



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Tomáše Langáška a Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **Flabeg Czech s.r.o.**, sídlem Sklářská 181, Oloví, zastoupená JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 8. 2020, č. j. 30864/20/5200-11434-711926, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 5. 5. 2021, č. j. 77 Af 25/2020-89,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

### Odůvodnění:

#### I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro Karlovarský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil dne 1. 9. 2017 u žalobkyně daňovou kontrolu zaměřenou na oprávněnost uplatnění položky odčitatelné od základu daně na podporu výzkumu a vývoje za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014, od 1. 4. 2014 do 31. 3. 2015 a od 1. 4. 2015 do 31. 5. 2016. Daňová kontrola se týkala projektu „Vývoj nových procesů pro zefektivňování výroby“, který se skládal ze 13 podprojektů. Na základě výsledků daňové kontroly správce daně třemi dodatečnými platebními výměry ze dne 29. 6. 2018 doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za uvedená zdaňovací období. Dospěl k závěru, že projekt výzkumu a vývoje, který

žalobkyně předložila, nesplňoval formální náležitosti dle § 34 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013.

[2] Odvolání proti dodatečným platebním výměrům žalovaný zamítl rozhodnutím označeným v záhlaví. Konstatoval, že správce daně unesl důkazní břemeno ve vztahu ke skutečnostem zakládajícím pochybnosti o průkaznosti žalobkyní předložených listin, žalobkyni se tyto pochybnosti nepodařilo vyvrátit. Žalovaný se neztotožnil s názorem správce daně, že by v cíli projektu měl být explicitně uveden prvek novosti či technické nejistoty, přisvědčil však tomu, že v daném případě žalobkyně cíl projektu vymezila nekonkrétně, není z něj zřejmá dosažitelnost, ani to, co konkrétně má být následně vyhodnoceno. Žalobkyně cíl vymezila neurčitě prostřednictvím všeobjímajících pojmů, ze kterých není zřejmé, čeho přesně chtěla dosáhnout a k čemu měla její výzkumně-vývojová činnost směřovat. Ani v jednotlivých podprojektech nebyl cíl popsán dostatečně určitě, aby naplnil zákonné požadavky. Žalovaný dále na rozdíl od správce daně akceptoval způsob, jakým žalobkyně rozpočítala plánované náklady na výzkum a vývoj do jednotlivých let řešení projektu. Správci daně však přisvědčil v tom, že projekt dostatečně konkrétně nevymezoval způsob následného hodnocení jeho úspěšnosti (dosažení cílů). Ani z dalších podkladů, které žalobkyně předložila, dle žalovaného nevyplývalo, na základě jakých parametrů byly jednotlivé podprojekty v průběhu realizace hodnoceny, resp. vyhodnoceny jako úspěšné či neúspěšné. Mezi některými jsou navíc rozpory ohledně doby trvání jednotlivých podprojektů. Žalovaný též přisvědčil správci daně, že projekt výzkumu a vývoje neschválil statutární orgán žalobkyně, neboť jednatel, který jej podepsal, za žalobkyni mohl jednat pouze společně s dalším jednatelem. Souhlasil však s žalobkyní, že skutečnosti zjištěné správcem daně jednoznačně nesvědčí o antedatování projektu. Žalovaný rovněž ve shodě se správcem daně shledal, že předložená evidence nákladů nemá vazbu na účetnictví žalobkyně, resp. na skutečně vynaložené měsíční mzdové náklady zaúčtované a vyplacené jednotlivým pracovníkům podílejícím se na realizaci projektu (jednotlivých podprojektů). Svědecké výpovědi, jejichž provedení žalobkyně v řízení navrhovala, nemohly dle žalovaného nahradit chybějící formální důkazy (projekt se zákonnými náležitostmi, oddělenou evidencí výdajů, řádně vedenou projektovou dokumentací). S ohledem na skutečnost, že žalobkyně nesplnila formální podmínky pro uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj od základu daně, nebylo nutné zabývat se tím, zda její činnost materiálně odpovídala výzkumu a vývoji, a tedy ani za tímto účelem ustanovit znalce.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Krajský soud v Plzni zamítl rozsudkem označeným v záhlaví. Uvedl, že již správce daně zjistil, že cíle projektu výzkumu a vývoje byly vymezeny nekonkrétně a nebyly vyhodnotitelné, v této souvislosti krajský soud odkázal na konkrétní pasáže zprávy o daňové kontrole. Dle krajského soudu se tedy žalovaný v tomto ohledu od hodnocení správce daně neodchýlil, proto neměl povinnost žalobkyni seznamovat s odlišným právním názorem dle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Na tom dle krajského soudu nic nemění ani skutečnost, že žalovaný korigoval názor správce daně o nutnosti uvedení prvku novosti a technické nejistoty v cílech projektu. Krajský soud rovněž souhlasil se závěrem žalovaného, že cíl vymezený v projektu výzkumu a vývoje nenaplnil požadavky zákona o daních z příjmů, neboť nebyl určitý, a tedy ani dosažitelný a vyhodnotitelný. Nebylo zřejmé, co a jakým způsobem chtěla žalobkyně změnit, a proto ani nebylo možné vyhodnotit, zda toho vůbec bylo možno dosáhnout. Krajský soud se zabýval i cíli jednotlivých podprojektů, nicméně

pokračování

ani ty nebyly dle jeho názoru vymezeny dostatečně určitě. Jelikož cíle projektu neobsahovaly žádné technické údaje, jimž by laik neporozuměl, krajský soud uzavřel, že žalovaný nebyl povinen vyžadovat další vysvětlení, ani zadávat vypracování znaleckého posudku.

[4] Krajský soud dále podotkl, že žalovaný rozhodnutí o odvolání nevystavěl na závěru o neprokázání okamžiku schválení projektu, argumentace žalobkyně zpochybňující tento závěr proto nemohla být důvodná.

[5] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce týkající se evidence nákladů. Žalobkyně sice správně vycházela z odpracované doby každého zaměstnance na projektu, avšak výši výdajů (nákladů) odvodila od průměrné mzdy zaměstnance, nikoli od mzdy, kterou mu ve skutečnosti v konkrétním měsíci vyplatila. Dle krajského soudu žalobkyně tuto úvahu žalovaného relevantně nezpochybnila. Krajský soud dále uvedl, že žalovaný rozhodnutí neopřel ani o to, že žalobkyně nevedla evidenci nákladů dle jednotlivých podprojektů, nýbrž jí vytýkal, že předložila pouze evidenci odpracovaných hodin ohodnocenou roční průměrnou sazbou, nikoli skutečně vyplacenou mzdou v konkrétním období. Krajský soud zdůraznil, že evidence nákladů má umožnit spárovat v ní uvedený údaj s prvotním účetním dokladem, což však evidence předložená žalobkyní neumožňuje. Ve shodě s žalovaným krajský soud dovodil, že navržené svědecké výpovědi nemohly nahradit absenci formálních důkazů. Žalobkyně sice nebyla vyzvána k prokázání toho, jak průběžně probíhal samotný výzkum a vývoj, na této otázce však žalovaný rozhodnutí nezaložil.

[6] Krajský soud však přisvědčil žalobkyni, že se neshodují závěry správce daně a žalovaného ohledně kontroly realizace projektu. Zatímco správce daně považoval způsob kontroly a hodnocení vymezené v projektu za dostatečné a vytýkal žalobkyni, že neprokázala realizaci stanovené kontroly, žalovaný dospěl k závěru, že způsob kontroly a hodnocení postupu při řešení projektu a dosažených výsledků byly vymezeny neurčitě, navíc nebyla prokázána kontrolní činnost. Za nesprávný krajský soud označil též závěr žalovaného o absenci podpisu oprávněné osoby (projekt totiž schválila osoba vykonávající funkci statutárního orgánu žalobkyně). Dospěl však k závěru, že uvedená pochybení neměla vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného, které ob stojí, neboť se opírá o důvody, s nimiž se krajský soud ztotožnil (nekonkrétně vymezený cíl projektu a nedostatečně vedená evidence nákladů).

## II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného, replika žalobkyně

[7] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítala, že v odvolacím řízení došlo ke změně posouzení oproti závěrům správce daně, s nímž žalovaný stěžovatelku neseznámil. Správce daně stěžovatelce vytýkal nedostatečně vymezené cíle projektu s ohledem na to, že cíl neobsahoval vymezení ocenitelného prvku novosti a odstraňování technické nejistoty. Žalovaný naproti tomu dospěl k závěru o vymezení cíle nekonkrétním způsobem. Stěžovatelka spatřuje v uvedených závěrech podstatný rozdíl.

[8] Cíle vymezené v projektu výzkumu a vývoje odpovídají dle jejího názoru požadavkům obsaženým v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, který nestanoví jiné nároky než dosažitelnost v době řešení projektu a vyhodnotitelnost po jeho ukončení.

Požadavek žalovaného, že z cílů musí být patrné, jak budou dosaženy a jak budou vyhodnoceny, je mylný. Na počátku projektu totiž není jasné, zda vůbec a jak konkrétně budou cíle dosaženy. Tato argumentace se nemíjí s odůvodněním rozhodnutí žalovaného, jak dovodil krajský soud. Cíle stěžovatelčina projektu byly vymezeny konkrétně, stejně tak i cíle jednotlivých podprojektů, což stěžovatelka demonstrovala podrobným rozbořem každého z nich. Dle stěžovatelky pod cíle podprojektů nelze podřadit jakýkoli výstup. Vždy byl vymezen stav, jehož stěžovatelka chtěla dosáhnout. Projekt výzkumu a vývoje nemá obsáhle definovat všechny posuzované hodnoty, postačuje vymezení základního cíle. Krajský soud dovodil, že cíle musejí být „měřitelné“, což jde nad rámec zákona, stejně jako požadavek žalovaného na uvedení důvodu nutnosti řešení projektu (opřený o informaci Generálního finančního ředitelství vyhlášenou až čtyři roky po schválení stěžovatelčina projektu). K tomu, aby byl cíl dosažitelný a vyhodnotitelný, nemusí být dle stěžovatelky měřitelný (není nezbytné uvádět údaje v měřitelných veličinách). Stěžovatelka se domnívala, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2017 č. j. 10 Afs 77/2017-53, ze kterého vycházel krajský soud, nelze na její případ aplikovat, neboť byl vydán za jiných skutkových okolností. Závěry tohoto rozsudku navíc nelze zpětně uplatnit na projekty schválené více než čtyři roky před jeho vydáním.

[9] Stěžovatelka uvedla, že žalovaný vystavěl rozhodnutí o odvolání též na závěru, že nekonkrétně vymezené cíle projektu vyvolávají pochybnosti o realizaci výzkumu a vývoje. To však nelze dovozovat bez hodnocení materiální stránky výzkumu a vývoje. Postup žalovaného zaměřený na formální podmínky stěžovatelka pokládala za účelový a formalistický. Cílům stěžovatelčina projektu nemůže technický laik rozumět, proto měl být dle jejího názoru zpracován znalecký posudek (stěžovatelka připomněla, že k tomu již v žalobě odkazovala na přílehuovou judikaturu).

[10] Nesouhlasila ani s tím, že krajský soud navzdory zjištěným pochybením rozhodnutí žalovaného nezrušil. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného jednoznačně neplyne, že by žalovaný jako důvod pro doměření daně opustil otázku, zda stěžovatelka měla vytvořený řádný projekt již před zahájením jeho řešení. Krajský soud se proto měl touto částí žalobní argumentace zabývat.

[11] Stěžovatelka v kasační stížnosti věnovala také otázce evidence nákladů na výzkum a vývoj. V této souvislosti uvedla, že doložila oddělenou evidenci nákladů, výkazy práce jednotlivých zaměstnanců a detailní časový harmonogram činností na projektu. Namítala, že její evidence vychází ze skutečně odpracované doby a průměrné hodinové mzdy právě těch zaměstnanců, kteří na projektu výzkumu a vývoje pracovali. V předložené evidenci lze výdaje (náklady) vynaložené na realizaci konkrétního projektu oddělit od ostatních daňově účinných výdajů (nákladů) a lze je propojit s účetnictvím stěžovatelky. Judikatura aprobovala též evidenci, která mzdové náklady spojené s výzkumem a vývojem fakticky pouze kvalifikovaně odhadovala na základě toho, jakou část pracovního úvazku měl zaměstnanec věnovat řešení projektu. Žalovaný nedospěl k závěru, že stěžovatelka nevedla řádně oddělenou evidenci nákladů, jak dovodil krajský soud, nýbrž k závěru, že nebyla prokázána jejich oprávněnost. Takový závěr je však záležitostí dokazování, které žalovaný neprovedl. Neobstojí proto ani úvaha krajského soudu, že výsledky navržených svědků byly nadbytečné. Stěžovatelka v žalobě zpochybňovala závěry žalovaného, že výši výdajů na řešení projektu odvozovala z průměrné, nikoli ze skutečně vyplacené mzdy. V rozporu s tím, co v napadeném rozsudku uvedl krajský soud, žalovaný stěžovatelce vytýkal i to, že

pokračování

evidenci nečlenila na jednotlivé podprojekty. Tento požadavek ovšem jde nad rámec § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Výzva správce daně nadto byla zcela nekonkrétní, důkazní břemeno tedy nepřešlo na stěžovatelku.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti upozornil, že stěžovatelčiny námitky se *de facto* překrývají s těmi, která uplatnila již v podané žalobě. Žalovaný proto odkázal již na své vyjádření učiněné v řízení před krajským soudem. Rozsudek krajského soudu nepovažoval za nepřezkoumatelný, krajský soud veškerou relevantní žalobní argumentaci vypořádal. Závěry žalovaného ohledně vymezení cíle projektu nejsou dle jeho názoru založeny na jiných skutkových okolnostech, ani na jiném právním posouzení než závěry správce daně. Žalovaný pouze upřesnil některé formulace. Požadavky žalovaného na naplnění podmínek pro uplatnění odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje nelze považovat za formalistické. Žalovaný trval na tom, že cíle projektu byly nekonkrétní, nespécifické, neměřitelné, byly popsány stručně a obecně, a tedy je nebylo možno považovat za cíle stanovené v souladu s § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Žalovaný i správce daně se řídili pokynem D-288, z něčeho neplyne, že by aplikovali informaci Generálního finančního ředitelství. Žalovaný byl k posouzení formálních náležitostí projektu plně kompetentní, nemusel tedy zadávat vypracování znaleckého posudku. Správce daně unesl důkazní břemeno ohledně skutečností zakládajících pochybnosti o správnosti evidence nákladů, stěžovatelka v této souvislosti pomíjí odůvodnění výzvy k prokázání skutečností. Precizně vedená evidence je nezbytnou podmínkou pro uplatnění nákladů na výzkum a vývoj v rámci odčitatelné položky. Stěžovatelka v žalobě pouze v obecné rovině zpochybňovala závěr žalovaného, že nevedla řádnou evidenci, neboť vycházela pouze z průměrné mzdy každého zaměstnance. Počet odpracovaných hodin žalovaný nezpochybňoval, stěžovatelka však byla povinna vést podrobnou evidenci, z níž je patrné, kolik hodin strávil každý zaměstnanec na jednotlivých projektech a jaká mzda mu za to reálně náležela. Závěr žalovaného, že stěžovatelka nevedla řádnou a průkaznou evidenci, nebylo možno vyvrátit svědeckými výpověďmi.

[13] Stěžovatelka reagovala na vyjádření žalovaného podáním repliky, v níž obsáhle zopakovala většinu své argumentace. Rozsudek krajského soudu nadále považovala za nepřezkoumatelný s tím, že se měl věnovat pochybnostem žalovaného o prospektivním charakteru projektu výzkumu a vývoje. Krajský soud se měl dle stěžovatelky zabývat i námitkou nezákonnosti požadavku žalovaného, aby byla evidence nákladů vedena dle jednotlivých podprojektů. Stěžovatelka zopakovala též námitku porušení § 115 odst. 2 daňového řádu s ohledem na změnu právního názoru v odvolacím řízení, kterou doplnila o odkaz na povinnost žalovaného umožnit osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva dle § 6 odst. 3 daňového řádu. Dle stěžovatelky žalovaný usiluje o nastavení takových formálních kritérií projektu výzkumu a vývoje, u kterých by daňový subjekt nemohl nikdy unést důkazní břemeno. Stěžovatelka zopakovala, že cíle jejího projektu splňují zákonné požadavky a jsou dosažitelné a vyhodnotitelné, což ovšem žalovaný bez potřebných odborných znalostí nemůže posoudit. Požadavky plynoucí rozsudku ve věci sp. zn. 1 Afs 77/2015-53 stěžovatelka pokládala za excesivní. Krajský soud nehodnotil ani cíle jednotlivých podprojektů. Požadavek „měřitelnosti“ cíle projektu nemá oporu v zákoně a není obsažen ani v pokynu D-288, které se dovolával žalovaný. Vzhledem k tomu, že zákon ani pokyn neobsahují požadavek na uvedení důvodu nutnosti řešení projektu, žalovaný zjevně vycházel z informace Generálního finančního ředitelství z roku 2017. Pochybnosti správce daně vystavěné na tom, že stěžovatelka nevedla oddělenou

evidenci nákladů pro každý podprojekt, stěžovatelka pokládala nedůvodné. Stejně tak je dle jejího názoru neopodstatněný i požadavek na doložení toho, kdy se konkrétní zaměstnanec podílel na řešení projektu. Evidenci nákladů, kterou stěžovatelka předložila, pokládala za dostatečnou a umožňující oddělit jednotlivé výdaje (náklady) vynaložené při realizaci konkrétního projektu od ostatních nákladů. Věrohodnost předložené evidence nezpochybnilo dle stěžovatelky ani to, že vycházela z průměrné hodinové mzdy zaměstnanců. Žalovaný nadto netvrdil, že by stěžovatelka nevedla oddělenou evidenci, nýbrž to, že nebyla prokázána oprávněnost výdajů. Tento závěr nebylo možno učinit bez dokazování, které však žalovaný neprováděl.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

#### III.1 Námitky proti postupu krajského soudu

[15] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval stěžovatelčinou námitkou, v níž zpochybňovala postup krajského soudu, který sice stěžovatelce ve dvou žalobních bodech přisvědčil, navzdory tomu však rozhodnutí žalovaného považoval za zákonné a nezrušil je.

[16] Podle § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), platí, že *je-li žaloba důvodná, soud zruší napadené rozhodnutí pro nezákonnost nebo pro vady řízení*.

[17] Za nezákonné je třeba považovat takové rozhodnutí, které je v rozporu s hmotným či procesním právem (KÜHN, Z., KOCOUREK, T. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2019, č. 641). Soulad rozhodnutí s právem se přitom posuzuje podle obsahu jeho výroku, neboť právě výrok rozhodnutí, nikoli jeho odůvodnění, je závaznou částí rozhodnutí. V projednávaném případě by tedy krajský soud byl povinen přistoupit ke zrušení rozhodnutí žalovaného, dospěl-li by k závěru, že výrok o doměření daně z příjmů stěžovatelce (resp. výrok rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto stěžovatelčino odvolání a potvrzeny prvostupňové dodatečné platební výměry) je v rozporu se zákonem. K takovému závěru však krajský soud nedospěl. Ačkoli dvěma žalobními námitkami přisvědčil, v celkovém posouzení se ztotožnil se závěry žalovaného, že stěžovatelka nesplnila zákonné podmínky pro uplatnění odčitatelné položky od základu daně z příjmů na podporu výzkumu a vývoje. Dospěl tedy ve shodě s žalovaným k závěru, že doměření daně z příjmů právnických osob bylo zákonné. Opřel-li žalovaný rozhodnutí o odvolání o několik důvodů, z nichž dva v soudním přezkumu obstály, nebyl za takové procesní situace dán důvod pro zrušení rozhodnutí žalovaného soudem (podobně by pro takový postup nebyl důvod v případě, kdy by žaloba nenapadala rozhodnutí v plném rozsahu, viz k tomu přiměřeně rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2016, č. j. 9 Azs 84/2016-22, nebo již ze dne 16. 2. 2005, č. j. 1 Afs 20/2004-51, č. 1045/2007 Sb. NSS).

[18] Vůči postupu krajského soudu stěžovatelka taktéž namítala, že měl krajský soud vypořádat její argumentaci směřující proti závěru žalovaného, dle kterého projekt výzkumu a vývoje nebyl schválen před zahájením jeho řešení. Nejvyšší správní soud se však v tomto ohledu ztotožňuje s krajským soudem, že žalovaný na tomto důvodu své rozhodnutí (na rozdíl od správce daně) nevystavěl. Stěžovatelka vytrhává jednotlivé věty

pokračování

z odůvodnění rozhodnutí žalovaného z kontextu, který je však pro pochopení závěrů žalovaného důležitý. Žalovaný v reakci na námitku, že závěry správce daně o antedatování projektu nemají oporu v provedeném dokazování, shrnul, o jaké skutečnosti opíral své pochybnosti správce daně. Ve výsledku však přisvědčil stěžovatelce, že na základě těchto skutečností „nelze najisto postavit závěr o antedatování Projektu VaV, a jedná se tak spíš o indicie“. Pokud tedy stěžovatelka v žalobě zpochybňovala závěr, který (jak bylo výše vysvětleno) žalovaný neučinil, krajský soud nepochybil v tom, že se touto argumentací nezabýval.

### *III.2 Porušení § 115 odst. 2 daňového řádu (změna právního názoru v odvolacím řízení)*

[19] Nejvyšší správní soud se dále zabýval tím, zda v odvolacím řízení došlo ke změně právního názoru ohledně vymezení cílů projektu výzkumu a vývoje, se kterým měl žalovaný stěžovatelku před vydáním svého rozhodnutí seznámit dle § 115 odst. 2 daňového řádu.

[20] Z předloženého správního spisu (zejména z výzvy k prokázání skutečností ze dne 22. 11. 2017, č. j. 938969/17/2407-60561-402946, a ze zprávy o daňové kontrole ze dne 27. 6. 2018, č. j. 696312/18/2400-11415-402946) vyplývá, že správce daně soustředil pozornost na otázku, zda stěžovatelčina činnost naplňovala znaky výzkumu a vývoje (z věcného hlediska), a následně hodnotil, zda vymezení cílů projektu obsahuje prvky novosti a vyjasnění výzkumné a technické nejistoty (str. 34 až 36 zprávy o daňové kontrole). Zároveň však odkazoval též na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017-53, vymezující náležitosti projektu výzkumu a vývoje, v návaznosti na který dovozoval, že stěžovatelčin projekt tyto náležitosti nemá, neboť neobsahuje konkrétní cíle řešení. Na vyjádření stěžovatelky k výsledkům kontrolního zjištění pak správce daně reagoval tak, že předložený projekt nevytyčoval konkrétní cíle, které jsou dosažitelné v době jeho řešení a vyhodnotitelné po jeho ukončení, nevymezoval předmět činnosti, milníky realizace, zdroje potřebné na realizaci projektu atp.; a dále že stěžovatelka nedoložila zhodnocení stávajícího stavu v dané oblasti ve vztahu k cíli projektu, ani důvod, proč přikročila k vlastní vývojové činnosti. Nadále však zmiňoval i prvek novosti a výzkumné či technické nejistoty (str. 48 a 49 zprávy o daňové kontrole).

[21] Je tedy zřejmé, že úvahy správce daně vztahující se k formulaci cílů projektu nebyly vyjádřeny srozumitelně, oprávněně tedy mohly vzbuzovat pochybnosti, co přesně jimi správce daně stěžovatelce vytyká. Žalovaný tyto nejasnosti odstranil. Přisvědčil stěžovatelce v tom, že nemusela již v projektu vymezovat prvek novosti a výzkumné či technické nejistoty, a dále se zaměřil již pouze na otázku, zda cíle projektu skutečně odpovídaly požadavkům dosažitelnosti a vyhodnotitelnosti dle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Této otázce se věnoval i správce daně (minimálně v rámci vypořádání stěžovatelčina vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění), a tedy je možno souhlasit s tím, že žalovaný uvedeným způsobem pouze korigoval úvahy správce daně, z nichž vypustil část nemající oporu v zákoně (konkrétně vymezení prvku novosti a výzkumné či technické nejistoty) při současném zdůraznění rozhodujících okolností (dosažitelnost a vyhodnotitelnost cílů projektu). Nejvyšší správní soud proto přisvědčil závěrům krajského soudu, že žalovaný nedospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně,

a tudíž z tohoto důvodu nemohlo dojít k namítanému porušení § 115 odst. 2 daňového řádu.

### III.3 Vymezení cílů projektu výzkumu a vývoje

[22] Podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, platilo, že od základu daně lze odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje [...]. Výdaje (náklady), které lze odečíst od základu daně, musí být výdaji (náklad) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka.

[23] Ustanovení § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů vymezuje projekt výzkumu a vývoje, na jehož realizaci lze uplatnit odpočet, jako písemný dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezení svou činnost ve výzkumu a vývoji a který obsahuje zejména základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou obchodní firma nebo název poplatníka, jeho sídlo a identifikační číslo, bylo-li přiděleno, popřípadě jméno a příjmení poplatníka, je-li poplatník fyzickou osobou, místo jeho trvalého pobytu a místo podnikání, dobu řešení projektu (datum zahájení a datum ukončení řešení projektu), cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnitelné po jeho ukončení, předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, datum, místo, jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení; oprávněnou osobou se rozumí poplatník, je-li fyzickou osobou, nebo osoba vykonávající funkci statutárního orgánu poplatníka anebo osoba, která je členem statutárního orgánu poplatníka (pozn.: zvýraznění doplněno soudem).

[24] S účinností od 1. 1. 2014 je odčitatelná položka od základu daně na podporu a výzkumu a vývoje upravena v § 34a až § 34e zákona o daních z příjmů. Ustanovení § 34c zákona vymezuje náležitosti projektu podobně jako výše citovaný § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, zejména mezi ně v odst. 1 písm. c) řadí cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnitelné po jeho ukončení.

[25] Již v rozsudku ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56, Nejvyšší správní soud uvedl, že „splnění podmínky existence písemného projektu splňujícího náležitosti § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů (v současném znění § 34c tohoto zákona), zpracovaného před zahájením výzkumných či vývojových prací, je výchozím předpokladem pro uplatnění odečitatelné položky výzkumu a vývoje a současně jedním z nástrojů zabránění zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj, a to především s ohledem na jeho atraktivitu pro daňové subjekty“.

[26] Pokud se jedná o cíle projektu, „žádný právní předpis výslovně nestanoví, jak podrobně má být cíl v projektu popsán. 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 vyhodnitelné po jeho ukončení. Cílem výzkumné a vývojové činnosti musí být dosažení

pokračování

*jedinečného řešení, které lze odlišit od běžné činnosti inovačního charakteru. [...] Zákon současně stanoví požadavek, aby byl cíl po ukončení projektu vyhodnotitelný. [...] Každý by měl z projektu pochopit, o co se usiluje, jakým způsobem, (jakou cestou) se toho chce dosáhnout, a jak se bude testovat, zda takto vymezené cíle byly nebo nebyly dosaženy“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 9. 2021, č. j. 7 Afs 411/2019-54).*

[27] Nejvyšší správní soud se náležitostmi projektu výzkumu a vývoje podrobně zabýval v již citovaném rozsudku č. j. 10 Afs 77/2017-53, na který odkazoval žalovaný i krajský soud. Dospěl k závěru, že cíl výzkumu a vývoje je třeba v projektu „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“. Vycházel také z odborné literatury, ze které vyplývá, že z projektu musí být možné dovodit: „1. Jaký je aktuální stav v dané oblasti (co již je využíváno, co existuje, co standardně funguje, tzn. předložení informací o stávajícím stavu např. činnosti, postupu, výrobku, technologii, materiálu, jevu, struktuře, stavu, službě atd. v dané oblasti ve světě, na území České republiky, v určité obchodní korporaci); 2. Důvod nutnosti změny stávajícího stavu a potřeby nového navrhovaného řešení (proč je tento stávající stav pro poplatníka nevyhovující a proč je nutné již zavedené skutečnosti měnit); 3. Navrhovaný postup k dosažení cíle/cílů (tj. časovou řadu postupů, pomoci kterých se má uvažovaných výzkum a vývoj realizovat); 4. Vyhodnocení cílů po skončení projektu (cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu, musí být po skončení projektu vyhodnotitelné, proto se má za to, že nelze stanovit cíl, který následně nelze reálně vyhodnotit). V této části projektu tedy poplatník specifikuje a identifikuje nové skutečnosti, tj. prvek novosti, a hodnotí technická a výzkumná rizika. Zároveň poplatník v tomto bodě dokládá důkazní prostředky, jak své cílové předpoklady či cíle naplní. Bude se zpravidla jednat o konkrétní, detailní, technické informace, které budou tvořit podstatu realizovaného výzkumu a vývoje. Z projektu by mělo být zřejmé, jak je výzkumný projekt rozfázován (časová řada postupů), a měl by být navržen i náhradní postup v případě, že řešení projektu nebude mít předpokládané pozitivní výsledky“ (RADVAN, M. a kol. *Důchodové daně*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2016, str. 155).

[28] Rozsudek č. j. 10 As 77/2017-53, jakož i další citovaná judikatura, se zabývá výkladem příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů účinných v době, kdy stěžovatelka zahajovala výzkumnou či vývojovou činnost, upřesňoval, co znamenají zákonné požadavky na dosažitelnost a vyhodnotitelnost cílů projektu, a nevytvářel žádná nová pravidla. Nejvyšší správní soud proto neshledal důvod, proč by žalovaný nemohl s citovaného právního názoru vycházet. Odborný článek, kterým stěžovatelka v této souvislosti argumentuje na podporu svého názoru, že se fakticky jedná o nepřipustnou retroaktivitu, se týká problematiky časových účinků změny judikatury. O takový případ se však v projednávané věci zjevně nejednalo. Rozsudek č. j. 10 As 77/2017-53 pouze rozvíjí dřívější závěry Nejvyššího správního soudu ohledně náležitostí projektu výzkumu a vývoje, dosavadní judikaturu nepřekonává.

[29] Nic nesvědčí ani tomu, že žalovaný vycházel z informace Generálního finančního ředitelství, která byla vydána až v roce 2017. Důvod nutnosti změny stávajícího stavu a potřeby nového řešení (coby jedna z náležitostí projektu) vyplývá z výše citovaného rozsudku č. j. 10 Afs 77/2017-53 (resp. z odborné literatury, z níž Nejvyšší správní soud tehdy vycházel, viz konkrétně výše citovaný bod 2 výčtu náležitostí projektu).

[30] Se stěžovatelkou lze v obecné rovině souhlasit do té míry, že cíl projektu nemusí vždy nutně vymezovat „měřitelnou cílovou hodnotu“, neboť některé výzkumné či vývojové cíle uvedeným způsobem z povahy věci popsat nelze. To však neznamená, že projekt nemusí vymezovat, k čemu přesně má výzkumná či vývojová činnost směřovat. V dotčeném projektu byl jeho cíl specifikován následovně: „Cílem projektu je navrhnout a zavést nové metody a procesy, které umožní dosáhnout automatizace plánování a sledování výroby od naskladnění materiálu až po expedici hotových výrobků zákazníkům. Současně je cílem projektu postupná optimalizace činností na jednotlivých pracovištích výroby a kontroly tak, aby bylo možné sledovat statistické ukazatele a aby na jejich základě došlo k postupnému zlepšení materiálových toků, snížení ztrát a zlepšení pracovního prostředí atd. (...) Cílem projektu a základní strategií společnosti je kontinuální posilování konkurenceschopnosti závodu a projekt a činnosti s ním spojené jsou založeny na následujících základních principech a požadavcích:

- zcela uspokojit požadavky zákazníků prostřednictvím kvality výrobků a nabízených služeb
- větší konkurenceschopnosti z hlediska výrobních nákladů
- relativně krátká a plně monitorovaná rychlost dodávek zákazníkům
- konstantní kontinuální zlepšování a obecné provádění pokroku a řešení problému
- potlačení tvorby odpadu (řízení zásob a nedokončené výroby).“

[31] V projednávaném případě krajský soud i žalovaný dospěli ke správnému závěru, že cíl výzkumu či vývoje tak, jak byl vymezen ve stěžovatelkou předloženém projektu, nebyl (a to ani se zohledněním cílů jednotlivých podprojektů) dostatečně konkrétní, aby z něj bylo možné pochopit, o co konkrétně stěžovatelka usilovala a jakými prostředky toho hodlala dosáhnout. Je zřejmé, že cíl projektu pouze obecně popisoval oblasti výroby, jejichž zlepšení se stěžovatelka chtěla věnovat, nebylo však zřejmé, jak konkrétně tak hodlá učinit (jaké konkrétní parametry jednotlivých zařízení či postupů hodlá zlepšit). Žalovaný i krajský soud správně dovodili, že u takto vymezených cílů bylo prakticky nemožné určit, zda jsou vůbec dosažitelné (nebylo zřejmé, čeho přesně chtěla stěžovatelka dosáhnout) a vyhodnotitelné (nebylo-li zřejmé, čeho přesně chtěla stěžovatelka dosáhnout, lze jen stěží zpětně hodnotit, zda se jí to podařilo).

[32] Ani námitka, že žalovaný neměl na posouzení cílů stěžovatelčina projektu potřebné odborné znalosti, a tedy měl za tím účelem ustanovit znalce, není důvodná. V souzené věci totiž problém nespočíval v tom, že by žalovaný nerozuměl technické stránce stěžovatelčiny činnosti (což by skutečně vyžadovalo zadání vypracování znaleckého posudku, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119, č. 3273/2015 Sb. NSS), nýbrž v tom, že z předloženého projektu nebylo zřejmé, k jakým cílům má stěžovatelčina výzkumná či vývojová činnost vůbec směřovat. Cíle výzkumu či vývoje je bezesporu možné popsat tak, aby jim v základních rysech porozuměl i laik. Stěžovatelka však v projektu cíle vymezila natolik obecně a neurčitě, že ani znalec by bez dalších pokladů nemohl popsat, v čem její činnost měla vlastně spočívat. Absenci formálních náležitostí projektu pak nelze zhojit podklady, které se týkají jeho vlastní realizace (viz již citovaný rozsudek č. j. 7 Afs 411/2019-54).

#### III.4 Evidence nákladů na výzkum a vývoj

pokračování

[33] Jak vyplývá z výše citovaného § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů [resp. nyní z § 34b odst. 1 písm. c) tohoto zákona], výdaje (náklady) na výzkum a vývoj musejí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka.

[34] Smyslem oddělené evidence je „vytvoření úplného soupisu všech výdajů (nákladů) vynaložených daňovým subjektem při realizaci projektu výzkumu a vývoje, přičemž již ze samotné evidence musí být dostatečně patrna návaznost na konkrétní výdaj (náklad) vynaložený při realizaci projektu výzkumu a vývoje. Identifikace jednotlivých výdajů (nákladů) v oddělené evidenci musí být natolik jednoznačná, aby nemohly vzniknout pochybnosti, který z jednotlivě vynaložených výdajů (nákladů) je do evidence zahrnut, tj. na základě evidence musí být možno jednoznačně oddělit jednotlivé výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektu výzkumu a vývoje od ostatních výdajů (nákladů) daňového subjektu, které s projektem výzkumu a vývoje nesouvisí. Identifikace výdajů (nákladů) v oddělené evidenci musí být takového charakteru, aby na jejím základě bylo možno propojit jednotlivé účetní doklady s evidovanými výdaji (náklady)“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016-51).

[35] Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2019, č. j. 1 Afs 429/2018-41, č. 3977/2020 Sb. NSS, stejně jako z rozsudku ze dne 21. 7. 2022, č. j. 8 Afs 170/2020-49 (kterým byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 10. 8. 2020, č. j. 29 Af 68/2018-90, na který shodně odkazovali účastníci řízení i krajský soud), vyplývá, že je rozdíl mezi tím, zda nejsou náklady na výzkum a vývoj uznány z důvodu nevedení oddělené evidence (tzn. z důvodu jejich formálních nedostatků), anebo z důvodu neprůkaznosti této evidence (tzn. neunesení důkazního břemene daňového subjektu ve vztahu k souvislosti vynaložených výdajů s činností výzkumu a vývoje).

[36] Závěr krajského soudu, že žalovaný stěžovatelce nevytýkal, že evidenci nákladů nečlenila na jednotlivé podprojekty, neodpovídá obsahu rozhodnutí žalovaného, který v bodě 119 odůvodnění výslovně uvedl, že stěžovatelka vedla evidenci formou souhrnných tabulek za jednotlivá zdaňovací období, „nikoliv však v členění na jednotlivé podprojekty“. Podobně v bodě 123 odůvodnění žalovaný dovozoval, že stěžovatelka nevedla řádnou a průkaznou evidenci osobních (mzdových) nákladů vynaložených při realizaci projektu „jakožto úplný soupis účetních případů, a to v členění na jeho podprojekty“, a také v bodě 125 rozhodnutí kritizoval předložené výkazy práce z důvodu, že „neobsahují detailnější evidenci činností na jednotlivých podprojektech“. Rovněž ze zprávy o daňové kontrole (viz str. 39) vyplývá, že nečlenění evidence na jednotlivé podprojekty bylo základní výtkou správce daně vůči stěžovatelce, přičemž žalovaný v tomto směru závěry správce daně nijak nekorigoval. Nejvyššímu správnímu soudu tedy není zřejmé, na základě čeho krajský soud dovodil, že žalovaný popsaným směrem své úvahy nevedl.

[37] Nejvyšší správní soud zároveň shledal, že závěry žalovaného, dle kterých evidence nákladů předložená stěžovatelkou není z formálního hlediska dostatečná, neobstojí. Žalovaný i krajský soud sice správně vycházeli z výše citovaného rozsudku č. j. 9 Afs 144/2016-51, stěžovatelka však správně upozornila, že Nejvyšší správní soud v tehdejších případech shledal, že „vyúčtování mzdových nákladů daných ustanoveným podílem pracovního úvazku věnovaného u určených zaměstnanců na realizaci projektu výzkumu a vývoje vyhovuje požadavku na evidování výdajů (nákladů), aby bylo dostatečně konkrétně patrné, jaký výdaj (náklad) se váže k projektu výzkumu a vývoje, a aby nemohlo dojít k jejich

*záměně s jinými výdaji (náklady) nesouvisejícími s realizací projektu výzkumu a vývoje. Je totiž zřejmé, že podíl je vztažen ve stanovené výši k veškerým mzdovým nákladům na konkrétního zaměstnance v jednotlivých měsících, tedy ke všem jednotlivým nákladům (výdajům) takto evidovaným v účetnictví“.*

[38] V souzeném případě z rozhodnutí žalovaného vyplývá, že stěžovatelka předložila (mimo jiné) měsíční a roční souhrny odpracovaných hodin konkrétními zaměstnanci, které lze považovat za evidenci podobného charakteru, jakou je podíl pracovního úvazku, který konkrétní zaměstnanci věnovali práci na projektu (dokonce se jedná o evidenci přesnější). Počet hodin odpracovaných na projektu jednotlivými zaměstnanci žalovaný nepochybně (viz k tomu shodně bod 109 odůvodnění rozsudku krajského soudu). V takové situaci mu ovšem nic nebránilo pokusit se spárovat tento údaj s doklady o tom, jaká mzda jim byla v daném období skutečně vyplacena. Závěr, že takový postup nebyl možný, byl tedy předčasný. Z rozhodnutí žalovaného navíc nevyplývá, že by se průměrná roční mzda stěžovatelčiných zaměstnanců (se kterou předložená evidence počítala) zásadně lišila od mzdy, která jim byla vyplacena v měsících, v nichž se podíleli na řešení projektu. Je samozřejmě otázka, zda by stěžovatelka prokázala, že deklarované mzdové náklady skutečně vynaložila v souvislosti s výzkumnou či vývojovou činností, na níž se měli jednotliví zaměstnanci v daných obdobích podílet. Tato okolnost však nesouvisela s formálními náležitostmi evidence nákladů, a tedy by musela být v řízení předmětem dokazování.

[39] S posledně uvedeným souvisí rovněž to, že správce daně stěžovatelce vedle formálních nedostatků evidence vytýkal i neunesení důkazního břemene, že evidované mzdové náklady byly skutečně vynaloženy na každý jednotlivý podprojekt, resp. že se zaměstnanci v tvrzeném rozsahu pracovního úvazku skutečně věnovali právě vývojové činnosti (str. 41 zprávy o daňové kontrole). Ani tato výtka se netýkala formálních nedostatků evidence, výslechy svědků, které stěžovatelka v této souvislosti navrhovala, tedy nemohly být odmítnuty se zdůvodněním, že takový důkaz nemůže vést k odstranění formálních nedostatků evidence.

[40] Nejvyšší správní soud uzavírá, že ačkoli shledal důvodnými stěžovatelčiny námitky týkající se evidence nákladů na výzkum a vývoj, ve zbytku se ztotožnil se závěry krajského soudu a žalovaného. Klíčové je, že v soudním přezkumu obstály závěry žalovaného, že stěžovatelka nenaplnila jednu z formálních podmínek pro uplatnění odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje, neboť její projekt konkrétně nevymezoval cíle, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení. Nesplnění jedné z formálních náležitostí projektu má přitom za následek nemožnost uplatnit odčitatelnou položku na podporu výzkumu a vývoje, aniž bylo třeba se zabývat ostatními zákonnými podmínkami (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016-20, ze dne 21. 7. 2022, č. j. 8 Afs 170/2020-49, nebo již výše citovaný rozsudek č. j. 6 Afs 60/2014-56). Ačkoli tedy z původních pilířů, na kterých bylo rozhodnutí žalovaného vystavěno, zůstal pouze jediný, postačuje pro závěr, že žalovaný stěžovatelce doměřil daň z příjmů (v důsledku zvýšení základu daně z důvodu neuznání odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje) v souladu se zákonem.

#### IV. Závěr a náklady řízení

pokračování

[41] Navzdory výše uvedeným výtčám vůči některým závěrům krajského soudu a žalovaného Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost jako nedůvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[42] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 10. listopadu 2022

Mgr. Ing. Veronika Juřičková  
předsedkyně senátu