



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **Master Builders Solutions CZ s. r. o.** (dříve BASF Stavební hmoty Česká republika s. r. o.), K Májovu 1244, Chrudim, zastoupené advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 3. 2020, čj. 11257/20/5200-11433-712486, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 7. 1. 2021, čj. 52 Af 35/2020-87, ve znění opravného usnesení ze dne 14. 1. 2021, čj. 52 Af 35/2020-97,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

1. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj, územní pracoviště v Chrudimi (správce daně), rozhodnutími ze dne 1. 3. 2019, doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2012, 2013 a 2014 a přede-psal penále. Proti těmto rozhodnutím podala žalobkyně odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 3. 2020 zamítl a potvrdil rozhodnutí správce daně.

[2] Svá rozhodnutí vydaly finanční orgány na základě daňové kontroly, z jejichž výsledků dovodily, že žalobkyně neoprávněně uplatnila náklady odčitatelné od základu daně (odpočet na výzkum a vývoj – dále jen „VaV“).

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke krajskému soudu, který ji rozsudkem uvedeným v záhlaví zamítl.

2. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu rozsáhlou a těžko uchopitelnou kasační stížností, kterou lze rozdělit do několika okruhů (stejně tak učinil krajský soud).

Požadavky na projekt VaV, povaha informace GFŘ a přepjatý právní formalismus

[5] Rozhodnutí žalovaného je projevem přepjatého formalismu, které chybně potvrdil krajský soud s nepřiléhavým odkazem na rozsudek NSS ze dne 12. 1. 2017, čj. 9 Afs 144/2016-51 (ten se týká skutkově odlišné věci). Stěžovatelka nezpochybňuje povinnost vypracování projektu, který obsahuje náležitosti podle zákona o daních z příjmů, ty však nelze účelově rozšiřovat nad rámec tohoto zákona. Krajský soud v tomto směru také nepřiléhavě citoval informaci GFŘ k projektu výzkumu a vývoje a rozsudek NSS ze dne 24. 11. 2017, čj. 10 Afs 77/2017-53 (ten nebyl publikován ve Sbírce rozhodnutí NSS - viz usnesení NSS ze dne 30. 10. 2018, čj. 1 Afs 291/2017-33), které překračují zákonné požadavky a nejsou pramenem práva.

Cíle projektů VaV

[6] Krajský soud nesprávně dovodil, že cíle projektů, které stěžovatelka stanovila, nesplňují stanovené formální nároky.

[7] Mezi tyto zákonné požadavky náleží jen to, aby projekt obsahoval cíl, který je dosažitelný a následně vyhodnotitelný. Stěžovatelkou stanovené cíle projektů jsou dostatečně konkrétní a splňují požadavky § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů (nyní § 34c zákona o daních z příjmů). Smyslem projektu není, jak požadují finanční orgány a krajský soud, popsat, jak bude stanoveného cíle dosaženo, v čem spočívá ocenitelný prvek novosti a jak bude technická nejistota odstraněna. To zákon o daních z příjmů nestanoví.

[8] Hodnocení krajského soudu, že u projektů 1/2012, 2/2012, 3/2012, 4/2012, 5/2012 a 1/2013 jsou cíle vymezeny jen obecně, je tedy nesprávné. Krajský soud neposuzoval, zda vymezené cíle vyhovují požadavkům § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, ale zda odpovídají požadavkům interní metodiky finanční správy a rozsudku NSS čj. 10 Afs 77/2017-53. Z obdobných důvodů stěžovatelka nesouhlasila ani se závěrem krajského soudu, že u projektů 1/2014, 2/2014, 3/2014, 5/2014 a 8/2014 jsou sice stanovené cíle rozvedeny lépe, přesto však nesplňují zákonné požadavky.

[9] Stěžovatelka je přesvědčena, že doložila dostatečné důkazy dokumentující průběh řešených projektů - je z nich zřejmé, že vytyčené cíle projektů dostaly zákonným

pokračování

požadavkům. Tyto důkazy krajský soud opomenul a ani žalovaný se s nimi nevypořádal. Pokud finanční orgány (a krajský soud) vymezeným cílům projektů neporozuměly, měly zadat vypracování znaleckého posudku (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2016, čj. 1 Afs 174/2016-38).

Způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektů a dosažených výsledků

[10] Krajský soud nesprávně dovodil, že stanovený způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektů je také nedostačující. Stěžovatelka namítla, že zákon o daních z příjmů (ani žádný prováděcí právní předpis) nekonkretizuje způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektů. Z tohoto důvodu nelze na jejich vymezení klást přemrštěné nároky. Nelze je hodnotit ani izolovaně tak, jak učinil krajský soud, který odmítl přihlídnout k důkazům dokládajícím faktické kontroly a hodnocení dosahovaných výsledků projektů (viz např. výpověď svědka Ing. B. H.). V této souvislosti stěžovatelka rovněž poukázala na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 24. 1. 2019, čj. 30 Af 5/2017-61, a rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 5. 2019, čj. 16827/19/5200-11433-711413.

[11] Nad rámec zákona jde podle stěžovatelky též závěr krajského soudu, že v projektu musí být uvedeno, jaký mechanismus bude při kontrole a hodnocení použit, kým bude kontrola prováděna, a také s jakou četností bude kontrola prováděna s ohledem na fáze jednotlivých projektů, jakož i jaký vývojový tým bude kontroly provádět a jakými vnitřními procedurami se kontroly řídí.

[12] Stěžovatelka rovněž uvedla, že v projektech je uveden příslušný vývojový tým a z projektů realizovaných v roce 2012 je patrné, že projekty jsou řešeny v určitých vývojových fázích, jejichž součástí jsou zkoušky, ověření laboratorních zkoušek a kontrola kvality, což blíže rozvedla.

[13] Dále stěžovatelka namítla, že pokud s ní krajský soud souhlasil v tom, že po stěžovatelce nelze požadovat, aby bylo v projektové dokumentaci stanoveno „*kdo, kdy a jak bude kontrolu provádět*“, měl rozhodnutí žalovaného zrušit. Je nesmyslné, aby stěžovatelka obsáhle přepisovala kontrolní postupy, které plynou z technických norem. Pokud finanční orgány (a krajský soud) daným odborným otázkám a praxi nerozumí, měly k jejich posouzení ustanovit znalce. Stěžovatelka rovněž zdůraznila, že je zapotřebí chránit její právní jistotu a vycházet ze zásady *in dubio mitius* (viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 10. 2008, čj. 7 Afs 54/2006-155).

Data schválení projektů

[14] Stěžovatelka krajskému soudu vytkla, že se ztotožnil s pochybnostmi finančních orgánů ohledně dat schválení projektů (nebyla splněna podmínka jejich prospektivnosti).

[15] Stěžovatelka je přesvědčena, že prokázala, že projekty byly schváleny před zahájením jejich řešení. Naopak to byly finanční orgány, které neunesly své důkazní břemeno ohledně pochybností o termínech schválení projektů (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2018, čj. 4 Afs 211/2017-34).

[16] Důkazní břemeno nepřiměřeně nastavené žalovaným nemohla stěžovatelka unést, neboť skutkové okolnosti, které nastaly v minulosti, nelze nikdy prokázat s absolutní jistotou (viz náleží Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13). Krajský soud se však souvisejícími žalobními body nezabýval.

[17] Krajský soud naopak nesprávně z výročních zpráv stěžovatelky za roky 2011, 2012 a 2013 a z údajných „*nesrovnalostí o spolupráci se společností ALMA CONSULTING GROUP*“ ve shodě s finančními orgány dovodil vznik důvodných pochybností o včasném sepsání projektů. Krajský soud vnímal jako zásadní, že stěžovatelka v uvedených výročních zprávách uvádí, že „*společnost nevyvíjí žádné aktivity v oblasti výzkumu*“. Přílohy k účetním závěrkám, které jsou součástí výročních zpráv, však potvrzují, že stěžovatelka vykonávala v letech 2011 až 2014 činnosti v oblasti VaV.

[18] Údajné pochybnosti finanční orgány dále konstruují na základě archivu webových stránek www.ayming.cz a www.almacg.cz. Krajský soud se ztotožnil s těmito závěry, aniž by však bylo patrné, k jakému dni byl obsah historie webových stránek zjišťován, jaké údaje byly nalezeny, jakým způsobem finanční orgány obsah webových stránek zjišťovaly, jaké archivy využily apod.

[19] Stěžovatelka dále vytkla krajskému soudu, že považoval prohlášení Ing. Ondřeje Němečka za velmi obecné, ačkoli z tohoto prohlášení je zjevné, že zahájení každého vývojového projektu předcházelo schválení a podepsání projektu.

[20] Mezi účastníky však není sporné, že stěžovatelka svou primární důkazní povinnost splnila a předložila bezvadné účetnictví (srov. rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 1. 2019, čj. 25 Af36/2018-46).

Evidence nákladů VaV

[21] Podle stěžovatelky je v první řadě nesprávný závěr krajského soudu, že posouzení evidence nákladů projektů nebylo předmětem rozhodnutí žalovaného, protože ani stěžovatelka k závěrům o vedení evidence v odvolání nic neuváděla. Stěžovatelka zdůraznila, že odvolací řízení tvoří jednotu s řízením před správcem daně (viz rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2017, čj. 1 Afs 275/2016-22).

[22] Stěžovatelka dále krajskému soudu vytkla, že nesprávně dovodil, že způsob vedení oddělené evidence zvolený stěžovatelkou byl neprůkazný, protože výdaje byly vyčísleny zpětně.

[23] Podle názoru stěžovatelky nemají tyto závěry oporu v daňovém spise. Nesprávný je také závěr krajského soudu, že ačkoli zákon výslovně neuvádí, že evidence má být vedena již v okamžiku vzniku výdaje, jedná se o logický požadavek, který má oporu v zákoně. Ze zákona o daních z příjmů plyne jen požadavek, aby evidence nákladů na VaV byla vedena odděleně od ostatních. Dokdy má být nastalý výdaj zanesen do evidence, zákon nestanoví.

[24] Zjištění, že excelové tabulky shrnující náklady na VaV za jednotlivá zdaňovací období byly vyhotoveny po skončení zdaňovacího období, není způsobitelné znevěhodnit vedení evidence. Podkladem pro vznik sumarizačních tabulek byly průběžně evidované

pokračování

daňové doklady na materiál a mzdové listy zaměstnanců včetně evidence odpracovaných hodin řešitelů na projektech. Stěžovatelka doložila též průběžně vedené evidence odpracovaných hodin zaměstnanců, kteří se podíleli na řešení projektů za jednotlivé kalendářní měsíce. Ani finanční orgány nezpochybnily, že účetnictví, které je předobrazem evidence výdajů na VaV, bylo vedeno průběžně.

[25] Krajský soud dále opomenul žalobní námitku, že NSS akceptoval i takovou evidenci, kdy osobní náklady byly stanoveny podílem pracovní doby věnované u určených zaměstnanců realizaci projektu, tj. pouze kvalifikovaným odhadem (viz rozsudek NSS ze dne 12. 1. 2017, čj. 9 Afs 144/2016-51, obdobně též rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 10. 8. 2020, čj. 29 Af 68/2018-90).

[26] Krajský soud tedy nesprávně dovodil, že evidence je neprůkazná a je důvod pochybovat o skutečné výši výdajů. Jedná se o otázku skutkovou a v tomto směru žádné dokazování finanční orgány nevedly. Nebylo tedy vůbec zjišťováno, zda uplatněné výdaje nastaly a zda se vážou k jednotlivým projektům (viz rozsudek čj. 29 Af 68/2018-90).

[27] V této souvislosti stěžovatelka krajskému soudu vytkla, že jen odkázal na závěry žalovaného a opomenul žalobní body, v nichž stěžovatelka namítala, že využila-li služeb specializovaného subjektu, který jí byl nápomocen se způsobem evidování nákladů na VaV (z hlediska vyžadované formy a přehlednosti), není tato okolnost způsobitelná vyvolat pochyby o věrohodnosti oddělené evidence. Dále v žalobě s odkazem na rozsudek NSS ze dne 10. 12. 2019, čj. 1 Afs 429/2018-41, uvedla, že úvahy o neuznatelnosti náhrady mzdy za dovolenou nemohou obstát. V dalších žalobních bodech stěžovatelka poukazovala na to, že uplatněná část ročního bonusu představuje odměnu zaměstnancům za dosažené výsledky při řešení projektů – jedná se o výdaj vynaložený v souvislosti s činností zaměstnanců realizovanou v roce 2014 na projektech.

Podjatost úředních osob

[28] Konečně stěžovatelka namítla, že úřední osoby byly při své činnosti i v této věci motivovány příslibem finanční odměny (viz rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2019, čj. 1 Afs 363/2018-113).

[29] Žalovaný se ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

3. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[30] Kasační stížnost není důvodná.

[31] NSS nejprve konstatuje, že rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný. Z napadeného rozsudku je zjevné, jaký skutkový stav vzal krajský soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností a proč považoval argumentaci stěžovatelky za nedůvodnou (viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 a rozsudky NSS ze dne

4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003-130, ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003-52, ze dne 1. 6. 2005, čj. 2 Azs 391/2004-62, a ze dne 21. 8. 2008, čj. 7 As 28/2008-75). Rozsudek krajského soudu je řádně odůvodněn a je plně srozumitelný. Krajský soud vypořádal všechny žalobní námítky a postavil proti nim vlastní ucelený argumentační systém. Nesouhlas stěžovatelky se závěry krajského soudu nemá na přezkoumatelnost napadeného rozsudku vliv.

Požadavky na projekt VaV, povaha informace GFŘ a přepjatý právní formalismus

[32] NSS v první řadě zdůrazňuje, že krajský soud při formulaci svých závěrů správně vyšel z rozsudku NSS ze dne 26. 8. 2014, čj. 6 Afs 60/2014-56. Podle tohoto rozsudku platí: „*Splnění podmínky existence písemného projektu splňujícího náležitosti § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů (v současném znění § 34c tohoto zákona), zpracovaného před zahájením výzkumných či vývojových prací, je výchozím předpokladem pro uplatnění odečitatelné položky výzkumu a vývoje a současně jedním z nástrojů zabránění zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj, a to především s ohledem na jeho atraktivitu pro daňové subjekty. Jinak řečeno, § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů vyžaduje pro odečet od základu daně splnění jasně stanovených podmínek (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 8. 2013, čj. 31 Af 80/2012-25). 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. Rozhodně tedy není úkolem správce daně a správních soudců, aby sami aktivně a teprve dodatečně propojovali jinak nesouvisějící dokumenty a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu, v dané situaci například, komu patří nečitelné podpisy s využitím teprve dodatečně předložené vnitropodnikové směrnice. To ostatně koresponduje i s výše uvedeným charakterem odpočtu nákladů na výzkum a vývoj (de facto dvojí odečet nákladů ze základu daně), který implikuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti.*“ K těmto závěrům se NSS přiklonil i ve své další judikatuře (např. z poslední doby rozsudky NSS ze dne 24. 8. 2022, čj. 9 Afs 194/2020-52, ze dne 10. 11. 2022, čj. 6 Afs 161/2021-57).

[33] V této souvislosti rovněž NSS uvádí, že chybějící formální náležitosti v předložených projektech nelze dodatečně zhojit odkazem na dokumentaci týkající se smluvního vztahu se zákazníkem či na podklady dokumentující vlastní realizaci jednotlivých projektů (srov. rozsudek NSS z 9. 9. 2021, čj. 7 Afs 411/2019-54).

[34] Dále je třeba zdůraznit, že k nesplnění formálního požadavku na stanovení způsobu kontroly a hodnocení nedojde jen tehdy, pokud se projekt o způsobu kontroly a hodnocení nezmiňuje vůbec, ale i tehdy, pokud je v něm tento způsob vymezen nedostatečně (srov. např. rozsudek NSS čj. 7 Afs 411/2019-54, či rozsudek NSS ze dne 21. 7. 2022, čj. 8 Afs 170/2020-49). Ustanovení § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů vyžaduje, aby bylo mimo jiné stanoveno, jakým způsobem a na základě jakých kritérií bude po věcné stránce hodnoceno, zda a do jaké míry byl projekt úspěšný (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně z 28. 2. 2018, čj. 31 Af 35/2016-144, body 33 a 34, jehož závěry v této otázce potvrdil NSS v rozsudku ze dne 25. 5. 2020, čj. 8 Afs 72/2018-52, bod 31).

pokračování

[35] Krajský soud se zabýval také povahou informace GFŘ, kterou správně s odkazem na rozsudek NSS ze dne 3. 10. 2019, čj. 8 Afs 71/2018-38, označil za interní normativní akt. Konstatoval, že tato informace jen rozvíjí náležitosti, které klade zákon na projektovou dokumentaci, přičemž zohledňuje praxi finanční správy a soudní judikaturu.

[36] Podobně jako jiné tzv. interní normativní akty ani informace GFŘ není právním předpisem, není pramenem práva. Je vnitřním předpisem, metodikou, která zavazuje jen správce daně uvnitř struktury daňové správy. GFŘ jakožto nadřízený orgán touto metodikou sjednocuje celorepublikovou praxi finančních úřadů. Takové sjednocení není obecně problematické či protiústavní, pokud nejde nad rámec zákona (*praeter legem*) nebo proti zákonu či jeho smyslu nebo nestanovuje přísnější pravidla. Pokud ale informace GFŘ zákonu nijak neodporuje, a naopak jej konkretizuje, měly by se podřízené finanční úřady touto metodikou řídit (rozsudek ze dne 31. 8. 2020, čj. 3 Afs 208/2018-56, podobně rozsudek ze dne 27. 9. 2022, čj. 7 Afs 334/2020-26).

[37] Daňové subjekty nejsou vázány informací GFŘ, ale pouze zákonem. Informace však daňovým subjektům poskytuje autoritativní předpověď, jak budou správci daně v určitých typových věcech rozhodovat. Smyslem informace je zvýšit právní jistotu tím, že se stanoví hlediska a kritéria, jež mají všichni správci daně při rozhodování o nespolehlivosti plátce posuzovat. Odchýlit se od informace by mohlo dle okolností znamenat, že správce daně rozhodl v rozporu se zákazem libovůle a zásadou rovného zacházení (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 1. 2011, čj. 1 Ao 2/2010-185, a usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 7. 2009, čj. 6 Ads 88/2006-132). Daňové orgány a následně soudy však v každém případě rozhodují nejen s ohledem na splnění podmínek informace GFŘ, ale v první řadě s ohledem na znění zákona o daních z příjmů a jeho smysl (srov. k tomu obdobně např. rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2022, čj. 6 Afs 343/2020-43). Tato informace nevybočila z mezí, které jsou stanoveny pro tvorbu normativních právních aktů. NSS v tomto směru podtrhuje, že náležitosti projektové dokumentace a důvody potřeby jejich uvedení vycházejí již ze zákona a judikatury soudů (srov. např. rozsudky NSS čj. 10 Afs 77/2017-53, a ze dne 10. 11. 2022, čj. 6 Afs 161/2021-57).

[38] NSS souhlasí s krajským soudem rovněž v tom, že o retroaktivitě této informace nelze hovořit již proto, že neukládá daňovým subjektům nad zákonný rámec žádnou novou povinnost (natož se zpětnou účinností).

[39] Výše uvedené platí obdobně o rozhodnutích soudů, která rovněž nejsou formálním pramenem práva, a z tohoto důvodu nemůže být ani vůči nim aplikována zásada zákazu retroaktivity. Je ovšem třeba zdůraznit, že pokud jde o závaznost judikatury, NSS zastává názor, že ustálená judikatura představuje ve svém materiálním rozměru právní normu (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 10. 2008, čj. 8 As 47/2005-86). Nejde tedy o závaznost formální (judikatura není pramenem práva), nicméně soudy by ji měly v každém případě reflektovat a nenaleznou-li silné důvody, pro které by mělo být postupováno jinak, měly by takto podaný výklad právní normy při svém rozhodování následovat (viz rozsudek NSS ze dne 28. 6. 2017, čj. 3 As 133/2016-61). Postupu krajského soudu tak nelze po formální stránce ničeho vytknout.

[40] Neobstojí ani kasační námitka, že krajský soud nesprávně odkázal na rozsudek NSS ze dne 12. 1. 2017, čj. 9 Afs 144/2016-51. NSS nesouhlasí se stěžovatelkou, že tento rozsudek se týká skutkově odlišné věci. Přes určité skutkové odlišnosti, které jsou přirozené, lze z tohoto rozsudku z hlediska jeho právních závěrů vycházet i v nyní projednávané věci.

[41] Již na základě uvedeného lze v obecné rovině konstatovat, že kasační námitky, které se týkají údajného přepjatého formalismu, nejsou důvodné (k namítanému překročení zákonných požadavků v konkrétních případech viz níže).

Cíle projektů VaV

[42] V § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů (nyní § 34c zákona o daních z příjmů) je výslovně stanoveno, že v projektu musí být uvedeny „*cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení*“. NSS se ztotožňuje s názorem krajského soudu ohledně náležitostí vymezení tohoto cíle. Krajský soud správně odkázal na rozsudek NSS čj. 10 Afs 77/2017-53, podle kterého je třeba cíl v projektu VaV zformulovat dostatečně jasně, aby bylo zřejmé, v čem daňový subjekt spatřuje prvek novosti, resp. prvek odstranění technické nejistoty, v čem se řešení odlišuje od současného stavu a jaký bude jeho přínos. V tomto směru NSS uvedl také závěry odborné literatury, které citoval rovněž krajský soud. Skutečnost, že tento rozsudek nebyl publikován ve Sbírce rozhodnutí NSS, nic nemění na jeho judikatorním významu, jak již byl výše popsán. Stěžovatelkou odkazovaný rozsudek čj. 1 Afs 291/2017-33 se pak týká porušení dotačních podmínek, nikoli problematiky řešené v této věci.

[43] Obdobnou kasační námitkou se NSS zabýval např. v rozsudku ze dne 10. 11. 2022, čj. 6 Afs 161/2021-57, v němž dovodil, že pokud se jedná o cíle projektu, „*žádný právní předpis výslovně nestanoví, jak podrobně má být cíl v projektu popsán. Zákon o daních z příjmů v tomto ohledu vyžaduje, aby daňový subjekt v projektu objasnil jeho cíle, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení. Cílem výzkumné a vývojové činnosti musí být dosažení jedinečného řešení, které lze odlišit od běžné činnosti inovačního charakteru. [...] Zákon současně stanoví požadavek, aby byl cíl po ukončení projektu vyhodnotitelný. [...] Každý by měl z projektu pochopit, o co se usiluje, jakým způsobem, (jakou cestou) se toho chce dosáhnout, a jak se bude testovat, zda takto vymezené cíle byly nebo nebyly dosaženy*“ (viz též rozsudek NSS ze dne 9. 9. 2021, čj. 7 Afs 411/2019-54).

[44] Rozsudek čj. 10 As 77/2017-53, jakož i další citovaná judikatura, se zabývá výkladem příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů účinných v době, kdy stěžovatelka zahajovala výzkumnou či vývojovou činnost. Tento rozsudek upřesňoval, co znamenají *zákonné* požadavky na dosažitelnost a vyhodnotitelnost cílů projektu, a nevytvářel žádná nová pravidla. NSS proto neshledal důvod, proč by krajský soud nemohl z citovaného právního názoru vycházet (srov. též citovaný rozsudek čj. 6 Afs 161/2021-57).

[45] Dále NSS konstatuje, že krajský soud se pečlivě zabýval spornými projekty a s jeho závěry se NSS po ověření obsahu daňového spisu (a v něm založené dokumentace) ztotožňuje.

pokračování

[46] NSS tak zejména souhlasí se závěrem krajského soudu, že cíle projektů 1/2012, 2/2012, 3/2012, 4/2012, 5/2012 a 1/2013 jsou stanoveny příliš obecně. Nelze z nich zejména dovodit, čeho má být konkrétně dosaženo, není v nich uveden popis aktuálního stavu v dané oblasti, důvod pro změnu tohoto stavu, jakým konkrétním postupem má být této žádoucí změny dosaženy ani další informace, které by měly ze stanoveného cíle vyplývat. Krajský soud v této souvislosti přílehlavě v odůvodnění svého rozsudku příkladmo citoval též cíle některých z těchto projektů. Tyto závěry platí také pro ostatní projekty. Se závěrem krajského soudu, že takto stanovené cíle u daných projektů nevyhovují zákonným požadavkům a konstantní judikatuře, nemůže NSS než souhlasit.

[47] Dále krajský soud vyhodnotil, že u projektů 1/2014, 2/2014, 3/2014, 5/2014 a 8/2014 jsou sice stanovené cíle podrobnější, ale ani v těchto případech nesplňují zákonné požadavky, což podrobně rozvedl.

[48] Nelze ostatně přehlédnout, že stěžovatelka proti těmto závěrům vznesla jen obecné kasační námitky a nepolemizovala s konkrétními úvahami krajského soudu. NSS proto považuje za nadbytečné opětovně podrobně rozvádět formulace neurčitě stanovených cílů těchto projektů. S hodnocením krajského soudu se NSS ztotožňuje a v podrobnostech na něj odkazuje. Ve shodě s napadeným rozsudkem tak rovněž NSS konstatuje, že cíle stanovené v jednotlivých projektech, nesplňují formální nároky na ně kladené a stěžovatelka ve vztahu k těmto projektům nesplnila svou povinnost řádně uvést v projektové dokumentaci cíle projektů, které jsou dosažitelné v době řešení projektů a vyhodnotitelné po jejich ukončení.

[49] Ani tento okruh kasačních námitek není důvodný.

Způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektů a dosažených výsledků

[50] NSS ve správním spise ověřil, jak byl způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektů a dosažených výsledků vymezen v daných projektech a dospěl k závěru, že ani tomuto okruhu kasačních námitek nelze přisvědčit. Těmito otázkami se důkladně zabýval nejen žalovaný, ale také krajský soud, s jehož hodnocením se NSS opět ztotožňuje a v podrobnostech na něj odkazuje.

[51] Pro projekty realizované v roce 2012 stěžovatelka stanovila způsob kontroly takto: „Společnost BASF Stavební hmoty Česká republika s. r. o. se řídí vnitřními procedurami tak, aby zabezpečila, že vývoj nových produktů je realizován strukturovaným a plánovaným způsobem. Aktivita společnosti v oblasti VaV jsou vždy realizovány v ohraničených projektech s dokumentační podporou. Vývojový cyklus je rozdělen na etapy: návrh projektu, výběr a zajištění vzorků vhodných surovin, příprava laboratorních receptur a jejich zkoušky, ověření laboratorních zkoušek poloprovozní, popř. zaváděcí výrobou, případné přepracování návrhu receptury, realizace projektu ve výrobě a kontrola kvality.“ Pro projekty týkající se let 2013 a 2014 pak stěžovatelka v projektech uvedla: „Společnost BASF Stavební hmoty Česká republika s. r. o. se řídí vnitřními procedurami tak, aby zabezpečila, že vývoj nových produktů je realizován strukturovaným a plánovaným způsobem. Aktivita společnosti v oblasti VaV jsou realizovány v ohraničených projektech s dokumentační podporou a výsledky výzkumu jsou vyhodnocovány na pravidelných schůzkách vývojového týmu.“

[52] Krajský soud stěžovatelce přisvědčil, že zákon výslovně nestanovuje, že v projektové dokumentaci musí být uvedeno „*kdo, kdy a jak bude kontrolu provádět*“, jakož s ní souhlasil i v tom, že po ní nelze požadovat, aby do projektové dokumentace „*obsáhle rozepisovala jednotlivé výpočty, které musí být provedeny, zkoušky a další kontrolní postupy, které plynou z technických norem*“. Krajský soud též v obecné rovině konstatoval, že daňovým subjektům nelze ukládat povinnost, aby do projektové dokumentace uváděly např. jméno kontrolující osoby, den a čas, kdy bude kontrolu provádět, ani vzorečky pro výpočty použité při kontrole.

[53] Krajský soud ovšem na druhé straně správně konstatoval, že je povinností daňového subjektu, aby v projektové dokumentaci uvedl způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků takovým způsobem, aby bylo zřejmé, jaký mechanismus bude při kontrole a hodnocení použit, kým bude kontrola prováděna (nikoli konkrétní jméno, ale např. pracovní pozice apod.), jakož i s jakou četností bude kontrola prováděna s ohledem na fáze jednotlivých projektů.

[54] S těmito závěry NSS souhlasí a opětovně zdůrazňuje, že k nesplnění formálního požadavku na stanovení způsobu kontroly a hodnocení nedojde jen tehdy, pokud se projekt o způsobu kontroly a hodnocení nezmiňuje vůbec, ale i tehdy, pokud je v něm tento způsob vymezen nedostatečně (srov. např. rozsudky NSS ze dne 9. 9. 2021, čj. 7 Afs 411/2019-54, ze dne 21. 7. 2022, čj. 8 Afs 170/2020-49, nebo ze dne 22. 7. 2022, čj. 8 Afs 169/2020-56).

[55] Na základě výše uvedeného NSS přisvědčuje závěrům finančních orgánů a krajskému soudu, že citované vymezení způsobu kontroly a hodnocení je nedostačující. Odráží přitom již skutečnost, že stěžovatelka řádně nevytkla cíle daných projektů (jak je výše rozvedeno), které by bylo možné v průběhu jejich provádění hodnotit. Krajský soud správně uvedl, že zejména není zřejmé, jakými vnitřními procedurami bude kontrola prováděna, jaký vývojový tým bude hodnotit postupy při řešení projektu, ani zda bude kontrola prováděna jen na konci, anebo i v jiných fázích řešení projektu.

[56] V této souvislosti je rovněž nepřiléhavý odkaz stěžovatelky na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 24. 1. 2019, čj. 30 Af 5/2017-61. Tento rozsudek totiž také odkazuje na rozsudky NSS ze dne 26. 8. 2014, čj. 6 Afs 60/2014-56, a ze dne 25. 9. 2014, čj. 7 Afs 39/2014-48, podle nichž není úkolem finančních orgánů a správních soudců, aby sami aktivně a teprve dodatečně propojovali jinak nesouvisející dokumenty a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu.

[57] K námitce stěžovatelky, že v projektech je uveden příslušný vývojový tým, NSS uvádí, že krajský soud nezpochybnil (a nečiní to ani NSS), že u projektů je uveden vývojový tým, tj. tým, který bude zajišťovat *řešení projektu*, ale to, že není zřejmé, kdo (jaký tým) bude provádět danou *kontrolu*. To ze sporných projektů nevyplývá a ani sama stěžovatelka v tomto směru nevznáší žádnou konkrétní argumentaci.

[58] Na uvedeném nic nemění ani další námitky stěžovatelky, podle nichž je z projektů uskutečněných v roce 2012 zřejmé, že tyto projekty byly řešeny v určitých vývojových fázích, jejichž součástí byly zkoušky, ověření laboratorních zkoušek a kontrola kvality a dále, že z projektů za roky 2013 a 2014 plyne, že řešení projektů je rozčleněno do určitých

pokračování

fázi, kdy výsledky výzkumu jsou vyhodnocovány na pravidelných schůzkách vývojového týmu a v poslední fázi je překročeno k ověření výsledné receptury a dochází ke kontrole kvality (finální hodnocení projektu a jeho řešení). Uvedené skutečnosti jsou v projektech rovněž dle názoru NSS uvedeny jen obecně a z pohledu zákonných náležitostí projektů, jak byly popsány výše, nedostatečně.

[59] Dále NSS pro úplnost ve shodě s krajským soudem dodává, že na uvedených závěrech nemůže ničeho změnit ani argumentace stěžovatelky ve vztahu k hodnocení výpovědi Ing. B. H. a dalších stěžovatelkou navržených důkazů. Krajský soud příležitostně uvedl, že tyto důkazy by mohly pouze prokázat, zda a jakým způsobem se kontrola fakticky prováděla v průběhu realizace projektů, ale nemůže odstranit formální nedostatek chybějící náležitosti projektové dokumentace.

[60] Z uvedeného je zřejmé, že se nejedná o hodnocení odborných otázek, ale otázku formální (nedostatek náležitosti projektové dokumentace). Bylo by tedy nesmyslné k jejímu posouzení ustanovovat znalce. To by bylo možné jen v případě uvedení této náležitosti - způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektů a dosažených výsledků. Teprve poté by bylo možné tento způsob odborně (věcně) hodnotit. Tato náležitost je přitom jednoznačně stanovena a vymezena též příslušnou judikaturou; k ohrožení právní jistoty stěžovatelky proto nemohlo dojít. Již z tohoto důvodu není třeba na projednávanou věc aplikovat zásadu *in dubio mitius*.

[61] Na existenci popsaných pochybení stěžovatelky a zákonnosti rozhodnutí žalovaného nemůže nic změnit ani to, že krajský soud jedné z žalobních námitek přisvědčil. Ve zbývající části totiž byly závěry žalovaného správné a námitky stěžovatelky nejsou důvodné.

Data schválení projektů

[62] V této kasační námitce stěžovatelka trvá na tom, že při daňové kontrole prokázala, že dané projekty byly včas sepsány a schváleny oprávněnou osobou.

[63] Namítá-li stěžovatelka, že finanční orgány neprokázaly, že ke schválení projektů došlo v jiných než stěžovatelkou uváděných termínech, nemůže NSS této námitce přisvědčit. Povinností finančních orgánů totiž nebylo prokázat, kdy ve skutečnosti byly dané projekty sepsány, resp. schváleny. V tomto směru naopak tížilo důkazní břemeno stěžovatelku, jak správně dovodil krajský soud s příležitostnými odkazy na § 92 daňového řádu a rozsudky NSS ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004-125, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, a ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010-124. Povinností finančních orgánů bylo „pouze“ prokázat důvodné pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví stěžovatelky (jí předkládaných listin). Dlouhodobou judikaturou řešenou otázkou rozložení důkazního břemene je na tomto místě zbytečné opakovat, a proto NSS v tomto směru odkazuje na vyčerpávající odůvodnění napadeného rozsudku (zejména body 32 až 36).

[64] Krajský soud se v této souvislosti rovněž řádně zabýval též nesrovnalostmi, které se týkaly společnosti ALMA CONSULTING GROUP, jakož i výročních zpráv stěžovatelky za roky 2011, 2012 a 2013, v nichž je shodně uvedeno, že „společnost nevyvíjí žádné aktivity v oblasti výzkumu“. NSS se s tímto hodnocením krajského soudu, který též odkazuje na

rozhodnutí žalovaného a zprávu o daňové kontrole, ztotožňuje a souhlasí rovněž se závěrem, že dané okolnosti představují pochybnosti, v jejichž důsledku se důkazní břemeno přesunulo na stranu stěžovatelky (viz bod 37 a 38 napadeného rozsudku). Není tedy důvodná námitka, že stěžovatelka unesla své primární důkazní břemeno.

[65] Nelze přisvědčit ani námitce stěžovatelky, že není jasné, k jakému dni byl obsah historie webových stránek zjišťován, jaké údaje byly nalezeny, jakým způsobem finanční orgány zjišťovaly obsah webových stránek, jaké archivy využily apod. K těmto námitkám v podstatě postačí poukázat na bod 93 rozhodnutí žalovaného, v němž je uvedeno: „[...] správce daně v průběhu daňové kontroly prostřednictvím údajů z historie webových stránek www.ayming.cz a www.almacq.cz zjišťoval informace o službách poskytovaných ALMA od roku 2011 a o možnosti stažení materiálů z uvedených webových stránek. Bylo využito internetového archivu (web.archive.org). Správcem daně byly zjištěny skutečnosti o informacích a údajích zveřejněných na uvedených webových stránkách od roku 2011. O této vyhledávací činnosti byl dne 4. 10. 2018 správcem daně vyhotoven Úřední záznam [...] a dokumenty obsahující zjištěné informace o obsahu webových stránek jsou přílohou tohoto Úředního záznamu. Podle zjištění správce daně však na výše uvedených webových stránkách vzor projektu ke stažení v roce 2011 k dispozici nebyl. Správce daně uvádí nalezení možností „dokumentů ke stažení“ až v roce 2017. Tyto skutečnosti správce daně uvedl rovněž na str. 11, 52 a 53 Zprávy o DK.“ Již z uvedené citace je zřejmá nedůvodnost této kasační námitky. V této souvislosti NSS pro úplnost dodává, že z daňového spisu plyne, že správce daně dostal též požadavkům rozsudku NSS ze dne 12. 4. 2011, čj. 1 As 33/2011-48, když tiskem zachytil obsah internetových stránek, z nichž učinil svá zjištění (tato dokumentace je přílohou úředního záznamu ze dne 4. 10. 2018).

[66] Krajský soud také řádně vysvětlil v bodu 40 napadeného rozsudku, z jakých důvodů je prohlášení Ing. O. N. ze dne 21. 2. 2019 obecné a bez dostatečné vypovídací hodnoty. Krajský soud souhlasil se stěžovatelkou, že toto prohlášení má určitou vypovídací hodnotu, avšak nelze přehlédnout, že se neváže na konkrétní projekty a vzniklé objektivní pochybnosti ohledně jednotlivých projektů proto nemůže vyvrátit. K těmto závěrům nemá NSS co dodat, přejímá je a v podrobnostech na ně odkazuje.

[67] Neobstojí ani námitky stěžovatelky, které se týkají příloh k účetním závěrkám, které jsou součástí výročních zpráv. Krajský soud nepřehlédl ani tuto námitku a příležitostně k ní konstatoval, že v účetních závěrkách je uveden jen předmět podnikání a v jejich přílohách není o skutečné činnosti v oblasti VaV nic uvedeno. S těmito závěry NSS po jejich ověření souhlasí.

Evidence nákladů VaV

[68] K námitkám stěžovatelky NSS nejprve uvádí, že řízení před správcem daně tvoří s řízením před odvolacím finančním orgánem jeden celek (viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 6. 2020, čj. 1 Afs 438/2017-52). To však neznamená, že odvolací finanční orgán (žalovaný) je povinen zabývat se veškerými okolnostmi projednávané věci v odvolacím řízení, a to bez ohledu na odvolací námitky.

[69] Podle § 114 odst. 2 daňového řádu *odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Odvolací orgán však není návrhy*

pokračování

odvolatele vázán, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Podle § 114 odst. 3 daňového řádu vyjdou-li při přezkoumávání najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, odvolací orgán je prověří.

[70] Citovaným ustanovením je vymezen rozsah přezkumné pravomoci odvolacího finančního orgánu (žalovaného), který v první řadě přezkoumá rozhodnutí správce daně v rozsahu, v jakém bylo odvoláním napadeno. Vedle přezkumu rozhodnutí správce daně v uvedeném rozsahu je odvolací finanční orgán (žalovaný) povinen zabývat se prvoinstančním rozhodnutím správce daně nad rámec odvolacích důvodů také z hledisek uvedených v § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu. „Vyjitím najevo“ je přitom zapotřebí rozumět jakýkoli způsob přibytí informace o skutečnosti, která může být pro výsledek řízení rozhodná, do dispoziční sféry finančního odvolacího orgánu. Je-li uvedená informace obsažena ve správním spisu, je nutné ji považovat za vyšlou najevo (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006-74).

[71] Všem popsaným požadavkům žalovaný vyhověl. Vzhledem k tomu, že ve směru posouzení evidence nákladů nevznesla stěžovatelka žádné odvolací námítky (to stěžovatelka ani nezpochybňuje), nemohl se s nimi (poměrně logicky) žalovaný ani nijak vypořádat. Za této situace skutečnost, že se žalovaný otázkou vedení oddělené evidence explicitně nezabýval, svědčí jen o tom, že žalovaný v tomto směru neshledal žádné nesprávnosti či nezákonnosti. To ovšem nečiní jeho rozhodnutí nepřezkoumatelným.

[72] Dříve, než NSS přistoupí k posouzení podstaty této námítky, považuje za potřebné podotknout, že finanční orgány (s jejichž závěry se ztotožnil i krajský soud) shledaly pro uplatnění odpočtu nesplněné zejména tyto podmínky: nedostatečně formulované cíle projektů, nedostatečně uvedené způsoby kontroly a hodnocení postupu řešení projektů a dosažených výsledků, jakož i důvodné pochybnosti ohledně dat vyhotovení a schválení projektů.

[73] Žalovaný v napadeném rozhodnutí správně zdůraznil, že uplatnění odčitatelné položky na VaV je možné pouze při bezchybném a kumulativním splnění všech zákonem stanovených podmínek. Zjištění jediného nedostatku znamená neuznání celého nárokovaného odpočtu (srov. např. rozsudky NSS ze dne 27. 4. 2017, čj. 7 Afs 261/2016-20, ze dne 21. 7. 2022, čj. 8 Afs 170/2020-40 a ze dne 10. 11. 2022, čj. 6 Afs 161/2021-57).

[74] Za popsaných okolností nelze krajskému soudu vyčítat, že se k dané námítce vyjádřil pouze „okrajově“. Hodnocení otázky evidence nákladů na VaV totiž s ohledem na nesplnění již uvedených zákonných podmínek (a nedůvodnost předchozích námitek stěžovatelky) nemůže mít samo o sobě na rozhodnutí v této věci vliv. NSS ovšem také musí konstatovat, že byť se krajský soud k příslušné žalobní námítce vyjádřil jen „okrajově“, učinil tak naprosto dostatečně.

[75] Z rozsudku NSS ze dne 10. 11. 2022, čj. 6 Afs 161/2021-57, plyne, že: „*Jak vyplývá z výše citovaného § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů [resp. nyní z § 34b odst. 1 písm. c) tohoto zákona], výdaje (náklady) na výzkum a vývoj musejí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka.*“ Dále lze dodat, že 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)“ (rozsudek NSS ze dne 12. 1. 2017, čj. 9 Afs 144/2016-51).

[76] NSS se tedy ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že byť zákon o daních z příjmů výslovně nestanoví, že oddělená evidence má být vedena již v okamžiku vzniku výdaje, jedná se o logický požadavek, který plyne ze samotné povahy věci. Jiný výklad by postrádal smysl, neboť by nebyl v souladu s účelem dané právní úpravy. Krajský soud výstižně uvedl, že „pokud zákon uvádí, že evidence je ‚vedena odděleně‘, tak tím jistě není myšleno, že daňový subjekt bude vést hromadnou evidenci, a až následně z ní, v nadsázce řečeno ‚vyzobe‘ a dopočítá jednotlivé výdaje, které měly být vynaloženy na realizaci projektů VaV“.

[77] Z rozsudku NSS ze dne 10. 12. 2019, čj. 1 Afs 429/2018-41, je pak zřejmé, že je rozdíl mezi tím, zda nejsou náklady na výzkum a vývoj uznány z důvodu nevedení oddělené evidence (tzn. z důvodu jejích formálních nedostatků), anebo z důvodu neprůkaznosti této evidence (tzn. neunesení důkazního břemene daňového subjektu ve vztahu k souvislosti vynaložených výdajů s činností VaV).

[78] Krajský soud (a před ním správce daně) správně dovodil, že v projednávané věci jsou dány oba uvedené důvody pro nepřiznání odpočtu nákladů na VaV. Správce daně tak ve zprávě o daňové kontrole přílehlavě konstatoval, že evidence nákladů předložené stěžovatelkou „nebyly vedeny průběžně, náklady jsou ve vytvořených evidencích vyčísleny sice přehledně, ale ne průkazně, předložené evidence nákladů nezachycují výši nákladů při jejich vzniku, je zřejmé, že jednotlivé i celkové náklady jsou vyčísleny zpětně. Roční hodnota osobních nákladů je vyčíslována souhrnně za jednotlivé zaměstnance po jednotlivých projektech. Z evidencí je sice patrná výše osobních nákladů na jednotlivé projekty za zaměstnance za kalendářní měsíce daného roku i za jednotlivé projekty a zaměstnance celkem za daný rok, ale ve vyčíslené hodnotě jsou obsaženy náklady, které se vztahují k více účetním případům“. Z uvedeného je zřejmé, že evidence nebyla již od počátku stěžovatelkou řádně vedena, zejména nebyla vedena průběžně. Následně již z tohoto důvodu logicky nemohla být splněna podmínka průkaznosti této evidence. Zjednodušeně řečeno, stěžovatelkou zvolený nesprávný způsob „ne/vedení“ evidence má bez dalšího za následek její neprůkaznost. Za tohoto stavu nelze „dohánět“ nedostatky této evidence následným zjišťováním a dokazováním, co a jak vlastně bylo (či mělo) být v takové evidenci evidováno. Její „ne/vedení“ ji znevěrohodnilo jako celek.

[79] Kasační námitky, které v daném směru stěžovatelka vznesla, tedy nejsou důvodné.

pokračování

Podjatost úředních osob

[80] Namítá-li stěžovatelka podjatost úředních osob s odůvodněním, že příslib odměny vedl k účelovosti postupu správce daně, pak NSS odkazuje na svou dosavadní judikaturu, která se k motivaci úředních osob maximalizovat doměření daně vyjádřila kriticky (rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2019, čj. 1 Afs 363/2018-113). Zároveň však v souladu s ní nelze jen ze samotného způsobu odměňování dovodit automatickou a plošnou podjatost všech úředních osob daňových orgánů. Nelze jistě připustit, aby výsledek daňového řízení (zde neuznání odpočtu) byl ovlivněn úsilím úřední osoby o zvýšení vlastního příjmu. V posuzované věci vak nic nenasvědčuje tomu, že by dotčené úřední osoby jednaly z jiných pohnutek než ve snaze o důsledné dodržování zákona o daních z příjmů (obdobně také rozsudek NSS ze dne 23. 6. 2022, čj. 10 Afs 242/2020-40).

[81] Ani tato kasační námitka tedy není důvodná.

4. Závěr a náklady řízení

[82] NSS na základě výše uvedeného zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 22. června 2023

Ondřej Mrákota
předseda senátu