



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy, soudkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudce JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **Kovo HB, s.r.o.**, se sídlem Nad Školou 302, Svatka, zastoupena JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem třída Míru 146, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 11. 2018, č. j. 52518/18/5200-11435-712083, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 9. 2020, č. j. 29 Af 11/2019 - 121,

**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 a dosavadní průběh řízení

[1] Dne 25. 7. 2013 zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2010 a 2011 (dále jen „první daňová kontrola“). Dne 23. 8. 2013 požádala žalobkyně Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) o vydání závazného posouzení ohledně výdajů (nákladů) vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje. Správce daně rozhodnutím o závazném posouzení ze dne 20. 11. 2013 (dále jen „závazné posouzení“) rozhodl tak, že se u uváděných výdajů za účetní období 2010, 2011 a 2012 jedná o výdaje, které lze odečíst od základu daně podle § 34

odst. 4 a 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, (dále jen „zákon o daních z příjmů“). První daňová kontrola byla ukončena dne 25. 2. 2014.

[2] Dne 28. 2. 2014 podala žalobkyně dodatečná daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2010, 2011 a 2012, ve kterých uplatňovala odečet výdajů na výzkum a vývoj dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Dne 18. 3. 2016 zahájil správce daně daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2010, 2011 a 2012 v rozsahu prověření uplatněného odečtu výdajů na výzkum a vývoj (dále jen „druhá daňová kontrola“). Po ukončení druhé daňové kontroly vydal správce daně dne 18. 10. 2017 dodatečné platební výměry za uvedená zdaňovací období, neboť žalobkyni neuznal odečet výdajů na výzkum a vývoj kvůli nesplnění formálních požadavků na zpracování písemného projektu výzkumu a vývoje a rovněž nesplnění povinnosti vést o výdajích na výzkum a vývoj oddělenou evidenci. Žalovaný napadeným rozhodnutím ze dne 23. 11. 2018 zamítl odvolání žalobkyně a dodatečné platební výměry potvrdil.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně dne 3. 2. 2019 žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“). Namítala, že druhá daňová kontrola byla opakovanou kontrolou, aniž k tomu byly splněny podmínky dle § 85 odst. 5 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Odmítla, že by v souvislosti s uplatňovaným odečtem výdajů na výzkum a vývoj neunesla důkazní břemeno, neboť veškeré potřebné podklady byly předmětem závazného posouzení i první daňové kontroly. Rovněž poukázala na politiku odměňování nastavenou Generálním finančním ředitelstvím v období od 29. 2. 2016, která byla kritizována ze strany médií a veřejnosti. Pracovníci správce daně byli dle žalobkyně při vedení druhé daňové kontroly motivováni vlastním finančním ohodnocením závislejícím na výši doměřené daně, a proto bylo možné pochybovat o jejich nepodjatosti.

[4] Krajský soud napadeným rozsudkem ze dne 29. 9. 2020 žalobu zamítl. Neztotožnil se s tvrzením žalobkyně, že obě daňové kontroly byly prováděny ve stejném rozsahu. Sporný odečet výdajů na výzkum a vývoj žalobkyně uplatnila až po skončení první daňové kontroly, a proto jejím předmětem nemohla být kontrola oprávněnosti nároků žalobkyně na takový odečet. Druhá daňová kontrola byla ve vztahu ke zdaňovacím obdobím 2010 a 2011 opakovanou daňovou kontrolou, neboť ji správce daně prováděl v rozsahu odlišného daňového tvrzení. S důvody opakované daňové kontroly byla žalobkyně seznámena, o čemž svědčí protokol o jejím zahájení. Podmínky pro opakování daňové kontroly dle § 85 odst. 5 písm. b) a odst. 6 daňového řádu tedy byly splněny.

[5] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce týkající se splnění podmínek pro odečet výdajů pro výzkum a vývoj. Předmětem závazného posouzení totiž nebylo splnění formálních podmínek pro odečet výdajů na výzkum a vývoj od základu daně, tedy ani to, zda projekt žalobkyně splňuje podmínky stanovené v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů ve spojení s § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu a vývoje), ve znění účinném do 1. 7. 2016, (dále jen „zákon o podpoře výzkumu a vývoje“). Závazné posouzení obsahovalo závěr pouze o tom, zda jsou žalobkyní uplatňované výdaje výdaji, které lze odečíst od základu daně dle § 34 odst. 4 zákona

pokračování

o daních z příjmů. Pochybnosti o splnění zákonných náležitostí projektu výzkumu a vývoje vyvstaly až v průběhu druhé daňové kontroly. Krajský soud dále odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014 - 56, ze dne 26. 8. 2013, č. j. 31 Af 80/2012 - 25, ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016 - 51, ze dne 10. 12. 2019, č. j. 1 Afs 429/2018 - 41. Z uvedené judikatury vyplývá, že projekt splňující zákonné náležitosti je základním předpokladem pro odečet výdajů na výzkum a vývoj a musí být vypracován před zahájením samotné činnosti. Absenci náležitostí projektu nelze zhojit až následně. Výdaje na výzkum a vývoj musí být zároveň evidovány odděleně od ostatních výdajů a pro uznání těchto výdajů je rovněž nutné prokázat souvislost jejich vynaložení s činností výzkumu a vývoje.

[6] Žalobkyně závěry žalovaného ohledně splnění formálních náležitostí v žalobě nezpochybnila, přičemž krajský soud připomněl, že je vázán žalobními body. Krajský soud proto v tomto rozsahu napadené rozhodnutí nepřezkoumával. Z hlediska unesení důkazního břemene v rámci druhé daňové kontroly nebylo podstatné, že žalobkyně považovala za dostatečné podklady, které správci daně poskytla při první daňové kontrole. S ohledem na odlišný rozsah obou daňových kontrol se totiž lišilo břemeno důkazní i břemeno tvrzení.

[7] K pochybnostem o nepodjatosti pracovníků správce daně krajský soud uvedl, že nemůže být dovozována automaticky, přičemž odkázal na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018 - 113. Přisvědčil, že je třeba vzít při přezkumu činnosti správců daně v daném období do úvahy závažnost nastavené politiky odměňování, v případě žalobkyně však neshledal, že by napadené rozhodnutí odráželo jinou motivaci než důsledné dodržování zákona ze strany žalobkyně. O tom svědčí i skutečnost, že přezkoumávaný postup a právní názor správce daně, resp. žalovaného, koresponduje s judikaturou správních soudů. Odečet výdajů na výzkum a vývoj byl v případě žalobkyně odmítnut z objektivních důvodů nesplnění formálních podmínek, přičemž žalobkyně se závěry pracovníků správce daně ani nijak nepolemizovala. Není tedy zřejmé, jaké konkrétní závěry měly být dle žalobkyně učiněny subjektivně s vidinou finanční odměny.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[9] Tvrzení správce daně v závazném posouzení o tom, že nebylo posuzováno splnění podmínek projektu výzkumu a vývoje, je alibistické a v rozporu se smyslem a účelem závazného posouzení. Závazným posouzením bylo prokázáno, že správce daně měl projekty výzkumu a vývoje k dispozici. Projekty výzkumu a vývoje byly posuzovány již v období první daňové kontroly, o čemž svědčí úřední záznam ze dne 21. 3. 2014, na který se vztahuje § 92 odst. 7 daňového řádu. Dle § 133 odst. 1 daňového řádu byl správce daně povinen respektovat závazné posouzení, v rámci kterého nebylo možné pominout projekty výzkumu a vývoje jako důkaz.

[10] Stěžovatelka nesouhlasí, že předmětem závazného posouzení bylo pouze to, zda jsou jí předložené výdaje uplatnitelné v rámci odečtu výdajů na výzkum a vývoj. Dodatečná daňová přiznání, ve kterých uplatnila sporný odečet, podala v návaznosti na první daňovou kontrolu a závazné posouzení, na základě kterých se domnívala, že má na odečet výdajů na výzkum a vývoj nárok. Správce daně ani žalovaný dostatečně nevysvětlili, proč doklady posuzované v rámci závazného posouzení a první daňové kontroly posuzovali jinak než v druhé daňové kontrole.

[11] Nesouhlasí s posouzením osobního zájmu pracovníků správce daně na výsledku daňové kontroly. Druhou daňovou kontrolu považuje za nezákonnou, a proto její výsledek nemůže být podkladem pro doměření daně. Závěry Nejvyššího správního soudu uvedené v rozsudku ze dne 28. 3. 2018, č. j. 3 Afs 304/2016 - 37, nejsou přílehavé, neboť v době jeho vydání nebyla politika odměňování veřejně známá. Rovněž odmítla, že by ve svých podáních odkazovala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018 - 113. Již samotná existence politiky odměňování je pokřivením práva. Za problematické považuje i přístup žalovaného, který popřel, že by pracovníci byli takto odměňováni, a i kdyby, tak to na posouzení věci nemělo vliv. Upozornila rovněž na časovou souvislost průběhu druhé daňové kontroly a doměření daně s politikou odměňování.

[12] Žalovaný ve svém vyjádření předně poukázal na skutečnost, že předmětem první daňové kontroly nebylo a nemohlo být prověřování odečtu výdajů na výzkum a vývoj, neboť stěžovatelka si v řádných daňových přiznáních neuplatnila odečet od základu daně ve smyslu § 34 odst. 4 až 6 zákona o daních z příjmů. Teprve podáním dodatečných daňových přiznání došlo ke změně daňových tvrzení, kvůli kterým byla zahájena druhá daňová kontrola. Z úředních záznamů ze dne 24. 10. 2013 nebo 21. 3. 2014 nevyplývá, že by správce daně hodnotil doklady z hlediska odečtu výdajů na výzkum a vývoj, neboť odečet těchto výdajů byl uplatněn až po ukončení první daňové kontroly.

[13] V rámci závazného posouzení správce daně posuzoval pouze jednotlivé typy výdajů, které lze odečíst od základu daně, ovšem za současného splnění zákonných podmínek, zejména formálních náležitostí projektu a vedení oddělené evidence výdajů na výzkum a vývoj. Žádné stanovisko, které by potvrzovalo splnění formálních náležitostí projektu dle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, vydáno nebylo. V závazném posouzení je přitom výslovně uvedeno, že prokáže-li se při stanovení daně, že podmínky, za kterých bylo závazné posouzení vydáno, nejsou splněny, nelze jej v daňovém řízení použít. Ke změně objektivních skutečností rozhodných pro stanovení daně oproti závaznému posouzení došlo, když doklady předložené stěžovatelkou neprokázaly formální náležitosti stanovené zákonem. Žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 25. 1. 2017, č. j. 52 Af 21/2016 - 117, potvrzený rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017 - 53, dle kterého *„povinnost respektovat závěry učiněné v rozhodnutí o závazném posouzení tak stíhá správce daně, který rozhoduje o daňové povinnosti žalobce, a to pouze za předpokladu, že v době rozhodování o daňové povinnosti je skutečný stav věci totožný s údaji, na jejichž základě bylo závazné posouzení vydáno.*

pokračování

[14] Žalovaný připomněl, že výdaje na výzkum a vývoj jsou *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. Proto je zákonem stanoveno množství materiálních i formálních podmínek, které musí být kumulativně splněny (viz např. rozsudek ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014 - 56 a ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014 - 48). Stěžovatelku přitom v souvislosti se splněním všech náležitostí a podmínek projektu tížilo důkazní břemeno (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 7. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016 - 20). K prokázání všech skutečností potřebných pro uplatnění odečtu výdajů na výzkum a vývoj byla stěžovatelka správcem daně opakovaně vyzývána. Důvody neunesení důkazního břemene správce daně řádně odůvodnil.

[15] Žalovaný dále poukázal na to, že námitka možné podjatosti pracovníků správce daně kvůli nastavené politice odměňování nebyla stěžovatelkou v řízení před krajským soudem uplatněna včas, a proto by měla být odmítnuta pro nepřipustnost. Alternativně odmítl tvrzení žalobkyně, že byla druhá daňová kontrola kvůli politice odměňování nezákonná. Ztotožnil se s argumentací krajského soudu, že stěžovatelka nepolemizuje s věcnými závěry správce daně a že samotná politika odměňování nese svědčí o automatické podjatosti pracovníků správce daně. Správce daně stanovil daň odchylně od daně tvrzené daňovým subjektem v souladu se svými povinnostmi plynoucími § 1 odst. 2 daňového řádu.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Kasační stížnost je včasná, podaná osobou oprávněnou, zastoupenou advokátem, a přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Podstatou první kasační námítky je tvrzení stěžovatelky, že správce daně posuzoval splnění zákonných podmínek pro uplatnění odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu daně již během první daňové kontroly, a to v souvislosti s vydáním závazného posouzení, neboť již v této době měl k dispozici projekt výzkumu a vývoje. Stěžovatelka má za to, že v druhé daňové kontrole správce daně hodnotil jí předložené podklady rozdílně, aniž by takový postup vysvětlil.

[19] Nejvyšší správní soud předně připomíná, že se podstatou této námítky podrobně zabýval jak žalovaný zejména v bodech [84] až [94] napadeného rozhodnutí, tak i krajský soud v bodech [18] až [28] odůvodnění svého rozsudku. Pro vypořádání této námítky je nutné vymezit rozsah prokazování skutečností podstatných pro vydání závazného posouzení a pro správné zjištění a stanovení daně v rámci (druhé) daňové kontroly.

[20] Dle § 34a zákona o daních z příjmů, *poplatník může požádat příslušného správce daně o závazné posouzení skutečnosti, zda se u výdajů (nákladů), u nichž má pochybnost, jedná o výdaje (náklady) vynaložené v daném zdaňovacím období při realizaci projektu výzkumu a vývoje, které lze odečíst od základu daně podle § 34 odst. 4 a 6.* Již z tohoto zákonného znění

vyplývá, že správce daně posuzuje pouze obecný charakter výdajů (nákladů), nikoli splnění dalších formálních podmínek pro uplatnění odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu daně.

[21] Obecná úprava závazného posouzení v § 132 odst. 2 daňového řádu stanovuje, že věcný rozsah jeho závaznosti je obsažen ve výroku rozhodnutí. Správce daně v nynějším případě ve výroku závazného posouzení nejprve uvedl, u kterých výdajů se jedná o výdaje (náklady), které lze odečíst od základu daně podle § 34 odst. 4 a 6 zákona o daních z příjmů ve zdaňovacích obdobích roků 2010, 2011 a 2012. Následně výslovně uvedl, že „*předmětem závazného posouzení není to, zda Vámi předložený projekt výzkumu a vývoje splňuje podmínky uvedené v § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů ve vazbě na ustanovení § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků, neboť ustanovení § 34a odst. 1 zákona o daních z příjmů zmocňuje správce daně zkoumat pouze to, zda náklady vynaložené v daném zdaňovacím období při realizaci projektů výzkumu a vývoje lze odečíst od základu daně.*“ Správce daně tedy ve výroku závazného posouzení vymezil věcný rozsah jak pozitivně, tak negativně. Takový postup lze v zájmu přesnosti a určitosti rozhodnutí jedině uvítat.

[22] Věcný rozsah vymezený ve výroku závazného posouzení je tedy zcela zásadní pro určení jeho závaznosti. Nelze proto přisvědčit stěžovateli, že se jedná o „*alibistické tvrzení v rozporu se smyslem a účelem celého výroku rozhodnutí o závazném posouzení.*“ Naopak takový rozsah je zcela v souladu se zákonným vymezením účelu závazného posouzení, které se má týkat pouze toho, zda určité výdaje (náklady) lze obecně považovat za výdaje vzniklé v souvislosti s realizací projektu výzkumu a vývoje. Nejvyšší správní soud k tomu pro názornost dodává, že takovými výdaji mohou být například výdaje na spotřebu materiálu, mzdové náklady, výdaje na elektrickou energii, teplo, vodu, plyn atp. Odečíst od základu daně naopak nelze výdaje na služby, licenční poplatky, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob nebo výdaje, na které již byla i jen z části poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.

[23] S výše uvedeným přímo souvisí i rozsah hodnocení podkladů včetně projektu výzkumu a vývoje. Nejvyšší správní soud odkazuje na rozsudek ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017 - 60, dle kterého „*lze nepochybně, že se správce daně musí za účelem závazného posouzení výdajů vynaložených na výzkum a vývoj seznámit také s údaji, které jsou součástí projektu výzkumu a vývoje, zejména s činnostmi souvisejícími s realizací výzkumu a vývoje, jelikož tyto činnosti posuzované náklady determinují. Správce daně však pro účely závazného posouzení v nynější kauze nezkoumal, zda formální náležitosti uvedené v projektu byly ve skutečnosti naplněny.*“ Ani z úředních záznamů ze dne 24. 10. 2013 a 21. 3. 2014, které stěžovatelka zmiňuje, přitom nevyplývá, že by správce daně v souvislosti s vydáním závazného posouzení zkoumal zákonem požadované formální náležitosti projektu výzkumu a vývoje ani další podmínky pro uplatnění odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu daně. Úřední záznamy pouze potvrzují, že správce daně měl k dispozici projekt výzkumu a vývoje, o čemž však není sporu. Není podstatné, jaké dokumenty měl správce daně k dispozici, ale jaké skutečnosti měly být těmito dokumenty prokazovány. Jak totiž uvedl již žalovaný v bodě [85] napadeného rozhodnutí, předmětem závazného posouzení není vést dokazování za účelem správného stanovení daňové povinnosti, neboť k tomu slouží postup k odstranění pochybností či daňová kontrola. Nejvyšší správní soud se proto

pokračování

pro úplnost dále zabýval i vzájemným vztahem mezi závazným posouzením vydaným v době první daňové kontroly a druhou daňovou kontrolou.

[24] Dle § 85 odst. 1 daňového řádu, *[předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.* Dle § 85 odst. 5 odst. b) citovaného zákona lze daňovou kontrolu opakovat, pokud *daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá změně dosavadního tvrzení daňového subjektu.* Dle § 1 odst. 4 písm. b) téhož zákona je daňovým tvrzením i dodatečné daňové přiznání.

[25] Stěžovatelka dne 28. 2. 2014 podala dodatečná daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2010, 2011 a 2012, ve kterých uplatnila odečet výdajů na výzkum a vývoj od základu daně ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Tímto úkonem stěžovatelka změnila svá dosavadní daňová tvrzení, která byla předmětem první daňové kontroly. Teprve na základě těchto dodatečných daňových přiznání tedy správce daně zkoumal (a mohl zkoumat) splnění podmínek pro uplatnění odečtu výdajů na výzkum a vývoj. Správce daně v rozsahu uplatněného odečtu zahájil druhou daňovou kontrolu, která byla ve vztahu ke zdaňovacím obdobím 2010 a 2011 opakovanou daňovou kontrolou ve smyslu § 85 odst. 5 písm. b) daňového řádu.

[26] Na tomto místě je nutné zdůraznit, že v daňovém řízení je to primárně daňový subjekt, koho tíží důkazní břemeno. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu, aby prokázal všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu dále platí, že *pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.* Rovněž podle § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu je daňový subjekt v rámci daňové kontroly povinen *předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení.*

[27] Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje *skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.* Prokáže-li správce daně důvodné pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti tvrzení uvedených v daňovém přiznání, přesouvá se důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí předložením dalších důkazů pochybnosti správce daně rozptýlit (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017 - 71, ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018 - 60, a ze dne 4. 11. 2020, č. j. 1 Afs 270/2020 - 32).

[28] Nejvyšší správní soud se v minulosti opakovaně vyjádřil k povaze odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu daně, přičemž zdůraznil, že zákon o daních z příjmů předepisuje řadu materiálních a formálních podmínek, jejichž splnění je pro uznání odečtu zcela stěžejní (srov. rozsudek ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018 - 113). Tyto výdaje lze totiž uplatnit *de facto* dvakrát, jednou jako daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, a podruhé podle § 34 odst. 4 téhož zákona (srov. např. rozsudek ze dne 10. 12. 2019, č. j. 1 Afs 429/2018 - 46). Jednou ze základních podmínek je zpracování

projektu výzkumu a vývoje, jehož povinné náležitosti jsou upraveny v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Právě přísné formální nároky na zpracování projektu slouží jako nástroj k předcházení zneužívání možnosti odečtu výdajů na výzkum a vývoj (srov. rozsudek ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017 - 56).

[29] V posuzované věci vznikla v průběhu druhé daňové kontroly na straně správce daně pochybnost mimo jiné ohledně toho, zda byl písemný projekt na výzkum a vývoj zpracován ještě před zahájením jeho řešení, což je jednou z jeho formálních náležitostí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 11. 2020, č. j. 1 Afs 270/2020 - 32). Pochybnost souvisela s existencí smlouvy o součinnosti při posouzení a vymezení činnosti výzkumu a vývoje včetně vymezení a vyhlášení cílů projektů výzkumu a vývoje, kterou stěžovatelka uzavřela dne 13. 5. 2013 se společností RW Technik s.r.o. Účelem této smlouvy přitom mělo být dosažení maximálního snížení daně z příjmů stěžovatelky za roky 2010 až 2017. Touto pochybností došlo k přesunu důkazního břemene na stěžovatelku. Správce daně stěžovatelku opakovaně vyzval, aby prostřednictvím konkrétních důkazních prostředků doložila, jaké služby jí byly společností RW Technik s.r.o. poskytnuty. Tím mělo být prokázáno, že tyto služby nespočívaly v dodatečném zpracování písemného projektu výzkumu a vývoje, jehož deklarovaným datem zpracování a schválení bylo 20. 12. 2009. Stěžovatelka však žádné další důkazní prostředky nepředložila, čímž nesplnila svoji povinnost stanovenou § 92 odst. 3 daňového řádu. Splnění formálních náležitostí projektu výzkumu a vývoje přitom stěžovatelka nemohla prokázat pouhým odkazem na podklady, které měl správce daně k dispozici při vydání závazného posouzení (viz body [19] až [23] tohoto rozsudku). Nutno rovněž podotknout, že odečet výdajů na výzkum a vývoj nebyl stěžovatelce uznán i pro nesplnění dalších zákonných podmínek jako například vedení oddělené evidence výdajů. Ani tyto podmínky přitom nebyly a nemohly být zkoumány v souvislosti s vydáním závazného posouzení. Bez významu není ani skutečnost, že stěžovatelka byla v průběhu druhé daňové kontroly zastoupena daňovým poradcem, u kterého se předpokládá znalost daňových předpisů a tedy i povinností daňového subjektu k prokázání daňových tvrzení.

[30] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou týkající se politiky odměňování pracovníků finanční správy. Stěžovatelka má za to, že samotná existence této politiky odměňování zakládá nezákonnost druhé daňové kontroly, jejíž výsledek nemůže být podkladem pro vydání dodatečných platebních výměrů.

[31] Politiku odměňování pracovníků finanční správy nastavenou pro období od 19. 2. 2016 do 31. 12. 2018 podrobil Nejvyšší správní soud výrazné kritice ve svém rozsudku ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018 - 113. Kromě dalších závěrů je důležité zejména připomenout, že *„smyslem a účelem správy daní, a tedy základním „kompasem“ pro činnost těchto orgánů, je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, musí k tomu směřovat veškeré konání úředních osob správce daně bez pokrívování jejich motivace naprosto nepřijatelně stanovenými kritérii odměňování. (...) Motivace úředních osob musí na prvním místě sledovat důsledné dodržování zákona. V daném případě správné, nikoliv co nejvyšší, zjištění a stanovení daně. K tomu disponuje správce daně potřebnými procesními nástroji, mezi jiným též daňovou kontrolou. Důsledná a poctivá kontrola daňových povinností je kýženým ideálem.* Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku dovodil, že pro posouzení

pokračování

namítané podjatosti související právě s finanční motivací pracovníků provádějících daňovou kontrolu je třeba pečlivě zkoumat časové a věcné aspekty konkrétního případu.

[32] Ve zkoumaném případě byla druhá daňová kontrola zahájena dne 18. 3. 2016 a dne 23. 11. 2018 nabylo právní moci napadené rozhodnutí žalovaného, kterým byla potvrzena správnost dodatečných platebních výměřů. Z uvedeného je tedy patrné, že druhá daňová kontrola včetně doměření daně zcela spadají do sledovaného období předmětné politiky odměňování. V tomto ohledu je třeba vytknout krajskému soudu, že časový aspekt nevzal v úvahu. Nelze se však ztotožnit ani s názorem stěžovatelky, že již samotná existence politiky odměňování má za následek nezákonnost druhé daňové kontroly. Je totiž nutné dále zkoumat i věcné aspekty daného případu.

[33] Krajský soud v bodě [30] napadeného rozsudku neshledal, že by byl postup správce daně ovlivněn jinou motivací, než je důsledné dodržování zákona. Správnost postupu během druhé daňové kontroly krajský soud v mezích žalobních bodů přezkoumal a neshledal pochybení, neboť závěry správce daně i žalovaného zcela odpovídají příslušným zákonným ustanovením i dosavadní judikatuře. Krajský soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2018, č. j. 3 Afs 304/2016 - 37, uvedl, že odečet výdajů na výzkum a vývoj nebyl stěžovatelce přiznán pro nesplnění formálních podmínek stanovených v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, přičemž v této fázi je subjektivní přístup pracovníků správce daně z povahy věci prakticky vyloučen. Tento závěr je beze zbytku použitelný i přesto, že rozsudek, ze kterého krajský soud vycházel, byl vydán v době, kdy existence politiky odměňování ještě nebyla potvrzena.

[34] K tomu Nejvyšší správní soud dodává, že i z jeho zjištění uvedených v bodech [19] až [28] tohoto rozsudku vyplývá, že stěžovatelka prokazatelně neunesla důkazní břemeno ohledně splnění formálních podmínek pro uplatnění odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu daně, a to i přes opakované výzvy správce daně obsahující zcela konkrétní požadavky na prokázání skutečností. Z okolností průběhu druhé daňové kontroly a s přihlédnutím k významu uplatňování odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu daně přitom nelze dovodit, že by požadavky správce daně byly jakkoli nepřiměřené či by odporovaly účelu daňové kontroly, kterým je správné zjištění a stanovení daně. Na základě obdobných úvah přitom Nejvyšší správní soud dospěl k závěru o nepodjatosti pracovníků správce daně například v rozsudku ze dne 4. 11. 2020, č. j. 1 Afs 270/2020-32.

[35] Nejvyšší správní soud uzavírá, že existence kritizované politiky odměňování jednoznačně klade vyšší nároky na přezkum postupu správce daně při vedení daňové kontroly. Automaticky však nezakládá podjatost pracovníků správce daně ani nezákonnost daňové kontroly, neboť je vždy nutné zkoumat kromě časových i věcné aspekty konkrétního případu. V nyní posuzované věci považuje Nejvyšší správní soud za podstatné, že v řízení o žalobě ani o kasační stížnosti nevyvstaly pochybnosti o tom, že by bylo zahájení druhé daňové kontroly či postup správce daně v jejím průběhu jakkoli ovlivněny osobní finanční motivací jeho pracovníků. Jinými slovy, Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že i kdyby politika odměňování neexistovala, v tomto konkrétním případě by byl výsledek druhé daňové kontroly stejný. I druhá námitka stěžovatelky je proto nedůvodná.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[36] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a s ohledem na to ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[37] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka v řízení úspěch neměla, proto jí nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, pak soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 28. dubna 2022

JUDr. Josef Baxa  
předseda senátu