



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce:                   **CB&I s.r.o.**, IČO: 44014350  
sídlem Holandská 874/8, 639 00 Brno  
zastoupený advokátem JUDr. Martinem Bohuslavem  
sídlem Churchill I, Italská 2581/67, 120 00 Praha 2

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 9. 2021, č. j. 32475/21/5200-11433-706478

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se **nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci a průběh správního řízení**

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný k odvolání žalobce změnil dle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v příslušném znění (dále jen „daňový řád“), rozhodnutí o odvolání, č. j. 4647420/19/3001-51521-712675 ze dne 18. 11. 2019 (ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých

nesprávností, č. j. 4696135/3001-51521-712675 ze dne 27. 11. 2019) a č. j. 4647497/19/3001-51521-712675 ze dne 18. 11. 2019 (ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností, č. j. 4796201/19/3001-51521-712675 ze dne 27. 11. 2019; dále souhrnně jen „rozhodnutí o odvoláních“), kterými bylo částečně vyhověno odvoláním proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“), č. j. 3562478/19/3001-51521-712675 ze dne 16. 7. 2019 a č. j. 3562628/19/3001-51521-712675 ze dne 16. 7. 2019 (dále souhrnně jen „dodatečné platební výměry“), kterými byla žalobci z moci úřední doměřena daň z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období v celkové výši 20 019 540 Kč a deklarována povinnost žalobce k úhradě penále z částky doměřené daně v celkové výši 4 003 908 Kč.

2. Správce daně nejprve rozhodnutími o odvoláních změnil dodatečné platební výměry tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období se z celkové částky 20 019 540 Kč mění na celkovou částku 17 366 950 Kč a současně povinnost uhradit penále se mění z celkové částky 4 003 908 Kč na celkovou částku 3 473 390 Kč. Žalovaný následně ještě napadeným rozhodnutím snížil částku doměřené daně z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období na celkovou částku 16 222 010 Kč a současně také penále na celkovou částku 3 244 402 Kč.
3. Předmětem sporu mezi žalobcem a správcem daně, resp. žalovaným je otázka, zda žalobce splnil veškeré zákonné podmínky pro uplatnění odčitatelné položky, tj. zda byly výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektů výzkumu a vývoje (dále také „VaV“), od základů daně odečteny v souladu s ustanovením § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do dne 31. 12. 2013 (dále jen „ZDP“), resp. v souladu s ustanovením § 34 odst. 4 ZDP, ve znění účinném ode dne 1. 1. 2014 a ustanovení § 34a až ustanovení § 34c ZDP, ve znění účinném ode dne 1. 1. 2014, kdy spor se týká následujících projektů: *Vývoj nových řešení a metod návrhu a konstrukce destilačních, krakovacích, polymeračních a ostatních zařízení pro zpracování ropy a plynu – týká se zdaňovacího období roku 2014* (dále jen „Projekt č. 1“) a *Vývoj nových řešení a metod návrhu a konstrukce destilačních, krakovacích, polymeračních a ostatních zařízení pro zpracování ropy a plynu – týká se zdaňovacího období roku 2015* (dále jen „Projekt č. 2“).
4. Podle správce daně a žalovaného žalobce nesplnil podmínky pro uplatnění tohoto odečtu podle § 34 a násl. ZDP. Žalovaný sice přisvědčil žalobci, že cíl je v jím předloženém Projektu1 a Projektu2 sice formálně obsažen byl a že ZDP neobsahuje výslovnou zmínku o tom, že by měl být v rámci projektu VaV (písémném prospektivním dokumentu) vymezen ocenitelný prvek novosti a odstranění výzkumné či technické nejistoty. Žalovaný však již nesouhlasil s tvrzením žalobce, že v Projektu1 a Projektu2 jsou uvedeny cíle, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení. Cíle vymezené v Projektu1 a Projektu2 nekonkrétním způsobem vyvolávají opodstatněné pochybnosti o realizaci činnosti ve výzkumu a vývoji.

## II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

5. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhl krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.

6. Žalobce v žalobě obsáhle polemizuje se závěry žalobce, přičemž má za to, že Projekty obsahují veškeré formální náležitosti předepsané ZDP. Žalovaný na žalobce klade požadavky nad rámec ZDP a dopouští se přepjatého formalismu, přičemž spor mezi žalobcem a žalovaným plyne do značné míry i z obecnosti a nejednoznačnosti ZDP – v této souvislosti odkazuje žalobce na princip *in dubio pro libertate*. Dle žalobce jsou rovněž tvrzení žalovaného týkající se cílů Projektů uvedená v napadeném rozhodnutí vnitřně rozporná a protichůdná, a to se současným přihlédnutím k tomu, že žalovaným odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 10 Afs 77/2017 ze dne 24. 11. 2017, ve věci *obchodní společnosti TRANSYS, spol. s r.o.* (dále jen „rozsudek ve věci TRANSYS“), se zabývá skutkově odlišnou situací. Žalobce je přesvědčen, že cíle Projektů zcela naplňují požadavek stanovený ZDP. Žalobce se rovněž vyjadřuje i k dalším formálním náležitostem projektů (tj. k vymezení doby řešení Projektů a k předpokládaným celkovým nákladům na řešení Projektů), kdy i tyto formální náležitosti má žalobce za splněné.
7. Žalobce s odkazem na rozsudek Krajského soudu v Brně, sp. zn. 29 Af 52/2016 ze dne 25. 10. 2018, ve věci *obchodní společnosti UNIPIPE Engineering s.r.o.* (dále jen „rozsudek ve věci UNIPIPE“), uvádí, že pokud chtěl žalovaný hodnotit dosažitelnost a vyhodnotitelnost cílů Projektů, musí těmto cílům rozumět také po technické stránce, k čemuž logicky potřebuje technické znalosti, kterými ovšem žalovaný nedisponuje, a proto měl dle § 95 odst. 1 daňového řádu ustanovit znalce. Žalobce se dále vyjadřuje k údajným nesrovnalostem nalezeným správcem daně v evidencích, které ovšem byly podle názoru žalobce odstraněny, dále se také žalobce vyjadřuje k vyhodnocování výsledků činností výzkumu a vývoje, kdy v souvislosti s touto žalobní námitkou žalobce nadepsanému soudu navrhuje předvolat svědky, a sice současného technického ředitele žalobce, Ing. P. J. a bývalého technického ředitele žalobce, Ing. J. G. Konečně se pak také žalobce vyjadřuje k zahrnování mimořádných odměn a cestovních nákladů do nákladů na výzkum a vývoj.
8. V neposlední řadě žalobce namítá, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období uplynula dnem 16. 11. 2020 a doručení rozhodnutí o odvoláních nemělo na prodloužení prekluzivní lhůty vliv, neboť správce daně nepostupoval (s ohledem na načasování doručování rozhodnutí o odvoláních) v souladu se základními zásadami správy daní; postupem správce daně došlo k naplnění § 8 odst. 4 daňového řádu, tj. správce daně zneužil právo.

### III. Vyjádření žalovaného k žalobě, replika žalobce a duplika žalovaného

9. Žalovaný konstatuje, že se s odvolacími námitkami v plném rozsahu vypořádal již v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí, ve kterém podal dostatečné zdůvodnění svého závěru, podepřeného příslušnými ustanoveními hmotně-právní daňové normy. Žalovaný tak i nadále setrvává na svém právním názoru a odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž shrnul veškeré relevantní skutečnosti a zevrubně popsal zjištěný skutkový stav. Ve vyjádření k žalobě pak žalovaný reaguje na žalobní body, s ohledem na jejich povahu však v podstatě replikuje závěry vyjádřené již v odůvodnění napadeného rozhodnutí.
10. Podrobně se pak žalovaný vyjadřuje k námitce ohledně uplynutí prekluzivní lhůty, přičemž uzavřel, že napadené rozhodnutí bylo žalobci oznámeno před uplynutím lhůt pro stanovení daně z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období, nadto oznámení rozhodnutí ve věci opravného prostředku má opětovně za účinek prodloužení lhůty ve

smyslu ustanovení § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu. Lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období doposud marně neuplynuly.

11. V replice k vyjádření žalovaného žalobce uvádí v podstatě nesouhlas s argumentací žalovaného ve vyjádření k žalobě, s ohledem na povahu vyjádření žalovaného se však jedná toliko o replikaci argumentace, vyjádřené v žalobě proti napadenému rozhodnutí. Žalobce tak i v replice nadále setrvává na tom, že Projekty obsahují veškeré formální náležitosti předepsané ZDP, zejména pak cíle Projektů naplňují požadavky stanovené ZDP.
12. V reakci na to žalovaný opětovně zdůrazňuje své stanovisko, podpořené argumentací s oporou v judikатурních závěrech správních soudů, že cíle uvedené v Projektech nejsou pro účely posouzení odčitatelné položky na podporu VaV dostatečně specifikovány, a proto nejsou ani vyhodnotitelné ve smyslu ustanovení § 34 odst. 5 ZDP, ve znění účinném do dne 31. 12. 2013, resp. ve smyslu ustanovení § 34c odst. 1 písm. c) ZDP, ve znění účinném ode dne 1. 1. 2014. Projekty jsou tak z tohoto důvodu nekompletní, přičemž, jak žalovaný obsáhle vysvětlil ve vyjádření k žalobě, jasně zformulovaný cíl je základním a obligatorním požadavkem na jakýkoli projekt, tj. nejen v oblasti odpočtu na VaV, pročež tak Projekty nenaplňují požadavky stanovené ZDP.

#### IV. Ústní jednání konané dne 18. 4. 2023

15. Žalobce i žalovaný v rámci ústního jednání setrvali na svých stanoviscích již dříve písemně uplatněných v žalobě, resp. ve vyjádření k žalobě a replice k tomuto vyjádření, které v průběhu ústního jednání zevrubně rekapitulovali.

#### V. Posouzení věci soudem

16. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
17. Krajský soud se předně zabýval námitkou žalobce ohledně toho, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob dle § 148 odst. 1 daňového řádu za předmětná zdaňovací období uplynula dnem 16. 11. 2020, přičemž správce daně nepostupoval (s ohledem na načasování doručování rozhodnutí o odvoláních) v souladu se základními zásadami správy daní; postupem správce daně došlo k naplnění § 8 odst. 4 daňového řádu, tj. správce daně zneužil právo. S touto námitkou se nicméně krajský soud neztotožňuje.
18. Výkladem § 148 daňového řádu, pokud jde o počátek a konec lhůty pro stanovení daně přerušené zahájením daňové kontroly, se Nejvyšší správní soud poprvé explicitně zabýval v rozsudku ze dne 18. 6. 2021, č. j. 5 Afs 21/2020–56 (opětovně pak v rozsudku ze dne 29. 7. 2021, č. j. 9 Afs 168/2019–38). V něm mimo jiné uvedl, že lhůta pro stanovení daně upravená v § 148 daňového řádu je lhůtou zákonnou, hmotněprávní a propadnou. Základní délku lhůty pro stanovení daně (3 roky) je možné modifikovat, a to třemi typy úkonů. V první řadě je možné lhůtu prodloužit. Úkony prodlužující běh lhůty jsou vyjmenovány v § 148 odst. 2; jejich společným jmenovatelem je podmínka, aby byly učiněny v průběhu základní lhůty, a to konkrétně v posledních 12 měsících lhůty; účinkem těchto úkonů je nastavení lhůty o jeden rok. Dalšími úkony, které jsou způsobilé modifikovat délku lhůty, jsou úkony, které její běh přerušují. Tyto jsou vyjmenovány v § 148 odst. 3 ve spojení s § 87 daňového řádu. Úkony zapříčiní přerušování běhu lhůty a zajistí počátek běhu nové, což znamená, že

běží znovu celá tříletá lhůta; zákon přitom výslovně stanoví rovněž rozhodný den jako počátek běhu lhůty, od něhož se lhůta přerušuje a běží celá (tříletá) znovu. Posledním typem úkonů s vlivem na běh lhůty jsou úkony, které její běh staví (§ 148 odst. 4); podstatou stavení lhůty je, že tato neběží po dobu definovanou zákonem. Smysl ustanovení spočívá ve skutečnosti, že správce daně nemůže v řízení konat s ohledem na vnější vlivy (v zákoně taxativně uvedené), a tudíž by běh lhůty neměl opodstatnění.

19. Z obsahu správního spisu vyplývá (což žalobce nijak nerozporuje), že lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období by dle ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu uplynuly dne 1. 7. 2018, resp. dne 1. 7. 2019. Pokud by ovšem nedošlo k jejich přerušování, neboť dne 16. 11. 2016 (tj. před uplynutím dosavadních lhůt pro stanovení daně) byla u žalobce zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období. V souladu s § 148 daňového řádu tak lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období počaly běžet znovu ode dne 16. 11. 2016 a skončily by dne 16. 11. 2019, pokud by však nedošlo k jejich prodloužení. V posledních 12 měsících před uplynutím dosavadních lhůt pro stanovení daně totiž došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu [dodatečné platební výměry byly žalobci doručeny (oznámeny) dne 19. 7. 2019], lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období byly prodlouženy o jeden rok. Následně však došlo k jejich dalšímu prodloužení. V posledních 12 měsících před uplynutím dosavadních lhůt pro stanovení daně totiž došlo k oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku dle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu [rozhodnutí o odvoláních ze dne 18. 11. 2019 byla žalobci doručena (oznámena) dne 19. 11. 2019], lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období byly opětovně prodlouženy o jeden rok, protože by tak lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období uplynuly dne 16. 11. 2021. Napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno (oznámeno) dne 21. 9. 2021, tj. jednoznačně ve lhůtách pro stanovení daně z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období. [Krajský soud proto ve shodě s žalovaným konstatuje, že napadené rozhodnutí bylo žalobci oznámeno před uplynutím lhůt pro stanovení daně z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období, nadto oznámení rozhodnutí ve věci opravného prostředku má opětovně za účinek prodloužení lhůty ve smyslu ustanovení § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu. Tvrzení žalobce ohledně zneužití práva ze strany správce daně pak krajský soud považuje za nijak podloženou spekulaci až invektivu.
20. Podstatu nyní projednávané věci tvoří polemika žalobce se závěry žalovaného (a správce daně), kterými neshledali žalobce způsobilého k uplatnění odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu daně za předmětná zdaňovací období z důvodu, že žalobce nesplnil veškeré zákonné podmínky pro uplatnění odčitatelné položky. Spornou je tedy otázka, zda byly výdaje (náklady) vynaložené při realizaci Projektů od základů daně odečteny v souladu s § 34 odst. 4 a 5 ZDP, resp. v souladu s § 34 odst. 4 ZDP, ve znění účinném ode dne 1. 1. 2014 a § 34a až § 34c ZDP, ve znění účinném ode dne 1. 1. 2014.
21. Podle § 34 odst. 4 ZDP ve znění do 31. 12. 2013 platí, že „[o]d základů daně lze odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci

*výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje. Pokud vynaložené výdaje (náklady) souvisejí s realizací projektů výzkumu a vývoje pouze zčásti, je možné od základů daně odečíst pouze tuto jejich část. Výdaje (náklady), které lze odečíst od základu daně, musí být výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka. Tento odpočet nelze uplatnit na služby, licenční poplatky (§ 19 odst. 7) a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob s výjimkou výdajů (nákladů) vynaložených za účelem certifikace výsledků výzkumu a vývoje, a dále na ty výdaje (náklady), na které již byla i jen zčásti poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.“*

22. Podle § 34 odst. 5 ZDP ve znění do 31. 12. 2013 platí, že „[p]rojektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odstavce 4, se rozumí písemný dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezi svou činnost ve výzkumu a vývoji a který obsahuje zejména základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou obchodní firma nebo název poplatníka, jeho sídlo a identifikační číslo, bylo-li přiděleno, popřípadě jméno a příjmení poplatníka, je-li poplatník fyzickou osobou, místo jeho trvalého pobytu a místo podnikání, dobu řešení projektu (datum zahájení a datum ukončení řešení projektu), cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnitelné po jeho ukončení, předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, datum, místo, jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení; oprávněnou osobou se rozumí poplatník, je-li fyzickou osobou, nebo osoba vykonávající funkci statutárního orgánu poplatníka anebo osoba, která je členem statutárního orgánu poplatníka.“
23. Citovaná právní úprava byla ve znění účinném od 1. 1. 2014 přenesena v obdobné podobě do § 34a až § 34c zákona o daních z příjmů. S ohledem na tuto skutečnost se právní výklad skutkového vztahu krajským soudem může vztahovat na obě zdaňovací období, v nichž žalobce uplatňoval jako odečitatelnou položku od základu daně výdaje na VaV.
24. Krajský soud v první řadě hodnotil otázku splnění náležitostí projektů VaV žalobce, resp. jeho námitky k závěru žalovaného, že projekty VaV žalobce nesplňují zákonné podmínky ZDP proto, že žalobce nedostatečně vymezil cíle projektů VaV.
25. K otázce povahy náležitostí projektu výzkumu a vývoje z pohledu nezbytnosti jejich bezpodmínečného naplnění pro účely možnosti odečtu nákladů na výzkum a vývoj od základu daně se již správní soudy opakovaně vyjadřovaly. V rozsudku ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56, Nejvyšší správní soud uvedl, že „[s]plnění podmínky existence písemného projektu splňujícího náležitosti § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů (v současném znění § 34c tohoto zákona), zpracovaného před zahájením výzkumných či vývojových prací, je výchozím předpokladem pro uplatnění odečitatelné položky výzkumu a vývoje a současně jedním z nástrojů zabránění zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj, a to především s ohledem na jeho atraktivitu pro daňové subjekty. Jinak řečeno, § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů vyžaduje pro odečet od základu daně splnění jasně stanovených podmínek (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. srpna 2013, č. j. 31 Af 80/2012 - 25). Projekt výzkumu a vývoje slouží jako základní a ucelený dokument, jímž daňový subjekt v budoucnu správci daně prokáže nárok na uplatnění odpočtu nákladů na výzkum a vývoj. Zákonnou podmínkou vyplývající z povahy věci (z latinského *proiectum* – plán, návrh, rozvrh

*budoucí činnosti) je, aby byl vypracován před zahájením řešení projektu, aby šlo o dokument prospektivní. Rozhodně tedy není úkolem správce daně a správních soudců, aby sami aktivně a teprve dodatečně propojovali jinak nesouvisející dokumenty a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu, v dané situaci například, komu patří nečitelné podpisy s využitím teprve dodatečně předložené vnitropodnikové směrnice. To ostatně koresponduje i s výše uvedeným charakterem odpočtu nákladů na výzkum a vývoj (de facto dvojitý odečet nákladů ze základu daně), který implikuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti.“*

26. Nejvyšší správní soud tak aproboval názor Krajského soudu v Hradci Králové, vyjádřený již dříve v rozsudku ze dne 26. 8. 2013, č. j. 31 Af 80/2012-25, zabývajícím se taktéž vlivem nedodržení náležitostí projektu výzkumu a vývoje na oprávněnost odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu daně. V citovaném rozsudku č. j. 31 Af 80/2012-25 pak Krajský soud v Hradci Králové také uvedl, že „[u]stanovení § 34 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, vyžaduje pro uvedené položky odčitatelné od základu daně splnění taxativně vymezených podmínek. Pokud tedy projekt, který musí být vypracován před zahájením jako řešení, má obsahovat určité náležitosti, nelze jejich případnou absenci nabrazovat v odvolacím řízení, které nesporně probíhá se značným časovým odstupem od okamžiku, kdy měl být písemný dokument se všemi náležitostmi vyhotoven.“
27. V nyní projednávané věci je stěžejní námitkou žalobce, že žalovaný dospěl k nesprávnému právnímu závěru, že žalobce nesplnil podmínku dostatečně určitého vymezení cílů projektů VaV za předmětná zdaňovací období, jako jednu z náležitostí projektu VaV ve smyslu § 34 odst. 4 (resp. § 34c v pozdějším znění) ZDP.
28. Krajský soud předně uvádí, že obdobnými spory o dostatečnost vymezení cílů VaV v projektu už správní soudy ve své judikatuře opakovaně řešily, na což správně poukazuje žalovaný jak v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, tak i v řízení o nyní projednávané žalobě (ve vyjádření i v duplice). Kupříkladu Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017-53 (na který poukazuje i žalovaný) uvedl, že „cílem výzkumné a vývojové činnosti musí být dosažení jedinečného řešení, které lze odlišit od běžné činnosti inovačního charakteru. Základním kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních (příbuzných) činností je přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty (§ 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků, a metodický pokyn Ministerstva financí ČR č. D-288, který lze použít jako výkladové vodítko v mezích, v nichž je souladný se zákonem o daních z příjmů srov. rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016-38). Zákon současně stanoví požadavek, aby byl cíl po ukončení projektu vyhodnotitelný. S ohledem na výše uvedené je nepochybně třeba cíl v projektu výzkumu a vývoje zformulovat dostatečně jasně, aby bylo zřejmé, v čem daňový subjekt spatřuje prvek novosti, resp. prvek odstranění technické nejistoty, v čem se řešení liší od současného stavu a jaký bude jeho přínos.“
29. Na tyto závěry navázala rovněž judikatura krajských soudů. Kupříkladu Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 7. 1. 2021, č. j. 52 Af 35/2020- 87, dospěl k závěru, že z pouhého obecného stanovení cíle spočívajícího toliko v obecném popisu, aniž by bylo uvedeno, čeho má být konkrétně dosaženo a jakým postupem má být předmětného cíle dosaženo, není dostačujícím naplněním obsahové podmínky projektu VaV, kdy rovněž také absentoval jakýkoliv detailnější popis stávajícího stavu a důvodu pro změnu tohoto stavu: „K projektům VaV realizovaných v roce 2012 [...] krajský soud konkrétně uvádí, že cíle

těchto projektů jsou stanoveny velice obecným způsobem, nelze z nich seznat dosažitelnost, čeho má být konkrétně dosaženo, není zde obsažený popis aktuálního stavu v dané oblasti, důvod pro změnu tohoto stavu, jakým konkrétním postupem má být této žádoucí změny dosaženo ani další již výše zmíněné informace, které by měli ze stanoveného cíle vyplývat. Takto obecně stanovené cíle nemohou ve světle výše uvedené právní úpravy a judikatury správních soudů obstát a krajský soud se tak musí ztotožnit se závěry žalovaného a takto stanovené cíle hodnotit jako nedostatečné. U žalobcem obhajovaných projektů jsou již stanovené cíle podstatně rozvedenější (viz projektová dokumentace obsažena v daňovém spise), nicméně ani v tomto případě nelze uzavřít, že by stanovené cíle splňovaly nároky kladené na ně zákonem a soudní judikaturou. U projektu 1/2014 je cíl stanoven opět příliš obecným způsobem. Z uvedeného cíle, „Cílem projektu je vývoj a lokální výroba...cílem je, aby nový produkt splňoval vysoké kvalitativní, zpracovatelské a cenové požadavky...“, nelze jakkoliv vyvodit, jakých kvalitativních a zpracovatelských požadavků má být docíleno, tedy nelze ani vůbec vyvodit, jak by mělo být dosažení tohoto cíle vyhodnoceno. Nelze tak z tohoto cíle jakkoliv seznat jeho dosažitelnost a vyhodnotitelnost. Stejně to je také u projektu 2/2014, kdy cílem „je dosažení vyhovujících zpracovatelských a technických parametrů“ a „příprava takového produktu, který bude vykazovat především vyhovující přídržnost a vysokou flexibilitu.“ Opět zde nelze seznat, o jaké konkrétní parametry se jedná, jak bude tohoto cíle dosahováno ani jakého konkrétního výsledku má být dosaženo. Cíl projektu 3/2014 je „nutná reformulace výrobních receptur...z důvodu změny specifikace strukturního kamínku ze strany výrobce. (...) Současně je cílem další zlepšení zpracovatelnosti...“ Opět z takto obecně definovaného cíle nelze seznat, v čem by přeformulování výrobních receptur mělo spočívat, čeho má být konkrétně dosaženo, ani jak by dosažení tohoto cíle mělo být vyhodnoceno. Obdobně tomu je také u projektu 8/2014, kde opět nelze seznat, v čem by přeformulování výrobních receptur mělo spočívat, čeho má být konkrétně dosaženo (např. jakého výsledku má být dosaženo u rozlívových vlastností a stability), ani jak by dosažení tohoto cíle mělo být vyhodnoceno. U projektu 5/2014 krajský soud musí dát za pravdu žalobci, že v tomto konkrétním případě stanovený cíl obsahuje, alespoň v obecné rovině, důvody pro změnu stávajícího stavu, jednotlivé kroky, jak cíle dosáhnout, i jak bude vyhodnocen, nicméně všechny informace jsou v obecné rovině a nelze seznat, co je tím cíleným výsledkem, jakého konkrétního stavu má být docíleno.“ (obdobně viz také rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 11. 2021, č. j. 31 Af 13/2020-69).

30. Rovněž Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 29. 11. 2021, č. j. 30 Af 72/2019-63, uzavřel, že „má v souladu se žalovaným za to, že žalobkyně těmito požadavkům v předložených projektech nedostála. Cíle projektu popsala např. jako „lepší dovírání lamel u venkovních žaluzií, dosažení zlepšení bez zásadní změny technologie a navýšení ceny bez ovlivnění funkčnosti výrobku“ (projekt 13-18) nebo jako „univerzální konzoly pro různé typy uchycení, použitý pro lehké svíslé markýzy bez boxu“ (projekt 13-19). Takto stanovené cíle nelze považovat za vyhodnotitelné. Nedostatečným (heslovitým) popisem cíle trpí všechny projekty, u nichž žalobkyně uplatnila odčitatelnou položku, což soud ověřil ze správního spisu. Takto zcela obecně vymezené cíle projektů nevypovídají nic o tom, v čem bude vývojová činnost spočívat. Splnění vytyčených cílů tak není po skončení projektu nijak kontrolovatelné. Řádné vymezení cílů projektu přitom z povahy věci představuje stěžejní prvek pro možnost odpočtu projektů na výzkum a vývoj od základu dané dle § 34 zákona o daních z příjmů. Tento požadavek žalobkyně nesplnila.“
31. V neposlední řadě lze odkázat na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 3. 2022, č. j. 1 Afs 292/2020-49, v nichž opětovně připomněl důležitost formálních požadavků na projekty výzkumu a vývoje, především pak v případě stanovení cílů projektů výzkumu a

vývoje: „Pokud jde o stanovení cílů projektů výzkumu a vývoje, je logické, že výzkum a vývoj vždy směřuje k překonání již existujícího stavu poznání. Tento poukaz na význam slov však nemůže změnit výklad zákona o daních z příjmů, neboť ten v § 34c odst. 1 písm. c) uvádí, že daňový subjekt uvede „cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení“. Pro vyhodnocení dosažitelnosti a ověření splnění cíle po ukončení je tak nezbytné trvat na jeho dostatečné specifikaci. Zjednodušeně řečeno, pokud by cíl nebyl dostatečně specifický, pak by bylo velmi komplikované ověřit jeho dosažení a zhodnotit naplnění po ukončení projektu.“

32. Odborná literatura v tomto smyslu uvádí, že „tato část projektu musí být zpracována tak, aby bylo možné dovodit z ní: 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.“ (cit. dle Radvan, M. a kol. *Důchodové daně*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2016, s. 155).“ Rovněž i žalovaný doplňuje, že o významu jasně definovaných cílů projektů pojednává rovněž odborná literatura, která uvádí následující: „Jasně definované cíle musí být také cíle projektu, které musí být dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení. Tato část projektu má sloužit k objasnění základní podstaty činnosti výzkumu a vývoje, kterou předpokládá poplatník realizovat. Je vhodné stručně zhodnocení stávajícího stavu v dané oblasti, tj. co již je v dané oblasti využíváno, co existuje, co standardně funguje. To jinými slovy znamená sdělení informací o stávajícím stavu, např. činnostech, postupech, výrobcích, technologii, směsi, osivu, materiálu, jevu, struktuře, stavu, v dané oblasti ve světě, na území České republiky, v obchodní korporaci. Z těchto informací by pak měl vyplynout cíl poplatníka, proč konkrétní vlastní výzkumnou a vývojovou činnost realizuje, tedy zdůvodnění potřeby změny stávajícího stavu a potřeby nového navrhovaného řešení. Mělo by být patrné, zda má výzkumnou a vývojovou činností vzniknout zcela nový a jedinečný výsledek této činnosti, tzn. výsledek dosud nikde v daném, příbuzném nebo zcela odlišném prostředí nepoužívaný, nevyužívaný v běžné činnosti, netestovaný, nelicencovaný, nepatentovaný (např. nová chemická směs, nová receptura, nový materiál, nový výrobek, nová významná funkce, nová náhrada surovin, nová podstatná vlastnost výrobku nebo materiálu apod.). Činnost výzkumu a vývoje musí významně přesahovat běžnou úroveň stávajícího stavu, právě tyto znaky odlišují výstup činnosti výzkumu a vývoje od běžných činností inovačního charakteru nebo rutinních, zakázkových úprav. Cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu, musí být po skončení projektu vyhodnotitelné, má se tedy za to, že nelze stanovit cíl, který následně nelze reálně vyhodnotit.“ (cit. dle Nešleha, M. § 34c

*Projekt výzkumu a vývoje.* In: Dráb, O., a kol. *Zákon o daních z příjmů. Komentář.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, s. 698).

33. Prizmatem výše uvedené judikatury proto krajský soud nahlédl na námitku žalobce, že splnil podmínku dostatečně určitého vymezení cílů projektů VaV za předmětná zdaňovací období, jako jednu z náležitostí projektu VaV ve smyslu § 34 odst. 4 (resp. § 34c v pozdějším znění) ZDP, a dospěl k závěru, že tato námitka žalobce není důvodná.
34. Ze správního spisu se podává, že žalobce předložil v rámci daňové kontroly ke zdaňovacímu období roku 2014 Souhrnný dokument projektu výzkumu a vývoje – vývoj nových řešení a metod návrhu a konstrukce destilačních, krakovacích, polymeračních a ostatních zařízení pro zpracování ropy a plynu ze dne 1. 1. 2012 (dále jen „Projekt1“). V bodě 1.2 Cíle projektu a technický popis odvolatel uvedl, že *„Hlavním cílem Projektu je vývoj nových řešení a metod návrhu konstrukce technologických celků destilačních, krakovacích, polymeračních a ostatních zařízení určených pro zpracování ropy a plynu a jejich individuálních a technologických uzlů, s využitím nových, dokonalejších technologií, materiálů a postupů, splňujících požadavky v Evropě a ve světě platných norem, oborových, technických a bezpečnostních standardů či specifické unikátní požadavky zákazníků a prostředí, v němž jsou zařízení a komplexy umístovány.“* Žalobce dále v této kapitole uvedl, jaká technologická střediska se budou na výzkumných a vývojových aktivitách podílet a u každého střediska shrnul, jaké výzkumné a vývojové činnosti budou realizovány dle rozdělení kompetencí a zodpovědnosti pro jednotlivá střediska. Ke zdaňovacímu období roku 2015 žalobce předložil Souhrnný dokument projektu výzkumu a vývoje – vývoj nových řešení a metod návrhu a konstrukce destilačních, krakovacích, polymeračních a ostatních zařízení pro zpracování ropy a plynu ze dne 18. 12. 2014 (dále jen „Projekt2“). V bodě 1.2 Cíle projektu a technický popis odvolatel shodně jako v Projektu1 uvedl, že *„Hlavním cílem Projektu je vývoj nových řešení a metod návrhu konstrukce technologických celků destilačních, krakovacích, polymeračních a ostatních zařízení určených pro zpracování ropy a plynu a jejich individuálních a technologických uzlů, s využitím nových, dokonalejších technologií, materiálů a postupů, splňujících požadavky v Evropě a ve světě platných norem, oborových, technických a bezpečnostních standardů či specifické unikátní požadavky zákazníků a prostředí, v němž jsou zařízení a komplexy umístovány.“* Žalobce dále v tomto bodě uvedl, jaké výzkumné a vývojové úlohy budou v daném období realizovány.
35. Při jejich hodnocení krajský soud přisvědčuje důkladně odůvodněným a zcela přesvědčivým závěrům žalovaného v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, že cíle uvedené v Projektech nejsou pro účely posouzení odčitatelné položky na podporu VaV dostatečně specifikovány, a proto nejsou ani vyhodnotitelné ve smyslu ustanovení § 34 odst. 5 ZDP, ve znění účinném do dne 31. 12. 2013, resp. ve smyslu ustanovení § 34c odst. 1 písm. c) ZDP, ve znění účinném ode dne 1. 1. 2014. Projekty jsou tak z tohoto důvodu nekompletní, přičemž, jak žalovaný obsáhle vysvětlil ve vyjádření k žalobě, jasně zformulovaný cíl je základním a obligatorním požadavkem na jakýkoli projekt, tj. nejen v oblasti odpočtu na VaV, pročež tak Projekty nenaplnují požadavky stanovené ZDP. Přestože žalobce v dokumentaci uvádí celou řadu dílčích cílů, kterých má být v rámci Projektů dosaženo, žalobcem stanovené cíle jsou toliko obecné a vágní proklamace, a lze pod ně podřadit různé činnosti a výstupy, přičemž tento nedostatek rozhodně neodstraňuje ani popis výzkumných a vývojových činností u jednotlivých středisek žalobce, neboť nelze stavět na roveň ve své podstatě běžné činnosti jednotlivých technologických středisek žalobce s cíli dílčích výzkumně-vývojových úloh žalobce. Pro krajský soud je stěžejní rovněž

ta skutečnost, že v cílech Projektů leckdy zcela, v některých dílčích případech do značné míry absentuje podrobnější rozvedení toho, v čem má činnost „*vývoj nových řešení a metod návrhu konstrukce*“ spočívat, jaké „*nové, dokonalejší technologie, materiály a postupy*“ mají být navrženy a zavedeny. Z takto definovaných (heslovitých) cílů není zřejmá jejich dosažitelnost a ani to, co konkrétně má být následně vyhodnoceno, neboť nejsou uvedeny žádné měřitelné cílové hodnoty. Zákon o daních z příjmů v tomto ohledu jasně vyžaduje, aby daňový subjekt v projektu objasnil jeho cíle, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnitelné po jeho ukončení. Cílem výzkumné a vývojové činnosti musí být dosažení jedinečného řešení, které lze odlišit od běžné činnosti inovačního charakteru. A právě žalobcem uváděné cíle krajský soud spíše považuje za proklamace o budoucím vývoji jeho činnosti (skrže inovační postupy k efektivnějším výsledkům, produktům či procesům).

36. Na uvedených závěrech nemění nic polemika žalobce, předestřená i na ústním jednání, ohledně toho, že ve formulaci uvedených dílčích cílů lze dovodit potřebnou měřitelnost cílové hodnoty. Krajský soud se ztotožňuje s vyjádřením žalovaného, že veškeré činnosti žalobcem uvedené u jednotlivých středisek (namátkově např. „*vývoj a návrh potrubních větví a napojovacích bodů zařízení*“ u procesního střediska, „*vývoj a návrhy betonových konstrukcí, základů, jímek a nádrží, statické a dynamické výpočty*“ u stavebního střediska, či „*návrh a definice vybraných kabelových tras*“ u elektro střediska) představují běžnou činnost jednotlivých středisek žalobce, bez ohledu na to, zda se jedná o VaV, a nijak tedy nedokreslují cíle uvedené v Projektech. V Projektu č. 2 navíc žalobce uvedl další výzkumné a vývojové úlohy, nicméně ani u těchto úloh není cíl Projektu č. 2 explicitně vymezen tak, aby naplnil požadavky na dosažitelnost a následnou vyhodnitelnost (v podrobnostech srov. bod [61] žalobou napadeného rozhodnutí).
37. Krajský soud proto nepřisvědčil názoru žalobce, že splnil zákonný požadavek na dosažitelnost cíle projektu VaV v době jeho řešení a že požadavky na konkrétní specifikaci cílů Projektů kladené na něho ze strany žalovaného jsou nad rámec zákona, resp. přepjatě formalistické. Jak již bylo výše uvedeno, ZDP umožňuje uplatnění odpočtu na VaV, jakožto položky odčitatelné od základu daně, za splnění veškerých podmínek vyplývajících z § 34 odst. 4 a 5 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2013, či § 34 odst. 4 a § 34a až § 34c ZDP ve znění účinném od 1. 1. 2014, přičemž tato ustanovení mimo jiné požadují uvedení „*cílů projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnitelné po jeho ukončení.*“ Cíle uvedené v Projektech nejsou pro účely posouzení odčitatelné položky na podporu VaV dostatečně specifikovány, a proto nejsou ani vyhodnitelné ve smyslu § 34 odst. 5 ZDP, ve znění účinném do dne 31. 12. 2013, resp. ve smyslu § 34c odst. 1 písm. c) ZDP, ve znění účinném ode dne 1. 1. 2014. Žalobcem předložené Projekty mají toliko povahu obecných projektů zastřešující nemalé množství dílčích budoucích zakázek, které spolu jinak nesouvisí (co do oboru předmětu, ani co do místa uplatnění) a jejichž postupy, metody i cíle se liší. Projekty jsou tak z tohoto důvodu nekompletní, přičemž, jak bylo výše zdůrazněno, jasně zformulovaný cíl je základním a obligatorním požadavkem na jakýkoli projekt, tj. nejen v oblasti odpočtu na VaV. Již „jen“ tato skutečnost, tj. nesplnění formálních požadavků kladených na projekty VaV, tedy plně postačuje k odmítnutí tohoto nároku. V této souvislosti krajský soud (ve shodě s žalovaným) odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2022, č. j. 1 Afs 5/2021-32, kde mimo jiné uvedl: „*Důležitost formálních náležitostí připomněl Nejvyšší správní soud v řadě rozhodnutí, z nichž obsáhle citoval také krajský soud. Formální náležitosti tedy nejsou pouze doplňkem, jehož nesplnění by bylo možné zhojit*

*předložením jiných podkladů. Naopak jde o náležitosti, které zákonodárce spojil s nárokem na odpočet, který je svou povahou pro daňové subjekty výhodný a atraktivní. Tato skutečnost přitom odůvodňuje to, aby požadavky na splnění podmínek takového odpočtu byly přísnější. Jinak řečeno, zákon o daních z příjmů stanoví řadu materiálních a formálních podmínek, jejichž splnění je nutné k odpočtu nákladů od základu daně. Jednou z nich je vypracování a předložení formalizovaného projektu výzkumu a vývoje, jehož konkrétní.“*

38. S ohledem na skutečnost, že žalobce dle krajského soudu nesplnil formální podmínky pro přiznání nároku na odečet výdajů na VaV od základu daně, se krajský soud již dále nezabýval zbylými námitkami žalobce, vztahujícími se ke splnění věcných (materiálních) podmínek pro uplatnění těchto výdajů, neboť bez splnění formálních podmínek není možné přiznat nárok na uplatnění odečtu výdajů na VaV od základu daně ani tehdy, pokud by byly splněny ty materiální. Takový postup již ostatně byl aprobován Nejvyšším správním soudem (srov. rozsudky ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56, a ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016-20). Stejně tak se krajský soud nezabýval námitkami, vztahujícími se k výši uplatňovaného odečtu výdajů na VaV ani námitkami vztahujícími se k tomu, co lze podřadit pod výdaje na VaV.
39. Krajský soud k tomu uvádí, že hodnocení předmětné sporné otázky nikterak nesouviselo s hodnocením činnosti žalobce z hlediska toho, zda se jedná o „pouhou“ inovační činnost nebo o výzkum a vývoj ve smyslu § 2 zákona o VaV. Před samotným hodnocením těchto parametrů je však potřeba striktně trvat na tom, aby byly vůbec splněny formální podmínky pro uplatnění odečtu výdajů na VaV od základu daně. Důvod pro takto striktní přístup při hodnocení náležitostí projektů výzkumu a vývoje je ten, že zákonodárce prostřednictvím § 34 odst. 4 ZDP stanovil daňovým subjektům, věnujícím se výzkumu a vývoji ve smyslu § 2 zákona o VaV, určité beneficium v podobě možnosti *de facto* dvojího uplatnění odečtení nákladů na výzkum a vývoj. První v podobě účinných výdajů pro účely zjištění základu daně a druhý v podobě odečtení těchto výdajů od již zjištěného základu daně. Z fiskálního pohledu se tak jedná o jisté daňové zvýhodnění určitých daňových subjektů, které tak mají možnost snížit svou daňovou povinnost prostřednictvím veřejných finančních prostředků. V takové situaci pak stát zcela oprávněně bude mít zájem na striktním dohledu nad nakládáním s těmito prostředky, stejně jako bude oprávněn nastavit striktní podmínky pro možnost využití takových prostředků, a to z důvodu rizika jejich možného zneužití. Jestliže tedy ZDP stanoví určité náležitosti projektu výzkumu a vývoje, jako podmínku pro možnost uplatnění benefícia v podobě odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu daně, jsou pak představitelé moci výkonné oprávněni dodržování podmínek pro uplatnění tohoto benefícia mnohem striktněji než v případě, kdy stát zasahuje do vlastnického práva daňových subjektů prostřednictvím stanovení daňových povinností.
40. Uvedené konstatování je stěžejní pro odmítnutí námítky žalobce, že žalovaný pochybil (i ve smyslu nerespektování právních závěrů krajského soudu vyslovených v rozsudku ze dne 25. 10. 2018, č. j. 29 Af 52/2016-49), pokud pro hodnocení dosažitelnosti a vyhodnotitelnosti cílů Projektů, k čemuž logicky potřebuje technické znalosti, kterými ovšem žalovaný nedisponuje, si dle § 95 odst. 1 daňového řádu neustanovil znalce. Krajský soud (rovněž ve shodě s žalovaným) poukazuje na to, že odpočet na podporu VaV byl vyloučen z důvodu nesplnění formálních náležitostí Projektů dle § 34 odst. 5 ZDP, ve znění účinném do dne 31. 12. 2013, resp. dle § 34c odst. 1 písm. c) ZDP, ve znění účinném ode dne 1. 1. 2014. Správce daně, ani žalovaný nepřistoupili k hodnocení věcné, resp. technické stránky výzkumu a

vývoje žalobce a nepotřebovali tedy disponovat případnými odbornými a technickými znalostmi v oblasti výzkumu a vývoje žalobce. Žalovaný rovněž podotýká, že v žalobcem definovaných cílech nejsou uvedeny žádné podrobné technické údaje či technické parametry, které by měl správce daně, resp. žalovaný, povinnost posuzovat. Odkaz žalobce na citovaný rozsudek krajského soudu č. j. 29 Af 52/2016-49 je tak nepřipadný, neboť se týkal skutkově odlišné situace. Relevantním jsou naopak závěry jiného rozsudku krajského soudu, na který odkazuje žalovaný ve vyjádření k žalobě, a to rozsudku ze dne 12. 3. 2020, č. j. 62 Af 96/2017-43: „Pokud žalobce s odkazem na odbornou literaturu upozorňuje, že jsou-li splněny podmínky uvedené v § 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu, k ustanovení znalce zřejmě dojít musí, tak k tomu zdejší soud uvádí, že posouzení toho, zda je ustanovení znalce potřebné, nepřísluší žalobci, resp. jím oslovené odborné osobě, nýbrž správci daně; žalobce byl povinen doložit požadovanou dokumentaci, přičemž úkolem správce daně by poté následně bylo tuto dokumentaci vyhodnotit a případně znalce ustanovit. V daném případě zřejmé, že žalobce nedoložil potřebné důkazní prostředky k uplatněnému odpočtu na výzkum a vývoj; daňové řízení tedy nedospělo do fáze, kdy by bylo třeba ustanovit znalce, neboť k předložení klíčových důkazních prostředků týkajících se proku novosti a vyjasnění výzkumu a vývoje činnosti žalobce nedošlo.“

#### VI. Závěr a náklady řízení

15. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
16. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

#### Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 21. dubna 2023

JUDr. Zuzana Bystřická v. r.  
předsedkyně senátu