



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Jana Čížka a Mgr. Karla Černína, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **TRIANGOLO spol. s r.o.**, IČO: 47906600
sídlem Wolkerova 845, Hulín

zastoupená daňovým poradcem JUDr. Stanislavem Lžičářem
sídlem Rokytnice v Orlických horách 401

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 11. 2021, č. j. 41847/21/5200-11433-712953,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně uplatnila v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 odpočet na podporu výzkumu a vývoje ve výši 3 820 469 Kč. Za zdaňovací období roku 2016 uplatnila odpočet na podporu výzkumu a vývoje ve výši 3 073 338 Kč.

2. Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) uplatněný odpočet neuznal a doměřil žalobkyni dvěma dodatečnými platebními výměry ze dne 10. 12. 2019, č. j. 2134866/19/3304-50521-701422 a č. j. 2135259/19/ 3304-50521-701422, daň z příjmů právnických osob ve výši 725 800 Kč za zdaňovací období roku 2015 a 584 060 Kč za zdaňovací období roku 2016. Vedle toho uložil žalobkyni povinnost zaplatit penále ve výši 145 160 Kč a 116 812 Kč. Žalobkyně podala proti oběma dodatečným platebním výměrům odvolání. Žalovaný o odvoláních rozhodl v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) tak, že je zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.
3. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) podanou dne 17. 1. 2022 domáhá zrušení napadeného rozhodnutí.
4. Spornou otázkou v dané věci je, zda žalobkyní předložený projekt výzkumu a vývoje „Rozšíření technologických možností výroby tvarových kruhů vyráběných radiálně axiálním rozválcováním za tepla“ (dále jen „projekt“) schválený dne 18. 12. 2014 naplňuje zákonem stanovené formální náležitosti (cíle projektu, způsob kontroly a hodnocení) podle § 34c odst. 1 písm. c) a f) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 267/2014 Sb (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Daňové řízení

5. Správce daně zahájil u žalobkyně dne 20. 11. 2018 daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2015 a 2016 v rozsahu prověření správnosti uplatněného odpočtu na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 a § 34a až 34e zákona o daních z příjmů. Žalobkyně k uplatněnému odpočtu předložila projekt schválený dne 18. 12. 2014 se stanovenou dobou řešení od 2. 1. 2015 do 30. 12. 2016.
6. Podle zprávy o daňové kontrole projekt nesplnil formální náležitosti plynoucí § 34c odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně dospěl k závěru, že nebyl naplněn požadavek písm. c) z důvodu obecnosti cílů projektu, písm. e) z důvodu nenaplnění podmínky uvedení všech osob, kteří budou projekt odborně zajišťovat nebo budou zajišťovat řešení projektu, a dále písm. f), neboť nebyl řádně definován způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků. Na základě výsledků daňové kontroly vydal správce daně oba dodatečné platební výměry.
7. Žalobkyně podala proti oběma dodatečným platebním výměrům odvolání. Žalovaný se ovšem ztotožnil se závěry správce daně a žalobou napadeným rozhodnutím odvolání zamítl.
8. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný s odkazem na judikaturu správních soudů konstatoval, že odpočet na podporu vývoje a výzkumu je *beneficiem*, které umožňuje poplatníkům uplatnit náklady vynaložené na vývoj a výzkum dvakrát, a jde tak *de facto* o daňový bonus. Pokud ho poplatník uplatní, musí splnit veškeré zákonem stanovené podmínky, mezi které patří i splnění formálních požadavků kladených na projekt výzkumu a vývoje se všemi povinnými náležitostmi.
9. Pokud jde o cíle projektu, vytkl žalovaný žalobkyni, že není zřejmé, zda měl vzniknout zcela nový a jedinečný výsledek činnosti nebo zda měl výzkumnou a vývojovou činností vzniknout výsledek blízký se svou podstatou již využívanému výsledku. V projektu není popsán výchozí stav řešené problematiky a nejsou v něm identifikované odlišnosti (oproti původnímu stavu), k nimž by mělo řešení projektu vést. Projekt neobjasňuje základní podstatu výzkumné a vývojové činnosti, kterou žalobkyně hodlala realizovat. Nejsou v něm

stanoveny žádné konkrétní měřitelné cíle, které by bylo možné následně vyhodnotit. Není zřejmé, které části výroby by se vývoj nové (zlepšené) technologie měl týkat. Jako cíl bylo uvedeno neurčitě *zdokonalení technologického procesu výroby tvarových kruhů*. Nebylo přesně vymezeno, jaké podprojekty měly být do vývoje a výzkumu zahrnuty. Konstatování, že má jít o *podprojekty s vyšší mírou technické nejistoty* je obecné a nejednoznačné. Zákon vyžaduje stanovení cílů, které jsou konkrétní, specifické a měřitelné.

10. Pokud jde o stanovení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, je podle žalovaného třeba, aby z projektu plynulo, kdo, kdy a jak bude kontrolu provádět, jaké budou o kontrole prováděny záznamy apod. Žalobkyně v projektu pouze stručně (dvěma podmínkami) stanovila kritéria úspěšnosti výzkumu a vývoje. Způsob kontroly a hodnocení je tak stanoven obecně, nekonkrétně, a tedy nedostatečně. Tato náležitost přitom zajišťuje především to, že poplatník prokáže dosažitelnost stanovených cílů v době řešení projektu a vyhodnitelnost po jeho ukončení. Ve vymezení způsobu kontroly chybí konkrétní požadavek, který by byl měřitelný a hodnotitelný, a nevyplývá z něj, co má být v průběhu realizace kontrolováno a hodnoceno.
11. Žalovaný se tak ztotožnil se správcem daně v tom, že projekt nesplňuje náležitosti uvedené v § 34c odst. 1 písm. c) a f) zákona o daních z příjmů. Pouze pokud jde o náležitost podle písm. e), žalovaný zkorigoval závěry správce daně tak, že označení osob odborně zajišťujících řešení projektu je dostatečné, a tedy neshledal v tomto ohledu závažný nedostatek. I přes tuto dílčí změnu v posouzení věci však žalovaný uzavřel, že uplatněný odpočet na podporu vývoje a výzkumu pro formální nedostatky projektu nelze uznat. Nezabýval se tedy již splněním materiálních podmínek pro uznání odpočtu (vedení oddělené evidence výdajů, existence ocenitelného prvku novosti a vyjasňování výzkumné či technické nejistoty).

Žaloba

12. Žalobkyně nejprve rámcově popsala okolnosti a důvody, které vedly k potřebě zdokonalení postupu výroby tvarových kruhů technologií radiálně axiálního rozválcování za tepla. Namítá, že žalovaný hodnotil obsah projektu formalisticky, aniž by přihlédl ke skutečnému obsahu činnosti. Žalovaný klade na obsah projektu požadavky, které zákon nestanoví. Finanční orgány navíc posuzovaly projekt, aniž by k tomu měly potřebné odborné znalosti, přičemž pominuly i skutečnosti, s nimiž je žalobkyně seznámila v průběhu daňové kontroly.
13. Žalobkyně má za to, že cíl výzkumu a vývoje vymezený v projektu odpovídá požadavkům zákona a je dostatečně konkrétní a nezaměnitelný. Zákon o daních z příjmů vyžaduje uvedení cílů a nic více. Požadavky, které klade na obsah projektu žalovaný (body 38 a násled. napadeného rozhodnutí) zákon nezná. Žalovaný zde vytýká žalobkyni *absenci tzv. výchozího bodu* poté, co uvedl že v preambuli projektu jsou popsány operace v procesu výroby *rozválců*. Žalovaný navíc pominul skutečnosti, které žalobkyně uvedla jako odůvodnění vyhlášení projektu v odpovědi na výzvu správce daně, a na vyjádření jejího pracovníka během místního šetření, při němž se správce daně seznámil se smyslem projektu výzkumu a vývoje. Předmětem výzkumu a vývoje byl cíl uvedený v projektu, který je dosažitelný v době řešení projektu a vyhodnitelný po jeho ukončení.
14. Žalobkyně nesouhlasí ani se závěrem o tom, že projekt neobsahuje způsob kontroly a hodnocení. Zákon o daních z příjmů nespécifikuje obsah této části projektu a nechává na úvaze poplatníka, jakým způsobem vymezí kontrolu a hodnocení kritérií. Žalobkyně vymežila, za jakých podmínek bude projekt výzkumu a vývoje úspěšný. Nadto předložila žalobkyně vyhodnocení projektu výzkumu a vývoje za rok 2015 a 2016, které nelze při hodnocení

projektu pominout. Je podstatné, že žalobkyně průběžně dokumentovala postupy související s realizací projektu jako celku. Cíle projektu jsou vyhodnotitelné po jeho ukončení měřeními a zkouškami. Způsob kontroly a hodnocení je tak vymezeno v části projektu, v němž jsou uvedeny jeho cíle, i v závěrečné části projektu. Dále žalobkyně poukázala na vysvětlení jejího pracovníka během místního šetření. Způsob kontroly a hodnocení je v projektu uveden, přičemž žalobkyně prokázala i postup, jakým bylo dosažené řešení hodnoceno.

Vyjádření žalovaného a replika žalobce

15. Žalovaný navrhuje její zamítnutí a odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Ve vyjádření k žalobě odkázal na relevantní judikaturu správních soudů a zopakoval závěry, jež uvedl již v odůvodnění napadeného rozhodnutí. V závěru pak zdůraznil, že nesplnění formálních podmínek projektu představuje dostatečný důvod pro nepřiznání odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Nejde o přepjatý formalismus, ale o nástroj k zabránění zneužívání tohoto institutu.

Procesní podmínky a postup soudu

16. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.
17. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
18. O věci samé soud rozhodl bez nařízení jednání. Žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil. Žalobkyně se k výzvě soudu ohledně takového postupu nevyjádřila, a soud má tudíž za to, že i ona s rozhodnutím věci bez jednání souhlasí (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Dokazování soud neprováděl.

Posouzení žaloby

19. Podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů platí, že „[o]d základu daně lze odečíst odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání.“
20. Podle § 34c odst. 1 zákona o daních z příjmů: „*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,
[...]
f) způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků,
[...].“
21. Podle § 34c odst. 2 zákona o daních z příjmů: „*Projekt výzkumu a vývoje musí být schválen poplatníkem před zahájením jeho řešení.*“
22. Žalobkyně v podané žalobě v podstatě zopakovala (v rozšířené a doplněné podobě) tutéž argumentaci, kterou použila již v odvolání proti dodatečným platebním výměřům. Žalovaný se přitom v odůvodnění napadeného rozhodnutí s uplatněnými námitkami přiléhavě a

přezkoumatelně vypořádal a odpověděl na ně. Povinností soudu je přezkoumat zákonnost napadeného rozhodnutí, nikoliv opakovat již jednou vyřčené skutkové a právní závěry. Soud proto hned úvodem konstatuje, že se ztotožňuje se závěry vyslovenými v odůvodnění napadeného rozhodnutí a odkazuje na ně (zejm. body 30 až 44 a 52 až 63), aniž by bylo nutné je znovu opakovat i v tomto rozsudku.

23. Jak opakovaně uvádí i Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) ve své judikatuře odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů představuje výjimku ze základního daňového principu, podle něhož lze výdaj (náklad) v základu daně uplatnit u téhož poplatníka pouze jednou (§ 24 zákona o daních z příjmů). O výdaje uplatněné v rámci odpočtu na výzkum a vývoj si totiž poplatník již jednou snížil základ daně a výdaje uplatňuje podruhé podle § 34 odst. 4 téhož zákona. Jedná se tedy v podstatě o daňový „bonus“. To poplatníka zvýhodňuje oproti jiným subjektům na trhu a poskytuje mu tak konkurenční výhodu. Tato skutečnost již sama o sobě odůvodňuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání oprávněnosti odpočtu výdajů vynaložených na výzkum a vývoj (srov. např. rozsudky NSS ze dne 9. 10. 2023, čj. 1 Afs 89/2023-69, a ze 4. 8. 2023, čj. 10 Afs 12/2021-75).
24. Jde-li o nadstandardní benefit, musí daňový subjekt vycházet z toho, že po něm bude moci správce daně požadovat prokázání splnění i všech nadstandardních povinností, které jsou spojeny s tímto benefitem (srov. rozsudky NSS ze dne 24. 11. 2017, čj. 10 Afs 77/2017-56, ze dne 25. 5. 2020, čj. 8 Afs 72/2018-52, ze dne 10. 6. 2021, čj. 10 Afs 338/2020-45, ze dne 24. 8. 2022, čj. 2 Afs 194/2020-52, a usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 3565/14).
25. Jednou z těchto povinností je vypracování a předložení formalizovaného projektu výzkumu a vývoje, jehož konkrétní povinné náležitosti stanoví zákon o daních z příjmů. Písemný projekt výzkumu a vývoje není dokumentem samoúčelným, neboť slouží jako základní a ucelený dokument, kterým daňový subjekt správci daně prokazuje nárok na uplatnění odpočtu od základu daně. Současně jde o jeden z nástrojů proti zneužívání institutu odpočtu výdajů vynaložených na projekty výzkumu a vývoje (srov. rozsudky NSS ze dne 24. 11. 2017, čj. 10 Afs 77/2017-56, ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018-13, či ze dne 3. 3. 2022, č. j. 1 Afs 292/2020-49).
26. Současně platí, že nesplnění i jen jedné z formálních náležitostí projektu má za následek nemožnost uplatnit takový odpočet; proto již není třeba dále se zabývat splněním ostatních zákonných podmínek pro odpočet výdajů na výzkum a vývoj (viz bod 45 rozsudku NSS ze dne 21. 7. 2022, č. j. 8 Afs 170/2020 - 49, č. 4379/2022 Sb. NSS). Absenci formálních náležitostí projektu nelze zhojit ani „vyvážit“ podklady, které se týkají vlastního, faktického uskutečnění výzkumných nebo vývojových aktivit (viz rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2022, č. j. 6 Afs 161/2021 - 57, bod 32).
27. Přitom je třeba odlišit posuzování materiální a formální stránky projektu výzkumu a vývoje. Pro posouzení naplnění formálních náležitostí nejsou třeba odborné znalosti. Daňové orgány nemají povinnost nechat pro toto posouzení vypracovat znalecký posudek. A samy mohou naplnění formálních náležitostí projektu výzkumu a vývoje zhodnotit. Každý by totiž měl z projektu pochopit, o co se usiluje, jakým způsobem (jakou cestou) se toho chce dosáhnout, jak se bude testovat, zda takto vymezené cíle byly nebo nebyly dosaženy (viz rozsudek soudu ze dne 31. 10. 2023, čj. 31 Af 22/2021-73, bod 18).

28. Konečně je třeba zdůraznit, že požadavek finančních orgánů na předložení úplných projektů obsahujících řádné vymezení všech zákonem stanovených náležitostí není projevem přepjatého formalismu (tuto „typovou“ námitku jako nedůvodnou označil kasační soud již například v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, čj. 7 Afs 39/2014 - 48). Nejde pouze o formální administrativní informace, ale o podstatné náležitosti projektu, které správci daně umožňují věcnou kontrolu toho, zda byly výdaje vynaloženy za účelem předpokládaným v § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, tj. zda byla v rámci projektu uskutečňována výzkumná a vývojová činnost. Na řádnosti této dokumentace je nezbytné trvat i s ohledem na to, aby bylo zabráněno spekulativnímu a účelovému uplatňování odpočtů (viz rozsudky NSS ze dne 9. 9. 2021, čj. 7 Afs 411/2019, a ze dne 4. 8. 2023, č. j. 10 Afs 12/2021 - 75).
29. Žalovaný primárně vytkl žalobkyni, že cíl vymezený jako *zdokonalení technologického procesu výroby tvarových kruhů* není dostatečně konkrétní a specifikovaný, není zřejmé, v čem má zdokonalení spočívat, ani jaké části výrobního procesu se má vývoj a výzkum nové či zlepšené technologie týkat. V důsledku toho nelze na základě takto vymezeného cíle ani posoudit, zda jde o řešení dosažitelné a jaký by měl být způsob jeho vyhodnocení po ukončení, jak to vyžaduje § 34c odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Soud se s tímto hodnocením v zásadě ztotožňuje.
30. V projednávané věci žalobkyně v úvodu projektu stručně vymezila dílčí kroky procesu výroby tvarových kruhů za použití radiálně axiálního válcovacího stroje. Uvedla, že se proces výroby rozvalku skládá z 5 až 6 dílčích operací: *řezání materiálu, ohřev, výroba předkovku, rozválcování, tepelné zpracování, dělení rozvalku*.
31. Dále definovala žalobkyně cíle projektu:
„Cílem projektu je zdokonalení technologického procesu výroby tvarových kruhů. Do projektu budou zařazeny pouze podprojekty s vyšší mírou technické nejistoty. Dosažení cíle bude mít 5 etap:
- 1. Provedení technologických zkoušek, dle jejich výsledků budou zjištěny příčiny vzniku kovárenských vad kruhů.*
 - 2. Na základě zjištěných skutečností budou stanoveny limity vyrobitelnosti kruhů v závislosti na jejich rozměrech, velikosti redukce, členitosti tvaru, poměrech jednotlivých rozměrů a materiálových vlastnostech*
 - 3. Určení faktorů omezujících vyrobitelnost tvarových kruhů.*
 - 4. Pomocí změn technologie a konstrukce příslušného nářadí budou co možná nejvíce posouvány limity vyrobitelnosti v důsledku toho budou rozšířeny technologické možnosti a sortiment výroby tvarových kruhů.*
 - 5. V následných sériích bude dále ověřována správnost provedených změn.“*
32. Z uvedeného popisu plyne, že při stávajícím procesu výroby vznikají na tvarových kruzích blíže neoznačené *kovárenské vady*. Žalobkyně v průběhu projektu hodlala nejprve zjistit příčiny jejich vzniku. Na základě těchto zjištění pak bylo úkolem stanovit limity vyrobitelnosti jednotlivých (blíže nespécifikovaných typů kruhů) a určit faktory omezující vyrobitelnosti jednotlivých typů tvarových kruhů. Klíčovým krokem pak měla být navazující etapa, při níž měla žalobkyně pomocí (blíže neurčených *změn technologie a konstrukce příslušného nářadí*) posunout limity vyrobitelnosti. Lze tak shrnout, že podstatou vývoje bylo zjistit příčiny vzniku kovárenských vad při výrobě tvarových kruhů a následně vhodnou úpravou technologie výroby a použitého nářadí odstranit či omezit riziko jejich vzniku tak, aby bylo dosaženo lepších výsledků ve výrobě (posunutí limitů vyrobitelnosti

tvarových kruhů).

33. Soud nepopírá, že žalobkyně v obecné rovině popsala podstatu vývoje technologie výroby, která je předmětem projektu. I přesto však nelze takto formulovaný cíl označit za dostatečně konkrétní a specifický. V projektu není konkretizováno, u jakých konkrétních (typů) výrobků se zmiňované nedostatky (kovárenské vady) objevovaly, v jakém rozsahu, jaké konkrétní změny (úpravy) technologie a použitého nářadí žalobkyně hodlala v průběhu realizace projektu vyzkoušet, a především, k jakým výsledkům mělo řešení projektu směřovat (jakých limitů vyrobiteľnosti u jakých výrobků mělo být v ideálním případě dosaženo). Jinými slovy, předložený projekt slibuje, že dojde ke zdokonalení technologického postupu výroby tvarových kruhů (nespecifikovaného typu) nějakým blíže nespecifikovaným způsobem (změny technologie a konstrukce nářadí), čímž by mělo dojít k posunutí limitů omezujících vyrobiteľnost tvarových kruhů určených pro produkci blíže nespecifikovaných výrobků.
34. Žalovaný v této souvislosti zcela oprávněně poukázal na to, že projekt nezachycuje, jaký byl stav výrobní technologie před zahájením řešení projektu ani stav, jehož žalobkyně hodlala dosáhnout po jeho vyřešení. Chybí jakákoliv kvantitativní nebo kvalitativní měřítka specifikující, jakého zdokonalení hodlala žalobkyně v technologickém postupu výroby tvarových kruhů. A soud k tomu dodává, že žalobkyně nespecifikovala dostatečně konkrétně ani způsob, kterým hodlala vylepšení procesu výroby dosáhnout.
35. Přitom právě zmiňované okolnosti jsou klíčové pro posouzení inovativnosti nového technologického postupu výroby. Jak uvedl NSS např. 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. Základním kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních (příbuzných) činností je přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty (§ 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků, a metodický pokyn Ministerstva financí ČR č. D-288, který lze použít jako výkladové vodítko v mezích, v nichž je souladný se zákonem o daních z příjmů srov. rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2016, čj. 1 Afs 174/2016 - 38). Zákon současně stanoví požadavek, aby byl cíl po ukončení projektu vyhodnotitelný. S ohledem na výše uvedené je nepochybně třeba cíl v projektu výzkumu a vývoje zformulovat dostatečně jasně, aby bylo zřejmé, v čem daňový subjekt spatřuje prvek novosti, resp. prvek odstranění technické nejistoty, v čem se řešení liší od současného stavu a jaký bude jeho přínos.“*
36. V této souvislosti lze odkázat i na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 7. 1. 2021, čj. 52 Af 35/2020-87 (závěry tohoto rozsudku byly potvrzeny rozsudkem ze dne 22. 6. 2023, č. j. 10 Afs 16/2021-74, a NSS z nich vycházel např. i v rozsudku čj. 1 Afs 89/2023-69). *„krajský soud konkrétně uvádí, že cíle těchto projektů jsou stanoveny velice obecným způsobem, nelze z nich seznat dosažitelnost, čeho má být konkrétně dosaženo, není zde obsažený popis aktuálního stavu v dané oblasti, důvod pro změnu tohoto stavu, jakým konkrétním postupem má být této žádoucí změny dosaženo ani další již výše zmíněné informace, které by měli ze stanoveného cíle vyplývat. Takto obecně stanovené cíle nemohou ve světle výše uvedené právní úpravy a judikatury správních soudů obstát a krajský soud se tak musí ztotožnit se závěry žalovaného a takto stanovené cíle hodnotit jako nedostatečné. U žalobcem obhajovaných projektů jsou již stanovené cíle podstatně rozvedenější (viz projektová dokumentace obsažena v daňovém spise), nicméně ani v tomto případě nelze uzavřít, že by stanovené cíle splňovaly nároky kladené na ně zákonem a soudní*

judikaturou. U projektu 1/2014 je cíl stanoven opět příliš obecným způsobem. Z uvedeného cíle, „Cílem projektu je vývoj a lokální výroba...cílem je, aby nový produkt splňoval vysoké kvalitativní, zpracovatelské a cenové požadavky...“, nelze jakkoliv vyvodit, jakých kvalitativních a zpracovatelských požadavků má být docíleno, tedy nelze ani vůbec vyvodit, jak by mělo být dosažení tohoto cíle vyhodnoceno. Nelze tak z tohoto cíle jakkoliv seznat jeho dosažitelnost a vyhodnotitelnost. Stejně to je také u projektu 2/2014, kdy cílem „je dosažení vyhovujících zpracovatelských a technických parametrů“ a „příprava takového produktu, který bude vykazovat především vyhovující přídržnost a vysokou flexibilitu.“ Opět zde nelze seznat, o jaké konkrétní parametry se jedná, jak bude tohoto cíle dosahováno ani jakého konkrétního výsledku má být dosaženo. Cíl projektu 3/2014 je „nutná reformulace výrobních receptur...z důvodu změny specifikace strukturního kamínku ze strany výrobce. (...) Současně je cílem další zlepšení zpracovatelnosti...“ Opět z takto obecně definovaného cíle nelze seznat, v čem by přeformulování výrobních receptur mělo spočívat, čeho má být konkrétně dosaženo, ani jak by dosažení tohoto cíle mělo být vyhodnoceno. Obdobně tomu je také u projektu 8/2014, kde opět nelze seznat, v čem by přeformulování výrobních receptur mělo spočívat, čeho má být konkrétně dosaženo (např. jakého výsledku má být dosaženo u rozliivových vlastností a stability), ani jak by dosažení tohoto cíle mělo být vyhodnoceno. U projektu 5/2014 krajský soud musí dát za pravdu žalobci, že v tomto konkrétním případě stanovený cíl obsahuje, alespoň v obecné rovině, důvody pro změnu stávajícího stavu, jednotlivé kroky, jak cíle dosáhnout, i jak bude vyhodnocen, nicméně všechny informace jsou v obecné rovině a nelze seznat, co je tím cíleným výsledkem, jakého konkrétního stavu má být docíleno“.

37. Namítá-li dále žalobkyně, že požadavek na stanovení cíle projektu je ryze formální a že zákon nevyžaduje žádné další kvalitativní a obsahové požadavky na vymezení cíle projektu, nelze jí přisvědčit. Touto otázkou se zabýval již NSS v rozsudku čj. 10 Afs 77/2017-53 (citováno výše), přičemž tento názor popřel. Podle NSS je třeba cíl v projektu výzkumu a vývoje zformulovat dostatečně jasně, aby bylo zřejmé, v čem daňový subjekt spatřuje prvek novosti, resp. prvek odstranění technické nejistoty, v čem se řešení liší od současného stavu a jaký bude jeho přínos.
38. Žalobní bod týkající se vymezení cíle projektu není důvodný.
39. Žalobkyně dále namítala, že nesprávně posoudil vymezení způsobu kontroly a hodnocení projektu. Zdejší soud souhlasí s tím, že je jisté na žalobkyni, jaký způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu zvolí, resp. že zákon nestanovuje jeden konkrétní způsob. Nicméně požaduje-li zákon v projektu vymezení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, je na žalobkyni, aby je vymezila alespoň nějak uchopitelným způsobem; ostatně toto vymezení má posléze sloužit i jí samotné.
40. Zdejší soud přitom odkazuje na rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018-52, kde se uvádí: „Hodlá-li podnikatel postupovat ekonomicky racionálně a skutečně investovat do reálného výzkumu a vývoje a navíc posléze požadovat od státu daňovou úlevu, měl by mít u každého projektu postaveno zcela najisto, jak bude následně hodnotit, zda a do jaké míry byl projekt úspěšný a jakým způsobem se pozitivně promítne do jeho hospodářské činnosti. Je proto zcela legitimní po něm požadovat, aby v písemném projektu předem jasně vymezil, jak konkrétně bude úspěšnost výzkumu a vývoje následně hodnotit.“
41. Byť se tedy jedná o podmínku formální, nejedná se o pouhou formalitu. Na řádnou existenci pravidel kontroly totiž logicky navazuje věcná stránka projektu, tedy následné vyhodnocení úspěšnosti projektu a ocnitelného prvku novosti. K totožnému závěru dospěl NSS

v rozsudku ze dne 21. 7. 2022, č. j. 8 Afs 170/2020-49: „Požadavek na stanovení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků plynoucí z § 34 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění do 31. 12. 2013 (s účinností od 1. 1. 2014 plynoucí z § 34c odst. 1 téhož zákona), není splněn, pokud se projekt o způsobu kontroly a hodnocení nezmiňuje nebo tak činí zcela nedostatečně, tedy nestanoví, jakým způsobem a na základě jakých kritérií bude po věcné stránce hodnoceno, zda a do jaké míry byl projekt úspěšný.“

42. V projednávané věci projekt stanovil pouze velmi obecně, za jakých okolností bude považován za úspěšný, a to budou-li splněna následující kritéria:
 „1. Bude zmapován mechanismus vzniku přeložek, popř. jiných kovárenských nebo geometrických vad
 2. Budou jednoznačně stanoveny a po případných konstrukčně-technologických změnách co možná nejvíce posunuty limity, při kterých jednotlivé vady mohou vznikat. Meze vyrobiteľnosti budou implementovány do elektronického systému tvorby technologických postupů“
43. Kritéria úspěšnosti projektu tedy žalobkyně stanovila tak, že jen jinými slovy zopakovala jeho cíle. V podstatě tak vymezila kritéria úspěšnosti tautologicky, když vlastně stanovila, že projekt bude úspěšně splněn, pokud budou splněny jeho cíle. Žádnou konkrétní předem stanovenou metodiku kontroly a hodnocení však projekt samotný neobsahuje. Žalovanému proto zcela důvodně poukázal na to, že by projekt měl obsahovat kdo, jak, kdy a na základě jakých měřitelných kritérií by měl kontrolovat a hodnotit postup řešení projektu a dosažených výsledků. Kontrola i hodnocení by přitom měly probíhat průběžně i po ukončení řešení projektu a mělo by být předem stanoveno, jakým způsobem budou výsledky kontroly a hodnocení zaznamenány. Řádné sledování průběhu řešení projektu totiž hraje klíčovou roli při následném věcném hodnocení řešení projektu z hlediska přítomnosti ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty a jeho přínosu pro další ekonomickou činnost daňového subjektu.
44. Stanovení kritérií úspěšnosti projektu (nadto jen obecných) bez toho, aniž by žalobkyně stanovila proceduru pro jejich uplatnění, nelze považovat za naplnění požadavků kladených na obsah projektu výzkumu a vývoje dle § 34c odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů. Soud v této souvislosti poznamenává, že nesplnění této formální náležitosti má souvislost s nesplněním již předcházející formální náležitosti – vymezení cílů projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení. Jestliže cíle projektu nebyly dostatečně konkrétně vymezeny, lze jen těžko vymezit způsob jejich kontroly a hodnocení, neboť v tu chvíli vlastně není zřejmé, co přesně by mělo být kontrolováno a hodnoceno.
45. Žalobní bod není důvodný.
46. Přisvědčit konečně nelze ani navazující a poměrně rozsáhlé argumentaci žalobkyně, podle níž dílčí nedostatky projektu týkající se vymezení cílů kontroly i způsobů kontroly a hodnocení lze odstranit za použití informací a podkladů, jež žalobkyně předložila dodatečně. Žalobkyně konkrétně odkazovala na informace poskytnuté v průběhu daňové kontroly jejím pracovníkem a na písemné vyhodnocení projektu výzkumu a vývoje za rok 2015 a 2016, jež obsahují detailní popis postupu při řešení projektu, jeho výsledky a vyhodnocení. Podle § 34c odst. 2 zákona o daních z příjmů musí být projekt výzkumu a vývoje schválen poplatníkem před zahájením jeho řešení. Jde tedy o dokument, který má prospektivní povahu (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 8. 2014, čj. 6 Afs 60/2014-56). Cíle projektu i způsob kontroly a hodnocení tak musí být stanoveny předem. Formální nedostatky projektu nelze

dodatečně zhojit předložením podkladů nebo informací o průběhu řešení projektu, které byly vyhotoveny až dodatečně.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

47. Soud shledal žalobu nedůvodnou, a proto ji zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.). Vady napadeného rozhodnutí, k nimž by musel přihlédnout i bez námítky, soud neshledal.
48. Dokazování listinami navrženými v žalobě soud neprovedl pro nadbytečnost. Ve většině případů jde o listiny, které jsou součástí správního spisu, jehož obsahem se dokazování neprovádí. Pokud jde o žalobkyní předložené fotografie procesu výroby a výsledných výrobků, skutečnosti z nich plynoucí nejsou pro posouzení věci relevantní.
49. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci samé neměla úspěch. Žalovaný byl úspěšný, avšak nad rámec jeho běžné úřední činnosti mu žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly. Soud proto náhradu nákladů řízení nepřiznal žádnému z účastníků.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 22. února 2024

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu