



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Kaniové a soudců Ivo Pospíšila a Michala Bobka v právní věci žalobce: **CB&I s. r. o.**, se sídlem Holandská 8, Brno, zastoupen JUDr. Martinem Bohuslavem, advokátem se sídlem Italská 67, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 9. 2021, č. j. 32475/21/5200-11433-706478, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 4. 2023, č. j. 29 Af 79/2021 - 96,

**t a k t o :**

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

**O d ů v o d n ě n í :**

### I. Vymezení věci

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 9. 2021, č. j. 32475/21/5200-11433-706478, částečně vyhověl odvoláním proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 16. 7. 2019, č. j. 3562478/19/3001-51521-712675, a č. j. 3562628/19/3001-51521-712675 - z téhož dne; jimi správce daně žalobci z moci úřední doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 a 2015 v celkové výši 20 019 540 Kč a uložil povinnost k úhradě penále z částky doměřené daně v celkové výši 4 003 908 Kč.

[2] Předmětem sporu byla otázka, zda žalobce splnil veškeré zákonné podmínky pro uplatnění odčitatelné položky, tj. zda byly výdaje (náklady) vynaložené na uskutečnění projektů výzkumu a vývoje od základů daně odečteny v souladu se zákonnými požadavky. Jednalo se o projekty „*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, a „*Vývoj nových řešení a metod návrhu a konstrukce destilačních, krakovacích, polymeračních a ostatních zařízení pro zpracování ropy a plynu*“ – pro zdaňovacího období roku 2015.

[3] Žalobce dle žalovaného nesplnil podmínky pro uplatnění odčitatelné položky, neboť dle něj v projektech nebyly uvedeny cíle, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení.

[4] Těmto závěrům se žalobce bránil u Krajského soudu v Brně, který však žalobu zamítl.

[5] Nejprve soud uzavřel, že k namítané prekluzi práva stanovit daň nedošlo. Napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno (oznámeno) dne 21. 9. 2021, přičemž posuzovaná lhůta by uplynula až dne 16. 11. 2021. K předmětu výše popsání sporu pak uvedl, že žalobce sice v dokumentaci uvádí celou řadu dílčích cílů, kterých má být v rámci posuzovaných projektů dosaženo, ty jsou však obecné a vágní. Za rozhodné označil absenci podrobnějšího 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 v době řešení projektu a ani to, co konkrétně má být následně vyhodnoceno, neboť nejsou uvedeny žádné měřitelné cílové hodnoty.

## II. Důvody kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost.

[7] Namítl, že posouzení provedené žalovaným a krajským soudem je čistě formalistické, a to pouze na základě slovního popisu cílů uvedených v projektech a vlastního subjektivního hodnocení. Stěžovatel je oproti tomu přesvědčen, že samotný slovní popis cíle nemůže v žádném případě postačovat pro posouzení splnění této náležitosti, neboť dosažitelnost a vyhodnotitelnost cíle je otázka skutkových okolností.

[8] Je nutné přihlížet k prospektivní povaze projektu výzkumu a vývoje. Lze si jistě představit jednoduché projekty, jejichž cílem může být např. odlehčení konkrétní komponenty o alespoň 30 %, u komplexnějších projektů však zpravidla nelze identifikovat pouze jeden parametr, který je cílem projektu výzkumu a vývoje. U takových projektů bude zpravidla cílem dosažení celé řady potřebných parametrů. Rovněž je třeba zohlednit, že v době přípravy projektů není konkrétní řešení problému známo.

[9] Kupříkladu u dílčího cíle „*SCP Expansion Project*“ projekt uvádí, že jde o vývojovou úlohu směřující k vývojové úpravě mezinárodního plynovodu spočívající ve zvýšení kapacity přepravovaného plynu. Jak plyne z podkladů ve spise, cíle bylo dosaženo

pokračování

kombinací instalace nového plynovodu a dvou nových kompresorových stanic, vhodného návrhu způsobu zvonučištění plynu a ověřením parametrů FIV (Flow Induced Vibrations) a AIV (Acoustic Induced Vibrations) a jejich zohledněním při návrhu podpůrné konstrukce.

[10] Na základě výše uvedeného je tak přesvědčen, že po formální stránce splnil zákonné požadavky kladené na cíle projektů výzkumu a vývoje a z tohoto důvodu mu odpočet na podporu výzkumu a vývoje nemůže být odepřen.

[11] S ohledem na splnění formálních požadavků kladených na projekty je dle něj nutno dále se zabývat též materiální kvalitou cílů. I tuto podmínku má za splněnou, k čemuž odkázal na závěry znaleckých posudků založených již ve spise.

[12] Závěrem zopakoval, že čistě formální hodnocení projektu, nereflektující realitu a materiální stránku věci, je nepřipustné a přepjatě formalistické.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že podanou kasační stížnost považuje za nedůvodnou, přičemž setrval na svých závěrech uvedených v napadeném rozhodnutí, které odpovídají i posouzení soudu uvedenému v napadeném rozsudku (na který dále v jednotlivých bodech odkázal). Navrhl proto zamítnutí kasační stížnosti.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost **není** důvodná.

[16] Soud, s ohledem na způsob, jakým je v dané věci v převážné části formulována kasační argumentace, považuje za nutné úvodem připomenout, že řízení ve správním soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou, což platí i v řízení o kasační stížnosti. S výjimkami uvedenými v § 109 odst. 4 větě za středníkem s. ř. s., je soud vázán důvody vymezenými v kasační stížnosti (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.), a proto jasnost a konkrétnost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti do značné míry předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudek ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54).

[17] Soud naopak není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (k tomu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014-20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009-99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007-46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008-60). Rozsudek krajského soudu je přezkoumáván v intencích kasačních námitek, se zřetelem k důvodům obsaženým v § 103 odst. 1 s. ř. s.

[18] Nejvyšší správní soud dále uvádí, že námitky shodně vznesené v odvolání a žalobě lze za určitých okolností vypořádat též souhlasným odkazem na to, jakým způsobem byly vypořádány v napadeném rozhodnutí. Shodně viz například rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, č. 1350/2007 Sb. NSS, kde kasační soud řešil naznačenou situaci ve vztahu k přezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu; žalobní a odvolací námitky se shodovaly a soud zde odkázal na rozhodnutí žalovaného. Je-li rozhodnutí žalovaného přezkoumatelné a zákonné, není praktické týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si osvojit se souhlasnou poznámkou. To platí též analogicky v případě, ve kterém jsou žalobní a kasační námitky do značné míry identické a soud se s dříve vysloveným posouzením věci ztotožňuje.

[19] Pro úplnost lze dodat, že ani účelem řízení o kasační stížnosti není obsírně vyvracet opakující se argumentaci stěžovatele, kterou se již dostatečně zabýval krajský soud v napadeném rozsudku; ta však zůstala mnohdy bez většího stěžovatelova „zájmu“. Místo toho proto bude kasační soud stručně formulovat své právní závěry k jednotlivým stížnostním celkům (rozčleněno dle obsahu).

[20] Kasační soud úvodem ve shodě s krajským soudem uvádí (a shodně též například nedávný rozsudek ze dne 4. 8. 2023, č. j. 10 Afs 12/2021 - 75), že v obecné rovině lze k odpočtu na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů konstatovat, že se jedná o výjimku 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 tedy v podstatě 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 výdajů vynaložených na výzkum a vývoj.

[21] Jde-li o nadstandardní benefit, musí daňový subjekt vycházet z toho, že po něm bude moci správce daně požadovat prokázání splnění i všech nadstandardních povinností, které jsou spojeny s tímto benefitem (srov. rozsudky NSS ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017-56, ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018-52, ze dne 10. 6. 2021, č. j. 10 Afs 338/2020-45, ze dne 24. 8. 2022, č. j. 2 Afs 194/2020-52, a usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 3565/14).

[22] Jednou z těchto povinností je vypracování a předložení formalizovaného projektu výzkumu a vývoje, jehož konkrétní povinné náležitosti stanoví zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Písemný projekt výzkumu a vývoje není dokumentem samoučelným, neboť slouží jako základní a ucelený dokument, kterým daňový subjekt správci daně prokazuje nárok na uplatnění odpočtu od základu daně. Současně se jedná o jeden z nástrojů proti zneužívání institutu odpočtu výdajů vynaložených na projekty výzkumu a vývoje (srov. rozsudky č. j. 10 Afs 77/2017-56, ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018-13, či ze dne 3. 3. 2022, č. j. 1 Afs 292/2020-49).

[23] Současně platí, že nesplnění i jen jedné z formálních náležitostí projektu má za následek nemožnost uplatnit takový odpočet; proto již není třeba dále se zabývat

pokračování

splněním ostatních zákonných podmínek pro odpočet výdajů na výzkum a vývoj (viz bod 45 rozsudku 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 ani „vyvážit“ podklady, které se týkají vlastního, faktického uskutečnění výzkumných nebo vývojových aktivit (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2022, č. j. 6 Afs 161/2021 - 57, bod 32).

[24] Je nezbytné také zdůraznit, že požadavek finančních orgánů na předložení úplných projektů obsahujících řádné vymezení všech zákonem stanovených náležitosti není projevem přepjatého formalismu (tuto „typovou“ námitku jako nedůvodnou označil kasační soud již například v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, čj. 7 Afs 39/2014 - 48). 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 předpokládaným v § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, tj. zda byla v rámci projektu uskutečňována výzkumná a vývojová činnost. Na řádnosti této dokumentace je nezbytné trvat i s ohledem na to, aby bylo zabráněno spekulativnímu a účelovému uplatňování odpočtů (viz rozsudek ze dne 9. 9. 2021, č. j. 7 Afs 411/2019 nebo ze dne 4. 8. 2023, č. j. 10 Afs 12/2021 - 75).

[25] Z podání stěžovatele (včetně žaloby a kasační stížnosti) je nicméně zřejmé, že si vykládá otázku posuzování splnění požadavků kladených na projekty výzkumu a vývoje značně odlišně, aniž by relevantně zpochybnil závěry krajského soudu (řádně podložené judikaturou kasačního soudu) právě s přihlédnutím k povaze odpočtu výdajů na podporu výzkumu a vývoje.

[26] Kasační soud tak za zcela přiléhavý považuje odkaz krajského soudu například na rozsudek ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017 - 53, dle kterého *„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, čj. 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.“* Stejně tak lze podpořit odkazy na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 7. 1. 2021, čj. 52 Af 35/2020-87, a tam řešenou situaci; závěry tohoto rozsudku byly ostatně potvrzeny rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 6. 2023, č. j. 10 Afs 16/2021 - 74. Zde soud uvedl, že *„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 měly ze stanoveného cíle vyplývat. Takto obecně stanovené cíle nemohou ve světle výše uvedené právní*

*úpravy a judikatury správních soudů obstat 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 rozlivočných 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“.*

[27] Jak kasační soud uvedl výše, judikатурní východiska krajského soudu, kterými nahlížel na nyní řešenou věc, plně ob stojí.

[28] Pokud pak stěžovatel v bodě 1.2 Cíle projektu a technický popis v obou posuzovaných případech 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“ – lze plně souhlasit s žalovaným i krajským soudem, že takovéto formální vymezení cíle projektu s ohledem na výše citovanou judikaturu pro značnou obecnost a neurčitost neob stojí.

[29] Zcela se lze ztotožnit se závěrem žalovaného uvedeným v bodě 60 napadeného rozhodnutí, že „v takto vymezeném cíli absentuje, v čem přesně má činnost „vývoj nových řešení a metod návrhu konstrukce“ spočívat, jaké „nové, dokonalejší technologie, materiály a postupy“ mají být navrhnutý a zavedeny. K takto definovaným cílům odvolací orgán konstatuje, že z nich není zřejmá dosažitelnost a ani to, co konkrétně má být následně vyhodnoceno, nejsou uvedeny žádné měřitelné cílové hodnoty. Pokud není předmětná charakteristika specifikována, nelze

pokračování

*pak cíl reálně vyhodnotit a uzavřít. Cíl tak není explicitně vymezen, je obecný, a lze pod něj podřadit různé činnosti či výstupy.“*

[30] V bodech 61 a následujících napadeného rozhodnutí se žalovaný dále obsáhle a konkrétně vyjádřil k jednotlivým výzkumným úlohám, přičemž ani ty k odstranění odkazované vady nevedly. Tyto závěry pak stěžovatel v kasační stížnosti nijak uceleně nevyvrátil. Lze proto souhlasit s krajským soudem, 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“. Na tom nemůže nic změnit ani zcela „kusý“ a „osamocený“ odkaz na dílčí cíl „SCP Expansion Project“. K tomu lze ve stručnosti uvést, že argumentace stěžovatele je nedůvodná; omezuje se totiž v zásadě pouze na tvrzení, že takto komplexní projekt nelze definovat pomocí jedné veličiny; to však žalovaný ani krajský soud netvrdí. I v tomto případě lze zajisté definovat cíle precizněji, například kombinací několika vhodných sledovaných parametrů.

[31] Nedůvodná je proto stěžovatelova námitka směřující posuzování materiální a formální stránky projektu výzkumu a vývoje (které je třeba důsledně oddělovat – ostatně shodně viz strana 3 kasační stížnosti). Žalovaný a krajský soud zcela správně uzavřeli, že stanovení cíle jednotlivých projektů bylo nedostatečné již z formálního hlediska (viz v podrobnostech body 33 a následující napadeného rozsudku). Na těchto závěrech nemůže nic změnit ani obecná polemika stěžovatele s judikaturními závěry. Soud naopak zcela správně konstatoval nedostatečnost vymezení cílů posuzovaných projektů.

[32] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že již na základě nesplnění této formální náležitosti projektu bylo možné odmítnout uplatnit posuzovaný odpočet daně a rozhodný závěr žalovaného a krajského soudy tedy plně ob stojí. Z tohoto důvodu je nadbytečné se dále věnovat „materiální“ stránce a posouzení splnění dalších (materiálních) podmínek pro uznání odpočtu na vědu a výzkum. Při nesplnění formálních požadavků je v souladu s judikaturou správních soudů nadbytečné se zabírat jejich materiální stránkou (viz shodně například rozsudek ze dne 28. 3. 2018, č. j. 3 Afs 304/2016 - 37 nebo ze dne ze dne 10. 8. 2021, č. j. 1 Afs 404/2020 - 40).

[33] Stran opakovaných odkazů stěžovatele na znalecké posudky soud uvádí, že tyto posudky by mohly hrát svou roli až ve druhém kroku, tj. při hodnocení materiální stránky projektu. Nemohou však zpravidla sloužit k odstranění „formálních“ vad projektu (přiměřeně viz rozsudek ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018 - 52). Soud rovněž ani nepřehlédl řadu zásadních nesrovnalostí, které již žalovaný vůči těmto posudkům (například v bodech 81 a následujících napadeného rozhodnutí) adresoval a na které stěžovatel v kasační stížnosti nijak nereaguje.

[34] Stěžovatel se mýlí, pokud dovozuje (lapidárně řečeno), že pokud se podařilo pomocí znaleckých posudků „zpětně“ odůvodnit, zda cíl byl, či nebyl naplněn, muselo se jednat o cíl dostatečně určitý a konkrétní. Naopak, obecné a neurčité vymezení cíle umožňuje podřazení téměř neomezeného okruhu libovolných „výstupů“ pod obecně vymezený cíl; což však odporuje smyslu právní úpravy uvedené výše.

[35] Jisté nepochopení principu posuzování „formálních požadavků“ kladených na projekt stěžovatel demonstruje mimo jiné též v bodě 3.24 kasační stížnosti, ve kterém uvádí, že „znalec při vyhotovení obou znaleckých posudků, na rozdíl od žalovaného a Krajského soudu, nevycházel jen z projektů VaV samotných, ale zvažil i další dokumenty, jejichž výčet je uveden v obou znaleckých posudcích. Není tedy nikterak překvapující, že znalec byl schopen ověřit dosažitelnost cílů projektů VaV, i když žalovaný a Krajský soud dle svých tvrzení tento závěr nebyli schopni učinit. Žalovaný i Krajský soud totiž nesprávně pracovali pouze se samotným projektem VaV“. Jak již však kasační soud vyložil výše (a shodně též žalovaný v bodech 67 a následujících napadeného rozhodnutí a krajský soud v bodech 25 a následujících napadeného rozsudku) tato argumentace se mívá se zákonným vymezením projektu výzkumu a vývoje a požadavky na něj kladenými. Kasační soud připomíná, že „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“ (viz rozsudek ze dne 26. 8. 2014, č.j. 6 Afs 60/2014 - 56). Požadované náležitosti tak musí splňovat posuzovaný projekt již sám o sobě, nikoliv tedy až ve vazbě na další podklady, které měli znalci k dispozici, a ze kterých dle vyjádření samotného stěžovatele též vycházeli.

[36] Pro úplnost lze závěrem dodat, že správce daně odmítl uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje nejenom s ohledem na nedostatečné vymezení cílů posuzovaných projektů (tato skutečnost se následně stala předmětem žalobní, ale i kasační polemiky stěžovatele), ale též s ohledem na nedostatečné vymezení doby řešení projektu a neuvedení předpokládaných celkových nákladů (viz body A.2 a B. 2 zprávy o daňové kontrole ze dne 28. 6. 2019 – shodně pak například bod 15 a 85 napadeného rozhodnutí). Tyto závěry stěžovatel v kasační stížnosti nijak nenapadl.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[37] Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatele důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[38] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 9. října 2023



pokračování

JUDr. Lenka Kaniová  
předsedkyně senátu