



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **TollNet a.s.**, se sídlem Holušická 2221/3, Praha, zast. Mgr. Markem Vojáčkem, advokátem se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 1. 2024, č. j. 8 Af 27/2022-92,

t a k t o:

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í:

1. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku, kterým Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) zamítl její žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2022, č. j. 39487/22/5200-11433-706599. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl stěžovatelčino odvolání a potvrdil dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“):

- ze dne 1. 6. 2021, č. j. 92079/21/4200-11771-110375, kterým byla stěžovatelce doměřena daň za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 vyšší o částku 7 781 260 Kč a současně byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 1 556 252 Kč,
- ze dne 1. 6. 2021, č. j. 92092/21/4200-11771-110375, kterým byla stěžovatelce doměřena daň za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 vyšší o částku 8 690 980 Kč a současně byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 1 738 196 Kč,
- ze dne 1. 6. 2021, č. j. 92106/21/4200-11771-110375, kterým byla stěžovatelce doměřena daň za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017 vyšší o částku 7 888 420 Kč a současně byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 1 577 684 Kč.

[2] Stěžovatelka uplatnila jako nárok na odpočet na podporu výzkumu a vývoje za zdaňovací období let 2015, 2016 a 2017 náklady na dva projekty, a to projekt Billien 7 – informační systém pro dodávky veřejných služeb (dále jen „Billien 7“) schválený dne 8. 9. 2014 s určenou dobou řešení od 12. 11. 2014 do 31. 12. 2017 a projekt Implementace funkcí pro Evropskou službu elektronického mýtného (EETS) do Billien release 5 (dále jen „Billien 5 EETS“) schválený dne 31. 1. 2017 s určenou dobou řešení od 1. 2. 2017 do 31. 12. 2018. Náklady na řešení projektu Billien 7 podle stěžovatelky činily za zdaňovací období roku 2015 částku 40 954 790 Kč, za zdaňovací období roku 2016 částku 45 741 421 Kč a za zdaňovací období roku 2017 částku 38 487 641 Kč. Náklady na řešení projektu Billien 5 EETS činily za zdaňovací období roku 2017 částku 3 030 759 Kč. Cílem projektu Billien 7 bylo vytvoření informačního systému pro podporu provozu obchodních činností společností obchodujících v oblasti energetiky; cílem projektu Billien 5 EETS pak bylo do již existujícího informačního systému pro kontrolu plnění mýtné povinnosti implementovat nové funkce tak, aby byl informační systém – zjednodušeně řečeno – použitelný na evropské úrovni.

[3] Správce daně nárok na odpočet neuznal, neboť stěžovatelka nesplnila formální podmínky pro jeho vznik. Stěžovatelka totiž neprokázala, že uvedla veškeré odborné zaměstnance zajišťující řešení projektu ve smyslu § 34c odst. 1 písm. e) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), že byl projekt výzkumu a vývoje vypracován před zahájením řešení projektu (tedy nebyl prospektivní, jak požaduje § 34c odst. 2 zákona o daních z příjmů) a že výdaje na výzkum a vývoj stěžovatelka vynaložila na činnosti uvedené v § 34b odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[4] Žalovaný se v žalobou napadeném rozhodnutí s důvody pro doměření daně ztotožnil. Dále se vyjádřil k „*poněkud upozaděné, avšak podstatné náležitosti*“, a to k cílům projektů. Podle žalovaného byly cíle projektů stanoveny velmi stručně a nebyly v nich dostatečně specifikovány prvky řešení technické nejistoty ani ocenitelný prvek novosti. Podle žalovaného tedy obstály veškeré důvody pro odepření odpočtu uvedené ve zprávě o daňové kontrole; navíc obstát nemohly ani s ohledem na nedostatečné stanovení cílů projektů, tj. pro nesplnění formální náležitosti projektů ve smyslu § 34c odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů.

2. Rozsudek městského soudu

[5] Proti rozhodnutí žalovaného brojila stěžovatelka žalobou u městského soudu, který ji podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

pokračování

[6] Podle městského soudu z § 34c odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů jasně vyplývá, že musí daňový subjekt v projektu uvést všechny osoby, které se na projektu podílejí. V projektu Billien 7 však bylo uvedeno pouze 10 zaměstnanců, ačkoliv na něm v průběhu roku 2015 pracovalo 46 pracovníků. Hodlala-li stěžovatelka uplatnit nárok na odpočet, měla si dát práci s projektem a veškeré změny pečlivě zaznamenat a následně náležitě doložit výkazy, což neučinila. Pokud stěžovatelka na konci projektu uvedla jiné osoby, než jaké byly uvedeny na jeho počátku, bylo na ní, aby vysvětlila, které osoby nezajišťovaly odborné řešení projektu (administrativa, výroba atp.) a které osoby byly nově uvedeny z důvodu personálních změn nebo z jiných důvodů vzešlých z povahy projektu. To však stěžovatelka neučinila ani v daňovém řízení, ani v žalobě. Městský soud zdůraznil, že daňovému subjektu musí být již v době schvalování projektu jasné, zda je schopen svému cíli dosáhnout po odborné stránce. Pokud v průběhu projektu nastala potřeba jednu konkrétní otázku vyřešit odborníkem z jiného oboru, než bylo předpokládáno, lze tuto změnu jednoduše odůvodnit a prokázat.

[7] Výkazy práce navíc podle městského soudu vykazovaly celou řadu nedostatků (například jako řešitelé byly uvedeny osoby, které tou dobou nebyly stěžovatelkou zaměstnány, konkrétní zaměstnanec nebyl uveden ve čtvrtletních zprávách o projektu, ačkoliv náklady na jeho mzdu stěžovatelka uplatňovala apod.); z důvodu množství a povahy těchto nedostatků je v podstatě vyloučeno, aby se jednalo o pouhá administrativní nedopatření. Čtvrtletní výkazy a průběžné zprávy o průběhu projektu tedy byly vyhotoveny zcela nepřesně, a mají proto malou vypovídací hodnotu.

[8] Městský soud konstatoval, že neuvedení všech řešitelů svědčí o nesplnění formálních náležitostí projektu. Již jen proto tedy nebylo možné nárok na odpočet přiznat. Žalovaný však dospěl k závěru, že nebyla naplněna ani podmínka materiální, a to v návaznosti na výkazy a jejich neprůkaznost. I s tímto závěrem se městský soud ztotožnil.

[9] Městský soud se dále zabýval názorem žalovaného, že stěžovatelka v projektech nedostatečně specifikovala cíle výzkumu a vývoje. Podle městského soudu takový závěr nemohl být pro stěžovatelku překvapivý, neboť byl obsažen již ve zprávě o daňové kontrole. Na tom ničeho nemůže změnit skutečnost, že tomu stěžovatelka v odvolání nepřikládala závažnost a soustředila se na ostatní otázky. I ve zprávě o daňové kontrole ostatně správce daně uvedl, že nedostatečné vytyčení cílů vedlo k závěru o neprokázání, že odečtené náklady byly průkazně vynaloženy. Argumentaci stěžovatelky, že žalovaný změnil v její neprospěch rozhodné právní posouzení, aniž by ji se svým právním názorem předem seznámil, tedy městský soud nepřisvědčil.

[10] Stěžovatelka podle městského soudu cíle svých projektů nedefinovala dostatečně, neboť vůbec neuvedla, jaká technická nejistota má být vyjasněna a v čem bude spočívat ocenitelný prvek novosti. Z projektů je patrné, že stěžovatelka hodlala vyvinout další produkty v oblasti IT na základě již vyvinutého produktu. Neuvedla však metody a postupy, které hodlala prozkoumat a rozvinout ani jaké významné změny programového vybavení hodlá vyvinout. Městský soud souhlasil se stěžovatelkou, že z vymezených cílů je patrné, čeho chtěla dosáhnout. Ne každý nový produkt v oblasti IT však musí nutně znamenat výsledek výzkumu a vývoje. Může jít o pouhé přizpůsobení stávajícího produktu pro nový segment za použití stávajících postupů. Pokud cíle nebyly dostatečně stanoveny, žalovaný se

nemusel zabývat otázkou, zda byly naplněny a zda jsou dostatečně odlišné od předchozích dotovaných projektů. Stěžovatelka nemůže žádat po správci daně, aby ustanovil znalce na posouzení, nakolik dostala svým výzkumným a vývojovým cílům, když žádné nestanovila. Nemohla se spoléhat na to, že odborník v její oblasti dospěje po skončení projektů k závěru, že při vývoji produktu zcela jistě nějaké technické nejistoty překonala a přinesla ocenitelný prvek novosti, aniž by však na vědu a výzkum vynaložila zvláštní náklady. Stěžovatelka v podstatě požaduje, aby znalec vykonal její odbornou činnost spočívající ve vypracování projektu podle požadavků zákona namísto ní.

[11] Dalším důvodem pro neuznání nároku na odpočet bylo, že projekty stěžovatelky nebyly prospektivní, tj. nebyly vypracovány před zahájením řešení projektu. Výroční zpráva stěžovatelky za rok 2014 vůbec nezmiňuje její záměr realizovat výzkum a vývoj (konkrétně v tomto roce podle projektu zahájený projekt Billien 7), ačkoliv to je zákonná povinnost stěžovatelky. Dotačně podpořený projekt, který měl stejné cíle jako projekt Billien 5 EETS, byl rovněž zahájen před vyhlášením tohoto projektu. Stěžovatelka nevyvrátila pochybnost, že v době schválení projektů nevyvíjela stejnou činnost již v rámci dotačních projektů.

3. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika stěžovatelky

[12] Proti rozsudku podala stěžovatelka kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., a navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek, jakož i rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[13] Podle stěžovatelky je napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Pokud jde o nedostatečnost cílů vymezených projekty, městský soud ve svém rozhodnutí zcela přehlíží strukturu zprávy o daňové kontrole, z níž je patrné, že správce daně nepovažoval nedostatek vymezení cíle za důvod neuznání nároku na odpočet. Vzhledem k tomu, že žalovaný oproti zprávě o daňové kontrole rozšířil důvody pro neuznání nároku na odpočet o nedostatek ve specifikaci cílů stěžovatelčiných projektů, aniž by s tímto novým posouzením stěžovatelku předem seznámil a dal ji možnost se k němu vyjádřit, porušil § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), čímž zatížil řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Podle uvedeného ustanovení je dle judikatury Nejvyššího správního soudu nutno postupovat i tehdy, pokud změna právního názoru odvolacího orgánu oproti názoru prvostupňového orgánu nevedla ke změně výsledku řízení (rozsudek ze dne 21. 10. 2022, č. j. 4 Afs 200/2020-61).

[14] Městský soud navíc uznal, že z vymezení cílů je patrné, čeho hodlala stěžovatelka dosáhnout; v takovém případě již je podmínku § 34c odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů třeba považovat za naplněnou. Věcnou podstatu projektů nelze brát za součást formálního hodnocení náležitostí projektu výzkumu a vývoje. Městský soud konstatováním, že stěžovatelka nedostatečně definovala cíle (věcnou náplň projektů), popřel důvody, na jejichž základě sám odmítl žalobní námitky směřující proti tvrzení žalovaného, že dokumenty projektů nebyly zpracovány a schváleny před zahájením jejich řešení. Pokud bylo vymezení věcné roviny projektů příliš neurčité, logicky by nemohlo být provedeno srovnání obsahu a cílů posuzovaných projektů s dřívějšími projekty.

pokračování

[15] Nepřezkoumatelnost rozsudku stěžovatelka dále spatřovala v tom, že městský soud nevypořádal žalobní body reagující na argumenty žalovaného, kvůli nimž nebyly stěžovatelčiny projekty považovány za prospektivní. Na rozdíl od orgánů daňové správy městský soud dospěl k závěru, že absence prospektivnosti vyplývá ze skutečnosti, že se cíle projektů Billien 7 a Billien 5 EETS shodovaly s cíli dříve zahájených projektů. Tento závěr je však protichůdný s názorem městského soudu, že cíle projektů nebyly dostatečně specifikovány. Navíc, chtěl-li žalovaný tvrdit, že nyní posuzované projekty pokračují v dříve zahájených projektech, měla být tato otázka předmětem dokazování; takové dokazování vůbec prováděno nebylo, naopak správce daně i žalovaný opakovaně konstatovali, že se věcnou stránkou projektů nezabývali.

[16] Nepřezkoumatelné je rovněž odůvodnění napadeného rozsudku stran nutnosti uvést v projektu veškeré osoby, které se na řešení projektu mají podílet. Podle městského soudu je § 34c odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů formulován jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně a nemůže dojít k výkladovým nejasnostem a musí být podle něj v projektu uvedeny naprosto všechny osoby, které se na projektu budou podílet po odborné stránce. Zcela však pominul, že podstatou žalobního bodu byl protichůdný výklad zastávaný stěžovatelkou. Městský soud neuvedl žádnou věcnou argumentaci, z níž by logicky vyplynulo, proč je výklad stěžovatelky nesprávný.

[17] Daňové orgány i městský soud pochybily i tím, že libovolně zaměňovaly formální a materiální podmínky pro uznání nároku na odpočet. Otázku, zda cíle projektů formálně vymezené v dokumentaci projektů skutečně věcně odpovídají činností výzkumu a vývoje, není možné zodpovědět bez provedení věcného posouzení včetně odborného znaleckého vyhodnocení cíle a výsledku projektů. Daňové orgány i městský soud však tuto otázku posoudily výhradně na základě slovního popisu projektů.

[18] Názor městského soudu, že projekty nebyly prospektivní, je podle stěžovatelky nesprávný. Je založen na předpokladu, že projekty Billien 5 EETS a Billien 7 byly zahájeny v době, kdy již probíhaly obsahově obdobné dotované projekty. Vzájemnou shodu projektů však městský soud posuzoval výhradně na základě formálního slovního popisu dotčených projektů v příslušné dokumentaci, aniž by bylo provedeno relevantní dokazování ohledně věcné náplně těchto projektů včetně znaleckého posouzení zaměřeného na obsah, zaměření a cíle těchto projektů. Stěžovatelka přitom v řízení před orgány daňové správy marně navrhovala provedení důkazů zdrojovými kódy.

[19] Stěžovatelka nesouhlasí ani se závěrem městského soudu, že podle § 34e odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů musejí být v projektu uvedeny všechny osoby, které projekt fakticky realizují. Podle stěžovatelky je třeba uvést pouze osoby, které řešení projektu odborně zajišťují, což je užší okruh osob než těch, které jej po odborné stránce realizují. Uvést je nutno jen odborné garanty, kteří zajišťují úspěšnou realizaci projektu, nikoliv veškeré zaměstnance, kteří projekt fakticky řeší. Složení realizačního týmu je plně na uvážení stěžovatelky a žádný právní předpis neupravuje závazný postup pro případ, kdy po schválení dokumentu projektu dojde ke změně složení osob odpovědných za odborné zajištění řešení projektu. Městský soud sice možnost dodatečného zapojení dalších osob do projektu výzkumu a vývoje obecně nevylučuje, avšak v případě stěžovatelky shledal nedostatek ve formálních náležitostech projektů z důvodu, že v dokumentu projektů nebyla

uvedena většina osob, které se podílely na realizaci. Ze zákona o daních z příjmů ovšem neplyne povinnost mezi osoby odborně zajišťující řešení projektu preventivně uvést veškeré odborné zaměstnance. V důsledku nesprávného posouzení této otázky se městský soud ani nezabýval žalobními body týkajícími se údajného neprokázání, že uplatněné osobní náklady splňují podmínky pro zahrnutí do odpočtu uvedené v § 34b zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka však správci daně předložila průběžnou evidenci složení řešitelského týmu a výkazy práce, ze kterých je zřejmé, kdo a kdy na projektech pracoval.

[20] Podle stěžovatelky byly cíle projektů specifikovány dostatečně. Ustanovení § 34c odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů stanoví pouze, že dokument projektu výzkumu a vývoje musí obsahovat cíle, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení. Těmto požadavkům stěžovatelka dostala. Domníval-li se správce daně, že cílem a výsledkem projektu Billien 7 ve skutečnosti neměl být nový software, ale výsledek nespádající do oblasti výzkumu a vývoje, byl povinen důvody této pochybnosti prokázat, jak mu ukládá § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Cílem dotačně podpořeného projektu s názvem „Rozvoj produktů rodiny Billien“ bylo vyvinout programové vybavení pro řídicí jednotku pevného kontrolního místa a mj. získat kompetenci pro vybavování pevných kontrolních míst systémů pro elektronický výběr mytného. Projekt tedy byl zaměřen na vývoj v oblasti elektronického výběru myta; naopak se projekt vůbec nezmiňoval o vývoji informačního systému pro podporu provozu a obchodních činností společností podnikajících v oblasti dodávek veřejných služeb (energetických komodit) jako nyní posuzovaný projekt Billien 7. Cílem projektu Billien 5 EETS pak byla implementace modulu EETS do již existujícího projektu Billien 5. Díky tomuto modulu mělo být možné zpřístupnit službu informačního systému Billien 5 sloužící k výběru mytného pro všechny subjekty na celoevropské úrovni. Stěžovatelka zdůraznila, že posouzení, zda předmět projektu výzkumu a vývoje využívající již známé technologie spadá do oblasti výzkumu a vývoje (tedy obsahuje ocenitelný prvek novosti či odstraňuje výzkumnou či technickou nejistotu) má být předmětem dokazování. Daňové orgány však žádné dokazování v tomto ohledu nevedly a samy se fakticky zabývaly materiální stránkou projektů, když pouze z jejich popisu dovozovaly, že stěžovatelka realizovala standardní vývoj softwaru. Souvislost nyní posuzovaných projektů s dřívějšími projekty je pouze spekulativní a je založena jen na srovnání textů projektů bez dostatečného vyhodnocení technické stránky daných projektů.

[21] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. Podle žalovaného je napadený rozsudek přezkoumatelný, neboť je srozumitelný a odůvodněný a neobsahuje žádné vzájemně neslučitelné argumenty, jak uvádí stěžovatelka. Cíle projektů výzkumu a vývoje nebyly dostatečně specifikovány, neboť z projektů vůbec nevyplýval stávající stav poznání v dané oblasti ani související cíl pro konkrétní vývojovou činnost s uvedením potřeby změnit stávající stav na nové navrhované řešení. Cíle výzkumu stěžovatelka vyložila natolik neurčitě, že by ani znalec bez dalších podkladů nemohl popsat, v čem vlastně měla činnost spočívat. Stěžovatelka, aniž by k tomu měla jakýkoliv rozumný důvod, neuvedla v projektech výzkumu a vývoje ani všechny osoby, u nichž byly uplatněny jako daňově účinné osobní náklady. V případě projektu Billien 7 se mělo na řešení podílet 46 osob, ale pouze 10 jich je uvedeno na projektu výzkumu a vývoje. Ani u jednotlivých řešitelů nelze zjistit, na kterém z konkrétních projektů řešitelé pracovali. Daňové orgány identifikovaly několik skutečností, na jejichž základě měly pochybnosti o prospektivnosti stěžovatelčiných projektů. Tyto pochybnosti stěžovatelka nevyvrátila, neunesla tedy své důkazní břemeno a odpočet jí není možno přiznat.

pokračování

[22] V replice stěžovatelka vytkla městskému soudu zejména, že se dostatečně nezabýval údajnými nedostatky v evidenci osobních nákladů jejích zaměstnanců, což je dalším důvodem, pro který je napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Ve zbytku stěžovatelka setrvala na argumentaci uvedené v kasační stížnosti.

4. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[23] Nejvyšší správní soud (NSS) nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku krajského, resp. městského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatelka byla účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí městského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté NSS přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil přitom, zda rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[24] Kasační stížnost není důvodná.

4.1. *K (ne)přezkoumatelnosti napadeného rozsudku*

[25] Pokud jde o tvrzenou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, Nejvyšší správní soud uvádí, že se otázkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí ve své judikatuře již mnohokrát zabýval. Nepřezkoumatelnost může být způsobena buďto nedostatkem důvodů, o které je rozhodnutí opřeno, anebo nesrozumitelností. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů především, pokud je zcela opomenuta některá z námitek účastníka řízení (srov. např. rozsudky NSS ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74, č. 116/2004 Sb. NSS). Za nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost lze považovat zejména ta rozhodnutí, z nichž nelze seznat, o jaké věci či jak bylo rozhodováno, jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS).

[26] Rozsudek městského soudu vadou nepřezkoumatelnosti netrpí, jedná se o odůvodněné a srozumitelné rozhodnutí. Je z něj patrné, proč městský soud nepovažoval žalobní body za důvodné, o čemž ostatně svědčí i poměrně rozsáhlá polemika stěžovatelky se závěry městského soudu, která by byla z povahy věci vyloučena, kdyby rozsudek městského soudu relevantní argumentaci neobsahoval. Rozsudek městského soudu ani neobsahuje natolik závažné vnitřní rozpory, aby jej z tohoto důvodu bylo možno považovat za nepřezkoumatelný ať už pro nesrozumitelnost či nedostatek (resp. protichůdnost) důvodů rozhodnutí – k tomu podrobněji viz dále. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy v daném případě nebyl naplněn.

4.2. *K prospektivnosti projektů výzkumu a vývoje*

[27] Věcně stěžovatelka zpochybňuje především správnost závěrů o nenaplnění formálních požadavků kladených na projekt výzkumu a vývoje. Tyto formální požadavky

upravuje zejména § 34c odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle něhož se projektem výzkumu a vývoje „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, popřípadě jména, a příjmení, adresa místa podnikání 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) jméno, popřípadě jména, a příjmení 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, popřípadě jména, příjmení a podpis odpovědné osoby za projekt výzkumu a vývoje“.

[28] Dalším významným požadavkem kladeným na projekt výzkumu a vývoje je jeho prospektivnost. Jak totiž stanoví odst. 2 citovaného ustanovení: „Projekt výzkumu a vývoje musí být schválen poplatníkem před zahájením jeho řešení.“

[29] Odčitatelná položka (odpočet) na podporu výzkumu a vývoje představuje nepřímou podporu výzkumu a vývoje. Náklady vynaložené na realizaci výzkumu a vývoje mohou být *de facto* uplatněny dvakrát, jednou jako daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a podruhé právě podle § 34 odst. 4 téhož zákona (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56, viz také rozsudek ze dne 10. 12. 2019, č. j. 1 Afs 429/2018-41, č. 3977/2020 Sb. NSS). Právě s ohledem na tuto „poutavost“ stanoví zákon o daních z příjmů řadu formálních a materiálních podmínek, jejichž splnění je nutné k odpočtu nákladů od základu daně vyžadovat.

[30] Prvotní klíčovou podmínkou je vypracování a předložení formalizovaného projektu výzkumu a vývoje, který slouží jako základní a ucelený dokument, jímž daňový subjekt v budoucnu správci daně prokáže nárok na uplatnění odpočtu nákladů na výzkum a vývoj. Konkrétní povinné náležitosti projektu výzkumu a vývoje stanoví zákon o daních z příjmů (viz výše). Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017-53, zákonné vymezení toho, co konkrétně má projekt výzkumu a vývoje obsahovat, nelze jednoduše přejít a prověřením, zda projekty výzkumu a vývoje daňového subjektu dostály zákonným požadavkům na obsah, označit za přepjatý formalismus. Formalizovaný projekt je jedním z nástrojů zabránění zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj. Formální náležitosti nejsou pouhým doplňkem, jehož nesplnění by bylo možné zhojit předložením jiných dokladů (viz také rozsudek NSS ze dne 18. 2. 2022, č. j. 1 Afs 5/2021-32). Písemný projekt výzkumu a vývoje není dokumentem samoučelným (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 10. 2021,

pokračování

č. j. 1 Afs 163/2021-52), atraktivita tohoto odpočtu odůvodňuje to, aby požadavky na splnění podmínek takového odpočtu byly přísnější.

[31] Také v rozsudku ze dne 22. 7. 2022, č. j. 8 Afs 169/2020-56, Nejvyšší správní soud posuzoval oprávněnost uplatněného odpočtu na výzkum a vývoj. K samotnému odpočtu uvedl následující: *„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.“* Nejvyšší správní soud proto zdůrazňuje, že již jen nesplnění jediné formální náležitosti projektu má za následek, že nárok na odpočet nelze uznat (viz výše uvedený rozsudek NSS č. j. 6 Afs 60/2014-56 anebo rozsudky NSS ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016-20, a ze dne 21. 7. 2022, č. j. 8 Afs 170/2020-49, č. 4379/2022 Sb. NSS). V případě nesplnění formálních požadavků tedy už ani není nutno se zabývat splněním věcných podmínek, které zákon stanoví pro vznik nároku na odpočet. Chybějící formální náležitosti v předložených projektech nelze dodatečně zhojit odkazem na další dokumentaci či podklady dokumentující vlastní realizaci jednotlivých projektů (viz blíže rozsudky NSS ze dne 9. 9. 2021, č. j. 7 Afs 411/2019-54, a ze dne 10. 11. 2022, č. j. 6 Afs 161/2021-57).

[32] Orgány daňové správy v první řadě zpochybnily, že byly projekty výzkumu a vývoje Billien 7 a Billien 5 EETS prospektivní. Pochybnosti, že byl projekt Billien 7 vypracován před zahájením jeho řešení, spatřovaly správní orgány v tom, že stěžovatelka vypracovala projekt výzkumu a vývoje na šabloně společnosti Ayming Česká republika s.r.o., ačkoliv s touto společností uzavřela smlouvu o poskytování služeb teprve k 20. 7. 2015, přičemž projekt byl údajně schválen již 8. 9. 2014; zpřístupnění šablony ani komunikaci s uvedenou společností před tvrzeným datem schválení projektu stěžovatelka neprokázala. Dále, ačkoliv mělo být řešení projektu zahájeno dne 12. 11. 2014, ve výroční zprávě stěžovatelky za rok 2014 stěžovatelka aktivitu ve výzkumu a vývoji neuvedla, přestože je takovou informaci do výroční zprávy povinna uvést podle § 21 odst. 2 písm. c) zákona č. 562/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném do 31. 12. 2014. Konečně orgány daňové správy upozornily, že stěžovatelka již dříve čerpala dotaci na obdobný projekt (dotační projekt 2.2 ITS03/067).

[33] Nutno podotknout, že posledně zmíněný aspekt hrál dvojí roli: na jednu stranu tím daňové orgány dokládaly, že projekt stěžovatelky nebyl prospektivní, na druhou stranu poukazovaly na nedodržení podmínek § 34b odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů [za výdaj na výzkum a vývoj nelze považovat výdaje (náklady), na něž byla byt jen zčásti poskytnuta podpora z veřejných zdrojů – § 34b odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů]. Vynaložení výdajů na výzkum a vývoj ve smyslu § 34b zákona o daních z příjmů však představuje otázku naplnění materiálních podmínek pro nárok na odpočet, a je namístě se jí tedy zabývat teprve v případě, že jsou naplněny formální podmínky. Podle orgánů daňové správy však formální podmínky naplněny nebyly, což již pro neuznání nároku na odpočet bez dalšího postačuje, a Nejvyšší správní soud tedy otázku, zda řešení stěžovatelčina projektu představovalo výzkum a vývoj, ponechá stranou.

[34] Za podstatné Nejvyšší správní soud považuje, že se popis projektu Billien 7 s dříve dotovaným projektem na první pohled překrývá, neboť cílem dotovaného projektu Billien

(dotačního projektu 2.2 ITS03/067) bylo vyvinutí nového systému pro podporu podnikání v oblastech výběru myta a energetiky, resp. inteligentních energetických sítí; cílem projektu Billien 7 pak byl vývoj nového informačního systému pro distribuci komodit a obchod s komoditami v oblasti energetiky, s níž podle projektu výzkumu a vývoje stěžovatelka neměla dřívější zkušenosti. Popis obou projektů je vskutku podobný, a pochybnosti správce daně o tom, že v době schválení projektu Billien 7 nedocházelo k jeho řešení, tak jsou opodstatněné. Tyto pochybnosti jsou dále prohloubeny tím, že podle technické a finanční zprávy stěžovatelky za rok 2016 byl produkt Billien 7 nabízen již v roce 2016 (ačkoliv jeho vývoj měl trvat do 31. 12. 2017) a ze žádosti o veřejnou podporu č. CZ 01 4 04/0.0/15.005/0000919 vyplynulo, že již v roce 2015 byla realizována zakázka na realizaci informačního systému pro slovenskou společnost zajišťující distribuci zemního plynu ve Slovenské republice (SPP – distribúcia, a.s.). Z dokumentů dotačního projektu dle správce daně vyplynulo, že práce na projektu Billien 7 a dotovaného projektu Billien 5 měly probíhat od 11. 9. 2015 souběžně a v době schválení projektu výzkumu a vývoje již musel projekt Billien 7 do jisté míry existovat.

[35] Správce daně tedy ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpochybnil věrohodnost důkazních prostředků stěžovatelky a s ohledem na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení tak bylo na ní, aby pochybnosti správce daně vyvrátila – na správci daně je prokázat pouze důvodnost svých pochybností, podaří-li se mu to, přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, na němž je, aby dalšími důkazy pochybnosti správce daně rozptýlil (k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení srov. např. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

[36] Stěžovatelka své důkazní břemeno neunesla, neboť pochybnosti o prospektivnosti projektu výzkumu a vývoje nerozptýlila. V kasační stížnosti sice upozorňuje, že správce daně ani žalovaný neprovedli navrhovaný důkaz zdrojovými kódy, vůbec však nebere v potaz důvod, pro nějž k jejich provedení nedošlo – pouhým porovnáním zdrojových kódů Billien 5 a Billien 7 nebylo možno prokázat stav těchto systémů před zahájením projektu a rozdíly ve zdrojových kódech samy o sobě nemohly prokázat, že nebylo možno využít znalosti ze systému Billien 5 při konstrukci systému Billien 7 (tj. nebylo zřejmé, zda vůbec při řešení projektu Billien 7 existovala nějaká technická nejistota). Na tuto argumentaci představenou již správcem daně stěžovatelka v kasační stížnosti nijak nereaguje.

[37] Stěžovatelka daňovým orgánům vyčítá, že shodnost projektů hodnotily pouze podle jejich slovního popisu, ačkoliv se jednalo o odbornou otázku, k jejímuž posouzení měly ustanovit znalce. Zcela však přehlíží, že bylo na ní, aby označila důkazní prostředky, kterými by prokázala, že projekty Billien 5 a Billien 7 jsou odlišné a že řešení projektu Billien 7 nebylo fakticky zahájeno ještě před jeho schválením. Jistě, prokázat takové skutečnosti může být náročné, nutnost tohoto prokazování jde však zcela na vrub stěžovatelce, která cíle projektu Billien 7 formulovala natolik obecně, aniž by jakkoliv popsala dosavadní stav poznání problematiky, že pochybnosti o odlišnosti předmětu tohoto projektu od předmětu dotovaného a již dříve zahájeného projektu Billien 5 jsou zcela namístě.

[38] Pochybnosti o prospektivnosti projektu Billien 7 jsou dále umocněny daňovými orgány uváděnými okolnostmi – absencí zmínky o tomto projektu ve výroční zprávě za rok 2014 a použitím šablony společnosti, s níž stěžovatelka navázala spolupráci bezmála rok po údajném schválení projektu. Ani tuto stránku pochybností se stěžovatelce vyvrátit

pokračování

nepodařilo. V žalobě sice představila podrobnou argumentaci, kterou se snažila přesvědčit městský soud, že projekt Billien 7 byl skutečně schválen dne 8. 9. 2014, jak se v něm uvádí, městský soud však stěžovatelce vysvětlil, že s ohledem na výše uvedené nelze mít pochybnosti správce daně o prospektivnosti projektu za vyvrácené, ani kdyby stěžovatelka prokázala, že skutečně získala šablonu společnosti *Ayming* v předstihu. Byť je takové odůvodnění bezesporu strohé, je zcela postačující, neboť z něj je patrné, proč žalobě městský soud nemohl vyhovět. Nejvyšší správní soud tedy ani tuto část odůvodnění neshledal nedostatečnou ani nesprávnou. Pouze na okraj dodává, že v podobné situaci již shledal pochybnosti správce daně ohledně prospektivnosti projektu daňového subjektu důvodnými – v rozsudku ze dne 22. 6. 2023, č. j. 10 Afs 16/2021-74, potvrdil důvodnost pochyb správce daně založených především na absenci zmínky o projektech výzkumu a vývoje ve výročních zprávách (řešenými byla zdaňovací období let 2012, 2013 a 2014 a informace chyběla ve výročních zprávách za roky 2011, 2012 a 2013).

[39] Stěžovatelka v kasační stížnosti dále brojí proti závěru, že ani projekt Billien 5 EETS nebyl prospektivní. K tomu Nejvyšší správní soud konstatuje, že lze výše uvedené závěry *mutatis mutandis* vztáhnout i na projekt Billien 5 EETS. Tento projekt rovněž navazoval na systém Billien 5, přičemž podle stěžovatelky spočíval rozdíl mezi těmito systémy v tom, že výchozí dotovaný systém Billien 5 byl systémem pro mýtnou službu a projekt Billien 5 EETS měl podporovat funkce, které jsou v tzv. EETS (evropská služba elektronického mýtného – *European Electronic Toll Service*). Z dokumentace k dotačně podpořenému projektu však vyplývá, že stěžovatelka do 1. 2. 2014 vyvíjela tzv. Release 5.5, který je určen pro provozovatele ke splnění norem EU (projekt Billien 5 EETS byl schválen 31. 1. 2017). Podle podnikatelského záměru k dotačnímu projektu „Informační systém pro mýtné služby (produkt Billien)“ č. 2.2 ITS 03/067 (důraz přidán): *„Billien představuje nový systém pro podporu podnikání (BSS) designovaný primárně pro potřeby provozovatelů mýtných služeb. Druhá oblast uplatnění systému Billien je energetika, především řízení tzv. smart metering procesů. Architektura a funkcionality systému směřují k plné kompatibilitě s modelem EETS – to může být používán v konfiguracích pro Toll Charger (TC) a Toll service provider (TSP, v souvislosti s EETS také jako poskytovatel EETS).“* Jak vidno, i v případě projektu Billien 5 EETS byly dány jasné důvody pro pochybnosti správce daně. Obdobně jako v případě projektu Billien 7 bylo na stěžovatelce, aby je vyvrátila, což se jí nepovedlo. Zdejší soud i zde zdůrazňuje, že obtížnost prokázání prospektivnosti projektu Billien 5 EETS zapříčinila sama stěžovatelka tím, že cíle projektu Billien 5 EETS vymezila natolik obecně bez uvedení dosavadního stavu poznání, že lze mezi předměty dotovaného projektu Billien 5 a nyní posuzovaného projektu Billien 5 EETS rozlišovat jen stěží.

[40] Nejvyšší správní soud uzavírá, že s ohledem na to, že stěžovatelka nevyvrátila pochybnosti o prospektivnosti projektů Billien 7 a Billien 5 EETS, nenaplnila podmínku pro vznik nároku na odpočet podle § 34c odst. 2 zákona o daních z příjmů.

4.3. K dostatečné specifikaci cílů projektů výzkumu a vývoje

[41] Stěžovatelka dále brojí proti závěru o nesplnění formální podmínky podle § 34c odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, podle něhož musí projekt výzkumu a vývoje obsahovat cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení. V prvé řadě upozorňuje, že tento důvod pro neuznání odpočtu správce daně

neuedl a žalovaný ji se svým odlišným názorem neseznámil, čímž porušil § 115 odst. 2 daňového řádu, podle něhož „[p]rovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“ Za rozhodnutí v neprospěch odvolatele je přitom nutno považovat i takové rozhodnutí, kterým se odvolání zamítá a potvrzuje se rozhodnutí správce daně (rozsudek NSS ze dne 30. 7. 2020, č. j. 10 Afs 173/2017-58).

[42] Podle městského soudu žalovaný nepochybil, neboť výhrady k dostatečnosti cílů projektů byly patrné již ze zprávy o daňové kontrole. Takovému závěru Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit. Nedostatečnou specifikaci cílů sice správce daně ve zprávě o daňové kontrole zmínil, nedospěl ovšem k závěru, že nebyl naplněn požadavek podle § 34c odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. To skutečně učinil poprvé žalovaný a vzhledem k tomu, že tím rozšířil důvody, pro které nebylo možno stěžovatelce požadovaný odpočet přiznat, jedná se o nový právní názor, který svědčí v neprospěch stěžovatelky. V posuzované věci však tento nový právní názor rozhodnutí žalovaného nijak neovlivnil – stěžovatelka nenaplnila několik formálních podmínek pro přiznání nároku na odpočet a nenaplnění, byť jen jediné z nich, má za následek, že nárok na odpočet nevznikne. Za takové situace nelze uvažovat o tom, že by neseznámení stěžovatelky s novým právním posouzením v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu představovalo vadu, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. I kdyby totiž názor žalovaného o nenaplnění požadavku podle § 34c odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů neobstál, nic by to neměnilo na tom, že stěžovatelčiny projekty výzkumu a vývoje nesplňovaly další formální požadavky na ně kladené, a rozhodnutí žalovaného by tak přesto bylo zákonné.

[43] Stěžovatelka v tomto kontextu odkazuje na rozsudek NSS č. j. 4 Afs 200/2020-61, avšak její odkaz není pro posuzovanou věc přílehlavý. Nejvyšší správní soud se v uvedeném rozsudku zabýval situací, kdy správce daně neuznal nárok na odpočet daňového subjektu, neboť přijetí posuzovaného zdanitelného plnění neměl za prokázané; odvolací správní orgán pak bez dalšího dospěl k závěru, že sice daňový subjekt poskytnutí zdanitelného plnění prokázal, ale nebylo prokázáno použití přijatého plnění v rámci ekonomické činnosti stěžovatelky – naplněním této podmínky se však správce daně vůbec nezabýval a nesplnění této podmínky bylo pro posouzení věci rozhodující, neboť bylo jediným důvodem, pro který nebyl nárok na odpočet přiznán. V tom tkví zásadní rozdíl oproti nyní posuzované věci, kdy žalovaný rozšířil důvody neuznání nároku na odpočet, ačkoliv by tento nárok nebylo možno uznat již z důvodů uváděných správcem daně.

[44] Názor městského soudu tedy bylo do jisté míry nutno korigovat, nicméně i tak platí, že městský soud nepochybil, pokud rozhodnutí žalovaného nezrušil pro stěžovatelkou tvrzenou vadu řízení. Tím pádem není naplněn ani kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[45] Pokud jde o vlastní posouzení otázky, zda byly cíle projektů výzkumu a vývoje specifikovány dostatečně, Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že žádný právní předpis výslovně nestanoví povinnost popsat v projektu detailní postup při řešení výzkumného úkolu. Zákon o daních z příjmů v tomto ohledu vyžaduje, aby daňový subjekt v

pokračování

projektu objasnil jeho „*cíle, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení*“. Cílem výzkumné a vývojové činnosti musí být dosažení jedinečného řešení, které lze odlišit od běžné činnosti inovačního charakteru. Základním kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních (příbuzných) činností je přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty (§ 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků, a metodický pokyn Ministerstva financí ČR č. D-288, který lze použít jako výkladové vodítko v mezích, v nichž je souladný se zákonem o daních z příjmů; srov. rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016-38). Zákon současně stanoví požadavek, aby byl cíl po ukončení projektu vyhodnotitelný.

[46] Již ve výše označeném rozsudku č. j. 10 Afs 77/2017-53 Nejvyšší správní soud konstatoval, že „*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*“. Zdejší soud vycházel z odborné judikatury, podle které z projektu musí být možné dovodit: „*1. Jaký je aktuální stav v dané oblasti (co již je využíváno, co existuje, co standardně funguje, tzn. předložení informací o stávajícím stavu např. činnosti, postupu, výrobku, technologii, materiálu, jevu, struktuře, stavu, službě atd. v dané oblasti ve světě, na území České republiky, v určité obchodní korporaci); 2. Důvod nutnosti změny stávajícího stavu a potřeby nového navrhovaného řešení (proč je tento stávající stav pro poplatníka nevyhovující a proč je nutné již zavedené skutečnosti měnit); 3. Navrhovaný postup k dosažení cíle/cílů (tj. časovou řadu postupů, pomoci kterých se má uvažovaných výzkum a vývoj realizovat); 4. Vyhodnocení cílů po skončení projektu (cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu, musí být po skončení projektu vyhodnotitelné, proto se má za to, že nelze stanovit cíl, který následně nelze reálně vyhodnotit). V této části projektu tedy poplatník specifikuje a identifikuje nové skutečnosti, tj. prvek novosti, a hodnotí technická a výzkumná rizika. Zároveň poplatník v tomto bodě dokládá důkazní prostředky, jak své cílové předpoklady či cíle naplní. Bude se zpravidla jednat o konkrétní, detailní, technické informace, které budou tvořit podstatu realizovaného výzkumu a vývoje. Z projektu by mělo být zřejmé, jak je výzkumný projekt rozfázován (časová řada postupů), a měl by být navržen i náhradní postup v případě, že řešení projektu nebude mít předpokládané pozitivní výsledky*“ (RADVAN, M. a kol. *Důchodové daně*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2016, str. 155).

[47] Stěžovatelka v projektu Billien 7 uvedla, že „*[c]ílem projektu Billien 7 je vývoj nového informačního systému pro podporu provozu a obchodních činností společností podnikajících v oblasti dodávek veřejných služeb, resp. segmentu utilit. Dílčími cíli projektu budou jednotlivé verze – releasy, které budou sloužit pro potřeby operátorů a distributorů energetických komodit. Výstupem projektu tak bude komplexní nástroj, který bude plně reflektovat a pokrývat potřeby/služby energetických společností*“.

[48] Pokud jde o projekt Billien 5 EETS, jeho cílem bylo „*implementovat takové funkce, aby Billien release 5 podporoval funkce, které jsou v EETS definovány pro subjekty pro výběr mýtného, 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)*“. Dále v projektu stěžovatelka uvádí, z jakých normativních zdrojů budou požadavky na implementaci čerpány.

[49] Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem městského soudu i žalovaného, že takové vymezení cílů je naprosto nedostatečné, takřka nicneříkající. Jak vyplývá z výše citované judikatury, je třeba, aby z projektu výzkumu a vývoje bylo seznatelné, jaké technické a výzkumné nejistoty musí daňový subjekt překonat a v čem spočívá prvek novosti. Z projektů stěžovatelky vyplývá, že má dojít k vývoji nového informačního systému, resp. k implementaci funkcí do již existujícího systému. Projekty nespecifikují, jaký byl stav poznání problematiky před počátkem projektu ani jaké technické nejistoty musí stěžovatelka v rámci výzkumu a vývoje překonat. Stěžovatelka sice označila za prvek novosti u projektu Billien 7 „*vývoj nového systému pro distribuci komodit a obchod s komoditami*“, to však rozhodně o dostatečné specifikaci cílů nesvědčí. Takto definovaný prvek novosti totiž nevypovídá nic o technické stránce věci, pouze uvádí, jak bude nový, blíže v podstatě nepopsaný, systém možno využít.

[50] Je třeba zdůraznit, že i takové hodnocení se týká čistě formálních požadavků kladených na projekt výzkumu a vývoje. Zkoumání formálních náležitostí projektu nemůže být zredukováno pouze na ověření toho, zda projekt určitou informaci obsahuje. Správce daně, potažmo žalovaný musí i v rámci hodnocení formálních náležitostí projektu posoudit, zda vůbec projekt podle svého obsahu může být podkladem pro výzkum a vývoj. K hodnocení samotné výzkumné činnosti nemusí vůbec přistoupit, je-li již jen ze samotného popisu projektu jasné, že se o způsobilý projekt výzkumu a vývoje nemůže jednat (obdobně srov. rozsudek NSS ze dne 29. 11. 2023, č. j. 5 Afs 283/2022-42). V tomto ohledu tedy nelze přisvědčit tvrzení stěžovatelky, že žalovaný i městský soud volně zaměňovali zkoumání formálních a materiálních náležitostí projektu výzkumu a vývoje. Nezabývali se totiž otázkou, zda stěžovatelkou skutečně vyvíjená činnost je výzkumem a vývojem, pouze konstatovali, že podle obsahu projektu jejich činnost vůbec nelze posoudit, protože formální náležitosti projektu nejsou naplněny. S tím Nejvyšší správní soud ostatně souhlasí.

[51] Nelze naopak souhlasit s názorem stěžovatelky, že pro posouzení dostatečné specifikace cílů měl žalovaný ustanovit znalce. Nejvyšší správní soud nesporně, že je činnost stěžovatelky vysoce odborná a žalovaný její konkrétní obsah bez znaleckého posudku soudit nemůže. Předmět činnosti stěžovatelky ovšem vůbec zkoumán nebyl. Podstatné pro posouzení formálních náležitostí bylo pouze, zda je z projektů výzkumu a vývoje patrné, v čem má spočívat výzkumná a vývojová činnost. To však z projektů nevyplyvá. Nejedná se o situaci, kdy by projekt výzkumu a vývoje obsahoval odborné informace, kterým by žalovaný či městský soud nerozuměli. Naopak, projekty výzkumu a vývoje jsou na informace natolik skoupé, že by ani osoba znalá oboru stěžovatelky nemohla bez dalších, podrobnějších údajů o činnosti stěžovatelky poznat, jaké konkrétní technické obtíže stěžovatelka musela výzkumem a vývojem překlenout, ač by možná o povaze problému, s nimiž se stěžovatelka může setkávat, měla lepší představu.

[52] Přisvědčit nelze ani stěžovatelčinu tvrzení, že městský soud založil své rozhodnutí na protichůdných závěrech, když na jednu stranu považuje popis projektů Billien 5 EETS a Billien 7 za nedostatečný, ale zároveň na základě popisu těchto projektů dospěl k závěru, že se jedná o shodné projekty jako ty, které byly dotovány a zahájeny dříve, z čehož dovodil, že projekty nebyly prospektivní. Taková argumentace vychází z mylného předpokladu, že pochybnosti o odlišnosti posuzovaného projektu od již dříve řešených projektů mohou být založeny pouze bezvadným popisem projektu. Tak tomu ovšem není. Pokud jde o otázku konkrétnosti a detailnosti popisu cíle projektu výzkumu a vývoje, jsou pro projekty

pokračování

stanoveny výše uvedené poměrně přísné požadavky, při jejichž naplnění je zajištěno, aby z projektu bylo seznatelné, v čem činnosti výzkumu a vývoje spočívají a proč se vlastně o výzkum a vývoj jedná; naproti tomu i obecné stanovení cíle projektu, které těmto požadavkům v žádném případě nevyhovuje, je způsobilé založit pochybnosti o tom, zda je posuzovaný projekt odlišný od dříve řešeného projektu. A právě to je i případ nyní posuzované věci.

[53] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že z projektů výzkumu a vývoje stěžovatelky nelze seznat, jaké jsou konkrétní cíle výzkumu a vývoje. Tyto projekty tedy nesplňují formální náležitost podle § 34c odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů.

4.4. K nutnosti uvést veškeré odborné řešitele v projektech výzkumu a vývoje

[54] Stěžovatelka nesouhlasila ani s názorem městského soudu a žalovaného, že nenaplnila formální náležitost projektu podle § 34c odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů, když neuvedla v projektu výzkumu a vývoje veškeré osoby, které se podílely na řešení projektu. Podle tohoto ustanovení musí projekt výzkumu a vývoje obsahovat „*jména všech osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi*“.

[55] Podle městského soudu jde o zcela jednoznačně formulované ustanovení, které nepřipouští jiný výklad, než že musí být v projektu uvedena každá osoba, která je odborným řešitelem projektu. Jakkoli je odůvodnění městského soudu pohříchu strohé, Nejvyšší správní soud s ním v zásadě souhlasí.

[56] Zdejší soud již dříve vysvětlil, že smyslem poskytnutí této daňové výhody spočívající ve dvojím uplatnění nákladů vynaložených na činnosti výzkumu a vývoje je podpora zájmu státu na provádění výzkumu a vývoje jak specializovanými osobami (např. vědeckými ústavy), tak i podnikatelskými subjekty. Zákonodárce tak zamýšlel podpořit provádění výzkumu a vývoje podnikatelskými subjekty, resp. jejich vlastními pracovníky, a tím současně zvýšit zájem podnikatelských subjektů o kvalifikované zaměstnance, což může pozitivně vést ke zvýšení poptávky po vysoce vzdělaných pracovních silách, a tudíž i ke zvýšení jejich zaměstnanosti. Není-li daňový subjekt schopen zajistit celý výzkumný a vývojový proces z vlastních (ať již materiálních či pracovních) zdrojů, nemůže využívat daňové zvýhodnění právě u těch činností, které sám nezajišťuje. Smyslem úpravy je stimulovat tyto osoby k investování tzv. rizikového kapitálu do výzkumu a vývoje, tedy vytváření podmínek pro výzkum a vývoj uvnitř podniku (viz rozsudek NSS ze dne 28. 7. 2011, č. j. 8 Afs 13/2011-81, a na něj navazující judikaturu, např. rozsudky NSS ze dne 3. 10. 2018, č. j. 1 Afs 96/2018-42, či ze dne 16. 12. 2022, č. j. 5 Afs 269/2021-55).

[57] Má-li být tedy smysl této úpravy zachován, musí být daňový subjekt schopen realizovat výzkum a vývoj „vlastními silami“, tj. mít k dispozici veškeré řešitele projektu, nikoliv pouze osoby, které řešení projektu povedou, resp. odborně „zašití“ v pozici jakéhosi odborného garanta, jak uvádí stěžovatelka. Tomu musí odpovídat i projekt výzkumu a vývoje, ze kterého musí být zřejmé, že má daňový subjekt nejen odborné garanty projektu, ale i dostatek odborných pracovníků, kteří budou schopni projekt výzkumu a vývoje realizovat. Projekt výzkumu a vývoje ostatně představuje ucelený dokument, jímž daňový subjekt prokazuje nárok na uplatnění odpočtu nákladů na výzkum a vývoj a který musí

obstát sám o sobě bez toho, aby musel správce daně či správní soud informace z projektu a jiných dokumentů dodatečně propojovat a dovozovat z nich naplnění náležitostí projektu (viz výše označený rozsudek NSS č. j. 6 Afs 60/2014-56). Z povahy věci v něm tedy musejí být uvedeny veškeré pro realizaci výzkumu a vývoje podstatné informace, jimž by pak samotná realizace následně měla odpovídat s výhradou změn, které daňový subjekt nemohl předpovídat, musejí být tedy uvedeny i informace o všech řešitelích projektu.

[58] Závěru, že v projektu výzkumu a vývoje musejí být uvedeny veškeré osoby, které se na řešení projektu mají odborně podílet, svědčí i historický vývoj rozhodné právní úpravy. Zatímco podle právní úpravy účinné do 31. 12. 2013 bylo podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů nutno uvést „*jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu*“, v následně účinné úpravě již zákonodárce zdůraznil, že musejí být uváděna „*jména všech osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu*“ (důraz přidán). Ačkoliv důvodová zpráva k novele zákona o daních z příjmů, pokud jde o tuto otázku, mlčí, je zřejmé, že zákonodárce mínil učinit formální náležitostí projektu výzkumu a vývoje uvedení každé osoby, která se na řešení projektu odborně podílí.

[59] Stejný názor zastává i odborná literatura, podle které je daňový subjekt povinen uvést jmenný seznam veškerých osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu, jejichž mzdové náklady předpokládá poplatník zahrnout do odpočtu, přičemž se nejedná jen o řídící odborné pracovníky, ale např. také o odborné laboranty, vývojáře, odborné techniky, vědecké pracovníky atd. Výjimku z tohoto mohou podle odborné literatury tvořit pouze případy, kdy z objektivních příčin nemohl poplatník před zahájením realizace projektu personální změny předpokládat (srov. PELC, V. Daně z příjmů. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 446, či Hlaváč, J. a kol. Zákon o daních z příjmů: Komentář [systém ASPI]. Wolters Kluwer).

[60] Stěžovatelka má pravdu v tom, že žádný právní předpis nestanoví povinnost uvést v projektu výzkumu a vývoje preventivně veškeré odborné zaměstnance daňového subjektu – to však daňové orgány po stěžovatce ani nepožadovaly. Bylo na ní, aby vypracovala projekt výzkumu a vývoje s uvedením veškerých zaměstnanců, kteří se na odborném řešení měli podílet, a případně vysvětlit, na základě jakých nepředvídaných okolností se do řešení projektu zapojil i pracovník, který nebyl v projektu uveden.

[61] V posuzované věci stěžovatelka ani nesporně, že neuvedla v projektech výzkumu a vývoje všechny zaměstnance, kteří se na řešení projektů podíleli, zpochybnila pouze výklad aplikované právní normy. S ohledem na výše uvedené, tj. po zohlednění smyslu a účelu právní úpravy, jejího historického vývoje a názorů odborné literatury, však je nutno uzavřít, že formální náležitostí projektu výzkumu a vývoje je uvedení skutečně všech řešitelů projektu, nikoliv pouze odborných garantů, kteří povedou v projektu blíže nespecifikované odborníky. Není ani zřejmé, že by stěžovatelce v době schvalování projektů cokoliv bránilo odborné řešitele v projektu výzkumu a vývoji uvést všechny. Ostatně se stěžovatelka řídila svým přesvědčením, že je namístě uvést pouze odborné guaranty řešení projektů, čemuž odpovídá i skutečnost, že například u projektu Billien 7 uvedla v projektu pouze 10 osob, ačkoliv se na řešení projektu jen v roce 2015 mělo podílet podle jejích výkazů 46 osob. Je tedy zřejmé, že stěžovatelčiny projekty náležitost vyžadovanou § 34c odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů nesplňují.

pokračování

[62] Správce daně, žalovaný a do určité míry i městský soud se dále zabývali otázkou, zda stěžovatelkou vynaložené náklady byly skutečně vynaloženy na činnosti výzkumu a vývoje (§ 34b odst. 1 zákona o daních z příjmů). Nejvyšší správní soud ovšem dospěl k závěru, že stěžovatelčin projekt výzkumu a vývoje nenaplnil formální náležitosti vyžadované zákonem, což zcela postačuje pro závěr, že stěžovatelce nárok na odpočet uznán být neměl, a v soudním řízení tedy nemůže být úspěšná. Zabývat se v této situaci otázkami týkajícími se vynaložení výdajů na činnosti výzkumu a vývoje tedy zdejší soud považuje za nadbytečné.

5. Závěr a náklady řízení

[63] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl (výrok I.).

[64] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly (výrok II.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.)

V Brně dne 22. listopadu 2024

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu