



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **Metrostav a.s.**, se sídlem Koželužská 2450/4, Praha, zast. Mgr. Bc. Janem Spáčilem, LL.M., advokátem se sídlem Italská 2581/67, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 8. 2021, č. j. 10 Af 45/2019-75,

t a k t o:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 26. 8. 2021, č. j. 10 Af 45/2019-75, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í:

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále také „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým městský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele ze dne 9. 7. 2019, č. j. 27981/19/5200-11433-706599; tímto rozhodnutím stěžovatel zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 3. 2018, č. j. 42814/18/4200-11772-507706 – platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014, kterým byla žalobkyni vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 102 884 346 Kč.

[2] Žalobkyně podala daňové přiznání za zdaňovací období roku 2014, v němž na řádku 242 vykázala odpočet na podporu výzkumu a vývoje – odčitatelné položky podle § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů právnických osob, v rozhodném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“), v celkové výši 20 385 487 Kč. K daňovému přiznání doložila také znalecký posudek ze dne 23. 6. 2015, č. 381-2015, o posouzení činností výzkumu a vývoje, zpracovaný znaleckým ústavem Deloitte Advisory s.r.o., podle jehož závěrů žalobkyně prováděla v projektech v období roku 2014 činnosti výzkumu a vývoje, v nichž byl přítomen ocenitelný prvek novosti, přičemž žalobkyně vyjasňovala výzkumnou nebo technickou nejistotu.

[3] Před vyměřením daně zahájil správce daně u žalobkyně za uvedené zdaňovací období daňovou kontrolu, při níž zkoumal především oprávněnost uplatněného odpočtu na podporu výzkumu a vývoje u následujících projektů:

1. projekt Ejpovice (nalezení vhodného alternativního technického a konstrukčního řešení tunelu Ejpovice); u tohoto projektu správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně prokázala oprávněnost uplatňovaného odpočtu;
2. projekt Pruněrov (vývoj unikátního technologického postupu demontáže tří kotlů o elektrickém výkonu 210 MW o hmotnosti 3 x 3 600 tun a montáže nových kotlů o výkonu 250 MW a hmotnosti 3 x 3 900 tun s využitím ocelové příhradové šroubovací konstrukce a hydraulických lisů, tj. bez demontáže střechy a bez využití velkých pásových jeřábů, a vývoj technologického postupu napojení kotlů na kanály horkých vzduchů v elektrárně Pruněrov); u tohoto projektu dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně zahájila projekt předčasně, tj. ještě před schválením písemného projektu výzkumu a vývoje, proto odpočet na podporu vědy a výzkumu neuznal;
3. projekt most G-R (návrh a vývoj technologických postupů rekonstrukce a rozšíření mostu generála Grota-Roweckiego v Polsku včetně nových receptur asfaltových směsí); rovněž zde dospěl správce daně k závěru o předčasnosti realizace projektu, proto odpočet na podporu vědy a výzkumu neuznal;
4. projekt komplex SC (návrh a vývoj technologických postupů výstavby obytného komplexu „Sacre Coeur“ nad stropní deskou dopravního tunelu – Strahovského tunelu v Praze); u tohoto projektu dospěl správce daně k závěru, že výsledek výzkumu a vývoje nepředstavuje projekt jako celek, ale pouze jeho část – návrh technologie převrácení hlavních vazníků a návrh otočného čepu; současně správce daně uvedl, že žalobkyně neprokázala osobní účast jednotlivých řešitelů na projektu, proto vykázaný odpočet na podporu vědy a výzkumu jako celek neuznal.

[4] Proti platebnímu výměru správce daně podala žalobkyně odvolání, které stěžovatel žalobou napadeným rozhodnutím zamítl a platební výměr správce daně potvrdil. Stěžovatel v rozhodnutí zdůraznil, že je to daňový subjekt, který nese důkazní břemeno ohledně skutečností uvedených v daňovém přiznání. Bylo proto úkolem žalobkyně, aby mj. prokázala, že projekt byl schválen před zahájením jeho řešení. Současně stěžovatel zdůraznil, že nezbytnou podmínkou je také to, že výdaje související s realizací vývoje

pokračování

a výzkumu musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů; tato povinnost je výslovně zakotvena v § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Zákon tak požaduje po daňových subjektech, aby vedly oddělenou evidenci takto odečítaných výdajů, která však bude navazovat na řádně vedené účetnictví, na skutečné počty odpracovaných hodin na jednotlivých projektech konkrétními zaměstnanci a na další rozhodné skutečnosti.

[5] Stěžovatel uvedl, že mezi formální podmínky pro uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje zákon řadí povinnost vypracovat písemný projekt, který musí obsahovat všechny zákonem stanovené požadavky. Dalším požadavkem formálního charakteru je dle stěžovatele výše uvedená povinnost evidovat odděleně výdaje na podporu výzkumu a vývoje od ostatních výdajů, přičemž takto oddělená evidence musí splňovat požadavek přehlednosti a prokazatelnosti. Pokud nejsou splněny tyto podmínky, je nadbytečné zabývat se dále požadavky věcnými.

[6] Stěžovatel také výslovně uvedl, že správce daně postupoval správně, pokud se v první řadě zabýval splněním formálních požadavků projektů, tj. jejich náležitosti, a vedením oddělené evidence. Jelikož tyto požadavky „formálního charakteru“ nebyly splněny, nebylo třeba dále se zabývat dalšími otázkami a provádět další dokazování ve smyslu splnění věcných požadavků kladených na projekt, tj. zda dané projekty naplnily podstatu činností uvedených v § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů (zda se jedná o experimentální či teoretické, projekční či konstrukční práce, výpočty, návrhy technologií, výrobu funkčních vzorků či prototypů produktů nebo jejich částí, certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje).

[7] Podle závěrů stěžovatele byly některé činnosti u projektů Pruněřov a most G-R vykonány ještě před schválením písemných projektů, daňový subjekt tak předčasně zahájil řešení vývojového cíle. U projektu komplex SC stěžovatel uzavřel, že v tomto případě byla důvodem neuznání odpočtu neprůkaznost oddělené evidence nákladů vynaložených na tento projekt (bod 50 rozhodnutí stěžovatele). Žalobkyně především neprokázala faktické zapojení všech členů vývojového týmu do projektu, ani skutečný časový rozsah jimi údajně vykonaných činností. Stěžovatel tak zpochybnil průkaznost evidence vynaložených výdajů při řešení jednotlivých cílů projektu. Jelikož žalobkyně neodstranila pochybnosti o faktickém zapojení členů týmu do řešení cílů projektu po datu zdvižení hlavních vazníků, vyzval správce daně žalobkyni k prokázání těchto skutečností.

[8] V odpovědi na tuto výzvu však žalobkyně namísto prokázání činností vlastními pracovníky v celém období polemizovala s otázkou úlohy znalce v daném řízení. Stěžovatel však uvedl, že důvodem, pro který neuznal žalobkyni deklarovaný odpočet u projektu komplex SC, bylo to, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno – neprokázala osobní účast členů řešitelů v deklarovaném rozsahu provedených prací podle evidence osobních nákladů. Jelikož tedy nesplnila požadavek „formálního charakteru“, tj. požadavek na přehlednou a prokazatelnou evidenci vedenou odděleně, bylo nadbytečné zabývat se otázkou splnění požadavků věcných (bod 38 rozhodnutí stěžovatele). V bodě 95 žalobou napadeného rozhodnutí stěžovatel výslovně uvedl, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno – nevedla dostatečně průkaznou oddělenou evidenci nákladů vynaložených na výzkum a vývoj, tj. neprokázala, že uplatněné náklady byly vynaloženy jen a pouze na projekt, a že nebyly vynaloženy za jiným účelem (např. na běžnou činnost žalobkyně).

K posouzení této podmínky nebylo potřeba odborných znalostí – jednalo se o posouzení splnění formálních požadavků na průkaznost evidence nákladů a doložení výsledků činností jednotlivých členů řešitelského týmu.

II. Rozhodnutí městského soudu

[9] Proti rozhodnutí stěžovatele podala žalobkyně žalobu, v níž namítala především to, že vykonává vysoce odborné činnosti, které realizuje v rámci velkých stavebních děl. Jde především o vývoj specifických nových řešení a technologických postupů využívajících novým způsobem již existující obecné principy pro konkrétní technicky problematická stavební díla. Žalobkyně se vyjádřila ke každému z projektů zvlášť, přičemž zdůraznila, že správní orgány hodnotily odborné otázky, aniž by disponovaly potřebnou kvalifikací. Důsledkem takového postupu pak je, že správce daně i stěžovatel nesprávně vyhodnotili okamžiky zahájení řešení projektů výzkumu a vývoje. Zdůraznila, že správci daně předložila znalecký posudek, podle něhož se jednalo u všech projektů o činnosti výzkumu a vývoje, podle jejího názoru je přitom zřejmé, že správce daně není kvalifikován k posuzování odborných otázek souvisejících s projekty výzkumu a vývoje. V případě projektu komplex SC správce daně zpochybňoval přítomnost ocenitelného prvku novosti, aniž by měl k tomu potřebné odborné znalosti. Dále žalobkyně rozporovala neprůkaznost předložené evidence odpracovaných hodin na řešení projektu komplex SC. Stěžovatel ani správce daně se předloženou evidencí podle jejího názoru dostatečně nezabývali.

[10] Městský soud podané žalobě vyhověl, napadené rozhodnutí stěžovatele podle § 76 odst. 1 písm. a), b) a c) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[11] Městský soud předně zdůraznil, že projekt výzkumu a vývoje musí být schválen před zahájením řešení projektu. Účelem odpočtu na projekt výzkumu a vývoje je poskytnout daňovému subjektu motivaci, aby nad rámec své běžné činnosti vynaložil náklady na vytvoření nových a inovativních postupů; s tím spojená rizika zákonodárce vyvažuje možností zahrnout vynaložené náklady standardně podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů mezi daňově uznatelné náklady, ale nad rámec toho ještě možností odečíst 100 % těchto nákladů podle § 34 odst. 4 téhož zákona. Je proto zcela namístě trvat na dodržování přísných požadavků, které se váží na písemný projekt výzkumu a vývoje, jakož i jeho schválení před započítáním řešení projektu.

[12] Ve vztahu k projektům Pruněřov a most G-R městský soud uvedl, že řešení obou těchto projektů bylo zahájeno předčasně. Písemné projekty v sobě zahrnovaly kromě samotných realizačních fází také fáze přípravné (v těchto fázích měly být navrženy varianty řešení, měly být provedeny analýzy stávajících technologických poznatků a měly být navrženy technologické postupy). Z doložených podkladů však vyplynulo, že minimálně některé z těchto činností byly provedeny ještě před schválením písemného projektu. Stěžovatel tak u projektu Pruněřov a most G-R dospěl ke správnému závěru o jejich předčasné realizaci, což nutně vedlo k neuznání odpočtu na podporu výzkumu a vývoje.

[13] Městský soud dále zdůraznil, že posouzení otázky, zda lze předložené projekty považovat za projekty výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů

pokračování

(tj. zda je namístě uznat odpočet), náleží správním orgánům, jde primárně o otázku právní. Pro takové finální hodnocení jsou však rozhodné všechny skutečnosti tvrzené daňovým subjektem, zejména technické aspekty jednotlivých projektů. Tyto technické aspekty věci musí správní orgány při hodnocení projektů zohlednit, neboť pouze na základě všech těchto technických skutečností lze dospět ke správnému závěru o tom, zda žalobkyně oprávněně uplatnila odpočet nákladů na projekty výzkumu a vývoje. Posouzení všech technických skutečností je mnohdy otázkou odbornou, a byť není povinností správce daně vždy a za všech okolností při posuzování materiální stránky projektu výzkumu a vývoje ustanovit znalce, vždy se správce daně musí zabývat důkazy předkládanými daňovým subjektem a řádně je v rámci daňového řízení posoudit a vyhodnotit. Odborné otázky musí správce daně hodnotit s potřebnými odbornými znalostmi.

[14] V případě projektu komplex SC městský soud uvedl, že žalobkyně předložila znalecký posudek, z něhož vyplývalo, že postupy, na jejichž vyvinutí vynaložila náklady projektu výzkumu a vývoje, byly dostatečně odlišné od běžných činností inovačního charakteru, které nezahrnují ocnitelný prvek novosti. Správce daně akceptoval, že podstatnou inovaci představoval postup „převrácení hlavních vazníků“, ale všechny ostatní postupy, které žalobkyně zahrнула do projektu, označil za běžné a nepřinášející nic nového (dle správce daně šlo o běžné stavební postupy). Ve vztahu ke znaleckému posudku pak správce daně uvedl, že nebyl opřen o dostatečné podklady a jeho závěry byly příliš obecné.

[15] Správce daně tak ohledně složitých technických otázek činil závěry, které s odborným zaměřením finanční správy nijak nesouvisí. Podle názoru městského soudu je zcela nepochybné, že hodnocení inovativnosti technologií použitých při výstavbě nad tubusem silničního tunelu vyžaduje vysokou odbornost, neboť se jedná o netypické a po technologické stránce jedinečné stavební dílo. Správce daně přitom takovou odborností nedisponuje, neboť oblast stavebnictví nespadá do jeho kompetencí a ze správního spisu rozhodně nevyplývá, že by správce daně disponoval zaměstnanci, jejichž odbornost by byla na takové úrovni, aby otázky týkající se technických stránek projektu komplex SC byli schopni kvalifikovaně posoudit.

[16] Správce daně měl proto podle městského soudu postupovat tak, že poté, co se neztotožnil se závěry předloženého znaleckého posudku, měl sám ustanovit znalce podle § 95 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a následně na základě výsledků znaleckého zkoumání buď přistoupit k hodnocení jednotlivých technických stránek projektu komplex SC, případně odstranit rozpory obou posudků výsledky znalců/zpracováním revizního znaleckého posudku. Nerespektováním tohoto postupu správce daně dostatečně nezjistil, jaký rozsah výzkumných a vývojových činností žalobkyně v rámci projektu komplex SC vykonala.

[17] Závěry správce daně týkající se posouzení výzkumných a vývojových činností projektu komplex SC považoval městský soud za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost. A jelikož stěžovatel napadeným rozhodnutím tyto vady neodstranil, neboť na sporné části zprávy o daňové kontrole pouze odkazoval, zatížil vadou nesrozumitelnosti i žalobou napadené rozhodnutí. Za takových okolností se městský soud již nezabýval otázkou, zda evidence pracovní doby předložená žalobkyní byla z hlediska vykázané doby, kterou jednotliví zaměstnanci žalobkyně strávili prací na tomto projektu, dostatečně průkazná,

neboť „*dokud nebude v daňovém řízení postaveno najisto, které části projektu Komplex SC lze považovat za součást projektu výzkumu a vývoje, bylo by takové hodnocení předložených evidencí předčasné a zavádějící.*“

III. Kasační stížnost, vyjádření žalobkyně a replika stěžovatele

[18] Proti rozsudku městského soudu podal stěžovatel (žalovaný) kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatel uvedl, že právní úprava stanovuje nejen „věcné“ požadavky, tedy zda projekt výzkumu a vývoje odpovídá materiální definici výzkumu a vývoje, ale také požadavky „formální“. Jedním z nich je i povinnost evidovat odděleně výdaje (náklady) na výzkum a vývoj od ostatních výdajů, přičemž tato evidence musí být přehledná a průkazná. Pokud nejsou splněny tyto podmínky, je nadbytečné zabývat se otázkou splnění požadavků věcných, neboť toto již nemůže nahradit nesplněnou podmínku formálních požadavků.

[19] Stěžovatel uvedl, že v žalobou napadeném rozhodnutí výslovně uvedl, že přestože správce daně hodnotil projekty jak z pohledu podmínek formálních i materiálních, s ohledem na neprůkaznost oddělené evidence vynaložených nákladů bylo zcela nadbytečné dále hodnotit věcnou – technickou stránku projektu komplex SC. Tím zcela jednoznačně vymezil svůj postoj, že v daném případě zaměří přezkum rozhodnutí správce daně, resp. důvod pro nepřiznání odpočtu na výzkum a vývoj pouze na otázku neprůkaznosti oddělené evidence, neboť hodnocení „věcné“ stránky sporného projektu nepovažuje za podstatné pro posouzení věci (bod 21 odůvodnění kasační stížnosti). Výslovně uvedl, že tudíž není pochyb o tom, co bylo nosným důvodem napadeného rozhodnutí – důvodem neuznání odpočtu za projekt komplex SC bylo „evidenční“ pochybení žalobkyně, která nedoložila konkrétní činnosti svých zaměstnanců, což ve svém důsledku vede k vyloučení celého nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje.

[20] Správce daně požádal žalobkyni o předložení podkladů k pracovní činnosti jednotlivých zaměstnanců (řešitelů projektu) podle výkazu odpracované pracovní doby na projektu komplex SC za každý kalendářní měsíc roku 2014. Žalobkyně poté předložila výkaz o zapojení zaměstnanců do projektu, zápisy z kontrolních dnů stavby a e-mailovou korespondenci mezi členy týmu. Správce daně dospěl po posouzení těchto důkazů k závěru, že výkazy doby byly sice zpracovány v členění podle osob, ale toliko za jednotlivé kalendářní měsíce, aniž by bylo patrné, o kolik dnů či hodin se prakticky jednalo. Takový přehled je zjevně nedostačující k ověření doby skutečně strávené na řešení vývojového úkolu, neboť se lze s ohledem na pracovní zařazení dotčených zaměstnanců domnívat, že v rámci své každodenní činnosti vykonávali též jiné pracovní úkoly. Z doloženého přehledu není patrné, zda na řešení projektu spolupracovali od samotného počátku měsíce nebo až v jeho průběhu. Ani z doložené e-mailové komunikace nevyplývá, že by se zaměstnanci každý den podíleli na řešení cílů výzkumu a vývoje. Samotný popis pracovních činností přitom nasvědčuje tomu, že se nejednalo o činnosti výzkumu a vývoje, ale o činnosti potřebné k řádnému průběhu stavby, a že zaměstnanci koordinovali svou činnost za podpory autorizovaných statiků. Nebylo zřejmé, v čem spočívaly koordinační činnosti z pohledu naplnění podstaty výzkumu a vývoje v tomto případě, neboť samotná účast těchto zaměstnanců na kontrole průběhu výstavby a spolupráce se specialisty, kteří jsou autory navržené příhradové konstrukce, resp. jejího statického posouzení a úprav geometrie z důvodu kolizí mezi jednotlivými stavebními prvky, není důkazem o provádění

pokračování

výzkumu a vývoje. Naprostou většinu vysoce odborných a specializovaných činností vypracovali externí dodavatelé, aniž by byl patrný přímý podíl žalobkyně (jejích zaměstnanců) na těchto činnostech.

[21] S ohledem na tyto skutečnosti správce daně žalobkyni vyzval k prokázání toho, kdy, kde a jakým způsobem se jednotliví členové projektového týmu účastnili činností, které lze podřadit pod výzkum a vývoj, a to předložením konkrétní dokumentace, z níž bude jejich účast na řešení projektu, tzn. faktický obsah vykonaných prací jednoznačně patrný. Důkazní břemeno ohledně těchto skutečností nesla žalobkyně a bylo na ní, aby předložila konkrétní důkazní prostředky k jejich prokázání, aby bylo možné činnost jednotlivých zaměstnanců propojit s náklady uvedenými v oddělené evidenci. Stěžovatel je přesvědčen, že žalobkyně neprokázala osobní účast svých zaměstnanců na projektu komplex SC, resp. neprokázala jejich jednoznačnou vazbu na činnosti prováděné v rámci výzkumu a vývoje, a tudíž neprokázala, že náklady skutečně vynaložila na sporný projekt. Nosný důvod napadeného rozhodnutí, tj. neuznání odpočtu z důvodu porušení zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje v podobě neprůkazné oddělené evidence nákladů, tak sám o sobě obstojí.

[22] Stěžovatel nesouhlasil se závěrem městského soudu ohledně projektu komplex SC, neboť ten se předloženou evidencí jakožto nosným důvodem pro neuznání odpočtu vůbec nezabýval. Nutnost v daném případě ustanovit znalce vůbec nenastala, neboť stěžovatel znalce ke svým závěrům o neprůkaznosti evidence nepotřeboval. V bodě 37 odůvodnění kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že v napadeném rozhodnutí „zřetelně korigoval úvahu správce daně“, když v bodě 50 napadeného rozhodnutí výslovně uvedl, že důvodem neuznání odpočtu za projekt komplex SC bylo „evidenční pochybení“ žalobkyně.

[23] Stěžovatel je tak přesvědčen, že městský soud nesprávně opomenul, že nosným důvodem napadeného rozhodnutí bylo u projektu komplex SC „evidenční pochybení“, neboť žalobkyně nedoložila konkrétní činnosti svých zaměstnanců, což ve svém důsledku vedlo k vyloučení celého nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje. Městský soud tak nesprávně vymezil spornou otázku v souvislosti s komplexem SC, a poté dospěl k nesprávnému závěru o porušení § 95 odst. 1 daňového řádu. Stěžovatel požadavkům na přezkoumatelnost svého rozhodnutí vyhověl, stěžovatel má za to, že vzájemná souvislost jeho jednotlivých úvah, resp. nosný důvod jeho rozhodnutí vyslovený v bodě 50 je zřetelný. Stěžovateli se proto jeví nepřiměřené, že za situace, kdy žalobkyně neprokázala osobní účast svých zaměstnanců na projektu komplex SC, jejich vazbu na činnosti výzkumu a vývoje, bylo napadené rozhodnutí zrušeno. Vydání nového rozhodnutí o odvolání by zjevně vedlo pouze k doplnění argumentace, konečné posouzení věci by bylo totožné. Závěry městského soudu jsou zjevně důsledkem nesprávného vymezení nosného důvodu neuznání odpočtu na podporu výzkumu a vývoje; tyto závěry jsou proto nesprávné, mající za následek nezákonnost napadeného rozsudku.

[24] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že se s hodnocením městského soudu ztotožňuje. Podle jejího názoru je primárně vždy nutné materiálně posoudit povahu činností zahrnutých do řešení projektu komplex SC. Teprve poté, co bude zjištěno, zda jde o náklady vynaložené při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají povahu experimentálních či teoretických prací apod., bude možné posuzovat otázku, zda evidence

osobních nákladů byla účastníkem řízení vedena dostatečně průkazně. Tedy otázka průkaznosti evidence osobních nákladů má ve vztahu k předmětu sporu sekundární povahu. Žalobkyně se také zcela ztotožnila s tím, že povaha vykonávaných činností je odbornou otázkou, k jejímuž hodnocení nemá stěžovatel potřebné odborné znalosti. Závěrem žalobkyně uvedla, že předložená evidence nákladů je průkazná. Stěžovatel dosud žádné pochybnosti o její průkaznosti nedoložil. Žalobkyně proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost stěžovatele zamítl.

[25] Na vyjádření žalobkyně reagoval stěžovatel replikou, ve které zopakoval podstatu své předchozí argumentace – nosným důvodem neuznání odpočtu byla neprůkaznost evidence, nikoli hodnocení věcné stránky projektu (zda se jedná o činnosti výzkumu a vývoje). Stěžovatel úvahy správce daně v napadeném rozhodnutí zřetelně korigoval a v napadeném rozhodnutí jednoznačně uvedl, že důvodem neuznání je evidenční pochybení, „*tedy ani námitky stran věcných podmínek neměly být předmětem posouzení správce daně*“. Z evidence musí být dostatečně patrná návaznost na každý konkrétní výdaj vynaložený při realizaci projektu; identifikace jednotlivých výdajů v oddělené evidenci musí být natolik jednoznačná, aby nemohly vzniknout pochybnosti o tom, který z vynaložených výdajů je do ní zahrnut; na podkladě doložené evidence musí být možné jednoznačně oddělit ty výdaje, které s projektem nesouvisí. Stěžovatel doloženou evidenci zpochybnil, přičemž žalobkyně jeho pochybnosti nerozptýlila, proto své důkazní břemeno neunesla.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[26] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a za stěžovatele jedná pověřená osoba s vysokoškolským právnickým vzděláním, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[27] Kasační stížnost je důvodná.

[28] Podstatou věci samé je posouzení zákonnosti rozsudku městského soudu, který shledal rozhodnutí stěžovatele v části týkající neuznání odpočtu na podporu výzkumu a vývoje za projekt komplex SC (výstavba obytného komplexu nad stropní deskou Strahovského tunelu) nepřezkoumatelným, neboť podle závěrů městského soudu hodnotil správce daně odborné otázky bez příslušných odborných znalostí. Městský soud přitom uzavřel, že prvotně se měl správce daně (resp. žalovaný) zabývat tím, zda činnosti vykonávané v rámci projektu komplex SC jsou materiálně činnostmi výzkumu a vývoje (k čemuž měl oslovit znalce), a teprve poté, co by měl tuto otázku postavenou najisto, se měl zabývat průkazností předložené evidence uplatňovaných nákladů.

[29] Zákon o daních z příjmů v § 34 odst. 4 stanoví, že *od základů 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, které mají podobu*

pokračování

experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje. Pokud vynaložené výdaje (náklady) souvisejí s realizací projektů výzkumu a vývoje pouze zčásti, je možné od základů daně odečíst pouze tuto jejich část. Výdaje (náklady), které lze odečíst od základu daně, musí být výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka. Tento odpočet nelze uplatnit na služby, licenční poplatky (§ 19 odst. 7) a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob s výjimkou výdajů (nákladů) vynaložených za účelem certifikace výsledků výzkumu a vývoje, a dále na ty výdaje (náklady), na které již byla i jen zčásti poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.

[30] K tomu, aby bylo možné uplatňovat odpočet (resp. položky odčitatelné od základu daně) na podporu výzkumu a vývoje, je podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů nezbytné splnit dvě výchozí (nikoli však jediné) podmínky – musí se jednat (i) o projekty výzkumu a vývoje a (ii) tyto projekty musí mít podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikace výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje. Jelikož zákon o daních z příjmů neobsahuje vlastní definici pojmů výzkum a vývoj, je rozhodující vymezení obsažené v zákoně č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací). To ostatně Nejvyšší správní soud uvedl již v řadě svých předchozích rozhodnutí (viz např. rozsudky ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119, č. 3273/2015 Sb. NSS; ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016-38; či ze dne 25. 6. 2020, č. j. 7 Afs 447/2018-55).

[31] Účelem § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů je podpora aktivit, které daňový poplatník vyvíjí v rámci výzkumu a vývoje. Podstatou tohoto zvýhodnění je zavedení zvláštní položky odčitatelné od základu daně, a to ve výši nákladů (respektive výdajů), které poplatník v rámci svých aktivit v oblasti výzkumu a vývoje vynaložil; dochází tak *de facto* ke dvojímu uplatnění příslušných nákladů. Náklady vynaložené na výzkum a vývoj je možné uplatnit jako náklad ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů) a poté totožné náklady uplatnit ještě jednou jako odpočet na podporu výzkumu a vývoje, tj. ve formě položky odčitatelné od základu daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2018, č. j. 1 Afs 97/2018-41, č. 3810/2018 Sb. NSS).

[32] Smyslem poskytnutí této daňové výhody spočívající ve dvojím uplatnění nákladů vynaložených na činnosti výzkumu a vývoje je podpora zájmu státu na provádění výzkumu a vývoje jak specializovanými osobami (např. vědeckými ústavy), tak i podnikatelskými subjekty. Zákonodárce tak zamýšlel podpořit provádění výzkumu a vývoje podnikatelskými subjekty, resp. jejich vlastními pracovníky, a tím současně zvýšit zájem podnikatelských subjektů o kvalifikované zaměstnance, což může pozitivně vést ke zvýšení poptávky po vysoce vzdělaných pracovních silách a tudíž i ke zvýšení jejich zaměstnanosti. Není-li daňový subjekt schopen zajistit celý výzkumný a vývojový proces z vlastních (ať již materiálních či pracovních) zdrojů, nemůže využívat daňové zvýhodnění

právě u těch činností, které sám nezajišťuje. Smyslem úpravy je stimulovat tyto osoby v investování tzv. rizikového kapitálu do výzkumu a vývoje, tedy vytváření podmínek pro výzkum a vývoj uvnitř podniku (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2011, č. j. 8 Afs 13/2011-81).

[33] V rozsudku ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56, Nejvyšší správní soud připomněl, že právě s ohledem na „poutavost“ možnosti odpočtu nákladů na výzkum a vývoj předepisuje zákon o daních z příjmů řadu materiálních a formálních podmínek, jejichž splnění je nutné k odpočtu nákladů od základu daně. Jednou z nich je vypracování a předložení formalizovaného projektu výzkumu a vývoje, jehož konkrétní povinné náležitosti stanoví zákon o daních z příjmů od 1. ledna 2006, kdy byl do zákona vložen § 34 odst. 5, který stanovil: *„Projektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odstavce 4, se rozumí 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.“*

[34] Formálními požadavky kladenými na projekt se pak Nejvyšší správní soud zabýval např. v rozsudku ze dne 29. 11. 2013, č. j. 2 Afs 24/2012-34, č. 3002/2014 Sb. NSS. Podle tohoto rozhodnutí splňuje požadavek písemné podoby projektu výzkumu a vývoje i jeho elektronická podoba. Zákon o daních z příjmů současně požaduje, aby byl písemný projekt zpracovaný před zahájením výzkumných či vývojových prací – to je výchozí předpoklad pro uplatnění odečitatelné položky výzkumu a vývoje a současně jeden z nástrojů zabránění zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj, a to především s ohledem na jeho atraktivitu pro daňové subjekty. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 6 Afs 60/2014-56 (bod 42): *„Projekt výzkumu a vývoje slouží jako základní a ucelený dokument, jímž daňový subjekt v budoucnu správci daně prokáže nárok na uplatnění odpočtu nákladů na výzkum a vývoj. Zákonnou podmínkou vyplývající z povahy věci (z latinského proiectum – plán, návrh, rozvrh budoucí činnosti) je, aby byl vypracován před zahájením řešení projektu, aby šlo o dokument prospektivní.“* To koresponduje i s výše uvedeným charakterem odpočtu nákladů na výzkum a vývoj (*de facto* dvojitý odečet nákladů ze základu daně), který implikuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti (srov. také bod 34 rozsudku NSS ze dne 21. 7. 2022, č. j. 8 Afs 170/2020-49, č. 4379/2022 Sb. NSS).

[35] Dalším z požadavků, kterými zákon o daních z příjmů podmiňuje uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje je vedení oddělené evidence nákladů vynaložených na podporu výzkumu a vývoje – k tomu viz § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, větu

pokračování

třetí, podle níž *výdaje (náklady), které lze odečíst od základu daně, musí být výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka*; důraz přidán.

[36] Je však nutno rozlišovat, zda nedostatky ve vedení evidence spočívají v tom, že daňový subjekt nevede evidenci odděleně; či v tom, že evidence není průkazná – tj. daňový subjekt neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání vázanosti jednotlivých výdajů na konkrétní projekty. Při uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje je totiž primárně povinností daňového subjektu, aby prokázal oprávněnost deklarovaného odpočtu. V tomto smyslu je rozložení důkazního břemene „standardní“, resp. platí zde obecná zásada, že je to sám daňový subjekt, který nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu ke svým tvrzením (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Daňový subjekt tak musí prokázat jednak to, že se skutečně jedná o projekt výzkumu a vývoje (viz výše), a dále také to, že jím uplatňované náklady v předložené (a odděleně vedené) evidenci byly vynaloženy při realizaci konkrétního projektu. V tomto smyslu nelze souhlasit se stěžovatelem (žalovaným), že se v případě neprůkaznosti doložené evidence jedná o „formální/evidenční“ pochybení. Jde o materiální posouzení předložené evidence – tj. otázku (ne)unesení důkazního břemene daňovým subjektem, který má povinnost prokázat vše, co sám tvrdí; tj. v případě uplatňování odčitatelných položek na podporu výzkumu a vývoje má povinnost prokázat, že se skutečně jedná o projekty výzkumu a vývoje a že uplatňované náklady na tyto projekty skutečně vynaložil. Důkazní břemeno tak daňový subjekt tíží ve dvou rovinách.

[37] Smyslem oddělené evidence je vytvoření úplného soupisu všech výdajů (nákladů) vynaložených daňovým subjektem při realizaci projektu výzkumu a vývoje, přičemž již ze samotné evidence musí být dostatečně patrna návaznost na konkrétní výdaj (náklad) vynaložený při realizaci projektu výzkumu a vývoje. Identifikace jednotlivých výdajů (nákladů) v oddělené evidenci musí být natolik jednoznačná, aby nemohly vzniknout pochybnosti, který z jednotlivě vynaložených výdajů (nákladů) je do evidence zahrnut, tj. na základě evidence musí být možno jednoznačně oddělit jednotlivé výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektu výzkumu a vývoje od ostatních výdajů (nákladů) daňového subjektu, které s projektem výzkumu a vývoje nesouvisí. Identifikace výdajů (nákladů) v oddělené evidenci musí být takového charakteru, aby na jejím základě bylo možno propojit jednotlivé účetní doklady s evidovanými výdaji (náklady), viz bod 47 rozsudku NSS ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016-51.

[38] V nyní projednávané věci městský soud posoudil všechny tři sporné projekty, přičemž u projektů Pruněřov a most G-R potvrdil závěry stěžovatele, že tyto projekty byly realizovány předčasně (projekty zahrnovaly také přípravné fáze, přičemž z obsahu spisu vyplynulo, že minimálně některé činnosti zahrnuté do projektů byly realizovány ještě před tím, než byly písemné projekty schváleny). Tyto závěry městského soudu zcela korespondují s výše citovanými závěry Nejvyššího správního soudu o prospektivnosti projektů. V případě projektu komplex „*Sacre Coeur*“ (výstavba obytného komplexu nad stropní deskou Strahovského tunelu v Praze) však městský soud uzavřel, že správce daně hodnotil odborné otázky bez příslušných odborných znalostí.

[39] Městský soud má sice pravdu v tom, že správce daně skutečně podle obsahu spisu hodnotil odborné závěry obsažené ve znaleckém posudku předloženém žalobkyní k daňovému přiznání. Správce daně však současně žalobkyni vytýkal také neprůkaznost doložené evidence. Následně (po obdržení odvolání žalobkyně) se všemi projekty zabýval žalovaný, který výslovně v žalobou napadeném rozhodnutí konstatoval, že důvodem neuznání odpočtu za projekt komplex SC je právě ona neprůkaznost doložené evidence. Názor správce daně tedy korigoval v tom smyslu, že nadále nerozporoval to, zda je projekt komplex SC skutečně projektem výzkumu a vývoje (zda mají činnosti podobu experimentálních, teoretických, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií apod.). Na několika místech svého rozhodnutí zdůraznil, že důvodem neuznání odpočtu za tento projekt je právě ona neprůkaznost doložené evidence – viz body 50, 95 a 100 rozhodnutí žalovaného. V bodech 87 až 99 se žalovaný věnoval právě spornému projektu komplex SC, přičemž z rozhodnutí stěžovatele je zřejmé, že je to právě neprůkaznost doložené evidence, která vedla (po korekci názoru správce daně) k neuznání odpočtu, byť stěžovatel nesprávně označuje neprůkaznost doložené evidence za „*formální pochybení*“ (viz výše – jde o otázku neunesení důkazního břemene).

[40] Městský soud tedy zcela správně (a dlužno říci, že po pečlivém vymezení obecných východisek uplatňování odpočtů na podporu výzkumu a vývoje) uzavřel, že primárně je nutné v daňovém řízení postavit najisto, zda projekt (či jeho části) lze považovat za výzkum a vývoj. Nejde-li totiž o činnosti spadající svou povahou pod výzkum a vývoj, bylo by absurdní zabývat se doloženou evidencí; i kdyby totiž doložená evidence prokazovala náklady tvrzené daňovým subjektem, nemohla by prokázat oprávněnost odčitatelných položek ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, neboť právě s ohledem na vykonávané činnosti by se o podporu výzkumu a vývoje nemohlo jednat.

[41] Na tomto místě je však nezbytné znovu zopakovat, že v případě uplatňování odpočtů na podporu výzkumu a vývoje leží důkazní břemeno na daňovém subjektu – ten je v souladu s obecnou zásadou daňového řízení povinen prokázat tvrzení uvedená v daňovém přiznání (§ 92 odst. 3 daňového řádu), tj. je povinen také prokázat oprávněnost uplatňovaných odpočtů na podporu výzkumu a vývoje. Poté je na daňových orgánech, aby prokázaly skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předložených dokladů [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Pro jeho unesení musí daňové orgány identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí povinné evidence, účetní záznamy, jakož i jiné záznamy, listiny a další důkazní prostředky uplatněné daňovým subjektem jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.

[42] Jelikož stěžovatel postavil své rozhodnutí na tom, že důvodem neuznání odpočtu za projekt komplex SC je neunesení důkazního břemene žalobkyní, tj. neprůkaznost doložené evidence, je důsledkem tohoto přístupu stěžovatele (jím učiněné korekce názoru správce daně) právě s ohledem na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení také to, že nadále již nebylo sporné, zda projekt komplex SC je svou povahou projektem výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka totiž doložila písemný a schválený projekt, podpořený rovněž znaleckým posudkem – těmito podklady vyhověla své primární povinnosti dokládat svá tvrzení ve vztahu k otázce, zda komplex SC představuje projekt výzkumu a vývoje; tato tvrzení stěžovatel již dále nerozporoval (v důsledku korekce názoru správce daně od posuzování této otázky žalovaný upustil). Výsledkem tohoto postupu je tedy skutečnost, že žalobkyně unesla své důkazní břemeno

pokračování

v této (první) rovině. Podstata neuznání nákladů za projekt komplex SC tak spočívala v neprůkaznosti žalobkyní předložené evidence, pokud jde o vázanost konkrétních nákladů, tj. zda byly jednotlivé náklady vynaloženy při tomto konkrétním projektu (nikoli již ve vztahu k otázce, zda komplex SC představuje projekt výzkumu a vývoje).

[43] Žalobkyni byly přestěněny konkrétní skutečnosti, na základě kterých hodnotily správní orgány doložené evidence jako neprůkazné [správce daně evidence mzdových nákladů a dokladů pracovní činnosti požadoval nejprve při ústním jednání dne 9. 5. 2016 (protokol č. j. 122629/16/4200-11772-202268, č. l. 104), při jednání dne 30. 6. 2016 pak žalobkyně doložila na CD nosiči výkazy o zapojení zaměstnanců do projektů v roce 2014, zápisy z kontrolních dnů stavby a e-mailovou korespondenci mezi členy týmu projektu komplex SC (protokol č. j. 179624/16/4200-11772-202268, č. l. 110)]. Správce daně zejm. uvedl, že doložené výkazy nedostačují k ověření doby skutečně trávené na projektu (není patrné, o kolik dnů nebo hodin se skutečně jednalo), a není jasné, od kdy se jednotlivé osoby na projektu podílely, přičemž tyto skutečnosti nevyjasnila ani doložená e-mailová korespondence. Popis pracovního zařazení naopak nasvědčuje tomu, že zaměstnanci nečinili činnosti výzkumně-vývojového charakteru, ale běžné činnosti potřebné k řádnému průběhu stavby (viz str. 38 a násl. zprávy o daňové kontrole). Jelikož žalobkyně neodstranila pochybnosti o faktickém zapojení všech členů týmu do řešení cílů projektu, vyzval ji správce daně mj. právě k prokázání toho, kde, kdy a jakým způsobem se jednotliví členové projektového týmu účastnili činností výzkumu a vývoje (viz č. l. 132 správního spisu).

[44] V reakci na tuto výzvu žalobkyně mj. uvedla následující: *„Daňový subjekt opětovně upozorňuje správce daně, že v daném případě se jedná o práci 8 zaměstnanců v rámci 40 človehko-měsíci, tedy více než 800 človehko-dni. Kdyby tedy daňový subjekt takto rozsáblou evidenci kompletoval a předkládal, její poskytnutí správci daně by pro daňový subjekt představovalo neúměrnou zátěž jeho klíčových pracovníků. Zásadní pro danou věc je nicméně především skutečnost, že daný požadavek správce daně překračuje zákonný rámeec, což takový požadavek v konečném důsledku činí nedůvodným, neopodstatněným a ve vztahu k daňovému subjektu šikanózním. Daňový subjekt považuje výše uvedené důkazní prostředky předložené správci daně za dostatečné. Pokud správce daně má o těchto důkazních prostředcích jakékoli pochybnosti, daňový subjekt žádá o jejich sdělení a zároveň o respektování zásady přiměřenosti a minimalizace zásahů.“* Žalobkyně současně polemizovala s možností hodnocení odborných otázek správcem daně, další podklady k účasti jednotlivých zaměstnanců na řešení projektu nedoložila.

[45] Podstatou projektu komplex SC je tak v důsledku korekce učiněné stěžovatelem (žalovaným) posouzení toho, zda žalobkyně vyvrátila pochybnosti daňových orgánů stran jí předkládané evidence vážící se k nákladům uplatňovaným v rámci projektu komplex SC. Městský soud, byť pečlivě hodnotil každý projekt zvlášť, měl svou pozornost soustředit na tuto otázku.

[46] Základní a v podstatě jediná kasační námitka uplatněná stěžovatelem je tedy důvodná. Námitky žalobkyně učiněné v podané žalobě stran věcného hodnocení odborných otázek totiž míjely podstatu věci – stěžovatelův názor správce daně v rozhodnutí o odvolání korigoval, jak bylo namítáno v kasační stížnosti. Podstatou neuznání odpočtu

na projekt komplex SC byla neprůkaznost doložené evidence, pokud jde o vázanost vynaložených nákladů při realizaci projektu komplex SC (tj. v pomyslné druhé rovině) a právě posouzení této otázky je úkolem městského soudu v dalším řízení.

[47] Ten v dalším řízení posoudí, zda žalobkyně vyvrátila pochybnosti daňových orgánů ohledně předkládané evidence uplatňovaných nákladů (jak ostatně namítala v části VIII. podané žaloby). Posouzení této otázky pak městský soud učiní optikou rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 144/2016-51, v němž se Nejvyšší správní soud vyjádřil ke smyslu oddělené evidence a zdůraznil přísné požadavky kladené na předkládané evidence, které je nutno po daňových subjektech právě s ohledem na atraktivitu odpočtu nákladů na podporu výzkumu a vývoje požadovat.

V. Závěr a náklady řízení

[48] Nejvyšší správní soud uzavírá, že shledal kasační stížnost důvodnou, napadený rozsudek městského soudu proto s odkazem na § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[49] V dalším řízení je městský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V novém rozhodnutí o věci rozhodne městský soud rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 16. prosince 2022

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu