



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže, soudkyně Mgr. Věry Jachurové a soudce Mgr. Bc. Jana Schneeweise v právní věci

žalobkyně: **MIBCON a.s.**, IČO: 27892743  
sídlem Pod kopcem 31/3, 147 00 Praha 4  
zastoupená advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským  
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 10. 2023, č. j. 35633/23/5200-11433-712953

takto:

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

**Odůvodnění:**

*I. Předmět řízení a vymezení sporu*

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím byly potvrzeny dodatečné platební výměry ze dne 21. 4. 2022, č. j. 3535632/22/2004-52525-507739 a č. j. 3537471/22/2004-52525-507739 (dále jen „dodatečné platební výměry“) vydané Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) a odvolání žalobkyně byla zamítnuta. Dodatečnými platebními výměry byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 a od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017 (dále jen „předmětná zdaňovací

období“) v celkové výši 942 780 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále v celkové výši 188 556 Kč. Dle závěru žalovaného žalobkyně neprokázala bezvadné splnění formálních náležitostí u všech Projektů výzkumu a vývoje (dále též „VaV“ a společně též „projekty VaV“) ve smyslu § 34c odst. 1 písm. f) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

## *II. Dosavadní průběh řízení a napadené rozhodnutí*

2. Správce daně dne 7. 11. 2019 zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu na DPPPO za zdaňovací období roku 2016 a 2017. Žalobkyně realizovala v předmětných zdaňovacích obdobích tyto projekty VaV:
  - Vývoj řešení pro plánování a optimalizaci úkolů pro mobilní servisní techniky – doba řešení projektu od 23. 8. 2016 do 30. 3. 2017, uplatněné náklady ve zdaňovacím období roku 2016 ve výši 1 483 938 Kč,
  - Portálový Framework – doba řešení projektu od 18. 2. 2016 do 25. 11. 2016, uplatněné náklady ve zdaňovacím období roku 2016 ve výši 544 766 Kč,
  - ETL procedury – vývoj univerzálního nástroje pro konfiguraci ETL procesů – doba řešení projektu od 1. 9. 2016 do 15. 12. 2017, uplatněné náklady ve zdaňovacím období roku 2016 ve výši 402 667 Kč,
  - WMS 2.0 (vývoj Warehouse Management Systému 2.0) – doba řešení projektu od 1. 12. 2016 do 25. 9. 2017, uplatněné náklady ve zdaňovacím období roku 2017 ve výši 883 653 Kč,
  - Implementace konsolidovaného datového úložiště – doba řešení projektu od 11. 4. 2017 do 31. 12. 2017, uplatněné náklady ve zdaňovacím období roku 2017 ve výši 638 123 Kč.
3. Žalobkyně na výzvu k prokázání skutečností neprokázala, že odčitatelná položka na VaV byla uplatněna oprávněně ve smyslu § 34a, § 34b a § 34c zákona o daních z příjmů, neboť projekty VaV nesplňují základní formální náležitosti, protože neobsahují způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků tak, jak požaduje § 34c odst. 1 písm. f) citovaného zákona; žalobkyně dále neprokázala, že vedla průkaznou oddělenou evidenci nákladů na VaV ve smyslu § 34b odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť nevyvrátila pochybnosti o správnosti propočtu osobních nákladů na VaV a o správnosti a provázanosti předložených evidencí, přičemž projekty VaV nesplňují podmínku prospektivnosti tak, jak požaduje § 34c odst. 1 téhož zákona.
4. Na základě výsledků uvedených ve zprávě o daňové kontrole vydal správce daně dodatečné platební výměry, proti kterým žalobkyně podala odvolání. V odvolacím řízení žalobkyně předložila další důkazní prostředky, které žalovaný vyhodnotil v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení.
5. Žalovaný sice neaproboval závěry správce daně týkající se nevedení průkazné oddělené evidence nákladů na VaV ve smyslu § 34b odst. 1 zákona o daních z příjmů a porušení podmínky prospektivnosti podle § 34c odst. 1 téhož zákona, přisvědčil však závěru správce daně týkajícímu se nesplnění zákonné formální náležitosti projektů VaV ve smyslu § 34c odst. 1 písm. f) citovaného zákona, čímž došlo k porušení formálních podmínek kladených na projekty VaV, jež jsou nezbytné pro uznání odpočtu na VaV. Projekty VaV nesplňují základní formální náležitosti, jestliže neobsahují způsob kontroly a hodnocení postupu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

řešení projektu a dosažených výsledků. Vzhledem k tomu, že nesplnění jen jedné z formálních náležitostí projektu VaV stanovených v § 34c zákona o daních z příjmů má za následek nemožnost uplatnit odpočet podle § 34 odst. 4 a 5 citovaného zákona, žalovaný odvolání žalobkyně napadeným rozhodnutím zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil. V napadeném rozhodnutí se vypořádal s odvolacími námitkami žalobkyně.

### III. Žaloba

6. Žalobkyně v žalobě předně shrnula dosavadní průběh řízení a uvedla, že dodatečné platební výměry byly vydány na základě nesprávného právního i skutkového vyhodnocení věci, pročez měl žalovaný přistoupit k jejich zrušení. Jelikož tak neučinil a namísto toho dodatečné platební výměry potvrdil, zatížil své vlastní rozhodnutí totožnými vadami. Po zásahu žalovaného zůstal pouze jediný argument pro odejmutí nároku, a to nedostatečné vymezení způsobu kontroly a hodnocení projektů v rámci projektů VaV. Ani tento argument však dle názoru žalobkyně nemůže být brán za legitimní, jelikož je založen na nesprávném právním posouzení platné právní úpravy a zcela nepřiměřeném extenzivnímu výkladu. Spornou otázkou je, zda projekty VaV obsahovaly způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, jak požaduje § 34c odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů. Účastníci řízení se však neshodnou v tom, v jaké míře detailu byla žalobkyně povinna v rámci projektu VaV způsob kontroly a hodnocení projektu popsat, a to taktéž s přihlédnutím k časovému období, ve kterém byly posuzované projekty žalobkyní zpracovány. Zatímco žalobkyně má za to, že jí uvedený způsob kontroly a hodnocení projektu byl zcela dostačující pro naplnění smyslu a účelu dané právní úpravy, žalovaný má za to, že způsob kontroly a hodnocení projektu měl být popsán ve větším detailu. Stěžejní otázkou je tak výklad § 34c odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů. V této souvislosti žalobkyně uplatnila dva žalobní body.
7. V prvním žalobním bodě namítla porušení principu právní jistoty, legitimního očekávání a principu *in dubio mitius*.
8. Výklad předestřený žalovaným nebylo dle názoru žalobkyně možné v době schvalování projektů VaV předvídat. I kdyby bylo možné dospět k závěru, že výklad žalovaného byl později do určité míry podpořen rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu, v mezích principů právní jistoty a legitimního očekávání je nutné tento extenzivní výklad odmítnout, jelikož v rozhodném období nebyl pro žalobkyni žádným způsobem předvídatelný. Žalobkyně zdůraznila, že se jedná o výjimku z tzv. incidenční retrospektivy. Namítla rovněž, že pokud text zákona v rozhodném období umožňoval dvojitý výklad, a to jak výklad zastávaný správcem daně a žalovaným, tak výklad zastávaný žalobkyní, je nutné zvolit výklad, který je pro žalobkyni s ohledem na princip *in dubio mitius* výhodnější. Postup správce daně a žalovaného představuje porušení principu *in dubio mitius* vyplývajícího z ustanovení z čl. 1 odst. 1 a čl. 2 odst. 4 Ústavy ve spojení s čl. 2 odst. 3 a čl. 4 Listiny základních práv a svobod. K uvedenému žalobkyně poukázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005 č. j. 2 Afs 24/2005–44, ze dne 16. 10. 2008 sp. zn. 7 Afs 54/2006 a ze dne 31. 7. 2009 sp. zn. 5 Afs 1/2009. Nedostatky právní úpravy nemohou jít k tíži žalobkyně a již vůbec nesmí být dán prostor pro libovůli orgánů finanční správy, které této obecnosti zneužívají za účelem vyhnoutí se náročnému hodnocení materiální stránky projektu VaV.
9. K tomuto i k druhému žalobnímu bodu žalobkyně zdůraznila, že v projektech VaV je uvedený způsob kontroly a hodnocení projektu, jenž je dostačující pro naplnění smyslu a

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

účelu dané právní úpravy. V projektech VaV je jasně (byť stručně) uvedeno, jakým způsobem budou kontrola a hodnocení projektu prováděny, v jakých časových intervalech (etapách projektu) a co bude výstupem hodnocení. Samotný zákon o daních z příjmů je velmi stručný i obecně formulovaný, stejně tak důvodová zpráva k § 34c či důvodová zpráva k § 34 odst. 5 téhož zákona, vloženého do zákona o daních z příjmů novelizačním zákonem č. 545/2005 Sb. Bližší instrukce nejsou ani v Pokynu D-288. První výkladové stanovisko obsahuje až *Informace k projektu výzkumu a vývoje jako nezbytné podmínce pro uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje dle § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů* vydaná GFŘ pod č.j. 89174/17/7100-10110-013213 ze dne 14. 9. 2017 (dále jen „Informace GFŘ“). Mírou detailu, s jakou by v projektu VaV měl být popsán způsob hodnocení, se v rozhodném období nezabývaly ani soudy.

10. Ve druhém žalobním bodě žalobkyně brojila proti závěru správních orgánů, že jí provedené vymezení formálních náležitostí projektu VaV stanovených v § 34c odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů bylo nedostatečné.
11. Předně konstatovala, že každý z projektů VaV obsahuje informaci o tom, že projekt bude vyhodnocován formou zpráv o průběhu projektu a že kontroly výsledků projektu budou probíhat vždy po skončení příslušné etapy. Tyto postupy byly dodrženy, žalobkyně dodala hodnotící zprávy a na ně navazující záznamy ze systému REDMINE, na jejichž základě je možné zmapovat kompletní průběh projektu a jeho etap, včetně kontrol a hodnocení průběhu projektu a jeho výsledků, či osob, které dané úkony prováděly. Hodnocení po etapách je v projektech VaV definováno jako další, doplňující, prováděné nad rámec zpráv o průběhu projektu. Smyslu dané právní úpravy tak bylo dle přesvědčení žalobkyně učiněno zadost, jelikož správce daně měl k dispozici prospektivní dokument obsahující základní parametry výzkumně-vývojové činnosti žalobkyně umožňující správci daně provést kontrolu této činnosti a oprávněnosti odpočtu VaV. Projekty VaV schválené žalobkyní obsahovaly v souladu s požadavky zákona o daních z příjmů základní informace o tom, jak bude kontrola a hodnocení výzkumně-vývojové činnosti a jejích výsledků probíhat. Tomuto odpovídal i postup žalobkyně při řešení projektů VaV a na ně navazující dokumentace (zprávy o průběhu projektu a vzorové výstupy ze systému REDMINE). Daňové orgány postupovaly formalisticky, pokud reálný stav nereflektovaly. Projekt VaV nelze posuzovat jako izolovaný dokument, ale jeho posouzení je nutné činit také v kontextu charakteru činnosti/oboru daného subjektu, zavedených kontrolních a manažerských procesů a mechanismů, IT systémů atd.

#### IV. Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný ve vyjádření k žalobě stručně shrnul skutkový stav věci a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
13. K prvnímu žalobnímu bodu odkázal na právní závěry uvedené v rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci ze dne 28. 6. 2022 č. j. 59 Af 7/2022-75 a konstatoval, že žalobkyně v době tvorby projektů VaV znala či alespoň měla znát formální požadavky kladené na písemný projekt, které jsou jednoznačným způsobem uvedeny v zákoně o daních z příjmů, hodlala-li využít benefícia daňové podpory VaV. V případě žalobkyně byly projekty VaV vypracovávány již za účinnosti § 34c citovaného zákona, který zakotvil náležitosti projektů VaV. Ačkoliv zákon o daních z příjmů ani Pokyn D-288 explicitně nestanoví žádné bližší podmínky pro specifikaci této náležitosti projektů VaV, zákon zcela jednoznačně stanovuje požadavek na „*uvedení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení*

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

*projektu VaV a dosažených výsledků*“, tedy i tato formální náležitost projektů je v § 34c odst. 1 písm. f) citovaného zákona jasně dána. V podrobnostech byl ponechán prostor žalobkyni, jakým konkrétním způsobem svou povinnost splní. K námitce retroaktivní aplikace Informace GŘ a judikatury vztahující se k dané věci žalovaný odkázal na body 68 až 71 výše zmíněného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci a na body 16 až 18 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016-20.

14. K tvrzení žalobkyně o přepjatém formalismu žalovaný s odkazem na správní judikaturu zdůraznil, že striktní vyžadování veškerých zákonných náležitostí uplatnění odpočtu na podporu VaV nelze vykládat jako projev přehnaného formalismu. Jde o komplexní odsouhlasení splnění všech podmínek osvědčujících, zda konkrétnímu daňovému subjektu oproti ostatním bude či nebude v jím tvrzené výši uznána daňová výhoda v podobě odpočtu na VaV. Formální náležitosti nejsou pouhým doplňkem, jehož nesplnění by bylo možné zhojit předložením jiných podkladů či poukazem na interní dokumentaci daňového subjektu.
15. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2021, č. j. 1 Afs 163/2021-52, žalovaný podotkl, že trvání na požadavcích pro splnění formálních náležitostí projektů VaV současně představuje jeden z nástrojů proti zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj, a to především s ohledem na jeho atraktivitu pro daňové subjekty, spočívající v daňovém zvýhodnění skrze „druhý“ odpočet výdajů od základu daně.
16. Nedostatkem v náležitostech projektu VaV nelze chápat pouze jejich absenci, ale i to, pokud je některá předepsaná náležitost v projektu vymezena nedostatečně. Na podporu této své argumentace žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2022 č. j. 8 Afs 169/2020-56 či ze dne 21. 7. 2022, č. j. 8 Afs 170/2020-49. Nedostatky v náležitostech nebo jejich absence znamenají nesplnění formální podmínky pro uplatnění odpočtu na VaV. Nesplnění již jen jediné formální podmínky je v judikatuře správních soudů hodnoceno jako dostatečný důvod pro nepřiznání odpočtu na podporu VaV, a proto se žalovaný již nebyl povinen zabývat posouzením materiální stránky projektů VaV.
17. Namítá-li žalobkyně, že předložené projekty VaV je nutné hodnotit vzhledem k době, kdy byly připravovány, zákon o daních z příjmů ve znění účinném do roku 2013 jasně stanovil požadavky na obsah projektů VaV. Náležitost *způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků*, jejíž nedostatečné vymezení daňové orgány žalobkyni vytýkaly, nebyla dovozena judikaturou, neboť uvedení této náležitosti v projektu VaV vyplývá přímo ze zákona. Žalovaný též zdůraznil, že v dané věci nedošlo ke změně zákona a neexistuje možnost dvojího výkladu práva. Žalobkyně byla k prokázání oprávněnosti odpočtu na VaV uplatněného v daňových přiznáních k DPPO za předmětná zdaňovací období správcem daně vyzvána, avšak své důkazní břemeno neunesla. Odpočet na podporu VaV představuje nadstandardní benefit, a proto po daňovém subjektu může být požadováno splnění i všech nadstandardních povinností s tímto benefitem spojených. Daňový subjekt musí být srozuměn s tím, že charakter odpočtu na podporu VaV zvyšuje nároky kladené na něj při prokazování oprávněnosti uplatněného odpočtu.
18. K druhému žalobnímu bodu žalovaný s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2020 č. j. 8 Afs 72/2018-52 a rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2018 č. j. 31 Af 35/2016-144 konstatoval, že ze způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

musí být zřejmé, kdo, kdy a jak bude kontrolu provádět, nebo jaké budou o kontrole pořízeny záznamy. Nedostatkem v náležitostech projektu VaV nelze chápat pouze jejich absenci, ale i to, pokud je některá předepsaná náležitost v projektu vymezena nedostatečně

19. Žalobkyně pouze obecně konstatuje, že nějaká kontrola bude, avšak z tohoto obecného konstatování se nelze dozvědět nic konkrétního ke způsobu kontroly, jak bude kontrola probíhat, v jakém intervalu a kým bude prováděna, jaké budou o kontrole pořízeny záznamy či hodnocení postupu. Uvedený popis je nejasný, nevyplývají z něj kritéria či parametry, které se budou u jednotlivých etap hodnotit. Je proto zcela legitimní po žalobkyni požadovat, aby v písemném dokumentu předem jasně vymezila, jak konkrétně bude úspěšnost VaV následně hodnotit, což nesplnila. Žalobkyní obecně vymezený způsob kontroly a hodnocení projektu nelze považovat za dostatečně konkrétní, aby mohl naplňovat zákonný požadavek § 34c odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů. Žalobkyní stanovený způsob kontroly a hodnocení je v podstatě použitelný pro jakýkoliv projekt VaV a nelze z něj určit, co by žalobkyně považovala za úspěšnou či neúspěšnou realizaci projektu VaV. Výstupy ze systému REDMINE dokládají pouze realizaci projektu, nikoliv skutečnost, že v rámci vývojového týmu byla prováděna kontrola a hodnocení výsledků řešení způsobem stanoveným v projektech VaV.
20. Ačkoliv zákon o daních z příjmů ani Pokyn D-288 explicitně nestanoví žádné bližší podmínky pro specifikaci této náležitosti projektů VaV, zákon zcela jednoznačně stanovuje požadavek na *uvedení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu VaV a dosažených výsledků*, tedy i tato formální náležitost projektů je v § 34c odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů jasně dána, a v podrobnostech se nechává prostor pro žalobkyni, jakým konkrétním způsobem svou povinnost splní. Závěrem žalovaný připomněl, že nesplnění být jen jedné z formálních náležitostí projektu VaV stanovených v § 34c zákona o daních z příjmů má za následek nemožnost uplatnit odpočet podle § 34 odst. 4 a 5 citovaného zákona.

#### V. Replika

21. Žalobkyně v replice úvodem vyzdvihla, že její žalobní argumentace je založena na tom, jakým způsobem bylo splnění povinnosti uvést v projektu VaV způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu VaV a dosažených výsledků posouzeno správcem daně a žalovaným. Předmětem sporu není otázka existence této povinnosti, ale otázka detailu, s jakou musí být tato povinnost splněna. Žalobkyně v tomto směru zopakovala svou žalobní argumentaci, přičemž upozornila na strohost právní úpravy, extenzivní výklad finančních orgánů a porušení principů, které zmínila v prvním žalobním bodě. Nad rámec uvedeného vyzdvihla, že z projektů VaV je v kontextu dalších doložených důkazních prostředků zjevné, že odpočet VaV nebyl žalobkyní uplatněn zneužívajícím způsobem. V situaci, kdy správcem daně a žalovaným požadovaný detail projektů VaV nemohl být daňovými subjekty v rozhodném období předpokládán, musí být popsán naplnění smyslu a účelu dané právní úpravy dostačující pro závěr, že projekty VaV žalobkyně splňují zákonné požadavky, a tedy že formální podmínky pro uplatnění odpočtu VaV byly naplněny.

#### VI. Posouzení věci soudem

22. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Dále přezkoumal napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, a to v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

23. Při rozhodování o žalobě soud vycházel zejména z následující právní úpravy:
24. Podle § 34c odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů (ve znění účinném do 31. 3. 2019) *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 způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků.*
25. Po provedeném řízení dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.
26. V prvním žalobním bodě žalobkyně namítla porušení principu právní jistoty, legitimního očekávání a principu *in dubio mitius*.
27. Soud neshledal důvodnou námitku žalobkyně, že její projekty byly připraveny v době, kdy neexistovala judikatura Nejvyššího správního soudu, a proto je třeba projekty VaV posuzovat v mezích platné právní úpravy a informací existujících v době sestavení těchto projektů.
28. Soud ve shodě se závěry recentní judikatury předesílá, že odpočet na podporu výzkumu a vývoje představuje výjimku ze základního daňového principu, podle něž platí, že jeden výdaj lze v základu daně uplatnit u téhož poplatníka pouze jednou. O výdaje (náklady) uplatněné v rámci odpočtu na výzkum a vývoj si totiž poplatník již jednou snížil základ daně a výdaje uplatňuje podruhé. Jedná se tak *de facto* o daňový bonus. To daňový subjekt zvýhodňuje i oproti jiným subjektům na trhu a poskytuje mu tak konkurenční výhodu. Tato skutečnost již sama o sobě implikuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti. 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. Není úkolem správce daně a správních soudů, aby sami aktivně a teprve dodatečně propojovali jinak nesouvisející dokumenty a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu. Bezchybné formální náležitosti, resp. existence kvalitně zpracovaného projektu ještě před zahájením jeho realizace, jsou základní podmínkou pro bezproblémové uplatnění odpočtu (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 3565/14). Žalobkyně tedy nesmí opomenout, že odpočet na výzkum a vývoj představuje určité dobrodiní ve formě bonusu či dotace, a že pod tímto úhlem pohledu je nutné nyní posuzovanou věc přezkoumávat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018-52).
29. S účinností od 1. 1. 2005 byla do zákona o daních z příjmů vložena ustanovení zakotvující nepřímou podporu výzkumu a vývoje prostřednictvím odečitatelné položky výzkumu a vývoje od základu daně. Ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů tak dává poplatníkům daně možnost uplatnit odpočet nákladů vynaložených na realizaci výzkumu a vývoje od základu daně (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016-20). Náležitosti projektu výzkumu a vývoje zákonodárce zakotvil v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů již s účinností od 1. 1. 2006, přičemž s účinností od 1. 1. 2014 požadavky týkající se vymezení projektu výzkumu a vývoje přesunul do ustanovení § 34c téhož zákona s obdobnou formulací (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017-53).
30. Splnění podmínky existence písemného projektu splňujícího náležitosti § 34c citovaného zákona, zpracovaného před zahájením výzkumných či vývojových prací, je výchozím předpokladem pro uplatnění odečitatelné položky výzkumu a vývoje a současně jedním

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

z nástrojů zabránění zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj, a to především s ohledem na jeho atraktivitu pro daňové subjekty (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016-20). K uvedenému lze též odkázat na závěr vyslovený v rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka Liberec ze dne 28. 6. 2022, č. j. 59 Af 7/2022-75, který se s obdobnou námitkou, jakou uplatnila žalobkyně, již zabýval (viz body 53-59 a 68-71), přičemž s právním hodnocením a závěrem krajského soudu se Městský soud v Praze plně ztotožnil. Výše jmenovaný soud uvedl, že „s ohledem na možnost „dvojitou“ odpočtu na podporu výzkumu a vývoje předepisuje zákon o daních z příjmů řadu materiálních a formálních podmínek, jejichž splnění je nutné k uznání odpočtu nákladů od základu daně správcem daně. Jednou z nich je vypracování a včasné předložení formalizovaného projektu výzkumu a vývoje, jehož konkrétní povinné náležitosti výslovně stanoví citovaný zákon (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014-48). (...) Jinak řečeno § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů vyžaduje pro odečet od základu daně splnění jasně stanovených podmínek (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 8. 2013, č. j. 31 Af 80/2012-25). Projekt výzkumu a vývoje slouží jako základní a ucelený dokument, jímž daňový subjekt v budoucnu správci daně prokáže nárok na uplatnění odpočtu nákladů na výzkum a vývoj. Zákonnou podmínkou vyplývající z povahy věci (z latinského *proiectum* – plán, návrh, rozvrh budoucí činnosti) je, aby byl vypracován před zahájením řešení projektu, aby šlo o dokument prospektivní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56). Celkový charakter odpočtu na podporu výzkumu a vývoje zvyšuje nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti (srov. rozsudek ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016-20, všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu i krajských soudů dostupné na jeho internetových stránkách [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).“

31. Z hlediska časové aplikace judikatury se uplatní zásada aplikace nového právního názoru vysloveného vyšším soudem na všechny kauzy aktuálně probíhající před nižšími soudy, stejně jako na všechny žaloby podané po vyslovení takového právního názoru. Tento přístup je v právní teorii nazýván incidentní retrospektiva a je postaven na premise, že soud právo netvoří, ale pouze nalézá v jiných pramenech práva (srov. Kühn Z. *Prospektivní a retrospektivní působení judikатурních změn*. Právní rozhledy č. 6/2011, s. 191). Je v pořádku, že takto postupují finanční orgány při aplikaci judikatury správních soudů na jimi projednávané věci (viz rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka Liberec ze dne 28. 6. 2022, č. j. 59 Af 7/2022-75). S přihlédnutím k právě uvedenému tak nelze žalobkyni přisvědčit, že v jejím případě se jedná o výjimku z incidentní retrospektivy. V uvedeném hledisku nelze spatřovat ani porušení principu právní jistoty a legitimního očekávání. Stejně tak nelze přisvědčit ani tvrzení žalobkyně a extenzivním výkladu finančních orgánů. V případě žalobkyně byly projekty VaV vypracovávány již za účinnosti § 34c zákona o daních z příjmů, který zakotvil náležitosti projektů VaV. Právně nezávazná Informace GFŘ reflektující judikaturu správních soudů formální a obsahové náležitosti písemného projektu, jak byly vymezeny v dotčených ustanoveních citovaného zákona, nijak nezměnila, nelze tedy uvažovat o její retroaktivitě. Písemný projekt byl vypracován dle § 34c zákona o daních z příjmů, v němž jsou zakotveny výše citované náležitosti písemných projektů prakticky v totožné podobě, jako tomu bylo v § 34 odst. 5 citovaného zákona, k jehož jednotné aplikaci byl vydán Pokyn D-288. Žalobkyně tak znala, či alespoň měla znát formální požadavky kladené na písemný projekt, které jsou jednoznačným způsobem uvedeny v předmětných ustanoveních zákona o daních z příjmů, hodlala-li využít benefícia daňové podpory výzkumu a vývoje. Žalobkyně přesto v projektech VaV

nedostatečně vymezila způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků dle § 34c odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů (k tomu viz níže). Pokud žalobkyně namítla, že předložené projekty VaV je nutné hodnotit vzhledem k době, kdy byly připravovány, je třeba zdůraznit, že předmětný zákon ve znění účinném do roku 2013 jasně stanovil požadavky na obsah projektů VaV. Náležitost *způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků* [srov. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013 a § 34c odst. 1 písm. f) téhož zákona] nebyla dovozena judikaturou, neboť uvedení této náležitosti v projektu VaV vyplývá přímo ze zákona.

32. Pokud jde o námitku žalobkyně stran přepjatého formalismu, soud podotýká, že k důležitosti formálních požadavků na projekty VaV se již v minulosti opakovaně vyjádřil Nejvyšší správní soud v řadě svých rozsudků. Například v rozsudku ze dne 21. 7. 2022, č. j. 8 Afs 170/2020-49, č. 4379/2022 Sb. NSS shrnul, že odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů je *de facto* daňovým bonusem, který „*poplatníka zvýhodňuje oproti jiným subjektům na trhu a poskytuje mu tak konkurenční výhodu. Tato skutečnost již sama o sobě odůvodňuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání oprávněnosti odpočtu. Jde-li o nadstandardní benefit, musí daňový subjekt vycházet z toho, že po něm může být požadováno prokázání splnění i všech nadstandardních povinností s tímto benefitem spojených (srov. rozsudky NSS z 24. 11. 2017, čj. 10 Afs 77/2017-56, bod 19, z 25. 5. 2020, čj. 8 Afs 72/2018-52, bod 19, a z 10. 6. 2021, čj. 10 Afs 338/2020-45, bod 18, a usnesení Ústavního soudu z 20. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 3565/14, bod 10).*“ Řečeno jinak, pokud stát váže poskytnutí výhody v podobě uplatnění odpočtu na podporu VaV na speciální podmínky, je také oprávněn přísně posuzovat dodržování všech těchto podmínek. Striktní vyžadování veškerých zákonných náležitostí podmiňujících uplatnění odpočtu na podporu VaV tedy nelze vykládat jako projev přehnaného formalismu.
33. V daňovém řízení je to primárně daňový subjekt (zde žalobkyně), koho tíží důkazní břemeno stran prokázání svých (daňových) tvrzení. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, publ. pod č. 1022/2007 Sb. NSS, daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, nýbrž je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. K nesplnění formálního požadavku na stanovení způsobu kontroly a hodnocení nedojde jen tehdy, pokud se projekt o způsobu kontroly a hodnocení nezmiňuje vůbec, ale i tehdy, pokud je v něm tento způsob vymezen nedostatečně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 9. 2021, č. j. 7 Afs 411/2019-54, bod 41). Z logiky věci pak plyne, že při hodnocení naplnění formálních požadavků projektu není úkolem daňových orgánů pouze ověření existence projektu bez jakéhokoliv zkoumání kvality obsažených informací. Jak správně podotkl žalovaný, zkoumání formálních náležitostí projektu nemůže být zredukováno pouze na ověření toho, zda projekt určitou informaci obsahuje, neboť takový výklad by popíral smysl a účel odpočtu nákladů jakožto nadstandardního daňového bonusu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2023, č. j. 5 Afs 283/2022-42, bod 40). Jak už soud uvedl výše, formalizovaný projekt VaV je jedním z nástrojů sloužících k zabránění zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na VaV. Chybějící formální náležitosti v předložených projektech nelze dodatečně zhojit odkazem na podklady dokumentující vlastní realizaci jednotlivých projektů. Projekt VaV slouží jako základní a ucelený dokument, jímž daňový subjekt v budoucnu správci daně prokáže nárok na uplatnění odpočtu nákladů na VaV. Z povahy věci plyne, že projekt musí být vypracován před zahájením jeho realizace, neboť se jedná o dokument prospektivní. Nelze tak přistoupit na to, aby až v probíhajícím řízení docházelo k dodatečnému propojování jinak

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

nesouvisejících dokumentů a dovozování formálních a obsahových náležitostí projektu na jejich základě.

34. Soud nepřisvědčil ani námitce, v níž se žalobkyně dovolává principu *in dubio mitius*. Podmínkou pro aplikaci zásady *in dubio mitius* je skutečnost, že zvažované interpretace právního předpisu nesmí odporovat základním principům zákona či jít *contra legem*. Citované pravidlo lze aplikovat v situaci, kdy po použití veškerých interpretačních metod zůstanou dva skutečně rovnocenné výklady právního předpisu. V daném případě tomu tak však není. Jak plyne z výše uvedeného, v dané věci nedošlo ke změně zákona a neexistuje možnost dvojího výkladu práva. Formální a obsahové náležitosti písemného projektu byly zakotveny v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů a nyní jsou jasně dány v § 34c téhož zákona [zejména pak sporné ustanovení § 34c odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů], přičemž v podrobnostech se nechává prostor pro daňový subjekt, jakým konkrétním způsobem tuto svou povinnost splní. Dlužno dodat, že žalobkyně neuvedla, v čem konkrétně spatřuje nejednoznačnost předpisu a soudu nenabídla žádný jeho alternativní výklad. V žalobě pouze namítala obecnost předpisu, což se nepřekrývá s jiným možným výkladem. Soud nejednoznačnost citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů neshledal.
35. Ve druhém žalobním bodě žalobkyně namítla, že formální náležitosti projektu VaV stanovené v § 34c odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů splnila.
36. S odkazem na vypořádání prvního žalobního bodu soud připomíná, že uvedení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektů a dosažených výsledků je jednou ze zákonných náležitostí projektů VaV podle § 34c odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů. Nutno zdůraznit, že zákon nemůže kazuisticky domýšlet všechny v úvahu připadající formální náležitosti jakéhokoli písemného projektu výzkumu a vývoje. Skutečně tak záleží na každém daňovém subjektu, jak svůj písemný projekt pojme a vypracuje. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že celkový charakter odpočtu na podporu výzkumu a vývoje zvyšuje nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016-20). Řečeno jinak, hodlá-li žalobkyně postupovat ekonomicky racionálně a skutečně investovat do reálného výzkumu a vývoje, a navíc posléze požadovat od státu daňovou úlevu, měla by mít u každého projektu postaveno zcela najisto, jak bude následně hodnotit, zda a do jaké míry byl projekt úspěšný a jakým způsobem se pozitivně promítne do její hospodářské činnosti. Je proto zcela legitimní po žalobkyni požadovat, aby v písemném projektu předem jasně vymezila, jak konkrétně bude úspěšnost výzkumu a vývoje následně hodnotit (viz rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2018, č. j. 31 Af 35/2016-144). Vymezení způsobu kontroly a hodnocení projektu má daňovým orgánům umožnit zkoumat, zda kontrola a vyhodnocení proběhly, a pokud skutečně proběhly, zda lze případné záznamy o výsledcích kontroly užít při doložení nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje. Ze způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení tak musí být zřejmé, kdo, kdy a především jak, tj. podle jakých hodnotících kritérií, bude kontrolu provádět, nebo jaké budou o kontrole pořízeny záznamy. V opačném případě by daňovým subjektům pro možnost odečtení nákladů na jakýkoli další plánovaný projekt výzkumu a vývoje skutečně postačoval jeden obecný, předem vytvořený univerzální dokument aplikovatelný na jakýkoli druh projektu s jakýmkoliv zaměřením a cílem.
37. Soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že žalobkyně v projednávané věci zákonem stanovenou povinnost týkající se formální náležitosti projektu VaV stanovené v § 34c odst.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

1 písm. f) zákona o daních z příjmů nesplnila. Žalovaný se s námitkami žalobkyně náležitě vypořádal na stranách 10 až 13 napadeného rozhodnutí. Poukázal na to, že žalobkyně v projektech VaV uvedla výpis etap a formulaci, že „Společnost MIBCON a.s. bude projekt vyhodnocovat formou Zpráv o průběhu projektu. Kontroly výsledků projektu budou probíhat také vždy po skončení následujících etap projektu“. Soud má ve shodě s názorem žalovaného za to, že takto formulovaný způsob kontroly projektů nelze považovat za splnění podmínek stanovených v § 34c odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů, neboť z tohoto obecného konstatování nelze seznat bližší informace o tom, jak bude kontrola probíhat, kým bude prováděna, jaké budou o kontrole pořízeny záznamy a jakým způsobem budou hodnoceny zjištěné výsledky. Žalobkyně zcela rezignovala na uvedení konkrétních pravidel (kritérií, metodiky), podle kterých se mělo hodnotit naplnění projektu po věcné stránce, tedy to, zda a do jaké míry bylo řešení projektu úspěšné. Nadto nebyly projekty VaV žalobkyní vyhodnocovány vždy po skončení jednotlivých etap projektů VaV, jak si žalobkyně v jednotlivých projektech VaV stanovila. Pokud se žalobkyně dovolává toho, že o změně způsobu hodnocení rozhodl vedoucí projektové kanceláře z důvodu zefektivnění činností, je třeba zdůraznit, že předmětné rozhodnutí nebylo nikde zaznamenáno. V projektech VaV tedy absentuje konkrétní mechanismus, jakým způsobem bude každá z etap po jejím dokončení kontrolována a případně dle potřeb přepracována. Žalobkyní vymezený způsob kontroly a hodnocení je *de facto* použitelný pro jakýkoliv projekt VaV a nelze z něj určit, co by žalobkyně považovala za úspěšnou či neúspěšnou realizaci projektu VaV.

38. Ani ze žalobkyní předložených hodnotících zpráv nelze požadované náležitosti dovodit. Obsah zpráv je velmi stručný, zprávy neobsahují žádné podrobné informace, „vyhodnocení období“ bylo popsáno v několika krátkých větách. Počet zpráv vůbec neodpovídá počtu stanovených etap, po kterých měla proběhnout kontrola u jednotlivých projektů VaV. Rovněž nelze přehlednout, že ve všech hodnotících zprávách je uvedeno, že „*veškeré podklady a technická specifikata jsou uvedena v interním elektronickém evidenčním nástroji REDMINE*“. Byť žalobkyně v daňovém řízení jako důkazní prostředek předložila otisky obrazovek z nástroje REDMINE (výstupy ze systému REDMINE), tyto dokládají pouze realizaci projektu, nikoliv skutečnost, že v rámci vývojového týmu byla prováděna kontrola a hodnocení výsledků řešení způsobem stanoveným v projektech VaV. Jak nadto správně podotkl žalovaný, jedná se o dokumentaci následnou, nikoli prospektivní, kterou lze použít k prokázání faktického řešení projektů. Předložené důkazní prostředky zkrátka nemohou zhojit vytýkanou vadu projektů VaV spočívající v nedostatečně vymezeném způsobu kontroly a hodnocení postupu a dosažených výsledků, neboť jsou svou povahou dokumentací následnou, přičemž je třeba trvat na tom, aby byl projekt kompletně zpracován před svým zahájením. Řečeno jinak, jednotlivé vady projektu nelze zhojit až v průběhu jeho samotné realizace (srov. např. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 26. 9. 2023, č. j. 55 Af 20/2022-57).
39. Soud se tedy ztotožňuje se žalovaným v tom, že žalobkyně vymezila způsob kontroly a hodnocení projektu velmi obecně. V projektu absentuje konkrétní mechanismus, jakým způsobem bude každá z etap po jejím dokončení kontrolována, hodnocena a případně dle potřeb přepracována. Žalobkyní uvedený obecně vymezený způsob kontroly a hodnocení projektu nelze považovat za dostatečně konkrétní, aby mohl naplňovat zákonný požadavek § 34c odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů vykládaný ve světle judikatury shrnuté výše.

40. Lze uzavřít, že žalobkyně nesplnila požadavky na formální náležitosti projektu VaV. Nesplnění byť jen jedné z formálních náležitostí projektu VaV stanovených v § 34c zákona o daních z příjmů má přitom za následek nemožnost uplatnit odpočet podle § 34 odst. 4 a 5 citovaného zákona (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56, bod 47 nebo rozsudek ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016-20, bod 22). Napadené rozhodnutí tak bylo vydáno v souladu se zákonem.

#### *VII. Závěr a náklady řízení*

41. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
42. Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně nebyla ve věci úspěšná a procesně úspěšnému žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady v řízení nevznikly.
43. Vzhledem k tomu, že žalobkyně i žalovaný souhlasili s projednáním věci bez nařízení jednání (jejich souhlas byl presumován) a soud neshledal potřebu provádět dokazování (ve věci bylo možné vycházet z podkladů obsažených ve správním spise), bylo v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé rozhodnuto bez nařízení jednání.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Praha 24. října 2024

Mgr. Martin Kríž v. r.  
předseda senátu