



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Sylvy Šiškeové a soudce Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **Contipro a. s.**, Dolní Dobrouč 401, zastoupené advokátem JUDr. Ondřejem Trubačem, Ph.D., LL.M., Klimentská 1216/46, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 6. 2020, čj. 22051/20/5200-11433-712486, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 16. 6. 2021, čj. 52 Af 51/2020-113,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] V nynější věci jde o posouzení, zda žalobkyně vyvrátila pochybnosti správce daně ohledně splnění zákonných náležitostí na vyhotovení písemného projektu výzkumu a vývoje, jakož i pochybnosti, které se týkaly výdajů (nákladů), jež souvisely s poskytnutím podpory z veřejných zdrojů, tj. z dotací. Je to podstatné pro posouzení, zda byla žalobkyně oprávněna uplatnit odpočet vynaložených nákladů na výzkum a vývoj od základu daně.

[2] Finanční úřad pro Pardubický kraj (správce daně) doměřil žalobkyni šesti dodatečnými platebními výměry daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2013, 2014 a 2015 v celkové výši 19 227 810 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále. Dodatečné platební výměry vydal správce daně po daňové kontrole provedené v roce 2017, z níž vyplynul závěr, že žalobkyně neoprávněně uplatnila položky odčitatelné od základu daně. Konkrétně šlo o odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, a podle § 34 odst. 4 a 5 a § 34a až § 34e zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014. Proti dodatečným platebním výměrům žalobkyně podala odvolání, které žalovaný zamítl.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila u Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích, který žalobu zamítl. Podle krajského soudu žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve vztahu k prokázání, zda splnila formální požadavky na projekty výzkumu a vývoje. Žalobkyně také čerpala dvojí podporu z veřejného rozpočtu ve formě dotací, a to tak, že na stejné náklady (výdaje) čerpala dotace a zároveň uplatňovala odpočet na podporu výzkumu a vývoje.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a další podání

[4] Žalobkyně (stěžovatelka) v kasační stížnosti namítla, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný. Stěžovatelka dále tvrdí, že v průběhu daňové kontroly předložila přílohy projektu, které doložily prospektivní splnění formálních požadavků na uvedení seznamu řešitelů projektů. Krajský soud nesprávně vyhodnotil, že projekty nedostatečně vymezily způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu. Z projektů přitom vyplývají veškerá materiální i formální hlediska, podle kterých měly být vyhodnocovány. Napadený rozsudek odporuje judikatuře NSS, podle níž může projekt tvořit i více dokumentů (rozsudek ze dne 25. 5. 2020, čj. 8 Afs 72/2018-52).

[5] Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem o souběhu veřejné podpory s odpočtem na podporu výzkumu a vývoje. Má za to, že unesla důkazní břemeno ohledně toho, jaké náklady podpořila dotacemi. Zejména prokázala, že veškeré náklady, které zahrnula do výpočtu nároku na odpočet, byly na základě oddělené evidence „očištěny“ od nákladů podpořených dotacemi. Závěrem stěžovatelka nesouhlasí s tím, jak se krajský soud vypořádal s namítanou podjatostí úředních osob; nadále trvá na tom, že došlo k porušení jejích práv.

[6] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu.

[7] Stěžovatelka v replice uvedla, že dokumentace hodnocená krajským soudem byla skutečně nedostatečná, a proto nebyla předmětem podané správní žaloby. Naopak dokumentace pro projekty Z01 – Z20, které byly předmětem žaloby, požadavkům zákona dostala. Dokumentace, kterou stěžovatelka dne 30. 11. 2017 předložila při daňové kontrole, splňuje kritérium provázanosti a taktéž naplňuje požadavek prospektivity, jelikož tyto dokumenty jsou vždy datovány k začátku roku, v němž byl výzkum prováděn. Stěžovatelka nezpochybňuje, že výdaje podpořené dotacemi nemohou být zahrnuty do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. V jejím případě byl tento souběh vyloučen, což krajský soud ani žalovaný nedokázali zpochybnit.

[8] Žalovaný v duplice označil tvrzení stěžovatelky o hodnocení dokumentace krajským soudem za nepravdivé. Zbylé stěžovatelčiny námitky jsou podle něj nedůvodné.

III. Posouzení věci

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Úvodem NSS konstatuje, že napadený rozsudek je prezkoumatelný. Je z něj patrné, na základě jakých důkazů a skutkového stavu, jakož i právních úvah, krajský soud dospěl

pokračování

ke svým závěrům (k otázce nepřezkoumatelnosti srov. rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 8. 4. 2004, čj. 4 Azs 27/2004-74, nebo ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS).

[11] V této věci jde o posouzení problematiky odpočtu na podporu výzkumu a vývoje od základu daně ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2014. Stěžejní je otázka, zda stěžovatelka splnila zákonné náležitosti na vyhotovení písemného projektu, resp. zda se jí podařilo rozptýlit pochybnosti správce daně. Sporné je i to, zda stěžovatelka byla oprávněna uplatnit výdaje, jež souvisely s poskytnutím podpory z veřejných zdrojů (dotací), jako odpočet vynaložených nákladů na výzkum a vývoj od základu daně. Stěžovatelka namítá také podjatost úředních osob správce daně.

[12] Zákon o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2014 v § 34 odst. 4 stanoví, že *od základu daně lze odečíst odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání.*

[13] Podle § 34c odst. 1 zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2014 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 a který obsahuje*

a) základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou

1. obchodní firma nebo název a adresa sídla poplatníka, je-li poplatníkem daně z příjmů právnických osob,

2. jméno, adresa sídla podnikatele a adresa místa trvalého pobytu poplatníka, je-li poplatníkem daně z příjmů fyzických osob,

3. daňové identifikační číslo, pokud bylo přiděleno,

b) dobu řešení projektu, kterou je doba ode dne zahájení do dne ukončení řešení projektu,

c) cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení,

d) předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu,

e) jména všech osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi,

f) způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků,

g) den a místo schválení projektu,

h) jméno a podpis odpovědné osoby za projekt výzkumu a vývoje.

[14] Podle § 34c odst. 2 téhož zákona *projekt výzkumu a vývoje musí být schválen poplatníkem před zahájením jeho řešení.*

[15] NSS upozorňuje, že posuzovaná věc se týká zdaňovacích období let 2013, 2014 a 2015. S účinností od 1. 1. 2014 zákonodárce soustředil požadavky na vymezení projektů do nového § 34c zákona o daních z příjmů (dříve šlo o § 34 odst. 5 téhož zákona). Obsahově však zákonná úprava nedoznala zásadních změn a požadavky na formální náležitosti projektu výzkumu a vývoje zůstaly totožné. Závěry soudů přijaté k právní úpravě účinné do 31. 12. 2013 lze proto užít i na nynější případ.

III. A Formální vady projektu výzkumu a vývoje

[16] Ustanovení 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů umožňuje poplatníkovi uplatnit odpočet nákladů na realizaci projektu výzkumu a vývoje. Náklady na projekt výzkumu a vývoje lze tedy ve skutečnosti uplatnit dvakrát, jednou jako daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů a podruhé podle § 34 odst. 4 téhož zákona. Jak vyložil NSS v rozsudku ze dne 27. 4. 2017, čj. 7 Afs 261/2016-20, celkový charakter odpočtu nákladů na projekt výzkumu a vývoje zvyšuje nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti.

[17] V posuzované věci vznikly správci daně pochybnosti ohledně stěžovatelkou deklarovaných nákladů na projekty výzkumu a vývoje, a to zejména kvůli nedostatku formálních náležitostí tohoto projektu. Tyto nedostatky zjistil správce daně u všech projektů s názvem *Zadávací protokol záměru výzkumu a vývoje* (kde každý projekt byl dále označen jako *záměr Z-1 až Z-20* a konkrétním názvem). Šlo o neúplnost označení doby řešení projektu, neuvedení místa schválení projektu, neúplné údaje o způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků. Obdobné nedostatky byly zjištěny také u čtyř projektů pod jedním označením *Definice projektu/programu (4SPIN-CONTI01; VYHA Program kontinuálního zlepšování výroby hyaluronátu sodného; Syntéza biokonjugátů TYRAMIU sHA a InCos15 s kódem Kosmetika)*.

[18] Neuvedení konkrétního data zahájení a ukončení projektu, stejně jako neuvedení místa schválení projektu, žalovaný neshledal jako nedostatek, který by měl vliv na neuznání celého odpočtu na projekt výzkumu a vývoje.

[19] NSS se však ztotožnil se závěrem, že podstatnou náležitostí, v níž projekty vykazovaly nedostatky, byl způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektů a dosažených výsledků, kterou měly projekty výzkumu a vývoje obsahovat. Způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků je náležitostí projektu, která obsahuje požadavek soustavnosti a systematičnosti. Výzkum a vývoj má tedy být prováděn a veden plánovaným způsobem, se záznamy obsahujícími postup a výsledky všech činností prováděných na projektech. Musí být také zřejmé, jak se budou výsledky kontrolovat a hodnotit. Je zcela legitimní požadovat po daňovém subjektu, který se rozhodl investovat do výzkumu a vývoje a posléze požadovat od státu daňovou úlevu, aby měl u každého projektu postaveno najisto, jak bude hodnotit, zda a do jaké míry byl projekt úspěšný a jakým způsobem se pozitivně promítne do jeho hospodářské činnosti (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2018, čj. 31 Af 35/2016-144, který potvrdil NSS rozsudkem ze dne 25. 5. 2020, čj. 8 Afs 72/2018-52).

[20] Z judikatury NSS plyne, že formální požadavek na stanovení způsobu kontroly a hodnocení není splněn tehdy, pokud se projekt o způsobu kontroly a hodnocení nezmiňuje vůbec, ale ani tehdy, pokud je v něm tento způsob vymezen nedostatečně (rozsudek NSS čj. 7 Afs 411/2019-54). Obdobnou situací se zabýval NSS v rozsudku ze dne 21. 7. 2022, čj. 8 Afs 170/2020-49, č. 4379/2022 Sb. NSS; v této věci byl způsob kontroly a hodnocení vymezen pouze heslovitě pro jednotlivá období řešení projektů. Z posuzovaných projektů neplynulo nic konkrétního o samotném obsahu kontroly a hodnocení, nebylo ani nijak vymezeno, podle jakých pravidel se mělo po věcné stránce hodnotit. NSS zde dospěl k závěru, že takto vymezený způsob kontroly a hodnocení

pokračování

postupu řešení projektu a dosažených výsledků nelze považovat za dostatečně konkrétní pro naplnění zákonných požadavků § 34 odst. 5, resp. § 34c zákona o daních z příjmů. Závěry rozsudku čj. 8 Afs 170/2020-49 jsou použitelné i na nyní posuzovanou věc. Některé ze stěžovatelčiných projektů obsahovaly velmi obecný, unifikovaný způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu dosažených výsledků, například ve vztahu k projektům označeným jako záměry Z01-Z20 stěžovatelka uvedla větu: „*Roční zpráva o postupu práce na záměru výzkumu a vývoje*“ Takový obecný a nekonkrétní popis však nelze vzhledem ke zvýšeným nárokům kladeným na oprávněnost odpočtu nákladů na výzkum a vývoj považovat za průkazný a skutečně vyhodnotitelný.

[21] Daňové řízení se zakládá na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost svá tvrzení doložit, tj. břemeno důkazní. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Zároveň nemá povinnost doložit, že údaje o určitém případě jsou v předložených formálních dokladech zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti, které činí doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými (rozsudek NSS ze dne 15. 11. 2017, čj. 2 Afs 72/2017-43). Následně přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který má povinnost svá tvrzení prokázat jiným způsobem, než daňovým dokladem nebo svým účetnictvím (rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, čj. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, čj. 9 Afs 152/2013-49).

[22] Na základě zjištěných nedostatků zaslal správce daně stěžovatelce výzvu k prokázání skutečností. Požadoval, aby stěžovatelka předložila důkazy prokazující její nárok na odpočet nákladů na projekt výzkumu a vývoje. Stěžovatelka tedy měla vyvrátit pochybnosti správce daně a prokázat, že se odpočtu těchto nákladů domáhá oprávněně. K výzvě správce daně stěžovatelka předložila 26 šanonů dokumentů. Neuvedla přitom, které konkrétní listiny měly doplnit chybějící či nepřesně definované náležitosti, resp. odstranit pochybnosti správce daně. Ačkoli tedy stěžovatelka předložila velké množství důkazních prostředků, neznamená to, že by tím výzvě správce daně vyhověla. Jednalo se totiž o sestavy disponující souhrnnými čísly, u nichž nebylo možné prověřit, zda jde o hodnoty, které stěžovatelka účtovala ve svém účetnictví. Jiné dokumenty nebyl správce daně schopen provázat s jednotlivými projekty z důvodu rozštěpení jednotlivých projektů na velké množství dílčích cílů.

[23] Z judikatury NSS vyplývá, že výchozí předpoklad pro uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje je existence uceleného projektu splňujícího náležitosti § 34c zákona o daních z příjmů. Nezbytnou zákonnou podmínkou přitom je, aby byl projekt vypracován před zahájením jeho řešení, tedy aby šlo o dokument prospektivní. Zároveň není úkolem daňových orgánů ani soudů, aby sami aktivně a teprve dodatečně propojovaly jinak nesouvisející dokumenty a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu (rozsudky NSS ze dne 26. 8. 2014, čj. 6 Afs 60/2014-56, nebo ze dne 25. 9. 2014, čj. 7 Afs 39/2014-48). Z podkladů, které stěžovatelka doložila, nebyla patrná vzájemná provázanost; tím spíše nebylo prokázáno, že projekty byly zpracovány před zahájením

jejich řešení, resp. že nebyly dotvářeny až dodatečně. Stěžovatelka tedy neunesla důkazní břemeno k prokázání oprávněnosti nároku na odpočet nákladů na výzkum a vývoj dodatečným předložením dalších podkladů.

[24] Stěžovatelka dále namítá, že závěr krajského soudu odporuje rozsudku NSS čj. 8 Afs 72/2018-52, podle něhož může projekt tvořit i více dokumentů. Podle judikatury NSS skutečně není nutné, aby projekt představoval jediný ucelený dokument. Stěžovatelka však pomíjí, že odpočet nákladů na výzkum a vývoj jí nebyl odepřen proto, že by projekt nemohl obsahovat více než jeden dokument, nýbrž proto, že neprokázala, že projekt již před zahájením řešení obsahoval všechny zákonné náležitosti podle § 34c zákona o daních z příjmů. To stěžovatelce sdělil žalovaný i krajský soud.

[25] Podle stěžovatelky dále není zřejmé, proč byly její projekty označeny jako nedostatečně konkrétní; je přesvědčena, že projekty výzkumu a vývoje vyžadují jistou míru flexibility. Na počátku realizace projektu totiž nemůže být zřejmé, jak rychle bude výzkum postupovat a do jaké míry bude třeba v jeho průběhu rozhodovat o dalším směřování projektu. NSS k tomu uvádí, že přísné formální nároky na vypracování projektu jsou jedním z nástrojů, jak předcházet zneužívání možnosti odpočtu nákladů vynaložených na projekt výzkumu a vývoje (rozsudky NSS ze dne 12. 1. 2017, čj. 9 Afs 144/2016-51, nebo ze dne 24. 11. 2017, čj. 10 Afs 77/2017-56). Nejedná se tedy o přepjatý formalismus.

[26] Stěžovatelčiny projekty byly z hlediska § 34c zákona o daních z příjmů vyhodnoceny jako zcela nevyhovující, neboť v nich chyběly podstatné náležitosti. Požadavek na vymezení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků přitom není samoúčelný. Mimo jiné má umožnit daňovým orgánům zkoumat, zda kontrola a vyhodnocení proběhly, a pokud skutečně proběhly, zda lze případné záznamy o výsledcích kontroly užít při doložení nároku na odpočet (rozsudek NSS čj. 9 Afs 144/2016-51). Nelze souhlasit s názorem stěžovatelky, že je způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků možné přizpůsobovat až v průběhu řešení projektu výzkumu a vývoje. S ohledem na výše uvedené má NSS za to, že stěžovatelka požadavkům stanoveným v § 34c zákona o daních z příjmů nedostála. Závěr daňových orgánů, které stěžovatelce odepřely odpočet nákladů na výzkum a vývoj, byl tedy správný.

III. B Souběh podpory z veřejného rozpočtu s odpočtem na podporu výzkumu a vývoje

[27] Pokud jde o námitku týkající se souběhu podpory z veřejného rozpočtu a odpočtu nákladů na výzkum a vývoj, souhlasí NSS se závěrem krajského soudu. Stěžovatelce se nepodařilo prokázat, že nečerpala dvojí podporu z veřejného rozpočtu tím, že na identické náklady čerpala dotace a zároveň uplatňovala odčitatelnou položku na projekt výzkumu a vývoje. Správce daně v průběhu daňové kontroly zjistil, že stěžovatelka v žádostech o dotace vyčísli celkové náklady, přičemž poté jí byl zpravidla přiznán procentuální podíl celkových vyčíslených nákladů, tedy nejednalo se o konkrétní náklady. Stěžovatelka naopak v průběhu daňového řízení tvrdila, že obdržela veřejnou podporu pouze na uznané náklady (např. náklady na materiál či mzdy). Ze zprávy o daňové kontrole však plyne, že dotace nebyly poskytovány pouze na tyto uznané náklady, ale i na jiné další náklady.

pokračování

[28] Podle § 34b odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů nelze výdaj, který byl byt jen z části hrazen z veřejného zdroje, zahrnout do odpočtu na náklady výzkumu a vývoje. Jak již konstatoval krajský soud v napadeném rozsudku, aby bylo možné rozlišit situaci, kdy je projekt výzkumu a vývoje částečně financován z poskytnuté dotace (tedy z veřejných zdrojů), a situaci, kdy se jedná o jiný výdaj, který takto financován není, je třeba prokázat, o jaké konkrétní výdaje či typ výdajů se jednalo, a zda na tento výdaj či jeho část byla poskytnuta dotace z veřejných zdrojů. Správce daně nebyl povinen prokazovat, jak byla dotace konkrétně použita. Bylo tak na stěžovatelce, aby prokázala, jak dotaci použila, resp. aby prokázala, že pokud byl jednotlivý náklad podpořen z veřejného rozpočtu (byť jen z části), nebyl již tento náklad (nebo jeho zbylá část) podpořen formou odpočtu na výzkum a vývoj v souladu s § 34b odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. To se však stěžovatelce nepodařilo. Zároveň je třeba zmínit, že v dokazování se neuplatňuje negativní teorie důkazní, podle které se negativní skutečnosti neprokazují. Daňový subjekt či správce daně mohou prokazovat i negativní skutečnosti (ve vztahu k dokazování v daňovém řízení např. rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2018, čj. 1 Afs 414/2017-62). Nelze tedy souhlasit s námitkou stěžovatelky, že po ní nelze požadovat, aby prokázala absenci souběhu podpory z veřejného rozpočtu s odpočtem na výzkum a vývoj.

[29] NSS považuje za vhodné korigovat dílčí závěr krajského soudu, který považoval tabulku s účetním případem mzdových nákladů V. H. v žalobě za opožděně uplatněnou. Stěžovatelka se v žalobě pokusila na ilustračním příkladu vysvětlit, jak pojímá své excelové soubory. Tyto soubory však předložila již v průběhu daňové kontroly. V žalobě se jen opětovně snažila prokázat, že k souběhu podpory z veřejného rozpočtu a odpočtu na náklady projektu výzkumu a vývoje nedošlo (byť jinak než v průběhu daňové kontroly). Stěžovatelka tedy pouze rozhojnila svou argumentaci z daňového řízení. Pro věc je však podstatné, že k vyloučení uplatnění daňového odpočtu vedly nedostatky formálních náležitostí projektů; k souběhu podpory z veřejného rozpočtu s uplatněním odčitatelné položky na výzkum a vývoj proto nemohlo dojít. Tudíž i kdyby se krajský soud zmiňovaným účetním případem věcně zabýval, nemělo by to vliv na závěr o nesplnění formálních podmínek pro uznání odpočtu na podporu výzkumu a vývoje.

III. C Projekty posuzované krajským soudem

[30] Stěžovatelka také namítla, že krajský soud hodnotil nesprávnou dokumentaci, resp. nesprávné projekty výzkumu a vývoje. Projekty, které krajský soud popsal v úvodu bodu 26 napadeného rozsudku, podle ní neměly náležitou dokumentaci a nesplňovaly požadavky § 34c zákona o daních z příjmů. Proto byly předmětem sporu výlučně projekty označené jako záměry Z01 – Z20, což podle stěžovatelky plyne z textu správní žaloby. Podle NSS je z odůvodnění napadeného rozsudku zcela zřejmé, že krajský soud posuzoval všechny projekty (*Zadávací protokol záměru výzkumu a vývoje*, kde obsahem byly projekty označené jako záměry Z01–Z20 a *Definice projektu/programu*), které byly předmětem rozhodnutí daňových orgánů. Z důvodu množství posuzovaných projektů uvedl krajský soud pouze jejich reprezentativní výčet spolu s chybějícími náležitostmi. Z žaloby naopak neplyne, že by stěžovatelka navrhla, aby soud hodnotil pouze projekty označené jako záměry Z01 – Z20. Ani tato námitka není důvodná.

III. D Podjatost úředních osob správce daně

[31] Ohledně kasační námitky týkající se podjatosti úředních osob se NSS ztotožnil s posouzením krajského soudu v bodech 34 a 35 napadeného rozsudku. Závěr vyplývající z rozsudku NSS ze dne 14. 11. 2019, čj. 1 Afs 363/2018-113, není přílehlavý. Nic totiž nenasvědčuje tomu, že by úřední osoby činily ve věci úkony z jiných pohnutek než ve snaze o důsledné dodržování zákona. V řízení nevyšly najevo ani žádné další okolnosti, jež by mohly vzbuzovat pochybnost o tom, že úřední osoby správce daně byly nějakým zvláštním způsobem motivovány, a tudíž mohly být podjaté.

IV. Závěr a náklady řízení

[32] S ohledem na výše uvedené NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[33] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. prosince 2022

Ondřej Mrákota
předseda senátu