



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Lukáše Pišvejce a soudců JUDr. Veroniky Burianové a Mgr. Aleše Smetanky ve věci

žalobkyně: **Lias Vintířov, lehký stavební materiál k.s.**
IČ 46882324
sídlem Vintířov 176, 357 35 Vintířov
zastoupená JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 12. 2022, č. j. 46378/22/5200-11433-706478,

takto:

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

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

1. V této věci soud řešil prekluzi práva stanovit daň a oprávněnost uplatnění položek odčitatelných od základu daně na výzkum a vývoj.
2. Žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 12. 2022, č. j. 46378/22/5200-11433-706478 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“) zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 12. 6. 2020, č. j. 656292/20/2407-50522-405131, č. j. 656445/20/2407-50522-405131 a č. j. 656469/20/2407-50522-405131 (dále jen „*dodatečné platební výměry*“). Dodatečnými platebními výměry byla žalobkyni podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*ZDP*“) a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu doměřena daň z příjmů právnických osob (dále jen „*daň*“) za zdaňovací období let 2014, 2015 a 2016 vyšší celkem o částku 863 170 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně v celkové výši 172 634 Kč.
3. Vydání napadeného rozhodnutí předcházely následující průběh daňového řízení. Dne 22. 1. 2018 zahájil správce daně u žalobkyně kontrolu daně za zdaňovací období let 2014, 2015 a 2016. Žalobkyně uplatnila v uvedených zdaňovacích obdobích od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje u celkem 10 projektů výzkumu a vývoje (dále jen „*projekty*“). Správci daně vznikly o odpočtu pochybnosti, a proto žalobkyni dne 2. 5. 2019 doručil výzvu k prokázání skutečností č. j. 586975/19/2407-60561-405005. Dne 10. 6. 2020 doručil správce daně žalobkyni zprávu o daňové kontrole č. j. 643322/20/2407-60561-405005 (dále jen „*zpráva o daňové kontrole*“). Správce daně dospěl u všech projektů mj. k závěru, že v projektech nejsou dostatečně konkrétně uvedeny cíle projektů, dosažitelné v době řešení projektů a vyhodnotitelné po jejich ukončení, ani způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků a že žalobkyně neprokázala vedení oddělené evidence nákladů projektů.
4. Proti dodatečným platebním výměrám podala žalobkyně odvolání. V odvolacím řízení byly k návrhu žalobkyně provedeny výslechy osob podílejících se na řešení projektů - Ing. M. K. a Ing. M. K. (dále jen „*svědci*“). V bodě 143 napadeného rozhodnutí žalovaný shrnul, že žalobkyni neuznal odpočet na dani z důvodu, že žalobkyně neprokázala naplnění formálních požadavků kladených na projekty dle § 34 odst. 5 ZDP ve znění platném do 31. 12. 2013 a § 34c odst. 1 ZDP ve znění platném od 1. 1. 2014 a vedení oddělené evidence nákladů v souladu s § 34 odst. 4, resp. § 34b odst. 1 ZDP.

II.

Žaloba

5. Žalobkyně žádala, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
6. V prvním okruhu žalobních námitek (bod 4 a odst. III žaloby) žalobkyně uvedla, že napadené rozhodnutí bylo vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Žalobkyně tvrdila, že lhůta pro stanovení daně uplynula dnem 1. 7. 2022, avšak napadené Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

rozhodnutí jí bylo doručeno až dne 19. 12. 2022. Žalobkyně nesouhlasila s argumentací žalovaného odkazující na § 38r odst. 2 ZDP ve spojení s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020-40, publ. ve Sb. NSS pod č. 4056/2020 (dále jen „rozsudek BOHEMIACHLAD“). Podle žalobkyně činila základní délka lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu 3 roky, přičemž běh lhůty může být podle § 148 odst. 2 až 5 daňového řádu zastaven či přerušen maximálně na délku 10 let. Ustanovení § 38r odst. 2 ZDP podle žalobkyně představuje *lex specialis* k ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu, v jehož důsledku dochází k prodloužení původní lhůty pro stanovení daně - jeho charakter je totožný jako charakter ustanovení § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu, která též prodlužují základní lhůtu pro stanovení daně zakotvenou v odstavci prvním. Z toho žalobkyně dovodila, že lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2013 (vznik daňové ztráty) a zdaňovací období let 2014 – 2018 (období, ve kterých bylo možné daňovou ztrátu uplatnit) se řídila lhůtou pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2018. Zahájení daňové kontroly založilo dne 22. 1. 2018 běh nové tříleté lhůty pro stanovení daně, a proto poslední den lhůty připadl na den 22. 1. 2021. Jelikož dodatečné platební výměry byly vydány v mezích § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, prodloužila se lhůta pro stanovení daně o 1 rok na 22. 1. 2022. Jelikož žalobkyně v roce 2013 vykázala daňovou ztrátu, v důsledku § 38r ZDP konec základní lhůty pro stanovení daně připadl na den 1. 7. 2022, avšak podle § 148 odst. 3 daňového řádu zahájením daňové kontroly základní lhůta svůj běh ukončila a na její místo nastoupila lhůta nová, i když měla končit dříve než lhůta základní. V posuzované věci uplynula jak základní lhůta vázaná na § 38r ZDP (kdy lhůta pro stanovení daně končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, ve kterém bylo možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit), tak lhůta nová, vázaná na zahájení daňové kontroly. Podle žalobkyně je východisko rozsudku BOHEMIACHLAD nesprávné a nelogické – žalobkyně odkázala na závěry doktríny (Lichnovský, O., Ondříšek, R., Nováková, P., Kostolanská, E., Rozehnal, T. Daňový řád. Komentář. 4. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 616). Výklad žalovaného založený na rozsudku BOHEMIACHLAD nemůže podle žalobkyně obstát, jelikož jde proti smyslu a účelu dané právní normy a způsobuje vysokou míru právní nejistoty na straně daňových subjektů. Podle žalobkyně zná zákon pouze jedinou lhůtu, a tou je lhůta tříletá. V případě přerušení původní lhůty tak běží nová tříletá lhůta, a to i v situaci, pokud byla původní lhůta např. ve vazbě na ustanovení § 38r ZDP delší. Pro opětovné prodlužování celkové délky nové lhůty (tedy i fakticky prodlužování přípustné doby trvání daňové kontroly) není podle žalobkyně žádná zákonná opora, jakož ani logický důvod. Smyslem a účelem speciální úpravy lhůty pro stanovení daně dle § 38r ZDP bylo totiž umožnit správci daně po delší dobu (v kontextu možného uplatnění daňové ztráty) zahájit daňovou kontrolu, nikoli však již zahájenou daňovou kontrolu znovu prodlužovat nad rámec standardní lhůty tříleté. Žalobkyně poukázala na to, že pokud by u zdaňovacích období postižených aplikací tohoto ustanovení byla počítána délka základní lhůty pro stanovení daně od jejího původního začátku do skončení běhu lhůty za poslední zdaňovací období, ve kterém je možné ztrátu uplatnit, jak činí žalovaný, došlo by ke vzniku paradoxní situace - nejstarší období totiž budou mít nejdelší lhůty pro stanovení daně, zatímco nejmladší období budou mít lhůtu pro stanovení daně nejkratší, kdy takový postup je v rozporu s judikaturou, na kterou se sám rozsudek BOHEMIACHLAD odkazuje (konkrétně rozsudek ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019–48, publ. pod č. 4023/2020 ve Sb. NSS, ve kterém Nejvyšší správní soud odmítl tzv. „řetězení“ lhůt v případě uplatnění daňové ztráty, a jeho bod 23). Právní nejistotu tak na straně žalobkyně zakládá mimo jiné skutečnost, že tři zdaňovací období, jejichž kontrola byla zahájena a probíhala společně, mají mít diametrálně odlišnou délku lhůty pro stanovení daně, což Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

může mít vliv na možnosti její procesní obrany. Uplatněná konstrukce navíc neřeší situaci, kdy dojde k prodloužení lhůty pro stanovení daně za poslední období uplatnitelnosti ztráty (rok 2018), dle jeho lhůty se mají řídit i období předchozí. Žalobkyně kladla otázku pro případ, že bude lhůta pro stanovení daně za toto období prodloužena například zahájením daňové kontroly, jaký to bude mít vliv na délku základní lhůty pro stanovení daně, která se jím má údajně řídit, dále zda se bude lhůta *ex post* prodlužovat, a to i za předpokladu, že už došlo k zahájení daňové kontroly za některé z prostředních období s tím, že došlo k obnovení například šestileté lhůty, tedy stane se tato lhůta *ex post* osmiletou. Podle žalobkyně citelné prodloužení prekluze díky extenzivnímu výkladu rozsudku BOHEMIACHLAD aplikovanému žalovaným vede ve výsledku k tomu, že žalovaný začal plošně jím vedená daňová řízení s takovouto prodlouženou prekluzí dlouhodobě neřešit, potažmo na mnoho let účelově odsouvat - žalovaný tak zcela vyprázdnil smysl a účel prekluze a jeho postup proto nezasluhuje ochrany. Žalobkyně dále odkázala na věc zdejšího soudu sp. zn. 55 A 65/2022 a nálezy Ústavního soudu ze dne 11. 1. 2007, sp. zn. II. ÚS 493/05. Též požadovala aplikaci zásady *in dubio mitius*, kdy ve prospěch daňového subjektu je výklad, že ustanovení § 38r odst. 2 ZDP nemění délku základní lhůty pro stanovení daně, ale jen ji prodlužuje, přičemž dojde-li k zahájení daňové kontroly, obnoví se běh základní lhůty tříleté.

7. Předmětem druhého žalobního bodu (odst. VII žaloby) byl nesouhlas žalobkyně se závěrem žalovaného, že neprokázala dosažitelnost v projektech uvedených cílů v rámci projektu a jejich vyhodnotitelnost po jeho ukončení. Podle žalobkyně žalovaný smísil posouzení formální a materiální stránky projektu, kterou je právě následné posuzování toho, zda daný cíl skutečně byl dosažitelný a vyhodnotitelný. Otázka dosažitelnosti a vyhodnotitelnosti cílů projektů (hodnocení existence ocenitelného prvku novosti a/nebo technických nejistot) je otázkou odborného, technického charakteru, která může a má být posuzována až v rámci řešení materiální stránky projektu za pomoci ustanoveného znalce, nikoli v rámci pouhého zhodnocení naplnění formálních podmínek, což vyplývá i z kapitoly 2 Pokynu D-288 Ministerstva financí ČR ze dne 3. 10. 2005, č. j. 15/96003/2005-151 (dále jen „Pokyn D-288“). Daňové orgány měly proto k hodnocení těchto odborných otázek přizvat znalce. Ve vztahu k bodu 127 napadeného rozhodnutí žalobkyně zdůraznila, že důkazní řízení bylo v dané fázi daňové kontroly vedeno pouze ve vztahu ke splnění formálních podmínek pro uplatnění odpočtu. Žalovaný proto stěží může žalobkyni vytýkat, že nedoložila důkazní prostředky týkající se materiální stránky projektu (hodnocení a dosažení cílů výzkumně-vývojové činnosti), vyžadující odborné posouzení znalce, na jejíž hodnocení s ohledem na odmítnutí projektu pro nesplnění formálních podmínek vůbec nedošlo.
8. Ve třetím žalobním bodě (odst. VI žaloby) žalobkyně namítla, že stanovila v projektu řádně způsob kontroly a hodnocení průběhu řešení a dosažených výsledků projektu. Žalobkyně za účelem prokázání naplnění formální podmínky doložila kromě samotného projektu také zápisy z porad vývojových týmů a na ně navazující protokoly o provedených zkouškách, laboratorní deníky a další technickou dokumentaci. Žalovaný však tyto důkazy nevyhodnotil v jejich souhrnu a dospěl k závěru, že zápisy z porad nepředstavují dostatečný důkaz o provádění průběžných kontrol a vyhodnocování projektu. Zápisy z porad se však, vedle doložených protokolů ze zkoušek či laboratorních deníků a další technické dokumentace a svědeckých výpovědí, týkaly prokázání toho, že kontrola a hodnocení fakticky probíhaly, tj. že porady probíhaly a dílčí úkoly byly plněny, tudíž jde o materiální stránku projektu. Formální stránka byla naplněna tím, že v projektu postup kontroly a hodnocení byl uveden. Skutečnost, že žalobkyně doložila Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

také tyto další důkazní prostředky, pak pouze podtrhuje pravdivost a správnost informací v projektu. Správce daně však pro vyhodnocení těchto další důkazních prostředků potřeboval odborné znalosti, kterých se mu nedostávalo a bylo na místě k jejich vyhodnocení přizvat znalce, nikoli je pouze paušálně odmítnout (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119). Podle žalobkyně by pro posouzení materiální stránky projektů, tj. posouzení průběhu řešení projektů včetně hodnocení dosažených výsledků, měly být významné primárně důkazy spíše technické povahy (protokoly ze zkoušek či laboratorní deníky, nikoli zápisy z porad jako dokumenty spíše administrativně-organizačního charakteru). Žalovaný nehodnotil důkazy v jejich souhrnu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005-60) a vázal nárok na odpočet např. na stylistickou a obsahovou dokonalost zápisů z porad. Z dokazování vyplynulo, že projekty vymezovaly způsob, jakým bude kontrola a hodnocení průběhu a výsledků projektů probíhat, a to, že kontrola a hodnocení projektů byla v souladu s projekty také realizována. Splnění formální náležitosti je přitom prokázáno doložením projektu. Při prokazování toho, že skutečně docházelo ke kontrole a hodnocení řešení projektu, byla předmětem skutečná činnost vývojového týmu a doložená technická dokumentace, bez ohledu na to, zda na ni bylo odkazováno v zápisech z porad či nikoli. Reálné provádění dílčích kroků projektu a jejich kontrola a vyhodnocování jsou totiž vzájemně propojené. Daňové orgány vztáhly na formální stránku projektu požadavky přesahující zákonný rozsah v rozporu s čl. 11 odst. 5 LZPS a zásadou *nullum tributum sine lege*. Pokud by zákonodárce skutečně zamýšlel, aby v projektu bylo podrobně specifikováno kdo, kdy a jak bude kontrolu provádět, bezpochyby mohl tyto náležitosti vymezit přímo v rámci ZDP. I obecnější vymezení způsobu kontroly a hodnocení v rámci projektu není jakkoli nesprávné - přitom je třeba vždy posuzovat v návaznosti na skutečně provedené kontroly a hodnocení, zda uvedená formální náležitost byla splněna (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 24. 1. 2019, č. j. 30 Af 5/2017-61). Žalobkyně prokázala, že nastavená pravidla hodnocení a kontroly byla dodržována, svědci popsali, jaké kontroly a hodnocení byly v průběhu řešení projektu realizovány, doložené zápisy z porad vývojového týmu, protokoly o provedených zkouškách, laboratorní deníky a další technická dokumentace prokázaly testování a navazující úpravy. Žalobkyně prokázala, že skutečně prováděla průběžné kontroly a hodnocení projektů. O splnění dokonce nejen formálních požadavků kladených na projekt dle ZDP, ale i faktickém naplnění (tj. realizaci) kontroly a hodnocení daných projektů, nelze podle žalobkyně pochybovat. V bodě 39 žaloby žalobkyně dále namítla, že přestože je otázka míry obecnosti předpokládaného výsledku, faktického naplnění vyhodnotitelnosti cílů a celkového zhodnocení výsledků projektu součástí až hodnocení materiální stránky projektu podle kapitoly 2 Pokynu D-288, žalovaný hodnotil v bodě 117 napadeného rozhodnutí v rámci posouzení formálních podmínek, zda a jak kontrola v průběhu řešení projektu probíhala, a uzavřel, že žalobkyně neprokázala skutečné provádění kontrol.

9. Čtvrtým žalobním bodem byly daňovými orgány nesprávně shledané vady oddělené evidence nákladů uplatněných v rámci odpočtu (odst. V žaloby), která byla podle žalobkyně přehledná a průkazná, kdy daňové orgány neposuzovaly důkazní prostředky v jejich souhrnu a na žalobkyni kladly požadavky nad rámec zákona. Žalovaný v rozporu s § 8 odst. 1 věta druhá daňového řádu neposoudil důkazní prostředky předložené žalobkyní v jejich souhrnu. Náklady byly žalobkyní v průběhu realizace projektu kalkulovány a evidovány tak, že daňové orgány měly možnost ověřit si, že náklady byly v rámci odpočtu uplatněny ve správné výši, což je účelem vedení oddělené evidence. K evidenci

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

odpracovaného času žalobkyně uvedla následující. Ze seznamu zaměstnanců, kteří se podíleli na řešení projektů, a měsíčních přehledů času stráveného těmito zaměstnanci na řešení toho kterého projektu bylo zřejmé, kolik času strávil ten který zaměstnanec řešením projektů v daném měsíci. Pracovní náplně jednotlivých zaměstnanců prokázaly, jakou činnost tito zaměstnanci vykonávali bez ohledu na to, zda zaměstnanec pracoval na projektu či nikoli - pochybnosti žalovaného o tom, jaká práce byla tím kterým zaměstnancem na projektu prováděna (viz bod 87 napadeného rozhodnutí), byly proto nedůvodné. Mzdové listy zaměstnanců prokázaly, jak vysoký mzdový náklad představoval čas daného zaměstnance zaznamenaný v měsíčním přehledu stráveného času. Takto vedená oddělená evidence osobních nákladů (zahrnující další, žalobkyní v bodě 53 žaloby nespecifikované, dokumenty) vyhověla smyslu dané právní úpravy, tj. požadavku na oddělitelnost nákladů uplatňovaných v rámci odpočtu od ostatních nákladů, když zajistila, že do odpočtu byly zahrnuty pouze ty osobní náklady, které byly prokazatelně vynaloženy na realizaci projektů, a nikoliv na ostatní nevývojovou činnost. Z doložených dokladů bylo zřejmé, (i) kdo na projektu pracoval, (ii) kolik času řešením projektu strávil, (iii) co bylo jeho náplní práce a (iv) jaká byla jeho odměna za vykonávanou práci, proto byla evidence nákladů dostatečně jasná a průkazná. Žalobkyně poukázala na to, že podle Nejvyššího správního soud musí být evidence posuzována z hlediska svého účelu (viz rozsudek ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016-51), kdy akceptoval i takovou evidenci, kde osobní náklady byly stanoveny podílem pracovní doby věnované u určených zaměstnanců realizaci projektu, tj. fakticky kvalifikovaným odhadem - tím spíše proto musí obstát způsob vedení oddělené evidence nákladů žalobkyně. Z výpovědi svědků žalobkyně dovodila, že evidence času stráveného řešením projektů byla vedena odděleně od ostatních nákladů a že správce daně i žalovaný měli k dispozici i další důkazní prostředky, ze kterých bylo možné správnost nákladů uplatněných v rámci odpočtu ověřit. Podkladem pro vznik tabulek s měsíční evidencí byly průběžně vedené evidence odpracovaných hodin řešitelů na projektech. Vedení mzdových nákladů za jednotlivé měsíce je zcela běžné. Žalovaný neměl pochybnosti o věrohodnosti svědeckých výpovědí. Ač svědecká výpověď nemůže nahradit doložení evidence nákladů, evidence však doložena byla a svědecká výpověď toliko doložila, jak tato evidence vznikala a že podklady pro vyhotovení měsíční evidence nákladů byly shromažďovány průběžně. Žalobkyně s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2019, č. j. 1 Afs 429/2018-41, publ. ve Sb. NSS pod č. 3977/2020, uvedla, že žalovaný neoprávněně rozporoval zahrnutí listopadových odměn do nákladů uplatněných v rámci odpočtu, přestože se kasační soud vyjádřil ve prospěch uplatnitelnosti náhrady za dovolenou v rámci odpočtu. Nejvyšší správní soud výslovně citoval Manuál Frascati a zde obsažené náklady na odměny či jiné příspěvky - s vyplacenými odměnami by proto mělo být zacházeno stejným způsobem jako s dovolenou. Ve vztahu k evidenci materiálu žalobkyně uvedla, že doložila kalkulaci nákladů s ohledem na složení receptur prokazující, jaký materiál a v jakém množství byl pro řešení projektu použit, dále prvotní doklady a výdejky materiálů dokládající, že daný materiál měla žalobkyně k dispozici, a vysvětlila, jakým způsobem byl materiál v rámci účetnictví evidován. Tyto skutečnosti ve svém souhrnu prokázaly, jakým způsobem byla oddělená evidence nákladů na materiál vedena a že v rámci odpočtu byly uplatněny pouze takové náklady na materiál, které byly vynaloženy v rámci řešení projektů. Podle žalobkyně výpovědi svědků spolu s ostatními důkazními prostředky prokázaly, že materiálové náklady vynaložené na řešení projektů byly evidovány odděleně. Obdobné námitky směřovala žalobkyně na oddělenou evidenci odpisů majetku, kde byly doloženy účetní doklady a soupisy majetku obsahující označení odpisovaného majetku, výši odpisů či koeficient využití daného majetku v rámci projektu. V bodě 41 Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

žaloby dále žalobkyně namítla, že byly nesprávné i požadavky daňových orgánů ve vztahu k evidenci nákladů, neboť zákon nestanoví, v jakých intervalech mají být náklady evidovány. Pokud se tedy žalobkyně rozhodla evidovat náklady v evidenci na měsíční bázi, neporušila formální podmínky. Stejně jako neuchování podkladových materiálů (průběžné denní záznamy) pro následné zpracování měsíční evidence nemohlo podle žalobkyně představovat porušení formálních podmínek, kdy na ni takto žalovaný kladl zjevně nepřiměřené důkazní břemeno.

10. Soud dodává, že bod 5 a odst. IV žaloby neobsahovaly žádnou *konkrétní* skutkovou či právní argumentaci, která by vyvracela důvody napadeného rozhodnutí. Jde o konstatování obsahu napadeného rozhodnutí, obecná tvrzení o splnění povinností ze strany žalobkyně a obecná konstatování nesprávnosti postupů žalovaného či obecná právní východiska žalobkyně. Např. v bodě 36 a 38 žaloby žalobkyně uvedla, že jí daňové orgány kladly k tíži nedoložení důkazních prostředků, aniž je zřejmé, o jaké důkazní prostředky má jít, resp. nesprávně požadovaly náležitosti projektů, aniž by uvedla, o jaké náležitosti mělo jít. Jelikož nešlo o konkrétní tvrzení, z nichž by bylo možno zjistit, z jakých *konkrétních* skutkových nebo právních důvodů považuje žalobkyně napadené rozhodnutí za nezákonné, soud tyto pasáže nepovažoval za žalobní body a v tomto rozsudku je nevyporádával, neboť tvrzení uvedená ve specifikovaných pasážích žaloby jsou formulována zcela obecně a bez tvrzené návaznosti na skutkové okolnosti projednávaného případu. Stejně soud postupoval i v případě žalobních spekulací o motivaci postupů daňových orgánů (např. třetí věta bodu 34 žaloby). Soud dodává, že „*míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod, byť i vyhovující, obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta*“ (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS). Soud odkazuje i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. [2 Azs 92/2005 – 58](#), publ. pod č. 835/2006 Sb. NSS: „*Žalobce je též povinen vyličit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami.*“

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

11. Žalovaný s odkazem na odůvodnění napadeného rozhodnutí k jednotlivým žalobním námitkám uvedl následující.
12. Žalovaný vyloučil prekluzi práva stanovit daň odkazem na rozsudek BOHEMIACHLAD s přihlédnutím ke specialitě § 38r odst. 2 ZDP, který určuje konec lhůty pro stanovení daně a nestanovuje pravidla pro její prodloužení, přerušení či stavění. Interpretace žalobkyně by podle žalovaného fakticky vedla ke zkrácení lhůty pro stanovení daně, a to v rozporu s účelem sporných ustanovení ZPD, jímž je poskytnout dodatečný prostor pro provedení daňové kontroly. Poukázala-li žalobkyně na to, že lhůta skončí dříve u pozdějších zdaňovacích období, pominula, že k přerušení běhu lhůty pro stanovení daně nemusí dojít ve vztahu k různým zdaňovacím obdobím současně. Žalovaný poukázal na to, že žalobkyně odkazuje na doktrínu, jejímž autorem je její právní zástupce. Žalovaný Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

uvedl, že v řízení vedeném u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 55 A 65/2022 zástupce žalobkyně uplatnil obdobné argumenty, ale žaloba ve věci nezákonného zásahu byla odmítnuta.

13. Žalovaný zdůraznil, že splnění náležitostí projektové dokumentace je nutno odlišovat od toho, zda žalobkyně skutečně vykonávala činnosti mající definiční znaky výzkumu a vývoje. Posouzení dodržení formálních náležitostí projektu není otázkou technického charakteru, ke které by bylo zapotřebí odborných znalostí, ale jedná se o obecnou metodologii tvorby projektové dokumentace. Žalovaný nepovažoval marginální pochybení v PSČ za doklad nedůslednosti žalobkyně při zpracování projektové dokumentace, ani ho nijak nezveličoval. Jen žalobkyně nepřipustně zaměňuje formální a materiální stránku projektu, neboť žalovaný pro nedostatky v projektové dokumentaci materiální stránku projektu nehodnotil, jelikož nebylo lze určit, čeho zamýšlela žalobkyně výzkumně vývojovou činností dosáhnout a jak chtěla postup a výsledky této činnosti kontrolovat a hodnotit, kdy ani nevedla oddělenou evidenci výdajů, a proto nebylo lze zjistit, jaké výdaje za tím účelem vynaložila.
14. V projektové dokumentaci nebyl formulován cíl, který by bylo možné podrobit zkoumání jeho dosažitelnosti a aby bylo možné ověřit jeho vyhodnotitelnost po skončení projektu. Žalobkyně tím nedala správci daně příležitost pro věcné posouzení, zda se jedná o činnost výzkumu a vývoje. Žalovaný příkladmo odkázal na cíl projektu Dlažba Diana XXL (*nižší hmotnost*), kde nebyla uvedena žádná výchozí hmotnost, jejíž snížení mělo být dosaženo. Dále u cíle *odolnost vůči vnějším vlivům - mráz, střídání teplot* žalobkyně neuvedla, o jaké konkrétní cílové a výchozí teploty se jedná. Naplnění takových cílů objektivně nelze ověřit, neboť z jejich obecné formulace vůbec nevyplývá, co konkrétně by výsledkem výzkumné a vývojové činnosti mělo být. K takovému posouzení není potřeba odborných znalostí, které by byly zapotřebí pro ověření, zda lze cíle dosáhnout, nebo zda lze cíl považovat za vývoj ocenitelného prvku novosti či odstranění technické nejistoty. Jestliže však konkrétní cíl nevyplývá z projektové dokumentace, nelze jej po této stránce ani hodnotit. Pokud navíc způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků jako další náležitost projektu představuje rovněž pouze obecné formulace bez reálného obsahu, nelze posoudit ani to, zda lze tímto způsobem dosažení cílů vyhodnotit, ani nelze ověřit, zda žalobkyně adekvátní kontrolu reálně prováděla.
15. Způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu je nutno vymezit způsobem, který jednak umožní učinit závěr o tom, že jejich prováděním bude možné ověřit skutečnou realizaci a výsledky projektu ve vztahu ke stanoveným cílům a plánům, a zároveň umožní správci daně ověřit, zda byly kontrola realizace projektů a hodnocení jejich výsledků daňovým subjektem skutečně prováděny. Žalobkyně se však toliko omezila na užití obecných frází, z nichž není patrné kdo, jakým způsobem, jakým postupem či v jakých časových intervalech bude kontrolu a hodnocení provádět, na základě jakých kritérií bude provádění projektu výzkumu a vývoje z jeho strany hodnoceno, ani co by bylo možné považovat za úspěšnou realizaci projektu. Posouzení těchto náležitostí nevyžadovalo odborné znalosti. Žalobkyně totiž obecně uvedla, že si udělá průzkum trhu, uspořádá několik porad a případné výrobky otestuje v provozu a v laboratoři. Přesto správce daně prověřoval, zda žalobkyně na základě svého obecného popisu přece jen neprováděla průběžnou kontrolu a hodnocení řešení projektu způsobem, který by bylo možné považovat za adekvátní. Jakkoli by pro odepření odpočtu zcela postačovaly nedostatky projektové dokumentace, považoval správce daně za podstatné ověřit, jakým způsobem žalobkyně reálně kontrolu a hodnocení řešení projektu prováděla a jaký měla tato činnost vazbu na projektovou dokumentaci. Žalovaný přisvědčil závěru správce daně, že žádné Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

kontrolní či hodnotící činnosti s vazbou na projektovou dokumentaci ze strany žalobkyně nebyly prováděny. Žalobkyně jako obecné vymezení způsobu kontroly a hodnocení projektů výzkumu a vývoje v projektové dokumentaci stanovila, že ty budou probíhat na pravidelných poradách vývojového týmu, ze kterých budou pořízeny zápisy. Z těchto zápisů však nebylo zřejmé, že by jakákoli kontrola a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků byly předmětem uvedených porad. Svědci pouze potvrdili konání pravidelných porad pracovního týmu a vyhotovení zápisů z těchto porad. Zápisy však byly velmi stručné a neobsahovaly žádné podrobné informace o tom, že byly projekty průběžně kontrolovány, ani to, zda byly nějakým způsobem vyhodnocovány. Odkazy na technickou dokumentaci a laboratorní protokoly nejsou případné, protože se netýkají způsobu, jakým vymezila žalobkyně kontrolní a hodnotící mechanismy v projektové dokumentaci. Žalovaný setrval na závěru, že žalobkyně neprokázala, že prováděla kontrolu a hodnocení řešení projektů alespoň způsobem obecně stanoveným v projektové dokumentaci.

16. Žalobkyně měla evidovat výdaje na projekt odděleně, byla povinna prokázat, jaké náklady vynaložila výlučně na realizaci projektu. Pokud žalobkyně tvrdila, že mzdové a materiálové výdaje řádně zaúčtovala a správci daně poskytl podklady, ze kterých bylo možné vynaložení nákladů souvisejících s výzkumem a vývojem odvodit, popřela tím, že by výdaje na výzkum a vývoj evidovala odděleně. Úkolem správce daně přitom není, aby propojoval jinak nesouvisející dokumenty a dovozoval z nich formální a obsahové náležitosti projektů výzkumu a vývoje. Tvzení, že předmět činnosti zaměstnanců na projektu byl shodný s jejich pracovní náplní, nevypovídá nic o tom, co konkrétně tito zaměstnanci vykonávali v rámci projektu. Šlo o to, že aby mohly být mzdy zároveň uplatněny alespoň v poměrné výši také jako odpočet na vědu a výzkum, musela by žalobkyně prokázat jejich přímou souvislost s konkrétní činností na určitém projektu, kdy tato souvislost nevyplývala ani z obecně vymezené náplně jejich práce, ani ze mzdových listů zaměstnanců. Měsíční přehledy odpracovaného času neosvědčily, na jakém projektu konkrétně a v jakém rozsahu se měli zaměstnanci podílet. Vedení oddělené evidence nenaplnuje tvrzení, že se zaměstnanec věnoval část pracovní doby projektu a správce daně si má tento počet hodin propojit s poměrnou výší mzdy zaměstnance a jeho obecně vymezenou náplní práce. Žalovaný se neshodl s žalobkyní, že je nepochybné, že podkladem pro vznik tabulek s měsíční evidencí byly (nepředložené) průběžně vedené evidence odpracovaných hodin řešitelů na projektech výzkumu a vývoje, byt svědci vedení takové evidence potvrdili. Z předložených podkladů nevyplývalo, kdo, co konkrétně a jak dlouho na výzkumné a vývojové činnosti vlastně dělal, a proto nebylo možné ověřit, zda a případně v jakém rozsahu činnost jeho zaměstnanců souvisí s možnou činností v rámci výzkumu a vývoje, i to, jakou část mzdových prostředků lze uplatnit jako odpočet. K rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016-51, žalovaný uvedl, že vedle požadavků na oddělenou evidenci osobních nákladů bylo na žalobkyni, aby unesla též důkazní břemeno, že evidované osobní náklady byly na projekty též skutečně vynaloženy, tj. že daní zaměstnanci se v tvrzeném rozsahu svého pracovního úvazku skutečně věnovali těmto projektům. Zásadním problémem nebylo to, že žalobkyně evidovala odpracovaný čas na projektech v měsíčních přehledech, ale že z předložených podkladů nevyplývalo, z čeho tyto měsíční přehledy vyplývaly, tedy zda se někteří její zaměstnanci vůbec účastnili práce na těchto projektech, jakým způsobem a v jakém rozsahu - předložené měsíční přehledy tudíž neměly žádný podklad, na základě kterého by bylo možné ověřit, zda se alespoň vzdáleně přibližují realitě. Žalovaný neučinil závěr, že by odměny zaměstnanců nemohly představovat výdaj v rámci projektu, ale že žalobkyně

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

žádnou souvislost mezi nimi neprokázala, a to včetně pohyblivých či mimořádných složek mzdy. Dovolené i mimořádné odměny mohou být považovány i v poměrné části za náklady na výzkum a vývoj pouze za předpokladu, že s prováděnými výzkumnými činnostmi prokazatelně souvisejí (např. nárok na dovolenou vzniká v souvislosti s časem odpracovaným při řešení projektu, nebo je mimořádná odměna vyplacena v souvislosti s účastí na projektu). Žalobkyně však nevedla oddělenou evidenci osobních nákladů s vazbou na projekty způsobem umožňujícím jejich kontrolu a ve vztahu k odměnám žalobkyně výslovně sdělila, že nárůst mzdy je způsoben standardní odměnou zaměstnanců. Není proto důvod považovat předmětné náklady za související s výzkumem a vývojem. Obdobně to platí pro materiálové náklady. Předložený soupis receptur nelze považovat za položkový seznam materiálu použitého v rámci projektů. Výdejky materiálu neobsahovaly údaje, jaká část materiálu měla být spotřebována v rámci řešení projektu a jakou část žalobkyně použila v rámci své běžné ekonomické činnosti. Požaduje-li žalobkyně, aby správce daně porovnal výdejky s recepturami a takto zjistil, jaký materiál mohla žalobkyně použít (nikoli *použila*) při řešení projektů, vyvrací to závěr o vedení oddělené evidence. Na to nic nemění výpovědi svědků, podle nichž byla vedena podrobnější evidence, pokud tato nebyla předložena. Žalobkyně nepředložila ani karty majetku, umožňující ověření, že uplatněné odpisy měly nějakou souvislost s jeho majetkem nebo že byly vypočteny ve správné výši.

17. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV.

Rozhodnutí bez nařízení jednání

18. Vzhledem k tomu, že žalobkyně ve lhůtě jí k tomu soudem poskytnuté výzvou ze dne 9. 2. 2023, č. j. 57 Af 1/2023-34, nevyjádřila svůj nesouhlas s rozhodnutím o věci samé bez jednání a žalovaný s tímto postupem vyslovil výslovný souhlas ve vyjádření k žalobě, rozhodl soud v souladu s ust. § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání.

V.

Posouzení věci soudem

19. V souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Přezkumná činnost soudu dále respektovala dispoziční zásadu vyjádřenou v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 in fine a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, z jakých skutkových či právních důvodů je napadené rozhodnutí správního orgánu nezákonné. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. - takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
20. Žaloba je nedůvodná.
21. Soud předznamenává, že z hlediska soudního přezkumu představují napadené rozhodnutí a dodatečné platební výměry, za jejichž odůvodnění se podle § 147 odst. 3 daňového řádu považuje zpráva o daňové kontrole, jeden celek (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. října 2004, č. j. 5 Afs 16/2003-56).

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

Prekluze

22. Žalobkyně namítla, že jí byla daň stanovena po uplynutí zákonem stanovené lhůty.
23. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky (dále jen „základní lhůta“). Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Daňový řád stanoví, že základní lhůta se *prodlužuje* v případech stanovených v § 148 odst. 2, *přerušuje* v případech stanovených v § 148 odst. 3 a *staví* v případech stanovených v § 148 odst. 4. Byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn (viz přerušování lhůty dle § 148 odst. 3 daňového řádu). Lhůta pro stanovení daně však podle § 148 odst. 5 daňového řádu skončí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.
24. Podle § 34 odst. 1 ZDP lze od základu daně odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.
25. Podle § 38r odst. 2 věty první ZDP (ve znění účinném od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2016) platí, že lze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.
26. Vyčerpávající interpretaci právě citovaných zákonných ustanovení poskytl Nejvyšší správní soud v rozsudku BOHEMIACHLAD. Nejvyšší správní soud se při přijetí dále uvedených závěrů poctivě snažil o vnitřně bezrozporný výklad všech relevantních zákonných ustanovení a za rozhodující měl požadavek na jasné vymezení lhůty pro stanovení daně požadovaný v rozsudku dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019–48, publ. pod č. 4023/2020 ve Sb. NSS (bod 31 rozsudku BOHEMIACHLAD). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že § 38r odst. 2 ZDP je zvláštním doplněním § 148 daňového řádu, nikoli jeho úplným popřením - uvedené ustanovení totiž obsahuje pouze speciální pravidlo pro stanovení konce prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Počátek lhůty pro vyměření daně se stanoví podle § 148 odst. 1 věty druhé daňového řádu, konec lhůty se v případě vykázané daňové ztráty řídí § 38r ZDP, přičemž běh této lhůty může být změněn v případech podle § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu, avšak vždy platí maximální celková desetiletá lhůta stanovená v § 148 odst. 5 daňového řádu (body 32, 33, 34 a 35 rozsudku BOHEMIACHLAD). Úkony podle § 148 odst. 2 až 4 však vyvolávají účinky pouze ve vztahu k tomu období, k němuž se vztahují, nikoli ve vztahu ke všem obdobím provázaným vykázaním daňové ztráty, protože smyslem těchto úkonů je totiž umožnit dokončit řízení ve vztahu k tomu zdaňovacímu období, jehož se týkají, nikoli ve vztahu ke všem obdobím, s nimiž je toto období provázáno na základě možnosti uplatnit daňovou ztrátu (bod 40 rozsudku BOHEMIACHLAD).
27. Popsaná východiska použil soud při posouzení prekluze práva stanovit daň žalobkyni napadeným rozhodnutím.
28. Žalobkyni byla za zdaňovací období roku 2013 vyměřena daňová ztráta, kterou si v souladu s § 34 odst. 1 ZDP mohla od základu daně odečíst ve zdaňovacích obdobích let 2014, 2015, 2016, 2017 a 2018. Proto měla lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období let Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

2014, 2015, 2016, 2017 a 2018 skončit současně se lhůtou pro stanovení daně za rok 2018 (viz § 38r odst. 2 věta první ZDP). Přitom prekluzivní lhůta pro stanovení daně za rok 2018 měla skončit dne 1. 7. 2022 (srov. § 148 odst. 1 věta první a druhá daňového řádu).

29. Prekluzivní lhůta pro stanovení daně za rok 2014 počala běžet dne 1. 7. 2015 (první den lhůty, srov. § 148 odst. 1 věta druhá daňového řádu) a měla dle výše uvedeného skončit dne 1. 7. 2022 (poslední den lhůty). Šlo tedy o lhůtu v délce 2 558 dnů. Avšak lhůta neskončila dne 1. 7. 2022, protože před tímto datem byla zahájena daňová kontrola, a to konkrétně dne 22. 1. 2018. Proto ode dne 22. 1. 2018 začala lhůta v délce 2 558 dnů běžet znovu (viz § 148 odst. 3 daňového řádu) a uplyne dne 23. 1. 2025.
30. Obdobně prekluzivní lhůta pro stanovení daně za rok 2015 počala běžet dne 1. 7. 2016 a měla by dle výše uvedeného skončit dne 1. 7. 2022. Šlo tedy o lhůtu v délce 2 192 dnů. Avšak lhůta neskončila dne 1. 7. 2022, protože před tímto datem byla zahájena daňová kontrola, a to konkrétně dne 22. 1. 2018. Proto ode dne 22. 1. 2018 začala lhůta v délce 2 192 dnů běžet znovu (viz § 148 odst. 3 daňového řádu) a uplyne dne 23. 1. 2024.
31. Prekluzivní lhůta pro stanovení daně za rok 2016 počala běžet dne 3. 7. 2017 a měla by dle výše uvedeného skončit dne 1. 7. 2022. Šlo tedy o lhůtu v délce 1 825 dnů. Avšak lhůta neskončila dne 1. 7. 2022, protože před tímto datem byla zahájena daňová kontrola, a to konkrétně dne 22. 1. 2018. Proto ode dne 22. 1. 2018 začala lhůta v délce 1 825 dnů běžet znovu (viz § 148 odst. 3 daňového řádu) a uplynula by 21. 1. 2023.
32. Z uvedeného je zřejmé, že napadeným rozhodnutím žalobkyni nebyla stanovena daň za zdaňovací období let 2014, 2015 ani 2016 po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Nebylo důvodu zabývat se případným prodloužením prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 2 daňového řádu, jelikož popsané lhůty pro stanovení daně samy o sobě (bez prodloužení) závěr o prekluzi vylučovaly. Soud v této souvislosti poukazuje na judikaturní závěr, že v případě rozhodných skutečností dle § 148 odst. 2, 3 a 4 daňového řádu může docházet i opakovaně k prodloužení či přerušení nebo stavení prekluzivní lhůty s jediným limitem objektivní desetileté lhůty (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2018, č. j. 6 Afs 386/2017–56, bod 36, nebo ze dne 29. 12. 2022, č. j. 2 Afs 374/2020–42, bod 21). Napadeným rozhodnutím tedy nebyla žalobkyni vzhledem k datu jeho vydání stanovena daň po uplynutí prekluzivní lhůty.
33. K jednotlivým žalobním námitkám dodává soud následující.
34. Žalobkyně tvrdila, že lhůta pro stanovení daně marně uplynula dnem 22. 1. 2022, protože lhůty podle § 38r ZDP byly přerušeny podle § 148 odst. 3 daňového řádu dne 22. 1. 2018 zahájením daňové kontroly, kdy začala běžet základní lhůta, jež byla prodloužena o jeden rok oznámením dodatečných platebních výměrů podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu.
35. Žalobní argumentace zcela popírá výše uvedené závěry rozsudku BOHEMIACHLAD. Přitom ustálená judikatura vrcholných soudů představuje ve svém materiálním rozměru právní normu (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005–86, č. 1764/2009 Sb. NSS, bod 57, nebo recentní rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2023, č. j. 8 Afs 92/2022–239, bod 67). Nejvyšší správní soud podle § 12 odst. 1 s. ř. s. jako vrcholný soudní orgán ve věcech patřících do pravomoci soudů ve správním soudnictví zajišťuje jednotu a zákonnost rozhodování tím, že rozhoduje o kasačních stížnostech. Podle § 22 s. ř. s. vydává Nejvyšší správní soud Sbírku rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, ve které se uveřejňují mj. vybraná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Zveřejnění rozhodnutí ve Sb. NSS následuje Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

teprve po připomínkovém řízení a rozhoduje o něm plénum Nejvyššího správního soudu. Vzhledem k sjednocovací roli Nejvyššího správního soudu, a konkrétně v tomto případě i ke zveřejnění rozsudku BOHEMIACHLAD ve Sb. NSS, zdejší soud respektoval judikaturní závěr vrcholného soudního orgánu na poli správního soudnictví, že přerušením lhůty podle § 148 odst. 3 daňového řádu daňové kontroly začne běžet znovu lhůta stanovená podle § 38r ZDP, a nikoli základní lhůta. Lze dodat, že ústavní stížnost proti rozsudku BOHEMIACHLAD odmítl Ústavní soud usnesením ze dne 22. 9. 2020, sp. zn. I. ÚS 2486/20.

36. Zároveň soud poukazuje na to, že se Nejvyšší správní soud ve věci BOHEMIACHLAD vymezil vůči právní argumentaci tamní stěžovatelky, která je zcela totožná s argumentací žalobkyně, a uvedl, že nelze souhlasit s výkladem, „[v] jehož důsledku by se nakonec obecná lhůta stanovená § 148 odst. 1 daňového řádu stala jakousi „nejspeciálnější“ lhůtou, která by v důsledku zahájení daňové kontroly popřela stanovení konce lhůty v § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Takový závěr o stupňování speciality od § 148 odst. 1 daňového řádu k § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů a nakonec přes § 148 odst. 3 daňového řádu zpět k jeho odst. 1 však z ničeho neplyne a odporoval by i požadavku na přehlednost lhůt, a tedy „jednoznačně definovaný časový prostor“ ve smyslu právě citovaného rozsudku č. 8 Afs 58/2019-48“ (viz bod 23 rozsudku BOHEMIACHLAD). Kasační soud v bodě 24 a 28 rozsudku BOHEMIACHLAD vysvětlil, že by odporovalo smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu, kterým je umožnit prodloužení prekluzivní lhůty v důsledku zahájení daňové kontroly, tj. získání dalšího času, v jehož rámci může být v závislosti na výsledcích daňové kontroly daň správcem daně dodatečně vyměřena, kdyby v důsledku stěžovatelkou prosazovaného výkladu v důsledku úkonu přerušujícího běh lhůty tato lhůta skončila dříve, než kdyby tento úkon nebyl učiněn. Kasační soud dodal, že „[m]ožnost uplatnění daňové ztráty a jejího rozložení do následujících pěti daňových období je určitým dobrodiním zákonodárce, které je však vyvážené zájmem správy daní na tom, aby se výrazně prodloužila i možnost daňové kontroly ve vztahu ke zdaňovacímu období, v němž byla daňová ztráta vykázána a ve vztahu ke zdaňovacím obdobím, ve kterých může být následně uplatněna“ (viz bod 27 rozsudku BOHEMIACHLAD).
37. Nejvyšší správní soud se k těmto úvahovým východiskům přihlásil i v následné rozhodovací činnosti. V rozsudku ze dne 10. 8. 2021, č. j. 10 Afs 3/2020–38, bodě 15, uvedl, že „[u]stanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů dává daňovému subjektu určitou výhodu (možnost uplatnit daňovou ztrátu v několika letech po sobě jdoucích), ale výměnou za to ho po delší dobu vystavuje nejistotě běžící prekluzivní lhůty. Tento vztah mezi výhodou a nevýhodou je podle NSS vyvážený; řešení, které navrhuje stěžovatelka, by naopak mířilo k tomu, aby si daňový subjekt odnesl výhody, nevýhod se zbavil a připravil správce daně o možnost na to reagovat (postavil by ho do situace, v níž by se náhle prekluzivní lhůta ukázala jako již dávno uplynulá, i když takový následek nebylo možné předvídat)“. V rozsudku ze dne 25. 11. 2022, č. j. 10 Afs 453/2021-66, bod 18, Nejvyšší správní soud odkazem na rozsudek BOHEMIACHLAD (viz bod 16 rozsudku) zdůraznil, že posuzování „[p]rekluzivní lhůty může působit přísně, jde o nevyhnutelný důsledek toho, že daňové právo dává poplatníkům možnost odečtu daňové ztráty po dobu pěti zdaňovacích období, ale zároveň umožňuje korekce vlastního původního tvrzení ohledně výše daně, resp. daňové ztráty. Jedině výše uvedená interpretace § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je tak podle NSS „logická, rozumná a ctí právní jistotu“ (7 Afs 191/2021, Magna Lighting Czech, bod 17)“. Nejvyšší správní soud v témže bodě dodal, že záměrem zákonodárce bylo stanovit podstatně delší prekluzivní lhůty, než je běžné, a že nejde o rozdílné zacházení „bez jakéhokoli přijatelného důvodu“ s daňovými subjekty, které vykazaly daňovou ztrátu – současně vyloučil, že „[b]y § 38r odst.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

2 zákona o daních z příjmů připouštěl více možných výkladů ohledně délky prekluzivní lhůty či že by snad pravidla pro její stanovení nebyla transparentní“. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud posuzoval skutkově obdobnou věc a totožnou stížní argumentaci a výslovně uvedl, že „[p]okud jde o otázku, jaká lhůta platí poté, co je v průběhu prekluzivní lhůty podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů zahájena daňová kontrola, NSS odkazuje na již výše cit. věc 9 Afs 81/2020, BOHEMIACHLAD: (...) Právě maximální délka 10 let zde slouží k tomu, aby prekluzivní lhůty (...) nemohly trvat neúnosně dlouho“ (body 19 a 21). Nejvyšší správní soud v bodě 22 rozsudku odmítl i výtku, že vícero lhůt bude po zahájení daňové kontroly pokrývající několik zdaňovacích období trvat a končit různě: Uznal, že nejde o příliš elegantní důsledek, avšak znovu poukázal na brzdu maximální délky lhůty 10 let, která zachytí jinak různorodé konce lhůt.

38. Z výše uvedeného je zřejmé, že vrcholný orgán soustavy správních soudů vyloučil podstatu žalobní argumentace žalobkyně nejen v rozsudku BOHEMIACHLAD, ale i ve své navazující rozhodovací činnosti. Polemika žalobkyně s jeho závěry tedy nemůže být důvodná, byť by i byla opřena o závěry doktríny (bez ohledu na to, kdo je jejím autorem). Nejvyšší správní soud vysvětlil, že jím přijatý výklad § 148 daňového řádu a § 38r ZDP nezpůsobuje právní nejistotu daňových subjektů a je v souladu se smyslem a účelem těchto zákonných ustanovení. Žalobkyni tak nelze přisvědčit, že zákon zná pouze základní lhůtu a že tato základní lhůta se použije v případě přerušení původní lhůty stanovené podle § 38r ZDP. Zákonnou oporou, kterou žalobkyně postrádá, je právě § 38r ZDP, kdy je nutno takto stanovenou lhůtu nechat znovu rozběhnout v případě stanoveném v § 148 odst. 3 daňového řádu, neboť právě tato lhůta byla tímto zákonným ustanovením přerušena. S důsledkem, že v případě žalobkyně mají nejstarší zdaňovací období nejdelší lhůty pro stanovení daně a že tři zdaňovací období, jejichž kontrola byla zahájena a probíhala společně, mají mít diametrálně odlišnou délku lhůty, se Nejvyšší správní soud vypořádal v rozsudcích citovaných v předchozím bodě, kdy vysvětlil, že je to ospravedlnitelné poskytnutím výhody daňovému subjektu spočívající v možnosti uplatnit daňovou ztrátu v několika letech po sobě jdoucích, kdy maximální délka prekluzivní lhůty v trvání deseti let tento důsledek do jisté míry řeší. Argumentovala-li žalobkyně rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019–48, publ. pod č. 4023/2020 ve Sb. NSS, pak právě ten byl argumentační oporou pro závěry kasačního soudu v rozsudku BOHEMIACHLAD (viz bod 23 rozsudku BOHEMIACHLAD). Pro aplikaci zásady *in dubio mitius* tak, jak ji v žalobě požadovala žalobkyně, nebylo v posuzované věci místo, kdy v recentním rozsudku ze dne 25. 11. 2022, č. j. 10 Afs 453/2021–66, citovaném v předchozím bodě, Nejvyšší správní soud explicitně vyloučil, že by zákon připouštěl více možných výkladů ohledně délky prekluzivní lhůty nebo že by pravidla pro její stanovení nebyla transparentní. V odpovědi na hypotetické otázky žalobkyně v žalobě ve vztahu k situaci, kdy by byla zahájena daňová kontrola jen ve vztahu k některým zdaňovacím obdobím provázaným vykázáním daňové ztráty, lze odkázat na bod 40 rozsudku BOHEMIACHLAD, kde kasační soud vysvětlil, že úkon podle § 148 odst. 3 vyvolává účinky pouze ve vztahu k tomu období, k němuž se vztahují, nikoli ve vztahu ke všem obdobím provázaným vykázáním daňové ztráty. Délka daňového řízení či okamžik jeho zahájení nemohly atakovat zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť nemohly mít vliv na závěr, že před vydáním napadeného rozhodnutí lhůta pro stanovení daně neuplynula (s výhradou jejího prodloužení podle § 148 odst. 3 daňového řádu). Závěry rozsudku BOHEMIACHLAD ve vztahu k posuzování prekluzivní lhůty nijak nekolidují s východisky nálezu Ústavního soudu ze dne 11. 1. 2007, sp. zn. II. ÚS 493/05 a nejde ani o žádné svévolné a řádně neodůvodněné prodlužování lhůty pro stanovení daně, jak tvrdí

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

žalobkyně v žalobě. Žalobní odkaz na věc zdejšího soudu sp. zn. 55 A 65/2022 nebyl soudem srozumitelný, protože tato věc se sporné problematiky netýkala. Teprve z vyjádření žalovaného k žalobě soud zjistil, že žalobkyně patrně nemínila věc zdejšího soudu, nýbrž usnesení Krajského soudu v Brně. Vzhledem k tomu, že řízení před Krajským soudem v Brně mělo mít jiný předmět (nezákonný zásah) a nevedlo k vydání meritorního rozsudku (žaloba měla být odmítnuta), nemohlo mít pro posouzení důvodnosti žaloby význam. Žalobkyně v žalobě ostatně ničeho konkrétního k tomuto jinému soudnímu řízení netvrdila.

Odpočet výdajů při realizaci projektů výzkumu a vývoje

39. Ve vztahu k ostatním žalobním bodům považuje soud za vhodné připomenout k nim vztahující se právní úpravu a judikaturu.
40. Podle právní úpravy účinné do 31. 12. 2013 platilo následující. Podle § 34 odst. 4 věty první, druhé, třetí a čtvrté ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2013 lze od základů daně odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů, 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. Pokud vynaložené výdaje (náklady) souvisejí s realizací projektů 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. Podle § 34 odst. 5 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2013 se projektem, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odst. 4, rozumí písemný dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji, a který obsahuje mj. cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení a způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků.
41. Podle právní úpravy účinné od 1. 1. 2014 platilo následující. Podle § 34 odst. 4 ZDP ve znění účinném od 1. 1. 2014 lze od základu daně odečíst odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání. Podle § 34b odst. 1 ZDP ve znění účinném od 1. 1. 2014 se rozumí výdaji vynaloženými na výzkum a vývoj zahrnovanými do odpočtu se rozumí výdaje (náklady), které poplatník vynaložil při realizaci projektu výzkumu a vývoje na 1. experimentální či teoretické práce, 2. projekční a konstrukční práce, 3. výpočty, 4. návrhy technologií, 5. výrobu funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části související s realizací projektu výzkumu a vývoje [písm. a)], jsou výdaji (náklady) na dosažení zajištění a udržení příjmů [písm. b)] a jsou evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) [písm. a)]. Podle § 34c odst. 1 ZDP ve znění účinném od 1. 1. 2014 se projektem výzkumu a vývoje rozumí dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji podle zákona upravujícího podporu výzkumu a vývoje a který obsahuje mj. cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení [písm. c)] a způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků [písm. f)].
42. Popsanou právní úpravu, která ve znění do 31. 12. 2013 i od 1. 1. 2014 nevykazuje v relevantních částech rozdíly, shrnuje soud se zohledněním důvodů napadeného rozhodnutí a předmětu žalobních námitek tak, že žalobkyně byla povinna v daňovém řízení předložit projekt obsahující zákonem stanovené údaje (cíle projektu, které jsou Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení a způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků) a oddělenou evidenci uplatněných výdajů od ostatních výdajů.

43. Splnění podmínky existence písemného projektu splňujícího zákonem stanovené náležitosti, 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 (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2022, č. j. 6 Afs 161/2021 – 57, bod 25, a tam citovaná judikatura).
44. Soud připomíná, že „[o]dpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů je výjimkou ze základního daňového principu, podle něhož lze výdaj (náklad) v základu daně uplatnit u téhož poplatníka pouze jednou (§ 24 zákona o daních z příjmů). O výdaje uplatněné v rámci odpočtu na výzkum a vývoj si totiž poplatník již jednou snížil základ daně a výdaje uplatňuje podruhé podle § 34 odst. 4 téhož zákona. Jedná se tak de facto o daňový bonus. To poplatníka zvýhodňuje oproti jiným subjektům na trhu a poskytuje mu tak konkurenční výhodu. Tato skutečnost již sama o sobě odůvodňuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání oprávněnosti odpočtu. Jde-li 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“ (srov. bod 35 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2022, č. j. 8 Afs 169/2020-56, a tam uvedenou judikaturu).
45. Soud konstatuje, že zákon o daních z příjmů výše uvedenými ustanoveními umožňoval, aby si poplatník daně z příjmů odečetl od základu daně z příjmů až 100% výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období při realizaci projektů výzkumu a vývoje. To znamená, že náklady na výzkum a vývoj mohl poplatník uplatnit dvakrát, jednou jako daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů a podruhé podle § 34 odst. 4 uvedeného zákona jako položku odčitatelnou od základu daně. Je zřejmé, že zákonodárce takto koncipovaným daňovým zvýhodněním chtěl podpořit oblast vývoje a výzkumu. Není nelogické ani zjevně nespravedlivé, že zákonodárce současně stanovil přesné podmínky aplikace popsaného daňového postupu, kdy mezi ně patří existence písemného projektu s poměrně striktními náležitostmi a oddělená evidence výdajů na projekt.
46. Současně platí, že nesplnění i jen jedné z formálních náležitostí projektu má za následek nemožnost uplatnit odpočet na dani, kdy v takovém případě již není třeba zabývat se splněním ostatních zákonných podmínek pro odpočet výdajů na výzkum a vývoj (viz bod 45 rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2022, č. j. 8 Afs 170/2020-49, publ. pod č. 4379/2022 ve Sb. NSS, a tam citovaná judikatura). Přitom absenci formálních náležitostí projektu nelze zhojit podklady, které se týkají jeho vlastní realizace (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2022, č. j. 6 Afs 161/2021–57, bod 32).
47. Z toho v poměrech posuzované věci vyplývá, že nepředložila-li žalobkyně v daňovém řízení projekty se všemi zákonem požadovanými náležitostmi (cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení a způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků) nebo oddělenou evidenci uplatněných výdajů na projekty od ostatních výdajů, žalovaný nepochybil, pokud jí odpočet neuznal za oprávněný. Splnila-li však žalobkyně tyto své povinnosti, nastala další fáze prověřování oprávněnosti daňového odpočtu spočívající v dokazování, kde bylo na žalobkyni, aby prokázala, že konkrétní uplatněný výdaj vynaložila při realizaci projektu. Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

na dosažení zajištění a udržení příjmů. Přitom konkrétní výdaj mohl souviset s realizací projektů pouze zčásti, avšak v takovém případě je možno jako odpočet uplatnit jen tu část výdaje, která s realizací projektů souvisela.

48. Soud nepřisvědčil žalobkyni v její argumentaci přepjatým formalismem daňových orgánů při posuzování formálních náležitostí projektu, který měl spočívat v tom, že správce daně označil nesprávný údaj v poštovním směrovacím čísle sídla žalobkyně v projektu za *nedůslednost při sestavování projektu*. Soud aprobejuje vypořádání obdobné odvolací námitky žalovaným v bodě 138 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný vysvětlil, že správce daně tuto nesrovnalost v projektu sice zjistil, ale ve zprávě o daňové kontrole uzavřel, že to nezakládá důvod pro neuznání nároku na odpočet daně. Nejednalo-li se podle dodatečných platebních výměrů ve spojení s napadeným rozhodnutím o důvod odepření nároku na odpočet, nemůže se hodnocení této otázky projevit v nezákonnosti napadeného rozhodnutí, která by se negativně dotkla právní sféry žalobkyně.

a) cíle projektu

49. V rozsudku ze dne 9. 9. 2021, č. j. 7 Afs 411/2019-54, bodech 39 a 40, Nejvyšší správní soud konstatoval, že písemně vymezené cíle projektu musí být určité, dosažitelné a vyhodnotitelné, přičemž 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. Uvedené náležitosti projektu definuje samotnou výzkumnou a vývojovou činnost (vymezuje její podstatu, budoucí náplň a průběh).
50. V rozsudku ze dne 10. 11. 2022, č. j. 6 Afs 161/2021-57, bod 27, kasační soud vysvětlil s odkazem na judikaturu a doktrínu, 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*. 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.“ V bodě 30 kasační soud dodal, že obecně platí, že cíl projektu nemusí vždy nutně vymezovat „měřitelnou cílovou hodnotu“, pokud výzkumný či vývojový cíl uvedeným způsobem z povahy věci popsat nelze, avšak vždy musí vymezovat, k čemu přesně má výzkumná či vývojová činnost směřovat.
51. Soud tedy konstatuje, že ZDP vyžaduje, aby daňový subjekt v projektu konkrétně objasnil jeho cíle, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení. Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

I laik by měl z takto vymezených cílů projektu pochopit, o co daňový subjekt výzkumem či vývojem usiluje, jakou činností chce toho dosáhnout a jak se bude posuzovat, zda svého cíle dosáhl či nedosáhl.

52. Žalobkyně uplatnila daňový odpočet za zdaňovací období roku 2014, 2015 a 2016 celkem u 10 projektů (srov. bod 4 napadeného rozhodnutí a str. 6 zprávy o daňové kontrole).
53. Správce daně dospěl k závěru, že cíle projektů byly v projektech stanoveny tak, že je nebylo lze vyhodnotit. Předmětem projektu Dlažba Diana XXL byl vývoj velkoplošné dlažby, kdy jeho cíl byl v projektu vymezen jako dlažba s nižší hmotností. Přitom však projekt neobsahoval údaj o žádné výchozí hmotnosti, která by měla být vývojovou činností snížena. Z projektu se tak nedalo zjistit, jaké (z povahy věci měřitelné) hodnoty hmotnosti mělo být vývojovou činností docíleno. Totéž platí o cíli *odolnost vůči vnějším vlivům – mráz, střídání teplot* (srov. str. 23 a 25 zprávy o daňové kontrole). Předmětem projektu Lehký beton byl vývoj izolačního betonu za použití kameniva Liapor, kdy jeho cíl byl v projektu vymezen jako beton s nízkým součinitelem tepelné vodivosti a nízkou objemovou hmotností. Přitom však projekt neobsahoval údaj o výchozích hodnotách, které by měly být vývojovou činností sníženy, příp. o žádných cílových hodnotách, které by měly být vývojovou činností dosaženy. Z projektu se tak nedalo zjistit, jaké (z povahy věci měřitelné) hodnoty hmotnosti mělo být vývojovou činností docíleno (srov. str. 41 a 43 zprávy o daňové kontrole). U zbývajících osmi projektů byla situace obdobná, soud tedy jen ve stručnosti odkazuje na str. 59, 80, 103, 122, 141, 158, 177 a 197 zprávy o daňové kontrole, kde správce daně konstatoval, že projekty neobsahovaly údaj o vyhodnotitelných cílech projektů Zdíci tvarovka M200 (absence údaje o cílové pevnosti tvarovky), Ekogrit II (absence údaje o cílovém čase nutném pro výrobu), Drobné frakce (absence údaje o cílové instalaci nové elektroinstalace a napojení na nový řídicí systém řízení technologie výroby), Protihluková tvarovka – PHT (absence údaje o cílové pevnosti nebo požadavcích na údržbu), Pískový nášlap 2012 (absence měřitelného údaje o bezproblémovosti výroby nebo bezchybném vzhledu povrchu dlažby), Lehký beton – Liapor Mix (absence údaje o cílové pevnosti nebo životnosti), Nové receptury – zdíci tvarovky (absence údaje o cílové pevnosti nebo vzhledu) a Nová drtící linka (absence údaje o cílových parametrech nové drtící linky).
54. Žalovaný v bodech 126, 127, 130 a 131 napadeného rozhodnutí aproboval závěr správce daně, že v projektech vymezené cíle nelze reálně vyhodnotit, neboť projekty neobsahují parametry, umožňující vyhodnocení, zda bylo cílů dosaženo. V absenci dosažitelných a vyhodnotitelných cílů v projektech žalovaný spatřoval nesplnění formálních náležitostí projektů. Žalovaný dodal, že svědci neuvedli žádné podrobné informace ve vztahu ke konkrétním cílům jednotlivých projektů.
55. Soud přezkoumával závěr daňových orgánů, že cíle žalobkyně tak obecně, jak byly vymezeny v projektech, neumožňovaly zjištění, čeho chtěla žalobkyně dosáhnout (zda jde o cíl dosažitelný), a tudíž ani neumožňovaly po ukončení projektu ověřit, zda se to žalobkyni podařilo (zda jde o cíl vyhodnotitelný). Přezkum soudu se v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. omezil jen na důvody nesprávnosti uvedeného závěru, které žalobkyně uplatnila v žalobě.
56. Především soud uvádí, že žalobkyně v žalobě nikterak nespороvala v případě ani jediného projektu konkrétní hodnocení cílů vymezených v projektech ze strany správce daně a žalovaného. Přestože tedy daňové orgány naprosto konkrétně ve svých rozhodnutích popsaly, které údaje o cílech projektů považují za natolik obecné, že znemožňují zjištění, zda jich bylo dosaženo, žalobkyně v žalobě netvrdila, že by hodnocení daňových orgánů Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

bylo nesprávné a proč. Žalobkyně se v žalobě omezila na obecnou argumentaci, které postrádala návaznost jak na konkrétní cíle vymezené v jednotlivých projektech, tak i na hodnocení těchto cílů daňovými orgány v jejich rozhodnutích.

57. Žalobkyně takto v žalobě (body 85, 87 a 88) namítla, že otázka dosažitelnosti a vyhodnotitelnosti cílů projektů (hodnocení existence ocenitelného prvku novosti a/nebo technických nejistot) je otázkou odborného, technického charakteru, která může a má být posuzována až v rámci řešení materiální stránky projektu za pomoci ustanoveného znalce, nikoli v rámci pouhého zhodnocení naplnění formálních podmínek, což má vyplývat z kapitoly 2 Pokynu D-288. Daňové orgány měly proto přizvat znalce k odbornému posouzení dosažitelnosti a vyhodnotitelnosti cílů projektů.
58. Námitka nebyla důvodná.
59. V bodech 129 až 134 napadeného rozhodnutí k obdobné námitce žalovaný uvedl s odkazem na § 95 odst. 1 daňového řádu, že k ustanovení znalce nebyl důvod, protože nevznikly otázky, k jejich vyřešení by bylo třeba odborných znalostí (zejména otázky týkající se ocenitelného prvku novosti a technické nejistoty). Žalovaný zdůraznil, že důvodem rozhodnutí byl závěr o nesplnění formálních náležitostí projektů, kdy tento důvod sám o sobě musí vést k odmítnutí odpočtu, a v takovém případě není třeba odborně hodnotit materiální, resp. technickou stránku výzkumu a vývoje (tj. posuzovat ocenitelný prvek novosti a vyjasnění výzkumné a technické nejistoty). Uvedené odůvodnění žalobkyně v žalobě pominula a nijak s ním nepolemizovala.
60. Soud se s popsáním odůvodnění neustanovení znalce ztotožňuje. Daňové orgány naprosto jasně vymezily, jaké konkrétní údaje o cílech projektů s ohledem na svou neurčitost vylučují závěr o jejich dosažitelnosti a vyhodnotitelnosti, proč nelze posoudit jejich dosažitelnost a ověřit jejich vyhodnotitelnost po skončení projektu. Žalobkyni nic nebránilo v tom, aby zpochybnila tyto úvahy daňových orgánů, pokud cíle za dosažitelné a vyhodnotitelné považuje. Žalobkyně ani netvrdí, v čem odborná nedostatečnost daňových orgánů posouzení cílů negativně ovlivnila, proč byla jejich technická neznalost důvodem chybného hodnocení cílů. Žalobkyně ani nenamítla, jaké konkrétní údaje cílů vyžadují odborné znalosti a proč. Daňové orgány přitom vůbec neposuzovaly ocenitelný prvek novosti a výzkumnou a technickou nejistotu, nebylo tedy důvodu obracet se v této odborné otázce na znalce. Zjištění, že cíle vymezené v projektech jsou pro svou neurčitost nevyhodnotitelné, nevyžadovalo žádnou odbornost. Soud zdůrazňuje, že předmětem hodnocení bylo písemné vyhodnocení projektu, které v pasáži týkající se cílů bylo laicky srozumitelné a umožňovalo bez odborné pomoci jeho výklad. Jinými slovy, podstatou žalobní námitky bylo východisko, že daňové orgány hodnotily ocenitelný prvek novosti, resp. technické nejistoty v projektové činnosti žalobkyně, rezultující v (jinak správný) požadavek na znalce. Nicméně samotné východisko argumentace žalobkyně se míjelo důvodem napadeného rozhodnutí, neboť žalovaný popsané otázky vůbec nehodnotil a své rozhodnutí založil na něčem jiném (nesplnění formálních náležitostí projektů). Problém v posuzované věci tedy nespočíval v tom, že by žalovaný nerozuměl technické stránce činnosti žalobkyně, nýbrž v tom, že z předložených projektů nebylo zřejmé, k jakým cílům má její výzkumná či vývojová činnost vůbec směřovat, kdy cíle výzkumu či vývoje je možné popsat tak, aby jim v základních rysech porozuměl i laik. Jelikož žalobkyně v projektech cíle vymezila natolik obecně a neurčitě, ani znalec by bez dalších pokladů nemohl popsat, v čem její činnost měla vlastně spočívat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2022, č. j. 6 Afs 161/2021–57, bod 32). Naplnění neurčitě vymezených cílů nelze objektivně ověřit, neboť jejich obecná formulace nevymezuje výsledek výzkumné a vývojové činnosti, přičemž pro učinění tohoto závěru nebylo

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

potřeba odborných znalostí. Soud shrnuje, že existence ocenitelného prvku novosti a/nebo technických nejistot je (i podle bodu 2 Pokynu D-288) otázkou odbornou, nicméně tuto otázku daňové orgány ve věci žalobkyně neřešily.

61. Soud nepřisvědčil ani žalobní námitce, že žalovaný smísl posouzení formální a materiální stránku projektu, kterou je právě následné posuzování toho, zda daný cíl skutečně byl dosažitelný a vyhodnotitelný.
62. Jak bylo výše vysvětleno, splnění podmínky existence písemného projektu splňujícího zákonem stanovené náležitosti je výchozím předpokladem pro uplatnění odečitatelné položky výzkumu a vývoje, kdy projekt musí obsahovat *cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení*. Je tedy jasné, že cíle musejí být v projektu vymezeny tak, že bude lze po skončení projektu reálně vyhodnotit, zda bylo či nebylo cílů dosaženo. Takové údaje o cílech projektu jsou naplněním formální stránky projektu. Daňové orgány odmítnutí odpočtu odůvodnily nesplněním těchto formálních náležitostí projektu, tedy tím, že jde o cíle pro svou neurčitost nedosažitelné, resp. nevyhodnotitelné (srov. např. body 126 a 131 napadeného rozhodnutí). Daňové orgány materiální stránku projektové činnosti (zda se jedná o činnost výzkumu a vývoje - prvek novosti, resp. technickou nejistotu) nehodnotily. Žalobkyni nelze přisvědčit, že by předmětem materiální stránky projektů bylo následné posuzování toho, zda cíle vymezené v projektech byly skutečně dosažitelné a vyhodnotitelné. Nepochopení rozdílu mezi formální a materiální stránkou se obnažuje v použití sousloví *následné posuzování* v žalobě: Určitost, dosažitelnost a vyhodnotitelnost cílů je formální náležitostí projektu, která musí být naplněna v okamžiku porřízení projektu. Zda jde o věcně o výzkum nebo vývoj, příp. zda bylo dosažení vytčených cílů dosaženo, je otázka zcela odlišná.
63. Pokud žalovaný v bodě 127 napadeného rozhodnutí uvedl, že žalobkyně neprokázala vyhodnocení dosažení cílů vymezených projektem Protihluková tvarovka-PHT, učinil tak zjevně nad rámec zjištění o nesplnění formálních náležitostí projektů v části jejich cílů, které explicitně označil za důvod svého rozhodnutí (viz bod 143 napadeného rozhodnutí). Soud souhlasí s žalobkyní, že důvodem odepření odpočtu bylo nesplnění formální stránky projektů a nevedení oddělené evidence (viz bod 143 napadeného rozhodnutí), tudíž konstatování žalovaného v bodě 127 napadeného rozhodnutí bylo nadbytečné a míjelo se důvody rozhodnutí. Nicméně tento nedostatek nemohl mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, protože uvedené tvrzení žalovaného, že žalobkyně nedoložila důkazní prostředky prokazující hodnocení a dosažení cílů vymezených projektem Protihluková tvarovka-PHT, žalovaný k tíži žalobkyni nekladl, protože to neučinil důvodem rozhodnutí.
64. Soud se s daňovými orgány shoduje, že cíle vymezené v projektech neumožňovaly zjištění, čeho chtěla žalobkyně dosáhnout, a proto ani neumožňovaly po ukončení projektu ověřit, zda se to žalobkyni podařilo. Cíle byly totiž vymezeny tak obecně, že sice vypovídaly o tom, v jaké oblasti chce žalobkyně docílit zlepšení, ale nedefinovaly, jakých konkrétních parametrů jednotlivých výrobků chce dosáhnout. Aby mohla být posouzena dosažitelnost (zda není dosažení cíle plánovaným způsobem z podstaty vyloučeno) a vyhodnotitelnost cíle (zda lze posoudit, zda bylo cíle dosaženo nebo ne), musí být zřejmé, co cílem je a tento cíl musí být definován exaktně. Žalobkyně netvrdila, že by její projektová činnost z povahy věci vylučovala uvedení údaje o kvalitativních hodnotách vyvíjených výrobků, které chtěla vývojem dosáhnout. Přitom právě takové hodnoty umožňují realizovat hodnocení, zda bylo cílů dosaženo.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

b) kontrola a hodnocení projektu

65. Podle výše citovaných ustanovení ZDP byla žalobkyně povinna v daňovém řízení předložit projekt obsahující způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků.
66. V rozsudku ze dne 9. 9. 2021, č. j. 7 Afs 411/2019–54, bod 41, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že formální podmínka odpočtu není splněna, pokud je způsob hodnocení vymezen v projektu tak, že odkazuje na zápisy z jednání oponentní komise a kontrolních dnů, tedy na výstupy kontrol provedených po zahájení projektů. Je-li způsob kontroly a hodnocení vymezen tak, že „dosažené výsledky jsou postupně kontrolovány a hodnoceny zákazníkem při pravidelných kontrolách, konečné zhodnocení probíhá při oživení zařízení před instalací u zákazníka, na základě výsledků pro oživení zařízení se provedou nutné úpravy a vylepšení“, je takové vymezení způsobu hodnocení podle kasačního soudu zcela obecné a nicneříkající, kdy to odráží nedostatečné stanovení cílů projektu, které by bylo možno v průběhu jeho realizace hodnotit.
67. V rozsudku ze dne 21. 7. 2022, č. j. 8 Afs 170/2020-49, body 37 až 43, publ. pod č. 4379/2022 ve Sb. NSS, Nejvyšší správní soud shrnul, že k nesplnění formálního požadavku na stanovení způsobu kontroly a hodnocení dojde nejen tehdy, pokud se projekt o způsobu kontroly a hodnocení nezmiňuje vůbec, ale i tehdy, pokud je v něm tento způsob vymezen nedostatečně. V této věci byl stanoven způsob kontroly a hodnocení tak, že kontrola a hodnocení bude probíhat jedenkrát ročně a byla označena osoba, která bude kontrolu provádět a sepiše o ní zápis. Takto vymezený způsob kontroly a hodnocení shledal kasační soud jako nedostatečně konkrétní tak, aby mohl naplňovat zákonný požadavek § 34 odst. 5 ZDP, a to vzhledem ke zvýšeným nárokům, které je třeba klást na splnění formálních požadavků na projekty výzkumu a vývoje. Podle kasačního soudu nestačí, obsahuje-li projekt údaje o tom, kdo a v jakých intervalech má kontrolu provádět a v jaké formě má výsledky kontroly zaznamenat, protože absentují údaje o samotném obsahu kontroly a hodnocení - podle jakých pravidel (kritérií, metodiky) se mělo po věcné stránce hodnotit, zda a do jaké míry bylo řešení projektu úspěšné. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že požadavek na vymezení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků není samoučelný, ale má mimo jiné umožnit finančním orgánům zkoumat, zda kontrola a vyhodnocení proběhly, a pokud skutečně proběhly, zda lze případné záznamy o výsledcích kontroly užít při doložení nároku na odpočet, kdy v této věci způsob vymezení kontroly a hodnocení v projektech zjevně nebyl způsobilý takovou roli plnit. Kasační soud dodal, že *tento závěr je ostatně potvrzen* i obsahem následných průběžných kontrolních zpráv, které obsahovaly jen přepis náplně projektů a heslovitý popis dosažených cílů a výstupů („Stanovené cíle byly dosaženy“), z nichž nebylo lze dovodit, že by kontrola proběhla na základě předem stanovených pravidel, podle nichž se mělo po věcné stránce hodnotit, zda a do jaké míry byl projekt úspěšný. Pokud daňový subjekt přistoupí k vymezení způsobu kontroly a hodnocení (jakož i k samotné této kontrole a hodnocení) čistě formalisticky, neodpovídá to smyslu zákonného požadavku na to, aby byl ještě před zahájením řešení projektu vymezen způsob jeho kontroly a hodnocení. Požadavek daňových orgánů na předložení řádných projektů obsahujících všechny zákonem stanovené náležitosti není projevem přepjatého formalismu, nejedná se pouze o formální administrativní informace, ale o podstatné náležitosti projektu, které správci daně umožňují věcnou kontrolu toho, zda byly výdaje vynaloženy za účelem realizace výzkumné a vývojové činnosti. Na řádnosti této dokumentace je nezbytné trvat i s ohledem na to, aby bylo zabráněno spekulativnímu a účelovému uplatňování odpočtů.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

68. Soud při posouzení důvodnosti této žalobní námitky tedy aplikoval východiska výše popsané judikatury, která shrnuje následovně. Způsob kontroly a hodnocení musí být v projektu vymezen konkrétně. Za dostatečné vymezení nelze považovat údaj o četnosti kontrol a kontrolující osobě a požadavek na formu záznamu o výsledku kontroly, pokud chybí údaje o obsahu kontroly a hodnocení (podle jakých kritérií se bude po věcné stránce hodnotit úspěšnost projektu). Smyslem údajů o kontrole a hodnocení je totiž umožnit finančním orgánům zkoumat, zda kontrola a vyhodnocení proběhly, příp. zda lze záznamy o výsledcích kontroly užít při doložení nároku na odpočet. Nestačí, odkazuje-li projekt na výstupy kontrol provedených po zahájení projektů. Nejsou-li tyto podmínky splněny, lze učinit závěr o nesplnění formální podmínky odpočtu.
69. Správce daně dospěl ve vztahu ke kontrole a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků k následujícím závěrům.
70. V projektu Dlažba Diana XXL bylo stanoveno, že budou probíhat *pravidelné porady vývojového týmu, kde bude na základě plnění dílčích úkolů stanoven další postup vývoje*. Žalobkyně si dále v projektu stanovila dílčí úkoly jako *rešerše trhu a výběr vhodného rozměru s ohledem na výrobní zařízení, návrh a laboratorní ověření vhodných betonových směsí, provozní odzkoušení vhodných směsí, ověření vlastností zkušebních výrobků, úprava směsí a nastavení výrobního zařízení, výroba prototypů a konečné ověření vlastností výrobků, zpracování dokladové části k uvedení výrobku na trh*. Správce daně dospěl ke dvěma zjištěním. Zaprvé, projekt je ve vztahu k předmětné formální náležitosti obecný a nekonkrétní, protože pouze odkázal na porady vývojového týmu a neobsahuje žádné konkrétní údaje o průběhu kontroly a způsobu hodnocení výsledků. Zadruhé, žalobkyně neprokázala, že projekt kontrolovala a hodnotila, protože v předložených zápisech z porad není zaznamenána žádná kontrolní činnost, chybí záznam o tom, že by byl projekt včetně dílčích úkolů kontrolován a vyhodnocován (srov. str. 17, 19, 21 a 22 zprávy o daňové kontrole).
71. Projekt Lehký beton obsahoval stejné vymezení kontroly a hodnocení jako projekt Dlažba Diana XXL s výhradou, že zde bylo navíc uvedeno: *Materiál bude v laboratořích odzkoušen na pevnost betonu v tlaku a vodotěsnost betonu. Dále bude zkoumána odolnost povrchu, statický modul pružnosti a zároveň bude prověřena objemová hmotnost lehkého betonu ve vysušeném stavu*. Dále zde byl navíc jeden dílčí úkol: *certifikace provedení nezávislou akreditovanou laboratoří (TZUS Plzeň)*. Správce daně dospěl k obdobným dvěma zjištěním jako v případě projektu Dlažba Diana XXL (srov. str. 35, 37, 39 a 40 zprávy o daňové kontrole).
72. V projektech Zdící tvarovka M200 a Ekogrit II, Protihluková tvarovka – PHT a Pískový nášlap 2012 bylo stanoveno: *Společnost Lias Vintířov, LSM, k.s. se bude řídit vnitřními předpisy tak, aby zabezpečila, že vývoj nových produktů bude realizován plánovaným způsobem. Aktivita společnosti v oblasti budou realizovány v ohraničených projektech s dokumentační podporou a výsledky výzkumu budou vyhodnocovány na pravidelných poradách vývojového týmu, kde bude na základě plnění dílčích úkolů stanoven další postup vývoje*. Dále byly tyto projekty rozděleny do následujících etap: *rešerše trhu, návrh technologie výroby, realizace technologie výroby ve vztahu ke stávající pecní lince, provozní odzkoušení a finální nastavení výrobního zařízení, zahájení výroby*. Správce daně dospěl k obdobným dvěma zjištěním jako v případě projektu Dlažba Diana XXL (srov. str. 53 až 55, 58, 73, 75, 78, 79, 116, 118, 120, 121, 135, 137, 139 a 140 zprávy o daňové kontrole).
73. V projektu Drobné frakce bylo stanoveno: *Společnost Lias Vintířov, LSM, k.s. se řídí standardními postupy tak, aby zabezpečila, že vývoj nových produktů a postupů je realizován* Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

strukturovaným a plánovaným způsobem. Aktivita společnosti v oblasti jsou realizovány v ohraničených projektech. Výsledky projektu budou průběžně podrobovány kontrolním měřením s výstupem ve formě protokolu. Tyto protokoly z měření pak budou sloužit jako podklad pro vyhodnocení projektu. Součástí vyhodnocení bude evaluační zpráva, na základě které dojde k rozhodnutí o dalším průběhu projektu. Dále žalobkyně projekt rozdělila do etap a kontroly výsledků se provádějí po fázích: 1. fáze: rešerše trhu, návrh technologie výroby, realizace technologie výroby ve vztahu ke stávající pecní lince, provozní odzkoušení a finální nastavení výrobního zařízení, 2. fáze: testovací provoz v provozně-výrobních podmínkách (předpoklad 15-18 měsíců), vyhodnocení testovacího provozu - evaluace, návrhy úpravy technologie vzešlých z testovacího provozu, realizace návrhů úprav, předání do výroby. Správce daně dospěl k obdobným dvěma zjištěním jako v případě projektu Dlažba Diana XXL (srov. str. 96 až 98, 101 a 102 zprávy o daňové kontrole).

74. V projektech Lehký beton – Liapor Mix a Nové receptury – zdící tvarovky byl stanoven stejný způsob kontroly a hodnocení jako u projektů Zdící tvarovka M200 a Ekogrit II, Protihluková tvarovka – PHT a Pískový nášlap 2012. Dále žalobkyně projekt Lehký beton – Liapor Mix rozdělila do etap [rešerše trhu a výběr vhodného rozměru s ohledem na výrobní zařízení, návrh a laboratorní ověření vhodných betonových směsí, provozní odzkoušení vhodných směsí, ověření vlastností zkušebních výrobků, úprava směsí a nastavení výrobního (ev. balícího) zařízení, výroba prototypů a konečné ověření vlastností výrobků, zpracování dokladové části k uvedení výrobku na trh] a projekt Nové receptury – zdící tvarovky do etap [rešerše trhu a výběr vhodného rozměru s ohledem na výrobní zařízení, návrh a laboratorní ověření vhodných betonových směsí, provozní odzkoušení vhodných směsí, ověření vlastností zkušebních výrobků, úprava směsí a nastavení výrobního zařízení, výroba prototypů a konečné ověření vlastností výrobků, zpracování dokladové části k uvedení výrobku na trh]. Správce daně dospěl k obdobným dvěma zjištěním jako v případě projektu Dlažba Diana XXL (srov. str. 152 až 154, 157, 158, 171, 173, 175 a 176 zprávy o daňové kontrole).
75. V projektu Nová drtící linka bylo stanoveno: Společnost Lias Vintířov se řídí standardními postupy tak, aby zabezpečila, že vývoj nových produktů a postupů je realizován strukturovaným a plánovaným způsobem. Aktivita společnosti v oblasti jsou realizovány v ohraničených projektech s dokumentační podporou a výsledky výzkumu jsou vyhodnocovány na pravidelných schůzkách vývojového teamu. Dále žalobkyně projekt rozdělila do etap: stanovení cílů a průzkum trhu, volba a pořízení drtiče, plánování drtící linky, výstavba linky, provozní odzkoušení linky, zkoušky nastavení zařízení, zahájení výroby drcených frakcí, zkoušky přípravy betonových směsí, zahájení výroby betonových výrobků. Správce daně dospěl k obdobným dvěma zjištěním jako v případě projektu Dlažba Diana XXL (srov. str. 191, 193, 195 a 196 zprávy o daňové kontrole).
76. Žalovaný dospěl k závěru, že způsob kontroly byl v projektech popsán jen obecně a nekonkrétně (viz body 102 až 110 napadeného rozhodnutí). Žalovaný konstatoval, že v projektech nebylo konkrétně stanoveno, jak a kdy bude kontrola a následné hodnocení probíhat, co konkrétně bude součástí kontroly, kdo tak bude činit a jaké záznamy o tom budou pořizovány. Žalovaný zdůraznil, že ze žalobkyní stanoveného způsobu kontroly nelze určit konkrétní osobu, která bude kontrolu provádět, co konkrétně bude součástí kontroly, a jak budou hodnoceny dosažené výsledky (co by žalobkyně považovala za úspěšnou či neúspěšnou realizaci projektu). Žalovaný poukázal na to, že byl stanoven totožný způsob kontroly a hodnocení u projektů Zdící tvarovka M200, Ekogrit II, Protihluková tvarovka - PHT a Pískový nášlap 2012, i když měly být výstupy těchto projektů odlišné. Žalovaný konstatoval, že i z judikatury vyplývá požadavek na to, aby projekt jasně stanovil, jakým způsobem a na základě jakých kritérií bude po věcné stránce Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

hodnoceno, zda a do jaké míry byl projekt úspěšný, kdy to nelze nahradit následným skutečným provedením kontrol. Podle žalovaného tedy měla žalobkyně v projektu uvést, jaký mechanismus bude při kontrole a hodnocení použit, kým bude kontrola prováděna a také s jakou četností bude kontrola prováděna s ohledem na fáze jednotlivých projektů, jelikož tyto kontroly měly následně sloužit pro posouzení projektu jako celku, jeho úspěšnosti a naplnění cílů, které si daňový subjekt vytyčil. Žalobkyní předložené zápisy z porad za roky 2011, 2012, 2015 a 2016, byly velmi obecné a nic nevypovídající o provádění kontroly a hodnocení postupu řešení projektu – zápisy vůbec neprokazují, podle jakých kritérií byly výsledky projektu hodnoceny, jakým konkrétním způsobem kontrola daného projektu probíhala, neboť neobsahují žádné informace o tom, že by byla provedena kontrola či hodnocení postupu řešení projektu ani jaké byly dosažené výsledky projektu, zda byly podle zápisů z porad přidělené úkoly plněny a splněny. Podle žalovaného je ze zápisů z porad zřejmé, že žádná kontrola a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků nebyly předmětem těchto porad, tudíž žalobkyně neprokázala, že by kontrolu a hodnocení způsobem stanoveným v projektech prováděla. Žalovaný setrval na tom, že žalobkyně byla povinná postupovat při kontrole a hodnocení způsobem, který si zvolila v projektu, a odmítl argumentaci žalobkyně, že rozhodující je, zda kontrola a hodnocení postupu probíhaly nebo že projekt byl úspěšně dokončen, to vše bez ohledu na to, zda se kontrola a hodnocení děly v souladu s projekty. Daňové orgány podle žalovaného vyhodnotily všechny předložené důkazní prostředky ve vzájemných souvislostech, avšak tyto nebyly provázané - např. v zápisech z porad nebyl odkaz na prováděné protokoly či technickou dokumentaci, jež by měly prokazovat plnění dílčích úkolů a jejich kontrolu, některé protokoly o zkoušce deklarují, zda jsou zkoušené vzorky v souladu s technickými normami ČSN, z některých protokolů není zřejmé, zda zkoušený vzorek splňuje požadované vlastnosti/parametry. Žalovaný dodal, že provádění kontroly a hodnocení postupu řešení jednotlivých projektů a dosažených výsledků nebylo prokázáno ani tím, že svědci potvrdili pravidelné porady pracovního týmu a vyhotovení zápisů z těchto porad, ani protokoly o provádění laboratorních zkoušek.

77. Žalobkyně namítla, že způsob kontroly a hodnocení průběhu řešení a dosažených výsledků projektu stanovila v projektech dostatečně, a zdůraznila, že je nutno rozlišovat mezi formální stránkou projektu a reálným prováděním kontroly a hodnocení v průběhu řešení projektu.
78. Námitka nebyla důvodná.
79. Z výše popsané judikatury je zřejmé, že neobsahuje-li projekt údaje o obsahu kontroly a hodnocení průběhu řešení a dosažených výsledků projektu, není splněna formální podmínka spočívající v údajích projektu o konkrétním způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků a není tak naplněn zákonný požadavek na náležitosti projektu. V bodě 39 rozsudku ze dne 21. 7. 2022, č. j. 8 Afs 170/2020-49, publ. pod č. 4379/2022 ve Sb. NSS, Nejvyšší správní soud explicitně vyložil, že nestačí, pokud z vymezeného způsobu kontroly a hodnocení vyplývá, kdo měl kontrolu provádět, v jakých intervalech tak měl činit a v jaké formě měl výsledky kontroly zaznamenat, pokud z projektu nevyplývá nic konkrétního o samotném obsahu kontroly a hodnocení, zejména nebylo-li vymezeno, podle jakých pravidel (kritérií, metodiky) se mělo po věcné stránce hodnotit, zda a do jaké míry bylo řešení projektu úspěšné.
80. V posuzované věci správce daně dospěl k závěru, že v projektech byl vymezen způsob kontroly a hodnocení průběhu řešení a dosažených výsledků obecně a nekonkrétně, protože pouze odkázal na porady vývojového týmu a neobsahoval žádné konkrétní údaje

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

o průběhu kontroly a způsobu hodnocení výsledků. Žalovaný tento závěr aproboval a zdůraznil, že v projektech nebylo konkrétně stanoveno, jak a kdy bude kontrola a následné hodnocení probíhat, co konkrétně bude součástí kontroly, kdo bude kontrolu provádět, jaké záznamy o tom budou pořizovány a jak budou hodnoceny dosažené výsledky. Soud se se závěry daňových orgánů ztotožňuje. Všechny projekty obsahovaly bod *Způsob kontroly a hodnocení průběhu řešení a dosažených výsledků*, v něm však v podstatě jen obecně stanovily, že toto bude realizováno poradami vývojového týmu. Projekty tedy postrádaly ve vztahu ke způsobu kontroly údaje o tom, kdo a v jakých intervalech bude kontrolu provádět, jaké záznamy budou o kontrolách činěny, co bude kontrolováno. Projekty stejně tak postrádaly ve vztahu ke způsobu hodnocení průběhu řešení a dosažených výsledků údaje o tom, podle jakých kritérií se bude věcně posuzovat, zda a do jaké míry je řešení projektu úspěšné. Závěr daňových orgánů, že projekty v rozporu se ZDP neobsahovaly dostatečný způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, byl tedy správný a odpovídá smyslu zákonného požadavku na to, aby byl ještě před zahájením řešení projektu vymezen způsob jeho kontroly a hodnocení. Ještě lze s odkazem na výše citovaný bod 41 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 9. 2021, č. j. 7 Afs 411/2019–54, dodat, že podle všeho bylo obecné vymezení způsobu hodnocení v projektech odrazem toho, že projekty si nevytknuly konkrétní cíle, které by bylo možno v průběhu jejich realizace hodnotit.

81. Soud souhlasí se žalobkyní v tom, že je nutno rozlišovat mezi formální stránkou projektu (uvedení údajů o způsobu kontroly a hodnocení průběhu řešení a dosažených výsledků) a následným skutečným prováděním kontroly a hodnocení v průběhu řešení projektu. V posuzované věci však daňové orgány učinily dva svébytné závěry: jednak že projekty nesplnily formální podmínku a dále že žalobkyně neprokázala, že by prováděla dostatečnou kontrolu a hodnocení. Nejvyšší správní soud, jak je výše uvedeno ve vztahu k rozsudku ze dne 21. 7. 2022, č. j. 8 Afs 170/2020-49, publ. pod č. 4379/2022 ve Sb. NSS, připustil, že je-li způsob kontroly a hodnocení průběhu řešení a dosažených výsledků v projektu vymezen nedostatečně, lze závěr o nesplnění této formální podmínky *podpořit* zjištěními o následných kontrolách v rámci řešení projektu. Právě to daňové orgány učinily. K zaměňování formální a věcné stránky tedy v posuzované věci nedošlo, neboť z napadeného rozhodnutí (bod 143) vyplývá, že důvodem odepření odpočtu bylo nesplnění formálních náležitostí projektu, nikoli neprovádění následných kontrol a hodnocení.
82. V posuzované věci daňové orgány správně vyhodnotily, že v projektech byl vymezen způsob kontroly a hodnocení průběhu řešení a dosažených výsledků nedostatečně, protože pouze odkázal na porady vývojového týmu a neobsahoval žádné konkrétní údaje o průběhu kontroly a způsobu hodnocení výsledků. Za této situace nebylo již podle soudu nezbytné, aby daňové orgány prověřovaly, zda a jak v průběhu řešení projektu kontrola a hodnocení probíhaly. Soud odkazuje na výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 9. 2021, č. j. 7 Afs 411/2019–54, bod 41, kde projekt obsahující obdobný odkaz na pravidelné kontroly byl vyhodnocen jako nedostatečný bez potřeby zjišťování, zda a jaké kontroly a hodnocení následně probíhaly. Jinými slovy, správnost závěru žalovaného o nesplnění formální podmínky, který byl důvodem rozhodnutí, nezávisí na tom, zda byl správným i závěr o neprokázání následného provádění kontrol a hodnocení. Pokud tedy daňové orgány prověřovaly a žalobkyně v této souvislosti předložila důkazní prostředky týkající se reálného provádění kontrol, šlo podle soudu o zjišťování nadbytečných skutečností, nicméně bez vlivu na zákonnost napadeného rozhodnutí. Žalobkyně v žalobě ostatně ani nenamítala žádné konkrétní důvody nesprávnosti závěru daňových orgánů o nesplnění formální stránky vzhledem k popsáním absentujícím

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

údajům projektu (srov. první větu bodu 78 žaloby), když svou argumentaci soustředila do polemiky se závěrem daňových orgánů, že neprokázala provádění kontrol a hodnocení v průběhu řešení projektu.

83. Pokud žalobkyně namítla, že daňové orgány vztáhly na formální stránku projektů požadavky přesahující zákonný rozsah v rozporu s čl. 11 odst. 5 LZPS a zásadou *nullum tributum sine lege* (viz bod 80 žaloby), jde o argumentaci vyvrácenou výše citovaným bodem 43 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2022, č. j. 8 Afs 170/2020-49, body 37 až 43, publ. pod č. 4379/2022 ve Sb. NSS.
84. Žalobkyně dále namítla s odkazem na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 24. 1. 2019, č. j. 30 Af 5/2017-61, že i obecnější vymezení způsobu kontroly a hodnocení v rámci projektu není nesprávné a že je třeba vždy posuzovat v návaznosti na skutečně provedené kontroly a hodnocení, zda uvedená formální náležitost byla splněna. Odkaz žalobkyně na uvedený rozsudek však nebyl přílehlavý. V tamní věci byl způsob kontroly a hodnocení vymezen ve třech dokumentech („MV02 Metodika řízení projektů“, „MV01 Metodika vykazování N a účtování projektů“ a „S01 Realizace projektů výzkumu a vývoje“ – viz bod 46 citovaného rozsudku). Žalobkyni v žalobě citovaný bod 51 rozsudku Krajského soudu v Brně je proto nutno vztahovat k obsahu zde posuzovaných projektů a nelze jeho závěry přenášet na skutkově jiné věci (obsahově jiné projekty). Žalobkyně netvrdila, a odůvodnění rozsudku Krajského soudu v Brně to vylučuje, že její projekty by byly v části stanovení způsobu kontroly a hodnocení projektu obsahově totožné s projekty hodnocenými Krajským soudem v Brně. Podstatné je, že soud vyššího stupně, o jehož významu jako vrcholného soudního orgánu ve věcech patřících do pravomoci soudů ve správním soudnictví bylo pojednáno výše v tomto rozsudku, tedy Nejvyšší správní soud, ve své rozhodovací činnosti po vydání rozsudku Krajského soudu v Brně (viz výše citované rozsudky ze dne 9. 9. 2021, č. j. 7 Afs 411/2019-54, a ze dne 21. 7. 2022, č. j. 8 Afs 170/2020-49, body 37 až 43, publ. pod č. 4379/2022 ve Sb. NSS) dospěl k závěru, že obecné vymezení způsobu kontroly a hodnocení projektu může zakládat nedostatek formální podmínky. Vždy však musí být posuzován konkrétní projekt.
85. Podstata další části žalobní argumentace spočívá v tom, že podle žalobkyně daňové orgány správně v celém souhrnu nevyhodnotily zápisy z porad vývojových týmů, protokoly o provedených zkouškách, laboratorní deníky, další technickou dokumentaci a výpovědi svědků, kdy podle žalobkyně tyto důkazní prostředky prokázaly, že kontrola a hodnocení fakticky probíhaly, tj. že porady probíhaly a dílčí úkoly byly plněny. Žalobkyně rozlišila, že v tomto směru nešlo o formální stránku projektů, která byla naplněna již údaji v projektech, ale měla za to, že popsané důkazní prostředky pouze podtrhly pravdivost a správnost informací v projektech.
86. Soud je s žalobkyně ve shodě, že následnou kontrolní a hodnotící činnost nelze zaměňovat s formální stránkou projektů. Soud však výše vyložil, že pro závěr o nesplnění formální náležitosti projektů, pokud jde o vymezení způsobu kontroly a hodnocení průběhu řešení a dosažených výsledků, postačovala zjištění učiněná z projektů. Zjištění o následně prováděných kontrolách a hodnocení tento závěr nemohly zvrátit, mohly ho maximálně podpořit. Žalobkyni nelze přisvědčit, že by zjištění o řádně prováděných kontrolách a hodnocení jejich výsledků mohly zhojit nesplnění formální stránky projektů. Jinými slovy, i kdyby bylo prokázáno, že (jak žalobkyně tvrdí), *porady probíhaly a dílčí úkoly byly plněny*, nemohlo to zhojit vady projektů. Též nelze souhlasit s tím, že by zjištění o kontrolách a hodnocení *podtrhly pravdivost a správnost informací v projektech*, kdy je nutno připomenout, že v projektech bylo stanoveno pouze obecně, že budou probíhat porady

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

vývojového týmu, aniž by bylo stanoveno, kdo bude tým tvořit, kdy se budou porady konat, jaký výstupy bude tým ze svých porad vytvářet, co bude tým kontrolovat (čemu se bude věnovat) a jak bude takto zjištěné skutečnosti ve vztahu k cílům projektů hodnotit. Žalobní tvrzení jsou v tomto směru rozporná, neboť žalobkyně prezentuje názor, že formální údaje o kontrole a hodnocení v projektu je nutno posuzovat v návaznosti na následně provedené kontroly a hodnocení (viz bod 81 žaloby), ale současně tvrdí, že skutečná kontrola a hodnocení výsledků projektu nemá pro posouzení formální stránky projektu význam (viz bod 39 žaloby).

87. I kdyby bylo zapotřebí tak, jak tvrdí žalobkyně posuzovat náležitosti projektu se zohledněním následně skutečně provedené kontroly a hodnocení, obiter dictum soud uvádí, že nemá za to, že by daňové orgány hodnotily důkazní prostředky k posouzení průběhu řešení projektů včetně hodnocení dosažených výsledků izolovaně a nikoli v souhrnu tak, jak namítá žalobkyně. Žalobkyně v projektech uvedla v podstatě jediné to, že plnění cílů projektů bude kontrolováno a hodnoceno na poradách vývojového týmu. Daňovým orgánům pak nelze vytýkat, že za stěžejní měly zápisy z porad tohoto týmu, z nichž správně dovodily, že předmětem porad nebyla ani kontrola a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků. Daňové orgány zápisy z porad nehodnotily nijak formalisticky a nevyžadovaly stylistickou a obsahovou dokonalost zápisů tak, jak tvrdí žalobkyně v žalobě. Soud však připomíná, že zjištění daňových orgánů k (ne)provádění kontroly a hodnocení nebyly důvodem napadeného rozhodnutí (srov. jeho bod 143), tudíž správnost těchto zjištění nemohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Žalobkyně pominula ve své argumentaci, že daňové orgány dospěly k závěru, že neprokázala, že prováděla kontrolu a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků – proto nemohly sehrát významnější roli při zjišťování této skutečnosti důkazy technické povahy, jichž se žalobkyně dovolávala (protokoly ze zkoušek či laboratorní deníky), které mohly osvědčovat vzhledem ke své povaze toliko provedení určitých měření a jejich výsledky. Uvedené důkazní prostředky nemohly prokázat, že žalobkyně (a o to šlo) kontrolovala, jak jednotlivé kroky vývojové činnosti probíhají, a hodnotila průběžně dosažené výsledky vývojové činnosti. Jakkoli samozřejmě vývojová činnost s kontrolou a hodnocením jejích výsledků souvisí (srov. bod 79 žaloby), nelze ji považovat za jedno a totéž. Neobsahovaly-li zápisy z porad vývojového týmu a zkušební protokoly nebo laboratorní deníky jakékoli vzájemné odkazy (žalobkyně v daňovém řízení žádné konkrétní návaznosti mezi těmito konkrétními listinami netvrdila), neměly daňové orgány důvodu obracet se na znalce, protože nebyly k dispozici žádné odborné otázky, které by bylo třeba posoudit. Lze dodat, že projekt ani ve své obecnosti neodkazoval, pokud jde o kontrolní a hodnotící úkony, na technickou dokumentaci. Odborné znalosti ostatně nevyžadovalo ani posouzení projektů v části stanoveného způsobu kontroly a hodnocení, neboť tyto pasáže projektů neobsahovaly žádné laikovi nesrozumitelné technické údaje. Nešlo totiž o to, zjistit, zda a jaká vývojová činnost byla prováděna (k čemu by mohly vypovídat zkušební protokoly a laboratorní deníky), ale zda a jakým způsobem byla kontrolována a hodnocena. Soud dodává, že žalobkyně sice v žalobě namítala, že bylo prokázáno, že kontrola a hodnocení probíhala v souladu s projekty, ale žádnou konkrétní argumentaci k tomu nenabídla ani příkladmo (jaký konkrétní údaj byl kdy, kým a jak kontrolován, resp. jaký konkrétní údaj byl kdy, kým a jak hodnocen). Žalobkyně sice odkazovala na zkušební protokoly a laboratorní deníky a výpovědi svědků, ale sama neoznačila jediné konkrétní zjištění o kontrole a hodnocení, které by z nich mělo vyplývat, a omezila se pouze na zcela obecnou argumentaci. V bodě 121 žalovaný uvedl, že „[s]vědci pouze potvrdili pravidelné porady pracovního týmu a vyhotovení zápisů z těchto

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

porad, jež však byly velmi stručné a neobsahovaly žádné podrobné informace o tom, že byly projekty průběžně kontrolovány, ani to, zda byly nějakým způsobem vyhodnocovány. Svědci rovněž potvrdili provádění laboratorních zkoušek, včetně vyhotovování laboratorních protokolů. Odvolací orgán nerozporuje provádění laboratorních zkoušek, přičemž správce daně v rámci posouzení jednotlivých projektů vyhodnotil odvolatelem předložené protokoly o zkouškách, avšak samotné předložení těchto protokolů nemůže potvrdit skutečné provádění kontroly a hodnocení postupů řešení projektu a dosažených výsledků odvolatelem“. Žalobkyně v žalobě ke svědeckým výpovědím, které citovala v bodech 76 a 77 žaloby, uvedla, že svědci popsali, jaké kontroly a hodnocení byly v průběhu řešení projektu realizovány, avšak neuvedla žádné konkrétní skutečnosti, které měly ze svědeckých výpovědí vyplynout. Žalobkyni nelze přisvědčit, že nastavená pravidla hodnocení a kontroly byla dodržována (viz bod 82 žaloby), neboť v projektu žádná pravidla hodnocení a kontroly nastavena nabyla. Pokud by tedy nějakým způsobem kontrola a hodnocení v průběhu řešení projektu probíhaly, nešlo o plnění v projektu nastavených pravidel. V posuzované věci však ani žádné kontrolní a hodnotící úkony zjištěny nebyly.

c) oddělená evidence nákladů

88. Správce daně dospěl ve vztahu k evidenci nákladů k následujícím závěrům (viz str. 14 až 17, 31 až 35, 48 až 53, 66 až 73, 88 až 96, 111 až 116, 129 až 134, 148 až 152, 166 až 171, 185 až 191 zprávy o daňové kontrole).
89. U každého deseti projektů žalobkyně předložila evidenci celkových nákladů s rozdělením na mzdy a materiál.
90. Mzdová evidence žalobkyně zahrnovala ke každému projektu a každému kalendářnímu měsíci seznam zaměstnanců, kteří se na tom kterém projektu podíleli, předmět jejich činnosti, počet odpracovaných hodin a náklady na mzdu. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně nepředložila dostatečnou evidenci, protože neevidovala rozpis odpracovaných hodin jednotlivých pracovníků, kteří se podíleli na projektu denně, ale pouze v součtu za měsíc (resp. za rok, viz str. 151, 169 a 188 zprávy o daňové kontrole).
91. Materiálová evidence žalobkyně zahrnovala ke každému projektu položky údajného materiálu, resp. součty jednotlivých druhů materiálu a tomu odpovídající výdaj. Správce daně dospěl k závěru, že z evidence nevyplynulo, že se vůbec jedná o materiál.
92. Žalovaný konstatoval, že žalobkyní uplatněné mzdové výdaje žalobkyně řádně neevidovala odděleně od svých ostatních výdajů. Evidence vedené žalobkyní neobsahovaly podle žalovaného konkrétní údaje o tom, co určitý zaměstnanec ten který den na projektu vykonával (viz bod 82 napadeného rozhodnutí). Jako druhý důvod žalovaný označil, že žalobkyně předložila nedostatečný rozpis odpracovaných hodin jednotlivých pracovníků, kteří se podíleli na daném projektu, pouze v součtu za měsíc, a nikoli denně, ač podle svědků si pracovníci odpracovaný čas na jednotlivých projektech evidovali denně (srov. body 86 a 88 napadeného rozhodnutí).
93. Podle žalovaného nepředložila žalobkyně ani dostatečnou oddělenou evidenci nákladů na materiál spotřebovaný na projekt. Šlo totiž o tabulku s recepturami bez položkového materiálu a hromadné výdejky materiálu, přičemž výdejky evidovaly materiál bez rozlišení, zda byl spotřebován v rámci běžné činnosti, nebo v souvislosti s výzkumem a vývojem. Proto z evidence nebylo možné zjistit, zda a jaký konkrétní materiál žalobkyně spotřebovala v rámci výzkumně-vývojové činnosti, kdy výpovědi svědků nemohly nedostatečně vedenou oddělenou evidenci nákladů k jednotlivým projektům nahradit (viz bod 95 a 96 napadeného rozhodnutí).

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

94. Z uvedeného shrnutí je zřejmé, že žalovaný dospěl k závěru o neoprávněnosti uplatněného odpočtu na dani proto, že žalobkyně odděleně neevidovala mzdové výdaje a materiál na jednotlivé projekty a tím nesplnila formální podmínku odpočtu (srov. body 82 a 95 a 143 napadeného rozhodnutí)
95. Soud nepřehlédl, že žalovaný dále v bodech 82, 86, 87, 90 až 94 napadeného rozhodnutí učinil ve vztahu k uplatněným mzdovým výdajům s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016-51, závěr jdoucí mimo formální podmínku odpočtu (existence oddělené evidence), a to závěr o neusnesení důkazního břemene žalobkyní, pokud jde o prokázání, že evidované osobní náklady byly na projekty též skutečně vynaloženy, resp. zda, příp. jak byly evidované hodiny skutečně pracovníky odpracovány na projektech. Žalovaný dovodil, že žalobkyně nedoložila a neprokázala žádnými důkazními prostředky, že se označení pracovníci v tvrzeném rozsahu skutečně podíleli na konkrétních výzkumně-vývojových činnostech daného projektu a neprokázala skutečné vynaložení vyčíslených osobních nákladů na daný projekt. Dále žalovaný učinil závěr, že odměny vyplacené zaměstnancům v listopadu byly podle samotné žalobkyně standardní odměnou zaměstnanců, u níž žalobkyně neprokázala přímou a bezprostřední souvislost s řešením výzkumně-vývojových úkolů. Žalovaný v bodě 97 napadeného rozhodnutí dále dospěl i k závěru, že žalobkyně neprokázala, že odpisy zahrnuté do odpočtu přímo souvisely s realizací projektů, neboť žalobkyně nepředložila karty majetku, z nichž by bylo možné ověřit, zda se jedná o majetek ve vlastnictví žalobkyně, a nebylo ani možné ověřit, zda výše odpisu byla vypočtena ve správné výši. Z uvedeného vyplývá, že žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že uplatněné mzdové náklady, odměny a odpisy souvisely s realizací projektů, a neunesla tak své důkazní břemeno.
96. Podle judikatury (např. bod 54 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2019, č. j. 1 Afs 429/2018-41, publ. pod č. 3977/2020 Sb. NSS), je důležité rozlišovat, zda daňový subjekt splnil podmínku odpočtu spočívající v tom, že vedl oddělenou evidenci výdajů na projekt, nebo zda daňový subjekt splnil podmínku vynaložení takto evidovaných výdajů v souvislosti s realizací projektu, resp. při jeho realizaci. Soud konstatuje, že ačkoli žalovaný učinil popsané závěry týkající se neunesení důkazního břemene žalobkyní, neučinil je ani implicitně důvodem odepření odpočtu: V bodě 143 napadeného rozhodnutí žalovaný totiž uvedl, že vyloučil *celou výši* odpočtu výlučně ze dvou důvodů. Zaprvé žalobkyně neprokázala naplnění formálních požadavků kladených na projekty dle § 34 odst. 5 ZDP ve znění platném do 31. 12. 2013 a § 34c odst. 1 ZDP ve znění platném od 1. 1. 2014 (tedy nepřeložila projekty se zákonem stanovenými náležitostmi). Zadruhé žalobkyně nevedla oddělenou evidenci nákladů v souladu s § 34 odst. 4, resp. § 34b odst. 1 ZDP. Žalovaný zde nezmínil, že by odpočet na dani odepřel z důvodu, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, že evidované mzdové náklady byly na projekty též skutečně vynaloženy nebo že odměny vyplacené zaměstnancům v listopadu a uplatněné odpisy měly souvislost s řešením výzkumně-vývojových úkolů. Z napadeného rozhodnutí jako celku naopak vyplývá, že jedinými třemi důvody, proč žalovaný žalobkyni odpočet neuznal, bylo nesplnění dvou formálních podmínek náležitostí projektu (údaje o cíli projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení a způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků) a nevedení oddělených evidencí výdajů na projekt (kromě bodu 143 napadeného rozhodnutí viz např. body 129 až 131 a 139 napadeného rozhodnutí). Jinými slovy, žalovaný sice učinil v napadeném rozhodnutí výše popsaná zjištění a závěry nevztahující se ani k formální stránce projektů ani k vedení oddělené evidence, ale těmito zjištěními a závěry neodůvodnil odepření daňového odpočtu. Správnost těchto zjištění a závěrů tudíž nemohla ovlivnit zákonnost napadeného

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

rozhodnutí.

97. Mezi účastníky nebylo sporu o tom, že ZPD [§ 34 odst. 4 ve znění účinném do 31. 12. 2013 a § 34b odst. 1 písm. c) ve znění účinném od 1. 1. 2014] stanovil žalobkyni povinnost evidovat výdaje (náklady) na výzkum a vývoj zahrnované do odpočtu odděleně od ostatních výdajů.
98. Žalobkyně obecně namítala, že žalovaný v rozporu s § 8 odst. 1 věta druhá daňového řádu posuzoval předložené oddělené evidence výdajů na projekty samostatně, a nikoli v jejich souhrnu. Podle tohoto zákonného ustanovení má správce daně posuzovat každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přihlížet přitom ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Námitka nebyla opodstatněná. Nebylo zřejmé, jakých souvislostí mezi jednotlivými součástmi evidence se žalobkyně dovolávala, co konkrétně žalovanému vytýkala. Stejnou míru obecnosti vykazovala i žalobní námitka, že žalobkyně náklady řádně evidovala tak, že daňové orgány měly možnost ověřit si, že náklady byly v rámci odpočtu uplatněny ve správné výši, což je účelem vedení oddělené evidence, kdy žalobkyně tím konkrétně nevyvracela žádnou argumentaci žalovaného.
99. Pokud žalobkyně namítala, že žalovaný neoprávněně v nákladech uplatněných v rámci odpočtu rozporoval zahrnutí listopadových odměn (s vyplacenými odměnami mělo být podle žalobkyni citované judikatury zacházeno stejným způsobem jako s náhradou mzdy za dovolenou) a odpisy majetku (kde byly doloženy účetní doklady a soupisy majetku obsahující označení odpisovaného majetku, výši odpisů či koeficient využití daného majetku v rámci projektu), nemohlo jít o důvodnou námitku. Jak bylo výše vyloženo, žalovaný sice dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že uplatněné mzdové náklady, odměny a odpisy souvisely s realizací projektů, a že tedy neunesla své důkazní břemeno, avšak neoznačil to za důvod odepření odpočtu. Za důvod, proč žalobkyni odpočet odepřel, žalovaný označil výlučně nesplnění formálních podmínek, tj. nedostatky náležitostí projektů a nevedení oddělené evidenci nákladů projektu (viz bod 143 napadeného rozhodnutí). Přitom, jak soud opět připomíná, jde v případě nesplnění formálních podmínek a neusnesení důkazního břemene o odlišné důvody odepření odpočtu. Protože tedy žalovaný žalobkyni odpočet daně *neodepřel* proto, že vyplacené odměny a evidované odpisy nesouvisely s projekty, nemá smysl posuzovat, zda žalobkyně prokázala či neprokázala, že odměny a odpisy s projekty souvisely. I případně vadné posouzení odměn a odpisů žalovaným nemůže mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, jelikož nešlo o důvody napadeného rozhodnutí.
100. Soud považuje za vhodné uvést, že neshledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost. Žalovaný sice učinil v napadeném rozhodnutí určité závěry ve vztahu k neusnesení důkazního břemene žalobkyni, míjející formální stránku projektů a oddělenou evidenci výdajů, nicméně tyto závěry neučinil důvodem napadeného rozhodnutí. V bodě 143 napadeného rozhodnutí žalovaný explicitně uvedl, že důvodem odepření odpočtu byla formální nedostatky projektů a nedostatečná oddělená evidence. Pokud jde o oddělenou evidenci, i správce daně se v důvodech odepření odpočtu ve zprávě o daňové kontrole omezil pouze na vady evidence, nikoli neusnesení důkazního břemene o vynaložení evidovaného výdaje na realizaci projektů (viz str. 17, 35, 53, 73, 96, 116, 134, 152, 171 a 191 zprávy o daňové kontrole).

c1) evidence mzdových nákladů

101. Žalobkyně namítala, že povinnost vést oddělenou evidenci, na odpočet uplatněných, mzdových výdajů splnila předložením seznamů zaměstnanců činných na projektech,

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

měsíčních přehledů (žalovaný je označuje za měsíční výkazy – pozn. soudu), pracovních náplní těchto zaměstnanců a mzdových listů. Žalobkyně zdůraznila, že měsíčně takto evidovala, kdo a jakou dobu na projektu pracoval, jakou činnost vykonával a jaký mzdový výdaj této činnosti odpovídal.

102. Soud vychází z toho, že žalobkyně by svou evidenční povinnost ve vztahu ke mzdovým nákladům řádně splnila, pokud by její evidence obsahovala údaje, z nichž by bylo možno zjistit důvod výdaje (identifikace osoby, která vykonala činnost při realizaci projektu, dobu činnosti – je-li osoba odměňována v závislosti na době činnosti) a samotný výdaj (doba vynaložení, výše). V takovém případě evidence splní svůj smysl, to znamená, že jednak umožní prověření, zda byla evidovaná činnost při realizaci projektu fakticky provedena a zda byl výdaj skutečně vynaložen, a dále tím dojde k jednoznačnému oddělení výdajů na projekt od ostatních výdajů, vylučující jejich prolnutí nebo záměnu.
103. Daňové orgány vyhodnotily evidenci předloženou žalobkyní tak, že ve vztahu ke každému z projektů a v rozlišení na jednotlivé kalendářní měsíce obsahuje údaje o zaměstnancích, kteří se měli na řešení projektu podílet, s údajem o počtu odpracovaných hodin a vyplacené odměně. Daňové orgány měli předloženou evidenci za nedostatečnou z důvodu, že odpracované hodiny na projektu jednotlivými zaměstnanci nebyly evidovány denně, ale měsíčně, a z důvodu, že neobsahovala údaje o tom, zda, příp. jak a kdy určitý pracovník na konkrétním projektu pracoval, z evidence nebylo možné zjistit, jakou část úvazku pracovník pracoval na projektu a jakou část úvazku se věnoval ostatním pracovním činnostem.
104. Žalobní námitka je důvodná.
105. Daňové orgány nespороvaly, že evidence žalobkyně obsahovala údaje o tom, který konkrétní zaměstnanec v tom kterém konkrétním měsíci na tom kterém konkrétním projektu odpracoval určitý počet hodin za určitou odměnu, která byla uplatněna žalobkyní jako výdaj na výzkum a vývoj zahrnované do odpočtu. Tato zjištění však měla vést k závěru, že žalobkyně tyto výdaje evidovala řádně, tj. odděleně od ostatních výdajů.
106. Smyslem oddělené evidence je vytvoření úplného soupisu všech výdajů vynaložených daňovým subjektem při realizaci projektu výzkumu a vývoje, přičemž již ze samotné evidence musí být dostatečně patrna návaznost na konkrétní výdaj vynaložený při realizaci projektu výzkumu a vývoje. Identifikace jednotlivých výdajů v oddělené evidenci musí být natolik jednoznačná, aby nemohly vzniknout pochybnosti, který z jednotlivě vynaložených výdajů je do evidence zahrnut, tj. na základě evidence musí být možno jednoznačně oddělit jednotlivé výdaje vynaložené při realizaci projektu výzkumu a vývoje od ostatních výdajů daňového subjektu, které s projektem výzkumu a vývoje nesouvisí. Identifikace výdajů v oddělené evidenci musí být takového charakteru, aby na jejím základě bylo možno propojit jednotlivé účetní doklady s evidovanými výdaji (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2022, č. j. 6 Afs 161/2021 – 57, bod 34, a tam citovaná judikatura). Je nutno rozlišovat, zda nejsou náklady na výzkum a vývoj uznány z důvodu nevedení oddělené evidence (tzn. z důvodu jejích 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 (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2019, č. j. 1 Afs 429/2018-41, č. 3977/2020 Sb. NSS, ze dne 21. 7. 2022, č. j. 8 Afs 170/2020-49, nebo ze dne 10. 11. 2022, č. j. 6 Afs 161/2021 – 57, bod 35). 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 Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

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 (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016-51, nebo ze dne 10. 11. 2022, č. j. 6 Afs 161/2021 – 57, bod 37).

107. V bodě 54 rozsudku ze dne 10. 12. 2019, č. j. 1 Afs 429/2018-41, publ. pod č. 3977/2020 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud uvedl, že otázka „kdo a co vytvořil a vykonal, kolik času tím strávil nebo kolik kilometrů ujel“ má být předmětem evidence. Nejvyšší správní soud v jiném případě konstatoval, že povinností daňového subjektu je vést podrobnou evidenci nákladů (výdajů), z nichž bude patrné, kolik hodin strávil který zaměstnanec prací na jednotlivých projektech, jaký materiál byl pro potřeby kterého projektu pořízen - jakkoliv s sebou takový postup nese vyšší administrativní zatížení stěžovatele, je třeba mít na zřeteli, že odpočet nákladů (výdajů) na výzkum a vývoj podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů představuje jisté beneficium, a pokud má stěžovatel zájem z něj těžit, musí splnit striktní podmínky stanovené zákonodárcem (rozsudek ze dne 4. 11. 2020, č. j. 1 Afs 270/2020–26, bod 33).
108. V jiné věci Nejvyšší správní soud uznal za dostatečnou evidenci obsahující údaje o pracovním fondu jednotlivých zaměstnanců za jednotlivé měsíce a počet odpracovaných hodin na všech projektech, celkové osobní náklady zaměstnanců a osobní náklady pouze na výzkum a vývoj, počet odpracovaných hodin jednotlivými zaměstnanci za každý den každého měsíce, rozdělených dle jednotlivých projektů. Takovou evidenci posoudil Nejvyšší správní soud sice jako nedostatečnou, jelikož neobsahovala údaje o mzdových nákladech na jednotlivé projekty, avšak umožňující dodatečně předložený výpočet nákladů na konkrétního zaměstnance na jednotlivý projekt za každý měsíc (rozsudek ze dne 24. 10. 2022, č. j. 8 Afs 168/2020-51, bod 23 a 25). V bodě 27 tohoto rozsudku kasační soud shrnul, že daňový subjekt předložil evidenci o tom, kolik hodin v každém jednotlivém dni na každém projektu odpracovali jednotliví zaměstnanci.
109. V další věci (viz rozsudek ze dne 10. 11. 2022, č. j. 6 Afs 161/2021 – 57, bod 38) měl Nejvyšší správní soud za dostatečnou evidenci obsahující měsíční a roční souhrny odpracovaných hodin konkrétními zaměstnanci, již posoudil jako přesnější než evidenci podobného charakteru, jakou je podíl pracovního úvazku, který konkrétní zaměstnanci věnovali práci na projektu. V takovém případě, pokud daňové orgány nezpochybnily počet hodin odpracovaných na projektu jednotlivými zaměstnanci, nic jim nebránilo pokusit se spárovat tento údaj s doklady o vyplacené mzdě, kdy nešlo o formální nedostatek evidence a daňový subjekt by tížilo důkazní břemeno o tom, že deklarované mzdové náklady skutečně vynaložila v souvislosti s výzkumnou či vývojovou činností, na níž se měli jednotliví zaměstnanci v daných obdobích podílet.
110. Z uvedené judikatury je zřejmé, že evidence žalobkyně obsahovala jednoznačné určení mzdových výdajů, které jako náklady projektů uplatnila. Evidence je tedy vedena odděleně od ostatních výdajů žalobkyně tak, že umožňuje jednoznačně oddělit jednotlivé výdaje vynaložené při realizaci projektu výzkumu a vývoje od ostatních výdajů, které s projektem výzkumu a vývoje nesouvisely. Jelikož evidence obsahovala údaje o počtu odpracovaných hodin v měsíci, za nějž žalobkyně vyplácela měsíční mzdu, umožňovala evidence její propojení s jednotlivými účetními doklady o výplatě mezd. Evidence žalobkyně umožňovala přezkum oprávněnosti v odpočtu uplatněných výdajů. To, zda skutečně byl

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

výdaj vynaložen (měsíční mzda vyplacena) a zda skutečně byla evidovaná doba odpracována zaměstnancem při řešení projektu, je otázka zcela odlišná, kterou nelze s evidenční povinností zaměňovat. V druhém případě totiž nejde o nevedení oddělené evidence (což daňové orgány žalobkyni vytýkaly), ale o neunesení důkazního břemene žalobkyně ve vztahu k souvislosti vynaložených výdajů s činnostmi výzkumu a vývoje. Důvod odepření odpočtu, který shledaly daňové orgány, že evidence neobsahovala údaje o tom, zda, příp. jak a kdy určitý pracovník na konkrétním projektu pracoval, resp. z evidence nebylo možné zjistit, jakou část úvazku pracovník pracoval na projektu a jakou část úvazku se věnoval ostatním pracovním činnostem, tedy nemohl obstát. Z evidence totiž bylo zřejmé, kolik hodin v tom kterém měsíci měl pracovník na určitém projektu pracovat (srov. str. 208 zprávy o daňové kontrole, kde správce daně uvedl, že žalobkyně předložila evidenci, *ze které je zřejmé, kteří zaměstnanci se podíleli na tom kterém projektu, v jakém rozsahu (počet hodin) a jaké byly jejich mzdové náklady, stejně jako popis pracovních činností jednotlivých zaměstnanců, ale pouze v součtu za měsíc*). Evidence nemusela obsahovat konkrétní činnosti, které pracovník takto prováděl, co konkrétně při řešení projektu prováděl, neboť evidence měla jen oddělit ten který výdaj žalobkyně na projekt od ostatních výdajů žalobkyně. Tento účel evidence jednoznačně splnila. Požadavek daňových orgánů na to, aby evidence byla vedena s rozlišením na jednotlivé dny, neodpovídá dikci ani smyslu zákona. Žalobkyně totiž vynakládala výdaj na mzdy měsíčně, tudíž je logické, že i odpracované hodiny evidovala v měsíčním souhrnu. Pokud by předmětem daňového řízení bylo unesení důkazního břemene žalobkyně ve vztahu k souvislosti vynaložených výdajů s činnostmi výzkumu a vývoje, pak by na žalobkyni bylo, aby prokázala, že v tom kterém měsíci skutečně zaměstnanec evidovaný počet hodin na projektu odpracoval, ale taková situace v posuzované věci nenastala.

111. Soud připomíná, že podle výše popsané judikatury postačuje, obsahuje-li evidence údaj o výši podílu pracovního úvazku, jímž se zaměstnanec podílel na řešení projektu. Tento údaj je samozřejmě údajem o počtu hodin (podíl z celkového počtu hodin pracovního úvazku). Dovodila-li judikatura, že se takový podíl vztahuje k veškerým mzdovým nákladům na konkrétního zaměstnance v jednotlivých měsících, není důvodu mítí za nedostatečnou evidenci, která obsahuje údaj o počtu hodin v měsíci, kdy zaměstnanec pracoval na projektu, a nikoli na činnostech s projektem nesouvisejících. Kasační soud shledal dostačující evidenci s údajem, *kolik hodin strávil který zaměstnanec prací na jednotlivých projektech* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 11. 2020, č. j. 1 Afs 270/2020–26, bod 33), resp. evidenci obsahující *měsíční a roční souhrny odpracovaných hodin konkrétními zaměstnanci* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2022, č. j. 6 Afs 161/2021 – 57, bod 38).
112. K argumentaci žalovaného v bodě 89 napadeného rozhodnutí soud uvádí, že je z něj zřejmé, že žalovaný správně nerozlišil mezi nedostatkem vedené oddělené evidence a neunesením důkazního břemene žalobkyně o souvislosti vynaložených mzdových výdajů s činnostmi výzkumu a vývoje, kdy podle bodu 143 napadeného rozhodnutí byla důvodem odepření odpočtu toliko nedostatečná evidence. Žalobkyně splnila zákonné požadavky na oddělenou evidenci, pokud tato obsahovala údaje o počtu hodin odpracovaných na projektu určitým zaměstnancem a vyplacené mzdě podle jednotlivých měsíců. To, zda by byla žalobkyně schopna prokázat, že zaměstnanec při řešení projektu evidované hodiny odpracoval, je věc odlišná. Proto žalobkyni nelze vytýkat, že nepředložila daňovým orgánům podklady, z nichž dospěla k evidovanému počtu hodin.
113. Soud dodává, že i ve vyjádření k žalobě žalovaný zaměňoval nevedení oddělené evidence s prokázáním vynaložení evidovaných výdajů na realizaci projektů. Žalovaný takto Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

vytýkal žalobkyni, že neprokázala, co konkrétně zaměstnanci vykonávali v rámci projektu, což nemůže představovat vadu vedené oddělené evidence. Ve vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že *zásadním problémem v případě žalobkyně nebylo to, že evidovala čas odpracovaný jeho zaměstnanci na projektech výzkumu a vývoje v měsíčních přehledech, ale že ze žádných žalobkyní předložených podkladů nevyplývalo, z čeho tyto měsíční přehledy vyplývaly, tedy zda se někteří její zaměstnanci vůbec účastnili práce na těchto projektech, jakým způsobem a v jakém rozsahu - předložené měsíční přehledy tudíž neměly žádný podklad, na základě kterého by bylo možné ověřit, zda se alespoň vzdáleně přibližují realitě*. Ve vyjádření k žalobě tedy žalovaný poněkud ustoupil z původního důvodu napadeného rozhodnutí (měsíční evidence mzdových výdajů) a požadoval prokázání souvislosti evidované práce s projekty, avšak toto není výtku směřující k vedení oddělené evidence, což jako jediný důvod odepření odpočtu označil sám žalovaný v napadeném rozhodnutí.

114. Pokud žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že měsíční přehledy odpracovaného času neosvědčily, na jakém projektu konkrétně a v jakém rozsahu se měli zaměstnanci podílet, patrně tím mínil, že to přehledy neprokázaly. Součástí správního spisu jsou totiž žalobkyní předložené měsíční přehledy, z nichž vyplývají údaje o jednotlivých zaměstnancích a počtu hodin, které v jednotlivých měsících na tom kterém zde uvedeném projektu pracovali. Měsíční přehledy obsahují i údaje o části mzdy, která odpovídá počtu hodin odpracovaných na projektu.
115. Soud shrnuje, že nezpochybnily-li daňové orgány, že žalobkyní předložená evidence obsahovala údaje s rozlišením na měsíce o zaměstnanci, o počtu jím odpracovaných hodin na konkrétním projektu a mzdě za to vyplacené, nemohl jejich závěr o nedostatečném vedení oddělené evidence obstát. Jádrem žalobní argumentace bylo tedy důvodné.

c2) evidence materiálu

116. Soud předesílá, že odkazovala-li žalobkyně na výpovědi svědků, pak tyto (bez ohledu na jejich obsah) nemohly nahradit absenci oddělené evidence materiálu nebo odstranit její nedostatky. Svědecké výpovědi by mohly mít teoreticky místo při dokazování, zda řádně evidované výdaje byly vynaloženy při řešení projektů, avšak toto nebylo důvodem odepření odpočtu, jak již bylo mnohokrát v odůvodnění tohoto rozsudku zdůrazněno.
117. Daňové orgány dospěly k závěru, že evidence obsahovala údaj o výdaji na materiál, ale předmět výdaje byl evidován nikoli jednotlivými položkami, ale jen recepturami. Tento nedostatek nemohly odstranit předložené výdejky materiálu, zahrnující jak materiál na projekty, tak i ostatní činnost žalobkyně. Jinak řečeno, podle daňových orgánů evidence žalobkyně neumožňovala učinit zjištění, jaký konkrétní materiál v souvislosti s uplatněným výdajem měla žalobkyně při řešení projektů použít. Ze zprávy o daňové kontrole a napadeného rozhodnutí je zřejmé, že daňové orgány měly evidenci materiálu za nedostatečnou proto, že evidence neobsahovala identifikaci materiálu uplatněného jako předmět výdaje projektu. Daňové orgány vysvětlily, že nebyl-li evidován konkrétní použitý materiál, nemohly nedostatky evidence odstranit výdejky materiálu zahrnující veškerý materiál použitý žalobkyní pro projektovou i neprojektovou činnost. Jde o jasné vysvětlení, proč učinily daňové orgány závěr o řádném nevedení oddělené evidence.
118. Žalobkyně namítla, že z předložených dokladů (kalkulace nákladů s recepturami, prvotní doklady, výdejky materiálu) bylo lze zjistit, jaký materiál a v jakém množství žalobkyně pořídila a použila při řešení projektů.
119. Soud stejně jako v případě mzdových nákladů vychází ze smyslu oddělené evidence. Evidence výdaje na materiál použitý na vývojovou a výzkumnou činnost by proto měla Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

obsahovat důvod výdaje (identifikace použitého materiálu tak, aby byl rozlišitelný od ostatních výdajů) a samotný výdaj (doba vynaložení, výše). V takovém případě evidence splní svůj účel - umožní prověření, zda byl výdaj vynaložen a materiál využit pro realizaci projektu a dojde tak k jednoznačnému oddělení výdajů na projekt od ostatních výdajů.

120. Daňové orgány učinily závěr, že evidence neobsahuje údaj o tom, jaký konkrétní materiál žalobkyně při řešení projektů použila. Tento požadavek je zcela legitimní, neboť jen evidenci obsahující takové údaje lze prověřit a zjistit, zda vskutku byl materiál pořízen (náklad vynaložen) a použit při řešení projektů. Soud si klade otázku, jak jinak by mohl být naplněn zákonný požadavek na to, aby do odpočtu uplatněný výdaj byl evidován odděleně od ostatních výdajů. Je-li nutno něco oddělit, je nutno to identifikovat, jinak postupovat nelze.
121. Žalobní námitka tedy nebyla důvodná. Žalobkyně prezentovala jen obecná tvrzení, která nijak nepolemizovala s důvody, pro které daňové orgány posoudily vedenou evidenci za nedostatečnou, ač šlo o důvody jasné a srozumitelné. Žalobkyně neučinila žádný konkrétní odkaz na to, jaké konkrétní listiny mají představovat řádnou oddělenou evidenci výdaje na materiál, proč v nich obsažené konkrétní údaje vyvracejí argumentaci daňových orgánů atp. Soud ve stejné míře obecnosti, v jaké se odehrála žalobní argumentace, uvádí, že žalobkyně neidentifikované prvotní doklady a výdejky z povahy nemohou představovat oddělenou evidenci materiálu na projekt, protože mohou hrát roli maximálně v prokazování tvrzení o pořízení materiálu (s nulovou vypovídací hodnotou, jak byl následně použit). Totéž lze uvést ke kalkulaci nákladů s recepturami, které by mohly mít význam v prokazování tvrzení o použití materiálu pro konkrétní vývojovou činnost. Oddělená evidence je však něco jiného – zde měla žalobkyně evidovat konkrétní materiál použitý na konkrétní projekt a s ním spojený výdaj.

VI.

Shrnutí

122. Soud neshledal důvodným žalobní bod týkající se prekluze lhůty pro stanovení daně.
123. Soud nepřisvědčil žalobním námitkám, podle nichž byl nezákonným důvod odeprání daňového odpočtu spočívající ve formálních nedostatcích projektů, konkrétně absenci cílů projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, a absenci způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků. Soud neměl za důvodnou ani žalobní námitku, že daňové orgány pochybily, pokud učinily závěr, že žalobkyně nevedla řádnou oddělenou evidenci výdajů na materiál použitý při realizaci projektů od ostatních výdajů. Soud ve shodě s daňovými orgány dospěl k závěru, že projekty žalobkyně uvedené formální náležitosti nesplňovaly a jí vedená oddělená evidence osobních nákladů byla nedostatečná.
124. Soud posoudil jako důvodnou žalobní námitku, že daňové orgány dospěly k nesprávnému závěru, že žalobkyně nepředložila řádnou oddělenou evidenci mzdových nákladů uplatněných v rámci odpočtu.
125. Pro posuzovanou věc platí, že nesplnění jedné z formálních náležitostí projektu má za následek nemožnost uplatnit odpočet na dani. V takovém případě již není obecně třeba zabývat se splněním ostatních zákonných podmínek pro odpočet výdajů na výzkum a vývoj (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2022, č. j. 8 Afs 170/2020-49, bod 45).
126. Soud uzavírá, že ačkoli shledal důvodnými námitky žalobkyně týkající se evidence Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

mzdových nákladů na výzkum a vývoj, ve zbytku žalobních námitek se ztotožnil se závěry žalovaného. V soudním přezkumu tak obstály závěry žalovaného, že žalobkyně nenaplnila formální podmínky pro uplatnění odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje, neboť její projekty konkrétně nevymezovaly cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, a způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků. Ačkoli tedy neobstály všechny důvody napadeného rozhodnutí, postačují ty, které soud aproboval, pro závěr, že žalovaný žalobkyni doměřil daň z příjmů v důsledku zvýšení základu daně z důvodu neuznání odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje v souladu se zákonem. Závěr soudu o nezákonném závěru daňových orgánů ve vztahu k oddělené evidenci mzdových nákladů tak nemohl vést ke zrušení napadeného rozhodnutí.

127. Soud z výše uvedených důvodů žalobu žalobkyně podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

VII.

Náklady řízení

128. Náhradu nákladů řízení soud výrokem II rozsudku žádnému z účastníků podle § 60 odst. 1 s. ř. s. nepřiznal, protože žalobkyně ve věci úspěch neměla a žalovanému nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu do dvou týdnů od jeho doručení. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 17. dubna 2023

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.
předseda senátu