



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců JUDr. Václava Štencla, MA, a Mgr. Jana Jiráska, Ph.D., ve věci

žalobce: **STROZA s.r.o.**, IČO 25880403
sídlem Bezručova 663, 756 61 Rožnov pod Radhoštěm
zastoupený **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 5. 2023, č. j. 18856/23/5200-11433-712953,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále „správce daně“) žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 21. 4. 2021, č. j. 762577/21/3310-50521-803020, doměřil daň z příjmů

právnických osob za zdaňovací období roku 2015 ve výši 995 030 Kč a stanovil mu povinnost uhradit penále ve výši 199 006 Kč. Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 31. 5. 2023, č. j. 18856/23/5200-11433-712953, zamítl odvolání žalobce podané proti platebnímu výměru a platební výměr potvrdil.

2. Předmětem sporu je otázka, zda žalobce splnil formální podmínku pro uznání odpočtu na podporu výzkumu a vývoje (dále také „VaV“) spočívající ve vyhotovení projektu výzkumu a vývoje obsahujícího způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, jak požadoval § 34c odst. 1 písm. f) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 3. 2019 (dále jen „ZDP“).

II. Stanoviska účastníků řízení

3. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítá, že náležitost projektu VaV dle § 34c odst. 1 písm. f) ZDP nebyla řešena judikaturou až do rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 24. 2. 2021, č. j. 52 Af 47/2019-81, který nebyl v roce 2015 žalobci k dispozici. Judikatura, na níž žalovaný odkazuje, na situaci žalobce nedopadá. Každý projekt uvádí, že se bude hodnotit a kontrolovat každá dílčí etapa. Nejedná se o unifikovaný popis, etapy reflektují konkrétní vývojovou činnost na projektu. Ke každému projektu žalobce předložil technickou dokumentaci, fotodokumentaci, návrhy konstrukcí nebo zápisy/protokoly z testování. Projekt VaV je souborem dokumentace, listin, obrazových a zvukových záznamů a jiných podkladů. Právní úprava dané obsahové náležitosti je neurčitá. Je nemožné na počátku výzkumné činnosti přesně specifikovat, jakým způsobem bude kontrola etap prováděna, natož kdy a případně i kým. Pokud by to poplatník věděl, pak by byla ztracena technická nejistota. Projekty žalobce naplňují smysl a účel zákona. Žalobce doložil, že kontroly a hodnocení prováděl, a to individuálně ve vztahu ke každému projektu. Pro srovnání, u jiných náležitostí zákonodárce vyžaduje uvedení konkrétních skutečností. Jestliže právní úprava umožňuje více interpretačních rovin, je třeba upřednostnit výklad ve prospěch poplatníka.
4. Žalovaný navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Uvádí, že požadavek na dostatečné vymezení způsobu kontroly a hodnocení nejde nad rámec zákona. Popis uvedený v projektech VaV je nejasný a nevyplývají z něj kritéria či parametry, které se budou u jednotlivých etap hodnotit. Žalovaný nesouhlasí, že by ke kontrole a vyhodnocování výsledků docházelo předem stanoveným způsobem. Následné doložení výstupů nespĺňuje požadavek na zpracování a schválení projektů před zahájením jejich řešení. Závěrem žalovaný zpochybňuje, že by jím citovaná judikatura neodpovídala skutkovému stavu v této věci.

III. Posouzení věci krajským soudem

5. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní; dále „s. ř. s.“), a řízení předcházející jeho vydání. Soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Při rozhodování vycházel z obsahu správního spisu, nad jehož rámec nebylo potřeba provádět dokazování.
6. Předně soud uvádí, že za řádný žalobní bod, v jehož světle by mohl přezkoumat zákonnost napadeného rozhodnutí, nemohl považovat obecnou zmínku žalobce o tom, že daňové

orgány nezpochybnouvaly obdobné vymezení způsobu kontroly a hodnocení v projektech VaV při daňové kontrole za dřívější zdaňovací období. Toto tvrzení je neurčité nejen právně (žalobce neuvádí, že by se jednalo o nezákonnost a proč), ale také skutkově (žalobce neodkazuje na žádný konkrétní výstup kontrolní činnosti daňových orgánů a ten nelze určit ani nepřímou, neboť není zřejmé, jaké konkrétní daňové kontroly by se uvedené tvrzení mělo týkat).

7. Jádrem sporu je otázka, zda žalobcem vypracované projekty VaV splňovaly požadavek § 34c odst. 1 písm. f) ZDP, podle něhož projekt VaV obsahuje způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků.
8. Krajský soud předně uvádí, že citované ustanovení považuje za zcela jasné v tom směru, že projekt musí obsahovat *způsob* kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků. Logicky proto nemůže postačovat, uvede-li daňový subjekt v projektu pouze konstatování, že kontrola a hodnocení budou probíhat, potažmo kdy budou probíhat, jako tomu je v případě projektů VaV předložených žalobcem. Konkrétně ve všech pěti posuzovaných projektech bylo uvedeno následující: „*Projekt [označení projektu] bude rozdělen do několika vývojových etap. Každá etapa bude průběžně kontrolována a vyhodnocena. V případě nedostačujících výsledků budou provedeny potřebné změny. Základní vývojové kroky jsou: [výčet etap, respektive vývojových kroků]*“. Z citovaného textu je zcela zřejmé, že projekty neuvádí *způsob* kontroly a hodnocení, tj. jak budou kontrola a hodnocení probíhat. Uvádí pouze, kdy budou probíhat (po každé z etap, respektive „*průběžně*“) a rámcově co bude předmětem kontroly a hodnocení (každá etapa). V zásadě by zde mohl soud skončit a uzavřít, že žalovaný postupoval v souladu se zákonem, jestliže na zákonem výslovně stanoveném požadavku trval. Ve stručnosti se však soud ještě vyjádří k dalším dílčím žalobním tvrzením.
9. Text zákona je jasný v tom, že projekt musí obsahovat *způsob* kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků. V tomto směru zde neexistuje žádné právní vakuum, jak tvrdí žalobce. Stejně tak zde v základní rovině neexistuje více možností výkladu zákona, neboť uvedený požadavek je zcela jasný přinejmenším v tom, že nějaký způsob kontroly a hodnocení musí být vymezen. Skutečnost, že zákon neupřesňuje, jak konkrétně má být tento způsob vymezen, je v nyní projednávané věci bezpředmětná, neboť žalobce neuvedl způsob kontroly a hodnocení žádný. Proto také není podstatné, co by snad bylo možné dovodit z rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 24. 2. 2021, č. j. 52 Af 47/2019-81, kdyby žalobce v projektu vymezil způsob kontroly a hodnocení, a to způsobem, který popisuje v žalobě. Žalobce tak v projektech VaV neučinil, není proto co hodnotit.
10. Obecně je také bezpředmětné, nakolik je ustanovení § 34c odst. 1 písm. f) ZDP oblastí judikatorně prozkoumanou a kdy se správní soudy k výkladu dotčeného ustanovení poprvé vyjádřily. Žalobce totiž svými námitkami míří primárně na pro danou věc hypotetickou otázku, jak detailně má být způsob kontroly a hodnocení vymezen. Jestliže jej nevymezil vůbec, nejedná se o otázky, které by bylo potřeba v této věci řešit. Z téhož důvodu není potřeba se podrobněji zabývat tím, zda judikatura, na níž žalovaný odkázal, je přílehlavá na skutkový stav, který nastal v nyní projednávané věci. Žalovaný aplikoval výslovný požadavek zákona, nikoliv pravidla údajně dotvořená soudy nad rámec zákona. V napadeném rozhodnutí citovaná judikatura na jednoznačném znění zákona nic nemění. Jako příklad lze uvést žalovaným citovaný rozsudek zdejšího soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 31 Af 35/2016-144. Ten je jistě ilustrativní, ovšem nikoliv proto, že by byl v dané otázce

průlomový, ani proto, že by jeho text byl nezbytný k pochopení závěru, že žalobce jednoduše nestanovil žádný způsob kontroly a hodnocení. Příležitost odkazu na něj spočívá spíše v tom, že se soud v daném rozsudku vyjádřil také k souvisejícím otázkám, zejména proč je daná právní úprava relativně přísná a proč má daný konkrétní požadavek smysl. Jelikož žalobce tato východiska ani nezpochybňuje, není potřeba je zde opakovat a význam citované judikatury dále rozebírat.

11. Soud nemůže přisvědčit žalobci ani v tom, že by uvedený zákonný požadavek byl naplněn doložením technické dokumentace, fotodokumentace, návrhů konstrukcí nebo zápisů/protokolů z testování. Důvod je prostý. Tyto dokumenty byly vyhotoveny v průběhu realizace projektu, nikoliv před jeho zahájením. Projekt VaV by sice mohl sestávat z více dokumentů, nicméně ty by vždy musely být vyhotoveny před zahájením výzkumné a vývojové činnosti (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56).
12. Nesprávné je také žalobcovo tvrzení, že je nemožné na počátku výzkumné činnosti specifikovat způsob kontroly, neboť by v takovém případě byla ztracena technická nejistota. Technická nejistota výzkumné a vývojové činnosti spočívá v tom, že není jistý výsledek výzkumu a vývoje, mimo jiné proto, že dosud nebylo u daňového subjektu takového výsledku dosaženo. To však nemá nic společného se samotnou metodologií kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků. Tu lze nastavit vždy, bez ohledu na konečné výsledky a na to, že jsou tyto výsledky předem nejisté.

IV. Shrnutí a náklady řízení

13. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji zamítl ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s.
14. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Podle něj má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

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

Brno 12. prosince 2024

Mgr. Petr Šebek v. r.
předseda senátu