



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA v právní věci

žalobce: **Moog Brno s. r. o.**
sídlem Trnkova 119a, Brno
zastoupen Ing. Miroslavem Svobodou, daňovým poradcem
sídlem Italská 2581/67, Praha 2

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 3. 2022, č. j. 8048/22/5200-11433-712946,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Shrnutí podstaty věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 3. 2022, č. j. 8048/22/5200-11433-712946, kterým bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 11. 2. 2021, č. j. 470425/21/3003-51521-712684.
2. Daňové orgány dospěly k závěru, že žalobce neprokázal oprávněnost uplatnění odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje, a to jak pro nesplnění formálních náležitostí projektů výzkumu a vývoje, tak pro nesplnění povinnosti vést průkaznou a oddělenou evidenci nákladů vynaložených při realizaci výzkumu a vývoje.

II. Shrnutí procesního postoje žalobce

3. Žalobce vymezil tři okruhy žalobních námitek.
4. V rámci prvního okruhu žalobních námitek brojí proti závěru daňových orgánů, že předložené projekty nesplňují některé formální náležitosti (cíle projektů a kontrola a hodnocení postupu řešení projektů).
5. Druhý okruh žalobních námitek se zakládá na tvrzení, že žalobce řádně vede oddělenou evidenci nákladů vynaložených na výzkum a vývoj. Žalobce jednotlivé materiálové výdaje (náklady) eviduje v detailu na konkrétní zakázku a tímto způsobem je rovněž sledován čas strávený při řešení projektů výzkumu a vývoje.
6. Ve třetím okruhu žalobních námitek vymezil žalobce „zbývající“ námitky. V jejich rámci namítá jednotlivá procesní pochybení daňových orgánů. Tato pochybení žalobce považuje za natolik závažná, že sama o sobě způsobují nezákonnost napadeného rozhodnutí.
7. Ze shora uvedených důvodů žalobce navrhuje, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil. Na svém procesním postoji setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Shrnutí procesního postoje žalovaného

8. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí a setrává na svém právním názoru. Podrobně se vypořádává s jednotlivými žalobními námitkami, aniž by jakoukoli shledal důvodnou.
9. Žalovaný navrhuje, aby zdejší soud žalobu zamítl. Žalovaný na svém procesním postoji setrval během celého řízení před zdejším soudem.

IV. Posouzení věci

10. Žaloba byla podána včas (§ 72 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního /dále jen „s. ř. s.“/), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).
11. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

12. Podstatu nyní projednávané věci tvoří polemika žalobce se žalovaným, zda si mohl žalobce uplatnit odečet výdajů na výzkum a vývoj od základu daně za předmětné zdaňovací období. Podle žalovaného 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 zákona o daních z příjmů.
13. V souladu s § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů lze od základů daně odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů 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.
14. Podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů se projektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odst. 4 téhož ustanovení, rozumí písemný dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji, a který obsahuje zejména základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou obchodní firma nebo název poplatníka, jeho sídlo a identifikační číslo, bylo-li přiděleno, popřípadě jméno a příjmení poplatníka, je-li poplatník fyzickou osobou, místo jeho trvalého pobytu a místo podnikání, dobu řešení projektu (datum zahájení a datum ukončení řešení projektu), cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, datum, místo, jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení; oprávněnou osobou se rozumí poplatník, je-li fyzickou osobou, nebo osoba vykonávající funkci statutárního orgánu poplatníka anebo osoba, která je členem statutárního orgánu poplatníka.
15. Odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů je výjimkou ze základního daňového principu, podle něhož lze výdaj (náklad) v základu daně uplatnit u téhož poplatníka pouze jednou (§ 24 zákona o daních z příjmů). O výdaje uplatněné v rámci odpočtu na výzkum a vývoj si totiž poplatník již jednou snížil základ daně a výdaje uplatňuje podruhé podle § 34 odst. 4 téhož zákona. Jedná se tak de facto o daňový bonus. To poplatníka zvýhodňuje oproti jiným subjektům na trhu a poskytuje mu tak konkurenční výhodu. Tato skutečnost již sama o sobě odůvodňuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání oprávněnosti odpočtu. Jde-li o nadstandardní benefit, musí daňový subjekt vycházet z toho, že po něm může být požadováno prokázání splnění i všech nadstandardních povinností s tímto benefitem spojených.

16. Jednou z těchto povinností je vypracování a předložení formalizovaného projektu výzkumu a vývoje, jehož konkrétní povinné náležitosti stanoví zákon o daních z příjmů. Písemný projekt výzkumu a vývoje není dokumentem samoúčelným, neboť slouží jako základní a ucelený dokument, jímž 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 výzkum a vývoj, a to především s ohledem na výše popsanou atraktivitu.
17. Rovněž platí, že nesplnění i jen jedné z formálních náležitostí projektu má za následek nemožnost uplatnit odpočet na dani; v takovém případě již není třeba zabývat se splněním ostatních zákonných podmínek pro odpočet výdajů na výzkum a vývoj. Přitom absenci formálních náležitostí projektu nelze zhojit podklady, které se týkají jeho vlastního uskutečnění.
18. Je přitom třeba oddělovat posuzování materiální a formální stránky projektu výzkumu a vývoje. Pro posouzení naplnění formálních náležitostí nejsou třeba odborné znalosti. Daňové orgány nemají povinnost nechat pro toto posouzení vypracovat znalecký posudek. A samy mohou naplnění formálních náležitostí projektu výzkum a vývoje zhodnotit. Každý by totiž měl z projektu pochopit, o co se usiluje, jakým způsobem (jakou cestou) se toho chce dosáhnout, jak se bude testovat, zda takto vymezené cíle byly nebo nebyly dosaženy.
19. V posuzované věci se jedná o tyto projekty žalobce: 1) Vývoj budících jednotek pro integrování do synchronních strojů vyšších výkonů, 2) Specializovaná zkušební pracoviště nízkonapěťových asynchronních motorů s kotvou nakrátko pro sériovou výrobu - dodatek (pokračování vývoje), 3) Zkušební pracoviště pro ověřování vlastností mechanických a mechatronických systémů, 4) Zkušební pracoviště s dynamometry pro výzkumně-vývojová centra a pro odbornou výuku na středních a vysokých školách - dodatek (pokračování vývoje), 5) Asynchronní motory pro pohon zkušebních stolic automobilů - dodatek (pokračování vývoje) a 6) Speciální generátory pro integrování do turbínových jednotek s Kaplanovými turbínami určené pro malé vodní elektrárny na toky s proměnným průtokem.
20. Písemné dokumenty dle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů pak představují tzv. krycí listy, které žalobce předložil ke všem výše uvedeným projektům. Všechny krycí listy mají totožnou strukturu – v části a) základní identifikační údaje o poplatníkovi, v části b) cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnitelné po jeho ukončení, v části c) doba řešení projektu (harmonogram), v části d) předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, v části e) jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, v části f) způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků a v části g) datum, místo, jméno a příjmení oprávněné osoby.
21. Byť je napadené rozhodnutí poměrně strohé, zpráva o daňové kontrole ze dne 1. 2. 2021 je velice podrobná a správce daně se v ní řádně vypořádal se všemi podstatnými skutečnostmi. Vzhledem k tomu, že správní řízení (a také daňové) je ovládáno zásadou jednotnosti, správní rozhodnutí obou stupňů tvoří jeden celek a obě rozhodnutí se vzájemně doplňují. Zpráva o daňové kontrole přitom představuje odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně.
22. Jak již bylo výše uvedeno, nesplnění i jen jedné z formálních náležitostí projektu má za následek nemožnost uplatnit odpočet na dani. Zdejší soud přitom dospěl k závěru, že u vymezení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, a

to u všech posuzovaných projektů žalobce, je nesplnění této náležitosti zřejmé již na první pohled.

23. U všech projektů žalobce byla tato náležitost vymezena obdobným způsobem; na dvě části, a to 1) „technicky“ (případně „hodnocení dosažení technické úrovně projektu“) a 2) „ekonomicky“ (případně „hodnocení dosažení ekonomické úrovně projektu“). V posuzovaném ohledu je tedy relevantní pouze technická část. Žalobce v technické části uvedl, kdo bude kontrolovat plnění jednotlivých etap a kdo bude archivovat dokumentaci. Dále v této části uvedl, že dokumentace o průběhu řešení projektu musí být vedena pro každou jednotlivou zakázku v souladu s technickoorganizačními postupy. Pro demonstraci pak soud uvádí příslušnou část u pátého projektu žalobce: *„Dokumentace o průběhu řešení musí být vedena pro každou jednotlivou zakázku v souladu s technicko organizačními postupy (TOP) dle ISO 9001:2008. Vývojové složky obsahující dokumenty v rozsahu dle TOP 040 budou fyzicky archivovány Vedoucím pracovníkem úkolu – Ing. V. S. Kontrolou plnění jednotlivých etap projektu pověřuji technického ředitele – Ing. J. H.“* U jednotlivých projektů žalobce se liší pouze jména pověřených osob a „verze“ technickoorganizačních postupů.
24. Žalobce v rámci příslušné žalobní argumentace uvádí, že si není vědom, žádného ustanovení, které by blíže specifikovalo, jak má konkrétní kontrola a hodnocení postupu řešení projektu vypadat, jaké má mít parametry a co má být jejím výstupem. Domnívá se tak, že je zcela na rozhodnutí žalobce, jaký způsob zvolí. S ohledem na předložené důkazní prostředky (vývojové složky vedené dle technickoorganizačních postupů) nemůže být sporu o tom, že ze strany žalobce došlo i k naplnění daného formální požadavku. Tvrzení žalovaného, že předložené technickoorganizační postupy postrádají vazbu na konkrétní způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků jednotlivých deklarovaných projektů, je podle žalobce liché a je důsledkem nedostatečného hodnocení důkazních prostředků a skutečnosti, že žalovaný se v rámci napadeného rozhodnutí věnoval pouze části předložených důkazních prostředků a zbývající zcela opomenul.
25. Zdejší soud souhlasí s tím, že je jisté na žalobci, jaký způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu zvolí, resp. že zákon nestanovuje jeden konkrétní způsob. Nicméně požaduje-li zákon v projektu vymezení způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, je na žalobci, aby jej vymezil alespoň nějak uchopitelným způsobem; ostatně toto vymezení má posléze sloužit i jemu samotnému.
26. Zdejší soud přitom odkazuje na rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018 – 52, kde se uvádí: *„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. To v projednávané věci žalobkyně nesplnila. Na základě zcela obecné metodiky hodnocení, údajně použitelné pro jakýkoliv projekt výzkumu a vývoje, nelze určit, co by považovala za úspěšnou či neúspěšnou realizaci projektu.“*
27. Byť se tedy jedná o podmínku formální, nejedná se o pouhou formalitu. Na řádnou existenci pravidel kontroly totiž logicky navazuje věcná stránka projektu, tedy následné vyhodnocení úspěšnosti projektu a ocenitelného prvku novosti. K totožnému závěru dospěl NSS v rozsudku ze dne 21. 7. 2022, č. j. 8 Afs 170/2020 – 49: *„Požadavek na stanovení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků plynoucí z § 34 odst. 5 zákona*

č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění do 31. 12. 2013 (s účinností od 1. 1. 2014 plynoucí z § 34c odst. 1 téhož zákona), není splněn, pokud se projekt o způsobu kontroly a hodnocení nezmiňuje nebo tak činí zcela nedostatečně, tedy nestanoví, jakým způsobem a na základě jakých kritérií bude po věcné stránce hodnoceno, zda a do jaké míry byl projekt úspěšný.“

28. Na základě výše demonstrovaného vymezení způsobu kontroly a hodnocení byly tedy jediným uchopitelným „vodítkem“ pro daňové orgány technickoorganizační postupy žalobce (TOP 040 v případě projektů č. 1, 5 a 6 a TOP 042 v případě projektů č. 2, 3 a 4) a vývojové složky, které měly být podle technickoorganizačních postupů vedeny. Správce daně se přitom všemi žalobcem předloženými vývojovými složkami podrobně zabýval na str. 40 až 46 zprávy o daňové kontrole. Dospěl pak k závěru, že na základě pouhého porovnání dat schválení projektů s daty na dokumentech, které žalobce předložil, je zřejmé, že žalobce v době zpracování projektů nemohl znát obsah velké části zakázek, které později do projektů zařadil, neměl totiž k dispozici ani prvotní poptávky od svých dodavatelů. Žalobce tedy při zpracování projektů nevycházel z konkrétních plánů, naopak do projektů běžně zařazoval zakázky až dodatečně.
29. V posuzovaném případě je dle zdejšího soudu problematické již samotné vymezení způsobu kontroly a hodnocení v krycích listech. Nejedná se totiž o konkrétní vymezení způsobu kontroly a hodnocení. Zmiňované „obecné“ technickoorganizační postupy si lze představit jako jakýsi obecný rámec způsobu kontroly a hodnocení, který je však nutné s ohledem na konkrétní vývojové úlohy, jak dílčí části jednotlivých projektů nazývá žalobce, dále doplnit. A to zvláště s ohledem na hodnocení úspěšnosti jednotlivých projektů, či podprojektů. Na základě zcela obecné metodiky použitelné pro jakýkoliv projekt (výzkumu a vývoje), nelze určit, co by žalobce považoval za úspěšnou či neúspěšnou realizaci projektu, srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 31. 7. 2023, č. j. 29 Af 28/2021 – 104.
30. Výše uvedené žalovaný v napadeném rozhodnutí výstižně shrnul tak, že technickoorganizační postupy žalobce postrádají vazbu na konkrétní způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků jednotlivých deklarovaných projektů. Zdejší soud pak k tomuto doplňuje, že podrobné hodnocení jednotlivých vývojových složek správcem daně dokresluje, jakým způsobem žalobce k vedení projektů výzkumu a vývoje přistupoval.
31. Nesplnění této formální náležitosti má přitom příčinu v nesplnění již předcházející formální náležitosti – vymezení cílů projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení. I v tomto hodnocení se zdejší soud ztotožnil s daňovými orgány. Je totiž logické, že v případě, kdy cíle projektu nebudou dostatečně konkrétně vymezeny, nebude možné dostatečně konkrétně vymezit způsob kontroly a hodnocení, neboť v tu chvíli vlastně není zřejmé, co přesně by mělo být kontrolováno a hodnoceno.
32. I vzhledem k vymezení cílů projektu, je třeba nejdříve souhlasit se žalobcem, že žádný právní předpis výslovně nestanoví povinnost popsat v projektu detailní postup při řešení výzkumného úkolu. Zákon o daních z příjmů v tomto ohledu vyžaduje, aby daňový subjekt v projektu objasnil jeho cíle, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení. 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 D-288]. Zákon současně stanoví požadavek, aby byl cíl po ukončení projektu vyhodnotitelný. Proto 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 (srov. již rozsudek NSS ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017 - 57).

33. Zdejší soud má obecně za to, že formální a obsahové náležitosti písemného projektu jsou jednoznačně dány, přičemž v podrobnostech se nechává prostor pro daňový subjekt, jakým konkrétním způsobem svou povinnost splní. Zákon o daních z příjmů nemůže kazuisticky domýšlet všechny možné formální náležitosti jakéhokoli písemného projektu výzkumu a vývoje.
34. Zdejší soud však musí souhlasit s daňovými orgány, že žalobce stanovil cíle natolik obecně, že pod ně mohl zahrnout prakticky jakoukoliv zakázku získanou v době trvání projektu ve svém oboru činnosti, v níž po jejím zadání identifikoval výzkumně vývojovou činnost. Z požadavku prospektivnosti projektu výzkumu a vývoje však vyplývá postup opačný; žalobce nejprve identifikuje svou činnost ve výzkumu a vývoji podle § 2 odst. 1 zákona o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků, tím, že vymezí stávající stav a stav, kterého chce dosáhnout v konkrétním časovém úseku vyjasněním konkrétní výzkumné nebo technické nejistoty za přítomnosti konkrétního ocenitelného prvku novosti.
35. V případech obdobných jako jsou ty nyní posuzované bude přitom pravidlem, že se tak stane na základě poptávky zákazníka. Až poté je možné přistoupit k vyhlášení projektu výzkumu a vývoje a předem formulovaný vývojový úkol vtělit do formalizované podoby cíle projektu, který je dosažitelný v době řešení projektu a vyhodnotitelný po jeho ukončení. Z podstaty výzkumně vývojové činnosti vyplývá, že detailní postup k nalezení zákazníkem poptávaného řešení není předem znám, protože na cestě k jeho nalezení musí být vyjasněna výzkumná nebo technická nejistota. Vymezení cíle projektu nekonkrétním textem tak, že v budoucnu je možné pod takový cíl zařadit neomezené množství budoucích zakázek, nepovažuje ani zdejší soud za průkazné a reálně vyhodnotitelné.
36. V krycích listech ke všem posuzovaným projektům přitom žalobce uvádí, že (zjednodušeně řečeno) jeho postup se v té které oblasti bude ubírat směrem podle konkrétních poptávek odběratelů. Rovněž již ze samotných názvů projektů vyplývá, že se žalobce chtěl v rámci každého projektu zaměřit na určité typy výrobků, viz zkušební pracoviště, asynchronní motory či budící jednotky, a nikoliv tedy na jeden specifický a unikátní.
37. Žalobce v rámci žalobní argumentace několikrát zmiňuje, že daňové orgány neměly ke zhodnocení všech aspektů posuzovaných projektu dostatečné odborné znalosti. Jak však uvedl správce daně ve zprávě o daňové kontrole, pokud projekt nebude obsahovat všechny zákonem stanovené náležitosti, pak nelze uplatnit odpočet – v této situaci již není správce daně povinen zabývat se věcnou náplní činností ve výzkumu a vývoji, tedy neposuzuje prvek novosti ani technickou nejistotu a není povinen ustanovit znalce, resp. není ani povinen přihlídnout ke znaleckému posudku, který předložil poplatník.
38. Zdejší soud souhlasí s tím, že k detekci formálních vad projektu výzkumu a vývoje nebylo nutné posuzovat materiální stránku projektu, zda činnost žalobce při plnění jednotlivých zakázek dosahovala zákonem definovaných kvalit výzkumu a vývoje, tedy zda v ní byl přítomen ocenitelný prvek novosti a vyjasnění výzkumné nejistoty. Žalobci vytykané

formální vady projektu výzkumu a vývoje, které způsobily, že správce daně a žalovaný neakceptovali odpočet na podporu výzkumu a vývoje, nespočívaly v absenci výzkumně vývojové činnosti žalobce při plnění jednotlivých zakázek, ale v tom, že žalobce nevymezil dostatečně konkrétně, v čem bude jeho výzkumně vývojová činnost spočívat, tak, aby projektové cíle, které si sám v určitém čase stanovil, nebyly pouhou obecnou deklarací, ale byly vyhodnotitelné na základě kritérií, které si rovněž měl žalobce stanovit sám. Tuto otázku správnosti metodického postupu při vyhlášení formálního projektu výzkumu a vývoje mohly daňové orgány posoudit, aniž by se zabývaly materiální stránkou projektu.

39. Dalšími „hmotněprávními“ námitkami tak již nebylo nutné se zabývat – i pokud by totiž zdejší soud dospěl k závěru, že jsou důvodné, nemohlo by to na osudu posuzované věci nic změnit. Z výše uvedeného vyplývá, že daňové orgány postupovaly v souladu se zákonem, pokud dospěly k závěru, že žalobce nesplnil podmínky pro uplatnění odpočtu na dani.
40. V rámci posledního okruhu žalobních námitek pak žalobce vymezuje „dílčí“ procesní pochybení daňových orgánů, přičemž má za to, že se jedná o natolik závažná pochybení, že způsobují nezákonnost napadeného rozhodnutí.
41. Zdejší soud však žádnou z „procesních“ námitek neshledal důvodnou.
42. Před vypořádáním těchto námitek považuje zdejší soud za vhodné poukázat na východiska uvedená v rozsudku NSS ze dne 4. 8. 2023, č. j. 10 Afs 12/2021 – 75: *„Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (rozsudek ze dne 28. 5. 2009, čj. 9 Afs 70/2008-13), případně, za podmínky tomu přiměřeného kontextu, se lze spokojit i s akceptací odpovědi implicitní, což připouští i Ústavní soud (např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09) či judikatura zdejšího soudu (např. rozsudek ze dne 21. 12. 2011, čj. 4 Ads 58/2011-72)“.*
43. Jak již bylo uvedeno výše, obsah jednotlivých vývojových složek podrobně zhodnotil správce daně ve zprávě o daňové kontrole. Je pak sice pravdou, že žalovaný nesprávně konstatoval, že žalobce nepředložil obdobné dokumenty vztahující se ke kontrolovanému období. Nicméně pro zdejší soud je podstatné jednak to, že vývojové složky podrobně zhodnotil správce daně, a jednak to, že žalobce proti tomuto hodnocení nevznesl v odvolání konkrétní argumentaci. Není tak vadou napadeného rozhodnutí, že se žalovaný vývojovými složkami nezabýval.
44. Nezákonnost napadeného rozhodnutí nezpůsobuje ani to, že žalovaný v napadeném rozhodnutí na jedné straně konstatoval, že jsou cíle v krycích listech formálně obsaženy, a na druhou stranu poté uvedl, že žalobce neprokázal naplnění formálních podmínek. Daňové orgány totiž nikdy nekonstatovaly, že vymezení cílů projektů v krycích listech zcela absentuje. Dospěly „pouze“ k závěru, že toto vymezení je nedostatečné, obecné, nekonkrétní atd.
45. Zdejší soud nesouhlasí ani s tím, že (již výše zmiňovaný) rozsudek NSS ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017 – 57, není pro posuzovanou věc přílehlavý. Je sice pravdou, že v tamní věci bylo vymezení cíle projektu ještě na vyšší úrovni abstraktnosti, než je tomu v posuzované věci, to však neznamená, že jakékoliv konkrétnější vymezení je již dostatečné. Jak již rovněž bylo výše uvedeno, i v nyní posuzované věci lze dospět k závěru, že cíle projektů byly vymezeny nekonkrétním textem tak, aby v budoucnu bylo možné pod takový

cíl zařadit neomezené množství budoucích zakázek. Z napadeného rozhodnutí je potom zřejmé, že námitku nepřiléhavosti daného rozsudku nepovažoval žalovaný za důvodnou.

46. Zdejší soud také souhlasí se žalovaným, že bylo nadbytečné, aby se zabýval znaleckým posudkem č. 2. Posudek se totiž věnoval aspektům spadajícím do oblasti věcných požadavků kladených na projekty výzkumu a vývoje (problematika ocenitelného prvku novosti a odstraňování technické nejistoty). Žalobce však neprokázal naplnění formálních náležitostí, za takové situace se daňové orgány již nemusely zabývat naplněním materiálních náležitostí projektů (viz bod 96 napadeného rozhodnutí).
47. K obecné námitce nesouhlasu s hodnocením svědeckých vypovědí, pak zdejší soud stejně obecně uvádí, že se s touto námitkou neztotožňuje. Nadto zdejší soud dodává, že výslech svědků nemohl zvrátit závěr o nesplnění formálních požadavků kladených na projekty výzkumu a vývoje.
48. Je potom pravdou, že žalovaný při stručném vymezení všech projektů žalobce v napadeném rozhodnutí zaměnil třetí projekt žalobce týkající se nyní posuzovaného zdaňovacího období za projekt, na základě kterého žalobce uplatňoval právo na odpočet za předcházející zdaňovací období. Je nicméně zřejmé, že žalovaný vycházel při zpracování napadeného rozhodnutí z rozhodnutí, které se vztahuje ke zdaňovacímu období roku 2013 ve věci žalobce (rovněž toto rozhodnutí žalovaného bylo zdejším soudem přezkoumáno), a pravděpodobně nepozorností ponechal vymezení třetího projektu z předcházejícího zdaňovacího období. Z kontextu celého napadeného rozhodnutí je však zřejmé, že žalovaný posuzoval podmínky týkající se projektů žalobce vztahující se ke zdaňovacímu období roku 2014. Toto pochybení tak nezakládá zmatečnost a nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, jak se domnívá žalobce. Tato samotná skutečnost tak samozřejmě nemůže z logiky věci svědčit o „zcela flagrantním opomenutí důkazních prostředků“. K tomuto zdejší soud ještě dodává, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole explicitně (a podrobně) hodnotil náležitosti „správného“ projektu, tedy „Zkušební pracoviště pro ověřování vlastností mechanických a mechatronických systémů“.
49. Zdejší soud tak uzavírá, že žalovaný své povinnosti, tj. uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní, dostal.
50. Zdejší soud neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec těchto uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti; žalobu tak jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

V. Náklady řízení

51. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení, to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi – žalovanému. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému v souvislosti s řízením vznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto mu náhrada nákladů řízení nebyla přiznána.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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 dne 31. 10. 2023

Petr Šebek v. r.
předseda senátu