze dne 12. 10. 2021, č. j. 1 Afs 163/2021-52, pak Nejvyšší správní soud rozvedl, že zákon způsob aktualizace povinných údajů obsažených v projektech výzkumu a vývoje neupravuje. Stanovuje však striktní formální náležitosti písemných projektů výzkumu a vývoje, jakož i podmínku, že tyto projekty musí být vyhotoveny před započítáním s jejich řešením. Daňové subjekty tedy měly v rozhodném období samy možnost zvážit, jakým způsobem změny v projektech zachytí.
80. S ohledem na uvedené žalovaný v bodech [64] a [65] napadeného rozhodnutí správně dovodil určitý prostor pro změny písemného projektu výzkumu a vývoje za předpokladu, že bude zachována prospektivnost písemného projektu výzkumu a vývoje a jeho změny budou podloženy objektivními důvody. K tomu uvedl příklady situací, nikoliv jejich taxativní výčet, kdy může aktualizace projektu nastat (např. prodloužení řešení projektu nebo nahrazení členů řešitelského týmu z důvodu mateřské, rodičovské či ukončení pracovního poměru). V projednávaném případě byl Projekt výzkumu a vývoje V01 Dodatkem č. 1 ze dne 2. 1. 2015 nejen prodloužen o 7 let, ale předně rozšířen co do své působnosti na oblast návrhu komplexních technologických linek k zušlechťování spojených s převíjením různorodých materiálů a cíle projektu měly být blíže specifikovány v kvartálních a ročních zprávách o průběhu výzkumu a vývoje. Krajský soud se ztotožňuje s žalovaným, že tak extenzivní následné rozšíření působnosti projektu a neuvedení specifických cílů projektu výzkumu a vývoje je v rozporu s požadavkem, aby si daňový

subjekt

před zahájením řešení projektu v písemném dokumentu vymezil svou výzkumně vývojovou činnost v podobě cílů, které jsou ve stanoveném čase dosažitelné a hodnotitelné. Žalovaný *a priori* nevyločil časové prodloužení projektu z objektivních důvodů, v projednávaném případě však, jak již konstatoval správce daně ve zprávě o daňové kontrole, žalobcem uvedený důvod k prodloužení projektu, tedy že stěžejní zakázku č. 142080 CMS line, nestihl dokončit do 31. 12. 2014, nebyl způsobilý odůvodnit prodloužení projektu o celých 7 let, ale maximálně do plánovaného data předání uvedené zakázky v listopadu 2015.

81. Dílčí námitce žalobce, že nebylo nutné uvádět veškeré osoby, které se na projektu měly po celou dobu podílet, přisvědčil žalovaný již v napadeném rozhodnutí, proto krajský soud odkazuje zcela na body [74] až [77] odůvodnění napadeného rozhodnutí. Na rozdíl od správce daně považoval žalovaný ve shodě s žalobcem formální náležitost spočívající v uvedení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu, za dostatečně splněnou tím, že v předloženém Projektu výzkumu a vývoje V01 byl jako osoba zajišťující odborné řešení projektu uveden vedoucí projektu Ing. Milan Honc, aniž by bylo nutné uvádět všechny techniky, konstruktéry a dělníky, kteří se na plnění úkolů podíleli.
82. Krajský soud s ohledem na uvedené skutečnosti proto shledal jako zcela zákonné hodnocení žalovaného, že žalobcem předložený Projekt výzkumu a vývoje V01 je z hlediska požadavků § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. § 34c zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014, po formální stránce nevyhovující. Z odůvodnění poskytnutého výše je přitom zřejmé, že vytčené formální vady jsou podstatnými náležitostmi projektu, nikoliv pouze formálními administrativními informacemi.
83. Závěrem považoval žalobce za nezákonné a nepřezkoumatelné, že se žalovaný z důvodu nesplnění formálních náležitostí projektu nezabýval jeho věcnou stránkou, když listinný projekt předložen byl a sporný mohl být pouze obsah povinných náležitostí. Podle žalobce závěr o nesplnění náležitostí projektu nemohl žalovaný učinit bez zohlednění materiální stránky projektu. Krajský soud postup žalovaného považuje za správný a v souladu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudky ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56, a ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016-20). V projednávaném případě nebylo nezákonné, pokud žalovaný již nepřezkoumával věcné závěry správce daně v tom směru, zda projekty výzkumu a vývoje skutečně odpovídají materiální definici vývoje a výzkumu, tento postup nečiní ani napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným. Žalovaný takto postupoval záměrně a v bodu [81] napadené rozhodnutí explicitně konstatoval nadbytečnost takového postupu v situaci, kdy předložený projekt výzkumu a vývoje neobsahoval veškeré náležitosti na něj kladené ustanovením § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. § 34c zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014.
84. Zbývá dodat, že žalobce nenapadl závěr finančních orgánů týkající se nenaplnění dalšího formálního požadavku na písemný projekt výzkumu a vývoje, kterým je uvedení předpokládaných celkových výdajů (nákladů) na řešení projektu a předpokládaných výdajů (nákladů) v jednotlivých letech řešení projektu. Lze přitakat žalovanému, že již tento žalobci vytýkaný formální nedostatek předloženého písemného projektu je dostatečným důvodem pro nepřiznání odpočtu na výzkum a vývoj.

VI. Závěr a náklady řízení

85. Žalobu s odkazem na shora uvedenou argumentaci shledal soud nedůvodnou, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
86. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, 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. Ve věci měl úspěch žalovaný správní orgán, ten ale náhradu nákladů řízení nežádal, ostatně mu ani žádné náklady nad rámec běžné činnosti správního orgánu nevznikly, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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

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

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

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

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

Liberec 28. červen 2022

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu