



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Kaniové, soudkyně Jiřiny Chmelové a soudce Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **STROZA s.r.o.**, se sídlem Bezručova 663, Rožnov pod Radhoštěm, zastoupená Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, advokátem se sídlem Opletalova 600/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 5. 2023, č. j. 18856/23/5200-11433-712953, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 12. 12. 2024, č. j. 31 Af 33/2023-35,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Předmětem sporu v projednávané věci je otázka, zda žalobkyně splnila formální podmínku pro uznání odčitatelné položky od základu daně spočívající ve vyhotovení projektu výzkumu a vývoje, který by obsahoval způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, jak to požadoval § 34c odst. 1 písm. f) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 3. 2019 (dále „zákon o daních z příjmů“).

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

z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 ve výši 995 030 Kč a stanovil jí povinnost uhradit penále ve výši 199 006 Kč. Žalovaný následně rozhodnutím označeným v záhlaví zamítl odvolání žalobkyně podané proti platebnímu výměru a platební výměr potvrdil. Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu, kterou Krajský soud v Brně (dále „krajský soud“) rozsudkem označeným v záhlaví zamítl. Krajský soud předeslal, že ustanovení § 34c odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů považuje za zcela jasné v tom směru, že projekt musí obsahovat *způsob* kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků. Logicky proto dle krajského soudu nemůže postačovat, pokud daňový subjekt v projektu pouze konstatuje, že kontrola a hodnocení budou probíhat, potažmo kdy budou probíhat, jako tomu bylo v případě projektů výzkumu a vývoje předložených žalobkyní. Z obsahu projektů je dle krajského soudu zcela zřejmé, že projekty neuvádí způsob kontroly a hodnocení, tj. jak budou kontrola a hodnocení probíhat. Skutečnost, že zákon neupřesňuje, jak konkrétně má být tento způsob vymezen, je v projednávané věci bezpředmětná, neboť žalobkyně neuvedla žádný způsob. Stejně tak označil krajský soud za bezpředmětné, nakolik je § 34c odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů oblastí judikaturně prozkoumanou. Žalovaný aplikoval výslovný požadavek zákona, nikoliv pravidla údajně dotvořená soudy nad rámec zákona. Krajský soud připustil, že projekt výzkumu a vývoje by mohl sestávat z více dokumentů, nicméně ty by vždy musely být vyhotoveny před zahájením výzkumné a vývojové činnosti. Krajský soud uzavřel, že metodologii kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků lze nastavit vždy, bez ohledu na konečné výsledky a na to, že konečné výsledky jsou předem nejisté. Nepřisvědčil proto ani žalobnímu tvrzení, že je nemožné na počátku výzkumné činnosti specifikovat způsob kontroly.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost, ve které navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek i rozhodnutí žalovaného.

[4] Předně namítla, že krajský soud nesprávně identifikoval obsah projektů výzkumu a vývoje, neboť text, kterým mají být splněny podmínky § 34c odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů, nedůvodně zkrátil. Krajský soud dle názoru stěžovatelky blíže neodůvodnil závěr, že pro splnění podmínky ve smyslu § 34c odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů je zapotřebí, aby projekt výzkumu a vývoje nesl konkrétní způsob kontroly a hodnocení. Stěžovatelka se vymezuje proti tvrzení krajského soudu, že *metodologii* kontroly a hodnocení lze nastavit vždy, bez ohledu na konečné výsledky. Uvádí, že metodologie je vědní disciplína. Neurčuje, jakým způsobem budou prováděny kontroly a hodnocení. Měl-li krajský soud na mysli, že obsahem zákonného ustanovení má být identifikace metodiky, tu stěžovatelka naplnila. Stanovila, jak v praxi bude projekty kontrolovat a hodnotit. Měl-li krajský soud na mysli, že obsahem zákonného ustanovení má být identifikace konkrétní metody, tedy konkrétního postupu ke kontrole vývojových či výzkumných hypotéz, takový požadavek dle stěžovatelky *a priori* obsahem daného ustanovení není. Stěžovatelka namítá, že krajský soud staví naroveň slova *způsob*, *postup*, *metoda*, *metodologie*. Zákon nevyžaduje určení *konkrétního* způsobu, nýbrž pouze *způsobu*, z čehož plyne, že zákonodárce ponechal tuto obsahovou náležitost v rukách poplatníka. Krajský soud nedůvodně tuto obsahovou náležitost zúžil. Z daného ustanovení

pokračování

dle stěžovatelky neplynou požadavky stanovené krajským soudem, tedy že *způsob kontroly a hodnocení* musí být interpretován jako identifikace konkrétní metody, kterou hodlá poplatník zkoumat ten který jev, v ten který čas a tou kterou osobou. Takový výklad je zavádějící, neboť fakticky právo dotváří až na úrovni správního soudnictví. Stěžovatelka poukázala na obecnost a neurčitost judikaturní praxe a na vnitřní rozpornost rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 6. 2023, č. j. 10 Afs 16/2021 - 74. Uvedla, že pokud by vytyčila konkrétní metodu a tu by musela s ohledem na změnu řešitelského postupu revidovat, fakticky by musela změnit obsah projektu výzkumu a vývoje. Dané ustanovení je třeba dle stěžovatelky posuzovat primárně optikou adresátů právní normy, tedy techniků, kteří potřebují přesné zadání. Zákonodárce si byl interpretačních nejasností zjevně vědom, proto novelou č. 462/2023 Sb. doplnil do § 34c zákona o daních z příjmů odstavec 5, který zní: „*V případě pochybností správce daně lze obsahové náležitosti projektové dokumentace podle odstavce 1 prokazovat dalšími důkazními prostředky.*“ Stěžovatelka namítá, že výklad krajského soudu zabraňuje efektivní možnosti využít tuto odčitatelnou položku od základu daně, čemuž svědčí i statistika.

[5] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[6] Uvedl, že stěžovatelka nedostála požadavku na dostatečné vymezení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků. Šlo jednoznačně o nesplnění formálních požadavků projektu, což postačuje k odmítnutí tohoto nároku. Je zcela legitimní po daňovém subjektu požadovat, aby v písemném projektu předem jasně vymezil, jak konkrétně bude úspěšnost výzkumu a vývoje následně hodnotit. Stěžovatelka v projektu pouze obecně formulovala, že *nějaká* kontrola bude. Neuvedla, jakým způsobem bude kontrola probíhat, v jakém intervalu či kým bude prováděna, jaké budou o kontrole pořízeny záznamy, neuvedla ani hodnocení postupu. Z popisu nevyplývají kritéria či parametry, které budou u jednotlivých etap hodnoceny. Z výpisu základních etap projektu plyne pouze to, jaké práce budou na projektu probíhat, nikoli to, jak budou kontrolovány a hodnoceny. Z posuzovaných projektů tedy nevyplývá nic konkrétního o samotném obsahu kontroly a hodnocení. Podklady doložené stěžovatelkou mohou svědčit o tom, že docházelo ke kontrole a vyhodnocování výsledků, nikoliv však „předem stanoveným způsobem“. Následné doložení výstupu z kontrolního nástroje nemůže zhojit vadu chybějících či nedostatečně vymezených způsobů kontroly a hodnocení postupu a dosažených výsledků. Taková dokumentace nesplňuje požadavek na zpracování a schválení projektů před zahájením řešení daných projektů. Skutečnost, že zákon neupřesňuje, jak konkrétně má být způsob kontroly a hodnocení postupu vymezen, je dle žalovaného v projednávané věci bezpředmětná, neboť stěžovatelka způsob nevymezila vůbec. Argumentace stěžovatelky je v této otázce tedy také bezpředmětná.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud nejprve ověřil splnění zákonných podmínek řízení o kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“) přípustná. Poté přezkoumal důvodnost kasační stížnosti

v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že **není důvodná**.

[8] S účinností od 1. 1. 2005 obsahuje zákon o daních z příjmů ustanovení zakotvující nepřímou podporu výzkumu a vývoje prostřednictvím odčitatelné položky od základu daně. Ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů tak dává poplatníkům možnost uplatnit odečtení nákladů vynaložených na uskutečnění výzkumu a vývoje od základu daně. Náklady na výzkum a vývoj jsou tak *de facto* uplatněny dvakrát – jednou jako daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů a podruhé podle § 34 odst. 4 téhož zákona.

[9] S ohledem na „výhodu“ možnosti dvojího odečtení nákladů na výzkum a vývoj předepisuje zákon o daních z příjmů řadu materiálních a formálních podmínek, jež je nutné naplnit. Jednou z nich je vypracování a předložení formalizovaného projektu výzkumu a vývoje, jehož konkrétní povinné náležitosti stanoví zákon o daních z příjmů s účinností od 1. 1. 2014 v § 34c.

[10] Podle § 34c odst. 1 zákona o daních z příjmů se projektem výzkumu a vývoje rozumí *dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji podle zákona upravujícího podporu výzkumu a vývoje* (podtržení doplněno Nejvyšším správním soudem). Jednou z obsahových náležitostí projektu je dle písm. f) tohoto ustanovení *způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků*.

[11] Podle § 34c odst. 2 zákona o daních z příjmů musí být projekt výzkumu a vývoje schválen poplatníkem *před zahájením jeho řešení*.

[12] Smyslem odčitatelné položky uplatněné na podporu výzkumu a vývoje je podpora výzkumu a vývoje prováděná vlastními pracovníky v rámci jednoho podnikatelského subjektu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2018, č. j. 1 Afs 97/2018-41, bod 35). Jedná se o významný nástroj k „povzbuzení“ výzkumu a vývoje, protože náklady, které daňové subjekty uplatňují zpravidla jako náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), se stanou ještě odčitatelnou položkou až do výše 100 % (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2019, č. j. 1 Afs 429/2018-41, č. 3977/2020 Sb. NSS, bod 50).

[13] Platí přitom, že pro neuznání odčitatelné položky uplatněné na podporu výzkumu a vývoje postačí nesplnění byť jen jedné ze zákonem stanovených formálních podmínek (k tomu srov. rozsudky NSS ze dne 10. 11. 2022, č. j. 6 Afs 161/2021 - 57, či ze dne 29. 8. 2024, č. j. 6 Afs 76/2024 - 42).

[14] Bezchybně, resp. kvalitně zpracovaný projekt ještě před jeho zahájením, tvoří základní podmínku pro bezproblémové uplatnění této odčitatelné položky (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 3565/14).

[15] Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 6 Afs 60/2014 - 56 zdůraznil, že projekt výzkumu a vývoje je právě tím dokumentem, jímž daňový subjekt v budoucnu správci daně

pokračování

prokáže nárok na uplatnění zmíněné odčitatelné položky. Uvedl, že „[z]ákonnou 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*“ (k tomu srov. obdobně rozsudek NSS ze dne 4. 8. 2023, č. j. 10 Afs 12/2021 - 75).

[16] Vymezení způsobu kontroly a hodnocení v projektu ve smyslu § 34c odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů by mělo správci daně umožnit následný přezkum toho, zda kontrola a hodnocení skutečně proběhly. Projekt musí konkrétně stanovit, jakým způsobem a na základě jakých kritérií bude po věcné stránce hodnoceno, zda a do jaké míry byl projekt úspěšný (rozsudek NSS ze dne 28. 3. 2024, č. j. 9 Afs 215/2023 - 39). V rámci posuzování splnění podmínek pro uplatnění odčitatelné položky je třeba bezpodmínečně trvat na tom, aby daňový subjekt v písemném projektu stanovil, jak bude kontrola a hodnocení probíhat. Přestože znění § 34c odst. 1 zákona o daních z příjmů nechává v podrobnostech prostor pro daňový subjekt, jakým konkrétním způsobem svou povinnost splní, formální a obsahové náležitosti písemného projektu jsou v tomto ustanovení jasné dány.

[17] Nutno dodat, že je to daňový subjekt, kdo je povinen prokázat bezvadné splnění zákonem požadovaných podmínek. Není úkolem správce daně ani správních soudů, aby sami aktivně dovozovali formální a obsahové náležitosti projektů (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56; obdobně rozsudek NSS ze dne 9. 9. 2021, č. j. 7 Afs 411/2019-54).

[18] Stěžovatelka brojí proti rozsahu citace projektových dokumentací uvedené krajským soudem v bodě 8 napadeného rozsudku ve znění: „*Projekt [označení projektu] bude rozdělen do několika vývojových etap. Každá etapa bude průběžně kontrolována a vyhodnocena. V případě nedostačujících výsledků budou provedeny potřebné změny. Základní vývojové kroky jsou: [výčet etap, respektive vývojových kroků]*“.

[19] Stěžovatelka namítá, že krajský soud citovanou pasáž její projektové dokumentace nedůvodně zkrátil. Svou námitku však blíže nerozvádí. Neuvádí, jaká část textu projektové dokumentace měla být krajským soudem ve vztahu ke splnění podmínky § 34c odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů citována, resp. posuzována. Nejvyšší správní soud přitom neshledal, že by text projektové dokumentace vztahující se ke splnění podmínky § 34c odst. 1 písm. f) byl zkrácen k tíži stěžovatelky. Ve shodě s krajským soudem a žalovaným má za to, že jedinou informací v projektech týkající se způsobu kontroly a hodnocení jsou citované věty. Stěžovatelka pomíjí bod 11 napadeného rozsudku, ve kterém krajský soud výslovně uvedl, že projekt výzkumu a vývoje může sestávat z více dokumentů, nicméně že žádný z těch, na které stěžovatelka poukázala, nebyl vyhotoven před zahájením výzkumné a vývojové činnosti. Nedošlo tedy k situaci, kdy by krajský soud opomněl některé z dokumentů vyhotovených před zahájením řešení projektu, jež by se blíže zabývaly způsobem kontroly a hodnocení. Žádné takové dokumenty stěžovatelkou předloženy nebyly. Námitka stěžovatelky je tedy nedůvodná.

[20] Z citované pasáže projektu lze dovodit toliko obecný záměr stěžovatelky průběžně kontrolovat a vyhodnocovat jednotlivé vývojové etapy projektů. Ani náznakem se však nejedná o vymezení způsobu kontroly a hodnocení, natož aby bylo možné

posuzovat, zda je způsob vymezen dostatečně konkrétně. Nejvyšší správní soud znovu zdůrazňuje, že účelem projektů je do budoucna postavit najisto jednak to, co bude předmětem výzkumu a vývoje, ale i to, jak bude proces výzkumu a vývoje hodnocen a kontrolován. Pokud by bylo možné původní zcela obecná vymezení kontroly projektů teprve v jejich průběhu „naplnit“ a určovat, jak bude kontrola prováděna, byl by tento zákonný požadavek zcela popřen.

[21] Stěžovatelka namítá, že krajský soud neodůvodnil svůj závěr o tom, že pro splnění náležitosti ve smyslu § 34c odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů je zapotřebí, aby projekt výzkumu a vývoje nesl *konkrétní* způsob kontroly a hodnocení. Námitka není důvodná.

[22] Nutno předeslat, že krajský soud nevytýkal stěžovateli primárně to, že způsob kontroly a hodnocení neuvedla dostatečně konkrétně, nýbrž to, že způsob kontroly a hodnocení neuvedla vůbec. V tomto směru odkazuje Nejvyšší správní soud na body 8, 9 a 10 napadeného rozsudku, s jejichž obsahem se zcela ztotožňuje. Krajský soud především uvedl, že pouhé konstatování, že kontrola a hodnocení budou probíhat, nelze považovat za uvedení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků. Zdůraznil, že text zákona je jasný přinejmenším v tom, že nějaký způsob kontroly a hodnocení musí být v projektu vymezen. Dodal, že v projednávané věci je bezpředmětná skutečnost, že zákon neupřesňuje, jak konkrétně má být tento způsob vymezen, neboť stěžovatelka neuvedla způsob kontroly a hodnocení žádný. Nejvyšší správní soud shledal odůvodnění napadeného rozsudku za dostatečné, jasné a srozumitelné, zcela odpovídající uvedenému závěru.

[23] Nejvyšší správní soud připouští, že právní úprava sama o sobě nepředchází nejasnostem, zda je vymezení kontroly a způsobu vyhodnocení výsledků v projektové dokumentaci v jednotlivých případech provedeno dostatečně konkrétně. To ostatně není ani z povahy věci možné – a to pro nekonečnou množinu v úvahu připadajících různých plánů a záměrů vývoje a výzkumu v různých oborech. Již z prostého jazykového výkladu daného ustanovení je však bez jakýchkoli pochybností zřejmé, že způsob kontroly a hodnocení musí být v projektové dokumentaci nějak konkrétně vymezen. Pokud by se nejednalo o konkrétní požadavek, mohl by zákonodárce dané ustanovení formulovat jako povinnost daňového subjektu učinit prohlášení, že bude provádět kontrolu a hodnocení projektu (jakýmkoliv způsobem). Takový požadavek by se však zcela míjel se smyslem a účelem celého procesu výzkumu a vývoje. V takovém případě by nebylo možno transparentně posoudit, zda projekt splnil požadavky na něj kladené stran vytyčených cílů. Projektová dokumentace by totiž předem nestanovila, jakým způsobem budou výsledky projektu vyhodnocovány. Není tedy důvodná námitka stěžovatelky, že zákonné znění nevyžaduje určení *konkrétního způsobu*, nýbrž pouze *způsobu*. Navíc lze znovu zopakovat, že stěžovatelka neuvedla žádný způsob kontroly.

[24] Dle názoru stěžovatelky je zavádějící výklad provedený krajským soudem, že způsob kontroly a hodnocení musí být interpretován jako identifikace konkrétní metody, kterou hodlá poplatník zkoumat ten který jev, v ten který čas a tou kterou osobou. Takto však krajský soud požadavky na stanovení způsobu kontroly a hodnocení neformuloval.

pokračování

Nejvyšší správní soud se tedy touto námitkou blíže nezabýval, neboť nemůže být z povahy věci důvodná.

[25] Odkaz stěžovatelky na rozsudek č. j. 10 Afs 16/2021 - 74 míří na otázku, jak podrobně má být v projektu způsob kontroly a hodnocení vymezen (stěžovatelka poukazuje na závěry soudu stran požadavku na označení osob, které se budou podílet na kontrole a hodnocení projektu). Tato otázka však není v projednávané věci rozhodná. Nejvyšší správní soud se proto námitkou blíže nezabýval, neboť její posouzení by nemohlo mít vliv na rozhodnutí ve věci.

[26] Nejvyšší správní soud dává stěžovateli za pravdu v tom, že krajským soudem užitý termín *metodologie kontroly a hodnocení*, byl pojmem ne zcela přesně užitým. Z odůvodnění napadeného rozsudku však i přesto vyplývá zcela jednoznačný závěr, že krajský soud vytýkal stěžovateli absentující vymezení způsobu kontroly a hodnocení projektu v projektové dokumentaci. Úvahy krajského soudu nasvědčují tomu, že krajský soud měl na mysli termín *metodika kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků*. Uvedl totiž, že „[t]u lze nastavit vždy, bez ohledu na konečné výsledky a na to, že jsou tyto výsledky předem nejisté“. Toto tvrzení odpovídá úvaze o nastavení metodiky, jež by popisovala konkrétní postupy a metody kontroly a hodnocení projektu, nikoli o metodologii jakožto nauce, která se zabývá studiem a tvorbou metod. Z kontextu věci je však zcela zřejmé, že krajský soud tento termín nepoužil ve smyslu vědní disciplíny, která se zabývá studiem a tvorbou metod.

[27] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli v tvrzení, že *metodiku* v projektu identifikovala, když stanovila, jak bude v praxi provádět kontrolu a hodnocení projektů. To stěžovatelka dle svých slov učinila rozdělením projektů dle jednotlivých etap, aby bylo patrné, v jaké etapě a k jakému vývojovému úseku provede přezkum a hodnocení dosavadních vývojových činností, případně ověření hypotéz. Rozdělení kontrolního procesu na části dle jednotlivých etap projektu nevyjadřuje metodiku (ani způsob) kontroly, ale toliko její rozsah. Dle obsahu se jedná však opět pouze o konstatování toho, že kontrola projektu bude probíhat.

[28] Uvedená nepřesnost v odůvodnění rozsudku krajského soudu nemá vliv na jeho přezkoumatelnost ani zákonnost. Odůvodnění napadeného rozsudku považuje Nejvyšší správní soud za přesvědčivé, přičemž nesprávně užitý termín *metodologie* je v kontextu specifikace způsobu kontroly na počátku výzkumné činnosti nepodstatný. Podstatná je argumentace a závěr krajského soudu, že stěžovatelčiny projekty neuvedly žádný způsob kontroly a hodnocení, v důsledku čehož nesplnily požadavek § 34c odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů.

[29] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitce stěžovatelky, že pokud by v písemném projektu stanovila konkrétní *metodu* hodnocení, musela by ji později s ohledem na změnu řešitelského postupu revidovat, a fakticky by tak musela změnit obsah projektu výzkumu a vývoje.

[30] Požadavky na uvedení způsobu kontroly a hodnocení v písemném projektu a na jeho shodu s předloženými důkazy jsou opodstatněny právě zkoumáním prospektivnosti daného

projektu. Pokud by totiž daňový subjekt uvedl v písemném projektu pouze obecné, nekonkrétní formy způsobu kontroly a následně předložil konkrétní dokumenty mající prokazovat kontrolu a hodnocení projektů, které nemají žádný odraz v písemném projektu výzkumu a vývoje, mohla by taková skutečnost zpochybnit prospektivnost samotného projektu (rozsudek NSS ze dne 27. 4. 2023, č. j. 7 Afs 63/2021 - 54).

[31] Měla-li stěžovatelka v úmyslu skutečně započít projekt výzkumu a vývoje, musela mít již v době sepsání projektové dokumentace povědomí o konkrétním způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu. Pokud by toliko čekala, jak projekt dopadne, nebylo by její jednání racionální. Směřuje-li subjekt výzkumnou či vývojovou činností k určitému cíli, musí již na počátku, tedy v době sepsání projektu výzkumu a vývoje, vědět, jak bude plnění kontrolovat a hodnotit.

[32] Nejvyšší správní soud nijak neodhlíží od smyslu odčitatelné položky, kterou je daňová podpora výzkumu a vývoje. Formální požadavek pro uznání odčitatelné položky spočívající ve vyhotovení projektu výzkumu a vývoje před zahájením řešení, který obsahuje způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, je přísný, avšak nikoliv samoučelný. Nejedná se pouze o informace administrativního charakteru, ale o podstatné náležitosti projektu, které správci daně umožňují věcnou kontrolu toho, zda vyhodnocení proběhlo podle projektu.

[33] Stěžovatelka namítá, že nepostupovala pouze formálně, neboť kontroly a hodnocení projektů fakticky prováděla. Faktické provádění kontrol v této věci však nemění nic na tom, že stěžovatelka nesplnila povinnost stanovit v písemném projektu před jeho samotným zahájením způsob kontroly a hodnocení. Dokumenty vyhotovené až po samotném zahájení projektu neodpovídají požadavkům § 34c odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů na uvedení způsobu kontroly a hodnocení řešení projektu, a to před zahájením řešení projektu. Faktické provádění kontroly není z hlediska formálních náležitostí projektu podstatné (srov. např. rozsudek NSS ze dne 28. 3. 2024, č. j. 9 Afs 215/2023 - 39). Pokud totiž nejsou předem stanoveny kritéria hodnocení, nelze konstatovat, že by docházelo ke kontrole způsobem předem stanoveným v projektech. Námitky stěžovatelky založené na tom, že kontrolu a hodnocení skutečně prováděla, jsou tedy nedůvodné.

[34] Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem uvádí, že v projednávané věci nebylo smysluplné se blíže zabývat hypotetickou otázkou, nakolik detailně měla stěžovatelka způsob kontroly a hodnocení v projektech vymezit. Důvodné nemohou být ani námitky stěžovatelky směřující proti obecné a neurčité judikатурní praxi v otázce požadavků na vymezení způsobu kontroly a hodnocení projektů. Tyto úvahy by měly své opodstatnění v případě, kdy by předmětem přezkumu byla otázka, zda stěžovatelkou definovaný způsob kontroly a hodnocení je dostatečný. O takovou situaci se však v projednávané věci nejedná.

[35] Na výše uvedených závěrech nemůže nic změnit ani argumentace stěžovatelky § 34c odst. 5 zákona o daních z příjmů, jenž s účinností od 1. 1. 2024 připouští prokazování obsahových náležitostí projektové dokumentace dalšími důkazními prostředky. Nejvyšší správní soud konstatuje, že jde o kasační námitku, která byla tímto způsobem uplatněna poprvé až v kasační stížnosti. Tato kasační námitka je tak nepřípustná dle § 104 odst. 4

pokračování

s. ř. s., jelikož vychází z důvodů, které stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohla. Nad rámec výše uvedeného lze podotknout, že pochybení stěžovatelky v této věci nespočívalo v tom, že by způsob kontroly a hodnocení vymezila jiným způsobem než v projektové dokumentaci (například v dalších předem vyhotovených dokumentech), nýbrž v tom, že ani nijak netvrdila a neprokázala, že by předem stanovila jakýkoliv způsob kontroly a hodnocení projektů (před započítáním výzkumné činnosti).

IV. Závěr a náklady řízení

[36] Ve světle výše uvedených úvah Nejvyšší správní soud uzavírá, že stěžovatelkou předložené projekty výzkumu a vývoje nesplňují náležitost podle § 34c odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů. Jedná se přitom o absenci podstatné náležitosti projektů, nikoli pouze např. o drobné administrativní pochybení, jež by nemělo vliv na jejich obsahové posouzení. I přes dílčí terminologickou nepřesnost postupoval krajský soud při svém rozhodování přezkoumatelným způsobem a zhodnotil věc správně. Z výše popsaných důvodů vyhodnotil Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. jako nedůvodnou a zamítl ji.

[37] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 2. října 2025

Lenka Kaniová
předsedkyně senátu