



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **ANAJ Czech, a. s.**  
sídlem Dr. Polívky 31, 739 11 Frýdlant nad Ostravicí  
zastoupená advokátem JUDr. Radimem Kubicou, MBA  
sídlem O. Lysohorského 702, 738 01 Frýdek-Místek

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 12. 2021 č. j. 47485/21/5200-11433-712946,  
ve věci daně z příjmů právnických osob

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 16. 2. 2022 domáhala zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného, jímž bylo zamítnuto její odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále „správce daně“) ze dne 5. 3. 2021 č. j. 758631/21/3207-52523-

Shodu s prvopisem potvrzuje P.S.

807014, kterým byla žalobkyni doměřena daň vyšší o částku 1 291 620 Kč a penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 258 324 Kč. Předmětná daň byla žalobkyni doměřena proto, že jí nebyl uznán nárok na odpočet nákladů vynaložených na řešení projektu výzkumu a vývoje (dále jen „VaV“) nazvaného *Speciální a stupňovité a tvarové nástroje*.

2. Žalobkyně namítala, že žalovaný nesprávně interpretoval a aplikoval příslušná ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve zněních pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) co do otázky splnění formálních požadavků kladených na projekt VaV, vedení oddělené evidence výdajů a její průkaznosti a věcných požadavků co do prvku novosti a vyjasňování technické nejistoty. Podle žalobkyně je odpočet za VaV standardním nárokem upraveným v ZDP a nikoliv „beneficiem,“ kladení zpřísněných nároků na žalobkyni při hodnocení zákonných náležitostí projektu VaV nemá zákonnou oporu a nepřiznání nároku na odečet vynaložených nákladů na projekt VaV je tak přepjatým formalismem. Vyhodnocení důkazních prostředků je zcela nepřezkoumatelné, provedení navržených důkazů bylo odmítnuto a správce daně neunesl vlastní důkazní povinnost.
3. Žalovaný ani správce daně neporozuměli projektu a předloženým důkazům, v řízení proto měl být ustanoven znalec. Při místním šetření v sídle žalobkyně bylo správci daně nabídnuto předložení namátkového výběru dokumentací k dílčím vývojovým úlohám, což správce daně odmítl, a trval na předložení technických podkladů s cílem nalézt administrativní pochybení. Požadavek správce daně na bezvadnost dokazování byl konstruován tak, aby jej žalobkyně nemohla unést, což je v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů, k čemuž žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 28. 7. 2008 č. j. 5 Afs 5/2008-75.
4. K závěru žalovaného o nenaplnění formálního požadavku vymezení cíle projektu žalobkyně uvedla, že rozdělení všech 308 dílčích vývojových úkolů do samostatných projektů by bylo nelogické. Správci daně proto byla předložena a řádně vysvětlena tabulka označená Přehled konkrétních stanovených reálně vyhodnotitelných cílů vývoje (dále jen „Přehled“ - na tento dokument pak žalobkyně též odkazuje jako na dokument „Evidence cílů projektu VaV 2014“ - pozn. soudu), kde byly definovány výchozí parametry vzešlé z podkladů a informací od zákazníků. Dále žalobkyně předložila dokument Pravidla pro identifikaci VaV činností (dále „Pravidla“), tabulku Analýza VaV (dále jen „Analýza“) a další informace v dokumentu Doložení konkrétního způsobu hodnocení kritérií pro stanovení vývojovosti projektu (dále jen „Doložení“). Na základě Pravidel jako systému hodnocení, který žalobkyně vyvinula pro své potřeby, pak žalobkyně na počátku zakázky prováděla analýzu, zda se jedná o vývojový úkol, či nikoliv. Není také pravdou, že žalobkyní předložené výpočty, kterými žalobkyně počítala prvek novosti projektů, nelze ověřit jako důkazní prostředky. Správci daně byl k tomu předložen a vysvětlen dokument Evidence cílů projektu VaV 2014 a na konkrétním příkladu jednoho dílčího vývojového úkolu bylo demonstrováno, jak výše uvedené listiny společně generují hodnocení prvku novosti a tvoří projekt.
5. K vytýkané totožnosti s projektem za zdaňovací období 2012 a 2013 žalobkyně uvádí, že cíle vývojových aktivit jsou meziročně podobné a vykazují shodné prvky. Stejný nebo podobný název projektu není určující pro jeho obsah z pohledu technických a technologických parametrů. Nesprávný je pak závěr žalovaného o tom, že cíle projektu byly stanoveny obecně, neboť jediným požadavkem na stanovení cíle projektu VaV, který stanoví zákon, je, aby cíle projektu VaV byly dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení. Nejednalo se také o prodloužení projektu, ale o projekt nový.

6. Vymezené cíle projektu pak netrpěly vadami, které žalovaný shledal v napadeném rozhodnutí. ZDP nestanovuje konkrétní požadavky na vymezení cílů projektu, podle žalobkyně tak postačí vymezení obecné. Projekt VaV byl schválen dne 18. 12. 2013, později vydaná judikatura tak není aplikovatelná. Neexistoval též dokument Informace k projektu výzkumu a vývoje jako nezbytná podmínka pro uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje dle § 34 odst. 4 a 5 ZDP, na který se žalovaný opakovaně odkazuje, existoval pouze metodický pokyn D-288.
7. Dále žalobkyně namítla, že předpokládané výdaje na řešení projektu byly určeny odbornou poradou zástupců společnosti, a doloženy v souboru předpokládané výdaje na projekt, který žalobkyně vytvořila zpětně. Není proto na místě, aby žalovaný toliko uzavřel, že žalobkyně nedoložila podklady, podle kterých byly výdaje stanoveny.
8. Žalobkyně si zvolila jako způsob kontroly projektu sledování ve vnitropodnikovém systému QI na základě již zmíněné metodiky Pravidla. Za vyhodnocení pak odpovídali konkrétní zaměstnanci. Žalobkyně také předložila Technické postupy ke každé vývojové úloze a Evidenci. Přesto žalovaný dospěl nesprávně k závěru, že hodnocení postupu nebylo prokázáno. Nesprávné jsou též výtky ohledně zápisů z porad, k těmto zákon ani Pokyn D-288 nepředepisují žádné náležitosti. Technologické postupy a dokumentace jako výstup ze systému QI byly žalovanému předloženy. Žalovaný se podle žalobkyně pouze snažil vyhnout posouzení technických aspektů projektu a nehospodárně zatížit žalobkyni tak, aby byla nalezena formální pochybení.
9. Žalobkyně pak nesouhlasí se závěry ohledně vedení oddělené evidence mzdových nákladů. Připouští sice drobné administrativní nedostatky, tyto však byly opraveny a v procentuálním vyjádření se jednalo o nepatrný rozdíl. Jednotlivé výtky žalovaného jsou v rozporu se zásadou hospodárnosti a žalobkyni jako daňový subjekt nadměrně zatěžovaly. O šikanózním vedení daňové kontroly svědčí i fakt, že trvala téměř tři roky, během nichž se správce daně zabýval detaily a technickými aspekty. Pokud pak žalovaný vybíral jednotlivosti technického charakteru, postupoval zavádějícím způsobem tak, aby vytvořil vlastní interpretaci procesu vývoje. Podle žalobkyně evidence nákladů nemusí přesně odpovídat technické dokumentaci. Technická dokumentace slouží k záznamu technických informací, a nikoliv k evidenci činností zaměstnanců. Stejně tak žalobkyně vysvětlila evidenční nesrovnalosti týkající se měření, dodatečně prováděných technických činností, činností prováděných před vznikem zakázky, jakož i další nedostatky. Správce daně však zcela mylně předpokládal, že všechny kroky vývojového procesu lze uzavřít do přesně stanovených mantinelů a předem exaktně naplánovat. Evidence osobních nákladů je tak zcela průkazná a dílčí nesrovnalosti byly vyvráceny.
10. Žalovaný nesprávně posoudil i otázku evidence materiálových a osobních nákladů. V napadeném rozhodnutí žalobkyni vytýkal nesrovnalosti pouhým mechanickým porovnáním dat a činil tak zcela bez vazby na logiku a realitu. Žalobkyně řeší nákup materiálu průběžně. V návaznosti na to je pak cena materiálu vydaného na žádanku složena z několika nákupních transakcí.
11. Samotná daňová kontrola měla nezákonný průběh, který spočíval v příliš širokém a byrokratickém pojetí se zjevným cílem nalézt jakékoliv nedostatky. K tomu žalobkyně poukazuje na skutečnost, že pro vyjádření k Výsledkům kontrolních zjištění (dále jen „VKZ“), které mělo 700 stran, byly žalobkyni ponechány pouze 4 týdny, technická problematika byla složitá, a přesto správce daně nevyužil nabídek žalobkyně o poskytnutí

součinnosti. Na žalobkyni pak byly kladeny nepřiměřené nároky na unesení důkazního břemene prostřednictvím zcela subjektivního standardu o bezvadnosti nemajícího zákonnou oporu. Žalovaný se tak nepřiměřenými požadavky na důkazní standard snažil vyvolat dojem, že vedená dokumentace nesplňuje požadavky stanovené v ZDP.

12. Žalovaný dostatečně nezohlednil faktický stav posuzované věci, neakceptoval vysvětlení žalobkyně a ignoroval důkazní prostředky, když dospěl k závěru, že nejsou naplněny formální podmínky nároku na odpočet výdajů na VaV (absence náležitostí projektu). Tím zatížil řízení vadou nepřezkoumatelnosti a nezákonnosti.
13. V řízení měla být porušena řada procesních zásad, což žalobkyně namítala již v odvolacím řízení, a k těmto námitkám se žalovaný nevyjádřil. Jedná se tak o opomenuté a nepřezkoumané námitky, žalobkyně je proto v žalobě uvedla znovu. Podle žalobkyně tak bylo porušeno ust. § 1 odst. 2 daňového řádu, a to tím, že žalovaný nepostupoval k řádnému zjištění daně, když daňovou kontrolu provedl byrokraticky, s extenzivně pojatým zaměřením na skutečnosti pro nárok na odpočet irelevantní, s cílem nárok neuznat. Dále bylo porušeno ust. § 5 odst. 1 daňového řádu tím, že správce daně nepostupoval v souladu s ustanoveními ZDP. Porušeno bylo také ust. § 8 odst. 1 daňového řádu tím, že žalovaný nehodnotil důkazy jednotlivě a ve vzájemné souvislosti a též ust. § 8 odst. 3 daňového řádu, neboť žalovaný nevycházel ze skutečného obsahu právních jednání. Porušen byl také § 92 odst. 2 daňového řádu, neboť správce daně nezjistil skutečnosti potřebné pro stanovení daně a § 92 odst. 5 daňového řádu, protože správce daně dostatečně nevyvrátil věrohodnost žalobkyní předložených důkazů. K tomu nemohlo dojít ani proto, že správce daně důkazy fakticky ani nezkontrolal, neboť kontrolu administrativních údajů nelze považovat za řádné posouzení projektu. Správce daně pak v poslední řadě porušil § 92 odst. 7 daňového řádu, když neurčil, které skutečnosti považuje za prokázané.
14. Žalovaný ve svém vyjádření zrekapituloval dosavadní průběh řízení, odkázal na obsah napadeného rozhodnutí a žalobu navrhl zamítnout s tím, že žalobní námitky kopírují nebo rozvíjejí námitky odvolací a s těmito se již náležitě vypořádal.
15. Podle žalovaného je napadené rozhodnutí přezkoumatelné, o čemž svědčí i množství žalobních námitek směřujících proti důvodům rozhodnutí. Rozhodnutí nemůže být nezákonné jen proto, že žalovaný hodnotil důkazy rozdílně od žalobkyně nebo proto, že žalobkyně je s úrovní odůvodnění subjektivně nespokojena. Ve věci tížilo důkazní břemeno především žalobkyni a správce daně své důkazní povinnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu dostál, neboť prostřednictvím v řízení učiněných výzev vyjádřil konkrétní pochybnosti o oprávněnosti nároku na odpočet výdajů na VaV, čímž důkazní břemeno opět přešlo na žalobkyni. Následně žalovaný shrnul dosavadní judikaturu týkající se důkazního standardu v otázce formálních náležitostí při uplatňování nároku na odpočet výdajů na VaV, podle které jsou kladeny zvýšené nároky na daňovým subjektem předloženou dokumentaci k projektu, a to jak formálních náležitostí projektu, tak řádného vedení oddělené evidence projektových výdajů.
16. K namítané aplikaci Pokynu D-288 žalovaný uvedl, že tento je pro něj jako interní norma závazný a poukázal na skutečnost, že i podle judikatury NSS je pokyn použitelný jako interpretační vodítko, a navíc požadavky na náležitosti v něm uvedené mají oporu v zákoně. Projekt žalobkyně nebyl dostatečně konkrétně specifikován ani dalšími v řízení doloženými písemnostmi (dokumenty Přehled, Pravidla, Analýza a Doložení), a to zejména

s ohledem na skutečnost, že cíle projektu mají být stanoveny předem a nelze zpětně přiřazovat konkrétní činnosti k obecnému projektovému cíli.

17. Podle žalovaného pak nemůže být důvodná námitka, že žalovaný projektu neporozuměl, nežádal bližší vysvětlování a měl ustanovit znalce. Nosným důvodem napadeného rozhodnutí totiž není závěr týkající se technické nejistoty a ocenitelného prvku novosti, ale posouzení formálních požadavků projektu VaV, což spadá do působnosti správce daně.
18. Žalovaný také setrval na svém názoru, že v projektu vymezený způsob kontroly a hodnocení postupu řešení a dosažených cílů je sice formálně uveden, ale je obecný a nekonkrétní, nevyplyvají z něj žádná kritéria ani parametry hodnocení. Žalobkyně přitom měla značnou volnost stanovit si způsob kontroly. Předložené záznamy z porad neobsahují žádné konkrétní informace o řešení problémů a ani jiným způsobem žalobkyně dodržení stanoveného způsobu kontroly a hodnocení neprokázala.
19. K otázce řádného vedení oddělené evidence nákladů na realizaci projektu VaV žalovaný uvedl, že evidence osobních výdajů nekorespondovala s předloženými mzdovými listy a evidence materiálových a provozních nákladů zahrnovala také materiál pořízený již v roce 2011 a u množství vývojových úloh byly předloženy jiné dodací listy a faktury na pořízení materiálu, než jaké byly uvedeny v žádankách skladových zásob.
20. Veškerá tvrzení žalobkyně o nezákonném průběhu daňové kontroly žalovaný označil za nekonkrétní, žalobkyni bylo v průběhu kontroly vyhověno k žádosti o prodloužení lhůty pro vyjádření k dosavadnímu VKZ, a i přesto žalobkyně nedoložila nic, co by vedlo ke změně správcem daně prezentovaných závěrů.
21. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – 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.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
22. Z obsahu správních spisů soud zjistil, že žalobkyně je společností podnikající v oblasti výroby speciálních typů stupňovitých a tvarových nástrojů sloužících k obrábění materiálů. K tomu si žalobkyně schválila a realizovala za zdaňovací období roku 2014 projekt výzkumu a vývoje *Speciální a stupňovité a tvarové nástroje* a do tohoto projektu v předmětném zdaňovacím období zahrnula celkem 308 objednávek od zákazníků, které obdržela v průběhu předmětného zdaňovacího období. Tyto žalobkyně označuje jako dílčí vývojové úkoly. Předmětný projekt žalobkyně v rozsahu 2 stran se pak v textu odkazuje na Pravidla, podle kterých mají být tyto dílčí úkoly vyhodnocovány. Pravidla jsou dokument o 4 stranách, schválený dne 18. 12. 2012 s uvedenou platností od 1. 12. 2013. Obsahem Pravidel je čtyřkrokový postup, kterým má žalobkyně identifikovat na základě přiděleného koeficientu, které úkoly obsahují dostatečný prvek novosti a technické nejistoty, a tedy budou zařazeny do Projektu. K tomu si stanovila 5 kritérií, konkrétně počet životních cyklů, stupeň přesnosti finálních ploch obrobku, počet břitů, neznámý nebo nestabilní materiál výrobku, nutnost laboratorních a provozních testů. Dále žalobkyně předložila především mzdové listy, evidenci hodin VaV, evidenci materiálových nákladů a dokument Analýza obsahující soupis jednotlivých vývojových úkolů s číselným hodnocením podle výše uvedených pěti kritérií a sloupečkem označeným jako úspěšnost vývoje, podle něž je 35 projektů neúspěšných.

23. Žalobkyně byla v řízení vyzvána k prokázání oprávněnosti uplatnění odpočtu na VaV výzvou ze dne 11. 9. 2019, a to k podání vysvětlení a k doložení písemností k jednotlivým dílčím projektům VaV, konkrétně k prokázání vývojového a výrobního procesu, a to od vývojových konstrukčních prací až po naskladnění vyrobených vzorků na sklad v závislosti na vykazované spotřebu materiálu, vykazovaných odpracovaných hodin zaměstnanců včetně deklarovaného testování vyrobených vzorků a dalších uplatněných nákladů v rámci jednotlivých projektů. K této výzvě žalobkyně doložila dokument Evidence činností VaV\_2014 (jedná se o tabulku, kde jsou evidovány odpracované hodiny jednotlivých zaměstnanců na dílčích úkolech), evidenci porad, tabulku předpokládané výdaje na projekt, seznam realizovaných dílčích úloh a veškerou dokumentaci k projektu ANAJ-15402.0, která zahrnuje interní e-mailovou komunikaci, výkresy a faktury.
24. Dále byla žalobkyně výzvou správce daně ze dne 2. 1. 2020 vyzvána k předložení kompletní dokumentace pro každou z 308 dílčích vývojových úloh zahrnutých pod projekt VaV a k dotvrzení a doložení parametrů stávajících nástrojů před prováděním vývoje a konkrétních stanovených reálně vyhodnotitelných cílů vývoje těchto nástrojů včetně vyhodnocení úspěšnosti. K této výzvě žalobkyně předložila Rozšířenou evidenci materiálových nákladů.
25. V sídle žalobkyně bylo provedeno jedno místní šetření dne 27. 2. 2020 (č. j. 694591/20/3218-62561-602553), při kterém žalobkyně předložila správci daně Přehled. Tento dokument je rozsáhlá tabulka s uvedením položkového přehledu žalobkyní identifikovaných vývojových úkolů, které zahrnula do odpočtu. U každého vývojového úkolu byly v tabulce uvedeny hodnoty parametrů: Počet renovací, Trvanlivost (min), Čas obrábění (kusový), Trvanlivost L (m), Životnost L (m), Drsnost Ra. Hodnoty těchto parametrů zde byly uvedeny zvlášť pro původní stav a nový stav. Na konci úkolu byla uvedena hodnota v % označená jako status. Následně pak žalobkyně předložila (k výzvě správce daně ze dne 2. 1. 2020) dokumentaci k jednotlivým dílčím úkolům.
26. Na základě takto předložených důkazů správce daně dospěl v úředním záznamu o sdělení VKZ ze dne 7. 12. 2020 k závěru, že žalobkyně neprokázala existenci schváleného projektu s předem definovanými cíli ke všem 308 vývojovým úkolům a řádný postup podle předem stanoveného cíle projektu (vývoj konstrukce a výroba stupňovitých a tvarových nástrojů), když do projektu zahrnula i vývoj, konstrukci a výrobu odvalovacích nástrojů. Žalobkyně pak podle správce daně také neuvedla v projektu všechny osoby podílející se na vývojových úkolech, neprokázala postup kontroly souladný se způsobem kontroly a hodnocením podle vymezení v projektu, kdy toto vymezení navíc bylo podle správce daně nedostatečné. Dále podle správce daně žalobkyně neprokázala vedení oddělené evidence nákladů projektu, neprokázala též, že veškeré zahrnuté náklady byly vynaloženy na projekt VaV, a že tyto lze považovat za náklady na dosažení, udržení a zajištění příjmů v předmětném zdaňovacím období. Následně správce daně vydal dne 1. 3. 2021 Zprávu o daňové kontrole, kde setrval na svém výše popsáném hodnocení.
27. Proti následně vydanému platebnímu výměru ze dne 5. 3. 2021 podala žalobkyně odvolání. Žalovaný o něm rozhodl žalobou napadeným rozhodnutím, ve kterém korigoval některá právní hodnocení správce daně. Stanovení předpokládaných celkových výdajů na řešení projektu žalobkyní zvoleným způsobem by podle žalovaného v daném případě samo o sobě nevedlo k vyloučení celého odpočtu na VaV. Dále žalovaný dospěl k závěru, že je nutné rozlišit mezi osobami odborně zajišťujícími řešení projektu a osobami účastnicími se

na projektu ve smyslu ustanovení § 34c odst. 1 písm. e) ZDP, s tím, že pro splnění zákonné formální podmínky projektu postačuje uvedení první skupiny osob. Ve zbytku žalovaný odvolací námitky vyhodnotil jako nedůvodné a uvedl, že k řádnému uplatnění nároku na odpočet výdajů vynaložených na VaV je zapotřebí kumulativní splnění všech zákonných podmínek, a proto odvolání zamítl a vydaný platební výměr potvrdil.

28. Předtím, než se mohl soud zabývat stěžejní otázkou splnění formálních podmínek projektu a vedení oddělené evidence nákladů nezbytných pro řádné a úspěšné uplatnění nároku žalobkyně na odpočet výdajů vynaložených na VaV, zabýval se vznesenou námitkou nepřezkoumatelnosti.

29. K námitce nepřezkoumatelnosti uplatněné v odst. 25 žaloby soud uvádí, že z poměrně obecně uplatněné námitky nelze seznat, které z údajně nepřezkoumatelně hodnocených důkazních prostředků má žalobkyně konkrétně na mysli. Podle soudu však žalobkyně toliko nesouhlasí se závěry žalovaného a jeho hodnocením důkazů a o nepřezkoumatelnosti zde hovořit nelze. Obecně platí, že napadené rozhodnutí by mohlo být nepřezkoumatelné, pokud by bylo vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu, což se v tomto případě nenastalo. Otázkou nepřezkoumatelnosti se již opakovaně zabýval NSS ve své rozhodovací činnosti. Má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal posuzující orgán za rozhodný a jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností (srov. např. rozsudek NSS ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62). Současně je ovšem nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení NSS ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (srov. rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45). O přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí podle soudu svědčí již samotná rozsáhlost žaloby, ve které žalobkyně podrobně brojí proti téměř všem vysloveným závěrům žalovaného.

30. K tvrzení žalobkyně, že rozhodnutí je nepřezkoumatelné proto, že žalovaný odmítl provedení navržených důkazů, se ze zbytku žaloby podává, že tuto námitku žalobkyně vztahuje k místnímu šetření, během kterého nabídla předložení namátkového vzorku projektové dokumentace k dílčím úkolům, což mělo být odmítnuto. Ze spisu se však podává, že veškerá projektová dokumentace byla žalobkyní k četným výzvám správce daně v konečném důsledku předložena, a správce daně se jí podrobně a detailně zabýval, o čemž svědčí i existence rozsáhlé přílohy k VKZ. Oproti tomu však tuto rozsáhlost VKZ a příloh žalobkyně činí samostatnou žalobní námitkou. Na jednu stranu tedy žalobkyně namítá, že správce daně (potažmo žalovaný) odmítl provést důkazy a řádně se jimi zabývat, na druhou stranu brojí v jiné námitce proti tomu, že správce daně dokazoval a hodnotil příliš obsáhle. Ani ve vztahu k dokazování tak soud neshledal námitku nepřezkoumatelnosti důvodnou.

31. V následujícím odst. 26 žaloby žalobkyně spojuje nepřezkoumatelnost s tím, že v řízení nebyl ustanoven znalec ke zkoumání technické stránky projektu. S ohledem na skutečnost, že konstrukce napadeného rozhodnutí je vystavěna na závěru o nenaplnění formálních podmínek nároku na odpočet výdajů na VaV, jejichž posouzení je zcela

v kompetenci žalovaného, neshledal žalovaný důvod pro ustanovení znalce a námitkou se dostatečně zabýval v odst. 30 napadeného rozhodnutí. Potřebu ustanovení znalce pak z totožného důvodu neshledává ani soud. Pokud jde o dále namítanou nepřezkoumatelnost v odst. 72, 76 a 119 žaloby, odkazuje soud na výše uvedené závěry, neboť se podle jeho názoru jedná o opakování téhož.

32. Soud pak neshledal žádné důvody pro provedení navržených svědeckých výpovědí. V případě navržené svědecké výpovědi jednatele žalobkyně soud odkazuje na závěry vyslovené v rozsudku NSS sp. zn. 7 Afs 15/2003, který se věnoval možnosti současného postavení svědka a statutárního orgánu daňového subjektu v daňovém řízení: „*Tato osoba tak bude mít dvojitý statut. Mezi tyto případy lze zahrnout i fyzické osoby, které jsou současně v postavení statutárního orgánu právnické osoby nebo jejího zástupce (případně prokuristy). Za použití pravidel logického vyvozování pak nelze dojít k jinému závěru nežli takovému, že v řízení, ve kterém fyzická osoba – statutární orgán právnické osoby na straně jedné vystupuje v pozici daňového subjektu (poplatníka daně), tj. osoby jednající za něj, nemůže v daňovém řízení současně vystupovat v pozici osoby třetí – osoby rozdílné od daňového subjektu – svědka. Ustanovení § 8 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, poukazem na daňová řízení týkající se jiných osob, tak zakládá překážku provedení důkazu svědeckou výpovědí samotného daňového subjektu, resp. osob v postavení statutárního orgánu právnické osoby – daňového subjektu, tj. osob oprávněných jednat jejich jménem.*“ Ačkoliv se jednalo o judikaturu vztahující se k předcházející úpravě daňového procesu (zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), tyto závěry jsou s ohledem na totožné znění § 96 odst. 1 daňového řádu stále platné.

33. K navrhovaným výsledkům zaměstnanců soud uvádí, že k posouzení merita věci žalovaný shromáždil zcela dostatečné množství relevantních důkazních prostředků, a za situace, kdy v řízení bylo postaveno na jisto, že v předmětném zdaňovacím období prakticky absentoval řádně vymezený a předem schválený projekt s konkrétně vytyčenými cíli jakožto dokument v písemné podobě, lze výslech zaměstnanců považovat za nadbytečný.

34. Výchozím ustanovením pro posouzení projednávané věci pak je § 34c odst. 1 ZDP, který zní:

*Projektem výzkumu a vývoje se rozumí dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymeze 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 a místo schválení projektu,

h) jméno a podpis odpovědné osoby za projekt výzkumu a vývoje.

35. Mezi formální podmínky nároku na odpočet výdajů vynaložených na VaV tedy patří existence písemného projektu se všemi formálními náležitostmi podle výše uvedeného ustanovení ZDP, a vedle toho dále vedení oddělené evidence výdajů vynaložených na projekt VaV (§ 34 odst. 4 ZDP ve znění do 31. 12. 2013 a následně § 34b ZDP) a přehlednost a průkaznost této evidence. To plyne dále z metodického pokynu D-288 Ministerstva financí k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a ustálené judikatury (k náležitostem vedení oddělené evidence srov. např. rozsudek NSS ze dne 12. 1. 2017 č. j. 9 Afs 144/2016–51).
36. K první věcné námitce žalobkyně, že žalovaný si v hodnocení důkazů počínal příliš přísně, neboť nárok na odpočet daně je v tomto případě standardním nárokem, a nikoliv daňovým benefitem, soud konstatuje, že s námitkou se žalovaný vypořádal zcela dostatečně v odst. 114 napadeného rozhodnutí. Pro uznání nároku na tento druh odpočtu je zapotřebí kumulativně naplnit všechny zákonné podmínky (odst. 34 tohoto rozsudku). Nesplnění jedné z podmínek tak vede k nepřiznání nároku na odpočet daně, a to zejména s ohledem na skutečnost, že se jedná o možnost odpočtu dvojího, tedy zvýhodnění daňového subjektu. Otázka druhého uplatnění odpočtu z titulu výzkumu a vývoje je svobodným rozhodnutím každého daňového subjektu a nese s sebou logicky vyšší náročnost a jistou administrativní zátěž (k tomu srov. např. rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2020 č. j. 8 Afs 72/2018-52 a usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2015 sp. zn. II.ÚS 3565/14). Žalobkyně přitom námitku nikterak nerozvíjí, pouze konstatuje svůj nesouhlas s tím, že se skutečně podle ustálené judikatury o daňový benefit jedná. Soud proto námitku nepovažuje za důvodnou. Pokud se týče namítaného rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů, zabývá se soud touto námitkou níže v rámci vypořádání námitek týkajících se hodnocení jednotlivých podmínek nároku na odpočet.
37. Jak plyne z výše uvedeného, k úspěšnému uplatnění nároku na odpočet výdajů na VaV je nejprve nezbytné kumulativní splnění všech formálních podmínek projektu. Krajský soud proto dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí ob stojí, neboť za nosný důvod lze v souladu s výše uvedenou právní úpravou považovat již samotné nedostatečné vymezení cíle projektu. V předloženém projektu žalobkyně definovala cíl ve stručnosti tak, že bude vyvíjet, konstruovat a vyrábět prototypy nových speciálních tvarových a stupňovitých nástrojů. Dále mají cílem projektu být vývojové experimenty sledující variabilitu různých parametrů těchto nástrojů a validace prototypů prováděním testů. Dále projekt v části vymezení cílů uvádí, že identifikace vývojových úkolů bude prováděna na základě dokumentu Pravidla. Taková formulace cíle projektu v samotném primárním dokumentu je podle krajského soudu natolik nekonkrétní, že není možné určit, zda projekt byl či nebyl úspěšný, neboť nelze ani určit, na jakých nástrojích a jakých parametřů hodlá žalobkyně VaV provádět. K otázce významu projektu jako primárního dokumentu se vyjádřil NSS ve svém rozsudku ze dne 26. 8. 2014 č. j. 6 Afs 60/2014–56, kde dospěl k závěru, 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 (§ 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů). Zákonou podmínkou vyplývající z povahy věci je, aby byl vypracován před zahájením řešení projektu, aby šlo o dokument prospektivní (§ 34c stejného zákona). 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.“*

38. Podle soudu není striktně vyloučeno, aby projekt sestával z více propojených dokumentů (např. tím, že určitá metodika hodnocení bude vtělena do samostatného dokumentu, jak je tomu v nyní projednávané věci), avšak rozhodne-li se žalobkyně vtělit právě vymezení konkrétních, předem definovaných cílů do samostatného dokumentu, musí podle zdejšího soudu i tento podléhat formálnímu schválení před započítáním výzkumné činnosti, jak požaduje citovaný § 34c odst. 1 písm. g) ZDP. Jakékoliv schválení cílů dílčích úkolů žalobkyně v nyní projednávané věci nikterak neprokázala. Konkrétní formulaci cílů a jejich schválení pak podle soudu nelze nahradit tím, že některý ze zaměstnanců provede v průběhu práce na dílčím úkolu vlastní analýzu pomocí Pravidel a úkol zařadí nebo nezařadí do tabulky (v řízení předložených tabulek Přehled, Evidence a Analýza), neboť formalizované schválení konkrétních výchozích hodnot a konkrétního zamýšleného cíle je nezbytné pro přezkum úspěšnosti projektu a na to navazující hodnocení, zda se vůbec jedná o inovaci, či nikoliv. Stejný závěr soud činí o objednávkách od zákazníků. V řízení navíc vyšlo najevo, že formálně podané objednávky vždy nutně nepředcházely zahájení prací na úkolu a nadto z ničeho neplyne, že by vedením žalobkyně byly tyto objednávky formálně jako dílčí úkoly schvalovány.
39. Podle soudu je nepodstatné, zda si žalobkyně zvolí cestu rámcového projektu s 308 dílčími vývojovými úkoly nebo cestu 308 samostatných projektů. V případě, že absentuje písemný dokument jako formalizované schválení zahrnující vstupní a předpokládané výstupní hodnoty (ať číselné, či jinak deskriptivní), který předchází započítání prací na projektu nebo dílčím úkolu, není splněna formální podmínka vymezení cíle projektu dle požadavku zákonodárce a citované judikatury. K významu řádného vymezení cílů pro posouzení, zda se vůbec jedná o VaV, soud odkazuje na výstižný závěr v rozsudku NSS ze dne 24. 11. 2017 č. j. 10 Afs 77/2017-53: *„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, věc FILL - PÁČK s.r.o.). Zákon současně stanoví požadavek, aby byl cíl po ukončení projektu vyhodnotitelný.“* Není-li cíl řádně stanoven předem, nemůže být logicky v závěru vyhodnotitelný. Ostatně o absenci formalizovaného schválení cíle pojednává sama žalobkyně v odst. 87 žaloby s tím, že mnohdy práce na novém typu nástroje započaly ještě předtím, než došlo k formální objednávce.
40. Žalovaný v napadeném rozhodnutí také dostatečně vysvětlil, proč žalobkyní předložené dokumenty s výchozími a následně dosaženými parametry nástrojů (tabulky) nelze osvědčit jako důkazní prostředek v otázce stanovení cílů projektu. Dokumenty nebyly vytvořeny předem, není jasné, co je zdrojem výchozích parametrů (rozhodně jím nejsou žalobkyní předložené objednávky od zákazníků na CD na č. 1. 36 spisu – složky na disku zpravidla obsahují pouze fakturu a výkresy), listiny zjevně nepředcházejí zahájení období řešeného projektu v roce 2014 a z žádných jiných důkazů nelze seznat, co má být zdrojem výchozích parametrů těchto vyvíjených nástrojů.

41. Žalovaný též správně poukázal na skutečnost, že není jasná souvislost (ať již návaznost, nebo jasná hranice) s projektem za předcházející období roku 2013. Sama žalobkyně přitom tvrdí, že cíle projektů meziročně mají být podobné a vykazovat shodné prvky. Ani předcházejícím projektem tak nelze zjistit určitě stanovené cíle projektu VaV 2014. Podle soudu je pak irelevantní také ex post zpracovaná zpráva auditní společnosti ALMA CG, a to ze stejného důvodu, jako v předcházejícím odstavci zmíněné tabulky.
42. Zcela *obiter dictum* soud uvádí, že pomine-li výše zdůvodněnou neurčitost cílů projektu, lze mít již ze samotných tvrzení žalobkyně určité pochybnosti o tom, zda byl vůbec jakýkoliv prvek novosti v projektu 2014 obsažen. Žalobkyně totiž sama v žalobě uvádí, že „cíle vývojových aktivit jsou meziročně na úrovni uvedených textací podobné a vykazují shodné prvky“ (odst. 43 žaloby). Navíc je z dokazování zjevné, že žalobkyně nemohla, byť jen v hypotetické rovině, předpokládat, kolik a jakých objednávek od zákazníků může v období projektu VaV v roce 2014 očekávat, nemohla proto logicky ani stanovit konkrétní cíle projektu předem. Tomu nasvědčuje i skutečnost, že mezi 308 dílčích úkolů žalobkyně zařadila i nástroje odvalovací, přestože na tyto není podle názvu projekt určen. Na tuto skutečnost poukázal již správce daně. To je ovšem podle soudu přímým důsledkem metody organizace projektu, jakou žalobkyně zvolila.
43. S námitkou o nemožnosti aplikovat pozdější judikaturu se pak soud naprosto neztotožňuje a pouze ve stručnosti konstatuje, že v českém právním prostředí se uplatňuje přístup v právní teorii nazývaný jako *incidentní retrospektiva*. Podle něj soud právo netvoří, ale pouze nalézá v jiných pramenech práva (srov. Kühn Z. *Prospektivní a retrospektivní působení judikaturních změn*. Právní rozhledy č. 6/2011, s. 191). Tento závěr je pak poplatný nejen pro rozhodovací činnost soudu, ale logicky též pro rozhodovací činnost správních orgánů. Veškerá judikatura tak příslušné právní předpisy toliko interpretuje, a proto je aplikovatelná i zpětně.
44. Námitka týkající se stanovení předpokládaných výdajů v projektu není důvodná. Již v napadeném rozhodnutí žalovaný připouští, že podmínka stanovení výdajů byla formálně naplněna. Jeho následná argumentace, podle které zvolený způsob stanovení předpokládaných výdajů pouze dokresluje přístup žalobkyně ke zpracování projektu, pak zjevně není nosným důvodem rozhodnutí. S tímto dílčím stanoviskem se navíc soud ztotožňuje. Předložená tabulka předpokládaných výdajů na projekt se skládá v podstatě jen z finálních částek za celé zdaňovací období, když čítá 3 řádky o 6 sloupcích a součtový řádek, a navíc byla žalobkyní vytvořena zpětně, jak také sama žalobkyně připouští. Lze si jen obtížně představit, že žalobkyně věděla či mohla vědět (jakkoliv se tím soud nesnaží zpochybnit erudici žalobkyně a jejích zaměstnanců), že bude mít v roce 2014 přesně 308 projektů a k tomu náležející výdaje.
45. Pokud se týče okruhu námitek týkajících se zvoleného způsobu kontroly projektu, závěr žalovaného o nenaplnění formální podmínky stanovení způsobu kontroly a hodnocení postupu je podle soudu udržitelný. Požaduje-li zákon v projektu vymezení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, je na žalobkyni, aby tento vymezila uchopitelným způsobem. Hodnocení žalovaného ohledně vymezení mechanismů kontroly se tak podle soudu v konečném důsledku odvíjí od nedostatečně vymezených projektových cílů. Pokud si totiž žalobkyně řádně nestanovila výchozí ani cílové parametry dílčích úkolů, značně si tím ztížila možnost vyhodnocovat úspěšnost projektu. Vymezení způsobu kontroly v projektu z 18. 12. 2013 je zcela nekonkrétní,

z projektu není jasné, co vůbec lze považovat za milník v rámci vývojového úkolu, a kdy a za jakých podmínek je tento milník dosažen. Předložené záznamy z porad jsou taktéž zcela nekonkrétní a vady projektu tak jimi nelze odstranit.

46. K námitce, že v zákoně ani v příslušných metodikách (pokyn D-288) není blíže stanoveno, jak je třeba způsob kontroly formulovat, soud uvádí, že tomu tak je právě s ohledem na značně individualizovanou povahu výzkumné činnosti nejen napříč všemi myslitelnými obory, ale např. i napříč různými projekty téhož subjektu. Soud 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.*“ Byť se jedná o podmínku formální, nejedná se podle soudu o formalitu. K totožnému závěru přitom 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.*“ Na řádnou existenci pravidel kontroly totiž logicky navazuje věcná stránka projektu, tedy následné vyhodnocení úspěšnosti projektu a ocenitelného prvku novosti. Tento nedostatek pak nebylo možno zhojit ani předložením dokumentu Evidence cílů projektu VaV 2014. Předmětný dokument sice obsahuje nějaká vstupní a výstupní kritéria, tato se však liší od pěti kritérií stanovených v dokumentu Pravidla, na který se odkazuje samotný Projekt VaV, a které se žalobkyně sama svým projektem zavázala sledovat a hodnotit. Namítá-li pak žalobkyně, že žalovaný (resp. správce daně) se snažil vyhnout posuzování technických aspektů projektu tím, že pouze hledal formální pochybení (odst. 71 žaloby), odporuje tím jiné své žalobní námitce o tom, že žalovaný přistupoval k hodnocení důkazních prostředků po odborné stránce, ač mu to nepřísluší (odst. 26 žaloby). S ohledem na citovanou judikaturu a závěr o významu řádného vymezení způsobu kontroly projektu pro jeho následné materiální posuzování nepovažuje soud požadavky žalovaného na vymezení kontroly v projektu za nepřiměřené a tato žalobní námitka tak není důvodná.
47. Zcela nad rámec obsahu přezkoumávaného rozhodnutí pak soud poukazuje na skutečnost, že v rámci uplatněných výdajů si v předmětném zdaňovacím období žalobkyně uplatnila všech 308 dílčích úkolů, přestože z jejího vlastního vypracovaného hodnocení úspěšnosti plyne, že v 35 případech (podle dokumentu Analýza na č. l. 4 spisu) nedošlo podle jejích vlastních kritérií k parametrovému zlepšení nástrojů. Nabízí se tedy otázka, zda by žalobkyně byla ve snaze uplatnit výdaje na tyto dílčí úkoly úspěšná, jedná se však o otázku materiálního a technického posouzení, která není předmětem tohoto řízení.
48. Taktéž soud neshledává, že by kontrola byla vedena šikanózním způsobem. Pokud žalovaný nepřekročil lhůtu 3 let, která mu je v § 148 odst. 1 ve spojení s odst. 3 daňového řádu k daňové kontrole dána, nedošlo k porušení zákona. V nyní projednávané věci pak

nebyla délka kontroly ovlivněna výhradně postupem žalovaného, ale též množstvím předkládaných dokumentů, prodloužováním lhůt, provedením místního šetření a logicky navazující potřebou všechny listiny prostudovat a vyhodnotit jejich relevanci. Podle soudu také lze mít za to, že řádně zpracovaný projekt se všemi náležitostmi mohl daňové řízení značně urychlit. Lhůta pro vyjádření k VKZ pak byla žalobkyni prodloužena k její žádosti (odst. 108 napadeného rozhodnutí), navíc žalobkyně sama v žalobě v odst. 107 uvádí, že závěry správce daně podrobně ve svém vlastním vyjádření rozebrala, tedy čas na reakci měla zjevně dostatečný.

49. K vedení oddělené evidence mzdových nákladů soud konstatuje, že žalovaný zcela jasně a srozumitelně popsal nedostatky žalobkyní předložené evidence v odst. 80 až 83 napadeného rozhodnutí. Zejména pak v odst. 81 jsou uvedeny nedostatky zcela zjevné. Žalovaný využil předloženou dokumentaci k tomu, aby ověřil správnost předložené mzdové evidence a nalezené nesrovnalosti řádně popsal. K tomu však žalobkyně nic dalšího nedodává, pouze se své nedostatky snaží bagatelizovat. Nejednalo se přitom jen o dokumentaci technickou, jak žalobkyně žalovanému podsouvá. Žalobkyně např. žádným způsobem nevysvětlila, proč do uplatněných nákladů zahrnula též výdaje na zaměstnance, který v předmětném období nebyl v pracovním poměru u žalobkyně. K tomu pouze konstatovala, že se jedná o nepatrné administrativní pochybení. Její námitka je tak podle soudu toliko nesouhlasem s hodnocením žalovaného, kterému však není co vytknout.

50. K námitce týkající se vedení oddělené evidence nákladů na realizaci projektu VaV soud konstatuje, že významem a obsahem podmínky vedení oddělené evidence se již správní soudy opakovaně zabývaly. NSS v rozsudku ze dne 12. 1. 2017 č. j. 9 Afs 144/2016 uvedl, že *zákon o daních z příjmů v § 34 odst. 4 stanovuje, že výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektů výzkumu a vývoje musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka. Smysl oddělené evidence Nejvyšší správní soud spatřuje ve vytvoření úplného soupisu všech výdajů (nákladů) vynaložených daňovým subjektem při realizaci projektu výzkumu a vývoje, přičemž již ze samotné evidence musí být dostatečně patrna návaznost na konkrétní výdaj (náklad) vynaložený při realizaci projektu výzkumu a vývoje. Identifikace jednotlivých výdajů (nákladů) v oddělené evidenci musí být natolik jednoznačná, aby nemohly vzniknout pochybnosti, který z jednotlivě vynaložených výdajů (nákladů) je do evidence zahrnut, tj. na základě evidence musí být možno jednoznačně oddělit jednotlivé výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektu výzkumu a vývoje od ostatních výdajů (nákladů) daňového subjektu, které s projektem výzkumu a vývoje nesouvisí. Identifikace výdajů (nákladů) v oddělené evidenci musí být takového charakteru, aby na jejím základě bylo možno propojit jednotlivé účetní doklady s evidovanými výdaji (náklady).*“

51. Tyto judikатурní závěry jsou pak platné i v rámci posouzení námitky vedení materiálové evidence. Pokud si žalobkyně v žalobě (odst. 100 žaloby) popsaným mechanismem stanovovala vnitřní cenu zboží na svém skladě, vytvářela si tak cenu umělou (odpovídající průměrné ceně konkrétního materiálu ve skladové zásobě) a nikoliv skutečně vynaloženou na jednotlivé dílčí vývojové úkoly. Nelze tedy hovořit o řádně vedené a průkazné evidenci skutečných nákladů. Ani tato žalobní námitka není důvodná.

52. Jak soud vysvětlil, důkazní standard pro posuzování splnění formálních podmínek nároku na odpočet VaV je stanoven relativně vysoko, to je však odůvodněno tím, že se jedná o žalobkyni poskytnutou možnost nárokovat si dvojnásobek daně. V důsledku toho je na žalobkyni, aby během daňové kontroly předložila formálně bezvadné doklady. V nyní

projednávané věci tak žalovaný správně vyhodnotil, že žalobkyně nesplnila podmínku vymezení cílů projektu, vymezení kontroly a prokázání jejího průběžného provádění a podmínku vedení oddělené evidence mzdových a materiálových nákladů. Se závěty žalovaného se soud ztotožňuje, a dodává, že zejména v otázce formální podmínky vymezení cílů projektu žalobkyně svou povinnost zcela nesplnila, výzkum a vývoj nebyl v dostatečně konkrétních parametrech dopředu plánován. Podle soudu je pak v nyní projednávané věci poměrně relevantní i názor vyslovený v komentáři k ustanovení § 34c ZDP. „*Výzkum a vývoj je činnost plánovaná dopředu, odpočet na podporu výzkumu a vývoje tedy např. nelze využít v případech, kdy v rámci běžné činnosti poplatníka dojde k objevení něčeho nového – kdy ve své podstatě k realizaci výzkumu a vývoje fakticky dojde, ale protože se jedná o výzkum či vývoj, který nebyl dopředu plánován, nelze na tuto činnost ani nablížet jako na činnost, která by dávala daňovému subjektu právo odpočet na podporu výzkumu a vývoje uplatnit.*“ (Zákon o daních z příjmů: Komentář, Wolters Kluwer [cit. 2023-11-13], dostupné v Systému ASPI).

53. Žalobní námitky uvedené v části 4 žaloby (shrnuty v odst. 13 tohoto rozsudku) týkající se procesních pochybení pak soud považuje za zcela nekonkrétní a obecné. Jsou pouze zobecněným opakováním již výše vypořádaných žalobních námitek, které žalobkyně aplikovala na konkrétní závěry žalovaného. Není pak povinností soudu a nebylo ani povinností žalovaného na každou takto vznesenou námitku obsáhle a plnohodnotně reagovat. Soud odkazuje na závěry rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010 čj. 4 As 3/2008–78: „*Jestliže žalobní bod těmto požadavkům vyhovuje, je projednání způsobilý v té míře obecnosti, v níž je formulován, a případně – v mezích této formulace – v průběhu řízení dále doplněn. K tomu je ale třeba dodat, že míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod – byť i vyhovující – obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.*“ Soud neshledal, že by žalovaný postupoval jinak než k řádnému stanovení daně, zároveň neshledal porušení žádného z ustanovení o řízení a důkazy hodnotil (i s ohledem na rozsáhlost provedeného dokazování) zcela vyčerpávajícím způsobem. Nebylo pak na místě, aby žalovaný vyvracel žalobkyní předložené důkazy, když z napadeného rozhodnutí plyne, že žalobkyně nesplnila v otázce formálních podmínek projektu VaV svou primární důkazní povinnost. S veškerými závěry pak žalobkyně byla seznámena jak ve VKZ ze dne 7. 12. 2020, tak v následně vydané Zprávě o daňové kontrole ze dne 1. 3. 2021
54. S ohledem na výše uvedené soud žalobu jako nedůvodnou zamítl v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s.
55. Procesně úspěšnému žalovanému (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) nevznikly v řízení žádné náklady převyšující jeho běžnou činnost, soud proto rozhodl o náhradě nákladů řízení tak, jak je uvedeno ve II. výroku.

#### Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 19. října 2023

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

JUDr. Monika Javorová  
předsedkyně senátu