



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **P. spol. s r. o., IČO X**
sídlem D. 46, X D.
zastoupena E. s. r. o., IČO X
sídlem K. 950/1, X P. 10 – S.

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 8. 2021, č. j. 29479/21/5200-11433-712946,
ve věci daně z příjmů právnických osob,

takto:

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

Odůvodnění:

A) Vymezení věci

1. Žalobkyni, která mimo jiné vyrábí kontejnerové nástavby různých typů, Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

28. 11. 2019, č. j. 2031601/19/3107-50521-805061 doměřil za zdaňovací období roku 2015 daň z příjmu právnických osob ve výši 1 108 080 Kč a stanovil penále ve výši 221 616 Kč. Důvodem doměření daně bylo mj. neoprávněné uplatnění odčitatelných položek týkajících se nákladů na výzkum a vývoj (dále jen „VaV“) podle § 34 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) ve výši 4 563 636 Kč. Dle zjištění správce daně v předložených projektech VaV č. 1 až 29/2015 (dále jen „projekty“) nebyly jasně formulované cíle projektu, dále nebyla uvedena jména všech osob, které zajišťují nebo budou zajišťovat řešení projektů, a nebyl z nich zřejmý způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektů a dosažených výsledků.

2. V záhlaví označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a rozhodnutí správce daně potvrdil. Zdůraznil, že pokud daňový subjekt využije práva uplatnit odpočet VaV od základu daně, musí splnit veškeré zákonné podmínky. K žalobkyní vymezeným cílům projektů uvedl, že z jejich vymezení v projektech názvem nástavby s dodatkem „dle příslušné specifikace“ není zřejmé, v čem spočívá ocenitelný prvek novosti výrobků a jaká technická či výzkumná nejistota má být vyjasňována. Uvedené vymezení, ač se nejedná o zákonný požadavek, by pomohlo objasnit tyto cíle, resp. jaký přínos bude výzkumně-vývojová aktivita mít. Cíl by měl být specifický, měřitelný a vést k unikátnímu řešení. Cíle projektů sice byly v projektech žalobkyně formálně obsaženy, avšak nebyly vymezeny zcela konkrétně, srozumitelně a transparentně, a že jsou dosažitelné a jejich naplnění vyhodnotitelné. Cíle projektů až na název výrobku a odběratele byly zcela identické. Žalovaný oproti správci daně dovedl, že žalobkyně v projektech dostatečně vymezila jména všech osob, které odborně zajišťují řešení projektu (§ 34c odst. 1 písm. e/ ZDP). Dále žalovaný dovedl nesplnění podmínky dle § 34c odst. 1 písm. f/ ZDP, tedy vymezení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků. Tuto náležitost zákonodárce stanovil s požadavkem na soustavnost a systematickosti, tzn. že projekt je prováděn a veden plánovaným způsobem, se záznamy obsahujícími hodnocení postupu a musí být také zřejmé způsoby, jakými se budou kontrolovat a hodnotit výsledky. Ze způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu musí být zřejmé, kdo, kdy a jak bude kontrolu provádět, jaké budou o kontrole pořizeny záznamy atd., což projekty neobsahují. Dovedl, že žalobkyně formulací, shodnou ve všech projektech: *„Dodržení věcného a časového plánu bude průběžně kontrolováno vedoucím projektu. Celý proces bude zdokumentován a následně vyhodnocen v hodnotící zprávě ...“* nesplnila tuto přezkoumávanou povinnost. Obecné tvrzení žalobkyně, že *„(...) konstrukční řešení prototypu splnilo veškeré technické bezpečnostní podmínky a omezení, funkční vzorek výměnné nástavby byl předán odběrateli (...)“*, obsažené v dodaných hodnotících zprávách, kterým vyjadřovala skutečnost, že výrobek je v souladu s požadavky zákona a technických norem, shledal žalovaný obecným a nepodloženým žádnými důkazními prostředky. Žalobkyni vytkl, že v projektech zmiňovanou dokumentaci v průběhu řízení nepředložila. Za nerozhodné pro splnění přezkoumávané podmínky označil převzetí a zaplacení výrobku. Měl rovněž za to, že projekty žalovaná neprokázala, že cíle projektů byly formulovány tak, aby byly vyhodnotitelné a že na začátku bylo stanoveno, jaký bude způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektů a dosažených výsledků. Vzhledem k závěru o nesplnění formálních požadavků dle § 34c odst. 1 písm. c) a f) ZDP ozřejmil, že se již dále nezabýval věcnými požadavky projektů VaV. Poukázal dále, že se žalobkyně nevyjádřila ke skutečnostem uvedeným na str. 18 – 19 zprávy o daňové kontrole, které jsou v rozporu s § 34a odst. 1 písm. b) ZDP (výše odpočtu na podporu výzkumu a vývoje), ani ke skutečnosti uvedené na

str. 19 – 21 zprávy (neprůkaznost evidence mzdových nákladů souvisejících s realizací projektů).

B) Žaloba

3. Včas podanou žalobou se žalobkyně domáhala zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení, a to z důvodu nesprávného právního posouzení věci. Namítala, že:

- a) žalovaný dovedl nesplnění náležitosti projektu, konkrétně co do vymezení cíle projektu. Dle žalobkyně je sporná otázka rozsahu popisné části, přičemž žalovaný tuto otázku posuzoval extenzivně a vymezil požadavky, které zákon nezná. Žalovaný v bodě 32 napadeného rozhodnutí slučuje dvě nesouvisející skutečnosti. První je zákonný požadavek (§ 34c odst. 1 písm. c/ZDP) na vymezení cíle projektu, druhou je popis „důvodů nutnosti řešení“ včetně vysvětlení důvodů uplatnění daňové úlevy. Žalobkyně dle svého přesvědčení dostala požadavku zákona na vymezení cíle projektu. Ve vymezení cíle projektu je uveden odkaz na specifikaci, která představuje nedílnou součást vymezení cíle a v praxi se jedná o technické zadání vývojového úkolu se specifickým vymezením požadavků na konstrukci budoucí nástavby. Zákonného požadavku na vymezení cíle tak žalobkyně dosáhla jednak obsahem (vymezením) každého projektu, tak i nedílnou součástí projektu, tedy specifikací, jež každý jednotlivý cíl blíže vymezuje a upřesňuje. Měla dále za to, že pokud zpochybnění tvrzení žalobkyně o novosti výrobku, tedy originálu či prototypu nebylo předmětem kontroly, nemůže jej žalobkyně v rozhodnutí použít. Rozporovala, že by jako cíl projektu byl uveden toliko nadpis či název projektu a zdůraznila, že jednotlivé projekty vždy představovaly specifickou, originální a zcela novou konstrukci vyvolanou potřebou konkrétního zákazníka. Nesouhlasila se závěrem, že cíle projektů nevymezila zcela konkrétně, srozumitelně a transparentně. Zopakovala, že v projektech vymezila cíl popisně tak, jak to bylo s ohledem na požadavky budoucího zákazníka možné, přičemž součástí vyhlášení projektu se stala i technická specifikace, na kterou vymezení cíle odkazovalo. Měla za to, že takto požadavku zákona na vymezení cíle projektu dostala, přičemž žalovaný opačný závěr dovedl v oblasti veřejného práva nepřipustným rozšiřujícím výkladem zákona;
- b) stejně tak nepřipustně rozšiřujícím výkladem zákona žalovaný dovedl nedostatečné vymezení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektů a dosažených výsledků, když uzavřel, že projekty žalovaná neprokázala, že cíle projektů byly formulovány tak, aby byly vyhodnotitelné a že na začátku bylo stanoveno, jaký bude způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektů a dosažených výsledků. Dovožovala, že jí formulovaný způsob kontroly je dostačující, nerozporný se zákonem, jenž žádný rozsah neuvádí a nepožaduje. Zdůraznila přitom, že se jednalo o projekty relativně krátkodobé. Nesouhlasila rovněž s hodnocením hodnotících zpráv, tedy že tyto se liší pouze v datech, názvu kontejnerové nástavby a jména odběratele. Každé vyhodnocení projektu je soubor dokumentů, obsahující mimo jiné i výrobně technickou dokumentaci, která zcela individuálně specifikuje předmětný výsledek VaV. Dalším dokladem je předávací protokol zákazníkovi. Tyto dokumenty žalovaný ve svém rozhodnutí nezohlednil;
- c) vůči postupu žalovaného, který se pro nesplnění formálních požadavků dle § 34c odst. 1 písm. c) a f) ZDP již dále nezabýval věcnými požadavky projektů VaV namítala, že se tak naplnění podstaty výzkumu stává nepodstatným, přičemž správce daně má věc posuzovat podle skutečného obsahu právního jednání, tedy výzkumu a vývoji. Argumentovala, že

benefit v podobě úhrady části nákladů je podmíněn právě výzkumem a vývojem, nikoliv splněním formálních náležitostí písemností. Posuzováním formálních požadavků se žalovaný vyhnul věcnému posouzení, tj. zda se v dané věci jedná o výsledky VaV.

C) Vyjádření žalovaného

4. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl krajskému soudu, aby žalobu zamítl, přičemž odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a zopakoval argumentaci v něm uvedenou. Podotkl, že s ohledem na nesplnění formálních požadavků nezkoumal souzenou věc po věcné stránce (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2018, č. j. 3 Afs 304/2016-37 a ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016-20). Ze spisového materiálu je zřejmé, že správce daně, a potažmo žalovaný, se při posuzování projektů řídil Pokynem D-288, tj. postupoval tak, jak je zákonem a zavedenou správní praxí předpokládáno, tedy požadavky správce daně a žalovaného nelze označit za extenzivní a bez opory v ZDP. Dále uvedl, že ani z technických specifikací není zřejmé, čím se výrobky a jejich výroba liší od jiných výrobků žalobkyně, v čem spočívá ocenitelný prvek novosti, a jaká technická a výzkumná nejistota má být vyjasňována. K namítanému nesprávnému slučování dvou okruhů uvedl, že to nemůže být důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí, když je z něho patrné, že předmětem posouzení žalovaného bylo hodnocení jedině těch cílů, které si žalobkyně v projektech vymezila. Vzhledem k právní úpravě nelze judikaturou striktně stanovit obsah cílů projektů a každý individuální případ musí být hodnocen zvlášť, nicméně mantinely takového posouzení jsou stanoveny v § 34c odst. 1 písm. c) ZDP, tj. musí jít o cíle, které jsou dosažitelné v době řešení projektu na podporu VaV a vyhodnotitelné po jeho ukončení. Žalovaný svými závěry mínil to, že cíle musí být exaktně stanoveny tak, aby umožňovaly po ukončení projektů vyhodnocení, zda jich bylo nebo nebylo dosaženo. Cíle musí být definovány zcela přesně, aby bylo zřejmé, čeho chce žalobkyně dosáhnout, a není možné zpětně přiřazovat činnosti a výstupy k obecnému cíli a prohlašovat je za činnost podpory VaV. Již před zahájením řešení výzkumně-vývojové činnosti měla žalobkyně cíle projektů konkretizovat a charakterizovat.
5. K námitce ad b) uvedl, že způsob jakým žalobkyně formulovala způsob kontroly projektů, je nedostačující, neboť ZDP ve svém § 34c odst. 1 písm. f) stanovuje, jak by měl být tento požadavek naplněn. Žalobkyní uváděná relativní krátkodobost projektů není relevantní, přičemž ani neuvedla, jaký vliv by mělo mít uvedené na závěr žalovaného. V projektech není nijak specifikováno, s jakou pravidelností bude průběžná kontrola vedoucím projektu probíhat, nelze se zde dozvědět nic ve vztahu k jejich hodnocení a rovněž ve vztahu k cílům jednotlivých projektů. Žalobkyně se taktéž mylí, pokud se domnívá, že žalovaný ignoroval předávací protokoly, neboť těmito se žalovaný zabýval v bodu [56] napadeného rozhodnutí.

D) Posouzení věci krajským soudem

6. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). V souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl soud bez jednání.
7. Žalovaný v napadeném rozhodnutí zdůraznil, že odpočet na podporu VaV je beneficium představující výhodu pro daňový subjekt, který tak uplatňuje tytéž náklady do základu daně dvakrát, a proto důsledné vyžadování splnění všech zákonných náležitostí nelze označit za přehnaný formalismus. Toto východisko dalších úvah i přístupu k výkladu relevantních

ustanovení je zcela správné, souladné s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soud, který např. v bodě 19 rozsudku ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018-52 předeslal, že „jak již uvedl krajský soud, odpočet na podporu výzkumu a vývoje představuje výjimku ze základního daňového principu, podle nějž platí, že jeden výdaj lze v základu daně uplatnit u téhož poplatníka pouze jednou. O výdaje (náklady) uplatněné v rámci odpočtu na výzkum a vývoj si totiž poplatník již jednou snížil základ daně a výdaje uplatňuje podruhé. Jedná se tak de facto o daňový bonus. To jej zvýhodňuje i oproti jiným subjektům na trhu a poskytuje mu tak konkurenční výhodu. Tato skutečnost již sama o sobě implikuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti. Jde-li tudíž o nadstandardní benefit, musí daňový subjekt vycházet z toho, že po něm může být požadováno prokázání splnění i všech nadstandardních povinností s tímto benefitem spojených. Není tak úkolem správce daně a správních soudů, aby sami aktivně a teprve dodatečně propojovali jinak nesouvisející dokumenty, a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu. Bezchybné formální náležitosti, resp. existence kvalitně zpracovaného projektu ještě před zahájením jeho realizace, jsou základní podmínkou pro bezproblémové uplatnění odpočtu (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2015, čj. II. ÚS 3565/14). Stěžovatelka tedy nesmí opomenout, že výdaje uplatněné v rámci odpočtu na výzkum a vývoj je určité dobrodíní ve formě bonusu či dotace a je nutné pod tímto úhlem pohledu nyní posuzovanou věc přezkoumávat.“

8. Právní úprava ZDP účinná od 1. 1. 2014 přinesla především zpřehlednění ustanovení upravujících institut odčitatelných položek, pokud jde o požadavky na projekt VaV, které jsou pro posuzovaný případ klíčové.
9. 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.
10. Podle § 34c odst. 1 ZDP ve znění účinném do 31. 3. 2019 (srov. bod 14 čl. II přechodných ustanovení zákona č. 80/2019 Sb.) projektem výzkumu a vývoje se rozumí dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji podle zákona upravujícího podporu výzkumu a vývoje a který obsahuje
 - a) základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou
 1. obchodní firma nebo název a adresa sídla poplatníka, je-li poplatníkem daně z příjmů právnických osob,
 2. jméno, adresa sídla podnikatele a adresa místa trvalého pobytu poplatníka, je-li poplatníkem daně z příjmů fyzických osob,
 3. daňové identifikační číslo, pokud bylo přiděleno
 - b) dobu řešení projektu, kterou je doba ode dne zahájení do dne ukončení řešení projektu,
 - c) cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení,
 - d) předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu,
 - e) jména všech osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi,
 - f) způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků,
 - g) den schválení projektové dokumentace,
 - h) jméno a podpis osoby schvalující projektovou dokumentaci.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

11. Krajský soud předně přisvědčuje závěru žalovaného, jenž v bodu 59 napadeného rozhodnutí dovodil, že v případě nesplnění formálních požadavků projektu VaV dle § 34c odst. 1 písm. c) a písm. f) ZDP je nadbytečné zabývat se věcnou stránkou věci. Tento závěr je souladný s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, jenž např. v rozsudku ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017-56 formuloval závěr, že „zákonné vymezení toho, co konkrétně má projekt výzkumu a vývoje obsahovat, nelze jednoduše přejít a prověřením, zda stěžovatelčiny projekty výzkumu a vývoje dostaly zákonným požadavkům na obsah, označit za přepjatý formalismus (srov. rozsudek ve věci ABADIA, body 40-42). Formalizovaný projekt je jedním z nástrojů zabránění zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj“. Krajský soud proto činí dílčí závěr, že ustanovení § 34c odst. 1 ZDP vymezuje výčet taxativních náležitostí projektu VaV jako jedné z formálních podmínek (*conditio sine qua non*) uplatnění odčitatelné položky na podporu VaV. Tyto náležitosti proto musí být z logiky věci naplněny všechny bezesbytku (kumulativně), jinak nebude tato formální podmínka naplněna, což je důvodem pro nepřiznání odpočtu na podporu VaV. Nejedná se o přepjatý formalismus, ale o nástroj k zabránění zneužívání uvedeného institutu (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 8. 2013, č. j. 31 Af 80/2012-25, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56, ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016-20, a ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017-53). Tento žalobkyní žalobním bodem c) rozporovaný závěr napadeného rozhodnutí je tak správný, proto krajský soud v dalším kroku přistoupil k přezkumu závěru žalovaného, že dvě z taxativně vymezených náležitostí projektu VaV žalobkyně řádně v jednotlivých projektech VaV neuvedla.
12. Primárně žalovaný žalobkyni v napadeném rozhodnutí vytkl nedostatečné vymezení cílů projektů.
13. V přezkoumávaných projektech je shodně uvedeno, že „cílem projektu je vývoj a výroba kontejnerové nástavby ... (pozn. krajského soudu: následuje název nástavby) pro odběratele ... (pozn. krajského soudu: následuje specifikace odběratele), dle přiložené specifikace, zahrnující celý proces vývoje od ideového návrhu konstrukčního řešení, statických a pevnostních výpočtů, zpracování výrobní dokumentace, technické výpočty, simulace, výroba funkčního vzorku/prototypu, jeho přezkoumání a ověření požadovaných cílových parametrů“. Jedná se o vymezení cílů, které se u jednotlivých projektů odlišují pouze názvem výrobku a odběratelem této nástavby.
14. V rozsudku ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017-53 Nejvyšší správní soud k této problematice objasnil, 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 ocnitelného 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, čj. 1 Afs 174/2016-38, věc FILL - PÁCK s.r.o.). Zákon současně stanoví požadavek, aby byl cíl po ukončení projektu vyhodnotitelný. S ohledem na vše 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“.

15. Nejvyšší správní soud dále v rozsudku ze dne 9. 9. 2021, č. j. 7 Afs 411/2019-54 doplnil, že *„Cílem výzkumné a vývojové činnosti musí být dosažení jedinečného řešení, které lze odlišit od běžné činnosti inovačního charakteru. [...] Zákon současně stanoví požadavek, aby byl cíl po ukončení projektu vyhodnotitelný. [...] Každý by měl z projektu pochopit, o co se usiluje, jakým způsobem, (jakou cestou) se toho chce dosáhnout, a jak se bude testovat, zda takto vymezené cíle byly nebo nebyly dosaženy“*.
16. Z uvedeného vyplývá, že z cílů projektů musí být již od počátku a i třetí nezúčastněné osobě jasně 1) v čem je spatřován prvek novosti (odstranění technické nejistoty), 2) v čem se řešení liší od současného stavu a 3) jaký bude mít řešení přínos.
17. V přezkoumávaných projektech je shodně uvedeno, že *„cílem projektu je vývoj a výroba kontejnerové nástavby ... (pozn. krajského soudu: následuje název nástavby) pro odběratele ... (pozn. krajského soudu: následuje specifikace odběratele), dle přiložené specifikace, zahrnující celý proces vývoje od ideového návrhu konstrukčního řešení, statických a pevnostních výpočtů, zpracování výrobní dokumentace, technické výpočty, simulace, výroba funkčního vzorku/prototypu, jeho přezkoumání a ověření požadovaných cílových parametrů“*. Jedná se o vymezení cílů, které se u jednotlivých projektů odlišují pouze názvem výrobku a odběratelem této nástavby, jak správně vystihl žalovaný ve svém rozhodnutí, jež nevymezuje podstatné náležitosti formulace cílů vymezené v bodu 16 tohoto rozsudku.
18. Žalobkyně v této souvislosti až v žalobě (nikoliv v odvolání proti rozhodnutí správce daně) namítala, že zákonného požadavku na vymezení cíle dosáhla jednak obsahem (vymezením) každého projektu, tak i nedílnou součástí projektu, tedy specifikací, jež každý jednotlivý cíl blíže vymezuje a upřesňuje.
19. V projektech byl sice odkaz na tzv. přiloženou specifikaci = technické zadání vývojového úkolu, avšak tato obsahovala pouze objednávku od příslušného odběratele obsahující požadavky na daný výrobek (rozměry, vybavení, lakování apod.). Lze tak konstatovat, že projekt VaV ani ve spojení s těmito povýtce toliko technickými údaji nevymezuje judikaturou požadované uvedení prvku novosti (odstranění technické nejistoty), odlišení výsledku od současného stavu a vymezení přínosu řešení.
20. Krajský soud proto s ohledem na výše uvedené uzavírá, že žalobkyně nedostatečně vymezila cíle projektu a již z tohoto důvodu je napadené rozhodnutí věcně správné a ob stojí bez dalšího (viz výše provedený výklad o nutnosti kumulativního naplnění taxativních náležitostí dle § 34c odst. 1 ZDP).
21. Dále žalovaný žalobkyni vytkl nedostatečné vymezení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektů.
22. Způsob kontroly a hodnocení postupů řešení nemá být stanoven pouhou obecnou formulací, tento by měl být v projektu VaV jasně a konkrétně vymezen. Požadavek konkrétnosti je formulován judikaturou správních soudů, jak na ni přílehavě odkazuje žalovaný ve svém rozhodnutí. Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 28. 2. 2018, č. j. 31 Af 35/2016-144 dovodil, že *„hodlá-li podnikatel postupovat ekonomicky racionálně a skutečně investovat do reálného výzkumu a vývoje a navíc posléze požadovat od státu daňovou úlevu, měl by mít u každého projektu postaveno zcela najisto, jak bude následně hodnotit, zda a do jaké míry byl projekt úspěšný a jakým způsobem se pozitivně promítne do jeho hospodářské činnosti. Je proto zcela legitimní po něm požadovat, aby v písemném projektu předem jasně vymezil, jak konkrétně bude úspěšnost výzkumu a vývoje následně hodnotit“*.

23. V jednotlivých projektech žalobkyně vymezila, že „*do držení věcného a časového plánu bude průběžně kontrolováno vedoucím projektu. Celý proces vývoje bude zdokumentován a následně vyhodnocen v hodnotící zprávě vyhotovené vedoucím projektu po ukončení projektu*“. Konkrétnost způsobu kontroly a hodnocení postupů řešení ale nevyplývá ani z dokumentů nazvaných jako vyhodnocení projektu výzkumu a vývoje č. 1/2015 až 29/2015, neboť v nich není vůbec obsaženo.
24. Krajský soud zastává názor, že způsob kontroly a hodnocení postupů řešení nelze vymezit takto užitou pouhou obecnou formulací. Způsob kontroly a hodnocení postupů řešení by měl být jasně a konkrétně vymezen tak, aby z něj byla seznatelná předem stanovená pravidla, podle nichž bude následně po věcné stránce hodnoceno, zda a do jaké míry byl projekt úspěšný (srov. např. bod 42 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2022, č. j. 8 Afs 170/2020-49). Takovéto vymezení pravidel kontroly a hodnocení výše reprodukované projekty bez debat neobsahují.
25. Závěrem krajský soud dodává, že žalovaný se vyjádřil k převzetí výrobků (předávací protokoly), když v bodu [56] napadeného rozhodnutí konstatoval, že skutečnost převzetí a zaplacení kupní ceny za výrobek se nevztahuje k formálnímu požadavku, které jsou kladeny na projekty, přičemž krajský soud se s tímto závěrem ztotožňuje.

E) Závěr a náklady řízení

26. Jelikož soud neshledal žalobní body důvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
27. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť procesně úspěšnému žalovanému dle obsahu spisu v řízení žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

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

Olomouc 22. února 2023

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu