



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **AUREL CZ s.r.o.**, IČO 285 26 392  
se sídlem Břehyně 983, Doksy  
zastoupená daňovým poradcem Ing. Janem Ingeduldem  
se sídlem Šrobárova 40, Praha 10

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
se sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 6. 2024, č. j. 19953/24/5200-11431-702498

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

*I. Vymezení věci a průběh řízení před správním orgánem*

1. Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení shora specifikovaného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a současně byl potvrzen dodatečný platební výměr ze dne 14. 11. 2022, č.j. 8666705/22/2002-52524-111087 (dále jen „dodatečný platební výměr“) Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) na daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období roku 2017. Dodatečným platební výměrem byla žalobkyni doměřena DPPO vyšší o částku

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

6 601 170 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 1 320 234 Kč. Alternativně žalobkyně navrhla určení, že provedení daňové kontroly bylo nezákonné.

2. Soud ze správního spisu zjistil, že u žalobkyně byla 9. 7. 2020 zahájena daňová kontrola na DPPO za předmětné zdaňovací období. Zpráva o daňové kontrole č. j. 1659876/22/2901-60562-708696 (dále jen „zpráva o DK“) byla žalobkyni doručena 7. 11. 2022. Na základě zprávy o DK správce daně vydal dodatečný platební výměr, jelikož žalobkyně zejména neprokázala, že předmětné (výdaje) náklady byly vynaloženy v souvislosti s řešením předloženého projektu výzkumu a vývoje (dále jen „projekt VaV“) s kódem projektu „VV01“, a že je tedy lze zahrnout do odpočtu od základu DPPO na podporu výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 4 a 5, § 34a a § 34b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“).
3. Proti dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, o němž žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím. V jeho odůvodnění vyslovil, že nesplnění byť jen jedné z formálních náležitostí projektu má za následek nemožnost uplatnit odpočet na dani, přičemž výchozím zákonným předpokladem je, aby byl projekt VaV prospektivním dokumentem vyhotoveným již před zahájením projektu způsobem splňujícím podmínky § 34c ZDP (tedy projektová dokumentace musí obsahovat přesně vymezené cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnitelné po jeho ukončení).
4. V reakci na odvolací důvody žalovaný uvedl, že ve zprávě o DK jsou pochybnosti správce daně ohledně cílů projektu srozumitelně popsány a je zřejmé, jak správce daně vyhodnotil žalobkyni předložené důkazní prostředky. Není pravdou, že žalobkyně vyvrátila tvrzení správce daně o obecnosti cílů, jelikož není prokázáno, že k datu vyhlášení projektu VaV byla obeznámena s tím, jaké konkrétní činnosti ve výzkumu a vývoji (jaké zakázky) a s jakými cílovými parametry budou řešeny v rámci projektu VaV schváleného 4. 1. 2016, neboť některé uvedené cíle projektu VaV (výchozí stavy) byly řešeny až ve 3. a 4. čtvrtletí roku 2016 nebo v období roku 2017. Žalobkyně nevymezila činnosti ve výzkumu a vývoji na jednotlivých dílčích řešených vývojových úkolech v projektu VaV, neboť tyto činnosti nebyly a ani nemohly být žalobkyni k datu schválení projektu VaV známy. Konkrétní činnosti totiž vycházely z objednávek a požadavků odběratele ujednaných až po datu schválení projektu VaV. Cíl nebyl vymezen zcela konkrétně, srozumitelně a transparentně, což vyvolalo oprávněné pochybnosti správce daně o realizaci činnosti ve výzkumu a vývoji. Prokázání procesu od původního ke konečnému stavu je nutnou podmínkou pro posouzení, zda žalobkyně výzkum a vývoj uskutečnila a zda dosáhla požadovaného deklarovaného cíle (tento proces by měl přinést změnu přinášející v kontextu výzkumu a vývoje prvek novosti), přičemž důkazní břemeno tíží poplatníka daně. Bezchybné formální náležitosti projektu jsou základní a nutnou podmínkou pro uplatnění odpočtu. Cíle jsou v projektu VaV žalobkyni definovány příliš obecně a bez určení jakékoli měřitelné hodnoty, na jejímž základě by bylo následně možné vyhodnotit, zda k naplnění cíle došlo, přičemž tento závěr (o neuznání odpočtu) byl ve zprávě o DK řádně odůvodněn na základě volného hodnocení důkazů. Správce daně unesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), když ve výzvách vyjádřil a řádně zdůvodnil pochybnosti stran splnění formálních náležitostí projektu VaV. Žalobkyně byla povinna oprávněnost jí vykázaného odpočtu prokázat, což se nestalo. Pochybnosti správce daně přitom nebyly výsledkem subjektivní úvahy, ale byly podloženy konkrétními fakty a představovaly přezkoumatelné a logické vyústění hodnocení předložených důkazních prostředků.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

5. K žalobkyní předloženému důkazu č. 27 – TKS 2015, kterým chtěla vyvrátit pochybnosti, že k datu vyhlášení projektu VaV stanovila cíle a vymezila svoji činnost tak, že nebyla obeznámena s tím, jaké zakázky a s jakými cílovými parametry budou v rámci projektu VaV řešeny, žalovaný uvedl, že předložený dokument není datován ani podepsán, není v něm uveden název poskytovatele služeb, a není tak možné zjistit, k jakému období se vztahuje. Důkazní prostředek byl předložen v aplikaci Word, přičemž metadata elektronického souboru jsou z roku 2014. Metadata nicméně nejsou považována za spolehlivý důkaz, neboť je lze zásahem do nastavení data a času v počítači změnit (s ohledem na to nelze bez dalšího přijmout ani některé další předložené dokumenty odkazující na důkaz č. 27, které mají dokládat jeho stáří). Žalobkyně tedy neprokázala své tvrzení, že důkaz č. 27 je prokazatelně starší než datum vyhlášení projektu VaV, a nevyvrátila tak pochybnosti správce daně.
6. K otázce prospektivnosti projektu VaV žalovaný vyslovil, že z předložených důkazních prostředků je zřejmé, že činnost v oblasti document flow a databáze kanálů byla prováděna již v roce 2014, což je v rozporu s tvrzením žalobkyně, že jsou nově prováděny v roce 2016. Ani důkaz č. 27 neprokazuje prospektivnost dokumentu, jelikož se v něm jedná o zajištění služeb ve čtyřech oblastech, které jsou již uvedeny v obecných cílech Vyhlášení projektu VaV z roku 2013, a nemůže tak vyvrátit pochybnost o prospektivnosti projektu VaV. Žalobkyně neprokázala, že projekt VaV byl schválen před zahájením jeho realizace, tedy neprokázala zákonný požadavek jeho prospektivnosti. K žalobkyní předložené e-mailové komunikaci z 11. a 12. 12. 2014 žalovaný podotkl, že z ní nelze vyvodit, že důkaz č. 27 je prokazatelně starší než datum vyhlášení projektu VaV. Pouze z ní vyplývá, že jde o komunikaci mezi Ing. K. a Ing. M., kteří si přílohou posílají dokumenty ve Wordu. Návrh žalobkyně na výpověď svědků Ing. K. a Ing. M. ve vztahu k prokázání prospektivnosti projektu VaV žalovaný označil za důvodný. S ohledem na blížící se konec lhůty pro stanovení daně (9. 7. 2024) však není možné za dodržení všech zákonných pravidel výslechy svědků a následné hodnocení provést. Ač nebylo možné v souvislosti s prokázáním prospektivnosti projektu VaV zcela zjistit skutkový stav věci, žalovaný shledal cíle projektu VaV jako nedostatečně vymezené, což postačuje k odepření nároku na odpočet (a to i v případě ne/shodnosti popisu cílů předchozích projektů žalobkyně v porovnání s nyní řešeným projektem VaV).
7. Ohledně použitelnosti (ustálené) judikatury žalovaný uvedl, že jím zmíněné rozsudky se vztahují k ustanovením souvisejícím s odčitelnou položkou vývoje a výzkumu, která byla účinná ve stejném znění jako v nyní šetřeném období. Žalobkyní zmíněný rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 9. 2011, sp. zn. 44 Co 246/2010 na její případ nedopadá. Žalobkyně nemohla mít v řešeném zdaňovacím období неотředitelnou jistotu, že projekt VaV lze zahrnout do odpočtu, protože nesplnila zákonem stanovené podmínky. Dle judikatury přitom nelze nedostatky formálních náležitostí projektu dodatečně jakkoli zhojit, a to ani doplňujícím detailním vysvětlením.
8. Závěrem napadeného rozhodnutí žalovaný ve shodě se správcem daně konstatoval, že žalobkyně neprokázala naplnění formálních požadavků kladených na projekty VaV dle § 34c odst. 1 ZDP. Cíle projektu VaV jsou stanoveny nedostatečně a nekonkrétně. Žalobkyně přípravu dokumentu podcenila, resp. jeho náležitostem nevěnovala patřičnou pozornost. Žalovaný se přitom dostatečně vypořádal se všemi odvolacími námitkami a předloženými důkazními prostředky. Závěry správce daně jsou přezkoumatelně popsány ve zprávě o DK a dokazování bylo provedeno v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů.

## II. Obsah žaloby

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

9. Žalobkyně v žalobě v prvním žalobním bodě namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Správce daně dovodil shodnost dílčích cílů vlastní analýzou, která vznikla jako jeho nepřezkoumatelná domněnka. Žalobkyně v odvolacím řízení předložila vlastní srovnání, jímž shodnost cílů vyvracela tak, že uvedla v čase se měnící cíle, z nichž plynou návaznosti jednoho cíle na další, a nikoliv jejich shodnost. Správce daně dospěl k nepřezkoumatelnému závěru o shodnosti cílů v roce 2016 i v předešlých letech. Ač se cíle v čase mění, správce daně dovodil jejich shodnost na základě podobnosti formulací, ale abstrahoval od odlišnosti témat.<sup>1</sup> Žalobkyně uvedla, že jako nesprávné nevnímá, že byla doměřena daň, ale tvrzení správce daně o pokračování na řešení stejných dílčích cílů v letech 2012 – 2015 i v roce 2016. Obdobné odlišnosti jsou u každého z analyzovaných okruhů. Z hodnocení důkazů správcem daně není zřejmé, na základě jakých parametrů dopěl k závěru, že jde o stejné cíle.
10. Ve druhém žalobním bodě žalobkyně označila za nepřezkoumatelnou domněnku správce daně o nepřiměřenosti a neurčitosti cílů. Žalobkyně předložila důkaz č. 21 a vyhlášení projektů. Správce daně však nedostatečně vysvětlil, proč považuje projekty za neurčité a nevyhodnotitelné. Správce daně hodnotil praxi hodnotových kontraktů v automobilovém průmyslu na základě zjednodušujících předpokladů, kde se očekává, že podepsaná smlouva je prvním úkonem ve spolupráci. Pominul, že technické parametry jsou v oboru známy ještě před podepsáním hodnotového kontraktu. Automobilka formuluje své požadavky v technickém zadání, které je základem pro sepsání nabídky daňového subjektu. Hodnotový kontrakt je až finálním potvrzením podmínek a cen. Žalovaný odmítl provést v odvolání navrhované výslechy svědků K. a K., které mu mohly pomoci se v problematice zorientovat, s odkazem na hrozící prekluzi. Správce daně považuje hodnotový kontrakt za nástroj k formulaci technických parametrů, nebere však v potaz specifika automobilového průmyslu ani výrobní a vývojový proces. Hodnotový kontrakt dodatečně rekapituluje podmínky spolupráce, které jsou sjednávány dříve. Vymezení cílů netrpí vadou nekonkrétnosti, tak aby bylo v budoucnu možno pod ně zařadit neomezené množství zakázek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č.j. 6 Afs 60/2014-56).
11. Dle třetího žalobního bodu porušil žalovaný práva žalobkyně tím, že s ohledem na blížící se prekluzi odmítl provést výslechy svědků K. a K. Žalovaný měl dostatek času je provést, neboť žalobkyně je navrhla v podání ze dne 16. 5. 2024, přičemž k prekluzi by došlo až dne 9. 7. 2024. Do časové tísně se dostal sám žalovaný, neboť odvolací řízení trvalo více než jeden a půl roku. Žalobkyně namítla průtahy v daňovém řízení, proti nimž se nemohla bránit, neboť ke zjištění porušení jejích práv došlo až dne 27. 6. 2024. Žalobkyně již 22. 6. 2022 uhradila na účet správce daně 7 000 000 Kč, aby předešla úrokům z prodlení. Průtahy žalovaného tak nevedly k růstu příslušenství daně, nutnost alokace zdrojů však žalobkyni nepřiměřeně zatížila. Žalovaný v časové tísně spojil výslechy svědků jen s prokázáním prospektivnosti, svědci jako znalci praxe ve Škoda Auto a.s., se však mohli vyjádřit i k určitosti a dostatečnosti vymezených cílů.
12. Ve čtvrtém žalobním bodě žalobkyně poukázala na kauzy kvót při výběrů daní v roce 2020, tedy v době zahájení daňové kontroly. Při známosti úspěšnosti projektových dokumentací do roku 2019 mohlo být vedení daňové kontroly součástí požadavku na naplnění kvót. Žalobkyně současně namítla, že daňové kontrole měla předcházet výzva k podání

---

<sup>1</sup> Žalobkyně uvedla příklad problematiky „Aicon – kalibrační přípravek pro adaptéry“.

dodatečného daňového přiznání, protože správce daně mohl disponovat důvodným předpokladem, že daň bude doměřena.

### III. Vyjádření žalovaného

13. Žalovaný navrhl ve vyjádření k žalobě její zamítnutí. Stran prvního žalobního bodu uvedl, že otázka ne/shodnosti cílů vytyčených ve starších projektech a projektu VaV z roku 2016 je z hlediska naplnění podmínek § 34c ZDP mimoběžná.
14. Pokud jde o druhý žalobní bod, žalovaný obsáhle s odkazy na judikaturu zmíněnou v napadeném rozhodnutí vysvětlil, proč nepovažuje cíle za dostatečně určité, dosažitelné a vyhodnotitelné a proč na tom žalobkyní předložené doklady nic nemění. Nevyplývá z nich totiž (bez ohledu na jejich stáří, tj. zda předcházely vyhlášení projektu VaV), že by žalobkyně k datu vyhlášení projektu VaV byla obeznámena, jaké konkrétní cíle a parametry budou v jeho rámci řešeny, přičemž projekt VaV obsahuje pouze obecné cíle. Kromě toho by musely starší dokumenty konkretizující cíle z vyhlášení projektu VaV na sebe odkazovat a být obsahově propojené; vyhlášení projektu VaV však na žádné takové dokumenty neodkazuje. Žalobkyně přitom výsledk svědků navrhla výlučně za účelem prokázání pravosti dokumentu a data vytvoření TKS 2015 (tedy v souvislosti s prospektivností projektu), přičemž jejich výsledkem by nebylo možné zvrátit závěr, že cíle byly vymezeny příliš obecně.
15. Ke třetímu žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že výsledky svědků Ing. K. a Ing. M. chtěla žalobkyně prokázat tvrzení související s prospektivností projektu. Pokud jimi zamýšlela prokázat i jiné skutečnosti (obchodní praxi společnosti Škoda Auto a.s., či určitost cílů), měla to specifikovat. Neprovedení výsledku nešlo k tíži žalobkyně, jelikož žalovaný uznal její námítky ohledně prospektivnosti jako důvodné a závěry správce daně v tomto ohledu neměl za prokazané. To však nic nezměnilo na závěru, že žalobkyně nenaplnila veškeré zákonné podmínky (dosažitelnost a vyhodnotitelnost cílů projektu). Daňová kontrola sice byla vedena bezmála 2 roky, ale to bylo dáno rozsahem žalobkyní tvrzených skutečností a množstvím poskytnutých podkladů. Odvolací řízení pak trvalo rok a půl z důvodu složitosti problematiky a vyhodnocení obsáhlého spisového materiálu, přičemž bylo třeba vyhodnotit i nově předložené důkazní prostředky, a vzhledem k tomu nebylo zatíženo neoprávněnými průtahy (žalobkyně disponovala právními nástroji proti takovým průtahům, ale nevyužila je). I kdyby se jednalo o neoprávněné průtahy, neznamenala by tato skutečnost nezákonnost napadeného rozhodnutí (podobně je tomu v případě skutečnosti dobrovolné úhrady doměřené daně před její splatností).
16. Ohledně čtvrtého žalobního bodu žalovaný nesouhlasil s názorem, že měl žalobkyni namísto zahájení daňové kontroly nejprve vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání, jelikož nebyla naplněna podmínka § 145 odst. 2 daňového řádu, přičemž svůj názor opřel o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-56. Správce daně neměl před zahájením daňové kontroly žádné indicie svědčící o tom, že daň bude doměřena. Ke zmínce o „kvótách“ (nepřímo vyřčené podjatosti úředních osob) uvedl, že dokument specifikující podmínky pro cílové odměny v souvislosti s výsledky daňových kontrol se vztahoval pouze na daňové kontroly za období do konce roku 2018. V nynějším případě byla daňová kontrola zahájena 9. 7. 2020, a motivace úředních osob tak nemohla být tímto dokumentem negativně ovlivněna (žádný jiný takový dokument v rozhodné době účinný nebyl). Nadto podle Nejvyššího správního soudu ani samotná existence takového dokumentu nnesvědčí o automatické podjatosti a nezákonnosti.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

*IV. Posouzení žaloby Městským soudem v Praze*

17. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, a to v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí [§ 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)].
18. Soud vyšel při posouzení žaloby z následně uvedené právní úpravy:
19. Podle § 34 odst. 4 ZDP od základu daně lze odečíst odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání.
20. Podle § 34a odst. 1 ZDP odpočet na podporu výzkumu a vývoje činí součet
  - a) 100 % výdajů vynaložených v období na realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu, které nepřevyšují úhrn výdajů vynaložených v rozhodné době na realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu, a
  - b) 110 % výdajů vynaložených v období na realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu, které převyšují úhrn výdajů vynaložených v rozhodné době na realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu.
21. Podle § 34c odst. 1 písm. c) ZDP projektem výzkumu a vývoje se rozumí dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji podle zákona upravujícího podporu výzkumu a vývoje a který obsahuje cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení.
22. Podle § 87 odst. 4 daňového řádu dojde-li k zahájení daňové kontroly bez předchozí výzvy k podání daňového tvrzení, ačkoli byl naplněn důvod pro vydání této výzvy, nemá tato skutečnost vliv na účinky tohoto zahájení. Daňovému subjektu nevzniká povinnost uhradit penále z částky daně stanovené na základě takto zahájené daňové kontroly.
23. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.
24. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.
25. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.
26. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
27. Podle § 92 odst. 6 daňového řádu navrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Není-li návrhu vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu.
28. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.

29. K prvnímu žalobnímu bodu soud uvádí, že z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný potvrdil dodatečný platební výměr (a potažmo i neoprávněnost žalobkyní uplatněného odpočtu) z důvodu, že žalobkyně v rozporu s § 34c odst. 1 písm. c) ZDP v projektu VaV neformulovala dostatečně konkrétní cíle, z nichž by byla zřejmá jejich dosažitelnost a vyhodnotitelnost. Na tomto závěru je zjevně postaven výrok napadeného rozhodnutí o zamítnutí odvolání. Soud souhlasí se žalovaným, že řešení správcem daně vznesené otázky, zda cíle nyní posuzovaného projektu byly či nebyly shodné s cíli dřívějších projektů žalobkyně, nemůže mít žádný vliv na posouzení zákonnosti nosné argumentace žalovaného ohledně nenaplnění formální náležitosti stanovené v § 34c odst. 1 písm. c) ZDP, a tedy ani na zákonnost napadeného rozhodnutí. Proto se soud danou žalobní námitkou věcně blíže nezabýval. Žalovaný přitom ohledně odvolací námitky, v níž žalobkyně tvrdila rozdílnost cílů jejich jednotlivých projektů, argumentoval obdobně, jako to nyní učinil soud, když zejména na str. 28 (body [123] a [124]) napadeného rozhodnutí dovedl že daná otázka se míjí s důvodem, pro který nebyl odpočet akceptován. To soud považuje za plně přezkoumatelnou úvahu, s níž se ztotožňuje. Napadené rozhodnutí tedy vadou nepřezkoumatelnosti netrpí.
30. K druhému žalobnímu bodu soud konstatuje, že napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné ani pokud jde o úvahy stran obecnosti či neurčitosti cílů projektu. Žalovaný se otázce vymezení cílů projektu a přezkoumatelnosti souvisejících závěrů správce daně uceleně a dostatečně věnoval na str. 15 – 20 napadeného rozhodnutí, kde s konkrétními odkazy na výzvy správce daně k odstranění pochybností a zprávu o DK a shrnul, že *„z obsahu spisového materiálu nelze považovat za prokázané, že cíle v předloženém dokumentu VaV z 4. 1. 2016 mohly být takto uvedeny, jestliže se odvolatel až následně dozvěděl jejich „parametry“. Cíle jsou v projektu z 4. 1. 2016 definovány příliš obecně, bez určení jakékoli měřitelné hodnoty, na jejímž základě by bylo následně možno vyhodnotit, zda naplnění cíle bylo dosaženo či nikoli (např. pod označením cíle 1.a) „Vývinout metodiku pro statickou certifikaci různých částí impaktroru (holenní, kolenní a stehenní), včetně konstrukce nezbytných přípravků pro provedení certifikací“ nelze dle odvolacího orgánu shledat definici dostatečně konkrétní a obsahující jakkoli měřitelný cíl, který bude následně možno vyhodnotit. Ačkoli se může zdát, že jsou cíle popsány rozsáhle, důležitá je jejich obsahová výstižnost, s vazbou na dosažitelnost a vyhodnotitelnost, jak explicitně požaduje ZDP.“* I toto soud považuje za úvahu, jejíž zákonnost lze (soudně) přezkoumat, a napadené rozhodnutí (ve spojení s dodatečným platebním výměrem a potažmo zprávou o DK) tak ani v tomto ohledu netrpí vadou nepřezkoumatelnosti. Žalovaný rovněž přezkoumatelně vyhodnotil související důkazní prostředky předložené žalobkyní včetně v žalobě výslovně zmíněného důkazu č. 21 (viz body [68] až [70] odůvodnění napadeného rozhodnutí) a vyhlášení projektu VaV (viz zejm. body [71] až [73] odůvodnění napadeného rozhodnutí). Žalobkyně v tomto žalobním bodě dále obecně poukazovala na zjednodušující hodnocení správce daně ohledně sjednávání tzv. hodnotových kontraktů, aniž by však konkrétně polemizovala s argumentací žalovaného ohledně neurčitého vymezení cílů projektu VaV v rozhodných dokumentech. K tomu soud považuje za příléhavé citovat z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2022, č. j. 6 Afs 161/2021-57, podle něhož *„problém nespočíval v tom, že by žalovaný nerozuměl technické stránce stěžovatelčiny činnosti (což by skutečně vyžadovalo zadání vypracování znaleckého posudku, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119, č. 3273/2015 Sb. NSS), nýbrž v tom, že z předloženého projektu nebylo*

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

*zřejmě, k jakým cílům má stěžovatelčina výzkumná či vývojová činnost vůbec směřovat. Cíle výzkumu či vývoje je bezesporu možné popsat tak, aby jim v základních rysech porozuměl i laik. Stěžovatelka však v projektu cíle vymezila natolik obecně a neurčitě, že ani znalec by bez dalších pokladů nemohl popsat, v čem její činnost měla vlastně spočívat. Absenci formálních náležitostí projektu pak nelze zhojit podklady, které se týkají jeho vlastní realizace (viz již citovaný rozsudek č. j. 7 Afs 411/2019-54).“ Soud proto s odpovídající mírou obecnosti s odkazem na odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatuje, že žalobkyně nepředložila dostatečně určitě formulované (parametrizované) cíle projektu VaV ve smyslu § 34c odst. 1 písm. c) ZDP a ustálené judikatury správních soudů (k tomu lze pro stručnost odkázat na vymezení právního základu případu provedeného na str. 5 až 11 odůvodnění napadeného rozhodnutí, s nímž se soud ztotožňuje). Jako nejpriléhavější lze citovat závěry obsažené v rozsudku ze dne 21. 3. 2024, č. j. 2 Afs 240/2022-38, v němž Nejvyšší správní soud vyložil, že „z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že „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“ (rozsudek NSS ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56, bod 42); „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. [...] Vymezení cíle projektu nekonkrétním textem tak, aby v budoucnosti bylo možné pod takový cíl zařadit neomezené množství budoucích zakázek, nepovažuje NSS za průkazné a reálně vyhodnotitelné. Nic nebránilo stěžovatelce v tom, aby k vyhlášení projektu výzkumu a vývoje přistoupila až v okamžiku, kdy byla seznámena se zadáním jednotlivých zakázek. Situaci nelze řešit tak, že stěžovatelka vytvoří univerzální obecný projekt pro všechny budoucí zakázky, které spolu jinak nesouvisí a jejichž výzkumné cíle se liší“ (rozsudek NSS ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017-53, body 25 až 26); „cílem výzkumné a vývojové činnosti musí být dosažení jedinečného řešení, které lze odlišit od běžné činnosti inovačního charakteru“ (rozsudek NSS ze dne 9. 11. 2021, č. j. 7 Afs 411/2019-54, bod 38).“ Nenaplnění formální náležitosti projektu podle § 34c odst. 1 písm. c) ZDP přitom bez dalšího postačí k nemožnosti uplatnit odpočet podle § 34 odst. 4 ZDP (srov. bod 45 odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2022, č. j. 8 Afs 170/2020-49). Námitky podle druhého žalobního bodu proto nejsou důvodné (k otázce žalobkyní zmíněného výsledku svědků viz níže).*

31. Třetí žalobní bod se týkal neprovedení výsledků svědků Ing. K. a Ing. K. navrhovaných žalobkyní v rámci odvolacího řízení. Žalobkyně byla současně s návrhem výsledku těchto osob vzhledem k § 92 odst. 6 daňového řádu povinna objasnit, které skutečnosti hodlá jejich svědeckou výpovědí prokázat nebo vysvětlit. Tak žalobkyně učinila, když společně s návrhem na výslech Ing. K. uvedla, že „Svědék může potvrdit pravost dokumentu, případně prokázat sepsání či např. doručené dokumentu TKS 2015 do Škoda Auto, např. emailem či jinou formou.“ Ohledně výsledku Ing. K. uvedla, že „Svědék může potvrdit pravost dokumentu, případně prokázat sepsání či např. doručení dokumentu do Škoda Auto např. emailem či jinou formou.“ Předmětný dokument TKS 2015 (důkaz č. 27) žalobkyně předložila spolu s doplněním odvolání za účelem vyvrácení pochybností správce daně o tom, „že k datu vyhlášení projektu VaV daňový subjekt stanovil cíle a vymezil svoji činnost tak, že nebyl obeznámen jaké zakázky, s jakými cílovými parametry budou řešeny v rámci VaV“ a „že tyto činnosti byly daňovému subjektu známy k datu schválení tohoto projektu“. Z napadeného rozhodnutí (viz zejm. body [113] a [132] jeho odůvodnění) je nicméně zřejmé, že jeho výrok

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

je opřen o závěr, že cíle projektu v rozporu s § 34c odst. 1 písm. c) ZDP nebyly dostatečně (konkrétně) vymezeny jako dosažitelné a vyhodnotitelné, přičemž tato skutečnost sama o sobě postačuje k nepřiznání nároku žalobkyně na odpočet a oprávněnosti doměření daně. (viz vypořádání druhého žalobního bodu výše). Žalovaný tedy evidentně „opustil“ některé další (jiné) části argumentace či pochybnosti, na jejichž základě správce daně rovněž dospěl k závěru o neoprávněnosti odpočtu, přičemž právě těch se podle žalobkyně měly týkat jí navržené výsledky svědků. Navrženými výsledky svědků Ing. K. a Ing. K. tedy žalobkyně - soudě dle jejího vlastního tvrzení uvedeného v odvolacím řízení - nesledovala vyvrácení argumentace (o nenaplnění požadavků § 34c odst. 1 písm. c) ZDP), na níž byl výrok napadeného rozhodnutí postaven, a neprovedení těchto výsledků žalovaným tak nemělo vliv na jeho zákonnost. Pokud žalobkyně zamýšlela výsledkem svědků v nějakém ohledu prokázat skutečnosti relevantní ve vztahu k (určitosti) vymezení cílů projektu VaV s ohledem na jejich dosažitelnost a vyhodnotitelnost, měla tento svůj záměr žalovanému sdělit. Byla to totiž právě žalobkyně, která nejlépe znala či měla znát okolnosti a souvislosti projektu VaV, přičemž právě jí v daném ohledu tížilo důkazní břemeno. Nebylo povinností žalovaného za žalobkyni nad rámec jí uvedeného domýšlet, jaké další (relevantní) informace by navržení svědci mohli sdělit.

32. K poukazu žalobkyně na délku řízení a k námitce vytykající žalovanému neoprávněné průtahy soud konstatuje, že i kdyby v tomto žalobkyni přisvědčil, nezpůsobovala by taková skutečnost nezákonnost napadeného rozhodnutí. Jak totiž vysvětlil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 10. 2003, č. j. 6 A 171/2002-41, *„průtahy v řízení nemají relevanci z hlediska zákonnosti napadeného rozhodnutí, neboť průtahy v řízení lze charakterizovat jako nečinnost státního orgánu, kde procesní ochrana proti této nečinnosti musí směřovat k tomu, aby tato nečinnost skončila, tj. aby státní orgán ve věci jednal a rozhodl. Již z povahy věci proto není možno zrušit vydané rozhodnutí státního orgánu – tedy vyústění jeho procesní aktivity ve formě vydání individuálního právního aktu – pouze z důvodu namítaných průtahů v řízení, neboť takový postup by odporoval samotné logice takto namítané protizákonnosti“* (podobně též např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2012, č. j. 2 Ans 14/2012-41, a ze dne 3. 7. 2018, č. j. 6 Azs 178/2018-4). Soud se tudíž danou žalobní argumentací pro její irelevanci blíže nezabýval. Na zákonnost napadeného rozhodnutí nemůže mít naprosto žádný vliv ani související námitka žalobkyně, že 22. 6. 2022 uhradila na účet správce daně částku ve výši 7 mil. Kč, aby zabránila vzniku úroku z prodlení. ani námitky podle třetího žalobního bodu tedy nejsou důvodné.
33. Co se týče čtvrtého žalobního bodu, ke zmínce žalobkyně ohledně kauzy kvót při výběru daní soud považuje za příléhavé citovat z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018-113, podle něhož *„Generální finanční ředitelství vydalo dne 19. 2. 2016 dokument nazvaný Podmínky pro příslib cílové odměny, příslib cílové odměny, který adresoval všem finančním úřadům a specializovanému finančnímu úřadu. Podle tohoto dokumentu je cílová odměna určena zaměstnancům, kteří se budou podílet na ověření uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a to na úrovni finančního úřadu v Odboru metodiky a výkonu daní, na úrovni územního pracoviště v Odboru kontrolním, případně Odboru vyměřovacím a na úrovni Specializovaného finančního úřadu v Sekci výkonu daní a Sekci metodiky daní. Podmínkou pro přiznání nároku na cílovou odměnu zaměstnanci nebo kolektivu zaměstnanců finančního úřadu a jemu podřízených územních pracovišť, jejichž pracovní náplní je mimo dalšího provádění daňové kontroly vedoucí ke zjištění neoprávněně uplatněného odpočtu, případně nadřízenému zaměstnanci, který se bude*

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

*bezprostředně podílet na řízení podle bodu 4.3 nebo bude poskytovat metodickou podporu dotčenému zaměstnanci nebo kolektivu zaměstnanců (bod 4.1.). Řízením se rozumí daňová kontrola ve smyslu § 85 daňového řádu za jednotlivá zdaňovací období nebo za období, za které se podává daňové přiznání, včetně řízení o opravných a dozorcích prostředcích ve smyslu § 108 daňového řádu. Bude se jednat o řízení zahájené v období od 29. 2. 2016 do 31. 12. 2018 (sledované období – bod 4.2) nebo zahájené před 29. 2. 2016, avšak do tohoto termínu neukončené. (bod 4.3.). Podmínkou pro vyplacení cílové odměny je zjištění neoprávněného odpočtu v hodnotách uvedených v bodě 8. Bude-li provedeno řízení, jehož součástí budou i jiná zjištění, potom se pro účely vyplacení cílové odměny posuzuje pouze část týkající se ověření oprávněnosti uplatnění odpočtu (bod 6). Přiznání cílové odměny podle tohoto dokumentu bylo přislíbeno zaměstnanci za podmínky, že částka snížení uplatněného odpočtu bude rovna nebo vyšší než 2,5 mil. Kč, a to ve výši 40 % z celkové částky po vydání rozhodnutí podle § 101 odst. 2 daňového řádu a ve výši 60 % po nabytí právní moci rozhodnutí (bod 8.1.).“ Z právě citovaného vyplývá, že předmětný dokument, jenž měla žalobkyně zjevně na mysli, se vztahoval na řízení zahájená do konce roku 2018. Daňová kontrola v nyní posuzované věci byla nicméně zahájena až 9. 7. 2020, tedy mimo dokumentem vymezené období (příčemž soudu není známo, že by v době jejího průběhu existoval a vztahoval se na ni obdobný dokument, a žalobkyně to ani netvrdila), a zmíněný dokument tak ani hypoteticky nemohl motivovat vidinou odměny pracovníky finančních úřadů k tendenčnímu rozhodování v neprospěch žalobkyně a založit tím jejich podjatost. Nadto, jak Nejvyšší správní soud judikoval např. v rozsudku ze dne 24. 8. 2022, č. j. 2 Afs 194/2020-52, „nelze jen ze samotného způsobu odměňování dovodit automatickou a plošnou podjatost všech úředních osob daňových orgánů. Nelze jistě připustit, aby výsledek daňového řízení (zde neuznání odpočtu) byl ovlivněn úsilím úřední osoby o zvýšení vlastního příjmu. V posuzované věci však nic nenasvědčuje tomu, že by dotčené úřední osoby jednaly z jiných pohnutek než ve snaze o důsledné dodržování zákona o daních z příjmů (obdobně také rozsudek NSS ze dne 23. 6. 2022, č. j. 10 Afs 242/2020 – 40).“*

34. Ke stručně vyjádřené pochybnosti žalobkyně, zda daňové kontrole neměla předcházet výzva k podání dodatečného daňového přiznání, soud ve shodě se žalovaným odkazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, v němž se uvádí, že „dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatek při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení.“ Ze správního spisu však nevyplývá (a ani žalobkyně to konkrétně netvrdí), že by správce daně před zahájením daňové kontroly disponoval takovými důvodnými předpoklady ohledně doměření daně, na jejichž základě by byl ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu povinen nejprve žalobkyni vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení. Pro úplnost soud uvádí, že i pokud by tomu bylo naopak a správce daně by pochybil, pokud nevyzval žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení, měla by tato skutečnost zejména s ohledem na § 87 odst. 4 daňového řádu vliv toliko na otázku (ne)stanovení penále, nikoli však na zákonnost následně provedené daňové kontroly, na jejím základě vydaného dodatečného platebního výměru (kterým byla daň doměřena) a potažmo ani na zákonnost napadeného rozhodnutí (k tomu viz např. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 11. 2024, č. j. 3 Af 3/2024-36, zejm. body 40 až 42 jeho odůvodnění). Ani námitky podle čtvrtého žalobního bodu tudíž nejsou důvodné.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

35. Ve vztahu k žalobkyní navrhovanému alternativnímu petitu na určení, že provedení daňové kontroly bylo nezákonné, soud konstatuje, že žalobu dle jejího obsahu kvalifikoval výhradně jako žalobu proti rozhodnutí správního orgánu. O žalobu na ochranu před nezákonným zásahem se jednat nemůže, protože napadené rozhodnutí, proti němuž žaloba zjevně směřuje, nemůže být současně nezákonným zásahem ve smyslu legislativní zkratky zakotvené v § 82 s.ř.s. Soud k tomu dodává, že zásahová žaloba je žalobním typem, jenž plní roli pomocného nástroje ochrany a doplňku tam, kam ochrana žalobou proti rozhodnutí podle § 65 a násl. s. ř. s. nedosáhne (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008-98).
36. Soud tedy dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji prvním výrokem rozsudku podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. V souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. soud o věci samé rozhodl bez nařízení ústního jednání (žalovaný s tím výslovně souhlasil a žalobkyně ve stanovené lhůtě nevyjádřila nesouhlas s takovým postupem).
37. Žalobkyně nebyla ve sporu úspěšná a žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Soud proto ve druhém výroku tohoto rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

#### **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 28. ledna 2025

Mgr. Martin Kríž v. r.  
předseda senátu