



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudkyň JUDr. Naděždy Řehákové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové ve věci

žalobce: **INOVA Praha s.r.o.**  
se sídlem Pražská 5/15, Praha 10 - Hostivař  
zastoupen JUDr. Lubošem Kunou, advokátem  
se sídlem Táborská 65/29, Praha 4 – Nusle

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
se sídlem Masarykova 427/31, Brno-město

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 5. 2022, č. j.: 16381/22/5200-11433-712953,  
takto:

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

Odůvodnění:

- I. Stručné vymezení věci

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný k odvolání žalobce změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“):
  - dodatečný platební výměr (dále také „DPV“) na daň z příjmů právnických osob ze dne 28. 1. 2021, č. j. 617842/21/2010-52522-111500, za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014, kterým byla žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 147 a § 143 odst. 1, 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) doměřena z moci úřední daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 6 239 790 Kč a uložena povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 1 247 958 Kč,
  - dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob ze dne 28. 1. 2021, č. j. 618158/21/2010-52522-111500, za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015, , kterým byla žalobci podle zákona daních z příjmů a podle § 147 a § 143 odst. 1, 3 daňového řádu doměřena z moci úřední daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 5 303 470 Kč a uložena povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 1 060 694 Kč,
  - dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob ze dne 28. 1. 2021, č. j. 618296/21/2010-52522-111500, za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016, , kterým byla žalobci podle zákona daních z příjmů a podle § 147 a § 143 odst. 1, 3 daňového řádu doměřena z moci úřední daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 4 783 060 Kč a uložena povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 956 612 Kč (dále též „DPV“),
 tak, jak je uvedeno ve výroku žalobou napadeného rozhodnutí, v ostatním DPV potvrdil.
2. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vyplynulo, že správce daně vyšel při vydání DPV ze Zprávy o daňové kontrole ze dne 21. 12. 2020, č. j. 1640253/20/2804-60562-604191 (dále též „zpráva o daňové kontrole“). Na jejím základě správce daně neakceptoval žalobcem uplatněný odpočet na podporu výzkumu a vývoje (dále také „VaV“) za projekty V03, V04, V05, V07, V08 a V09 (dále také „projekty výzkumu a vývoje“ nebo „projekty VaV“) z důvodu nedodržení formálních požadavků kladených na projekt ve smyslu ustanovení § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmu ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. § 34c odst. 1 zákona o daních z příjmu ve znění účinném od 1. 1. 2014. Konkrétně žalobce neprokázal splnění zákonné podmínky, spočívající ve vyhotovení a schválení formálně bezvadného písemného dokumentu ve formě projektu před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje. Žalobce nedostatečně specifikoval cíle projektu tak, aby z nich bylo možné posoudit, zda jsou dosažitelné v době řešení projektu a zejména vyhodnotitelné po jeho ukončení. Tím bylo porušeno ustanovení § 34c odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, resp. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmu ve znění účinném do 31. 12. 2013. Zároveň projekty výzkumu a vývoje neobsahují jména všech osob, které měly odborně zajišťovat řešení projektu, s uvedením jejich klasifikace a formy pracovněprávního vztahu k žalobci. Tím nebyly naplněny požadavky § 34c odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů, resp. odpovídajícího ustanovení § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmu ve znění účinném do 31. 12. 2013.
3. Žalovaný oproti správci daně akceptoval vyšší část zahrnutých nákladů u projektů V03 a V09, u nichž akceptoval zahrnutí nákladů na tyto projekty do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje ze základu daně z příjmu žalobce za předmětná zdaňovací období. Zároveň žalovaný (na rozdíl od správce daně) nehodnotil k tíži žalobce, zda došlo k porušení § 34c Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů, neboť to nebyl schopen prokázat. Doměřená daň tak byla snížena:

- ve zdaňovacím období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 z částky 6 239 790 Kč na částku 5 374 340 Kč,
- ve zdaňovacím období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 z částky 5 303 470 Kč na částku 2 252 830 Kč, a
- ve zdaňovacím období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 z částky 4 783 060 Kč na částku 4 275 760 Kč.

## II. Obsah žaloby

4. Žalobce předně uplatnil hmotněprávní námitky. Brojil proti závěru, že jeho projekty výzkumu a vývoje byly zadány obecně a až následně doplňovány. Uvedl, že jeho projekty odpovídají požadavkům vyplývajícím z rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále také „NSS“). S.
5. ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017 – 53, na něž žalovaný poukazuje. Vytvořil řadu projektů se zcela odlišnou náplní, výzkumné cíle tvoří v každém z vypsanych projektů ucelenou množinu. Ve vyhlášených projektech nebyly stanoveny obecné nebo rámcové úkoly, ale konkrétní cíle, které pak byly naplňovány vývojem, výrobou a ověřováním prototypů potřebných k jejich dosažení. V *Interních záměrech* byl zpracován výchozí technický stav v oblasti, kterou má projekt rozšířit, a základní záměr tohoto rozšíření. Ve *Formulářích 1a* a v *Interních záměrech* byly před zahájením projektu uvedeny cíle projektu vyhodnotitelné po jejich ukončení tak, jak ukládá zákon. Tyto cíle ke každému z projektů podrobně vyjmenoval. Uzavřel, že projekty obsahovaly všechny formální náležitosti požadované zákonem, a pokud je žalovaný vyhodnotil jako příliš obecné a nevyhodnotitelné, dopustil se již věcného (nikoli jen formálního) hodnocení, což je v rozporu s judikaturou (např. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 9. 2018, č. j. 52 Af 18/2016, a v něm citovaná rozhodnutí), neboť žalovaný (správce daně) nedisponuje odbornými znalostmi pro hodnocení projektů z pohledu věcné náplně činnosti. Vyhodnocení správnosti stanovení cílů a vyhodnocení jejich dosažení, včetně odborného posouzení nových řešení a dosažených parametrů, může provést pouze kvalifikovaný odborník.
6. Nesouhlasil se závěrem, že doplnil (konkretizoval) projekty V07, V08 a V09 až po jejich schválení a jejich specifikaci nahradil odkazem na *Formulář 1a* a jeho *Přílohu 1*. Uvedl, že žádný z cílů definovaných ve *Formulářích 1a* před zahájením projektů V07, V08 a V09 dodatečně nedoplňoval ani neměnil. Skutečnost, že upřesňování postupů potřebných k dosažení definovaných a neměnných cílů bylo pro V07, V08 a V09 bylo prováděno v *Příloze 1 Formuláře 1a*, je pouze formální nepřesností, postup byl materiálně správný a přípustný, jen byla použita nevhodná forma. Správně měly být záznamy provedeny do *Přílohy Formuláře 1b*. Tato nepřesnost ale neměla vliv na plánované cíle a na vyhodnocení jejich dosažení.
7. Žalobce dále tvrdil nesprávnost věcného posouzení jednotlivých projektů a konstatoval, že to, co platí pro projekty V03 a V09, platí i pro zbývající. Všechny projekty byly vyhlášovány před zahájením jednotlivých úkolů pomocí *Formulářů 1a*. Ve formě zadání nejsou mezi jednotlivými projekty rozdíly. V ilustrativním projektu V03 byla obě zadání pro dva

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

výrobky, jež jsou cílem projektu, známa před vypsáním projektu. Žalobce následně v podrobnostech vysvětlil, že totéž je obsaženo i v dokumentaci ostatních projektů.

8. Projekt V04 již od počátku obsahoval zákonné náležitosti, cíl byl konkretizován a byl zahájen v roce 2012 prototypem 12 369 *Zkušební zařízení pro kotevní prvky*. Technické zadání žalobce obdržel od zákazníka Hilti dne 9. 11. 2011, v listopadu 2011 byla zpracována podrobná technická nabídka, ta byla odsouhlasena zákazníkem a na základě této nabídky si zákazník objednal prototyp. Cíle projektu V04 byly stanoveny na základě technické specifikace prototypu 12 369, a byly tak známé před vyhlášením projektu V04, nikoliv až poté. Dne 1. 1. 2012 bylo závazně určeno, jaký stroj bude předmětem výzkumu a vývoje (cíl dosažitelný v době řešení úkolu a vyhodnotitelný po jeho ukončení) a jaké budou jeho přínosy.
9. Obdobně žalobce argumentoval k projektu V05, vyhlášenému dne 1. 1. 2012. Tento byl zahájen prototypem 12 367 *Dynamické víceosé namáhání tramvajových kol za rotace*, naplňujícím všechny cíle uvedené ve Formuláři 1a. Zákazník Bonatrans u žalobce vývoj takového stroje poptával v listopadu 2011 a dne 30. 11. 2011 jej objednal. Žalobce měl tedy před 1. 1. 2012 jasnou představu o tom, co bude předmětem výzkumu a vývoje projektu V05 a nic již do něj nemusel doplňovat.
10. V případě projektu V07, vyhlášeného dne 1. 1. 2013, zahájeného prototypem 13 061 *Kalibrační stroj 400 kNm*, žalobce od zákazníka obdržel technickou specifikaci dne 30. 8. 2012, na základě toho zpracoval v říjnu 2012 podrobnou technickou nabídku, odsouhlasil ji se zákazníkem, a zákazník ji poté dne 27. 3. 2013 objednal. Žalobce tedy měl ke dni vyhlášení projektu V07 jasnou technickou specifikaci prototypu k dispozici jako podklad pro vypsání tohoto projektu a následně jej již nedoplňoval. Skutečnost, že realizační smlouva na prototyp byla uzavřena až koncem března, není významná, neboť zákon nepředepisuje, aby byla smlouva na vývoj prototypu podepsána před vyhlášením projektu. Na prototyp č. 13 061 pak navazovaly prototypy č. 14 203 a č. 16 033, postupným vývojem prototypů došlo k naplnění všech cílů projektu V07.
11. Pokud jde o projekt V08, vyhlášený dne 1. 1. 2015, žalobce zákazníkovi na základě předchozích jednání zaslal cenovou nabídku prototypu č. 15 030, obsahující kompletní strukturu plánovaného prototypu, již dne 26. 9. 2013. Ke dni 1. 1. 2015 tak měl žalobce dostatek podkladů, aby mohl projekt vyhlásit, a poté jej již neměnil, neboť byl projekt konkrétní a definitivní. K tomu žalobce poukázal na inovativnost vyvinutého prototypu.
12. Žalobce zrekapituloval své námitky a uzavřel, že nejen pro projekty V03 a V09, ale i pro projekty V04, V05, V07 a V08, existoval ke dni jejich vyhlášení vždy nejméně jeden jednoznačně technicky definovaný výzkumný úkol, jehož technická náplň byla součástí daného projektu.
13. Následně žalobce uplatnil námitky procesního charakteru. Brojil proti postupu žalovaného, který fakticky uznal žalobcem navrženou argumentaci u projektu V03 a provedl jím navržené důkazy, na změnu hodnocení jej ale již neupozornil a neumožnil mu, aby stejným postupem vysvětlil, a argumenty a dokumentací doložil, i ostatní projekty. Žalovaný přitom nezměnil pouze hodnocení správce daně, ale i předběžně sdělený právní názor, a nedal žalobci příležitost na to reagovat. Žalovaný zároveň porušil zásadu předvídatelnosti, k tomu žalobce citoval z nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 2765/20. Žalobce dále poukázal na § 8 odst. 2 daňového řádu a tvrdil, že žalovaný v rozporu s tímto pravidlem u projektu V03 žalobcem předložený argument přiznal, ale u ostatních projektů stejný přístup neuplatnil. Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

Nesprávnost závěrů správce daně a odvolacího orgánu ilustroval na konkrétním příkladu projektu V03 s tím, že obdobné platí pro všechny ostatní projekty.

14. Žalobce žádal, aby soud žalobou napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil dalšímu řízení.

### III. Vyjádření žalovaného

15. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že žalobcem uplatněné námitky rozvíjí odvolací námitky, se kterými se vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde řádně posoudil předložené důkazy, tvrzené skutečnosti a právně je zhodnotil s odkazem na příslušná ustanovením hmotněprávní daňové normy. Měl za to, že je jeho rozhodnutí vystavěno na jasném, srozumitelném a uceleném argumentačním systému. Odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a žádal, aby je soud považoval za součást vyjádření k žalobě.
16. K hmotněprávním námitkám poukázal na § 34 odst. 4, § 34a odst. 1 a §34c zákona o daních z příjmů. Zdůraznil, že se projektem výzkumu a vývoje dle § 34c zákona o daních z příjmů (do 31. 12. 2013 dle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů) 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 skutečnosti specifikované v §34c odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pokud správce daně vyžaduje bezchybný projekt výzkumu a vývoje (písemný dokument), nejedná se o přepjatý formalismus. S poukazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017 – 53, a ze dne 9. 9. 2021, č. j. 7 Afs 411/2019 – 54, konstatoval, že projekt se všemi zákonnými náležitostmi je jedním z nástrojů zabránění zneužívání institutu odpočtu. Akceptace odpočtu na výzkum a vývoj je z daňového hlediska možná pouze za splnění veškerých podmínek stanovených v zákoně o daních z příjmů. Pokud nejsou splněny formální požadavky kladené na projekty, je již toto důvodem pro neakceptaci celého odpočtu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2018, č. j. 3 Afs 304/2016 – 37). Pro naplnění věcných podmínek kladených na projekt výzkumu a vývoje je základním kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních (příbuzných) činností přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty (viz. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014 – 119, a ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016 – 38).
17. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017 – 53, považoval i nadále za argumentačně využitelný, žalobcem citovaná část není se závěrem žalovaného v dané věci v rozporu. Právo uplatnit odpočet je beneficiem, pokud daňový subjekt takového práva využije, musí splnit veškeré podmínky dané zákonem a zároveň musí předložit bezvadné důkazní prostředky. K tomu zmínil usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2015, sp. zn. II.ÚS 3565/14. Ke zvýšeným nárokům při posuzování uplatnění odpočtu poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016 – 20, a ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016 – 51). Důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet na výzkum a vývoj bylo právě nesplnění zákonem stanovených formálních požadavků. Těmito zákonnými požadavky jsou a) splnění formálních požadavků kladených na projekt výzkumu a vývoje, tj. existence projektu s povinnými náležitostmi, b) vedení oddělené evidence výdajů (nákladů) vynaložených na realizaci projektů výzkumu a vývoje a prokazatelnost uplatněných výdajů (nákladů) a c) splnění věcných požadavků, tj. přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasňování výzkumné či technické nejistoty.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

18. Dle žalovaného zákon explicitně vyžaduje vymezení cílů projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnitelné po jeho ukončení, přičemž by se mělo jednat o cíl specifický, měřitelný a měl by vést k unikátnímu řešení. To však projekty V04, V05, V07 a V08 neobsahují. Konkrétní cíle jsou dohledatelné ve výzkumně vývojových úkolech, ty však byly u těchto projektů vyhlášeny až s časovým odstupem od samotného projektu, při vyhlášení tak tyto projekty neobsahovaly konkrétní a měřitelné cíle požadované zákonem. Nelze akceptovat situaci, kdy žalobce jako daňový subjekt vyhlásí obecný projekt a až následně k němu při realizaci zakázky přiřadí včetně konkretizace cíle.
19. Žalobce vytvořil několik projektů, které se zaměřují na určitou oblast výzkumu a vývoje v návaznosti na strategický výhled, jedná se v podstatě o rámcové plány na určité období. Cíle těchto vyhlášených projektů jsou cíle, jakých by žalobce chtěl dosáhnout ve výzkumné vývojové oblasti jako takové. Cíle nebyly vymezeny dostatečně konkrétně, resp. byly formulovány stručně a obecně. Pod takto formulovaný cíl nelze jednoznačně přiřadit nějaký konkrétní výrobek (prototyp). V projektu musí být specifikován produkt, který má být vyvinut, aby bylo možno vyhodnotit, zda bylo cíle dosaženo. V předmětných projektech zcela absentuje jasné objasnění cíle projektu a ozřejmění toho, v čem se má jeho řešení lišit od současného stavu a jaký bude jeho přínos. U definovaných cílů není zřejmá dosažitelnost ani to, co konkrétně má být následně vyhodnoceno, tj. za jakých podmínek bude možno označit cíl za splněný. Z cílů nelze vyčíst nové vlastnosti a specifiky, kterými se zkušební stroje budou odlišovat od dosud běžně dostupných. K nutnosti dostatečné specifikace cílů žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 3. 2022, č. j. 1 Afs 292/2020 – 49).
20. Žalobce v okamžiku schválení projektu výzkumu a vývoje nemohl vědět, zda v době jeho řešení získá zakázku, a tedy výzkumný vývojový úkol, který by mohl podřadit pod daný cíl projektu výzkumu a vývoje. Žalobce vypracoval a schválil projekty s obecnými/rámcovými cíli, a pak je konkretizoval (naplňoval) jednotlivými zakázkami. Byl závislý na poptávce odběratelů, která definovala konkrétní poptávané zařízení, následně dle specifikace dané poptávky vytvářel výzkumné vývojové úkoly, které přiřazoval k příslušnému projektu výzkumu a vývoje a v něm uvedenému základnímu cíli. Nemohl tak vědět, zda se mu podaří dosáhnout hlavního stanoveného cíle projektu.
21. Závěrem žalovaný uvedl, že se nedopustil namítaného věcného hodnocení, jelikož posuzoval toliko formální zákonné náležitosti (požadavky) kladené na projekty výzkumu a vývoje.
22. K procením námitek uvedl, že u projektů V03 a V09 uznal nárok na odpočet nákladů na výzkum a vývoj z toho důvodu, že tyto projekty byly vyhlášeny ve stejný den, jako byl vyhlášen výzkumně vývojový úkol. Proto považoval vyhlášení výzkumně vývojového úkolu za přílohu samotného projektu výzkumu a vývoje. Obdobný závěr nemohl být učiněn i u zbývajících namítaných projektů, jelikož u těchto projektů nebyly projekty vyhlášeny ve stejný den, jako byl vyhlášen výzkumně vývojový úkol. Tvrzení a dokumenty předložené žalobcem nebyly s to změnit závěr o daňové neuznatelnosti odpočtu k projektům V04, V05, V07 a V08, ani nemohly zvrátit závěr o formálních nedostacích, resp. neprokázaly splnění požadavků §34c odst. 1 zákona o daních z příjmů.
23. Zdůraznil, že změna hodnocení v žalobou napadeném rozhodnutí oproti závěru správce daně byla ve prospěch žalobce, nikoliv v neprospěch, jak předpokládá § 115 odst. 2 daňového řádu. K vyjádření přiložené přílohy neměly relevanci pro jeho závěry a neměl proto povinnost seznamovat nebo uvědomovat žalobce znovu. Nepostupoval v rozporu s § 114

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

odst. 3 daňového řádu, jeho rozhodnutí není nepředvídatelné, neboť žalobce byl řádně zpraven o doplnění řízení a o zjištěných skutečnostech Seznámením se zjištěnými skutečnostmi a výzvou k vyjádření se v rámci odvolacího řízení, č. j. 9898/22/5200-11433-712953 (dále jen „Seznámení“). Žalovaný nepostupoval v rozporu s principem právní jistoty ani zavedené správní praxe, postupoval v souladu se zásadami správního práva i daňového řízení i v souladu s § 8 odst. 2 daňového řádu. Reakce žalobce na Seznámení pouze potvrdila, že v případě projektů V03 a V09 žalovaný rozhodl správně. Pokud by žalobce stejné podklady poskytl i k ostatním projektům, nemělo by to na jeho závěry vliv.

24. Žalovaný žádal, aby soud žalobu zamítl.

#### IV. První posouzení věci Městským soudem

25. Při ústním jednání dne 13. 12. 2023 účastníci setrvali na svých stanoviscích. Žalobce upozornil, že k předmětným projektům již v době jejich vyhlášení existovaly kontrakty se zákazníky žalobce, k tomu odkázal na důkazy ve správním spise. Uvedl, že veškeré projekty byly vypsány totožným způsobem, a poukázal na odlišné posouzení projektu V03 a V09. Jednatel žalobce osobně dále uvedl, že je společností, která se živí výzkumem a vývojem a předmětné projekty by realizoval bez ohledu na uplatňování daňových úlev. Předmětem jeho činnosti je vývoj specializovaných strojů v oblasti zkušebnictví na přání zákazníka na míru. Nemůže se proto ztotožnit s tvrzením žalovaného, že vypsál obecné projekty, aniž by věděl, co bude vyvíjet. Ideový návrh bývá realizován již před uzavřením kontraktu se zákazníkem, v rámci přípravy nabídky, činnost probíhá i několik měsíců před uzavřením kontraktu, kdy je žalobce se zákazníkem v průběžném kontaktu. Zdůraznil, že celou dobu postupoval podle zákona, vzniklá situace jej poškozuje, dále poukázal na administrativní náročnost odpočtu. Závěrem vyzdvihl mimořádné schopnosti Ing. D., který výzkum a vývoj realizoval. Žalovaný při ústním jednání argumentoval obdobně jako v odůvodnění svého rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Setrval na stanovisku, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a judikaturou.
26. Soud neprovedl žalobcem navržené důkazy (mail Hilti s Lastenheft, smlouva s Hilti, potvrzení od Bonatrans, mail HBM s Lastenheft, smlouva s HBM, mail pro VTÚ s aktualizovanou nabídkou, smlouva s VTÚ), neboť mu pro posouzení důvodnosti žalobních bodů postačoval obsah spisového materiálu ve spojení s přednesy účastníků, důkaz spisovým materiálem se ve správním soudnictví neprovádí.
27. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu v době rozhodování žalovaného správního orgánu, a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Rozsudkem ze dne 20. 12. 2023, č. j. 9 Af 11/2022 – 72, proto žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (dále také „původní rozsudek“).
28. Při posouzení soud vyšel z následující právní úpravy:
29. Podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, platilo, že *od základu daně lze odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje (...). Výdaje (náklady), které lze odečíst od základu daně, musí být výdaji (náklad) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka.*

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

30. Ustanovení § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, vymezuje projekt výzkumu a vývoje, na jehož realizaci lze uplatnit odpočet, jako *písemný dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji a který obsahuje zejména základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou obchodní firma nebo název poplatníka, jeho sídlo a identifikační číslo, bylo-li přiděleno, popřípadě jméno a příjmení poplatníka, je-li poplatník fyzickou osobou, místo jeho trvalého pobytu a místo podnikání, dobu řešení projektu (datum zahájení a datum ukončení řešení projektu), cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, datum, místo, jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení; oprávněnou osobou se rozumí poplatník, je-li fyzickou osobou, nebo osoba vykonávající funkci statutárního orgánu poplatníka anebo osoba, která je členem statutárního orgánu poplatníka.*
31. S účinností od 1. 1. 2014 je odčitatelná položka od základu daně na podporu a výzkumu a vývoje upravena v § 34a až § 34e zákona o daních z příjmů. Ustanovení § 34c zákona vymezuje náležitosti projektu obdobně jako výše citovaný § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013.
32. Dle § 34c odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014, *k projektu výzkumu a vývoje, ke kterému se váže oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje, poplatník zpracuje projektovou dokumentaci, ve které uvede oznámený název projektu výzkumu a vývoje a vymezí činnost ve výzkumu a vývoji podle zákona upravujícího podporu výzkumu a vývoje. Projektová dokumentace obsahuje cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení.*
33. Dle § 34c odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014, *projektová dokumentace obsahuje jména všech osob, které ode dne podání oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje odborně zajišťují nebo budou zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi.*
34. Žalobce hmotněprávními námitkami brojil proti závěru žalovaného, že stanovením cílů u projektu V04, V05, V07 a V08 nesplnil podmínky kladené § 34c odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů na specifikaci cílů projektů výzkumu a vývoje. Dle žalobce mají tyto projekty dostatečně konkrétní cíle, a že požadavky vyplývající z judikatury byly naplněny.
35. Žalovaný spatřoval zásadní pochybení žalobce v tom, že žalobce nejdříve vyhlásil a schválil předmětné projekty, a poté (v průběhu kontrolovaných zdaňovacích období 2014, 2015 a 2016) k nim přiřazoval výzkumně vývojové úkoly, tedy uzavřené kontrakty/zakázky žalobce, tak, aby naplnily v něm stanovené cíle. Dle žalovaného tedy byla spornými projekty rámcově vytyčena určitá oblast výzkumu a vývoje ve strategickém směřování žalobce do budoucna, cíle ovšem nebyly vymezeny dostatečně konkrétně, resp. byly formulovány stručně a obecně a nemohly být vyhodnotitelné po ukončení projektů. Žalovaný pro účely posuzování splnění podmínek dle § 34c odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů proto nebral na zřetel výzkumně vývojové úkoly vyhlášené až po dni vyhlášení projektu výzkumu a vývoje.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

36. K tomu soud nejprve poukázal na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle které je zákonným požadavkem, aby projekt výzkumu a vývoje byl dokumentem prospektivním; a dále „*existence písemného projektu splňujícího náležitosti § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů (v současném znění § 34c tohoto zákona), zpracovaného před zahájením výzkumných či vývojových prací, je výchozím předpokladem pro uplatnění odečitatelné položky výzkumu a vývoje a současně jedním z nástrojů zabránění zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj, a to především s ohledem na jeho atraktivitu pro daňové subjekty*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014 – 56, zvýraznění doplněno zdejší soudem).
37. Základním předpokladem tedy je, aby byl projekt výzkumu a vývoje vyhotoven již před jeho zahájením takovým způsobem, aby splňoval podmínky plynoucí z §34c zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení musí projektová dokumentace obsahovat cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení. Zákon tedy stanoví dvě kumulativní podmínky, a to 1) dosažitelnost v době řešení projektu a 2) vyhodnotitelnost po jeho ukončení.
38. Pokud jde o první podmínku, soud vyložil význam slova „dosažitelný“ dle Slovníku spisovného jazyka českého Ústavu pro jazyk český je „*takový, jehož lze dosáhnout*“ (*dostupné z: <https://sjc.ujc.cas.cz/search.php?heslo=dosa%C5%BEiteln%C3%BD&sti=11706&where=hesla>*). Soud jej proto chápal jako uskutečnitelnost takového projektu v reálném světě, v rámci jeho fyzikálních a právních limitů. Nedosažitelný tak bude projekt, jehož realizace je fakticky nemožná, ať již pro fyzikální limity nebo pro jeho rozpor se zákonem, dobrými mravy či veřejným pořádkem. Soud nepřisvědčil posouzení žalovaného (srov. odst. 54 napadeného rozhodnutí), ale na podkladě skutkových zjištění, rozhodnutí správních orgánů obou stupňů, podané žaloby, vyjádření k ní a přednesu účastníků při ústním jednání naopak dospěl k závěru, že měl žalovaný v daném hraničním případě nahlížet na zjištěný skutkový stav celkově a přihlídnout ke všem dokumentům a okolnostem vyplývajícím z dosavadního řízení, a zohlednit, že žalobce jako příjemce dotace svým konáním naplňoval smysl a účel dotace, a nejednalo se tak o podvodné jednání, vedené snahou dotaci zneužít.
39. Pokud jde o druhou podmínku, soud vzal v úvahu, že linie mezi dostatečně a nedostatečně konkrétně formulovaným projektem může být velmi tenká. Situaci, kdy některý z formálních znaků zcela chybí, přitom nelze stavět na roveň s „hraničními“ případy. Právě v těchto hraničních případech je totiž nutné zohlednit veškeré objektivní i subjektivní okolnosti posuzovaného případu. Soud zdůraznil, že požadavek na formální vymezení projektu před počátkem jeho realizace není samoúčelný. Jeho důvodem je umožnit ověření, zda byly cíle projektu naplněny. Soud si byl vědom rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 3. 2022, č. j. 1 Afs 292/2020 – 49, a v něm vysloveného závěru „*pokud by cíl nebyl dostatečně specifický, pak by bylo velmi komplikované ověřit jeho dosažení a zhodnotit naplnění po ukončení projektu*“. Měl však za to, že je nutno jej vykládat restriktivně, a to tak, že formální podmínka není splněna toliko v případě, kdy bude cíl natolik vágní, že ověření jeho dosažení a zhodnocení jeho naplnění bude natolik komplikované, že bude téměř nemožné. Nepřiměřeně přísné posuzování otázky, zda byly formální náležitosti projektu splněny, totiž může mít negativní dopad na daňové subjekty, které připravily a realizovaly zcela legitimní projekty výzkumu a vývoje. Taková praxe je pro subjekty vykonávající výzkum a vývoj demotivující a z toho plynoucí rizika mohou ochlazovat snahu podpořit výzkum a vývoj na území České republiky. Soud označil za nezbytné, aby posuzování projektů ze

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

strany správce daně bylo přiměřené podmínkám a běžné obchodní praxi na trhu, na němž subjekty v oblasti výzkumu a vývoje působí. Jako nevhodný se tak jevil přístup, který specifika trhu a běžnou obchodní praxi respektovat nebude, a v důsledku toho bude klást na legitimní výzkumné subjekty nepřiměřené požadavky. Úkolem správce daně není pod drobnohledem nacházet každé nevýznamné pochybení, nýbrž vážit, zda zvolený přístup přispěje ke spravedlivému uspořádání věcí, či nikoliv.

40. Na základě výše uvedených východisek soud dospěl k závěru, že pokud žalobce jako daňový subjekt formuloval projekt výzkumu a vývoje natolik konkrétně, že byly již od počátku patrné jeho základní charakteristiky, umožňující jeho identifikaci a odlišení za účelem jeho vyhodnocení po jeho skončení, je takovýto projekt výzkumu a vývoje vyhodnotitelný. Tak tomu bylo v projednávané věci. Při přihlédnutí ke všem zjištěným subjektivním i objektivním okolnostem soud neměl za to, že se jednalo o projekt, koncipovaný od počátku zcela vágně, či s absentujícím vymezením cíle výzkumu a vývoje.
41. Soud se ve světle výše uvedených závěrů zabýval jednotlivými spornými projekty výzkumu a vývoje (*třetí žalobní bod*). Zároveň přihlédl k charakteristice aktivit žalobce, jehož výzkumná a vývojová činnost spočívá ve vývoji speciálních zkušebních zařízení na míru dle požadavků klientů, v důsledku čehož se mohou detailní specifikace vyvíjených systémů postupně vyvíjet.
42. Uvážil, že v případě projektu V04 *Vývoj zkušebních zařízení pro zkoušky stavebních prvků* žalobce při vyhlášení projektu uvedl následující cíle projektu: „*Vyvinout zkušební zařízení pro zkoušky stavebních prvků. Vyvinout zkušební zařízení v betonových konstrukcích. Při řešení se soustředit na zkoušky pevnosti kotvení při zemětřesení. Základní cíle projektu jsou: - Vyvinout zkušební zařízení pro zkoušení pevnosti kotvení v betonových materiálech při uniku a otevírání trhlin v materiálu. - Zajistit optimální řízení otevírání a zavírání trhlin v průběhu zkoušek.*“ Následně žalobce u tohoto projektu dále označil Ocenitelné prvky novosti: „*kombinované použití ohebných tyčí a kulových kloubů pro cílené vnášení tahových sil zkušebního tělesa*“ a „*přesné měření a řízení dynamického otevírání trhlin ve zkušebním tělese*“. V bodě vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty žalobce uvedl „*zajistit garantované parametry, vyřešit rozptyl parametrů a volba rezervy*“ a „*řešení definovaného otevírání trhli v průřezu zkušebního tělesa*“.
43. Cílem žalobce dle soudu nebylo vyvinout jakékoliv zkušební zařízení pro zkoušky stavebních prvků, ale zkušební zařízení, které bude splňovat v projektu V04 předem definované ocenitelné prvky novosti. Zároveň je z projektu patrné, s jakými vývojovými nebo technickými nejistotami se měl žalobce potýkat. Tyto údaje jsou specifikovány v dostatečné míře určitosti k tomu, aby bylo možno projekt po jeho skončení vyhodnotit. Při výkladu daných údajů v jejich vzájemné souvislosti je z nich zřejmé, čeho mělo být výzkumem a vývojem dosaženo. V daném případě proto nelze učinit závěr, že by projekt V04 byl zcela vágní, a v důsledku toho trpěl natolik závažnými formálními vadami, které by jej bez dalšího vylučovaly z nároku na odpočet pro absenci naplnění formálních požadavků plynoucích z § 34c odst. 1 zákona o daních z příjmů.
44. Pokud jde o projekt V05 *Vývoj zkušebních zařízení pro zkoušky komponent kolejových vozidel*, žalobce při vyhlášení projektu uvedl cíle projektu „*Vyvinout zkušební zařízení pro zkoušky komponent kolejových vozidel. Vyvinout zkušební zařízení pro zkoušky kol, náprav a dvojkolí za rotace. Základní cíle projektu jsou: - Zavádění torzních a ohybových momentů při současné rotaci odpovídající jízdním poměrům. - Zavádění brzdných momentů případně v kombinaci se*

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

*sledováním opotřebení kola a funkce (prokluzu) děleného kola s vnitřními tlumícími gumovými segmenty*“. Zároveň uvedl následující Ocenitelné prvky novosti: „*Měření prokluzu mezi vnitřním a vnějším pláštěm rotujícího kola*“, „*Sofistikované řešení zkušebního stroje umožňujícího současné zatěžování několika ohybovými momenty a silami za rotace*“, a vyjasnil výzkumné nebo technické nejistoty: „*Zajistit garantované parametry, vyřešit rozptyl parametrů a volba rezervy*“ a „*Stanovení ohybových a reálnému provozu*“.

45. Soud shledal vymezení projektu V05 jako dostatečně konkrétní. Žalobce již na počátku vymezil ocenitelné prvky novosti a v čem se má vyvíjené zařízení odlišovat od dosavadního stavu techniky. Toto vymezení je dostatečné k odlišení vyvíjeného řešení. Způsob, kterým byl projekt V05 vyhlášen, tedy nebránil při výkladu jednotlivých údajů v jejich vzájemné souvislosti vyhodnocení, zda byly cíle projektu naplněny.
46. K projektu V07 *Vývoj systému zkušebních strojů pro měření dynamických a statických charakteristik* soud podotknul, že žalobce při vyhlášení uvedl jako cíle projektu: „*Vyvinout zkušební stroje pro měření dynamických a statických charakteristik zkušebních vzorků. Základní cíle projektu jsou: - Vývoj a výroba prototypů zkušebních strojů pro měření elastomerů – Vývoj a výroba prototypů zkušebních strojů pro měření charakteristik tlumičů - Vývoj a výroba prototypů kalibračních strojů - Vývoj a výroba zkušebních strojů pro měření charakteristik kovových materiálů*“. Ve vyhlášení projektu VaV V07 žalobce dále uvedl, že „*Ocenitelné prvky novosti jsou uváděny u jednotlivých zařazovaných úkolů v Příloze č. 1 Formuláře 1a*“. K vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty žalobce uvedl: 1) „*Zajistit garantované parametry, vyřešit rozptyl parametrů a volba rezervy*“ a 2) „*Technické nejistoty jsou uváděny u jednotlivých zařazovaných úkolů*“.
47. K projektu V08 *Vývoj systémů jedno- a víceosých zkušebních strojů pro životnostní zkoušky dynamicky namáhaných výrobků* žalobce při vyhlášení uvedl cíle: „*Vyvinout řadu zkušebních zařízení pro únavové zkoušky materiálů a konstrukčních celků. Soustředit se zejména na zkoušky víceosým namáháním. Základní cíle projektu jsou: - Vyvinout potřebné komponenty únavových zkušebních zařízení, jako odpružené základové bloky, zdroje tlakového oleje, lineární a torzní motory, zatěžovací rámy, upínací systémy a další – Soustředit se na programové vybavení pro simulaci provozního zatěžování a to jak pro dlouhodobé zkoušky odpovídající dlouhodobému provozu, tak pro krátkodobé zkoušky způsobující velké poškození – např. seismické zkoušky*“. Ve vyhlášení projektu dále uvedl „*Ocenitelné prvky novosti jsou uváděny u jednotlivých zařazovaných úkolů v Příloze č. 1 Formuláře 1a*“. K vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty žalobce uvedl: 1) „*Zajistit garantované parametry, vyřešit rozptyl parametrů a volba rezervy*“ a 2) „*Technické nejistoty jsou uváděny u jednotlivých zařazovaných úkolů*“.
48. Oba tyto projekty tak byly formálně vymezeny k datu zahájení méně konkrétním způsobem, než tomu bylo u projektů V04 a V05. S ohledem na způsob fungování žalobce, který specifikace k výzkumu získává na základě pokynů zákazníků, soud přihlédl k veškerým okolnostem, za nichž byly projekty vyhlášeny. Pokud žalobce v následujícím daňovém řízení předložil důkazy o tom, že již před vyhlášením předmětných projektů měl k těmto projektům připravené zadání (resp. odpovídající projekty vyvíjel již od jejich vyhlášení), bylo možné na základě těchto důkazů alespoň v základních obrysech splnění předem vyhlášených cílů projektů V07 a V08 vyhodnotit. Pro mimořádné zjištěné okolnosti na straně žalobce soud považoval postup správce daně, který brání uplatnění odpočtu, za nepřiměřený.
49. Námitky soud shledal důvodnými.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

50. Procesní námitky žalobce směřovaly proti změně hodnocení oproti správci daně, neumožnění žalobci vyjádřit se k předběžnému sdělení právního názoru žalovaného v odvolacím řízení, proti nedůvodně rozdílnému přijetí argumentace žalobce u projektu V03 a nikoli u ostatních projektů. K tomu žalobce namítal porušení § 114 odst. 3 daňového řádu, § 115 odst. 2 daňového řádu a § 8 odst. 2 daňového řádu. Naproti tomu žalovaný tvrdil, že žalobce byl o doplnění řízení zpraven Seznámením, reakce žalobce na Seznámení neměly vliv na výrok žalobou napadeného rozhodnutí, změna byla ve prospěch žalobce, žalobcem předložené dokumenty a tvrzení byly posouzeny, žalobce tak nebyl zkrácen na svých právech.
51. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu platí, že provádí-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.
52. Ze správního spisu soud ověřil, že žalovaný v Seznámení sdělil žalobci své stanovisko k důkazům navrženým žalobcem v odvolání a vyslovil právní názor, že zadávací specifikace k zakázce nedokazují dostatečnou konkretizaci cílů projektů jako takových. S hodnocením žalovaného k typově obdobným důkazům ve vztahu k prokazování naplnění formálních kritérií dle § 34c odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů (resp. dle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013) následně uplatněným žalobcem k projektům V04, V05, V07 a V08, již tedy byl žalobce zpraven Seznámením, náhled žalovaného na danou problematiku tím pádem nemohl být pro žalobce překvapivý či nečekaný.
53. Změna právního hodnocení ve prospěch žalobce v napadeném rozhodnutí nevybočila z hodnocení formálních náležitostí projektů. Kritéria, na jejichž základě byly projekty hodnoceny, zůstala nezměněna. Změna ze strany žalovaného spočívala toliko v akceptaci, že u projektů V03 a V09 byly cíle dostatečně specifikovány výzkumně vývojovými úkoly, jež byly vyhlášeny téhož dne, jako předmětné projekty, na základě skutkového stavu zjištěného již správcem daně (data vyhlášení výzkumně vývojových úkolů). Nespočívá tak v aplikaci odlišného právního názoru, ani nevzešla z nově provedených důkazů žalovaným v odvolacím řízení.
54. Ve vztahu k projektům V04, V05, V07 a V08 pak nedošlo ke změně náhledu žalovaného ani na otázky skutkové, ani na otázky právní. Žalovaný proto, nevyzval-li žalobce, aby se k projektům V04, V05, V07 a V08 opětovně vyjádřil, nezatížil odvolací řízení vadou řízení, spočívající v porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, která by měla za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí.
55. Postup žalovaného není ani v rozporu s § 114 odst. 3 daňového řádu, neboť s ohledem na kritéria, podle kterých žalovaný postupoval, a na právní názor, který zaujal, neměl důvodu přehodnocovat své stanovisko k projektům V04, V05, V07 a V08. Soud nehodnotí postup žalovaného jako nekonzistentní, neboť i když se se žalovaným neztotožňuje v míře přísnosti, jakou měly být projekty výzkumu a vývoje posuzovány, žalovaný byl ve svém přístupu konstantní. Soud proto nevěšel ani na námitku žalobce, spočívající v porušení § 8 odst. 2 daňového řádu a zásady předvídatelnosti.
56. Procesním námitkám proto soud nevyhověl (původní rozsudek).  
Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

## V. Kasační stížnost žalovaného a její posouzení Nejvyšším správním soudem

57. Ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud (NSS) původní rozsudek svým rozsudkem ze dne 18. 10. 2024, č. j. 10 As 267/2023 – 40, zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.
58. NSS nevešel na námitku nepřezkoumatelnosti původního rozsudku, neboť městský soud srozumitelně vysvětlil, jak uvážil o podstatných skutečnostech, jak tyto skutečnosti právně hodnotil. Ostatně již skutečnost, že žalovaný s posouzením městského soudu obsáhle polemizoval, vylučuje závěr o nedostatku důvodů původního rozsudku.
59. NSS však přisvědčil kasační námitce žalovaného stran nezákonnost původního rozsudku. K tomu zrekapituloval rozhodnou právní úpravu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmu ve znění do 31. 12. 2013 a § 34 až 34c téhož zákona ve znění účinném od 1. 1. 2024, a dále uvedl, že se obě zákonná znění v relevantních ohledech shodují. Pro posouzení věci není stěžejní, jaké z uvedených zákonných znění dopadá na které projekty žalobce. Současně lze též závěry judikatury NSS k formálním náležitostem projektů podle pravidel účinných do 31. 12. 2013 bez dalšího aplikovat i na úpravu pozdější. Dále NSS poukázal na to, že se výkladem podmínek uplatnění odpočtu ve své judikatuře opakovaně zabýval. Tento odpočet *představuje výjimku* ze základního daňového principu, podle něhož lze výdaj (náklad) od základu daně uplatnit u téhož poplatníka pouze jednou (§ 24 zákona o daních z příjmů). Jedná se o *de facto* daňový bonus, neboť náklady vynaložené na realizaci výzkumu a vývoje mohou být uplatněny dvakrát: jednou jako daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podruhé právě ve formě odpočtu podle § 34 odst. 4 téhož zákona (srov. rozsudky NSS ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56, ze dne 10. 12. 2019, č. j. 1 Afs 429/2018-41, či ze dne 21. 7. 2022, č. j. 8 Afs 170/2020 - 49).
60. NSS zdůraznil, že odpočet podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů 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 ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017 - 53, ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018 - 52, či ze dne 10. 6. 2021, č. j. 10 Afs 338/2020 - 45, dále usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 3565/14). Zákon o daních z příjmů proto stanoví řadu formálních a materiálních podmínek, jejichž splnění je nutné k odpočtu nákladů od základu daně vyžadovat (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 11. 2023, č. j. 5 Afs 283/2022 - 42). Prvotní a současně 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. Podmínkou uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje je poté předložení prospektivního projektu splňujícího *veškeré zákonem vyžadované náležitosti*. Jak uvedl NSS např. v citovaném rozsudku č. j. 10 Afs 77/2017-53, „*zákonné vymezení toho, co konkrétně má projekt výzkumu a vývoje obsahovat, nelze jednoduše přejít a prověřením, zda stěžovatelné projekty výzkumu a vývoje dostaly zákonným požadavkům na obsah, označit za přepjatý formalismus. [...] Formalizovaný projekt je jedním z nástrojů zabránění zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj.*“ (viz též rozsudek NSS ze dne 9. 9. 2021, č. j. 7 Afs 411/2019 - 54). Formální náležitosti nejsou pouhým doplňkem, jehož nesplnění by bylo možné zhojit předložením jiných dokladů (viz rozsudek NSS ze dne 18. 2. 2022, Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

č. j. 1 Afs 5/2021-32). Chybějící formální náležitosti v předložených projektech nelze ani dodatečně zhojit odkazem na dokumentaci týkající se smluvního vztahu se zákazníkem či na podklady dokumentující vlastní realizaci jednotlivých projektů (srov. rozsudky NSS ze dne 9. 9. 2021, č. j. 7 Afs 411/2019-54, a ze dne 22. 6. 2023, č. j. 10 Afs 16/2021 - 74).

61. K vymezení cílů projektu NSS poukázal na rozsudek ze dne 10. 11. 2022, č. j. 6 Afs 161/2021-57, v němž konstatoval „žádný právní předpis výslovně nestanoví, jak podrobně má být cíl v projektu popsán. Zákon o daních z příjmů v tomto ohledu vyžaduje, aby daňový subjekt v 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. [...] Zákon současně stanoví požadavek, aby byl cíl po ukončení projektu vyhodnotitelný. [...] Každý by měl z projektu pochopit, o co se usiluje, jakým způsobem, (jakou cestou) se toho chce dosáhnout, a jak se bude testovat, zda takto vymezené cíle byly nebo nebyly dosaženy“ (viz též citovaný rozsudek č. j. 7 Afs 411/2019-54). V rozsudku č. j. 10 Afs 77/2017 – 53, NSS dále uvedl, že cíle projektu VaV je nutno „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.“ V rozsudku ze dne 28. 8. 2024, č. j. 6 Afs 76/2024 - 42, poté NSS vyložil „Aby mohl cíl projektu výzkumu a vývoje uvedené požadavky naplňovat, musí jej daňový subjekt dostatečně konkrétně vymezit, zejména musí popsat výchozí stav a zamýšlený cíl, aby bylo možno posléze posoudit, zda se skutečně jednalo o výzkumnou činnost.“ Konečně v rozsudku č. j. 1 Afs 292/2020 - 49, NSS dovodil, že „[p]ro vyhodnocení dosažitelnosti a ověření splnění cíle po ukončení je tak nezbytné trvat na jeho dostatečné specifikaci. Zjednodušeně řečeno, pokud by cíl nebyl dostatečně specifický, pak by bylo velmi komplikované ověřit jeho dosažení a zhodnotit naplnění po ukončení projektu.“ V rozsudku ze dne 9. 10. 2023, č. j. 1 Afs 89/2023 - 69, NSS posuzoval, zda z hlediska naplnění formálních požadavků projektu ob stojí následující vymezení cílů projektu: „Hlavním cílem Projektu je vývoj nových řešení a metod návrhu konstrukce technologických celků destilačních, krakovacích, polymeračních a ostatních zařízení určených pro zpracování ropy a plynu a jejich individuálních a technologických uzlů, s využitím nových, dokonalejších technologií, materiálů a postupů, splňujících požadavky v Evropě a ve světě platných norem, oborových, technických a bezpečnostních standardů či specifické unikátní požadavky zákazníků a prostředí, v němž jsou zařízení a komplexy umístovány.“ Dospěl k závěru, že takovéto formální vymezení cíle projektu s ohledem existující judikatury NSS pro značnou obecnost a neurčitost neobstojí.
62. Ve světle právě uvedených závěrů NSS souhlasil s názorem žalovaného, že posuzované projekty (V04, V05, V07 a V08) *nesplnily* formální požadavky kladené § 34 odst. 5, respektive § 34c odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Městský soud při výkladu formálních náležitostí projektů VaV, především požadavku vymezení cílů projektu, *které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení*, dle NSS opomněl zohlednit požadavky výše citované judikatury. Projekty V04, V05, V07 a V08 představovaly spíše rámcové výzkumně-vývojové programy. Cíle těchto „programů“ byly vymezeny obecně, a to tak, aby v budoucnu pojaly různé výzkumně-vývojové úkoly odpovídající zpravidla konkrétním zakázkám žalobce. Cílem uvedených projektů tudíž nebylo nalézt konkrétní a jedinečné řešení, tedy ani odstranit konkrétní technickou nejistotu originálním (novým) řešením. Dle NSS by (s odkazem na závěry rozsudku č. j. 10 Afs 77/2017 – 53) v projektu měly být zpravidla *uvedeny konkrétní, detailní, technické informace, které budou* Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

*tvorit podstatu realizovaného výzkumu a vývoje.* Takové informace však byly teprve součástí jednotlivých výzkumně-vývojových úkolů, které však byly schváleny, přiřazeny k určitému projektu VaV a realizovány v naprosté většině případů až po schválení projektu VaV. Vymezení cíle projektu nekonkrétním textem tak, aby v budoucnosti bylo možné pod takový cíl zařadit neomezené množství budoucích zakázek, nelze považovat za průkazné a reálně vyhodnotitelné.

63. NSS měl za to, že žalobci nic nebránilo, aby k vyhlášení projektu výzkumu a vývoje přistoupil až v okamžiku, kdy byl seznámen se zadáním jednotlivých zakázek. Na uvedeném nemůže nic změnit ani argumentace, že v době vyhlášení projektu již žalobce disponoval (částečným) zadáním od svých zákazníků, tedy že u projektů V04, V05, V07 a V08 existoval ke dni jejich vyhlášení vždy nejméně jeden jednoznačně technicky definovaný výzkumně vývojový úkol. Podmínkou přiznání odpočtu na podporu výzkumu a vývoje je mj. předložení *projektu* splňujícího zákonné náležitosti. Chybějící formální náležitosti v předložených projektech nelze zhojit odkazem na dokumentaci týkající se smluvního vztahu se zákazníkem či na podklady dokumentující vlastní realizaci jednotlivých projektů (citované rozsudky NSS č. j. 7 Afs 411/2019-54 a č. j. 10 Afs 16/2021 - 74). Naprostá většina výzkumně-vývojových úkolů přitom byla k projektům přiřazována až po jejich schválení. NSS dále citoval z judikatury, podle níž absenci formální náležitosti nelze zhojit předložením jiných dokladů. Nesplnění formálních požadavků nelze nahradit ani poukazem na splnění požadavků „věcných“, jak vyplývá ze žalovaným přílehlavě citovaných rozsudku NSS ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016 - 20, a ze dne 28. 3. 2018, č. j. 3 Afs 304/2016 - 37.
64. Dle NSS tak městský soud zatížil svůj rozsudek nezákonností v závěru, že projekty V04, V05, V07 a V08, za které žalobce ve vztahu ke zdaňovacím obdobím let 2014, 2015 a 2016 uplatnil odpočet podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, splňují formální náležitosti vyžadované § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, ve znění do 31. 12. 2013, respektive § 34c odst. 1 písm. c) téhož zákona, ve znění od 1. 1. 2014. Projektová dokumentace předložená žalobcem *neobsahovala prospektivní, konkrétní a dostatečně určité vymezení cílů projektu*, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení. Při hodnocení náležitostí projektu je nutno vycházet pouze z projektu jakožto formalizovaného dokumentu předvídaného § 34 odst. 5 (v pozdějším znění § 34c odst. 1) zákona o daních z příjmů, nikoli ze související, a fortiori následné, žalobcem předložené obchodní dokumentace. Městský soud se nezabýval otázkou, zda případně některé z posuzovaných projektů VaV měly již v okamžiku svého schválení a vyhlášení přiřazené konkrétní výzkumně-vývojové úkoly. Nezabýval se jí proto ani NSS. Ze zjištěného skutkového stavu se nicméně dle NSS podává, že žalobce takto žádný z projektů nekoncepoval. Všechny byly formulovány rámcově, tak, aby pod ně v budoucnu bylo možno podřadit jednotlivé výzkumně-vývojové úkoly na základě zakázek zákazníků (zrušující rozsudek).

## VI. Druhé posouzení věci Městským soudem v Praze

65. Soud o věci rozhodoval bez nařízení ústního jednání podle § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť účastníci takový postup akceptovali.
66. Vázán právním názorem zrušujícího rozsudku NSS soud přistoupil k druhému posouzení věci a znovu uvažil, zda projekty VaV žalobce, označené jako V04, V05, V07 a V08, vyhlášené na příslušná zdaňovací období let 2014 až 2016, splňovaly náležitosti § 34 odst. 5 Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. § 34c odst. 1 zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2014. Konkrétně, zda tyto projekty VaV jakožto formalizované dokumenty splňují zákonem předvídané náležitosti, zda ke dni jejich vyhlášení obsahovaly prospektivní, konkrétní a dostatečně určité vymezení cílů, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení. Přičemž by každý měl z projektu pochopit, o co se usiluje, jakým způsobem (jakou cestou) se toho chce dosáhnout, a jak se bude testovat, zda takto vymezené cíle byly nebo nebyly dosaženy (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 9. 2021, č. j. 7 Afs 411/2019 – 62).

67. V případě projektu V04 Vývoj zkušebních zařízení pro zkoušky stavebních prvků žalobce při vyhlášení projektu uvedl žalobce následující cíle projektu: „*Vyvinout zkušební zařízení pro zkoušky stavebních prvků. Vyvinout zkušební zařízení v betonových konstrukcích. Při řešení se soustředit na zkoušky pevnosti kotvení při zemětřesení. Základní cíle projektu jsou: - Vyvinout zkušební zařízení pro zkoušení pevnosti kotvení v betonových materiálech při vzniku a otevírání trhlin v materiálu. - Zajistit optimální řízení otevírání a zavírání trhlin v průběhu zkoušek.*“
68. Vázán právním názorem NSS soud přisvědčil žalovanému, že tímto způsobem formulovaný cíl není dostatečně konkrétní, je příliš obecný a stručný. Žalobce neuvedl dostatečné technické informace, vystihující podstatu realizovaného výzkumu a vývoje, z nichž by bylo možno neomylně a bez pochyby identifikovat vyvíjené technické řešení. Není patrné, v čem přesně se vyvíjené zařízení odlišuje od aktuálního stavu v dané oblasti. Pod takto obecně nastavené cíle by bylo možné podřadit několik kvalitativně odlišných projektů, které byly schopny nastavená kritéria splnit. Tyto cíle neumožňují průkazné vyhodnocení jejich naplnění.
69. Výše předestřené nedostatky nezhojilo ani uvedení ocenitelných prvků novosti *ve Vyhlášení projektu VaV V04*, podle něž je těmito prvky „*kombinované použití ohebných tyčí a kulových kloubů pro cílené vnášení tahových sil zkušebního tělesa*“ a „*přesné měření a řízení dynamického otevírání trhlin ve zkušebním tělese*“, a ani vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty tamtéž: „*zajistit garantované parametry, vyřešit rozptyl parametrů a volba rezervy*“ a „*řešení definovaného otevírání trhly v průřezu zkušebního tělesa*“. Žalobce tyto údaje uvedl příliš obecně, bez dostatečné konkretizace.
70. Pokud jde o dokument *Interní záměr na vývojové projekty V03, V04 a V05 pro období 2012 až 2015* (č. l. 37 správního spisu), soud podotýká, že tento (nedatovaný) dokument je opět koncipován velmi obecně. V bodě „A. Výchozí stav“ jsou obecně popsány technologické možnosti a know-how žalobce, pročez jsou zde zmíněni potenciální konkurenti žalobce. V bodě „B. Vývojový záměr“ je obecně deklarován cíl „*vyvinout prototypy zkušebních zařízení, které budou sloužit k věrné simulaci provozního zatěžování určených komponent (...) a to na horní hranici současných technických a fyzikálních možností*“. Dále je proklamován záměr konkurovat americké společnosti MTS s tím, že „*pouze technicky srovnatelná zařízení s výrobky MTS mají proti MTS velmi malou šanci na prosazení*“.
71. Konkrétně k projektu V04 se v bodě D. *Interního záměru* toliko uvádí, že má jít o „*Univerzální víceosé zkušební zařízení pro dynamické zkoušky stavebních dílů*“ a „*Zkušební zařízení pro zkoušky odolnosti při vibračním namáhání, a to jednak působením vibrací při zemětřesení, jednak namáhání stavebních konstrukcí vibracemi vznikajícími při provozu motorových vozidel*“. Bližší údaje nejsou k projektu V04 uvedeny. Z daného dokumentu lze dovodit nanejvýš obecné technologické možnosti žalobce a ambice žalobce k vývoji určitého druhu zařízení, resp. k vybudování určité pozice na relevantních trzích. Není patrné, v čem

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

se má vyvíjené řešení lišit od aktuálního stavu v dané oblasti. Proto daný dokument nijak nevyvrací závěr o nedostatečné konkretizaci cílů projektu výzkumu a vývoje V04. Nadto tento dokument není datován a byl do správního spisu založen až dne 29. 10. 2019, nelze tedy dovodit, že byl součástí projektu ke dni jeho vyhlášení 1. 1. 2012.

72. Soud se proto ztotožnil se závěrem žalovaného, že cíle projektu výzkumu a vývoje V04 nebyly v projektu dostatečně konkretizovány a nesplňují tak zákonem předvídané formální náležitosti.
73. Pokud jde o projekt V05 *Vývoj zkušebních zařízení pro zkoušky komponent kolejových vozidel*, žalobce při vyhlášení projektu uvedl cíle projektu „*Vyvinout zkušební zařízení pro zkoušky komponent kolejových vozidel. Vyvinout zkušební zařízení pro zkoušky kol, náprav a dvojkolí za rotace. Základní cíle projektu jsou: - Zavádění torzních a ohybových momentů při současné rotaci odpovídající jízdním poměrům. – Zavádění brzdných momentů případně v kombinaci se sledováním opotřebení kola a funkce (prokluzu) děleného kola s vnitřními tlumícími gumovými segmenty*“.
74. V souladu se závazným právním názorem NSS soud také u projektu V05 shledal, že byly cíle formulovány příliš obecně, neboť ani u tohoto projektu žalobce neuvedl dostatečně jasné, konkrétní, detailní technické informace, vystihující podstatu realizovaného výzkumu a vývoje, z nichž lze neomylně a bez pochyby identifikovat vyvíjené technické řešení. Není patrné, v čem konkrétně se vyvíjené zařízení odlišuje od dosavadního stavu techniky. Pod takto obecně nastavené cíle by bylo možné podřadit několik kvalitativně odlišných projektů, které by mohly volně nastavená kritéria splnit. Nelze tak vyhodnotit dosažení cílů projektu po jeho ukončení.
75. Tyto nedostatky nezhojilo ani uvedení ocenitelných prvků novosti ve *Vyhlášení projektu VaV V05*, kde žalobce uvedl „*Měření prokluzu mezi vnitřním a vnějším pláštěm rotujícího kola*“, „*Sofistikované řešení zkušebního stroje umožňujícího současné zatěžování několika ohybovými momenty a silami za rotace*“, a ani vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty tamtéž, k němuž žalobce uvedl „*Zajistit garantované parametry, vyřešit rozptyl parametrů a volba rezervy*“ a „*Stanovení ohybových a torzních momentů odpovídajících reálnému provozu*“. Žalobce tyto charakteristiky formuloval obecně, bez konkrétních parametrů, a proto neověřitelně.
76. Výše uvedený závěr nemůže zvrátit ani *Interní záměr na vývojové projekty V03, V04 a V05 pro období 2012 až 2015*, který v bodě E. pouze obecně stanoví, že má jít o „*Zkušební zařízení pro reálné namáhání kol a dvojkolí kolejových vozidel za rotace působením krouticích momentů a příčných a podélných sil – zvláštní pozornost věnovat působení brzdných sil*“ a „*Dynamické namáhání upevňovacích a tlumících prvků kolejnic*“. Bližší údaje nejsou k projektu V05 uvedeny, a lze tedy dovodit nanejvýš obecné technologické možnosti žalobce a ambice k vývoji určitého druhu zařízení, resp. k vybudování určité pozice na trhu. Ani v tomto případě není patrné, v čem konkrétně se má vyvíjené řešení lišit od aktuálního stavu v dané oblasti. Nadto nelze dovodit, že byl tento dokument byl součástí projektu ke dni jeho vyhlášení 1. 1. 2012 (viz výše).
77. Soud se proto ztotožnil se závěrem žalovaného, že cíle projektu výzkumu a vývoje V05 nebyly v projektu dostatečně konkretizovány a nesplňují tak zákonem předvídané formální náležitosti.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

78. Také u projektu V07 *Vývoj systému zkušebních strojů pro měření dynamických a statických charakteristik* žalobce při vyhlášení projektu uvedl následující cíle projektu: „*Vyvinout zkušební stroje pro měření dynamických a statických charakteristik zkušebních vzorků. Základní cíle projektu jsou: - Vývoj a výroba prototypů zkušebních strojů pro měření elastomerů – Vývoj a výroba prototypů zkušebních strojů pro měření charakteristik tlumičů - Vývoj a výroba prototypů kalibračních strojů - Vývoj a výroba zkušebních strojů pro měření charakteristik kovových materiálů*“ soud s ohledem na závazné závěry NSS seznal cíle příliš obecnými. Způsob jejich formulace připouští širokou množinu různých technických řešení, která lze pod projekt podřadit. Není patrné, v čem konkrétně se vyvíjené zařízení odlišuje od aktuálního stavu v dané oblasti. Tyto nedostatky nezhojilo ani uvedení ocenitelných prvků novosti ve *Vyhlášení projektu VaV V07*, kde žalobce uvedl „*Kompenzace a minimalizace parazitních sil působících na zkušební vzorek*“ a „*Dosažení minimálního zkreslení zatěžovacího signálu*“, a ani vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty tamtéž, k němuž uvedl „*Zajistit garantované parametry, vyřešit rozptyl parametrů a volba rezervy*“, „*Vyřešit kompenzaci možných namáhání vznikajících v neřízených osách*“ a „*Vyřešit teplotní a další vlivy působící na zkoušený vzorek tak, aby tyto vlivy odpovídaly reálným provozním podmínkám zkušebního vzorku.*“ Žalobce tyto charakteristiky formuloval obecně, bez podrobností a konkrétních parametrů.
79. Na tomto závěru nemohl ničeho změnit ani na dokument *Interní záměr na vývojový projekt V07 pro období 2013 až 2016*, neboť je koncipován obecně. V bodě „*A. Výchozí stav*“ je nekonkrétním způsobem popsáno know-how žalobce. V bodě „*B. Vývojový záměr*“ jsou obecně deklarovány plány a ambice žalobce. V bodě C. je uveden obecný výčet druhů přístrojů, k jejichž vývoji hodlal žalobce přistoupit. Nejsou zde uvedeny žádné technické specifikace těchto přístrojů. Není patrné, v čem se má vyvíjené řešení lišit od aktuálního stavu v dané oblasti, a nelze tak vyhodnotit dosažení cílů projektu po jeho ukončení. Proto daný dokument nijak nevyvrací závěr o nedostatečné konkretizaci cílů projektu výzkumu a vývoje V07. Ani v tomto případě pak nelze ze správního spisu bezpochybně určit, že *Interní záměr* byl formálně součástí projektu ke dni jeho vyhlášení.
80. Soud proto vešel na závěr žalovaného, že cíle projektu výzkumu a vývoje V07 nebyly v projektu dostatečně konkretizovány a nesplňují tak zákonem předvídané formální náležitosti.
81. Pokud jde o projekt V08 *Vývoj systémů jedno- a víceosých zkušebních strojů pro životnostní zkoušky dynamicky namáhaných výrobků*, žalobce při vyhlášení projektu uvedl následující cíle projektu: „*Vyvinout řadu zkušebních zařízení pro únavové zkoušky materiálů a konstrukčních celků. Soustředit se zejména na zkoušky víceosým namáháním. Základní cíle projektu jsou: - Vyvinout potřebné komponenty únavových zkušebních zařízení, jako odpružené základové bloky, zdroje tlakového oleje, lineární a torzní motory, zatěžovací rámy, upínací systémy a další – Soustředit se na programové vybavení pro simulaci provozního zatěžování a to jak pro dlouhodobé zkoušky odpovídající dlouhodobému provozu, tak pro krátkodobé zkoušky způsobující velké poškození – např. seismické zkoušky*“.
82. Také tyto cíle ve světle právně závazného názoru NSS neobstojí, a to pro jejich příliš obecné vymezení. Není patrné, v čem konkrétně se vyvíjené zařízení odlišuje od aktuálního stavu v dané oblasti. Nedostatky ve vymezení cílů nezhojilo ani uvedení ocenitelných prvků novosti ve *Vyhlášení projektu VaV V08*, kde žalobce uvedl, že „*Ocenitelné prvky novosti jsou uváděny u jednotlivých zařazovaných úkolů v Příloze č. 1 Formuláře 1a*“. Z odkazované přílohy totiž vyplynulo, že všechny tyto úkoly byly vyhlášeny a přiřazeny k projektu V08 až po jeho zahájení. Pokud jde o vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty, žalobce uvedl: 1) Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

„Zajistit garantované parametry, vyřešit rozptýl parametrů a volba rezervy“ a 2) „Technické nejistoty jsou uváděny u jednotlivých zařazovaných úkolů“. Formulace uvedená v prvním bodě je dle soudu opět obecná, bez podrobností a konkrétních parametrů. Pokud jde o bod druhý, tyto úkoly byly vyhlášeny a přiřazeny k projektu V08 až po jeho zahájení.

83. Pokud jde o dokument *Interní záměr na vývojové projekty V08 a V09 pro období 2015 až 2019*, v bodě „A. Výchozí stav“ je obecně popsán význam a vlastnosti „řídící elektroniky“. V bodě „B. Vývojový záměr“ jsou obecně deklarovány očekávané vlastnosti otevřené množiny „prototypů zkušebních strojů pro vícesosé zkoušky komponent automobilů a kolejových vozidel“. V bodě C. jsou velmi obecně vymezeny základní cíle vyvinout prototypy nových potřebných zkušebních strojů, prototyp programového vybavení pro simulaci seismických zkoušek, prototyp speciálního dynamického základového bloku a prototypy zkušebních strojů pro zkoušky dynamicky namáhaných komponent automobilů a kolejových vozidel, jakož i iterační systémy umožňující realizaci reálného zatížení zkušebních vzorků dle změřených provozních průběhů. Opět jde o nekonkrétní vymezení, přičemž zde nejsou uvedeny žádné technické specifikace přístrojů, a ani v tomto projektu není patrné, v čem se má vyvíjené řešení lišit od aktuálního stavu v dané oblasti, a nelze tak vyhodnotit dosažení cílů projektu po jeho ukončení. Proto daný dokument nijak nevyvrací závěr o nedostatečné konkretizaci cílů projektu výzkumu a vývoje V08. Ani v tomto případě nadto nelze bezpochybně určit, že *Interní záměr* byl formálně součástí projektu již ke dni jeho vyhlášení.
84. Soud se proto ztotožnil se závěrem žalovaného, že cíle projektu výzkumu a vývoje V08 nebyly v projektu dostatečně konkretizovány a nesplňují tak zákonem předvídané formální náležitosti.
85. V souhrnu soud dále uvádí, že k projektu V04, schválenému dne 1. 1. 2012 s datem zahájení řešení projektu 1. 1. 2012, byl v červenci 2014 přiřazen jediný výzkumně vývojový úkol. K projektu V05, schválenému dne 1. 1. 2012 s datem zahájení 1. 1. 2012, byly v červenci 2013 a v říjnu 2014 přiřazeny celkem dva výzkumně vývojové úkoly. K projektu V07, schválenému dne 1. 1. 2013 s datem zahájení 1. 1. 2013, bylo přiřazeno celkem 12 výzkumně vývojových projektů, a to průběžně v období od měsíce dubna 2013 do dne 1. 11. 2016. K projektu V08, schválenému dne 1. 1. 2015 s datem zahájení 1. 1. 2015, bylo přiřazeno celkem 11 výzkumně vývojových projektů, a to průběžně v období od 1. 2. 2015 do 1. 10. 2016. Je tedy patrné, že u projektů V04, V05, V07 a V08 byly veškeré výzkumně vývojové úkoly vyhlášeny až s časovým odstupem od samotného projektu, až po jeho zahájení (v průběhu doby řešení projektu). Takovéto řešení nenaplňuje požadavek, aby byl projekt prospektivní. Žalovaný proto právem neakceptoval konkretizaci cílů projektů VaV prostřednictvím výzkumně vývojových úkolů, neboť se tak stalo až po zahájení jejich řešení.
86. S ohledem na výše uvedené soud uzavřel, že spornými projekty VaV byla rámcově vytyčena určitá oblast výzkumu a vývoje ve strategickém směřování žalobce do budoucna. Cíle projektů V04, V05, V07 a V08 však nebyly ke dni vyhlášení vymezeny dostatečně konkrétně a určitě, a nemohly být vyhodnotitelné po ukončení těchto projektů. Žalovaný tak v souladu se zákonem dospěl k závěru, že žalobce porušil ustanovení § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. § 34c odst. 1 zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2024.

## VII. Závěr a náklady řízení

87. Soud proto žalobu jako nedůvodnou podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

88. Výrok o nákladech účastníků řízení je dán ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Soud při tom vyšel z rozsudku NSS ze dne 19. 11. 2008, čj. 1 As 61/2008 - 98, podle něžž „...v novém rozhodnutí, kterým se řízení končí (§ 61 odst. 1 s. ř. s.), krajský (zde městský) soud rozhoduje znovu o náhradě nákladů řízení, a to komplexně. Do těchto nákladů řízení patří jak náklady vzniklé v novém řízení před krajským soudem, tak i náklady, které vznikly v původním řízení před krajským soudem a též náklady, které vznikly v řízení o kasační stížnosti. Tyto náklady přitom tvoří jediný celek a krajský soud o jejich náhradě rozhodne jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s.“. Žalobce nebyl v řízení celkově úspěšný, a proto mu nenáleží náhrada nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, který měl úspěch, však důvodně vynaložené náklady řízení nevznikly.

#### **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.

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.

Praha 18. února 2025

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.  
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.