



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyně Mgr. Andrey Veselé a Mgr. Jany Jurečkové ve věci

žalobkyně

TollNet a.s., IČ 29055059
se sídlem Holušická 2221/3, 14800 Praha 4
zastoupena advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským,
se sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

proti
žalovanému

Odvolací finanční ředitelství,
se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2022, č. j. 39487/22/5200-11433-706599

takto:

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

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

I.
Základ sporu

1. Žalobou napadeným rozhodnutím byla zamítnuta odvolání žalobkyně podaná proti dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) za zdaňovací období r. 2015, č.j. 92079/21/4200-11771-110375 ze dne 1. 6. 2021, kterým byla doměřena DPPO vyšší o 7 781 260 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 1 556 252 Kč, za zdaňovací období r. 2016, č.j. 92092/21/4200-11771-110375 ze dne 1. 6. 2021, kterým byla doměřena DPPO vyšší o 8 690 980 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 1 738 196 Kč a za zdaňovací období r. 2017, č.j. 92106/21/4200-11771-110375 ze dne 1. 6. 2021, kterým byla doměřena DPPO vyšší o 7 888 420 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 1 577 684 Kč, jelikož u obou Projektů VaV žalovaný neuznal nárok na odpočet VaV z důvodu porušení prospektivnosti (ve smyslu ust. § 34c odst. 1 a 2 ZDP) a dále z důvodu nesplnění formální náležitosti projektu ve smyslu ustanovení § 34c odst. 1 písm. c) a e) ZDP.
2. K doměření DPPO za zdaňovací období r. 2015, 2016 a 2017 došlo na základě výsledku daňové kontroly zahájené dne 14. 11. 2018, zaměřené na ověření výše a oprávněnosti uplatněných položek snižujících základ daně - odpočet na podporu výzkumu a vývoje (dále také „VaV“) podle § 34 odst. 4 a § 34a až 34c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), vykázaných na řádcích 242 daňových přiznání za zdaňovací období r. 2015, 2016, 2017 zahrnovaných do odpočtu DPPO.
3. Odpočet na podporu VaV (osobní náklady) žalobkyně uplatnila na dva Projekty VaV, které byly definovány následovně:
 - projekt VaV Billien 7 - informační systém pro dodávky veřejných služeb (dále jen „Projekt Billien 7“) schválený dne 8. 9. 2014, doba jeho řešení byla určena od 12. 11. 2014 do 31. 12. 2017.
 - projekt VaV Implementace funkcí pro Evropskou službu elektronického mýtného (EETS) do Billien release 5 (dále jen „Projekt Billien 5 EETS“) schválený 31. 1. 2017, doba jeho řešení byla určena od 1. 2. 2017 do 31. 12. 2018.
4. Cíle projektu Billien 7 byly popsány následovně:

„Cílem projektu Billien 7 byl vývoj nového informačního systému pro podporu provozu a obchodních činností společností podnikajících v oblasti dodávek veřejných služeb, tedy segmentu utilit. Dílčími cíli projektu budou jednotlivé verze - releasy, které budou sloužit pro potřeby distributorů.“
5. Cíle projektu Billien 5 byly popsány následovně:

„Cílem projektu je implementovat takové funkce, aby Billien release 5 podporoval funkce, které jsou v EETS definovány pro subjekty pro výběr mýtného (Toll Charger), zejména pak funkce spolupráce s poskytovateli EETS a funkce pro kontrolu plnění mýtné povinnosti (funkce pro kontrolu v podmínkách EETS se odlišují od v současnosti používaných funkcí).“
6. Ve Zprávě o daňové kontrole ze dne 24. 5. 2021 je v části Shrnutí za rok 2015 na str. 32 a Závěrečné shrnutí za rok 2016 na str. 64, kromě jiného uvedené:

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

„Správce daně dospěl k závěru, že daňový subjekt nedodržel zákonné podmínky pro uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj:

- Neprokázal, že projekt výzkum a vývoj ... je prospektivní ve smyslu ust. § 34c odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů.
- Neprokázal, že odečtené náklady byly průkazně vynaloženy dle ust. § 34b odst. 1 zákona o daních z příjmů.
 - o
 - o Popis cíle projektu ve smyslu § 34c odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmu, řešení technické nejistoty i ocenitelný prvek novosti jsou v projektu výzkumu a vývoje velice stručně a v projektu nejsou dostatečně specifikovány.“

7. V úplném závěru na str. 84 se pak uvádí:

„Cíl projektu výzkumu a vývoje Billien 5 je v projektu jako základním dokumentu definován velmi stručně – cílem je implementovat takové funkce V projektu nejsou specifikovány odlišnosti funkcí, projekt neobsahuje, v čem je daňovým subjektem spatřován ocenitelný prvek novosti nebo zda a jakým způsobem budou řešeny technické nejistoty“

8. Odpočet nebyl uznán, jelikož správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že částky uplatněné jako položky odčitatelné od základu daně na řádku 242 daňového přiznání jsou nákladem vynaloženým při realizaci projektů VaV ve smyslu ustanovení § 34 odst. 4, § 34a, §34b a § 34c ZDP.

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

9. Žalobkyně v první žalobní námitce namítá, že žalovaný dospěl k závěru, že „odvolatel neprokázal, že uplatněné osobní náklady jsou vykázaný na osoby, které byly uvedeny v projektu dle § 34c odst. 1 písm. e) ZDP, v tomto smyslu neprokázal i naplnění formality uvedené v § 34c odst. 1 písm. e) ZDP“, aniž se zabýval věcnou stránkou daného projektu. Žalovaný zaměřuje mezi formální náležitosti projektu VaV, kde mají být uvedeny jména osob, které daný projekt odborně zajišťují (nikoli tedy všechny osoby projekt realizující), a již faktickým prokazováním toho, zda se v rámci odpočtu na VaV uplatněné mzdové náklady vztahují k osobám, které se podílely na řešení projektu VaV.
10. Posuzování otázky, zda se vykázané mzdové náklady skutečně vztahují k řešení konkrétního projektu VaV logicky vyžaduje, aby se správce daně zabýval věcnou stránkou daného projektu. Musí se tedy zabývat průběhem řešení projektu a doloženými důkazy o průběhu projektu. Teprve na základě takového hodnocení, kdy budou věcně zkoumány aktivity řešitelského týmu atd., může činit skutkové závěry, zda uplatněné náklady byly vykázaný na osoby, které projekty VaV řešily. Daňové orgány však takto nepostupovaly, když průběh projektů zkoumaly zcela povrchně, a navíc zcela nelogicky i mylně otázku relevance uplatněných mzdových nákladů spojovaly s formální stránkou projektů VaV.
11. Závěry o tom, že osobní náklady nebyly prokázány, jsou tak minimálně předčasné, neboť dokazování v tomto směru nebylo ze strany daňových orgánů fakticky vedeno, když se jakkoli blíže nezabývaly průběhem projektů VaV, činností jednotlivých pracovníků při řešení projektů VaV atd. Sotva tak mohou být činěny jakékoli skutkové závěry, zda žalobkyně prokázala, že se vykázané mzdové náklady skutečně vztahují k činnostem osob, které projekty VaV řešily.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

12. Z ustanovení § 34c odst. 1 písm. e) ZDP je tedy zřejmé, že v projektu VaV se uvádějí pouze osoby, které projekt VaV odborně zajišťují, nikoli všechny osoby, které jej realizují. Ze zákona tak neplyne povinnost nezbytně uvést v projektu VaV veškeré pracovníky, kteří se na projektech budou podílet, nýbrž pouze ty, kteří budou zajišťovat jeho odborné řešení viz rozsudek *Krajského soudu v Brně ze dne 10. 8. 2020, č. j. 29 Af 68/2018-90* a rozsudek *Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka Pardubice ze dne 9. 12. 2020, sp. zn. 52 Af 40/2019*, ve kterém soud uvedl, že argumentace žalovaného založená na tom, že i (každý montážní) dělník má svou odbornost je neúnosná, neboť ustanovení § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů takto dle soudu necílí.
13. U dlouhodobých projektů VaV (což je i posuzovaný případ, když projekt Billien 7 byl vyhlášen na dobu 4 let) by bylo naprosto kontraproduktivní, ba nerealizovatelné, aby projekt VaV obsahoval jména všech osob, které jej budou řešit, když logicky může docházet v průběhu řešení k četným personálním změnám, z různých důvodů (kapacitní, fluktuace pracovníků, nutnost odborného posílení týmu apod.).
14. Další námitky směřovaly do závěrů žalovaného o nedostatečně vymezených cílech projektů VaV, které činí napadené rozhodnutí překvapivým, neboť došlo k porušení ust. § 115 odst. 2 daňového řádu. 2.
15. Žalovaný se měl zabývat věcnou stránkou projektů VaV a teprve potom zkoumat aktivity řešitelského týmu, tj. potom může činit skutkové závěry, zda uplatněné náklady byly vykázané na osoby, které projekty VaV řešily. K oběma projektům VaV předložila žalobkyně důkazní prostředky – zprávy o průběhu projektů, oddělenou evidenci nákladů, výkazy práce členů řešitelského týmu, které obsahovaly údaje o odpracovaných hodinách podle měsíců a jednotlivých projektů, a proto závěry o tom, že osobní náklady nebyly žalobkyní prokázány jsou minimálně předčasné.
16. Žalovaný toliko přebíral kontrolní zjištění správce daně, aniž by je sám hodnotil a nezabýval se odvolacími námitkami v bodech [68] až [76], [86] až [97] odvolání, neuvedl, proč byla argumentace žalobkyně lichá. Žalobkyně dále uvedla, že samotné výdaje dle § 24 odst. 1 ZDP spojené s realizací projektů byly správcem daně uznány, a proto je absurdní, že by se jedná o výdaje již jednou uznané jako náklady časově a věcně spadající do předmětných zdaňovacích období, je toto časové hledisko v případě odpočtu na VaV rozporováno.
17. Žalovaný v rámci své rozhodovací činnosti pouze přitakal správci daně, avšak z jeho rozhodnutí vůbec neplyne, co správní orgány považují za zahájení řešení projektu, kdy tento neurčitý právní pojem není nikde definován, napadené rozhodnutí je tak nepřezkoumatelné.
18. Závěry žalovaného, že došlo k porušení podmínek § 34b odst. 1 a 2 ZDP, jsou nesprávné a nemají oporu ve zjištěném skutkovém stavu.
19. Z napadaného rozhodnutí není nikterak zřejmé, jak se žalovaný s právní argumentací žalobkyně vypořádal, resp. z jakého důvodu byly její názory nesprávné, když k nim odmítl přihlížet. Odůvodnění napadaného rozhodnutí je tudíž zcela nedostatečné.
20. Žalovaný ani prvostupňový správce daně nemá jakékoli pochybnosti o tom, že náklady uplatněné v rámci odpočtu na VaV byly fakticky, reálně, vynaloženy v letech 2015, 2016 a 2017. Nemá totiž jakýchkoli námitek, že samotné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP spojené s realizací projektů VaV se skutečně týkají těchto zdaňovacích období. Je tak zcela

absurdní, že by se jedná o výdaje již jednou uznané jako náklady časově a věcně spadající do uvedených zdaňovacích období, je v případě odpočtu na VaV toto časové hledisko rozporováno. Přitom se stále jedná o tytéž výdaje a tentýž skutkový stav. Jedná se tak o rozporné hodnocení identických skutkových otázek.

21. Podsouvané závěry daňových orgánů, že projekt Billien 7 či projekt Billien 5 EETS začaly dříve, jsou tak zcela nepodložené. Žalobkyně doložila průběh řešení projektů VaV adekvátní dokumentací, zejména výkazy práce a hodnotícími zprávami, z nichž nesporně plyne, kdy byly projekty VaV řešeny. Žalovaný neuvádí jediný validní argument či dokonce důkaz rozporující tyto důkazy prokazující věcný a časový průběh řešených projektů.
22. Žalobkyně opakovaně uváděla, že v letech 2010 až 2015 byly realizovány pouze práce v oblasti zpoplatňování uživatelů pozemních komunikací, tj. v oblasti mýta a elektronických dálničních známek. Veřejná podpora byla poskytnuta na „Informační systém pro mýtné služby“, nikoli na informační systém pro utility/veřejné služby. Produkt Billien 7 v té době ještě neexistoval.
23. V rámci podnikatelského záměru se jedná v tomto ohledu toliko o obecné srovnání různých odvětví včetně PR zdůraznění paralel a potenciálu pro další rozvoj, přičemž ovšem dotační projekt sám o sobě se reálně zaměřoval pouze na oblast elektronického mýtného, kdy označení potenciálu pro jiná odvětví neznamená přímou použitelnost či snadnou „kopírovatelnost“ systému. V rovině technické se jedná tedy pouze o obecnou deklaraci teoretické vhodnosti zvolené architektury a vhodných programovacích nástrojů, prezentovanou v tomto kontextu pouze marketingově. V žádném případě toto ovšem neznamená, a ani to není v daném dokumentu řečeno, že by šlo o jednoduchá řešení. Celá posuzovaná problematika má v technickém ohledu dvě klíčové roviny, a to formát dat a metod, jak tato data zpracovat. Zde je nutno vzít v potaz, že mezi segmentem „elektronické mýto“ a segmentem „utility“ existují značné odlišnosti v obou těchto rovinách. Zvolená architektura umožňuje sice v teoretické rovině implementaci pro oba dané segmenty, nicméně pro dosažení takového cíle je nezbytný samostatný, separátní a náročný vývoj, a to jak ve směru datových formátů, tak procesů zpracování dat.
24. Není tedy vůbec patrné, jak může žalovaný činit jakékoli závěry stran „souběhu“ činností či cílů dotovaných projektů vs. projektů VaV, případně stran časového průběhu řešení projektů VaV, aniž by se ovšem jakkoli věcně zabýval podstatou, náplní a technickou stránkou projektů VaV, k nimž žalobkyně doložila důkazy. Skutkové závěry žalovaného tak nemohou obstát, když doložené důkazy dokládají opak.
25. Předložením důkazních prostředků došlo k přenosu důkazního břemene na správce daně, kdy bylo jeho povinností prokázat, že projekty nespadají pod činnosti VaV, tj. že neobsahují ocenitelný prvek novosti a že v průběhu řešení nebylo třeba odstraňovat technické nejistoty. Za dané situace jsou tak tvrzení daňových orgánů ničím nepodloženou spekulací nemající jakoukoli důkazní oporu v daňovém spise. Bez odborného posouzení lze sotva činit skutkové závěry, zda byl použit stávající software, zda bylo využito „dosavadního produktu“, zda se jednalo pouze o „přidání uživatelských funkcí do stávajícího softwaru“, apod. jak tvrdí daňové orgány. To zvláště, když doložené důkazy jsou s těmito závěry daňových orgánů v příkrém rozporu.
26. V další žalobní námitce žalobkyně namítá, že se žalovaný ztotožnil se závěry správce daně, že „odvolatel neprokázal, že Projekt Billien 7 je prospektivní ve smyslu ustanovení § 34c odst. 1

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

a 2 ZDP, tedy že projekt byl skutečně schválen dne 8. 9. 2014, že byl zpracován před uzavřením smlouvy o poradenské činnosti s obchodní společností Ayming Česká republika s.r.o., že činnosti, na základě kterých byly uplatněny náklady, byly zahájeny až po schválení projektu VaV.“

27. Uvedené závěry jsou zcela neopodstatněné. Žalovaný v rámci své rozhodovací činnosti pouze přitakal správci daně, avšak z jeho rozhodnutí (ani z rozhodnutí správce daně) vůbec neplyne, co správní orgány považují za zahájení řešení projektu, kdy tento neurčitý právní pojem není nikde definován. Je tak otázkou, jak může žalovaný činit závěry o tom, že nebyl splněn požadavek prospektivnosti projektu VaV, tj. jeho vyhotovení před okamžikem zahájení řešení projektů VaV, když neuvádí, jaký okamžik tedy považuje za okamžik, kdy došlo k zahájení řešení projektu VaV.
28. Dle názoru finanční správy je řešením projektu VaV zahájení těch prací, které jsou materiálně VaV, tj. těch, které nesou ocenitelný prvek novosti, resp. při kterých byla odstraňována technická nejistota. Tyto okolnosti lze zjišťovat pouze z důkazů týkajících se průběhu realizace projektů, potažmo důkazů technické povahy. Pro posouzení, zda je splněn požadavek prospektivnosti, tj. zda řešení nepředchází okamžiku schválení projektu VaV, je logicky nutno se zabývat právě průběhem projektů VaV. Bez toho totiž nelze určit okamžik, kdy byly zahájeny ty činnosti, které naplňují definiční znaky VaV (ocenitelný prvek novosti a odstraňování výchozí technické nejistoty). Tím pádem tak nelze ani určit, zda je splněn požadavek prospektivnosti projektu VaV, tj. zda k zahájení řešení došlo před nebo po vyhlášení projektu VaV. Neobstojí tak názor žalovaného, že se věcně problematikou řešení VaV projektů, potažmo příslušnými žalobkyní doloženými důkazy, nemusel zabývat.
29. Uvedené závěry o unesení důkazního břemene jsou nesprávné. Mezi účastníky řízení není sporné, že žalobkyně svou primární důkazní povinnost splnila, kdy předložila projekty VaV obsahující datum jejich schválení před předpokládaným zahájením řešení včetně podpisu statutárního orgánu daňového subjektu, dále byla taktéž předložena oddělená evidence nákladů i kompletní dokumentace o průběhu projektů, časově a věcně korespondující s datací dotčených projektů VaV. Návazně, v souladu s rozložením důkazní povinnosti uvedeným v ustanovení § 92 DŘ bylo tak na správci daně, aby prokázal skutečnosti vyžadované ustanovením § 92 odst. 5 písm. c) DŘ, a unesl tak své vlastní důkazní břemeno. Žalobkyně považuje za významné, že uvedenými okolnostmi není apriori jakkoli zpochybněno, že projekty VaV splňují požadavek prospektivnosti.
30. Žalobkyně k žalobě doložila čestné prohlášení Ing. P. V., z něhož plyne, že se na základě pokynu Ing. B. podílel na přípravě projektu Billien 7. Z čestného prohlášení je patrné, že projekt Billien 7 byl připravován v polovině roku 2014 a schválen v září 2014. je tedy vyloučeno, že by nebyl dodržen požadavek prospektivnosti projektu Billien 7.
31. Datace uzavření smlouvy se společností Ayming nijak neprokazuje zcela nepodložené spekulace, že by řešení projektu VaV mělo předcházet vyhlášení projektu. V daňovém řízení vyšlo najevo, že komunikace mezi žalobkyní a obchodní společností Ayming probíhala i před datem uzavření smlouvy, přičemž společnost Ayming prezentovala žalobkyni své služby, kdy v rámci této propagace žalobkyně získala i vzorovou šablonu, jak může struktura projektu výzkumu a vývoje vypadat. Stěží lze očekávat, že o předání těchto dokumentů v rámci prezentace firmy budou sepisovány záznamy. Proto zjištění správce daně, že „odvolatel má Projekt Billien 7 vypracován ve struktuře a formátu, který v daném období používala obchodní společnost Ayming Česká republika s.r.o.“, je pro posouzení

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

prospektivnosti projektu VaV zcela irrelevantní. Je totiž evidentní, že společnost Ayming poskytla žalobkyni svůj formulářový dokument, ze kterého žalobkyně čerpala při přípravě projektu VaV. Navíc nelze přehlédnout, že obsahem poskytovaných služeb společností Ayming dle dané smlouvy vůbec není příprava či participace na vyhotovení projektů VaV, což potvrdila svědkyně Ing. P.

32. Úvahy žalovaného stran nedodržení prospektivnosti projektů VaV tak postrádají jakýkoli smysl, neboť žalovaný zcela neopodstatněně i nelogicky spojuje dva zcela nesouvisející úkony žalobkyně, a to ryze interní úkon v podobě schválení projektu VaV, s úkonem obchodní povahy v podobě podpisu smlouvy s externím poradcem, přičemž daná smlouva navíc zcela zjevně ani přípravu projektu VaV nikterak neřeší. Náplní služby společnosti Ayming byl technický audit realizovaných projektů za účelem ověření, zda některé, a pokud ano, jaké, projekty realizované žalobkyní naplňují v technickém ohledu definiční znaky výzkumu a vývoje. Spojování podpisu smlouvy na tento audit s okamžikem schválení projektu je tak nelogické.
33. Žalobkyně dále upozornila, že novelou č. 80/2019 Sb. byl novelizován ZDP. Touto novelou byl požadavek na prospektivnost projektu VaV vypracovaného před zahájením řešení projektu VaV zcela zrušen. Kromě toho, žádný skutek, který nastal v minulosti, nelze nikdy prokázat na jisto, jak požadují daňové orgány, ale vždy se jedná o otázku určité pravděpodobnosti. Na tyto okolnosti trefně poukázal Ústavní soud ve svém nálezu sp. zn. I. ÚS 173/13.
34. Žalobkyně dále namítla, že závěry žalovaného o nedostatečně vymezených cílech projektů VaV činí napadané rozhodnutí překvapivým, neboť došlo k porušení ustanovení § 115 odst. 2 DŘ. V důsledku toho bylo žalobkyni upřeno právo uvést cokoli na svoji obranu a předkládat jakékoli důkazy, kterými by svá tvrzení prokázala.
35. Posouzení toho, zda cíle projektů VaV jsou z objektivního hlediska dosažitelné a následně vyhodnotitelné, je záležitostí ryze odbornou. Naprostý laik v daném oboru může sotva relevantně hodnotit, zda vymezené řešení je objektivně dosažitelné (tedy zda se nejedná o řešení objektivně nedosažitelné jako například perpetuum mobile). Daňové orgány si tak měly nechat vypracovat odborný znalecký posudek, který by jim pomohl danou problematiku pochopit. To za účelem komplexního zhodnocení, zda na základě vymezených cílů lze dosáhnout konkrétního řešení a zda vytčený cíl je možno následně vyhodnotit, když není sporu o tom, že k řešení projektu VaV a dosažení dílčích cílů a jejich vyhodnocení ze strany odborných pracovníků žalobkyně docházelo. Znalecký posudek musí nechat správce daně vyhotovit i v situaci, kdy posuzuje formální náležitosti projektu VaV, vyjde-li najevo taková potřeba. Bez odborného posouzení cílů nemůže žalovaný adekvátně posoudit, zda cíle byly vymezeny takovým způsobem, aby byly objektivně dosažitelné a vyhodnotitelné. Při posuzování otázky, zda cíle projektů VaV splňují požadavky zákona, nelze odhlížet od toho, že na základě vytčených cílů skutečně byly projekty řešeny, bylo dosaženo konkrétních řešení, která byla průběžně i následně hodnocena. K průběhu řešení projektů VaV přitom byly doloženy důkazní prostředky. Není tak možno bez zohlednění těchto skutečností hodnotit, zda cíle VaV byly dosažitelné a vyhodnotitelné. Pokud úřední osoby vymezeným cílům projektů VaV nerozumí, není to vadou projektu VaV, nýbrž je to zřejmě dáno nedostatečným technickým vzděláním úředních osob. To i s přihlédnutím k faktu, že odborníci žalobkyně cílům projektů rozuměli a vývoj na jejich základě realizovali a dosáhli konkrétních řešení, která byla vyhodnocena (což mj. dokládají i předložené důkazy, např. hodnotící zprávy).

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

36. Mylné jsou též úvahy žalovaného, který žalobkyni vytýká, že cíle byly „neměřitelné“, když z ustanovení § 34c odst. 1 písm. c) ZDP neplyne, že by cíl musel být „měřitelný“.
37. Dle žalobkyně je zřejmé, že z vymezených cílů Projektu Billien 5 je patrné, čeho konkrétně chtěla žalobkyně dosáhnout. Nelze tak souhlasit s tvrzením, že cíle projektu jsou vymezeny „velmi stručně“. I kdyby tomu tak bylo, nejedná se o jakýkoli rozpor se zákonem, neboť zde je třeba uvést, že vymezený cíl projektu VaV byl dosažitelný a vyhodnotitelný. Žalovaný fakticky ani neuvádí, z čeho usuzuje, proč by definovaný cíl neměl být dosažitelný, či by neměl být vyhodnotitelný.
38. Žalobkyně v rámci daňového řízení vysvětlila správci daně, že se v projektu Billien 7 nejednalo o činnosti, které by interní metodika v podobě pokynu D-288 vylučovala z možnosti uplatnění odpočtu na VaV. Žalobkyně vysvětlila, že se nejednalo o „*činnosti charakteru přidání uživatelské funkčnosti k aplikačním programům, řešení technických problémů, údržbu software, podporu nebo úpravu existujících systémů, přípravy uživatelské dokumentace apod.* V rámci projektu „Billien 7“ nebyl použit žádný aplikační program nebo existující software, ke kterému by se pouze přidala uživatelská funkčnost, jedná se plně o vlastní vývoj s použitím stávajícího frameworku, který byl v průběhu projektu kompletně vyvinut znovu na moderních technologiích. Billien 7 představuje sofistikovaný informační systém podporující funkční procesy společnosti, které řeší distribuci energie či plynu. Daňový subjekt uvádí oblasti, v nichž šlo o významný technologický vývoj – využití nejnovějších technologií Net a Oracle, vyšší výkon a efektivnější práce s databázovými zdroji, základ podpory do jiné DB než Oracle, lepší podpora pro transakční zpracování dat, robustnější logování, lepší efektivita práce vývojářů, rozsáhlejší generování kódu, *async-await pattern*, lepší testovatelnost kódu při vývoji (*unit testy*), nové interní komunikační protokoly, podpora pro bulkový přenos dat mezi AS, zlepšení ergonomie GUI – *refactoring gridu a findu*, přechod verzovacího systému *svn* na *mercurial*, *multiplatformovost AS*.“
39. Daňové orgány zcela nedůvodně spojují projekty výzkumu a vývoje s dříve realizovanými projekty podpořenými dotačně, dané projekty spolu nesouvisely.
40. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.
41. Žalovaný odmítl tvrzení žalobkyně, že závěry žalovaného o nedostatečně vymezených cílech Projektů VaV činí napadené rozhodnutí překvapivým. Nedostatečnost vymezených cílů v Projektech VaV konstatoval prvoinstanční správce daně ve Zprávě o daňové kontrole. Dále ve Zprávě uvedl, že specifikace cílů projektů, popis technické nejistoty a ocenitelného prvku novosti jsou vzhledem k rozsahu projektu, výši odpočtu a především k dříve dotačně podpořenému projektu skutečně velmi povrchní. Cílem VaV činnosti musí být dosažení jedinečného řešení, které lze odlišit od běžné podnikatelské činnosti daňového subjektu nebo činnosti inovačního charakteru. Tento názor vyslovil Krajský soud v Hradci Králové v rozsudku 52 Af 28/2018-117 (zdaňovací období let 2011 až 2014), ve kterém přisvědčil správci daně, že cíl projektu nebyl vymezen dostatečně konkrétně. Je nepochybně třeba cíl projektu VaV zformulovat dostatečně jasně, aby bylo zřejmé, v čem daňový subjekt spatřuje ocenitelný prvek novosti, jaká výzkumná nebo technická nejistota bude překonávána, v čem se řešení liší od současného stavu a jaký bude jeho přínos. Daňovým subjektem předložený projekt výzkumu a vývoje „Billien 7“ vůbec neobsahuje žádné informace o dříve řešeném a dotačně podpořeném systému „Billien“. V projektu je uvedeno, že pro daňový subjekt je energetika a oblast dodávek zcela nový obor, přitom ale v dříve dotačně podpořeném projektu daňový subjekt uvádí, že druhou oblastí uplatnění

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

systemu „Billien“ je energetika, především řízení tzv. smart metering procesů. Cíl projektu Billien 7 je velmi obecně specifikován jako vývoj nového informačního systému pro podporu provozu a obchodních činností společností podnikajících v oblasti dodávek veřejných služeb, resp. segmentu utilit. Z takto formulovaného cíle projektu nelze jednoznačně určit, v čem se liší od předmětu a cíle projektu podpořeného dotačně, případně zda se jedná o zcela nový unikátní produkt, zvláště pokud vyplývá ze žádosti o veřejnou podporu, že daňový subjekt určité zkušenosti v oblasti dodávek veřejných služeb prokazatelně měl před vyhlášením projektu výzkumu a vývoje.

42. K projektu Billien 5 správce daně uvedl, že v projektu nejsou specifikovány odlišnosti funkcí, projekt neobsahuje, v čem je daňovým subjektem spatřován ocenitelný prvek novosti nebo zda a jakým způsobem budou řešeny technické nejistoty. Správce daně na základě zjištění z výše uvedených důkazních materiálů dovedl, že cíl projektu VaV se shoduje s dotačně podpořeným projektem, podle výroční zprávy za rok 2016 již v roce 2016 získal daňový subjekt zakázku v oblasti kontroly dodržování mýtné povinnosti. Dále k tomuto projektu správce daně uvedl, že produkty systému „Billien“ jsou vzájemně kompatibilní, což vyplývá z podnikatelského záměru, který je součástí dotačního projektu CZ.01.4.04/0.0/0.0/15_005/0000919, ve kterém daňový subjekt jako žadatel o veřejnou podporu tvrdí, že produkt Billien je budován jako technologicky nezávislý systém, který bude možné nasazovat na podporu procesů ve firmách v rámci EETS a rovněž u subjektů pro správu mýta. Produkt spadá do kategorie informačních systémů označovaných jako Business Support System (BBS). Jeho cílem je poskytování komplexní podpory činností zákazníka v oblasti mýta. Druhou oblastí uplatnění je energetika. Konfigurace v energetice je velmi podobná konfiguraci pro elektronický výběr mýta. Produkt Billien je tedy systém zahrnující další související podprodukty.
43. Kromě toho žalobkyně proti závěrům prvoinstančního správce daně uvedeným ve Zprávě, týkajících se nedostatečně vymezených cílů v Projektech VaV (nesplnění formální náležitosti Projektů VaV ve smyslu § 34c odst. 1 písm. c) ZDP) v odvolacím řízení nebrojila, žalovaný proto nemusel ani zmiňovat v napadeném rozhodnutí nesplnění této formální náležitosti Projektů VaV.
44. Z cíle projektu VaV musí být zřejmé (dostatečně specifikováno), jakého stavu má být dosaženo, jaké jsou požadované (měřitelné) parametry výstupu, aby pak bylo možné cíle reálně vyhodnotit. Jak uvedl NSS v rozsudku 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. Žalobkyně měla k vyhlášení Projektů VaV přistupovat individuálně v době, kdy byla vývojový cíl schopna určit konkrétně, tedy ve chvíli, kdy byla způsobilá stručně zhodnotit stávající stav v dané oblasti, tedy to, co doposud existovalo (viz v předchozích letech dodatečně podpořené projekty rodiny Billien) a zhodnotit nové požadavky na systémy Billien. Z těchto informací měla pak vyplynout cíl pro konkrétní vývojovou činnost a zároveň s uvedením potřeby změnit stávající stav na nové navrhované řešení. Je zcela zásadní, že takovouto vývojovou činností by měl vzniknout zcela nový výsledek, který není dosud nikde znám ani v daném, či příbuzném i zcela odlišném prostředí. Výchozí stav (technická úroveň) systémů Billien 7 a Billien 5 EETS není z žalobkyní předložené dokumentace zřejmý, tento stav průkazně neosvětlila ani Ing. P. ve svém vyjádření.
45. V projektu VaV musí být dále předem patrné, na základě jakých, konkrétních kritérií bude projekt hodnocen. Pro vyhodnocení dosažitelnosti a ověření splnění cíle po ukončení

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

projektu je nezbytné trvat na jeho dostatečné specifikaci. Pokud by cíl nebyl dostatečně specifický, bylo by komplikované ověřit jeho dosažení a zhodnotit naplnění po ukončení projektu. V předložených Projektech VaV jsou nedostatečně vymezené cíle, nesplňují formální náležitost uloženou v § 34c odst. 1 písm. c) ZDP – cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, neboť ačkoli jsou v nich cíle formálně uvedeny, tyto uvedené cíle jsou nekonkrétní, nespecifické a neměřitelné (bez konkrétních technických parametrů), jsou popsány velmi obecně, a to do té míry, že nejsou vyhodnotitelné z hlediska předmětu VaV.

46. K námitce žalobkyně, že rozsudek NSS č.j. 10 Afs 77/2017-53 ze dne 24. 11. 2017 ještě nebyl znám, žalovaný uvedl, že k formálním náležitostem projektů VaV existovala v té době bohatá, letitá ustálená judikatura, přičemž zákonná úprava je v ZDP již od 1. 1. 2005.
47. Podobu projektů VaV stanoví mimo jiné i veřejně dostupný Pokyn D-288, který byl vydán dne 3. 10. 2005, jak uvádí i rozsudky NSS ze dne 25. 10. 2006, č.j. 8 Afs 3/2005-59 a ze dne 27. 9. 2016, č.j. 1 Afs 174/2016-38. O tom, že formální náležitosti pro projekt VaV stanovené v ZDP jsou výchozí podmínkou pro akceptaci odpočtu VaV, dokládá i bohatá judikatura.
48. ZDP stanoví řadu materiálních a formálních podmínek, jejichž splnění je nutné k odpočtu nákladů od základu daně. Jednou z nich je vypracování a předložení formalizovaného projektu VaV, jehož konkrétní povinné náležitosti stanoví ZDP (viz rozsudky NSS č.j. 6 Afs 60/2014-56 ze dne 26. 8. 2014, č.j. 10 Afs 77/2017-53 ze dne 24. 11. 2017). Trvání na požadavcích pro splnění formálních náležitostí projektů VaV současně představuje „jeden z nástrojů proti zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj, a to především s ohledem na jeho atraktivitu pro daňové subjekty, spočívající v daňovém zvýhodnění skrze „druhý“ odpočet výdajů od základu daně“ (rozsudek NSS č.j. 1 Afs 163/2021-52 ze dne 12. 10. 2021). Striktní vyžadování všech zákonných náležitostí uplatnění odpočtu na podporu VaV ale nelze vykládat jako projev „přehnaného formalismu“, jde předně o komplexní odsouhlasení naplnění všech podmínek osvědčujících, zda konkrétnímu daňovému subjektu oproti ostatním bude nebo nebude v jím tvrzené výši uznána daňová výhoda v podobě odpočtu na podporu VaV. Tento závěr je plně v souladu s konstantní judikaturou NSS (viz rozsudky NSS ze dne 26.8.2014, č.j. 6 Afs 60/2014-56, ze dne 27. 4. 2017, č.j. 7 Afs 261/2016-20, ze dne 24. 11. 2017, č.j. 10 Afs 77/2017-53).
49. Jak uvedeno např. v bodu 35. rozsudku NSS č.j. 8 Afs 169/2020-56 ze dne 22.7.2022, cit.: „...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 (srov. rozsudky NSS z 24.11.2017, č.j. 10 Afs 77/2017-53, bod 19, z 25.5.2020, č.j. 8 Afs 72/2018-52, bod 19, a z 10.6.2021, č.j. 10 Afs 338/2020-45, bod 18, a usnesení Ústavního soudu z 20.11.2018, sp. zn. II. ÚS 3565/14, bod 10).“
50. Nedostatkem v náležitostech projektu VaV nelze chápat pouze jejich absenci, ale i to, pokud je některá předepsaná náležitost v projektu vymezena nedostatečně (srov. např. rozsudek NSS č. j. 8 Afs 169/2020-56 ze dne 22. 7. 2022, bod 38). Nedostatky v náležitostech nebo jejich absence pak znamenají nesplnění formální podmínky pro uplatnění odpočtu na VaV. Nesplnění některé formální podmínky je v judikatuře

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

správních soudů hodnoceno jako dostatečný důvod pro nepřiznání odpočtu na podporu VaV (viz např. rozsudek NSS č.j. 8 Afs 72/2018-52 ze dne 25. 5. 2020).

51. Správce daně své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) splnil, neboť uvedl skutečnosti, které vyvrátily věrohodnost, průkaznost a správnost důkazních prostředků předložených žalobkyní v této věci, čímž přešlo důkazní břemeno zpět na žalobkyni (viz Výzva 1, Výzva 2, přetrvávající pochybnosti správce daně jsou uvedeny ve VKZ, ve Zprávě, v níž jsou vyhodnoceny všechny správce daně získané důkazní prostředky). Správce daně musí daňovému subjektu při dokazování poskytnout součinnost a zároveň vyvinout maximální úsilí k poznání skutkového stavu. Pokud se i přesto skutečnosti tvrzené daňovým subjektem neprokáží, znamená to, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno (viz rozsudek NSS ze dne 13. 4. 2017, č.j. 10 Afs 310/2016-35 a usnesení Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 19/02 ze dne 11. 6. 2002).
52. Žalobkyní předložené projekty VaV, které jsou jednou z esenciálních podmínek pro uplatnění odpočtu výdajů na VaV, obsahovaly nedostatky ve formálních náležitostech (§34c ZDP), jak bylo v napadeném rozhodnutí a rovněž v prvoinstančním rozhodnutí konkrétně uvedeno (tato rozhodnutí tvoří pro potřeby přezkumu ve správním soudnictví jeden celek), nebyly tak splněny zákonné formální podmínky pro uplatnění odpočtu na VaV, což je s odkazem na judikaturu dostatečný důvod pro nepřiznání odpočtu na VaV, a proto se již žalovaný nebyl povinen zabývat posouzením přítomnosti významného (ocenitelného) prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty, tj. věcnou stránkou projektů VaV (viz např. bod 29. rozsudku ze dne 28. 3. 2018, č. j. 3 Afs 304/2016-37). Podstatné pro danou věc je, že pokud nejsou splněny formální požadavky kladené na projekty VaV, je toto již důvodem pro neakceptaci celého odpočtu.
53. K tvrzení, že posouzení cílů projektu VaV je záležitostí ryze odbornou, a proto si musí správce daně nechat vyhotovit znalecký posudek, žalovaný opětovně poukázal na to, že nosným důvodem napadeného rozhodnutí není závěr o „technické nejistotě a ocenitelném prvku novosti“ cílů projektů VaV, který by jistě byl závěrem odborným, nýbrž závěr o nesplnění formálních podmínek kladených na projekty VaV v ZDP. Již tato skutečnost je důvodem pro neakceptaci celého odpočtu. (viz rozsudek NSS ze dne 28. 3. 2018, č. j. 3 Afs 304/2016-37).
54. Daňové orgány dospěly rovněž k závěru, že úspěšnému odpočtu výdajů na VaV od základu DPPO ze strany žalobkyně brání rovněž i absence splnění dalšího formálního požadavku – nedostatečnost evidence výdajů na VaV spočívající v neunesení důkazního břemene ohledně prokázání vázanosti osobních nákladů na jednotlivé Projekty VaV.
55. Dle čl. 2.3. vnitropodnikové směrnice žalobkyně - Směrnice pro projekty výzkumu a vývoje, ve které je řešeno personální zajištění projektu, měly být v projektu určeny konkrétní osoby, které se řešení Projektu VaV účastní, a dále osoba, která je odpovědná za vedení projektu. Osoba odpovědná za vedení projektu není v Projektech VaV vůbec uvedena.
56. V případě žalobkyně bylo podle oddělené evidence zapojeno do řešení projektu Billien 7 46 osob, u nichž byly uplatněny jako daňově účinné osobní náklady, ale z toho pouze 10 osob je uvedeno v tomto projektu jako osoby zajišťující jeho realizaci - řešitelé. Většina těchto osob, které nebyly v projektu VaV uvedeni, však byla žalobkyni známa, neboť byly jejími zaměstnanci již v době schválení projektu.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

57. Zaměstnanec P. Č. byl v projektu i v Technické zprávě za r. 2015 uveden jako řešitel, v evidenci osobních nákladů byly vykázány jeho osobní náklady v celkové výši 2 046 813 Kč, ale ve čtvrtletních zprávách o průběhu projektu není vůbec uveden mezi řešiteli projektu, k čemuž žalobkyně uvedla, že se jedná pouze o administrativní nedopatření. Žalovaný však poukazuje na skutečnost, že v letech 2016 a 2017 nebyly na projektového manažera P. Č. vykázány osobní náklady, jeho jméno se nevyskytovalo ve čtvrtletních zprávách mezi řešiteli projektu, docházka P. Č. byla evidována pouze v r. 2015, za r. 2016 nebyla předložena. Již ve VKZ (Osobní náklady) správce daně uvedl konkrétní zjištěné nedostatky, např. ve čtvrtletních zprávách o průběhu projektu jsou uvedeny jako řešitelé projektu zaměstnanci, jejichž osobní náklady nebyly zahrnuty do evidence výdajů. Podle tvrzení žalobkyně se jednalo o osoby, které se věnovaly technické podpoře nasazování produktu u zákazníka, přičemž z tohoto obecného tvrzení nevyplývá, jaký produkt a u jakého konkrétního zákazníka byl nasazován, nadto, pokud tito zaměstnanci realizovali činnosti, které nelze specifikovat jako činnost výzkumu a vývoje (viz bod 4 Pokynu D-288), pak nemohou být uvedeni jako řešitelé projektu ve čtvrtletních zprávách o průběhu projektu.
58. Ani u jednotlivých řešitelů (10 osob) nelze ze čtvrtletních Zpráv o průběhu projektu zjistit, na kterém z projektů (7.0, 7.1. a 7.2.) řešitelé pracovali. Jak bylo dále zjištěno z odpovědi poskytnuté správou sociálního zabezpečení, v den schválení projektu nebyli u žalobkyně v pracovním poměru – C. J. (zaměstnán od 5. 10. 2015), D. Z. (zaměstnán od 1. 5. 2015), L. D. (zaměstnán od 1. 5. 2015), M. J. (zaměstnán od 3. 8. 2015), P. M. (zaměstnán od 1. 6. 2015), R. A. (zaměstnán od 1. 3. 2015), S. M. (zaměstnán od 1.5.2015), S. R. (zaměstnaná do 15. 4. 2015 do 31. 8. 2015), Š. J. (zaměstnán do 1. 10. 2005), přitom po uzavření pracovního poměru na tyto zaměstnance byly uplatňovány osobní náklady.
59. Dle rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem č.j. 59 Af 56/2019-72 ze dne 14. 4. 2021, v okamžiku schválení projektu VaV musí daňový subjekt vědět, které konkrétní osoby budou po odborné stránce projekt zajišťovat, což vyplývá z povahy VaV jako činnosti plánované a cílené, a z potřeby kvalifikovaně odhadnout předpokládané celkové mzdové náklady na řešení projektů a jejich rozložení v jednotlivých letech, tj. již v okamžiku schválení musí uvést úplný výčet osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu VaV, nikoli jen některé. Z podnikatelského záměru k dotačnímu projektu č. CZ 01 4 04/0.0/0.0/15.005/0000919 nadto vyplývá, že žalobkyně disponovala širokým týmem odborníků již při zahájení řešení projektu. Z předložených Zpráv o průběhu projektu nevyplývá, kdo z jím uvedených řešitelů projektu odborně zajišťuje jeho realizaci, a kdo se „jen účastní řešení projektu“, proto nelze ani ověřit, že v Projektech VaV uvedená jména jsou opravdu jména všech osob, které odborně zajišťují řešení Projektů VaV.
60. Jak však vyplývá z informací od Ministerstva průmyslu a obchodu poskytnutých na výzvu správce daně, rozvojem produktů rodiny Billien se žalobkyně zabývala již od 16.10. 2010, a to dle dotačního projektu „Informační systém pro mýtné služby“ – program OPPI-ICT a strategické služby (v projektu jsou uvedeny obě oblasti, jak mýtné služby, tak strategické), jehož ukončení bylo datováno ke dni 1. 2. 2014. Z „Doplnění tohoto projektu“ ze dne 14. 3. 2011 je zřejmé, že pro r. 2013 až r. 2015 jsou již naplánovány tržby každoročně cca 100 mil. Kč. Následně bylo žalobkyní požádáno o podporu na projekt s názvem Rozvoj produktů rodiny Billien dne 7. 7. 2015 a dotace byla přiznána dne 3. 1. 2017. Dokumentace k dotačnímu programu nasvědčuje tomu, že před schváleným projektem VaV systém Billien 7 již na určité úrovni musel existovat. Systémy Billien v oblasti mýtného a

strategických služeb (energetika) byly tedy na určité úrovni již před r. 2015 a 2017, kdy byly realizovány projekty výzkumu a vývoje pro účely odpočtu na VaV. Toto konstatování vychází z faktu, že veřejná podpora na rozvoj produktů Billien byla postupně čerpána od r. 2011 až do 31. 12. 2014. Podpora by nebyla poskytnuta, pokud by dotační projekt nebyl realizován a nebyl by dodržen časový harmonogram dotačního projektu (ukončení bylo přitom datováno ke dni 1. 2. 2014). Ve svém podnikatelském záměru, který je součástí dotovaného projektu „Informační systém pro mýtné služby 2.2.ITS03/067“ a na jehož řešení byla poskytována veřejná podpora od r. 2011, tedy dříve, než byly schváleny Projekty VaV žalobkyně uvedla, že produkty systémů „Billien“ jsou vzájemně kompatibilní. Nejedná se tedy o zcela jiné, samostatné, odlišné projekty. Správce daně měl pochybnosti o stavu systémů Billien 7 a Billien 5 před r. 2015 a před r. 2017, jak vyplývá z Výzvy 2, kterou vyzval žalobkyni k prokázání a doložení skutečností potřebných k prokázání oprávněnosti nároku na odpočet VaV. Z dokumentace předložené žalobkyní však není zřejmý výchozí technický stav systémů, tento stav neosvětlila ani Ing. P. ve svém vyjádření. Pokud nejsou odstraněny pochybnosti o technickém stavu systémů před zahájením prací na Projektech VaV, není potřeba se odborně zabývat technickými parametry.

61. Cílem Projektu Billien 5 EETS je implementovat takové funkce, aby Billien release 5 podporoval funkce, které jsou v EETS (evropská služba elektronického mýtného) definovány pro subjekty provádějící výběr mýtného, zejména pak funkce spolupráce s poskytovateli EETS a funkce pro kontrolu plnění mýtné povinnosti. Tento cíl je stejný jako cíl dotačně podpořeného projektu číslo CZ.1.03/2.2.00/23.00067. Tento dotačně podpořený projekt probíhal podle dokumentace od 16. 10. 2010 do 1. 2. 2014, tedy podstatně dříve, než došlo k vyhlášení Projektu Billien 5 EETS. Z dokumentace k dotačně podpořeným projektům vyplývá, že žalobkyně se vývojem informačního systému pro mýtné služby zabývala dlouhodobě, že již v době dotačního projektu probíhajícího do 1. 2. 2014 vyvíjela Release 5.5, který je určen pro provozovatele ke splnění EU norem (viz str. 81 a násl. Zprávy). Z dokumentace zaslané Ministerstvem průmyslu a obchodu vyplývá, že řešení tohoto projektu VaV bylo zahájeno podstatně dříve, než došlo k jeho schválení.
62. K námitce, že při posouzení, zda se jedná o činnosti, které lze zahrnout pod VaV je třeba vycházet nikoliv z Pokynu D-288 (bod 4, písm. e) a j) tohoto pokynu), ale z definice § 2 odst. 1 zákona o podpoře VaV, žalovaný trvá na tom, že vzhledem k nesplnění formálních podmínek z důvodu shledání nedostatků v náležitostech Projektů VaV je nadbytečné posuzovat věcnou stránku předložených projektů VaV, tedy i otázku charakteru činnosti žalobkyně při realizaci předmětných projektů (viz rozsudky NSS ze dne 10. 8. 2021, č. j. 1 Afs 404/2020-40, ze dne 28. 3. 2019 č. j. 3 Afs 304/2016-37 a ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016-20).
63. K námitce, že posouzení, zda se jedná o činnosti spadající pod VaV přísluší znalci nikoli žalovanému, a proto si měl žalovaný vyžádat odborný znalecký posudek, a to i pro posouzení prospektivnosti projektu Billien 5 EETS (str. 25 žaloby), žalovaný zopakoval, že nosným důvodem napadeného rozhodnutí není závěr o „technické nejistotě a ocenitelném prvku novosti“ cílů projektů VaV, který by jistě byl závěrem odborným, nýbrž závěr o nesplnění formálních podmínek kladených na projekty VaV v ZDP.
64. Ze skutečností zjištěných správcem daně dále vyplynulo, že žalobkyně neprokázala že Projekt Billien 7 je prospektivní ve smyslu ust. § 34c odst. 1 a 2 ZDP. Přitom nejvýznamnějším a zcela objektivním zjištěním, způsobujícím značné pochybnosti o

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

včasném vyhotovení Projektů VaV bylo, že ve výroční zprávě žalobkyně za rok 2014 není vůbec zmíněn záměr žalobkyně realizovat projekt VaV, ačkoli je zákonnou povinností obchodní společnosti dle § 21 odst. 2 písm. c) zákona o účetnictví, ve své výroční zprávě uvést informace o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje. Na toto zjištění žalobkyně nereagovala. I v případě řešení „vývojových projektů“ by výroční zpráva měla obsahovat informace o tom, že jsou řešeny vývojové projekty a v souvislosti s jejich realizací uplatňovány náklady na ř. 242 řádného daňového přiznání. Ve výroční zprávě žalobkyně nejsou uvedeny žádné finanční ani nefinanční informace o deklarovaných aktivitách žalobkyně v oblasti vývoje (řešení Projektu Billien 7 zahájeného 12. 11. 2014) skutečně způsobuje zásadní pochybnosti o tom, zda byl předložený Projekt Billien 7, sepsán k datu vyhotovení (schválení), které je na něm uvedeno a rovněž o tom, zda práce na jeho řešení byly započaty po tomto datu. S výše uvedeným koresponduje fakt, že v účetní závěrce za r. 2014 není taktéž zmíněn záměr žalobkyně realizovat projekt VaV, ač měl předmětný projekt být schválen již 8. 9. 2014 a rozpočet nákladů na jeho realizaci pro r. 2014 činil 4 200 000 Kč.

65. Žalovaný poukázal na skutečnost, že žalobkyně dokládá až k soudnímu řízení jako nový důkazní prostředek čestné prohlášení Ing. P. V., z něhož má být patrné, že Projekt Billien 7 byl připravován v polovině r. 2014 a schválen v září r. 2014, které však nepředložila v daňovém řízení, ačkoliv tak mohla učinit. Řízení před správním soudem není pokračováním správního řízení. Soud pouze přezkoumává, zda žalobou napadené rozhodnutí je v souladu se zákonem. Žalovaný odkazuje na právní závěry uvedené v rozsudku NSS č.j. 5 Afs 147/2004-89 podle něhož daňový subjekt nemůže důkazy předkládat a své břemeno tvrzení a břemeno důkazní dohnat teprve v soudním řízení, neboť k „tíži žalovaného proto nemůže jít, nesplnil-li stěžovatel svoji důkazní zákonnou povinnost již v řízení před správním orgánem“. Soud tedy provádí dokazování ve správním soudnictví zcela výjimečně, přičemž v tomto případě se jednalo o to, že nově předkládané důkazní prostředky ke svým tvrzením mohla žalobkyně předložit již v daňovém řízení, a to nejméně naposledy v odvolacím řízení. Z tohoto důvodu žalovaný nesouhlasí s provedením dokazování soudem tímto novým důkazním prostředkem nepředloženým v daňovém řízení.
66. Výsledkem svědka nebylo prokázáno, že žalobkyně získal šablony k projektům výzkumu a vývoje před schválením projektu, nebylo prokázáno, že obchodní společnost Ayming šablony k projektům výzkumu a vývoje poskytovala potencionálním obchodním partnerům ještě před uzavřením smlouvy. To ostatně mohla prokázat žalobkyně, což rovněž neučinila. Je třeba dále uvést, že v e-mailové zprávě zasláné správci daně dne 31. 7. 2020 svědek uváděl podrobnosti k r. 2014, o kterých by však neměl vědět, neboť u společnosti Ayming je zaměstnán až od roku 2016.
67. Žalobkyně na vyjádření žalovaného reagovala replikou, ve které předně uvedla, že ze zprávy o daňové kontrole je patrné, že kontrolní zjištění vedoucí k doměření daně nebyla vystavěna na tom, že by cíle projektů VaV Billien 5 EETS a Billien 7 byly vymezeny v rozporu s ustanovením § 34c odst. 1 písm. c) ZDP, jak podsouvá žalovaný. **Jestliže žalovaný cituje ze zprávy o daňové kontrole, že cíle projektů byly dle správce daně vymezeny „velmi stručně“, neznamená to, že došlo k porušení ustanovení § 34c odst. 1 písm. c) ZDP.** Problematiky cílů se správce daně ve zprávě o daňové kontrole čítající 90 stran dotkl velmi letmo. Na str. 12 zprávy o daňové kontrole je výslovně uvedeno, že *„cíl uvedený v projektu i ve zprávě je velmi stručný. Všeobecný popis cíle projektu byl podrobně*

řešen i v rozhodnutí NSS čj. 10 Afs 77/2017 – 53. Toto zjištění správce daně bylo daňovému subjektu pouze sděleno, *avšak nebyly z něj vyvozeny žádné další závěry*“.

68. Dále žalobkyně namítla, že nejde o finanční benefit, ale o kompenzaci za rizika spojená s VaV, na jehož realizaci má stát vlastní zájem.
69. K argumentaci žalovaného, že *ani u jednotlivých řešitelů (10 osob) nelze ze čtvrtletních Zpráv o průběhu projektu zjistit, na kterém z projektů (7.0, 7.1. a 7.2.) řešitelé pracovali*, žalobkyně poukázala na to, že se zde jedná o námitky, které nemají oporu v napadaném rozhodnutí a jsou s ním tak mimoběžné. Žalovaný, patrně vědom si tristních nedostatků svého vlastního rozhodnutí, se nyní rozhodl, že se pokusí „dohnat“ nedostatky své správní úvahy v řízení před soudem, což nelze.
70. Žalovaný na repliku reagoval podáním ze dne 4. 5. 2023, ve kterém kromě již výše uvedeného doplnil, že daňový subjekt musí být srozuměn s tím, že charakter odpočtu na podporu VaV zvyšuje nároky kladené na něj při prokazování oprávněnosti uplatněného odpočtu (viz body 19.,30. a 31. rozsudku NSS č.j. 8 Afs 72/2018-52). Naopak správce daně své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) splnil, neboť uvedl skutečnosti, které vyvrátily věrohodnost, průkaznost a správnost důkazních prostředků předložených žalobkyní v této věci, čímž přešlo důkazní břemeno zpět na žalobkyni (viz Výzva 1, Výzva 2, přetrvávající pochybnosti správce daně jsou uvedeny ve VKZ, Zprávě, v níž jsou vyhodnoceny všechny správcem daně získané důkazní prostředky). Správce daně musí daňovému subjektu při dokazování poskytnout součinnost a zároveň vyvinout maximální úsilí k poznání skutkového stavu. Pokud se i přesto skutečnosti tvrzené daňovým subjektem neprokáží, znamená to, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno (viz rozsudek NSS ze dne 13.4.2017, č.j. 10 Afs 310/2016-35). Žalovaný odkazuje na usnesení Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 19/02 ze dne 11. 6. 2002, cit.: „...b) *Povinností správce daně však není dokazovat daňovému subjektu neexistenci jím tvrzených skutečností, ale je naopak povinností daňového subjektu existenci těchto skutečností správním orgánům doložit*“.
71. Žalovaný trvá na tom, že předložené projekty VaV, které jsou jednou z esenciálních podmínek pro uplatnění odpočtu výdajů na VaV, obsahovaly nedostatky ve formálních náležitostech (§34c ZDP), jak bylo v napadeném rozhodnutí a rovněž v prvoinstančním rozhodnutí konkrétně uvedeno (tato rozhodnutí tvoří pro potřeby přezkumu ve správním soudnictví jeden celek), nebyly tak splněny zákonné formální podmínky pro uplatnění odpočtu na VaV, což je s odkazem na judikaturu dostatečný důvod pro nepřiznání odpočtu na VaV, a proto se již žalovaný nebyl povinen zabývat posouzením přítomnosti významného (ocenitelného) prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty, tj. věcnou stránkou projektů VaV, jak žalobkyně tvrdí (viz např. bod 29. rozsudku ze dne 28. 3. 2018, č. j. 3 Afs 304/2016-37).
72. Žalovaný je přesvědčen, že s ohledem na zákony vymezenou pravomoc a působnost orgánů finanční správy při správě daní má správce daně (resp. žalovaný) pro posouzení otázky splnění „formálních“ požadavků kladených ZDP na projekty VaV natolik dostatečné odborné znalosti, kompetenci i erudici, aby tyto otázky mohl posoudit sám, a proto znalecké zkoumání, na kterém by záviselo hodnocení vysoce odborné otázky, k jejímuž hodnocení není správce daně oprávněn či povolán, ke svým závěrům nepotřeboval.
73. K tvrzení žalobkyně, že žalovaný se „pokouší dohnat“ nedostatky své správní úvahy v řízení před soudem, žalovaný odkázal na bod [74] napadeného rozhodnutí ve kterém uvedl, cit.: „*Tato skutečnost svědčí nejenom o tom, že evidence řešitelů projektu nebyla řádně vedena,*

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

ale především, že tato zpráva o čtvrtletním hodnocení průběhu Projektu Billien 7 je jako důkazní prostředek nevěrohodná a neprůkazná. Současně byly zjištěny i další rozdíly (viz str. 61 až 63 Zprávy o daňové kontrole), které podstatně oslabují důkazní hodnotu vedené průběžné evidence. Žalovaný dále na skutečnosti, kterými měl dohánět své rozhodnutí, odkázal rovněž v bodu [50] napadeného rozhodnutí.

III.

Posouzení žaloby

74. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. Jiné vady, k nimž by byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud neshledal.
75. O podané žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, když ani jeden z účastníků na výzvu soudu, zda s takovým postupem souhlasí, ve lhůtě nereagoval, má se tedy za to, že s rozhodnutím věci bez nařízení jednání souhlasili.
76. Žaloba není důvodná.
77. Soud předně nesouhlasí s názorem žalobkyně, že *odůvodnění napadaného rozhodnutí je nedostatečné, jelikož z něj není nikterak zřejmé, jak se žalovaný s právní argumentací žalobkyně vypořádal, resp. z jakého důvodu byly její názory nesprávné, když k nim odmítl přihlížet.*
78. Soud má za to, že v rozhodnutí žalovaného jsou obsaženy právní úvahy, na jejichž základě žalovaný posoudil otázky stěžejní pro toto řízení, a je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč žalovaný rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí. Uvedené je v souladu s konstantní judikaturou, podle které musí být z odůvodnění seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti přestřené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 As 66/2009-46, ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010-53, ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008-109, či ze dne 31. 3. 2004, č. j. 4 As 19/2014-35, a v neposlední řadě na rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993, č. j. 6 A 48/92-23). Soud má za to, že žalovaný těmto povinnostem dostál. Soud dodává, že správní orgány nemají povinnost detailně vypořádat každou dílčí námitku či tvrzení nebo právní argumentaci účastníka, resp. jak je uvedeno v bodě [9] odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 7. 2018, č. j. 7 As 150/2018-36, správní orgány „[n]emají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08: „Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvrácení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43).“

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

79. Soud uzavírá, že v žalobou napadeném rozhodnutí, které se vypořádalo se všemi odvolacími námitkami žalobkyně, nepřezkoumatelnost ve výše uvedeném smyslu neshledal.
80. Dle ust. § 34c odst. 1 ZDP v rozhodném znění, *projektem výzkumu a vývoje se rozumí dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji podle zákona upravujícího podporu výzkumu a vývoje a který obsahuje,*
- c) cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení,*
- e) jména všech osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi,*
81. Dle odst. 2 tohoto ustanovení, *projekt výzkumu a vývoje musí být schválen poplatníkem před zahájením jeho řešení.*
82. První žalobní námitka se týkala závěrů žalovaného ohledně splnění formálních náležitostí projektů, a to konkrétně ohledně vymezení osob, které budou projekt zajišťovat po odborné stránce.
83. Z ust. § 34c odst. 1 písm. e) ZDP zcela jasně vyplývá, že v projektu musí být uvedené všechny osoby, které se budou projektu zúčastňovat po odborné stránce tj. úplný výčet takových osob. V Projektu Billien 7 bylo uvedeno pouze 10 zaměstnanců, ale na tomto projektu v průběhu roku 2015 pracovalo 46 pracovníků.
84. Toto ustanovení je formulováno jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, a nemůže dojít k výkladovým nejasnostem. V projektu musí být napsané všechny osoby, které se budou podílet na jeho realizaci po odborné stránce, nemusí tam tedy být uvedené osoby, které se podílejí na jeho realizaci po stránce jiné, např. administrativní, popř. materiální (výroba prototypu dle zadání, implementace produktu u zákazníka atd.), jak vyplývá z rozsudku NSS ze dne 18. 2. 2022, č.j. 1 Afs 5/2021, není rozhodné, zda byl správce daně schopen si z později předložených dokumentů dovodit, kteří zaměstnanci byli zapojeni do projektu výzkumu a vývoje a co přesně vykonávali, neboť, toto má být obsaženo v Projektu VaV, který musí bezpodmínečně obsahovat formální náležitosti Projektu VaV stanovené v § 34c ZDP.
85. Soud tedy nemůže souhlasit se závěrem žalobkyně, že je *tedy patrné, že formální náležitost těchto projektů VaV ve smyslu § 34c odst. 1 písm. e) ZDP byla bezezbytku splněna, neboť z projektů jsou patrná jména osob, které odborně zajišťují jejich řešení. Zjištění správce daně, že se poté na faktické realizaci daných projektů podílelo více osob, než které jsou vymezeny jako osoby odborně zajišťující řešení, je bez významu, neboť tato okolnost nijak nekoliduje s ustanovením § 34c odst. 1 písm. e) ZDP, které údajně mělo být porušeno. Toto ustanovení úplný výčet všech osob nepožaduje.*
86. Pokud tedy žalobkyně uvedla na konci projektu osoby jiné, bylo na ní, aby upřesnila, u kterých z nich se jedná o osoby tzv. jiné (administrativa, výroba atd.), a u kterých z nich se jedná o osoby nové z důvodu personálních změn, popř. z důvodu vzešlých z projektu, což žalobkyně nečiní ani v žalobě.
87. Soud v tomto ohledu zdůrazňuje, že pokud žalobkyně chtěla čerpat finanční benefit v podobě tohoto odpočtu, musela si dát práci s projektem a veškeré změny pečlivě zaznamenat a následně náležitě doložit výkazy, což žalobkyně neučinila, jak se podává

z rozhodnutí žalovaného, na které soud v dalším odkazuje. Námitky žalobkyně hodnotí soud jako zcela účelové a zavádějící.

88. Žalobkyně sice nesouhlasí se závěrem žalovaného, že „z odvolatelem předložených „Zpráv o průběhu projektu“ nevyplývá, kdo z jím uvedených řešitelů projektu odborně zajišťuje jeho realizaci, a kdo se „jen účastní řešení projektu“, avšak ani v žalobě neuvádí, které osoby zajišťovaly projekt po odborné stránce a které osoby se jej účastnily po jiných a jakých stránkách. Pokud žalobkyně uvádí, že v této souvislosti je nutno zdůraznit, že výkazy práce obsahují veškeré potřebné údaje o řešitelích projektů VaV, soud uvádí, že není povinností žalovaného ani soudu procházet jednotlivé výkazy práce a snažit se domyslet, kdo, co a kdy dělal. Žalobkyně měla povinnost toto objasnit v rámci kontroly.
89. Pokud žalobkyně uvádí, že je zcela běžné i logické, zejména u rozsáhlejších projektů, jako je tomu např. u projektu Billien 7, že výchozí tým definovaný v projektu VaV se skládá pouze z menšího počtu odborných garantů, přičemž teprve v průběhu řešení projektu se tým rozšiřuje (kdy na začátku vybraní garanti si např. do týmu návazně a postupně sami vybírají další členy), tak soud shodně se žalovaným s tímto nesouhlasí. Chce-li daňový poplatník tento odpočet uplatnit, musí být složení týmu po odborné stránce zcela jasné. Daňovému poplatníkovi totiž již v době schvalování projektu musí být jasné, zda je schopen svému cíli dostát, a to právě po odborné stránce. Pokud by v průběhu projektu nastala potřeba jednu konkrétní otázku vyřešit odborníkem z jiného odboru, než to poplatník předpokládal, lze tuto změnu zcela jednoduše odůvodnit a prokázat, což žalobkyně neučinila. Přístup žalobkyně, že je jedno, koho po odborné stránce do projektu napíše, protože si pak tito garanti mohou do týmu vybrat další odborníky podle toho, jak se jim zlíbí, ze znění zákona nikterak nevyplývá a v podstatě by jej činil obsoletním.
90. Za situace, jak by projekt vypracován, jak uvedl žalovaný:

„V Projektu Billien 7 bylo uvedeno pouze 10 zaměstnanců, ale na tomto projektu v průběhu roku 2015 pracovalo 46 pracovníků. Z tohoto celkového počtu bylo 32 zaměstnanců v pracovním poměru v době vyhlášení projektu VaV, žádný z nich neukončil v průběhu realizace projektu pracovní poměr. V průběhu roku 2015 bylo přijato 14 zaměstnanců, kteří se podle zpráv o průběhu projektu zapojili do řešení projektu. Otázkou tedy zůstává, zda skutečně pouze zaměstnanci vyjmenovaní v Projektu Billien 7 odborně zajišťovali řešení projektu. Je nutné poznamenat, že zaměstnanec P. Č., který byl v Projektu Billien 7 uveden jako řešitel (funkce a kvalifikace - projektový manažer) se podle zpráv o průběhu projektu řešení vůbec neúčastnil, přesto osobní náklady na P. Č. byly uplatněny ve výši 2 046 813 Kč.“ (pozn. anonymizaci osob provedl i níže soud.)

má soud za to, že se buď jedná o absolutní nedbalost při vypracování projektu nebo o úmyslné zneužití tohoto zákonného institutu, oboje s důsledky neuznání tohoto odpočtu zcela po právu, jelikož nebyly splněny podmínky uvedené v ust. § 34c odst. 1 písm. e) ZDP.

91. Co se týče žalobkyní proklamovaného neuvedení P. Č. ve čtvrtletních zprávách o průběhu projektu, které představuje administrativní nedopatření, soud souhlasí se žalovaným, že by se o administrativní nedopatření mohlo jednat, pokud by šlo pouze o P. Č. a jinak by byl projekt stoprocentní.
92. V rozhodnutí žalovaného se dále uvádí:

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

„A. R. byl uveden ve zprávě o průběhu projektu za období 11-12/2014 a 1. čtvrtletí roku 2015 jako jeden z řešitelů projektu. Podle zjištění správce daně z údajů poskytnutých správou sociálního zabezpečení (č. j. 1725836/20/2212-60562- 303996) byl pan R. u odvolatele zaměstnán až od 1. 3. 2015, tudíž nemohl být řešitelem Projektu Billien 7 v období listopadu a prosince roku 2014 ani v období leden až únor 2015. V. T. byl u odvolatele zaměstnán od 1. 4. 2015, přesto je uveden jako řešitel Projektu Billien 7 za období listopad a prosinec 2014 a za 1. čtvrtletí 2015. V uvedených obdobích nemohl být jako zaměstnanec odvolatele řešitelem Projektu Billien 7.

93. Takových nedostatků vykazují tyto evidence a výkazy více, jak jsou popsány ve Zprávě o kontrole a jak na ně odkázal žalovaný ve svém rozhodnutí. Není tedy pravdou, že žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvádí zcela nové skutečnosti a snaží se tak dohnat nedostatečné odůvodnění svého rozhodnutí.
94. Soud má za to, že tyto skutečnosti zcela jistě snižují věrohodnost jak výkazů práce, tak průběžných zpráv o projektu. Shora uvedené pouze prokazuje, že i evidence a průběžné zprávy o průběhu projektu byly vyhotovené zcela nepřesně a mají proto v tomto směru malou vypovídací hodnotu. Soud proto souhlasí se žalovaným, že tím, že nebyly v projektu uvedeni všichni odborní řešitelé, bylo na žalobkyni, aby tyto rozdíly vysvětlila a odůvodnila, proč se projektu účastní další odborní řešitelé a tato tvrzení doložila právě zprávami o projektu, ze kterých by to bylo patrné. Pokud jsou v tomto ohledu i tyto zprávy neprůkazné, lze z toho dovodit, že žalobkyně nesplnila už formální požadavky na projekt a nárok na odpočet ji nenáleží.
95. Dle soudu rovněž závěr žalovaného jednak o nesplnění formálních náležitostí, tak o tom, že žalobkyní předložené evidence neprokazují, že uplatněné mzdové náklady se vztahují k osobám, které se podílely na řešení projektu VaV, je zcela správný a zcela namístě. Pro uplatnění odpočtu je zapotřebí splnit obě podmínky. Již nesplnění formální náležitosti vede automaticky k závěru o nesplnění materiální náležitosti, jelikož splnění materiální náležitosti v sobě implikuje splnění té formální. Naopak splnění formální náležitosti automaticky neznamená splnění materiální. Správce daně dospěl k závěru o nesplnění obou zkoumáním jednak projektu a jednak výkazů, které prokázaly nedostatečnost projektu, a jejich neprůkaznost z důvodu mnohých faktických chyb vedla k závěru o neprokázání toho, že zde uvedené osoby se na podílely na řešení projektu.
96. Pokud žalobkyně poukazuje na pokyn Ministerstva financí č. MF-17, kde je uvedeno, že: *„Poplatník je povinen prokázat správci daně i další osoby, resp. výdaje na ně, které nejsou uvedeny v projektové dokumentaci, ale účastní se řešení projektu výzkumu a vývoje např. měsíčními výkazy práce, pokud výdaje na ně vykázané zahrnuje do odpočtu podle §34b zákona.“*, soud k tomu uvádí, že tyto výdaje se však týkají pouze osob, které se projektu účastnily po stránce nikoliv odborné, popř. osob, které se účastnily projektu po stránce odborné a přistoupily do projektu z konkrétního zcela zjevného důvodu, jako jsou personální změny nebo dílčí problémy projektu, které nebylo možné v projektu předpokládat, nikoliv větší část vykázaných zaměstnanců, jako je tomu u žalobkyně.
97. Pokud žalobkyně uvádí, že nelze souhlasit s žalovaným, že „rozpory“ ve zprávách o průběhu projektu mají snižovat důkazní hodnotu výkazů práce, soud k tomu uvádí, že tuto úvahu shledává zcela logickou. Jak píše sama žalobkyně mezi výkazy práce a průběžnými zprávami o projektu musí být vazba a musí se doplňovat. Jak jinak chce žalobkyně tyto náklady, jejichž odpočet žádá, doložit jako oprávněné?

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

98. Soud proto zcela souhlasí se žalovaným, že *zprávy o čtvrtletním hodnocení průběhu Projektu Billien 7 jsou nevěrohodné a neprůkazné*. Naopak soud nesouhlasí se žalobkyní, že *z těchto je zcela patrné, jaký byl průběh řešení dotčeného projektu a že pouze pro dílčí drobné administrativní pochybení týkající se pana Č. nelze považovat zprávy o průběhu projektu Billien 7 za nevěrohodné*. Těch pochybení, jak bylo uvedeno shora, bylo více, což zcela logicky vede k závěru, že tyto důkazy nemají sílu prokázat, že uplatněné mzdové náklady se vztahují k osobám, které se podílely na řešení projektu VaV.
99. Soud rovněž nemůže souhlasit s tvrzením žalobkyně, že *technické zprávy pro okruh řešitelů, resp. dané formální podmínky projektu VaV, nejsou vůbec relevantní, jelikož Technické zprávy představují výstup z technického auditu zpracovaný externí poradenskou firmou, přičemž tyto zprávy byly zaměřeny především na technické posouzení realizovaných projektů. Jejich náplní a účelem sice nebylo evidovat či hodnotit změny ve složení řešitelského týmu; avšak tyto technické zprávy mohly právě doložit nutnost rozšířit tým odborných řešitelů a tím odůvodnit, proč některé osoby nebyly uvedeny v projektu VaV, pokud by byl tento vypracován v souladu se zákonným zněním a v souladu s realitou*.
100. Pokud žalobkyně namítá, že *samotné výdaje dle § 24 odst. 1 ZDP spojené s realizací projektů byly správcem daně uznány, a proto je absurdní, že by se jednalo o výdaje již jednou uznané jako náklady časově a věcně spadající do předmětných zdaňovacích období, je toto časové hledisko v případě odpočtu na VaV rozporováno, soud uvádí, že má za to, že tyto závěry neshledává nijak absurdními*. Vyplývá z nich, že žalobkyně vyvíjela činnost směřující k tomu, aby mohla uvést na trh další svůj produkt. S tím jí vznikly náklady, které žalovaný uznal. Otázkou bylo, nakolik tato činnost představovala VaV a nakolik se tyto osoby účastnily projektu. Pokud žalobkyně již v projektu nebyla schopná definovat tuto svou činnost v souladu se zněním zákona, tj. uvést cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnitelné po jeho ukončení, tak aby představovaly výzkum a vývoj, těžko je lze jako VaV uplatnit.
101. Další žalobní námítky se týkaly nedostatečné specifikace cílů VaV v Projektech.
102. Soud předně nesouhlasí se žalobkyní, že *závěr žalovaného o nedostatečně specifikovaných cílech projektů jako důvod pro neuznání odpočtu byl pro ni překvapivý*. Tento závěr byl obsahem Shrnutí zjištění správce daně uvedených ve Zprávě o daňové kontrole, jak bylo citováno v první části rozsudku. To, že tomu žalobkyně ve svém odvolání nepřikládala závažnost a soustředila se pouze na další důvody – otázku personálního obsazení a otázku prospektivnosti projektu, na tom nemůže ničeho změnit. Soud rovněž souhlasí se žalovaným, že jeho rozhodnutí spolu se Zprávou o daňové kontrole tvoří jeden celek.
103. Soud má za to, že Zprávu o daňové kontrole nutno číst dle jejího logického členění. Soud neshledal Zprávu o daňové kontrole správce daně zavádějící v tom smyslu, že zde bylo v jedné větě na str. 12 uvedené, že *z vymezení cílů projektů nevyvozoval „žádné další závěry“*, a to s ohledem na následující části Zprávy a to Shrnutí Zprávy, ze kterého je zcela patrné, že *nedostatečné vymezení cílů vedlo též k závěru o neprokázání, že odečtené náklady byly průkazně vynaloženy*. Soud proto porušení ust. § 115 odst. 2 daňového řádu neshledal. Pokud chtěla žalobkyně prokazovat tento nárok, měla možnost se k tomuto závěru uvedenému v obou Shrnutích Zprávy vyjádřit a to, že se upnula na jednu větu na začátku Zprávy a ignorovala závěry Zprávy ve dvou Shrnutích, na tom nemůže nic změnit.
104. Žalobkyně dále namítala, že *v důsledku toho bylo žalobkyni upřeno právo uvést cokoli na svoji obranu a předkládat jakékoli důkazy, kterými by svá tvrzení prokázala*. Soud má však za to, že

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

žalobkyně může těžko prokázat dostatečnost vymezení cílů, pokud tyto cíle byly objektivně v projektu nedostatečně vymezeny. Žalobkyně mohla v odvolání pouze s tímto právním závěrem polemizovat, což činí i v žalobě. Zpětně však může těžko zhojit formální nedostatek projektů. Jak trefně odkázal žalovaný, v bodu 42. rozsudku NSS č.j. 6 Afs 60/2014-56 ze dne 26. 8. 2014 je rovněž uvedeno, cit.: „Projekt výzkumu a vývoje slouží jako základní a ucelený dokument, jímž daňový subjekt v budoucnu správci daně prokáže nárok na uplatnění odpočtu nákladů na VaV. 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“.

105. Žalobní námitka je rovněž nedůvodná.

106. Co se týče cílů projektu VaV, v komentáři Zákon o daních z příjmů. Komentář, Wolters Kluwer (ČR), 2017, se k ust. § 34b uvádí: „Výzkum a vývoj není zák. o daních z příjmů nijak definován, určitou podporu však lze nalézt v zák. č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků, tento zákon upravuje v návaznosti na přímo použitelné předpisy EU podporu výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků.“

Přímo použitelnými předpisy se pro účely zák. č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků, rozumí čl. 107 až 109 Smlouvy o fungování EU.

Aplikovaným výzkumem se rozumí teoretická a experimentální práce zaměřená na získání nových poznatků, dovedností pro vývoj nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb, průmyslový výzkum, experimentální vývoj nebo jejich kombinace.

Inovací se rozumí zavedení nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb do praxe, s tím, že se rozlišují inovace postupů, kterými se rozumí realizace nového nebo podstatně zdokonaleného způsobu výroby nebo poskytování služeb, včetně významných změn techniky, zařízení nebo programového vybavení a organizační inovace, kterou se rozumí realizace nového způsobu organizace obchodních praktik podniků, pracovišť nebo vnějších vztahů.

Dle § 34b odst. 1 písm. a) ZDP platí, že projektem výzkumu a vývoje se rozumí experimentální či teoretické práce, projekční a konstrukční práce, výpočty, návrhy technologií a výroba funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části související s realizací projektu výzkumu a vývoje.“

107. Soud souhlasí se žalovaným, že žalobkyně cíle svého projektu definovala nedostatečným způsobem. Neuvedla, jaká *technická nejistota má být vyjasněna a v čem bude spočívat ocenitelný prvek novosti*, pokud se projekt zdaří. Z projektu definovaném žalobkyní dle soudu pouze vyplývá, že cílem žalobkyně bylo pouze vyvinout další produkt v oblasti IT, a to na základě jí již vyvinutého předchozího produktu. Žalobkyně však neuvádí metody a postupy, které hodlá prozkoumat a rozvinout, jaké významné změny programového vybavení hodlá vyvinout. Ne každý nový produkt představuje získání nových poznatků, dovedností pro vývoj nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb, průmyslový výzkum, experimentální vývoj nebo jejich kombinace. Soud v tomto ohledu nesouhlasí se žalobkyní, že nebylo její povinností uvést, kam až výzkum a vývoj

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

dospěl, a že neměla uvést, v čem se liší projekt Billien 7 od předmětu a cíle projektu podpořeného dotačně. Jak jinak chtěla žalobkyně popsat technickou nejistotu, kterou se bude v tomto, jak tvrdí odlišném od dotovaného projektu, snažit překonat?

108. Soud souhlasí se žalobkyní, že z vymezených cílů je patrné, čeho konkrétně chtěl žalobce dosáhnout, a že vymezený cíl projektu VaV byl dosažitelný a vyhodnotitelný. Tímto cílem bylo vytvořit nové produkty, což se zřejmě žalobkyni podařilo. Ne každý nový produkt v oblasti IT však musí nutně znamenat výsledek činnosti VaV. Zcela jistě může jít o přizpůsobení stávajícího produktu pro nový segment za použití stávajících postupů.
109. Soud dále souhlasí se žalobkyní, že její činnost je zcela odborná a zcela jistě mimo odbornost správce daně i soudu. Na druhou stranu, žalobkyně v cílech projektu žádné odborné teze (technické parametry) svého výzkumu a vývoje, které by následně mohly být odborníkem vyhodnoceny, resp. jejich plnění, neuvedla. To, že se žalobkyni podařilo produkt pro nový segment vyvinout, je zcela jistě jejím úspěchem, který bude zřejmě schopna zúročit, na druhou stranu je otázkou, nakolik je skutečně nový, resp. nakolik je výsledkem činnosti VaV.
110. Jak NSS zopakoval v rozsudku ze dne 10. 1. 2021, č.j. 1 Afs 404/2020 – 40: „*Otázkou prokázání oprávněnosti odpočtu těchto výdajů vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje se Nejvyšší správní soud zabýval vícekrát, v poslední době v rozsudku ze dne 10. 6. 2021, č. j. 10 Afs 338/2020-45. Zde konstatoval, že na jejich prokázání „jsou navíc kladeny zvýšené nároky. Náklady na výzkum a vývoj může daňový subjekt totiž uplatnit dvakrát; jednou jako daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů a podruhé podle § 34 odst. 4 téhož zákona. Fakticky tak jde o daňový bonus. Projekt výzkumu a vývoje proto musí být vypracován formálně bezchybně (zvýraznění doplnil Nejvyšší správní soud) a z povahy věci před zahájením jeho realizace. Není úkolem správce daně nebo správních soudů, aby sami aktivně a teprve dodatečně propojovali jinak nesouvisející dokumenty a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu (srov. rozsudky ze dne 26. 8. 2014, čj. 6 Afs 60/2014-56, věc FOREZ, bod 42, a ze dne 25. 5. 2020, čj. 8 Afs 72/2018-52, věc ZFP akademie, bod 19). Zákon o daních z příjmů v § 34 odst. 5 (do konce roku 2013) a § 34c odst. 1 (od roku 2014) uvádí všechny povinné náležitosti projektů výzkumu a vývoje. Projekt předložený správci daně musí tyto údaje obsahovat (např. rozsudek ze dne 25. 9. 2014, čj. 7 Afs 39/2014-48, taktéž věc FOREZ). Pokud daňový subjekt nepředloží bezchybný projekt napoprvé, ale dokumentaci předkládá či doplňuje až v průběhu daňového řízení, správci daně mohou vzniknout vážné pochybnosti o tom, zda byl projekt skutečně vyhotoven a schválen před jeho realizací (8 Afs 72/2018, ZFP akademie, body 22 a 23).*“
111. Shora citované závěry tak zcela zřejmě vyvracejí rovněž závěry žalobkyně, že žalovaný nemůže činit jakékoli závěry stran „souběhu“ činností či cílů dotovaných projektů vs. projektů VaV, případně stran časového průběhu řešení projektů VaV, aniž by se ovšem jakkoli věcně zabýval podstatou, náplní a technickou stránkou projektů VaV, k nimž žalobce doložil důkazy.
112. Naopak soud souhlasí se žalovaným, že pokud žalobkyně v projektu nevymezila dostatečně cíle projektu, žalovaný se nemusí zabývat otázkou, zda tyto cíle naplnila a rovněž, že jsou odlišné od předchozích dotovaných projektů.
113. Žalobkyně nemůže chtít po správci daně, aby si ustanovil znalce na posouzení, nakolik dostala svým výzkumným a vývojovým cílům, když žádné nestanovila, a spoléhat na to, že odborník v její oblasti dojde následně k závěru, že při vývoji tohoto nového produktu zcela jistě nějaké technické nejistoty překonala a tím přinesla ocenitelný prvek novosti. Ostatně i

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

jiným podnikatelským subjektům se může v průběhu jejich podnikatelské činnosti podařit překonat případnou technickou nejistotu a dosáhnout ocenitelný prvek novosti, aniž by na to vynaložily zvláštní náklady na vědu a výzkum a rovněž tyto náklady žádaly odečíst. Žalobkyně tím v podstatě žádá, aby tento znalec vykonal její odbornou činnost spočívající ve vypracování projektu dle požadavků zákona za ní.

114. Soud také souhlasí se žalobkyní, že toto dvojí uplatnění osobních nákladů je i jakousi *kompenzací za rizika spojená s VaV, na jehož realizaci má stát vlastní zájem*, žalobkyně však neprokázala, že takové riziko nesla. Neuvedla, že v čem jsou náklady na osoby, které mají řešení projektu zajistit po odborné stránce, rizikové. Toto měla učinit právě uvedením těch technických nejistot, které chce překonávat, tj. uvedením těch problémů, které by chtěla vyřešit, a které rovněž mohou zůstat nevyřešené. Naopak z projektu žalobkyně žádné takové nejistoty neplynou. Spíš z něj plyne jistota vyvinutí nového produktu na základě stávajícího produktu, což potvrzuje od Ministerstva průmyslu a obchodu vyžádaná zpráva o dotačním projektu, ze které vyplývá, že *i v projektu jsou uvedeny obě oblasti, jak mýtné služby, tak strategické*, a tedy, že těmito službami se zabýval již dotační projekt. Jinými slovy, žalobkyně sice mluví o riziku, které má být kompenzováno, aniž by ale toto riziko fakticky prokázala.
115. Soud dále souhlasí se žalobkyní, že *ocenitelný prvek novosti či odstranění technické nejistoty představuje konečný výsledek činnosti v oblasti VaV, ke kterému se musí daňový subjekt teprve dopracovat při řešení projektu VaV. a že smyslem projektu VaV rozhodně není popisovat, v čem spočívá ocenitelný prvek novosti a jak budou technické nejistoty překonávány*. Smyslem projektu je uvést, jaké VaV se daňový subjekt chce věnovat. To nelze učinit jinak, než tím, že uvede, jaké technické nejistoty se pokusí překonat a pokud se mu to povede, jaký ocenitelný prvek novosti tím dosáhne. Podle soudu nelze jinak prokázat riziko, kterému se vystavuje a za níž bude požadovat kompenzaci v podobě dvojité úlevy za osobní náklady zaměstnanců, které se této činnosti věnovali.
116. Soud dále souhlasí se žalovaným, že pokud chtěla žalobkyně uvést cíle své činnosti VaV ve své oblasti, bylo namístě uvést, kam až žalobkyně v této oblasti došla a jaké další výzvy musí zdolat, aby dostála svému závazku uvést na trh další produkt. Samotné prohlášení, že se jedná o nový produkt, který bude využitelný v jiné oblasti, což sebou zřejmě přinese nové nejistoty a výzvy, o to víc, že této nové oblasti již věnovala dotační projekt, nestačí. To jen ukazuje, že ani žalobkyně není ve svém oboru dostatečně erudovaná, pokud není schopná po technické stránce uvést cíle projektu (včetně technické nejistoty, kterou chce překonat), a popíše je pouze slovy obchodní strategie („nový produkt v novém segmentu“). Žalobkyně nemůže v tomto ohledu přenášet své povinnosti na žalovaného, aniž splní formální náležitosti projektu, a žádat po žalovaném, aby ustanovil ve věci znalce, který po zhodnocení celého projektu konkrétní vyjasněné technické nejistoty a ocenitelné prvky novosti najde.
117. To, že žalovaný použil u cílů pojem „měřitelné“ místo „vyhodnotitelné“, na tomto závěru ničeho nemění. Cíle mohou být vyhodnotitelné různými způsoby, a jedním z nich je změření nějakého technického parametru. Z kontextu rozhodnutí je zcela zjevné, že žalovaný použil pojem „měřitelné“ jako synonymum slova „vyhodnotitelné“. Každopádně, pokud žalobkyně v cílech žádné konkrétní technické parametry, na kterých bude pracováno, neuvedla, pak nebyly cíle, které by byly hodnotitelné nebo měřitelné, uvedeny žádné.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

118. Žalobkyně pak v žalobě uvedla, že cílem projektu byl vývoj nového informačního systému. Ten však může být vyvinut za použití již známých postupů. Dílčími cíli projektu pak byly jednotlivé verze produktu – releasy. Ani tyto dílčí cíle nespécifikují, jaký dílčí problém měl projekt řešit, tedy jak má projekt posunout doposud známé znalosti a postupy v informačních technologiích, resp. jaké technické nebo výzkumné nejistoty má překonat.
119. Soud rovněž souhlasí se žalovaným, že žalobkyně může jen stěží zhojit v průběhu kontroly nebo v žalobě formální náležitosti Projektu. V projektu BILLEN 7 definovaný hlavní ocenitelný prvek novosti, kterým je vývoj nového systému pro distribuci komodit a obchod s komoditami, nelze označit jako cíl VaV. Vyvinout takový produkt bylo zcela jistě možné za použití stávajících znalostí a postupů. Pokud bylo zapotřebí nových znalostí a postupů pro vyřešení nějaké konkrétní otázky, měly být tyto nejasnosti a nejistoty ve stávajícím poznání zcela jasně v projektu definovány.
120. Žalobkyně v žalobě, jak citováno v bodě 38 rozsudku, dále namítala, že v průběhu kontroly uvedla konkrétní přínosy projektu Billien 7, resp. že se nejedná o činnosti z VaV pokynem D-288 vyloučené. Soud předně uvádí, že souhlasí se žalovaným, že žalobkyně tím nemůže zhojit skutečnost, že v projektu cíle uvedené nebyly. Soud má však rovněž za to, že ani zde žalobkyně neuvádí, kam její projekt posunul znalosti z oblasti jí produkováných technologií, tj. jaké konkrétní problémy vyřešil, co přinesl do svého oboru, co je v současnosti díky němu v oboru i jinými subjekty využíváno, a pouze účelově namítá, že *daňový subjekt se tak fakticky ocitl v situaci, kdy je nucen prokazovat vysoce odborné otázky VaV jako ocenitelný prvek novosti a odstraňování technické nejistoty někomu, kdo jako laik těmto otázkám nemůže z povahy věci vůbec porozumět. Naprostý laik v daném oboru tak může stěží pochopit, jak problematické je dosáhnout výsledného řešení. Žalobce vůbec nechápe, jak chtěly daňové orgány za této situace hodnotit, zda činnosti žalobce spadají pod činnosti VaV či nikoli, když se odbornou stránkou odmítly zabývat. Ta je přitom pro toto posouzení klíčová. Bez zohlednění odborné stránky lze sotva hodnotit, zda se jednalo o „standardní vývoj softwaru“, nebo o vývoj softwaru založený na tvůrčím využití poznatků výzkumu, při kterém byla vyjasněna technická nejistota a která obsahuje ocenitelný prvek novosti.*
121. Žalobkyní doložené Technické a finanční zprávy k projektům výzkumu a vývoje 2016 a 2017 dle soudu rovněž nevyvracejí závěry žalovaného, jelikož z nich není zřejmé, zda byl použit stávající software, zda a nakolik bylo využito „dosavadního produktu“, nebo zda se jednalo pouze o „přidání uživatelských funkcí do stávajícího softwaru“. Zavedení jednoho softwarového produktu vyvíjeného pro určitou oblast (mýtné) do jiné oblasti (energetika) zcela jistě vyžaduje hodně práce a úprav, tyto však nemusí nutně představovat překonávání nejistot v stávajícím poznání, ale pouze přizpůsobení stávajících znalostí na novou oblast, i když samotná aplikace včetně migrace stávajících dat prvního klienta (slovenské plynárny), zcela jistě mohla představovat komplikace a hodně práce. To samo o sobě však ještě nemuselo představovat přínos pro výzkum a vývoj ve shora uvedených definicích. Přizpůsobení stávajícího produktu pro nový segment samo o sobě nepředstavuje přínos pro výzkum a vývoj, pokud žalobkyně není schopná ani v žalobě definovat, jaké nejistoty poznání překonala. Rovněž závěr v Technické zprávě, že samotnou *technickou nejistotou byla vlastní architektura celého systému*, aniž by toto bylo uvedené v cílech projektu, a aniž by bylo uvedené, proč tomu tak je, nemůže nahradit povinnost žalobkyně své cíle definovat v projektu, nikoliv až v průběhu výzkumu a vývoje.

122. Žalobkyně také v žalobě uvedla, že design, architektura a logika software nového produktu je zcela nová a unikátně vyvinutá, ale neuvádí konkrétně, v čem oproti stávajícímu produktu. Pokud žalobkyně v průběhu daňové kontroly následně popsala obsah činnosti projektu Billien 7, soud musí souhlasit se žalovanou, že *uvedené oblasti technologického vývoje však nebyly obsaženy v Projektu Billien 7 ani v Technické a finanční zprávě. Tím pádem je správný názor správce daně, že popis cíle projektu je popsán velice stručně, a není dostatečně specifikován tak, aby odvolatelem výše uvedené tvrzení šlo z Projektu Billien 7 ověřit.*
123. Žalobkyně má primární důkazní povinnost a nemůže tuto povinnost přenášet na žalovaného a tvrdit, že bylo na správci daně, aby prokázal, že činnosti žalobkyně neobsahují ocenitelný prvek novosti a že v průběhu řešení nebylo třeba odstraňovat technické nejistoty, aniž by žalobkyně nejdříve tvrdila, jaké technické nejistoty odstranila. Soud opakuje, že nebylo povinností správce daně ustanovit znalce, který by posoudil žalobkyní předložené dokumenty. Takový postup by byl zcela neekonomický a nelogický, jelikož, pokud žalobkyně již v projektu nebyla schopna definovat cíle projektu a jaké technické nejistoty chce překonat, těžko by mohl ustanovený znalec ohodnotit, že tyto cíle byly dosaženy nebo že na těchto cílech bylo v průběhu VaV pracováno.
124. Žalobkyně sice ve své žalobě zdůrazňuje rozdíl mezi nedodržením formálních náležitostí a materiálních podmínek, ale těžko se může domáhat splnění podmínek materiálních bez splnění podmínek formálních. Závěr o neprokázání splnění materiálních podmínek v sobě totiž implikuje neprokázání podmínek formálních, a to rovněž týkající se definování cílů projektu. Soud má proto za to, že ob stojí jak odůvodnění Zprávy o daňové kontrole, tak rozhodnutí žalovaného.
125. Další žalobní námitka se týkala závěru žalovaného o nesplnění požadavku prospektivnosti, kdy žalobkyně v žalobě namítala, že bez toho, aby se žalovaný zabýval průběhem projektů VaV a objasnil, jak vykládá neurčitý právní pojem „zahájení řešení projektu VaV“, nelze určit okamžik, kdy byly zahájeny ty činnosti, které naplňují definiční znaky VaV (ocenitelný prvek novosti a odstraňování výchozí technické nejistoty). Soud má za to, že vyložit pojem „zahájení“ nebylo nutné, jelikož daňové orgány postavily svůj závěr o pochybnosti o prospektivnosti projektu na skutečnostech, které výklad tohoto pojmu nepotřebují, a to na tom, že ve výroční zprávě žalobkyně za rok 2014 není vůbec zmíněn záměr žalobkyně realizovat projekt VaV, ačkoli je to její zákonnou povinností, dále na tom, že dotačně podpořený projekt, který měl stejný cíl jako Projekt Billien 5 EETS probíhal dříve, než došlo k vyhlášení Projektu Billien 5 EETS, a dále na tom, že i vývojem Billien 7 se rovněž již zabýval předchozí dotační projekt. Soud má za to, že tento závěr ob stojí, i kdyby se žalobkyni podařilo prokázat, že měla k dispozici šablony projektu od společnosti Ayming, což se nepodařilo.
126. Posouzení prospektivnosti projektu úzce souvisí s tím, jak byly vymezeny jeho cíle. Pokud žalobkyně vymezila jeho cíle jako využití stávajícího produktu v jiné oblasti (energetice) a obdobné je uvedené v dotačním projektu, nemůže ji překvapit, že žalovaný dospěl k závěru o jeho neprospektivnosti. Proto ani skutečnost, že byl požadavek na prospektivnost projektu VaV vypracovaného před zahájením řešení projektu VaV novelou zcela zrušen, nemá na posouzení věci valný význam. Závěry žalovaného totiž směřují k tomu, že vzhledem k tomu, jak žalobkyně definovala cíle projektu, nebylo prokázáno, že žalobkyně v předmětném období vyvíjela činnost výzkumu a vývoje, jelikož žalobkyně nevyvrátila pochybnost o tom, že tato činnost již nebyla vyvíjena v rámci dotačních projektů.

127. Soud neprovedl žalobkyní navrhovaný důkaz čestným prohlášením Ing. V., jelikož rozhodnutí žalovaného s ohledem na shora uvedené obstojí, i kdyby bylo prokázáno, že písemný projekt Billien 7 byl připravován v polovině roku 2014 a schválen v září 2014. Soud rovněž považuje tento důkazní návrh za opožděný, resp. v rozporu se zásadou koncentrace, jelikož žalobkyně ani v žalobě neuvádí, proč tento návrh neučinila ve správním řízení.
128. Soud s odkazem na žalovaným citovanou judikaturu NSS, konkrétně na závěry v bodu 47. rozsudku ze dne 22. 7. 2022, č.j. 8 Afs 169/2020-56, který je aplikovatelný i na tento případ, zdůrazňuje, že: „....., že nesplnění jedné z formálních náležitostí podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů má za následek nemožnost uplatnit odpočet podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů (srov. rozsudek NSS č.j. 6 Afs 60/2014-56, bod 47, nebo rozsudek NSS z 27.4.2017, č.j. 7 Afs 261/2016-20, bod 22). V takovém případě již není obecně třeba zabývat se splněním ostatních zákonných podmínek pro odpočet výdajů na výzkum a vývoj.“
129. Soud závěrem uvádí, že se zcela ztotožnil se závěry žalovaného, který doplnil a upřesnil závěry správce daně ohledně toho, že žalobkyně neprokázala, že částky uplatněné jako položky odčitatelné od základu daně na řádku 242 daňového přiznání jsou nákladem vynaloženým při realizaci projektů VaV, jelikož nesplnila formální náležitosti projektu ve smyslu ust. § 34c odst. 1 písm. c) a e) ZDP a jelikož nebyla splněna podmínka prospektivnosti projektu ve smyslu ust. § 34c odst. 1 a 2 ZDP.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

130. Na základě uvedeného soud dospěl k závěru, že ani jedna žalobní námitka není důvodná, a proto žalobu výrokem I. podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
131. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 24. ledna 2024

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.