



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, IČO: X

sídlem X

zastoupen advokátem Mgr. Pavlem Bobkem

sídlem Muchova 223/9, Praha 6

proti

žalovanému:

**Odvolací finanční ředitelství**

sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 6. 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 bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 8. 2019, č. j. X, kterým správce daně žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 ve výši 474 240 Kč a uložil k úhradě penále ve výši 94 848 Kč.
2. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že na základě daňové kontroly týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 správce daně žalobci neuznal odpočet výdajů vynaložených při realizaci projektu výzkumu a vývoje ve výši 2 495 200 Kč, který žalobce vynaložil v souvislosti s řešením projektu výzkumu a vývoje s názvem Výzkum, vývoj unikátního a komplexního technologického souboru jednoúčelových kompatibilních zařízení (s důrazem na průmyslovou automatizaci, robotizaci a umělou inteligenci) a kódem V01 schváleným statutárním orgánem žalobce dne 30. 12. 2011 (dále jen „Projekt výzkumu a vývoje V01“). Správce daně totiž shledal, že žalobce porušil formální požadavky § 34c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), tím, že nebyly splněny požadavky kladené na dostatečně jasné definování cílů projektu 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 formální náležitosti nelze pominout a pro účely odpočtu je nutné splnit veškeré zákonem vymezené podmínky, aby mohl být odpočet na podporu výzkumu a vývoje daňově akceptován. Není úkolem správce daně ani správních soudů, aby sami aktivně a teprve dodatečně propojovali jinak nesouvisející dokumenty a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu. 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.
4. 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, z čehož žalovaný dovodil, že nebyly specifické, uchopitelné a v konečném důsledku vyhodnotitelné. Obecnost cílů dle žalovaného spočívala především v tom, že pod cíle Projektu výzkumu a vývoje V01 bylo možno zařadit jakoukoliv činnost a výstupy žalobce. Například dílčí cíl zajistit 100 % funkcionalitu, 100 % spolehlivost strojů a komplexních celků je použitelný v podstatě pro jakýkoliv projekt v jakémkoliv vědním oboru. Ani obecné vymezení ocnitelných prvků novosti neumožnilo objasnit a specifikovat cíle projektu. Projekt výzkumu a vývoje V01 představoval pouze rámcový univerzální dokument na období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2015, který žalobce ve čtvrtletních zprávách o průběhu projektu roku 2015 rozčlenil na jednotlivé interní zakázky - podprojekty, které nebylo možné přiřadit k jednotlivým obecně formulovaným cílům projektu. Činnosti uvedené v Projektu výzkumu a vývoje V01 byly definovány obecně a nekonkrétně tak, že byl doslovně převzat obsah bodu 3 písm. a) až h) metodického pokynu Ministerstva financí D-288

k jednotnému postupu při uplatňování § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů (dále jen „pokyn D-288“).

5. Žalovaný v procesním postupu správce daně neshledal žádná pochybení ani porušení základních zásad správy daní dle § 5 až § 9 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Jak vyplývá z úředního záznamu o seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, z úředního záznamu o seznámení se stanoviskem správce daně a ze zprávy o daňové kontrole, správce daně se veškerými předloženými důkazními prostředky a návrhy žalobce zabýval. Rovněž stížnosti žalobce na postup správce daně v průběhu daňové kontroly by shledány jako nedůvodné, případně nepřípustné, a žalobce nepožádal nejbližší nadřízeného správce daně o prošetření způsobu vyřízení stížností.
6. Ve shodě se správcem daně nepovažoval žalovaný písemnost Ministerstva financí č. j. MF-8405/2019/15-3 obsahující obecné odpovědi Ministerstva financí na metodické dotazy k uplatňování odpočtu na podporu výzkumu a vývoje adresovanou společností FINAPP audit s.r.o. za závazné stanovisko ani metodický pokyn. Odvolací orgán uzavřel, že správce daně se touto listinou dostatečně zabýval a správně vyhodnotil, že tato písemnost nijak nedokládá, že Projekt výzkumu a vývoje V01 předložený v průběhu daňové kontroly je skutečně v souladu s ustanovením zákona o daních z příjmů.
7. Žalovaný souhlasil s žalobcem, že žádný právní předpis výslovně nestanoví povinnost popsat v projektu detailní postup při řešení výzkumného úkolu, z toho však nelze dovodit, že cíl projektu může být obecný a neurčitý. Správce daně ani nevyžadoval, aby žalobce v Projektu výzkumu a vývoje V01 popisoval detailní postup technického řešení, ale zpochybnil obecné cíle a obecné vymezení plánovaných činností v rámci realizace výzkumu a vývoje. Žalovaný uzavřel, že předložený Projekt výzkumu a vývoje V01 zpracovaný před zahájením činnosti ve výzkumu a vývoji představoval pouze rámcový univerzální projekt souhrnně zpracovaný pro všechny předložené zakázky, který neměl náležitosti uvedené v § 34c zákona o daních z příjmů. Dle žalovaného se nejednalo o ucelený písemný dokument, neboť z něj není zřejmé, na kterých konkrétních zařízeních včetně jejich počtu měl žalobce pracovat v rámci projektu. Nebylo možné přiřadit jednotlivé zakázky k obecným a nekonkrétním cílům dle předloženého souhrnného rámcového projektu. Do souhrnně definovaných cílů projektu byly až následně zařazovány konkrétní zakázky výzkumu a vývoje dle čtvrtletních zpráv z roku 2015. To znamená, že ke dni vyhlášení projektu žalobce nevěděl, jaké konkrétní zakázky bude řešit.
8. K námitce žalobce, že správce daně nedisponoval dostatečnými odbornými znalostmi, aby mohl posoudit, zda jsou cíle projektu stanoveny dostatečně konkrétně, žalovaný uvedl, že k posouzení formálních náležitostí je správce daně plně kompetentní. K přijetí závěru o obecných cílech nebylo třeba odborných znalostí či praxe. Žalovaný souhlasil se správcem daně, že přibrání znalce do řízení bylo v daném případě nadbytečné, neboť nebyla posuzována věcná stránka projektu. Rovněž se ztotožnil se správcem daně, že žalobcem navržené výsledky svědků nemohly nahradit nedostatečný obsah Projektu výzkumu a vývoje V01 a změnit zjištěný skutkový stav. Svědci mohli dosvědčit realizaci a obsah činností výzkumu a vývoje, což opět souvisí až s prokazováním věcných požadavků. Dle žalovaného se správce daně s navrženými důkazy znaleckým posudkem a výsledkem svědků dostatečně zabýval, přičemž v rámci daňové kontroly správně zdůvodnil, proč nepřistoupil k jejich provedení.

## II. Žaloba

9. Žalobce v podané žalobě namítal, že finanční orgány porušily zásadu legitimního očekávání, neboť v daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 v neomezeném rozsahu provedené u žalobce v roce 2015 nebyly uplatněné náklady na výzkum a vývoj správcem daně zpochybněny a byly v plném rozsahu uznány na základě totožného Projektu výzkumu a vývoje V01. Proto žalobce legitimně očekával, že prvostupňový správce daně nemůže v následujících obdobích tuto odečitatelnou položku zpochybnovat. Pokud jednou Projekt výzkumu a vývoje V01 v trvání od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2015 prošel komplexní daňovou kontrolou pro rok 2012, pak je s ohledem na následnou nemožnost úpravy projektu neakceptovatelné, aby byl v jiném roce trvání projektu označen za nesplňující formální podmínky. Uvedenou námitkou se žalovaný v napadeném rozhodnutí vůbec nezabýval.
10. Žalobce dále namítal, že ohledně specifikace cílů zákon o daních z příjmů nic bližšího nestanoví a v době vyhotovení projektu nestanovil. Text zákona o daních z příjmů je třeba vykládat s ohledem na vůli zákonodárce, který obecností zákona stanovil podmínky pro poplatníky příznivější. Finančními orgány zastávaný požadavek na určité konkrétní parametry definice cílů nemá podklad v zákoně. Nemůže obstát ani odkaz na odbornou literaturu v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017 - 53, neboť ta není pramenem práva a byla vydána až po skončení Projektu výzkumu a vývoje V01.
11. Žalobce trval na tom, že v rámci Projektu výzkumu a vývoje V01 byly realizovány projekční a konstrukční práce a prováděny výpočty, návrhy technologií a výroba funkčního vzorku a prototypu, proto byly podmínky § 34b zákona o daních z příjmů ze strany žalobce beze zbytku splněny. Projekt výzkumu a vývoje V01 byl zpracován formou dokumentu a obsahoval všechny zákonem vyžadované formální náležitosti a byl schválen před jeho zahájením. Žalobce upozornil na to, že mezi vyhotovením a následným hodnocením ze strany správního orgánu došlo ke změně v hmotněprávních ustanoveních, byť jejich obsah zůstal nezměněn. Rozhodnutí bylo vydáno s odkazem na zákonnou úpravu účinnou v roce 2015, ale Projekt výzkumu a vývoje V01 byl vyhotoven za účinnosti předcházející právní úpravy.
12. Aby bylo možné vyhodnotit, zda jsou cíle dostatečně konkrétní, měřitelné a následně vyhodnotitelné, je třeba disponovat dostatečnými technickými znalostmi v daném oboru, kterými správce daně nedisponuje. Žalobce v této souvislosti odkazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014 - 119. Proto bylo ze strany žalobce navrhováno vyslechnutí svědků a vypracování znaleckých posudků. Tyto důkazní prostředky však byly ze strany finančních orgánů žalobci nezákonně odepřeny.
13. Žalobce poukazoval na dokument Ministerstva financí s názvem „Metodické dotazy k uplatňování odpočtu na podporu výzkumu a vývoje od základu daně z příjmů podle z. č. 586/1992 Sb.“, č. j.X, který obsahuje informaci, že § 34c zákona o daních z příjmů nepřikazuje uvádět v projektové dokumentaci konkrétní technické řešení cílů. Žalobce považoval za nepřipustné, aby finanční orgány žalobcovu argumentaci pokyny Ministerstva financí v posuzovaném případě zcela přehlížely a zároveň jimi samy argumentovaly.
14. Žalobce namítal, že finanční orgány svým jednáním porušily základní zásady činnosti správních orgánů, když nepostupovaly v souladu s právem, nešetřily oprávněné zájmy

žalobce, zásahy do práv žalobce prováděly nepřiměřeně a při své činnosti nepostupovaly tak, aby byl zjištěn stav věci, o němž by nebyly důvodné pochybnosti. Finanční orgány rovněž porušily obecné požadavky na výkon finanční správy, když se k žalobci nechovaly zdvořile, nevycházely mu vstříc, neposkytovaly žalobci přiměřené poučení o jeho právech, neumožnily mu uplatňovat jeho práva a oprávněné zájmy a nepostupovaly tak, aby žalobci nevznikaly zbytečné náklady a co možná nejméně ho věci zatěžovaly.

15. Závěrem žalobce citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017 -53, který uvádí, že žádný právní předpis výslovně nestanoví povinnost popsat v projektu detailní postup při řešení výzkumného úkolu. Zákon o daních z příjmů nspecifikuje, jaké vnitřní procesy si poplatník nastaví pro optimální řízení projektu výzkumu a vývoje, tj. zda si pro efektivnější řízení cílů projektu deklarovaných v projektové dokumentaci nerozdělí tyto cíle na dílčí cíle, úkoly, podprojekty, milníky, etapy, apod. Žalobce uzavřel, že splnil veškeré náležitosti uvedené § 34 a následujících zákona o daních z příjmů u Projektu výzkumu a vývoje V01, a napadené rozhodnutí je tak nesprávné a nezákonné.
16. Z uvedených důvodů se žalobce domáhal zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného i dodatečného platebního výměřů správce daně a požadoval náhradu nákladů řízení.

### III. Vyjádření žalovaného

17. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a spisový materiál a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
18. Žalovaný předně odmítl námitku porušení legitimního očekávání žalobce, neboť skutečnost, že totožný projekt výzkumu a vývoje při daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 nebyl správcem daně rozporován, nijak nedokládá, že byl skutečně vypracován v souladu s § 34c zákona o daních z příjmů. Daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 byla zahájena v omezeném rozsahu se zaměřením právě na odpočet na podporu výzkumu a vývoje dle ustanovení § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona o daních z příjmů. Na jejím základě nebylo možné dojít k jinému závěru, než že předložený projekt výzkumu a vývoje neobsahuje specifické a zejména kvalifikované cíle, které by byl následně žalobce schopen po ukončení projektu vyhodnotit. Správce daně navíc může s odstupem času dojít k odlišným závěrům, než jaké již učinil dříve. Žalovaný vysvětlil, že se této námitce v napadeném rozhodnutí nevěnoval, neboť ji žalobce v odvolání nevznesl. Žalobce tuto námitku uplatnil ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění a správce daně na ni reagoval na str. 16 zprávy o daňové kontrole.
19. Žalovaný vysvětlil, že s ohledem na přechodné ustanovení novelizačního zákona č. 458/2011 Sb. byla na projednávaný případ aplikována právní úprava zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2014. Dále žalovaný upozornil na četnou judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které striktní vyžadování veškerých zákonných náležitostí pro uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje nelze vykládat jako projev „přehnaného formalismu“. Jde o komplexní odsouhlasení naplnění všech podmínek osvědčujících, zda konkrétnímu daňovému subjektu oproti ostatním bude nebo nebude v jím tvrzené výši uznána daňová výhoda v podobě odpočtu na podporu výzkumu a vývoje.

Nelze přisvědčit tvrzení žalobce, že podmínky stanovené v § 34b zákon a daních z příjmů bezzbytku splnil realizací projekčních a konstrukčních prací v rámci projektu, neboť nelze odhlédnout od nesplnění požadavků formálních. Žalovaný zopakoval, že právo uplatnit odpočet je beneficiem, neboť je tak poplatníkům poskytnuta možnost uplatnit identické náklady vynaložené při realizaci výzkumu a vývoje v základu daně podruhé, což odůvodňuje zvýšené nároky na prokázání jeho oprávněnosti. Proto je nezbytné, aby žalobce, kterého tíží důkazní břemeno, předložil bezvadné důkazní prostředky k prokázání jím tvrzených skutečností.

20. Požadavek na uvedení cílů projektu výzkumu a vývoje, jež jsou dosažitelné v době jejich řešení a vyhodnitelné po ukončení, vyplývá přímo z § 34c odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, přičemž žalobcem zvolený způsob uvedení a vymezení cílů považoval žalovaný za rozporný se smyslem a účelem citovaného ustanovení. Dle žalovaného se naskýtá pouze jeden myslitelný a rozumný výklad, který respektuje smysl a účel tohoto ustanovení, tudíž není na místě uvažovat o aplikaci zásady *in dubio pro libertate* ve prospěch výkladu pro žalobce příznivějšího. Žalovaný s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017 - 53, tedy setrval na názoru vysloveném v napadeném rozhodnutí, že cíle uvedené v Projektu výzkumu a vývoje V01 nejsou specifické, uchopitelné a v konečném důsledku reálně vyhodnitelné, neboť je pod ně *de facto* možné podřadit jakoukoliv činnost a výstupy žalobce a není zřejmé, jaký komplexní modulární technologický soubor má být vyvinut a jaké jsou jeho cílové parametry. Ani popis ocenitelných prvků novosti a činností žalobce ve výzkumu a vývoji, které doslovně kopírovalo obsah pokynu D-288, nebylo způsobilé ozeřmit cíle projektu.
21. Žalovaný rovněž odporoval námitce, že finanční orgány nedisponují odbornými znalostmi, aby byly schopny posoudit, zda byly naplněny technické parametry u vyhlášených cílů, neboť posouzení dostatečné přesnosti záměru projektu výzkumu a vývoje prizmatem formálních zákonných náležitostí není otázkou odbornou, k níž by bylo nutné ustanovit znalce, tudíž je plně v kompetenci finančních orgánů.
22. Dle žalovaného správce daně žalobcem navržené výsledky svědků správně neprovedl s tím, že tyto nemohly nahradit nedostatečný obsah listiny dokládající projekt pro účely uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj, ani změnit zjištěný skutkový stav. Svědci totiž mohli toliko dosvědčit realizaci a obsah činností žalobce ve výzkumu a vývoji a nikoliv naplnění formálních náležitostí Projektu výzkumu a vývoje V01.
23. Závěrem poukázal žalovaný na nekonkrétnost vznesené námítky porušení základních zásad činnosti správních orgánů a konstatoval, že žalovaný žádné pochybení správce daně neshledal. Žalovaný tedy setrval na závěrech svého rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby.

#### IV. Skutečnosti vyplývající ze správního spisu

24. Z předloženého spisového materiálu soud zjistil, že u žalobce, jehož hlavní činností je vývoj a výroba jednoúčelových strojů a technologických celků, byla dne 10. 7. 2018 zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 v rozsahu ověření správnosti základu daně a uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Žalobce dne 13. 7. 2018 správci daně předložil formální listinný projekt výzkumu a vývoje s názvem Výzkum, vývoj unikátního a komplexního technologického souboru jednoúčelových kompatibilních zařízení (s důrazem na průmyslovou automatizaci, robotizaci a umělou inteligenci) a kódem V01 schválený statutárním orgánem dne 30. 12. 2011. Doba řešení projektu byla stanovena od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2015, cílem projektu byl

stanoven Vývoj nových ojedinělých technologických prvků s maximálním důrazem na průmyslovou automatizaci, robotizaci a TI (především s oblasti paletizačních pracovišť, montážních linek, montážních a kontrolních automatů, automatických pracovišť s nasazením robotů), a to specificky: vyvinout komplexní modulární soubor (systém) strojů a jejich základních komponent (s výhodami stavebnicového systému, vysokou variabilitou systému), tak aby prvky konstrukčního řešení jednoho konkrétního stroje byly maximálně využitelné v dalších řešeních konkrétních strojů (a vzájemně zaměnitelné); vyvinout speciální konstrukční systém s cílem maximalizovat univerzální rozhraní, interface a systém řízení strojů, který umožní využití širokého spektra speciálních komponent a vybavení, zejména různých typů motorů, kamerových systémů, kompresorů, elektrocentrál a čerpadel; vyvinout unikátní řídicí systém pro inteligentní chování vyvíjených strojů - s maximálním důrazem na umělou inteligenci - technická inteligence; zajistit systém komunikace s předchozími i následujícími výrobními celky; implementace, automatizace a robotizace (především výměna nástrojů, zakládání materiálů, automatické zahájení cyklu, apod.) do vyvíjených řešení jednoúčelových strojů; snížení energetické náročnosti provozu strojů a komplexních celků oproti konkurenci o 5 %; zajistit 100 % funkcionalitu, 100 % spolehlivost strojů a komplexních celků; a v rámci jednotlivých variant vyvíjených strojů vyvinout modifikace strojů, tj. řešení umožňující maximální variabilitu chování/výkonů/kompatibilitu. Plánované celkové výdaje na projekt činily 53 020 000 Kč, z čehož připadalo na rok 2012 3 600 000 Kč, na rok 2013 11 900 000 Kč, na rok 2014 19 860 000 Kč a na rok 2015 17 660 000 Kč. Jako osoba odborně zajišťující řešení projektu byl uveden Ing. J. V., absolvent ČVÚT v Praze, fakulty elektro, s 20 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.

25. Při zahájení daňové kontroly žalobce správci daně doložil spolu s uvedeným listinným projektem čtvrtletní zprávy o průběhu projektu v roce 2015, mzdové náklady, vnitropodnikové směrnice, výsledovku projektu, faktury, docházkové listy zaměstnanců a podklady k přijatým dotacím. Ve věci proběhlo dne 16. 8. 2018 v sídle žalobce ústní jednání zaměřené na zhlédnutí vyvíjených prototypů a projektové dokumentace. K výzvám správce daně předložil žalobce další dokumenty včetně závěrečné zprávy k Projektu výzkumu a vývoje V01.
26. Na základě všech žalobcem předložených dokladů vznikly správci daně pochybnosti o oprávněnosti uplatnění nákladů na vývoj a výzkum, které v předmětném zdaňovacím období žalobce realizoval, tyto pochybnosti správce daně vyjádřil v obsáhlé výzvě k prokázání skutečností ze dne 17. 9. 2018, 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, resp. § 34a až § 34e zákona o daních z příjmů. Nato žalobce předkládal další podklady, využil možnosti vyjádřit se a ve věci proběhla další ústní jednání dne 22. 10. 2018 a 11. 12. 2018.
27. S výsledkem kontrolního zjištění byl žalobce seznámen písemně dne 27. 2. 2019, k výsledku kontrolního zjištění se písemně vyjádřil. Ústní jednání konané dne 1. 8. 2019, v jehož průběhu mělo dojít k projednání stanoviska správce daně k vyjádření žalobce a k projednání zprávy o daňové kontrole, v jeho průběhu jednatel žalobce opustil a odmítl tak zprávu o daňové kontrole projednat. Stanovisko správce daně k vyjádření žalobce a zpráva o daňové kontrole byly žalobci doručeny dne 12. 8. 2019 jako příloha oznámení ze

dne 2. 8. 2019. Žalobce podal dne 6. 8. 2019 a dne 2. 9. 2019 stížnosti na postup správce daně při ústním jednání, které byly vyřízeny správcem daně jako nedůvodné, resp. nepřijatelné, vyzněním ze dne 3. 10. 2019. V návaznosti na zprávu o daňové kontrole byl dne 27. 8. 2019 vydán dodatečný platební výměr, proti kterému žalobce podal dne 24. 9. 2019 odvolání. Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný odvolání žalobce zamítl a dodatečný platební výměr správce daně potvrdil.

### V. Ústní jednání

28. Během ústního jednání konaného dne 14. 9. 2022 žalobce i žalovaný setrvali na své právní argumentaci. Žalobce zdůraznil, že formální náležitosti kladené na vymezení projektu výzkumu a vývoje je třeba posuzovat ke dni vyhlášení projektu. Nelze mu dávat k tíži, že nesplnil plně náležitosti, které výkladová pravidla a judikatura vzniklá později stanovila.
29. Skutečnosti rozhodné pro posouzení věci jsou dostatečně objasněny předloženým spisovým materiálem, případně nejsou sporné, soud proto neprováděl žádné dokazování. Provádět jako důkaz účastnickou výpověď jednatele žalobce považoval soud pro posouzení žaloby za zjevně nadbytečné, stejně jako vypracování znaleckého posudku za účelem posouzení, zda projekty výzkumu a vývoje skutečně odpovídají materiální definici vývoje a výzkumu.

### VI. Posouzení věci krajským soudem

30. 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., a dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná.
31. Předmětem soudního přezkumu je rozhodnutí finančních orgánů, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 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 § 34c zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014, především splnění požadavků kladených na definování cílů projektu a samotného požadavku prospektivnosti projektu.
32. Zákonný rámec pro posouzení věci a judikturní východiska k otázce zákonných podmínek kladených na daňový režim projektů výzkumu a vývoje jsou následující.
33. 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.
34. 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 dotčených ustanovení zákona o

daních z příjmů. Pokyn D-288 mimo jiné stanoví podobu projektů výzkumu a vývoje, definici výzkumu a vývoje pro účely zákona o daních z příjmů, činnosti, které lze zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje pro účely odpočtu od základu daně z příjmů a které nikoli, a další podrobnosti. Zmíněný pokyn je interní normativní instrukcí, která pro správce daně představuje pokyn nadřízeného orgánu vůči orgánu služebně podřízenému. Nejedná se tedy o obecně závazný předpis, kterým by krajský soud při svém rozhodování byl vázán. Závazný je primárně pro správce daně, který je povinen se jím řídit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 9. 2012, č. j. 2 Afs 55/2012 - 24, všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu i krajských soudů jsou dostupné na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Pokyn D-288 tak lze na posouzení věci použít jako výkladové vodítko v mezích, v nichž je souladný se zákonem o daních z příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 8 Afs 3/2005 - 59).

35. S účinností od 1. 1. 2005 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 a zákona o daních z příjmů.
36. Podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, *se projektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odstavce 4, rozumí písemný dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji a který obsahuje zejména základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou obchodní firma nebo název poplatníka, jeho sídlo a identifikační číslo, bylo-li přiděleno, popřípadě jméno a příjmení poplatníka, je-li poplatník fyzickou osobou, místo jeho trvalého pobytu a místo podnikání, dobu řešení projektu (datum zahájení a datum ukončení řešení projektu), cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, datum, místo, jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení; oprávněnou osobou se rozumí poplatník, je-li fyzickou osobou, nebo osoba vykonávající funkci statutárního orgánu poplatníka anebo osoba, která je členem statutárního orgánu poplatníka.*
37. S účinností od 1. 1. 2014 do 27. 3. 2019 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. Ke změně ustanovení týkajících se projektu výzkumu a vývoje došlo první částí novelizačního zákona č. 458/2011 Sb. Přejícné ustanovení čl. II bodu 1 téhož zákona stanoví, že *pro daňové povinnosti za léta 1993 až 2014 a zdaňovací období, které započalo v roce 2014, platí dosavadní právní předpisy, nestanoví-li tento zákon dále jinak.*
38. Podle § 34c odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014 *se projektem výzkumu a vývoje 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.

39. Žalobce namítal, že formální náležitosti kladené na vymezení projektu výzkumu a vývoje je třeba posuzovat ke dni vyhlášení projektu. Nelze mu dávat k tíži, že nesplnil plně náležitosti, které výkladová pravidla a judikatura vzniklá později stanovila.
40. 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 Projektu výzkumu a vývoje V01 odkazují na § 34c, účinný v době uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje.
41. 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 takto postupují finanční orgány při aplikaci judikatury správních soudů na jimi projednávané věci.
42. 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 § 34c zákona o daních z příjmů 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 § 34c 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). 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).

43. Žalobce především namítal, že finanční orgány porušily zásadu předvídatelnosti a legitimního očekávání tím, že v předmětném zdaňovacím období neuznaly odpočet na podporu výzkumu a vývoje v situaci, kdy odpočet na podporu výzkumu a vývoje uplatněný na základě stejného víceletého projektu ve zdaňovacím období 2012 nebyl v předchozí daňové kontrole zpochybněn. Dle žalobce se žalovaný touto námitkou v napadeném rozhodnutí řádně nezabýval. K tomu soud nejprve konstatuje, že žalovanému nelze vyčítat, že se v napadeném rozhodnutí k otázce legitimního očekávání nevyjádřil, neboť taková námitka v odvolání vnesena nebyla. Ze zprávy o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 provedené v neomezeném rozsahu, která u žalobce proběhla v roce 2015, vyplývá, že žalobce ve zdaňovacím období roku 2012 uplatnil na ř. 242 daňového přiznání odpočet podle § 34 odst. 4 až 8 zákona o daních z příjmů v tehdy účinném znění ve výši 3 123 216 Kč. V průběhu daňové kontroly daně předložil žalobce správci daně mimo jiné i projekt výzkumu a vývoje s podklady. Krajský soud zjistil ze zprávy o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012, že správce daně se oprávněností odpočtu na podporu výzkumu a vývoje uplatněného žalobcem ve zdaňovacím období roku 2012 podrobněji nezabýval, neboť ze zprávy o daňové kontrole vyplývají pouze dvě kontrolní zjištění, která se týkají neoprávněného uplatnění výdajů časově nesouvisejících se zdaňovacím obdobím roku 2012 a chybného stavu devizové pokladny. Skutečnost, že ve zdaňovacím období 2012 byl nárok na odpočet daně správcem daně v souvislosti se stejným víceletým projektem výzkumu a vývoje uznán, neznamená, že by nemohla být daňová tvrzení žalobce za jiné zdaňovací období podrobena prověření a v případě, že správce daně shledá důvody pro odepření nároku na odpočet, by tak nemohl učinit, tím spíše byla-li daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 zahájena právě v rozsahu ověření správnosti základu daně a uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje.
44. Dále se krajský soud zabýval konkrétními formálními nedostatky, které žalobci žalovaný vytkl a se kterými žalobce v žalobě polemizoval. Žalobce namítal, že v rámci Projektu výzkumu a vývoje V01 byly realizovány konstrukční a projekční práce naplňující kritéria § 34b zákona o daních z příjmů, a vyhlášení projektu obsahovalo veškeré náležitosti ve smyslu § 34c zákona o daních z příjmů, neboť právní úprava nespécifikovala bližší nároky na popis a obsah cílů projektu a nezapovídala jejich obecnou formulaci. V takové situaci měla být nejednoznačná právní úprava vykládána ve prospěch žalobce.
45. Krajský soud souhlasí s 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 D-288]. Zákon současně stanoví požadavek, aby byl cíl po ukončení projektu vyhodnotitelný. Proto je nepochybně třeba cíl v projektu výzkumu a vývoje zformulovat dostatečně jasně, aby bylo zřejmé, v čem daňový subjekt spatřuje prvek novosti, resp. prvek odstranění technické nejistoty, v čem se řešení liší od současného stavu a jaký bude jeho přínos (srov. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017 - 57).

46. Zákon o daních z příjmů nemůže kazuisticky domýšlet všechny možné formální náležitosti jakéhokoli písemného projektu výzkumu a vývoje. Skutečně tak záleží na každém daňovém subjektu, jak svůj písemný projekt a k němu náležející projektovou dokumentaci pojme a jakým způsobem bude dokladovat případné změny v průběhu řešení projektu. Z judikatury Nejvyššího správního soudu však vyplývá, že 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). V tomto smyslu se krajský soud ztotožňuje s názorem žalovaného, že formální a obsahové náležitosti písemného projektu jsou v § 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, jednoznačně dány, přičemž v podrobnostech se nechává prostor pro daňový subjekt, jakým konkrétním způsobem svou povinnost splní. Zásada výkladu *in dubio pro liberate*, které se implicitně dovolával žalobce, je jednou ze základních interpretačních zásad oblasti daňového práva (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02). Uplatní se však pouze tam, kde přichází v úvahu více možných výkladů jednoho zákonného ustanovení, což není případ citované právní úpravy § 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.
47. Písemný Projekt výzkumu a vývoje V01 byl vypracován za účinnosti § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů ve znění do 31. 12. 2013, odpočet na podporu výzkumu a vývoje byl pak uplatňován ve zdaňovacím období 2015 podle § 34c zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2014, který zakotvil výše citované náležitosti písemných projektů prakticky v totožné podobě jako právní úprava předcházející. Žalobce tak znal či alespoň měl znát přesné požadavky kladené na písemný projekt, které jsou jednoznačným způsobem vyjmenovány v předmětném ustanovení, hodlal-li využít beneficie daňové podpory výzkumu a vývoje. Odpověď Ministerstva financí na metodický dotaz jiného daňového subjektu ze dne 16. 5. 2019, č. j. MF-8405/2019/15-3, k uplatňování odpočtu na podporu výzkumu a vývoje formální a obsahové náležitosti nijak nedoplnila, pouze k dotazu, zda zákon předpokládá, že v projektu výzkumu a vývoje budou obsažena konkrétní technická řešení cílů, konstatovala s odkazem na judikaturu správních soudů, že požadavek na popsání konkrétního technického řešení v projektu výzkumu a vývoje by odporoval samotné logice věci, neboť konkrétní technické řešení cílů stanovených v projektu má být právě výsledkem určité výzkumné činnosti. Krajský soud opakuje, že souhlasí s žalobcem, že žádný právní předpis výslovně nestanoví povinnost popsat v projektu detailní postup při řešení výzkumného úkolu, což ovšem neznamená, že cíl projektu může být obecný, neurčitý. Na tomto místě považuje krajský soud rovněž za nutné zdůraznit, že na rozdíl od metodického pokynu D-288 žalobcem uváděná odpověď Ministerstva financí nemá pro orgány finanční správy závazný charakter ani jako interní

normativní směrnice ani jako posouzení konkrétní věci a slouží toliko pro potřeby metodické konzultace, což v něm bylo i výslovně uvedeno.

48. Ve shodě s žalovaným má krajský soud za to, že žalobce výše citovaným zákonným požadavkům v Projektu výzkumu a vývoje V01 nedostal. Žalovaný v bodech [22] až [29] napadeného rozhodnutí podrobně shrnul relevantní právní úpravu a navazující judikaturu správních soudů, z níž přezkoumatelně dovedl v odstavci [33], 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 nepřijatelnosti obecného vymezení cílů projektu, který zvolil v projednávaném případě žalobce, se pak žalovaný vypořádal vyčerpávajícím způsobem v bodech [34] až [39] napadeného rozhodnutí, na které krajský soud pro úplnost odkazuje, neboť by jen opakoval již jednou uvedené.
49. Žalobce 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 2012 až 2015 vzešly z požadavků zákazníků žalobce. Každá z jednotlivých na sobě nezávislých zakázek měla samostatný cíl a řešila samostatný vývojový úkol, který nebylo možné přiřadit k obecným a nekonkrétním cílům Projektu výzkumu a vývoje V01.
50. Soud souhlasí s žalovaným, že žalobce stanovil 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 ani krajský soud za průkazné a reálně vyhodnotitelné.
51. 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2022, č. j. 8 Afs 170/2020 - 49). Tuto otázku správnosti metodického postupu při vyhlášení formálního projektu výzkumu a vývoje mohly finanční orgány posoudit, aniž by se zabývaly materiální stránkou projektu.

52. Podle žalobce závěr o nesplnění náležitostí projektu nemohl žalovaný učinit bez zohlednění materiální stránky projektu, proto považoval za nezákonné, že nebyly provedeny jím navrhované důkazy znaleckým posudkem a výslechem svědků. Krajský soud postup žalovaného považuje za správný a v souladu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudky ze dne 29. 11. 2013, č. j. 2 Afs 24/2012 - 34, 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 věcně závěry správce daně v tom směru, zda projekty výzkumu a vývoje skutečně odpovídají materiální definici vývoje a výzkumu. Žalovaný takto postupoval záměrně a v bodu [51] napadeného rozhodnutí explicitně konstatoval nadbytečnost takového postupu v situaci, kdy předložený projekt výzkumu a vývoje neobsahoval veškeré náležitosti na něj kladené ustanovením § 34c zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2014. Rovněž se žalovaný v bodu [52] dostatečně zabýval návrhem na výslech svědků, když výslovně konstatoval nadbytečnost jejich provedení, neboť nebyly způsobitelné nahradit nedostatek formálních náležitostí Projektů výzkumu a vývoje V01, kterým projekt trpěl od okamžiku svého vyhlášení. V obou případech se nejednalo o opomenutí důkazního návrhu, nýbrž o výslovné konstatování nadbytečnosti takového postupu, neboť ani případné prokázání naplnění materiální stránky projektu ve smyslu § 34b zákona o daních z příjmů by na závěru o nesplnění formálních podmínek kladených na projekt výzkumu a vývoje ustanovením § 34c zákona o daních z příjmů, nemohlo ničeho změnit.
53. Ke zcela obecné námitce porušení základních zásad činnosti správních orgánů soud uvádí, že z napadeného rozhodnutí vyplývá jednoznačný závěr žalovaného, že správce daně neporušil žádné ustanovení daňového řádu, a tedy ani základní zásady správy daní. Krajský soud konstatuje, že zásadu přiměřenosti a zdrženlivosti ve smyslu § 5 odst. 3 daňového řádu je třeba vykládat tak, že pokud za určitého skutkového a právního stavu existuje možnost volby prostředků při vyžadování plnění povinností při správě daní, postupuje správce daně tak, aby šetřil zájmy daňového subjektu a zároveň ještě dosáhl naplnění cíle správy daní. Skutečnost, že správce daně důvodně neakceptoval žalobcem uplatněný odpočet na podporu výzkumu a vývoje pro formální nedostatečnost, není postup nepřiměřený. Naopak jedná se o naplnění cíle správy daní, jímž je s ohledem na atraktivnost tohoto instrumentu pro daňové subjekty zamezit jeho zneužívání tam, kde daňové subjekty nejsou schopny svou budoucí činnost ve výzkumu a vývoji vymezit prospektivně a zároveň dostatečně konkrétně a vyhodnotitelně. Tyto úvahy správce daně a žalovaného byly obsaženy ve sdělení o výsledcích postupu k odstranění pochybností, ve zprávě o daňové kontrole i v žalobou napadeném rozhodnutí a byly podloženy spisovým

materiálem. Obsah spisu podle názoru soudu rovněž nenasvědčuje tomu, že by správce daně jednal s žalobcem nezdvořile, naopak je z něj zřejmé, že žalobci opakovaně vycházel vstříc zejména se změnami termínů ústních jednání dle časových možností žalobce. Ze spisového materiálu dále plyne, že procesní poučení byla správcem daně žalobci poskytnuta vždy konkrétně a v okamžiku, kdy vyšla najevo jejich potřeba v průběhu daňové kontroly. Také postup správce daně v průběhu daňové kontroly byl racionální, koncentrovaný a z velké části vedený elektronickou formou, což našlo odraz v relativně krátkém trvání daňové kontroly od jejího zahájení dne 10. 7. 2018 do doručení zprávy o daňové kontrole žalobci dne 12. 8. 2019.

54. Krajský soud s ohledem na uvedené skutečnosti shledal jako zcela zákonný závěr žalovaného, že žalobcem předložený Projekt výzkumu a vývoje V01 je z hlediska § 34c zákona o daních z příjmů po formální stránce nevyhovující. Z odůvodnění poskytnutého výše je přitom zřejmé, že vytčené formální vady jsou podstatnými náležitostmi projektu, nikoliv pouze formálními administrativními informacemi.

## VII. Závěr a náklady řízení

55. Žalobu s odkazem na shora uvedenou argumentaci shledal soud nedůvodnou, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
56. 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](http://www.nssoud.cz).

Liberec 14. září 2022

Mgr. Lucie Trejbalová  
předsedkyně senátu