



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců Mgr. Jiřího Gottwalda a JUDr. Michala Jantoše ve věci

žalobkyně: **S. H. a. s.**, IČO X
sídlem J. S. 313, X L.
zastoupena advokátem JUDr. Ondřejem Trubačem, Ph. D., LL.M.
sídlem Klimentská 1216/46, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 2. 2020, č. j. 4541/20-5200-11431-712136

takto:

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

Odůvodnění:

A) Vymezení věci

- Řešená věc se týká uplatnění položek odčitatelných od základu daně z příjmů (dále jen „daň“) ve formě odpočtu na podporu výzkumu a vývoje (dále jen „VaV“) podle § 34 a násl. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“).
- Žalobkyně, která je výrobcem čerpadel a souvisejících technologií, uplatnila ve zdaňovacím období 2014 k základu daně ve výši 27 714 826 Kč odpočet nákladů ve výši 24 091 591 Kč vynaložených při realizaci třinácti výzkumných úkolů, které podřadila pod tři skupiny

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

projektů VaV: 1) „Výzkum a vývoj speciálních čerpadel pro vodní hospodářství“ (3 výzkumné úkoly), 2) „Výzkum a vývoj speciálních čerpadel pro klasickou energetiku“ (10 výzkumných úkolů) a 3) „Výzkum a vývoj speciálních čerpadel pro chemii a petrochemii“ (1 výzkumný úkol). Žalobkyně tak vykázala daň ve výši 419 600 Kč.

3. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) však po provedené daňové kontrole dospěl k závěru, že dokumentace doložená žalobkyní nesplňuje formální požadavky kladené § 34 odst. 5 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. § 34c ZDP ve znění účinném od 1. 1. 2014 na projektovou dokumentaci VaV (projekty VaV), a proto uplatněné odčitatelné položky neuznal a dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 8. 2018, č. j. 4541/20-5200-11431-712136 doměřil žalobkyni daň ve výši 4 577 480 Kč.
4. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím uvedený platební výměr změnil tak, že doměřenou daň snížil na částku 3 559 270 Kč, neboť u devíti výzkumných úkolů se s hodnocením správce daně neztotožnil. Ve vztahu ke zbývajícím čtyřem však ani žalovaný odečitatelné položky v celkové výši 18 732 454,02 Kč neakceptoval s odůvodněním, že u nich žalobkyně nevyhotovila předem řádný písemný projekt VaV dle požadavků § 34 odst. 5 ZDP.

B) Žaloba a stanovisko žalovaného

5. Žalobkyně v žalobě navrhovala, aby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil v rozsahu, v němž žalovaný její nárok na odpočet na VaV neuznal. Žalobní body soud stručně shrnuje takto:
 - a) Prvotní projekty VaV splňovaly formální náležitosti podle § 34c ZDP, neboť žádné zákonné ustanovení nestanoví, že se projekt VaV musí vztahovat k jedinému konkrétnímu budoucímu výrobku. Žalobkyně neseskupila výzkumné úkoly do tří skupin účelově a správce daně nebyl bez odborných znalostí způsobilý učinit závěr, zda spolu několik výzkumných úkolů souvisí natolik, aby je bylo možné spojit do jednoho projektu VaV, tudíž měl k tomuto účelu ustanovit znalce. Závěr žalovaného, že projekt nelze z povahy věci doplňovat a aktualizovat, je v rozporu se ZDP, který nevylučuje, aby měly daňové subjekty víceleté projekty VaV a uplatňovaly u nich odpočty na podporu VaV. V posuzovaném případě je přitom nesporné, že všechny projekty VaV pro rok 2014 byly zpracovány ještě v roce 2013. Odepření odpočtu na VaV za rok 2014 představuje také exces správce daně, neboť ten u žalobkyně nezahájil daňovou kontrolu za roky 2015 a 2016, ačkoli při místním šetření 26. 3. 2019 zjistil, že i v těchto letech uplatnila žalobkyně odpočty na VaV v takřka shodné podobě jako v roce 2014. Porušen byl i princip legitimního očekávání.
 - b) Všechny dílčí výzkumné úkoly splňovaly formální náležitosti podle § 34c ZDP. V případě projektů č. 60 60 10, č. 15 51 20 a č. 55 10 12 zpochybnil žalovaný uplatnitelnost projektů VaV přecházejících z jednoho roku na druhý jednak bez opory v zákoně a současně, přestože v bodech 60 a násl. napadeného rozhodnutí řadu takových dílčích projektů uznal, což činí rozhodnutí nepřezkoumatelným. V případě projektu č. 64 35 10 je argumentace nestanovením doby řešení projektu s přesností na dny formalistická, doba se vždy stanovuje odhadem a nadto u žádného jiného dílčího projektu neshledal žalovaný tuto skutečnost problematickou. Celkové náklady na řešení tohoto projektu ve výši 2 550 000 Kč i předpokládané náklady v jednotlivých letech byly stanoveny jednoznačně, pro rok 2014 konkrétně částkou 2 362 500 Kč v Koordinačním plánu RVT, přičemž zjištěné faktické násobné navýšení nákladů (na 18,2

mil. Kč) nemůže mít vliv na závěr o splnění formálních náležitostí projektu dle § 34c ZDP. K tomuto navýšení došlo v důsledku neočekávaného zájmu o dodávku unikátního chladicího čerpadla pro energetický blok tepelné elektrárny K. II v P., tudíž VaV v této oblasti musel být urychlen, čímž vznikly dodatečné velmi nákladné práce.

c) Úředníci správce daně měli být podle § 77 odst. 1 písm. c) daňového řádu vyloučeni pro podjatost, neboť v posuzovaném případě probíhala daňová kontrola v období, kdy úřední osoby dostávaly odměny za doměrky daně z příjmů z důvodu neuznání odpočtů na VaV.

6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl. Zdůraznil, že položky odčitatelné od základu daně představují formu veřejné podpory zvýhodňující určité subjekty. Odmítl, že by popřel možnost víceletých projektů VaV. Zdůraznil, že žalobkyně s většinou dílčích projektů, u nichž v roce 2014 uplatnila odčitatelné položky, vůbec v roce schvalování prvotních projektů VaV nepočítala, tudíž nelze připustit její závěr, že by bylo při posuzování splnění formálních náležitostí projektů VaV možné vycházet z prvotních projektů VaV z roku 2010, představujících jen zastřešující dokument pro jednotlivé výzkumné úkoly. Ad absurdum by tak žalobkyně mohla dle žalovaného pod prvotní projekty VaV s pouhým odkazem na využití v daném průmyslovém odvětví donekonečna formálně zahrnovat nové poptávané konstrukce. Legitimní očekávání žalobkyně by podle žalovaného muselo vzniknout nejpozději při podání daňového přiznání za období 2014, tudíž jej nemohlo porušit nezačátek daňové kontroly za období následná. Nadto žalobkyně v přiznáních k dani za roky 2015 a 2016 uplatnila odpočty jen u projektů zahájených až v roce 2015. K posouzení, zda jednotlivé výzkumné úkoly představovaly samostatné projekty, nebylo dle žalovaného třeba ustanovit znalce, neboť se jednalo o otázku právní, přičemž žalobkyně ani nevysvětlila, v čem neodbornost správce daně spatřuje. Lichá je dle žalovaného i námitka podjatosti, neboť žalobkyně netvrdí, že by v návaznosti na doměření daně v jejím případě k odměňování úředníků došlo, zejména je však podstatné, že při posuzování objektivních formálních požadavků pro uplatnění odpočtů za VaV byl z povahy věci vyloučen subjektivní přístup správce daně.
7. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného uvedla, že povaha odčitatelných položek jako bonusu neznamená, že absence jakékoli náležitosti projektu VaV automaticky způsobí neoprávněnost odpočtu. Záleží, zda absentují podstatné náležitosti nebo jen administrativní informace. Požadavek existence písemného projektu před zahájením výzkumných prací je dle judikatury primárně nástrojem zabránění spekulativnímu a účelovému uplatňování odpočtu v závislosti na rozhodnutí poplatníka, žalovaný ale netvrdí, že by projekty VaV na rok 2014 nebyly zpracovány ještě v roce 2013. Tvzením, že požadavek prospektivnosti projektu nepřipouští aktualizovat prvotní projekty, vykládá žalovaný zákon extenzivně v neprospěch daňového poplatníka, ačkoli by měl postupovat *in dubio mitius*. Žalovaný podle žalobkyně přehlíží, že by se názvem jednalo o „pouhé“ aktualizace, obsahem se jednalo o kompletní projekty VaV zastřešující dílčí výzkumné úkoly ve čtyřech stěžejních produktových řadách. Víceleté projekty VaV je nutné uplatňovat pro daňové účely opakovaně, přičemž v takovém případě není myslitelný jiný postup, než že daňový subjekt aktualizuje projekt o posun, který výzkum za uplynulý rok urazil, a doplní výzkumné cíle, rozpočty a další náležitosti. Dále žalobkyně poukázala na obecný problém nepředvídatelnosti výzkumu a na zákon č. 80/2019 Sb., kterým byl ZDP novelizován tak, že po dobu řešení projektu nelze měnit jen jeho název a cíle. Závěrem doplnila, že závěr o absenci subjektivního přístupu úředních osob při hodnocení

formálních náležitostí vyvrací samo napadené rozhodnutí, v němž žalovaný hodnotil 9 projektů ze 13 odlišně než správce daně.

8. Žalovaný v reakci na repliku setrval na svém závěru, že projekt VaV musí být ze své podstaty prospektivní a nelze s ním dále pracovat, což však nepopírá možnost víceletých projektů. Víceletost projektů nebyla v posuzovaném případě důvodem odmítnutí odčitatelných položek. Nestanovení doby řešení projektu s přesností na dny nebylo žalobkyni kladeno k tíži u projektů, u nichž se jednalo o jedinou vadu, neboť by šlo o přepjatý formalismus. V případě projektu č. 64 35 10 však od této vady nebylo odhlédnuto z důvodu výskytu více dalších nesrovnalostí. Žalobkyně nesprávně vychází jen z dokumentace pro rok 2014, avšak byl-li projekt schválen a zahájen již v roce 2013, bylo nezbytné vycházet z dokumentace pro tento rok. Dále uvedl, že zcela konzistentně u všech projektů vycházel jen z té dokumentace, jež okamžikem svého zpracování předcházela zahájení samotné výzkumné a vývojové činnosti. Žalovaný rovněž setrval na tom, že z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018-113 nevyplývá závěr, že by měla finanční motivace cílovými odměnami způsobovat en bloc podjatost.

C) Posouzení věci krajským soudem

9. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). V souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl soud bez jednání.
10. Žalovaný v rozhodnutí zdůraznil, že odpočet na podporu VaV je beneficium představující výhodu pro daňový subjekt, který tak uplatňuje tytéž náklady do základu daně dvakrát, a proto důsledné vyžadování splnění všech zákonných náležitostí nelze označit za přehnaný formalismus. Toto východisko dalších úvah i přístupu k výkladu relevantních ustanovení je zcela správné.
11. Bod 19 rozsudku ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018-52 uvádí: *„Nejvyšší správní soud předesílá, že jak již uvedl krajský soud, odpočet na podporu výzkumu a vývoje představuje výjimku ze základního daňového principu, podle něž platí, že jeden výdaj lze v základu daně uplatnit u téhož poplatníka pouze jednou. O výdaje (náklady) uplatněné v rámci odpočtu na výzkum a vývoj si totiž poplatník již jednou snížil základ daně a výdaje uplatňuje podruhé. Jedná se tak de facto o daňový bonus. To jej zvýhodňuje i oproti jiným subjektům na trhu a poskytuje mu tak konkurenční výhodu. Tato skutečnost již sama o sobě implikuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti. Jde-li tudíž o nadstandardní benefit, musí daňový subjekt vycházet z toho, že po něm může být požadováno prokázání splnění i všech nadstandardních povinností s tímto benefitem spojených. Není tak úkolem správce daně a správních soudů, aby sami aktivně a teprve dodatečně propojovali jinak nesouvisející dokumenty, a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu. Bezchybné formální náležitosti, resp. existence kvalitně zpracovaného projektu ještě před zahájením jeho realizace, jsou základní podmínkou pro bezproblémové uplatnění odpočtu (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2015, čj. II. ÚS 3565/14). Stěžovatelka tedy nesmí opomenout, že výdaje uplatněné v rámci odpočtu na výzkum a vývoj je určité dobrodiní ve formě bonusu či dotace a je nutné pod tímto úhlem pohledu nyní posuzovanou věc přezkoumávat.“*
12. Krajský soud se s uvedeným zcela ztotožňuje.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

13. Právní úprava relevantní pro posouzení věci byla obsažena v § 34 odst. 4 až 8 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2013 a v § 34, § 34a, § 34b a § 34c ZDP ve znění účinném po 1. 1. 2014.
14. Podle § 34 odst. 4 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2013 platilo, že *od základů daně lze odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje. Pokud vynaložené výdaje (náklady) souvisejí s realizací projektů výzkumu a vývoje pouze zčásti, je možné od základů daně odečíst pouze tuto jejich část. Výdaje (náklady), které lze odečíst od základu daně, musí být výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka.*
15. Podle odst. 5 téhož ustanovení platilo, že *projektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odstavce 4, se rozumí písemný dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje 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.*
16. Právní úprava účinná od 1. 1. 2014 přinesla především zpřehlednění daných ustanovení, pokud jde o požadavky na projekt VaV, které jsou pro posuzovaný případ klíčové, pak novelou k žádné podstatné změně nedošlo. Podle přechodného ustanovení k novele (čl. II zákona č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů) platí, 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.*
17. Žalovaný na v odst. [31] napadeného rozhodnutí identifikoval z právní úpravy tři skupiny podmínek, jejichž splnění musí daňový subjekt uplatňující odčitatelné položky na podporu VaV, prokázat, a to 1) existenci projektu splňujícího formální náležitosti, 2) vedení oddělené evidence výdajů vynaložených na realizaci projektů výzkumu a vývoje a jejich prokazatelnost a 3) existenci ocenitelného prvku novosti. Následně dospěl žalovaný ke zcela správnému závěru, podpořenému odkazem na relevantní judikaturu v odst. [33] napadeného rozhodnutí, že nesplnění formálních náležitostí projektu vede nutně k odmítnutí nároku bez dalšího, tj. bez nutnosti zkoumat splnění ostatních formálních a materiálních podmínek, neboť ani bezchybné splnění podmínek 2) a 3) by nemohlo zhojit nedostatek podmínky 1).

18. Správce daně se v posuzované věci skutečně dále než k posouzení formálních náležitostí projektu, tj. podmínky 1), nedostal. Žalobkyni zejména vytkl (obecně shrnuto), že nestanovila předem přesně cíle projektů, dobu jejich řešení ani předpokládané celkové výdaje projektů a výdaje v jednotlivých letech. Žalovaný se ztotožnil se správcem daně v tom, že při hodnocení splnění formálních náležitostí projektu a posuzování kvality doložených podkladů je přísnost namístě, neboť *formalizovaný projekt je jedním z nástrojů zabránění zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj* (viz bod 36 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017-56), avšak požadavek, aby byly veškeré náležitosti projektu VaV obsaženy v jednom dokumentu, již označil za přepjatě formalistický, a po provedení vlastního hodnocení založeného na kompilaci více dokumentů shledal u devíti výzkumných zákonné požadavky splněnými. U čtyř zbývajících výzkumných úkolů ale i žalovaný konstatoval, že předložené dokumenty ani ve svém souhrnu nenaplnují formální náležitosti vyžadované ZDP a judikaturou u projektů VaV, jakožto dokumentů *prospektivní povahy* (viz etymologický rozbor slova projekt v bodu 42 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56), neboť žalobkyně si nevymezila jasné cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, jakož i další podstatné skutečnosti předem ve smyslu § 34 odst. 5 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2013.

Výzkumné úkoly č. 60 60 10, č. 15 51 20 a č. 55 10 12

19. Výzkumný úkol č. 60 60 10 nazvala žalobkyně „Vývoj modelu diagonálního čerpadla ns 330“, podřadila jej pod Aktualizaci projektu VaV pro klasickou energetiku k 31. 12. 2013 pro rok 2014 a v roce 2014 z něj uplatnila odčitatelnou položku na VaV ve výši 97 883,34 Kč.
20. Výzkumný úkol č. 15 51 20 nazvala žalobkyně „Vývoj hydrauliky čerpadla 40-NED-320-10, vel. 9.2“, podřadila jej pod Aktualizaci projektu VaV pro chemii a petrochemii k 31. 12. 2013 pro rok 2014 a v roce 2014 z něj uplatnila odčitatelnou položku na VaV ve výši 301 335,67 Kč.
21. Výzkumný úkol č. 55 10 12 nazvala žalobkyně „Modernizace kondenzátních čerpadel řady CJA V“, podřadila jej pod Aktualizaci projektu VaV pro klasickou energetiku k 31. 12. 2013 pro rok 2014 a v roce 2014 z něj uplatnila odčitatelnou položku na VaV ve výši 95 286,66 Kč.
22. Ve všech třech případech dospěl žalovaný k závěru, že se postup žalobkyně přičí požadavku § 34 odst. 5 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2013, neboť příslušné písemné projekty VaV obsahující veškeré náležitosti dle ZDP nebyly v těchto případech vyhotoveny před zahájením prací na příslušném výzkumném úkolu. V případě výzkumného úkolu č. 60 60 10 žalovaný žalobkyni konkrétně vytkl, že projekt VaV vyhotovila až dne 19. 12. 2012, přestože již od roku 2011 tento úkol evidovala a čerpala v jeho souvislosti grantové prostředky. V případě zbylých dvou výzkumných úkolů žalobkyně podle žalovaného prováděla plánování dílčích úkolů a rozhodnutí již v roce 2010, přestože písemné projekty k nim vytvořila až dne 14. 12. 2010. Žalobkyně tak dle žalovaného v uvedených případech v podstatě plánovala dobu řešení úkolů a provádění konkrétních činností do minulosti, což nelze z pohledu ZDP (ani obecné logiky) akceptovat.
23. Žalobkyně k závěrům žalovaného vztáhla celý obsah žalobního bodu a). Krajský soud jej však nepovažuje za důvodný.

24. Za lichou je třeba předně označit žalobkyní akcentovanou skutečnost, že všechny dokumenty spoluvytvářející projekty VaV pro předmětné výzkumné úkoly byly zpracovány ještě v roce 2013. Tento fakt sice žalovaný skutečně nepopřel, avšak pro splnění podmínky prospektivnosti projektu je podstatné, aby daňový subjekt vymezil svou činnost ve VaV před zahájením řešení daného projektu, nikoli před zahájením zdaňovacího období, v němž hodlá odpočet uplatnit.
25. Žalobkyně rovněž žalovanému nepřipadně vytkla zastávání názoru, že se projekt VaV musí vztahovat k jedinému konkrétnímu budoucímu výrobku, jakož i vyloučení možnosti využití režimu odčitatelných položek pro víceleté projekty. Ani jeden z těchto závěrů ale žalovaný v napadeném rozhodnutí nezaujal.
26. Žalovaný toliko s odkazem na judikaturu soudů rozhodujících ve správním soudnictví v odst. [38] napadeného rozhodnutí uvedl, že za řádný projekt VaV nelze označit dokument, v němž jsou cíle projektu VaV vymezeny textem, který pro svou nekonkrétnost působí neprůkaznost a nevyhodnotitelnost takových cílů, resp. možnost zařadit v budoucnu pod tyto cíle neomezené množství budoucích zakázek, které spolu jinak nesouvisí a jejichž výzkumné cíle se liší. Žalovaný dospěl k závěru, že právě takto neurčité a zcela obecně formulované jsou cíle vyjádřené v prvotních projektech VaV, které pro výzkumné úkoly v oblasti klasické energetiky a chemie a petrochemie (pozn. soudu - z třetí oblasti, tj. vodního hospodářství, byly všechny projekty žalovaným uznány) schválila žalobkyně na konci roku 2010 pro rok 2011, k čemuž citoval body 1.1 a 1.2 z dokumentu „Projekt výzkumu a vývoje – Výzkum a vývoj speciálních čerpadel pro klasickou energetiku“ ze dne 14. 12. 2010, které zní: *„Cílem projektu je vývoj speciálních čerpadel pro nejnáročnější podmínky ve výše uvedeném průmyslovém odvětví.“*, *„Hlavním cílem tohoto projektu je intenzifikace výzkumu a vývoje v jednom ze stěžejních produktových pilířů společnosti, s využitím nových, dokonalejších technologií a materiálů. Nově vyvinutá čerpadla budou mít uplatnění v klasické energetice v ČR i v dalších zemích (Slovensko, Rusko atd.). Součástí tohoto projektu je i vlastní vývoj softwaru úzce souvisejícího s vývojem nových čerpadel.“*
27. Krajský soud se v tomto ohledu zcela ztotožňuje s žalovaným, že pro svou naprostou obecnost nelze tyto formulace považovat za souladné s požadavkem § 34 odst. 5 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2013, neboť pod takto vágně vymezené cíle vývojové činnosti pro celý průmyslový obor, kde jsou výrobky žalobkyně nejčastěji využívány, lze následně podřadit vývoj prakticky jakéhokoli konkrétního čerpadla, resp. technické vlastnosti čerpadla (či jiného produktu) a po jeho úspěšném vyvinutí a zkonstruování tvrdit, že tohoto obecného cíle, vytýčeného v roce 2010, bylo dosaženo. Ve skutečnosti žalobkyně stanovila konkrétní cíle své výzkumné a vývojové činnosti až ve vazbě na jednotlivé výzkumné úkoly, které pod prvotní projekty VaV zařadila buď již v roce 2010, nebo průběžně zařazovala v následujících letech pomocí tzv. aktualizací. Za skutečné projekty VaV tak mohou být považovány většinou právě až zmíněné „Aktualizace“ a na ně navazující „Koordinační plány“.
28. Z obsahu spisu vyplývá, že výzkumný úkol č. 60 60 10 zmínila žalobkyně poprvé v dokumentu „Projekt výzkumu a vývoje – Výzkum a vývoj speciálních čerpadel pro klasickou energetiku, Aktualizace projektové dokumentace k 31. 12. 2012 pro r. 2013“, ze dne 19. 12. 2012, v němž uvedla *„během roku 2012 vyvstal požadavek na vývoj modelu diagonálního čerpadla n_s 300“, jehož cílem je „vývoj nového hydraulického profilu oběžného kola a spirály se specifickými otáčkami n_s 300 a ověření výsledných parametrů na modelovém*

čerpadle“, přičemž úkol byl naplánován tak, že: „V roce 2013 bude probíhat konstrukce modelového čerpadla, konzultace výrobní dokumentace se SVVÚ, projednávání technologičnosti výroby se subdodavateli odliktů. Následně bude zahájena etapa nákupu materiálů a výroba modelového čerpadla.“ Takto vymezený cíl již zákonné požadavky na určitost splňuje, a tudíž by tuto listinu bylo možné považovat za projekt VaV ve smyslu § 34 odst. 5 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2013. Podmínkou toho, aby se jednalo o projekt (tj. plán do budoucna) však bylo dle daného ustanovení to, že s řešením tohoto úkolu muselo být započato až následně, tj. po 19. 12. 2012. Žalovaný ale z dalších žalobkyní doložených listin, konkrétně z Přehledu úkolů PRVT 2013, zjistil, že žalobkyně v přehledu označila tento výzkumný úkol nikoli jako nový (N), nýbrž jako úkol přecházející (P). Nahlédl tudíž i do Přehledů úkolů PRVT pro roky 2012 a 2011 a z nich zjistil, že v těchto dokumentech je daný výzkumný úkol již rovněž zařazen, a to i s poznámkou o čerpání grantu (G), tedy podpory ze státního rozpočtu pro tento projekt. Zjištění, že se nejednalo o nový výzkumný úkol pro rok 2013, podpořil pak i obsah další listiny, konkrétně Koordinačního plánu úkolu RVT pro daný úkol (60 60 10 13) pro rok 2013 z 30. 1. 2013, v němž je vedle další konkretizace cíle projektu („výzkum a vývoj modelového čerpadla s potlačenou kavitací v mimooptimálních režimech – snížení vibrací a hluku“) vymezena i etapizace řešení daného úkolu, a to obdobím od 01/12 (studie, výzkum, vývoj) až 09/2013 (závěrečné řízení). Z uvedených zjištění pak žalovaný v odst. [66] až [69] napadeného rozhodnutí s podporou dalších zjištění, získaných z přílohy k účetním závěrkám za roky 2011 a 2012 stran detailů čerpání uvedeného grantu na řešení daného úkolu, dospěl k závěru, že žalobkyně započala s řešením výzkumného úkolu č. 60 60 10 dávno před datem 19. 12. 2012, tj. před datem, kdy poprvé vyjádřila, co má být vlastně jeho cílem, jehož splnění by bylo v budoucnu sledovatelné a hodnotitelné.

29. Ve vztahu k výzkumným úkolům č. 15 51 20 a 55 10 12 pak žalovaný obdobně pečlivě v odst. [70] až [74] napadeného rozhodnutí popsal, že byt byly oba úkoly uvedeny a z hlediska cílů dostatečně konkretizovány již v prvotních Projektech VaV z 14. 12. 2010 (pozn. výzkumný úkol č. 15 51 20 byl původně evidován jako projekt č. 6 a výzkumný úkol č. 55 10 12 byl původně evidován jako projekt č. 34), zjistil z Přehledu úkolů PRVT pro rok 2011 a následně z Koordinačních plánů úkolů RVT pro dané úkoly pro rok 2010 (15 51 20 10 a 55 10 12 10) a Sledovacích listů úkolu plánu RVT pro dané úkoly za rok 2010, že byly tyto úkoly označeny jako úkoly přecházející (P) a že žalobkyně pro tyto úkoly plánovala činnosti a činila rozhodnutí již daleko dříve před 14. 12. 2010. Dále uvedl, že v Koordinačních plánech úkolů RVT pro dané úkoly pro rok 2011 (15 51 20 11 a 55 10 12 11) žalobkyně potvrdila, že řešení těchto úkolů započalo již na počátku roku 2010 (v případě úkolu č. 15 51 20 to bylo v březnu 2010 a v případě úkolu č. 55 10 12 v lednu 2010), což v případě, že by byly tyto dokumenty považovány za projekty VaV, pak by fakticky neplánovaly výzkumnou činnost (její cíle a předpokládané náklady) do budoucna, nýbrž zpětně, tj. pro již uplynulé období, což z logiky věci nelze. Krajský soud i zde prověřil, že žalovaným uvedený popis zjištění odpovídá listinám ve spise.
30. Ve vztahu ke všem třem výzkumným úkolům rovněž žalovaný odkázal jak na „přiznání“ žalobkyně v odvolání, že se jednalo o úkoly, které řešila již v roce 2011 (úkol č. 60 60 10), resp. v roce 2010 (úkoly č. 15 51 20 a 55 10 12), jakož i na text Koordinačních plánů úkolů RVT pro dané úkoly z r. 2014 (viz odst. [75] napadeného rozhodnutí), z nichž rovněž vyplývá skutečnost, že tyto úkoly začala žalobkyně řešit předtím, než pro ně zpracovala projekt VaV se všemi náležitostmi dle § 34 odst. 5 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2013.

31. Krajský soud hodnotí závěry žalovaného jako věcně správné. Interpretuje-li žalobkyně tyto závěry jako nucení k vytváření projektů VaV pro každý jednotlivý výrobek, jedná se o interpretaci mylnou. Žalovaný pouze správně akcentoval, že základní vlastností projektu VaV je prospektivnost. Plán lze logicky tvořit jen do budoucna a je-li vytvářen až zpětně, resp. „za chodu“, nejedná se již o plán, neboť takový dokument prospektivní charakter plánování postrádá. Je-li plán vytvářen až po zahájení řešení, nejedná se již o plán ve smyslu zadání, nýbrž o průběžnou dokumentaci. Požadavek na dostatečně konkrétní vymezení cíle a dalších skutečností již v projektu VaV, tj. před započítáním s řešením výzkumné činnosti, nemá nic společného s tím, v kolika budoucích výrobcích nalezne výsledek výzkumné činnosti své uplatnění. Formulace konkrétního cíle výzkumné činnosti znamená, že daňový subjekt musí dostatečně určitě vymezit svou výzkumnou a vývojovou činnost, které se hodlá věnovat, a cíl, jehož jí hodlá dosáhnout, nikoli přesně specifikovat parametry konkrétního budoucího výrobku. Žalobkyni tak plně postačovalo, aby si jednoznačně vytýčila, jakou konkrétní technickou vlastnost čerpadla hodlá vyvíjet, aniž musela vztáhnout vyvíjení této vlastnosti k jedinému výrobku.
32. Argumentace žalovaného není ani popřením možnosti víceletých projektů. Jednou z formálních náležitostí projektu VaV dle výše citovaného § 34 odst. 5 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2013 je uvedení doby řešení projektu (data zahájení a data ukončení řešení projektu). Výzkumná a vývojová činnost může být bezpochyby naplánována i na řadu let (viz formulace „předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu“ v § 34 odst. 5 ZDP výše). To umožňuje následně uplatňovat odčitatelné položky na VaV ve všech letech, na něž byla zkumná činnost naplánována, podmínkou však je, že se tak musí stát předem. A právě tak je nezbytné vyložit slova žalovaného o tom, že charakter projektu neumožňuje jeho doplňování, resp. aktualizování v průběhu realizace. Stejný závěr ostatně zaujal i Krajský soud v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích v rozsudku ze dne 16. 11. 2016, č. j. 52 Af 17/2016-84, kde uvedl: „*Povaze projektu, tak, jak je popsána, totiž odporuje, aby s ním bylo dále „pracováno,“ tedy aby byl průběžně doplňován. K tomu slouží právě jeho průběžná dokumentace, nikoli projekt samotný.*“ Hovoří-li žalobkyně o nutnosti aktualizace projektu o posun, který výzkum za uplynulý rok urazil, jedná se právě o zpracování průběžné dokumentace průběhu řešení daného úkolu, nikoli o jeho projekt, tj. plán. Nepochybně se sice může stát, jak žalobkyně uvádí, že v průběhu výzkumné činnosti dospěje zpracovatel k potřebě rozšíření výzkumu o další, prve neplánovanou oblast. V takovém případě mu nic nebrání zpracovat nový projekt pro tento další výzkum a znovu předem naplánovat jeho parametry.
33. K popisované situaci ale v posuzovaném případě nedošlo, a tudíž se jedná o úvahy čistě teoretické. Žalobkyně si totiž v rámci předmětných víceletých výzkumných úkolů č. 60 60 10, 15 51 20 a 55 10 12 pro rok 2014 žádné nové výzkumné cíle nestanovila. Z Aktualizace projektové dokumentace k 31. 12. 2013 pro rok 2014 totiž vyplývá, že u výzkumného úkolu č. 60 60 10 si žalobkyně stanovila: „*V roce 2014 bude odzkoušena varianta modelového čerpadla s axiálním rozvaděčem. Současně bude probíhat výroba varianty modelového čerpadla se spirálou a budou zahájeny její zkoušky.*“ Žalobkyně si tedy naplánovala pouze to, že bude pokračovat ve výzkumném úkolu, který měla dle údajů v Koordinačním plánu úkolu RVT pro rok 2013 v plánu ukončit zkouškami v červnu 2013 a závěrečným řízením v září 2013, a to navazující realizační činností (zkoušky, výroba). Obdobně pro výzkumný úkol č. 15 51 20 z Aktualizace projektové dokumentace k 31. 12. 2013 pro rok 2014 si žalobkyně stanovila: „*V roce 2014 bude probíhat ověřování použitelnosti plynové mechanické ucpávky na zkušebně výrobce.*“ Žalobkyně si tedy i v tomto případě naplánovala pouze to, že bude

pokračovat ve výzkumném úkolu, který měla dle údajů v Koordinačním plánu úkolu RVT pro rok 2013 v plánu ukončit zkouškami v září 2013 a závěrečným řízením v listopadu 2013, a to tím, že v r. 2014 prověří plynovou mechanickou ucpávku, jejíž použití mělo být již v roce 2013 prověřeno a zpracovány související výpočty, ještě na zkušebně výrobce. Konečně ani v případě výzkumného úkolu č. 55 10 12 žalobkyně nevytvořila projekt nového výzkumné činnosti a nestanovila si žádný nový výzkumný cíl. Z Aktualizace projektové dokumentace k 31. 12. 2013 pro rok 2014 v oblasti čerpadel pro chemii a petrochemii vyplývá, že si žalobkyně k danému výzkumnému úkolu stanovila: „V roce 2014 bude provedena revize výrobní dokumentace, proběhne výroba spirály, bude řešena použitelnost odlitků oběžných kol, případně bude rozhodnuto o novém dodavateli odlitků.“ Žalobkyně si tedy i v tomto případě naplánovala pouze to, že bude pokračovat ve výzkumném úkolu, který měla dle údajů v Koordinačním plánu úkolu RVT pro rok 2013 v plánu ukončit zkouškami v říjnu 2013 a závěrečným řízením v prosinci 2013, a to opět realizační fází.

34. S (nedůvodnou) námitkou popření možnosti vytvářet víceleté projekty spojila žalobkyně také námitku nekonzistentního přístupu k této otázce (viz bod 20 žaloby), neboť poukázala na skutečnost, že v odst. [60] napadeného rozhodnutí žalovaný nárok na odpočty u některých výzkumných úkolů za rok 2014 uznal, přestože byly zahájeny již v letech 2011 a 2012. Ani tato námitka ale důvodná není. V odst. [60] a násl. napadeného rozhodnutí uvedl žalovaný ty výzkumné úkoly, u nichž na rozdíl od správce daně shledal splnění formálních náležitostí jejich projektů VaV, neboť jako projekty VaV na rozdíl od správce daně akceptoval i další dokumenty, zejména zmíněné „Aktualizace“ a „Koordinační plány“. Zásadní skutečností, jíž se projekty zde uvedených výzkumných úkolů lišily od těch, které žalovaný neuznal, bylo to, že projekty výzkumných úkolů uvedených v odst. [60] napadeného rozhodnutí byly skutečně vytvořeny předem, tj. před tím, než žalobkyně přistoupila k jejich řešení. Tedy, projekty VaV pro výzkumné úkoly, s jejichž řešením započala žalobkyně v roce 2011, vytvořila již v roce 2010, a projekty VaV pro výzkumné úkoly, s jejichž řešením započala žalobkyně v roce 2012, vytvořila v roce 2011. Přístup žalovaného tudíž nebyl nekonzistentní, naopak. Sama skutečnost, že byl určitý výzkumný úkol naplánován na několik let, nebyla pro žalovaného nikdy překážkou k uznání nároku na odčitatelné položky, žalovaný pouze odmítl považovat za splnění formální podmínky prospektivnosti projektu situaci, kdy byl takový projekt zpracován až po zahájení řešení výzkumného úkolu.
35. Lze tedy shrnout, že žalobkyně vytvořila projekty VaV způsobem odpovídajícím požadavkům § 34 odst. 5 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2013 v případě výzkumných úkolů č. 60 60 10, 15 51 20 a 55 10 12 až poté, co tyto výzkumné úkoly začala řešit, nikoli předem. Před zahájením řešení úkolu č. 60 60 10 formulovala žalobkyně cíle své výzkumné činnosti pro celou oblast klasické energetiky jen zcela obecně a souhrnně, a teprve v dokumentech pro rok 2013 vyjádřila cíl tohoto projektu tak, že jej bylo konečně možné označit za *dosažitelný v době řešení projektu a vyhodnotitelný po jeho ukončení*. To však již bylo v rozporu s požadavkem ZDP až poté, co již v roce 2011 zahájila řešení tohoto výzkumného úkolu. V případě výzkumných úkolů č. 15 51 20 a 55 10 12 žalobkyně vytvořila projekty VaV v prosinci 2010 (14. 12. 2010), ačkoli z dalších listin vyplynulo, že řešení těchto úkolů započalo již v lednu, resp. březnu 2010. Opět tedy nebyl plán vytvářen plně pro futuro. Další údaje uváděné žalobkyní k již probíhajícím výzkumným úkolům v dokumentaci pro další kalendářní rok pak již měly jen charakter průběžné dokumentace.

36. Nedůvodný je také požadavek žalobkyně upřednostnit pro daňový subjekt mírnější výklad jazykově dvojznačného ustanovení. Žalobkyně ostatně v této souvislosti žádné dvoj či víceznačné ustanovení ZDP neidentifikovala. Požadavek vyhotovení písemného projektu VaV (plánu) obsahujícího řadu náležitostí předem, tj. před zahájením řešení projektu VaV (výzkumné činnosti) byl v § 34 odst. 5 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2013 formulován zcela jednoznačně (viz také odst. [48] napadeného rozhodnutí).
37. Stran judikатурních odkazů krajský soud uvádí, že žalovaný v napadeném rozhodnutí netvrdil, že by případ žalobkyně byl skutkově zcela shodný s případy řešenými soudy v rozsudcích, z nichž citoval, či na jejichž závěry odkazoval, toliko své dílčí závěry podpořil odkazem na rozhodnutí, v nichž soudy dospěly k témuž výkladu relevantní právní úpravy. Žalovaný tak citací z rozsudku pardubického soudu nevytýkal žalobkyni účelové vytvoření souborných projektů VaV v roce 2010, jak tato dovozuje, nýbrž jen podporoval svůj závěr, že s plánem, jehož vlastností je prospektivnost, nelze následně pracovat. Sdružení výzkumných úkolů do oblastí dle průmyslových oborů, v nichž jsou výrobky žalobkyně nejčastěji využívány (klasická energetika, vodní hospodářství a chemie a petrochemie), je bezesporu logické a činí rozsáhlou výzkumnou činnost žalobkyně přehlednější. Žalovanému je však třeba přisvědčit, že údaje uvedené v prvotních projektech VaV pro jednotlivá průmyslová odvětví jsou natolik obecné, že je samy o sobě, tj. bez konkrétních informací popisujících dílčí výzkumné úkoly, nelze za projekty VaV ve smyslu § 34 odst. 5 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2013 považovat. V odst. [41] až [43] napadeného rozhodnutí žalovaný podrobně a zcela logicky zdůvodnil, jaká zjištění z interní dokumentace žalobkyně (Plánu rozvoje vědy a techniky 2014, Přehledu úkolů PRVT 2014 a Koordinačních plánů úkolů RVT pro r. 2014) jej utvrdila v závěru, že žalobkyně vytvářela projekty VaV samostatně pro jednotlivé výzkumné úkoly – odlišnost cílů jednotlivých projektů, samostatné plánování osobních a věcných nákladů, absence členění těchto výzkumných úkolů do kategorií dle průmyslových odvětví a absence jakýchkoli odkazů na dokumenty z r. 2010.
38. Žalobkyně dále mylně dovozuje, že byl správce daně, resp. žalovaný povinen ustanovit znalce, neboť nebyl sám s to pro absenci odborných znalostí vyhodnotit, zda spolu dílčí výzkumné úkoly žalobkyně souvisejí natolik, aby mohly být spojeny v jediný projekt VaV. Žalovaný zcela správně v odst. [46] a [47] napadeného rozhodnutí uvedl, že posouzení splnění formálních podmínek projektů VaV, zejména určitosti vytyčených cílů výzkumné činnosti, je otázkou právní, jejíž zodpovězení znalci nepřísluší. Zda a které žalobkyni předložené dokumenty obstojí po formální stránce jako písemné projekty VaV, musí vyhodnotit správce daně sám poté, co zjistí jejich obsah. Znalecké zkoumání je v případě posuzování nároků na odečet výdajů na VaV namístě až při posuzování splnění materiální podmínky, tj. přítomnosti ocenitelného prvku novosti a vyjasňování technické nejistoty, nikoli ve fázi posuzování splnění podmínek formálních. K hodnocení materiální podmínky se však žalovaný nedostal.

Výzkumný úkol č. 64 35 10

39. Tento výzkumný nazvala žalobkyně „Vývoj čerpadla 2000-BQDV-2400-36-LW-080“, podřadila jej pod Aktualizaci projektu VaV pro klasickou energetiku k 31. 12. 2013 pro rok 2014 a uplatnila z něj odčitatelnou položku na VaV ve výši 18 237 948,35 Kč.
40. Podle závěru žalovaného projekt výzkumného úkolu č. 64 35 10 nesplňuje formální náležitosti projektu VaV tím, že neobsahuje předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých

letech řešení projektu a dobu jeho řešení, což podrobně rozebral v odst. [77] až [79] napadeného rozhodnutí.

41. Výtka formalistického a nekonzistentního přístupu žalovaného k vyjádření doby řešení projektu v projektu VaV s přesností na měsíce a nikoli dny, není dle krajského soudu opodstatněná. Žalovaný v odst. [62] napadeného rozhodnutí jasně uvedl, že neuvedení doby řešení projektu s přesností na dny je jednou z formálních náležitostí, kterou musí daňový subjekt uplatňující si odčitatelné položky na VaV splnit, současně však vysvětlil, za jakých okolností se rozhodl od nesplnění této náležitosti odhlédnout - v případě, kdy by se jednalo o jediné pochybení, jež by mělo vést k neuznání odpočtů. Naopak v odst. [78] napadeného rozhodnutí zdůraznil, že v případě výzkumného úkolu č. 64 35 10 se o jediné pochybení nejednalo, neboť žalobkyni primárně vytknul nerozplánování nákladů řešení projektu v jednotlivých letech. Pouze a jen z toho důvodu neměl žalovaný důvod u tohoto výzkumného úkolu od uvedené vady také odhlédnout a v důvodech odepření uplatněného nároku jej nezohlednit. Nekonzistentnost ani formalismus tak žalovanému vytýkat nelze.
42. Stran stanovení předpokládaných nákladů v jednotlivých letech žalobkyně namítla, že pro rok 2014 byly stanoveny zcela přesně částkou 2 362 500 Kč v Koordinačním plánu úkolu RVT, a dále zdůvodnila, proč došlo fakticky k násobnému navýšení těchto nákladů až na 18,2 mil. Kč, a zdůraznila, že překročení plánované částky nákladů nemůže mít vliv na závěr o splnění formálních náležitostí projektu dle § 34c (§ 34 odst. 5) ZDP.
43. Krajský soud však nemůže žalobkyni přisvědčit a naopak se ztotožňuje s žalovaným, který v odst. [77] napadeného rozhodnutí popsal zjištění získaná z předložených listin, jež odpovídají obsahu spisu, a přiléhavě uvedl: *„Koordinační plán pro rok 2013 obsahuje dobu řešení tohoto dílčího projektu od 10/2013 do 4/2015 a celkové náklady v částce 2 550 tis. Kč a roční 2 450 tis. Kč. Jestliže odvolatel stanovil plán řešení projektu od 10/2013 do 4/2015, tj. ve třech letech, nelze z výše uvedených dvou číselných hodnot určit, jaké jsou předpokládané výdaje v jednotlivých letech řešení projektu, tj. v roce 2013, 2014 a 2015. V Koordinačním plánu pro rok 2013 jsou uvedeny pouze předpokládané náklady na jeden jednotlivý rok řešení projektu, a to rok 2013. Ke Koordinačnímu plánu pro rok 2014 nelze v této souvislosti přihlídnout, neboť se z povahy věci jedná pouze o následnou průběžnou dokumentaci vyhotovenou během řešení projektu. Z dokumentace vztahující se k roku zahájení daného dílčího projektu tak nelze dovodit předpokládané výdaje ve všech jednotlivých letech řešení projektu. Pochybnosti v této věci vzbuzuje i tvrzení odvolatele, kdy ten v odvolání uvádí celkový rozpočet 3 025 000,- Kč a pro rok 2014 částku 2 550 000,- Kč, avšak tyto hodnoty nekorespondují ani s Koordinačním plánem pro rok 2014, resp. PRVT pro rok 2014, který je součástí spisového materiálu. Odvolatel se tak dovolává něčeho, co nemá oporu ve spise.“*
44. Mnohonásobné překročení plánovaného rozpočtu pro celou dobu řešení projektu pak žalovaný sice konstatoval, avšak neoznačil je za důvod odepření nároku.
45. Námitky jsou tudíž nedůvodné.

Exces a legitimní očekávání

46. Závěrem se krajský soud vyjádří také k námitce uvedené v bodě 18 žaloby. Podle žalobkyně představuje rozhodnutí o neuznání nároků na odčitatelné položky za rok 2014 exces, o čemž svědčí skutečnost, že i přes uplatnění nároků z těchto víceletých projektů v následujících zdaňovacích obdobích, správce daně pro roky 2015 a 2016 ani nezahájil daňovou kontrolu, o čemž má svědčit protokol o místní šetření ze dne 26. 3. 2019.

47. Na tuto námitku reagoval žalovaný ve vyjádření k žalobě velmi podrobně a zcela přiléhavě, přičemž svou repliku podložil úředním záznamem z 12. 4. 2019, č. j. 889479/19/3101-62563-800319. Jelikož se krajský soud s jeho argumentací bezezbytku ztotožňuje, cituje: „žalobce v rámci daňové kontroly předložil správci daně „rekapitulaci nákladů na VaV za rok 2015“, ze které bylo zřejmé, že žalobce ve zdaňovacím období 2015 uplatnil odpočet na VaV ve výši 5.494.742,- Kč, a ve zdaňovacím období 2016 ve výši 4.797.373,- Kč. Na základě této skutečnosti bylo správcem daně dne 26. 3. 2019 provedeno předmětné místní šetření, v jehož rámci bylo zjištěno, že žalobce v roce 2015 realizoval projekty ve výši 12.382.504,17 Kč, když se jednalo o projekty z roku 2014 (a starší), jež nebyly správcem daně při daňové kontrole za zdaňovací období roku 2014 (ze shora uvedených důvodů) uznány, a projekty zahájené v roce 2015. Vzhledem k tomu, že žalobce následně identifikoval projekty, jež byly uplatněny v rámci odpočtu na VaV ve zdaňovacích obdobích 2015 a 2016, přičemž v přiznáních k DPPO za tato zdaňovací období uplatnil odpočet na VaV pouze u projektů zahájených v roce 2015, u kterých správce daně neshledal vady, nebyl vyzván k podání dodatečných přiznání k DPPO, a nebyla zahájena daňová kontrola na DPPO za dotčená zdaňovací období.“ Postup správce daně ve vztahu ke zdaňovacím obdobím 2015 a 2016 tudíž zjevně o žalobkyní tvrzeném excesu při posuzování uplatněných odčitatelných položek u projektů VaV v roce 2014 nesvědčí. Žalobkyně totiž z víceletých projektů, jejichž řešení započala již v předchozích letech, v roce 2015 a 2016 nárok na odčitatelné položky neuplatnila.
48. Žalobkyně dále v závěru bodu 18 žaloby popsala, jak žalovaný zareagoval na její odvolací námitku porušení legitimního očekávání, k čemuž připojila komentář, že ale z judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu vyplývá zákaz libovůle a neodůvodněné nerovného zacházení, což jsou principy, které byly v případě daňové kontroly odpočtů na VaV u žalobkyně porušeny. Žalovaný z formulace uvedené námitky dovodil, že žalobkyně vytýká porušení svého legitimního očekávání ve vztahu k posouzení nároků na odpočty v roce 2014 tím, jak odlišně správce daně postupoval k této otázce v roce 2015 a 2016. V souladu s takto uchopeným vyzněním této námitky pak zcela racionálně poznamenal, že jí nelze přitakat, neboť skutečnost, že za zdaňovací období následující po dotčeném zdaňovacím období 2014 nebyla zahájena daňová kontrola, nemohla porušit tvrzené „legitimní očekávání“ žalobkyně o oprávněnosti uplatnění odčitatelné položky na VaV ve zdaňovacím období roku 2014, neboť (zcela hypoteticky) toto očekávání by muselo žalobkyni vzniknout nejpozději při podání přiznání k DPPO za zdaňovací období roku 2014.
49. Krajský soud uvádí, že pokud žalobkyně skutečně zamýšlela argumentovat způsobem, jaký popsal žalovaný, je jeho protiargumentace zcela přiléhavá a ztotožňuje se s ní. Krajskému soudu samotnému ale není vůbec jasné, co konkrétně žalobkyně žalovanému hodlala vytknout. K takto formulované námitce nezbyvá krajskému soudu než připomenout, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je ovládáno zásadou dispoziční. Obsah, rozsah a kvalita žaloby předurčuje obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za žalobce, jelikož takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, či rozsudky ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95 nebo ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014-20). Jelikož v případě této námitky žalobkyně nepopsala, v čem jí uváděná libovůle žalovaného měla spočívat, nemůže soud nekonkrétní tvrzení žalobkyně jakkoli doplňovat, a tudíž na něj ani podrobněji reagovat. Pouze pro

úplnost odkazuje na odst. [86] napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný srozumitelně a způsobem odpovídajícím jí uplatněné námitce (jejíž podstatou bylo tvrzení žalobkyně, že nevytkl-li jí správce daně nesprávnost jejích postupů při tvorbě projektů VaV již v roce 2011, kdy začala odčitelné položky uplatňovat, vzniklo jí legitimní očekávání správnosti jejího postupu) vysvětlil, že jí žádné dobrozdání o správnosti jejích postupů nedal a kontrola nastupuje zcela logicky vždy ex post s určitým zpožděním, tudíž jí žádné legitimní očekávání nevzniklo.

Podjatost úředních osob

50. Žalobkyně z informace, že Generální finanční ředitelství vypsalo příslib cílové odměny v oblasti neuznaných odpočtů na výzkum a vývoj, automaticky dovodila, že úředníci správce daně měli být pro finanční motivaci z rozhodování vyloučeni, přičemž odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018-113. Krajský soud se však s takovou interpretací závěrů uvedeného rozsudku, dle níž by měla být podjatost úředních osob finanční správy z tohoto důvodu dovozována jaksi en bloc automaticky, neztotožňuje. Takový závěr z rozsudku prvního senátu rozhodně neplyne. Nejvyšší správní soud sice konstatoval, že mechanismus odměn byl zmíněným dokumentem nastaven zcela nevhodně, neuzavřel však, že by z jeho prosté existence bylo možné dovozovat podjatost všech úředních osob v jakémkoliv daňovém řízení. Ostatně ani v tehdy posuzované věci Nejvyšší správní soud takové kasační námitce nevyhověl, pouze zdůraznil, že se jedná o skutečnost závažnou, která by měla být vzata do úvahy při přezkumu činnosti správců daně v daném období.
51. Krajský soud proto v rámci přezkumu procesního postupu správce daně, resp. žalovaného vzal do úvahy i tuto skutečnost, nicméně neshledal existenci skutečností, jež by nasvědčovaly, že by byl postup správce daně, resp. žalovaného motivován jiným způsobem, než snahou o důsledné dodržování ZDP. Postup správce daně, resp. žalovaného a jimi zastávaný právní názor byl, jak je uvedeno výše, založen na interpretaci příslušných ustanovení ZDP korespondující s dosavadní judikaturou.
52. Nadto žalobkyně žádnou konkrétní souvislost mezi „motivačním“ dokumentem Generálního finančního ředitelství ze dne 19. 2. 2016 a průběhem daňového řízení v její věci nespecifikovala, tj. netvrdila, že by namítaný způsob odměňování pracovníků Finanční správy ČR byl v návaznosti na doměření daně v jejím případě uplatněn.
53. S úvahou žalobkyně, doplněnou v odst. 12 repliky k vyjádření žalovaného, krajský soud nesouhlasí. Skutečnost, že žalovaný shledal pochybení v postupu správce daně při hodnocení 9 ze 13 výzkumných úkolů, nesvědčí o tom, že by ve fázi hodnocení formálních náležitostí projektů byl prostor pro subjektivní přístup úředních osob, ani o tom, že správce daně postupoval tak, aby došlo k doměření daně v maximální výši (s vědomím možnosti získání cílových odměn). Zmíněná skutečnost svědčí jen o tom, že správce daně dospěl k příliš restriktivnímu závěru, že při posuzování splnění formálních náležitostí projektu lze vycházet jen ze samotných projektů, zatímco žalovaný, jakožto odvolací správní orgán, dospěl k závěru, že lze tyto náležitosti nacházet i v další dokumentaci, a proto nesprávný právní názor správci dani vytknul a posoudil věc podle právního názoru vlastního. S možností změny odvoláním napadeného rozhodnutí daňový řád v § 116 odst. 1 písm. a) počítá a ze samotné skutečnosti, že se jedná o změnu „ve prospěch“ daňového subjektu, nelze ve vztahu k motivaci úředníků správce daně cokoliv dovozovat. Omyl v právním názoru je eventualita, k níž změna rozhodnutí odvolacím orgánem slouží.

D) Závěr a náklady řízení

54. Jelikož neshledal krajský soud žalobní body důvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
55. Jen pro úplnost krajský soud dodává, že s účinností od 1. 4. 2019 zavedl zákonodárce jako nový nástroj k zabránění zpětného zařazování projektů do výhodného režimu odečitatelných položek na VaV v § 34ba ZDP povinnost daňového subjektu předem správci daně oznámit úmysl odečíst od základu daně odpočet na podporu VaV v souvislosti s realizací projektu VaV zvlášť za každý jednotlivý projekt.
56. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo, neboť plně procesně úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu spisu v tomto soudním řízení žádné náklady přesahující jeho obvyklou úřední činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Olomouc 15. prosince 2021

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu