



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Kocourka a soudců Filipa Dienstbiera a Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **KVM Quarda s.r.o.**, IČO 25828126, sídlem Mošnov 34, zastoupena společností Ekonomické služby Přerov, s.r.o., IČO 26835169, sídlem Velká Dlážka 542/4, Přerov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 4. 2021, č. j. 13448/21/5200-11433-706599, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 5. 2023, č. j. 22 Af 38/2022-80,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 5. 2023, č. j. 22 Af 38/2022-80, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

### Odůvodnění:

#### I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalobkyně se žalobou podanou ke Krajskému soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“) domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 4. 2021, č. j. 13448/21/5200-11433-706599. Tímto rozhodnutím žalovaný k odvolání žalobkyně změnil rozhodnutí (dodatečný platební výměr) Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 1. 2020, č. j. 152414/20/3213-50521-804742, kterým správce daně žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 11. 2016 do 31. 10. 2017. Změna rozhodnutí spočívala ve snížení doměřené daně z částky 429 590 Kč na částku 372 970 Kč.

[2] Daň byla žalobkyni doměřena ze tří okruhů skutečností: 1) nesplnění podmínek pro uplatnění odpisu hmotného majetku (nemovitost v Mošnově, automobil Škoda Fabia a 2 motocykly), které žalobkyně pořídila v minulých zdaňovacích obdobích; 2) posouzení nákladů na přestavbu zemědělské budovy na výrobní halu jako technického zhodnocení nemovitosti; 3) neuznání odčitatelné položky od základu daně spočívající v nákladech na projekt vědy a výzkumu s názvem VARROC-JÚZ lepení gimpu PSA K0 (dále jen „projekt VaV“). Neuznání odčitatelné položky na projekt VaV spočívá na třech důvodech. Prvním důvodem je skutečnost, že cíle projektu VaV, jak je popsán v projektu ze dne 3. 4. 2017, bylo dosaženo již ve zdaňovacím období od 1. 11. 2015 do 31. 10. 2016, kdy bylo zhotoveno poloautomatické zařízení pro lepení gimpu a dodáno objednateli Varroc Lighting Systems s.r.o. (dále jen „VLS“). Cíle projektu tedy bylo dosaženo ještě před schválením projektu, což je v rozporu s § 34c odst. 1 písm. c) a odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Druhým důvodem je, že žalobkyně neprokázala provádění kontroly a hodnocení postupu řešení projektu způsobem, který sama předem zvolila a popsala v projektu. Třetím důvodem jsou pochybení při vedení oddělené evidence nákladů na projekt VaV, z nichž některá se týkají způsobu vedení evidence jako celku (tato pochybení mají vliv na průkaznost oddělené evidence), jiná se týkají zahrnutí nezpůsobitelných nákladů do oddělené evidence. Tím žalobkyně porušila § 34b odst. 1 písm. c) ZDP. Vzhledem k těmto zjištěním se žalovaný nezabýval otázkou, zda je v projektu VaV obsažen prvek novosti s vyjasněním technické nejistoty, a proto nepovažoval za potřebné zpracovat znalecký posudek.

[3] V žalobě žalobkyně brojila proti všem třem okruhům skutečností, pro něž jí byla doměřena daň. Pokud jde o neuznání odčitatelné položky (odpočtu) na VaV, žalobkyně vyjádřila nesouhlas se závěrem žalovaného, podle nějž projekt VaV byl pouhou úpravou již vyrobeného shodného přístroje, který byl sestaven pro společnost VLS v předchozím zdaňovacím období. Zdůraznila, že původní zařízení, které umožňovalo robotické nanášení aktivátoru v separátním odvětraném prostředí, nefungovalo způsobem, jak společnost VLS požadovala. Proto ho žalobkyni vrátila, ta ho rozebrala a částečně zlikvidovala, načež začala s vývojem nového přístroje, který se stal předmětem schváleného projektu VaV. Dle názoru žalobkyně se jednalo pro účely projektu VaV o zcela nové zařízení. Shodnost obou zařízení není možné určit bez znaleckého posouzení, žalovaný k tomu nedisponuje dostatečnou odbornou erudicí. Oba přístroje nemohou být považovány z hlediska projektu VaV za shodné i proto, že původní přístroj nebyl součástí žádného projektu VaV, a žalovaný tedy nemůže cíle obou „projektů“ srovnávat. To, že žalobkyně dříve zhotovila podobné zařízení, neznamená, že nemohly být v budoucnu splněny formální náležitosti projektu VaV, obzvláště pokud tak původně činila bez hlubšího technického zkoumání. Žalobkyně rovněž brojila proti posouzení otázky kontroly a hodnocení plnění projektu VaV žalovaným. Žalovaný dle názoru žalobkyně neunesl své důkazní břemeno a neoprávněně nezohlednil odpočet výdajů na VaV ve smyslu § 34 odst. 4 a 5 ZDP, čímž porušil § 4, § 6 odst. 1 a 2, § 8 ve vazbě na § 92 odst. 2 a 7, § 86, § 90 a 95 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

[4] Teprve v **replíce** ze dne 19. 12. 2022 žalobkyně namítla, že vedla oddělenou evidenci nákladů na projekt VaV, kterou předložila v průběhu daňové kontroly, což správce daně

pokračování

potvrdil ve zprávě o daňové kontrole. Žalobkyně tak unesla své důkazní břemeno a prokázala naplnění podmínky dle § 34b ZDP.

[5] **Krajský soud** žalobě vyhověl a rozhodnutí žalovaného zrušil. Za důvodné shledal žalobní body směřující vůči prvnímu a třetímu okruhu skutečností, kvůli nimž žalovaný doměřil daň (odpisy hmotného majetku a odpočet na podporu VaV). Nedůvodný byl naopak žalobní bod směřující proti druhému okruhu skutečností (technické zhodnocení nemovitosti). Ve vztahu k odpočtu na podporu VaV se krajský soud neztotožnil s názorem žalovaného, podle něž žalobkyně nesplnila formální podmínky jeho uplatnění, a proto již nebyl povinen zabývat se věcnou náplní činnosti VaV, tedy hodnotit přítomnost prvku novosti a odstraňování technické nejistoty, a neměl ani povinnost ustanovit za tímto účelem znalce. Krajský soud uvedl, že základním kritériem pro odlišení VaV od ostatních příbuzných činností je přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty. Žalovaný svůj právní názor vystavěl na tezi, že projekt VaV byl zpracován až poté, co došlo k výrobě zařízení. V takovém případě se však nemohl vyhnout technickému zhodnocení zařízení a jeho porovnání se zařízením původním, aby mohl vyhodnotit naplnění prvku novosti a technické nejistoty. Nemohl si tedy vystačit pouze s právními závěry, pro řádné posouzení věci musel učinit i závěry technické, k čemuž měl v souladu s § 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu ustanovit znalce.

## II. Kasační stížnost, vyjádření žalobkyně a další podání účastníků

[6] **Žalovaný** (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, jejíž důvody podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V kasační stížnosti brojí toliko proti posouzení důvodů neuznání odpočtu na podporu VaV. Proti posouzení druhého důvodu, pro který krajský soud zrušil jeho rozhodnutí (odpisy hmotného majetku), stěžovatel nebrojí, neboť tato otázka byla ve vztahu ke stejné žalobkyni, ovšem jinému zdaňovacímu období vyřešena již rozsudkem NSS ze dne 1. 6. 2023, č. j. 1 Afs 13/2023-35.

[7] Stěžovatel namítá, že k neuznání odpočtu na podporu VaV přistoupil u žalobkyně proto, že v předcházejícím zdaňovacím období zkonstruovala zařízení, které obsahovalo všechny prvky, které byly následně stanoveny ve schváleném projektu VaV, a současně z důvodu, že žalobkyně nesplnila všechny základní formální podmínky podle § 34b odst. 1 písm. b) a c) a § 34c ZDP. Zákon požaduje, aby byly pro oprávněné uplatnění odpočtu na podporu VaV splněny všechny podmínky vyplývající z jeho ustanovení, nikoli pouze některé z nich. Proto nesplnění pouze některé podmínky má za následek nemožnost uznat odpočet, aniž by bylo třeba zabývat se splněním dalších zákonných podmínek. Krajský soud opomenul, že důvodem neuznání odpočtu bylo i to, že žalobkyně v rozporu s § 34c odst. 1 písm. f) ZDP nepředložila důkazní prostředky, které by prokázaly provádění kontroly a hodnocení postupu řešení projektu VaV a dosažených výsledků, a neprokázala ani splnění podmínky řádného vedení oddělené evidence nákladů. Krajský soud tak nevyhodnotil, zda i přes existenci těchto důvodů pro neuznání odpočtu jsou jím vytýkané vady napadeného rozhodnutí natolik závažné, že závěr o neuznání odpočtu nemůže obstát. Dále stěžovatel

popisuje konkrétní pochybení žalobkyně při vedení oddělené evidence nákladů a nedostatky v prokázání provádění stanoveného způsobu kontroly a hodnocení projektu.

[8] Stěžovatel nesouhlasí ani s tím, jak krajský soud posoudil splnění formálních požadavků kladených zákonem na projekty VaV žalobkyní. Projekt VaV musí mít jasné definované cíle, které musí být v době jeho řešení dosažitelné a jeho ukončení i vyhodnotitelné. Stěžovatel je toho názoru, že žalobkyní stanovený cíl projektu VaV neodpovídal reálnému stavu, neboť k jeho naplnění došlo již v roce 2016 zkonstruováním prvního zařízení. V rámci konstrukce nového zařízení, které mělo být předmětem projektu VaV, došlo pouze k dílčí úpravě zařízení, tj. k jeho technickému zhodnocení. Správce daně se nezabýval technickými parametry nového zařízení, ale splněním stanoveného a schváleného cíle projektu VaV. Ke dni schválení projektu VaV tedy již technické řešení existovalo, a v projektu stanovený cíl proto nemohl být fakticky naplněn. Žalobkyně nadto neprokázala, že by přistoupila k rozebrání a částečné likvidaci původního zařízení. Stěžovatel vystavěl svůj nosný závěr na nesplnění formálních podmínek pro uplatnění odpočtu, nezabýval se materiální stránkou, tj. zda činnost žalobkyně splňuje parametry VaV. K učinění tohoto závěru nepotřeboval znalecký posudek, neboť pro to žádné odborné znalosti nejsou zapotřebí.

[9] **Žalobkyně se ve svém vyjádření** ztotožňuje se závěry vyslovenými krajským soudem. Řádné vyhodnocení projektu VaV, včetně otázky, zda byl zpracován před zahájením jeho řešení, nelze provést bez odborného srovnání žalobkyní namítaných technických hledisek její činnosti v přechodném zdaňovacím období a v projektu VaV a za tímto účelem měl stěžovatel ustanovit znalce. Poukazuje na jí předložený znalecký posudek znalce Ing. Blažka, z nějž vyplývá, že se v případě zařízení sestaveného v rámci plnění projektu VaV jednalo o jiné technické řešení než v případě zařízení prvního. Žalobkyně je toho názoru, že otázka technické rozdílnosti obou zařízení je stěžejní a nelze ji opomenout s odkazem na formální pochybení u projektu VaV. Žalobkyně trvá na tom, že v rámci projektu VaV pracovala na novém zařízení, přičemž části zařízení původního jí sloužily pouze jako materiál. Cíle projektu lze hodnotit pouze ve vztahu k projektu VaV, jelikož ke konstrukci předchozího zařízení žádný projekt VaV zpracován nebyl.

[10] Žalobkyně vysvětluje, že autorem konstrukčních výkresů je pouze jedna osoba (Radek Quarda), a je proto iracionální, aby prováděl porady a kontroly sám se sebou. V projektu VaV bylo nadto uvedeno, že navržené změny budou v rámci projektu diskutovány na poradách. K provádění kontrol a hodnocení projektu se navíc žalobkyně vyjádřila v rámci výsledků a ve vyjádření k pochybnostem správce daně. Vyhodnocení projektu bylo provedeno tím, že společnost VLS zařízení převzala a potvrdila jeho funkčnost.

[11] Žalobkyně dále uvádí, že k projektu VaV vedla oddělenou evidenci nákladů, což potvrdil s odkazem na provedené dokazování i správce daně ve zprávě o daňové kontrole. Tvzení stěžovatele si navíc odporují, neboť sice v kasační stížnosti tvrdí, že v evidenci jsou chyby v účtování nákladových položek, na jiném místě ovšem zmiňuje, že evidence nebyla vedena vůbec.

pokračování

[12] **Stěžovatel v replice** zdůraznil, že podstatou jeho kasační argumentace je to, že krajský soud při svém rozhodování nevzal v potaz existenci dalších důvodů, na jejichž základě nebyl žalobkyni uznán odpočet na podporu VaV. Tvrzení žalobkyně, že projekt odborně zajišťovaly dvě osoby, přičemž jen jedna zpracovávala konstrukční výkresy, je nepodložené a navíc nemůže nic změnit na jeho závěrech. Pokud si totiž žalobkyně sama stanovila způsob kontroly projektu, měla povinnost v daňovém řízení prokázat její provádění. Vymezení způsobu provádění kontroly v projektu VaV je zcela formální a nekonkrétní. Ve vztahu k vedení oddělené evidence nákladů stěžovatel uvádí, že musí být vedena precizně. V nynější věci však nebyla prokázána provázanost evidence nákladů na projekt VaV s evidencí účetní a byla zjištěna i další pochybení žalobkyně. Není přitom pravdou, že by stěžovatel v kasační stížnosti žalobkyni vytknul, že vůbec nevedla evidenci.

[13] **Žalobkyně v duplice** zopakovala názory vyslovené ve vyjádření ke kasační stížnosti.

### III. Posouzení kasační stížnosti

[14] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Za stěžovatele jedná osoba splňující podmínku dle § 105 odst. 2 s. ř. s.

[15] Kasační stížnost míří pouze proti jednomu ze dvou na sobě nezávislých zrušovacích důvodů rozsudku krajského soudu, jak stěžovatel sám potvrzuje. Zrušovací důvody se týkají odlišných hmotněprávních skutečností (v jednom případě jde o uplatňování odpisů jakožto daňově účinných nákladů a v druhém případě o uznatelnost odčitatelné položky od základu daně na podporu VaV). Každý ze zrušovacích důvodů tedy vyvolává jiné dopady na další řízení před stěžovatelem a vztahuje se k „uznatelnosti“ jiné položky, která vstupuje do výpočtu výsledné daňové povinnosti (výrok dodatečného platebního výměru i rozhodnutí stěžovatele zrcadlí svojí strukturou zmiňovanou odlišnost). S určitou mírou zjednodušení lze konstatovat, že se jedná o samostatné „nároky“. V důsledku zásahu Nejvyššího správního soudu tak může být nové rozhodnutí krajského soudu pro stěžovatele příznivější. Za těchto okolností lze napadnout pouze jeden ze zrušovacích důvodů, což nemá za následek ani nepřipustnost kasační stížnosti dle § 104 odst. 2 s. ř. s., ani bez dalšího její nedůvodnost (viz rozsudky NSS ze dne 26. 8. 2009, č. j. 1 Afs 49/2009-109, ze dne 29. 3. 2012, č. j. 5 As 15/2011-116, a ze dne 28. 11. 2014, č. j. 5 As 146/2012-60, dále srov. rozsudek NSS ze dne 31. 1. 2024, č. j. 6 As 8/2023-57).

[16] Nejvyšší správní soud proto přezkoumal zákonnost rozsudku krajského soudu pouze ve vztahu ke zrušovacímu důvodu, jenž se týká odpočtu na podporu VaV. Připomíná, že stěžovatel ve svém rozhodnutí formuloval tři na sobě nezávislé důvody neuznání odpočtu na podporu VaV, z nichž každý samostatně by podle stěžovatele postačoval k neuznání odpočtu v celém rozsahu, jak byl žalobkyní uplatněn.

[17] Žalobkyně v žalobě vznesla žalobní body proti dvěma důvodům neuznání odpočtu na podporu VaV (dosažení cíle projektu před jeho schválením, neprokázání výkonu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků). Proti třetímu

důvodu (nevedení průkazné oddělené evidence nákladů na projekt VaV) žalobkyně v žalobě žádnou námitku neuplatnila. Teprve v replice ze dne 19. 12. 2022, která byla učiněna po uplynutí lhůty pro podání žaloby dle § 72 odst. 1 s. ř. s., namítla, že správci daně předložila oddělenou evidenci nákladů na projekt VaV. Ke konkrétním výhradám stěžovatele ke způsobu vedení evidence a k zahrnutí nezpůsobilých nákladů do ní se žalobkyně nevyjádřila ani v replice.

[18] Nejvyšší správní soud shledal, že krajský soud v rozsudku nevypořádal všechny žalobní body relevantní pro úplné posouzení věci a nepřihlédl komplexně k důvodům, o něž stěžovatel opřel svůj závěr, že žalobkyni nelze uznat odpočet na podporu VaV. Nastala tedy procesní situace, kdy krajský soud na základě žalobního bodu směřujícího proti jednomu důvodu neuznání odpočtu žalobě vyhověl, přičemž stěžovatele instruoval k dalšímu postupu v řízení (bod 61 rozsudku – potřeba obstarat si znalecký posudek k vyhodnocení technických aspektů projektu VaV). Opomněl nicméně vypořádat další žalobní body žalobkyně, které jsou pro posouzení uznatelnosti odpočtu srovnatelně důležité. Nevyjádřil se tedy k námitce napadající závěr stěžovatele, že žalobkyně neprokázala provádění kontroly a hodnocení postupu řešení projektu. Žádné stanovisko nezaujal ani k námitce obsažené v replice, která se týká vedení oddělené evidence nákladů, a to ani z hlediska její včasnosti, ani z hlediska důvodnosti.

[19] Pro neuznání odpočtu na podporu VaV postačí nesplnění byť jedné ze zákonem stanovených formálních podmínek (viz rozsudky NSS ze dne 10. 11. 2022, č. j. 6 Afs 161/2021-57, či ze dne 29. 8. 2024, č. j. 6 Afs 76/2024-42). I když je tedy některý z důvodů, o něž stěžovatel opřel závěr o nesplnění podmínek pro uznání odpočtu na podporu VaV, nesprávný, neznamená to, že by byl chybný i celkový závěr o neuznatelnosti odpočtu. Stačí, pokud alespoň jeden z důvodů, který sám o sobě odůvodňuje neuznání odpočtu jako celku, obstojí. V rámci soudního přezkumu rozhodnutí stěžovatele může tato situace nastat dvojím způsobem. V první řadě obstojí ten z důvodů pro neuznání odpočtu, který žalobce v žalobě nenapadne, a jenž se v důsledku toho nestane předmětem přezkumu ze strany soudu. Dále obstojí důvod, který sice byl napaden žalobním bodem, ovšem nedůvodně. Za situace, kdy alespoň jeden z důvodů, na nichž je založen závěr o neuznání odpočtu na podporu VaV, obstojí ve shora uvedeném smyslu, nemůže krajský soud zrušit rozhodnutí stěžovatele a vrátit mu věc k dalšímu řízení, byť by shledal, že některý z důvodů je nesprávný, či úvahy stěžovatele k němu se vztahující nedostatečné, popř. skutkový stav nedostatečně zjištěný.

[20] V nyní posuzované věci je situace specifická v tom, že rozhodnutí stěžovatele bylo zrušeno ze dvou různých důvodů, přičemž jeden se týká jiného okruhu skutečností, na jejichž základě byla napadeným rozhodnutím doměřena daň (odpočty hmotného majetku). Rozhodnutí stěžovatele muselo být z tohoto důvodu zrušeno a věc se vrátila do fáze odvolacího řízení. V něm může žalobkyně uplatňovat další argumentaci ke všem okruhům skutečností, které vedly k doměření daně, tedy i k uznatelnosti odpočtu na podporu VaV. Toto specifikum ovšem nemění nic na tom, jak měl krajský soud přistoupit k vyhodnocení žalobních bodů směřujících proti neuznání odpočtu na podporu VaV jako celku. Pokud by totiž shledal, že závěr stěžovatele o nesplnění podmínek odpočtu obstojí, nebylo by namístě i přes konstatování nezákonnosti dílčího závěru zavazovat stěžovatele k tomu, aby v dalším

pokračování

řízení cokoliv dalšího činil ve vztahu k odpočtu na podporu VaV. I v této specifické situaci se proto krajský soud musel zabývat tím, zda závěr stěžovatele o neuznatelnosti odpočtu ve svém základu ob stojí. Jestliže tak neučinil, je jeho rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Nejvyšší správní soud nemůže nahrazovat chybějící úvahy krajského soudu o konkrétním vyhodnocení dané procesní situace.

[21] Za této situace se Nejvyšší správní soud nemohl zabývat věcnou argumentací, která se týká unesení důkazního břemeno ohledně provádění kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a vedení oddělené evidence nákladů. Činil by tak jako první, což mu nepřísluší.

[22] Konstatovaná nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu nebrání Nejvyššímu správnímu soudu v tom, aby se zabýval správností závěru krajského soudu, podle něž je třeba k posouzení dosažení cíle projektu před jeho schválením znalecké zkoumání, neboť je třeba vycházet z hodnocení technických otázek.

[23] Pro posouzení této otázky je určující § 34c ZDP, podle jehož odst. 1 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

- a) základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou
  1. obchodní firma nebo název a adresa sídla poplatníka, je-li poplatníkem daně z příjmů právnických osob,
  2. jméno, adresa sídla podnikatele a adresa místa trvalého pobytu poplatníka, je-li poplatníkem daně z příjmů fyzických osob,
  3. daňové identifikační číslo, pokud bylo přiděleno,
- b) dobu řešení projektu, kterou je doba ode dne zahájení do dne ukončení řešení projektu,
- c) **cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení,**
- d) předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu,
- e) jména všech osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi,
- f) způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků,
- g) den a místo schválení projektu,
- h) jméno a podpis odpovědné osoby za projekt výzkumu a vývoje.

[24] Podle odst. 2 tohoto ustanovení **projekt** výzkumu a vývoje **musí být schválen** poplatníkem **před zahájením jeho řešení.**

[25] Stěžovatel důsledně vyšel z vymezení cíle projektu, jak je popsán v předloženém schváleném projektu ze dne 3. 4. 2017. Podle něj je cílem projektu vývoj poloautomatického pracoviště určeného k lepení gimpů pro světlomet. Současný stav ve výrobě umožňuje pouze ruční zakládání těsnění. Proces (technologický postup) je složen z nalepení těsnění, přičemž je používán aktivátor, který je zdraví škodlivý a výbušný. Cílem projektu je návrh a konstrukce zařízení, které bude umožňovat robotické nanášení aktivátoru v separátním odvětraném prostředí. Díky tomu bude při výrobě minimalizováno riziko nebezpečí

plynoucí z technologického postupu. Cíli projektu v jednotlivých bodech jsou: návrh koncepce, návrh konstrukce, analýza rizik, výroba prototypových částí, konstrukce, zkoušení provozu, testování požadavků výroby (bezpečnost, výkon, kvalita výroby, životnost). Projekt měl být realizován od 3. 4. 2017 do 28. 8. 2017.

[26] Nejvyšší správní soud připomíná ustálenou judikaturu, podle níž trvání na požadavcích pro splnění formálních náležitostí projektu VaV představuje jeden z nástrojů proti zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na VaV, a to především s ohledem na jeho atraktivitu pro daňové subjekty spočívající v daňovém zvýhodnění prostřednictvím „druhého“ odpočtu nákladů od základu daně. Formální náležitosti tedy nejsou pouze doplňkem, jehož nesplnění by bylo možné zhojit předložením jiných podkladů. Chybějící náležitosti nelze dodatečně zhojit odkazem na dokumentaci týkající se smluvního vztahu se zákazníkem či na podklady dokumentující vlastní realizaci projektu. Naopak jde o náležitosti, které zákonodárce spojil s nárokem na odpočet. Výhodnost odpočtu odůvodňuje, aby požadavky na splnění podmínek odpočtu byly přísnější (viz např. rozsudky NSS ze dne 18. 2. 2022, č. j. 1 Afs 5/2021-32, a ze dne 24. 8. 2022, č. j. 2 Afs 194/2020-52).

[27] Cíl je třeba zformulovat v projektu VaV 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 (viz rozsudek NSS ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017-53).

[28] Stěžovatel neshledal nedostatky ve způsobu, jímž byl cíl vyjádřen v projektu. Důraz kladl naopak na § 34c odst. 2 ZDP, tedy na podmínku odpočtu, podle které může být řešení projektu zahájeno až po jeho schválení. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 8. 2023, č. j. 10 Afs 12/2021-75, potvrdil, že *„pokud má podnikatel postupovat ekonomicky racionálně a skutečně investovat do reálného výzkumu a vývoje bez záměru (bez plánu/projektu), nemůže zahájit činnost výzkumu a vývoje a následně se v nějaké fázi výzkumu a vývoje (v případě stěžovatelky po získání zakázky) rozhodnout, že vytvoří a schválí projekt výzkumu a vývoje. V souladu s konstantní judikaturou je, že základním předpokladem pro uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj je existence projektu výzkumu a vývoje, který obsahuje všechny zákonem předepsané náležitosti, ještě před zahájením řešení, tedy existence projektu jako dokumentu prospektivního. (...) Pojmovým znakem projektů VaV a jednou z esenciálních podmínek pro uplatnění odpočtu výdajů na VaV je skutečnost, že projekt VaV byl zpracován před zahájením řešení projektu, tj. jedná se o dokument prospektivní. Daňový subjekt (stěžovatelka) tedy musí mít již při započetí dané činnosti postaveno najisto, zda se jedná o řešení projektu VaV, anebo o ‚prostou výrobní činnost‘.“*

[29] Na citovaný rozsudek navázal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 4. 2024, č. j. 3 Afs 62/2022-105. Zaměřil se především na terminologické vyjasnění rozhodných aspektů. Předně uvedl, že pojem *zahájení řešení projektu VaV*, jenž je užit v § 34c odst. 2 ZDP, odpovídá okamžiku schválení písemného vypracování projektu VaV se všemi náležitostmi. Vymezení činností výzkumu a vývoje jakož i dalších aktivit, které s nimi úzce souvisí (jako jsou analytické práce, odhad doby dodání, ceny atp.), koresponduje s pojmem *faktické zahájení prací na řešení projektu*. Je však třeba zároveň odlišit činnosti, které představují *faktické zahájení prací na řešení projektu*, ale nenaplňují

pokračování

věcné podmínky výzkumu a vývoje, tedy neobsahují ocenitelný prvek novosti a není při nich odstraňována technická nejistota, od činností, které již věcné podmínky výzkumu a vývoje naplňují. Do druhé kategorie spadají výzkumně-vývojové činnosti, a to i před schválením projektu. Do prvně uvedené kategorie lze zařadit činnosti, které mohou mít určitý stupeň odbornosti, ale které (dosud) nenaplnují věcné podmínky výzkumu a vývoje. Typicky půjde o předběžné analytické práce, vyjednávání o smlouvě se zákazníkem, odhad doby a ceny dodání atp. Logicky do druhé kategorie nemohou náležet činnosti, kterými si daňový subjekt pouze obstarává informace, jež musí vnést do projektu před jeho schválením. Pokud daňový subjekt před schválením projektu provádí činnosti, které naplňují věcné podmínky výzkumu a vývoje, pak těmito činnostmi vylučuje prvek prospektivnosti projektů. Dále Nejvyšší správní soud zdůraznil, že posuzování otázky, zda činnost prováděná před zahájením řešení projektu naplňuje pojem faktické zahájení prací na řešení projektu v rozsahu zařaditelném do výše zmíněné druhé kategorie, nepředstavuje právní hodnocení náležitostí projektu VaV, nýbrž hodnocení skutkové otázky odborného charakteru. Jsou-li k jejímu posouzení předloženy „důkazní prostředky technické povahy“, je třeba k jejich zhodnocení opatřit posudek znalce, neboť správce daně zpravidla nemá dostatečné odborné znalosti k posouzení přítomnosti prvku novosti a odstraňování technické nejistoty. Nejvyšší správní soud dodal, že výroba a vývoj plastových a pryžových výrobků a montáže komplikovaných celků pro automobilový průmysl představují evidentně odborný předmět činnosti daňového subjektu, který je natolik technický a specifický, že nelze rozumně očekávat dostatečnou erudici správce daně k posouzení odborných otázek.

[30] Stěžovatel v napadeném rozhodnutí zhodnotil provedené důkazy a uvedl, že žalobkyně již v březnu 2016 začala na základě smlouvy uzavřené s VLS vyvíjet zařízení umožňující robotické (automatizované) lepení gimpu na pouzdro světlometu. Dne 12. 1. 2017 žalobkyně předala zařízení společnosti VLS. Vlastnosti tohoto zařízení zcela odpovídají tomu, jak je vymezen cíl projektu VaV. Zařízení bylo u společnosti VLS zapojeno do výrobního procesu, ovšem na základě reklamací jejích odběratelů byly zjištěny nedostatky v jeho činnosti. Jelikož však žalobkyně dodala zařízení odpovídající sjednané smlouvě, nebyly u ní uplatněny nároky z odpovědnosti za vady, nýbrž uzavřena smlouva na úpravu zařízení. V tomto okamžiku žalobkyně zpracovala a schválila projekt VaV. V popisu stávajícího stavu přitom nepostihla, že v průběhu předchozí fáze vývoje zařízení byly prohloubeny poznatky o řešeném problému a rozšířen stávající stav poznání v dané oblasti. Následně bylo zkonstruováno nové zařízení.

[31] Žalobkyně v průběhu řízení navrhovala provést důkaz znaleckým posudkem k prokázání jejího tvrzení, že v pořadí druhé zařízení vyrobené pro společnost VLS v roce 2017 vykazuje oproti v pořadí prvnímu zařízení vyrobenému v roce 2016 takové odlišnosti, že je v jeho případě naplněn prvek novosti a odstraňování technické nejistoty. Předmětem znaleckého zkoumání tak mělo být v pořadí druhé zařízení vyvinuté v roce 2017. Stěžovatel nicméně v napadeném rozhodnutí vůbec neposuzoval, zda toto druhé zařízení splňuje věcné podmínky pro přiznání odpočtu na podporu VaV, tedy zda činnost žalobkyně prováděnou v roce 2017 lze považovat za výzkum a vývoj (požadavek novosti a odstraňování technické nejistoty).

[32] Jestliže krajský soud přisvědčil argumentaci žalobkyně a shledal, že bylo potřebné znalecky zkoumat technické rozdíly obou vyrobených zařízení a hodnotit přítomnost prvku novosti a odstraňování technické nejistoty, není jeho závěr správný (tedy v situaci, kdy stěžovatel nezaložil své rozhodnutí na tom, že projekt VaV nesplňuje věcné podmínky výzkumu a vývoje).

[33] Rozhodnutí stěžovatele je založeno na tom, že s pracemi na cíli projektu vymezeném v dokumentu schváleném žalobkyní dne 3. 4. 2017 bylo započato již v roce 2016, a dokonce bylo v tomto roce tohoto cíle i dosaženo (první zařízení bylo předáno společnosti VLS dne 12. 1. 2017). V této argumentační linii tak jde o to, zda činnost žalobkyně vyvíjenou v roce 2016 lze podřadit pod cíl projektu VaV ze dne 3. 4. 2017 a zda tato činnost prováděná před schválením projektu VaV vykazovala znaky výzkumu a vývoje (prvek novosti a odstraňování technické nejistoty). V tomto ohledu by tedy podle závěrů výše citované judikatury mohlo být namíste přistoupit ke znaleckému zkoumání v pořadí prvního zařízení vyrobeného v roce 2016 a povahy činnosti, která jeho výrobě předcházela, tedy zda naplňovala věcné znaky výzkumu a vývoje, a překročila tak fázi přípravných prací.

[34] Skutečnost, že v pořadí první zařízení vyvinuté a vyrobené v roce 2016 lze z hlediska jeho charakteristik podřadit pod cíl projektu schválený dne 3. 4. 2017, byla v daňovém řízení spolehlivě prokázána. Již první zařízení splňovalo požadavek robotického nanášení aktivátoru v separátním odvětraném prostředí. V tomto směru byla přínosná zejména místní šetření u společnosti VLS, stejně jako výsledky jejích zaměstnanců a ostatně také písemná dokumentace k této zakázce. Žalobkyně poukazuje na to, že stěžovatel nerefletoval všechny cíle vymezené v projektu VaV, omezil se pouze na hodnocení anotace cílů. Tato argumentace žalobkyně je zavádějící, neboť vyvolává dojem, že projekt VaV je podrobný a vnitřně strukturovaný. Ve skutečnosti je projekt velmi jednoduchým dokumentem, jenž neobsahuje žádnou část, kterou by bylo možné považovat za anotaci. V jeho části označené jako „*cíle projektu v jednotlivých bodech*“ jsou vyjmenovány pouze jednotlivé fáze vývoje (návrh koncepce, návrh konstrukce, analýza rizik, výroba prototypových částí, konstrukce, zkoušení provozu, testování požadavků výroby), a to bez jakékoliv bližší specifikace, ať již konkrétní fáze, nebo volby metod či přístupů. To se týká i výčtu na druhé straně projektu VaV v části označené „*způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků*“. Jediná konkrétnější informace se týká toho, že bude navržena konstrukce pohyblivých částí stroje, pracovní komory, pneumatické části a rámu stroje, z čehož lze dovodit předpokládané základní části zařízení. Tyto základní části zařízení mají však obě vyrobená zařízení společná (liší se v prvcích, které jsou na detailnější úrovni popisu zařízení, než jaký byl vyjmenován v projektu VaV).

[35] Stejně tak není pochyb, že vývoj a výroba v pořadí druhého zařízení je pokračováním úkolu (díla) zadaného žalobkyni společností VLS v roce 2016. Navazuje tedy na výsledky „první fáze“, která proběhla v roce 2016, přičemž účelem „druhé fáze“ uskutečněné v roce 2017 bylo změnit řešení tak, aby byly odstraněny nedostatky prvního zařízení a zařízení mohlo být bez problému zapojeno do výrobní linky u VLS. Je to přitom sama žalobkyně, kdo formuloval cíle projektu VaV a vymezil úroveň stávajících poznatků. Přistoupila k tomu velmi obecně, v důsledku čehož lze pod cíl projektu zařadit i v pořadí prvního zařízení. Jakkoliv tedy stěžovatel neshledal formální nedostatky ve vymezení cíle v projektu VaV,

pokračování

musí žalobkyně nést důsledky toho, pokud cíl v kontextu své vlastní předchozí činnosti nevymezila dostatečně precizně. Cíl projektu nelze *ex post* upravovat v návaznosti na vyjádření žalobkyně a podklady popisující specifické konstrukční řešení v pořadí druhého zařízení. Ze skutečnosti, že první vyrobené zařízení nebylo zcela vhodné pro využití ve výrobní lince VLS, nelze dovozovat, že by tím byly vývojové práce ukončeny a zahájen zcela nový vývoj. Tomu ostatně nenasvědčuje ani znalecký posudek předložený žalobkyní, jenž identifikuje řadu shodných prvků obsažených v prvním i druhém zařízení.

[36] Požadavek krajského soudu na zpracování znaleckého posudku by tak mohl být důvodný pouze tehdy, jestliže by jeho předmětem byla otázka, zda činnost žalobkyně prováděná v roce 2016 naplnila věcné podmínky výzkumu a vývoje. Z citované judikatury vyplývá, že pro závěr stěžovatele, jenž byl jedním z důvodů neuznání odpočtu na podporu VaV, je podstatné zjistit, zda práce prováděné před schválením projektu VaV mají charakter výzkumných a vývojových prací, s nimiž je spojen prvek novosti a odstraňování technické nejistoty (tedy nikoliv přípravných organizačních či administrativních prací). Pokud by tomu tak bylo, byly práce na řešení projektu fakticky zahájeny před schválením projektu VaV, jenž by tak nesplňoval požadavek prospektivnosti. Pouze v tomto ohledu tak mohl krajský soud zvažovat, zda bylo nezbytné vyžádat zpracování znaleckého posudku a zda není pro zodpovězení těchto otázek dostatečný znalecký posudek předložený žalobkyní v daňovém řízení, jenž identifikuje prvek novosti a odstraňování technické nejistoty i ve vztahu k v pořadí prvnímu zařízení vyrobenému v roce 2016. Tyto úvahy ovšem krajský soud neučinil, čímž zatížil svůj rozsudek nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů.

[37] Závěrem Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že krajský soud zatížil řízení vadou, neboť rozsudek ze dne 11. 5. 2023 vyhlásil bez jednání zveřejněním tzv. zkráceného znění rozsudku na úřední desce dne 12. 5. 2023. Zkrácené znění rozsudku neobsahuje žádné odůvodnění. Celý rozsudek byl písemně vyhotoven až dne 29. 6. 2023, kdy byl učiněn pokyn k jeho doručení účastníkům. Takový způsob vyhlášení rozsudku je ovšem v rozporu s čl. 96 odst. 2 Ústavy České republiky (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 6. 2019, sp. zn. Pl. ÚS 38/18). Závěry Ústavního soudu uvedené v tomto nálezu se vztahují na vyhlášení rozsudků soudů všech stupňů projednávajících věci správního soudnictví (viz rozsudek NSS ze dne 21. 10. 2019, č. j. 3 Azs 201/2018-35). Zmíněná vada řízení před krajským soudem nicméně neměla vliv na zákonnost jeho rozsudku, a proto nepředstavuje důvod pro jeho zrušení (viz rozsudky NSS ze dne 25. 9. 2020, č. j. 10 Azs 194/2020-43, ze dne 18. 12. 2020, č. j. 5 Ads 83/2020-23, a ze dne 9. 5. 2022, č. j. 3 Azs 227/2020-38). V dalším řízení bude nicméně krajský soud postupovat v souladu s nálezem sp. zn. Pl. ÚS 38/18 a vyhlásí rozsudek veřejně.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[38] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené zrušil rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení se proto bude krajský soud zabývat tím, zda obстоjí závěr stěžovatele, podle nějž žalobkyně nesplnila podmínky pro uznání odpočtu na podporu VaV. Učiní tak v kontextu všech

důvodů, o něž stěžovatel ve svém rozhodnutí opřel tento závěr, a řádně a včas uplatněných žalobních bodů. V případě, že shledá důvod zabývat se žalobním bodem týkajícím se neuznání odpočtu z důvodu faktického zahájení prací na řešení projektu před schválením projektu VaV, posoudí, zda je nezbytné zpracovat nový znalecký posudek k zhodnocení charakteru prací provedených v roce 2016, tedy zda je lze považovat za výzkumné a vývojové práce na řešení projektu. Svůj další rozsudek vyhlásí krajský soud veřejně v souladu s nálezem sp. zn. Pl. ÚS 38/18.

[39] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

**P o u č e n í:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. listopadu 2024

Mgr. Tomáš Kocourek, Ph.D.  
předseda senátu