



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Tomáše Langáška a Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **PACOVSKÉ STROJÍRNY, a.s.**, sídlem Nádražní 697, Pacov, zastoupená Mgr. Ing. Ladislavem Dvořáčkem, advokátem, sídlem Husova 2117, Benešov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 11. 2020, č. j. 41225/20/5200-11433-706478, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 9. 2022, č. j. 30 Af 3/2021-158,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. 1. 2013 až 31. 12. 2013 a 1. 1. 2014 až 31. 12. 2014 se zaměřením na oprávněnost uplatnění odčitatelných položek od základu daně na podporu výzkumu a vývoje dle § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Na základě provedené daňové kontroly správce daně uzavřel, že náklady zahrnuté do projektů v rámci deklarovaného výzkumu a vývoje v letech 2013 a 2014 nespĺňovaly podmínky dle § 34 odst. 4 až 8 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, a § 34 odst. 4 a 5, § 34a až § 34c zákona o daních z příjmů, ve znění účinném po 1. 1. 2014. Vzhledem k tomu, že žalobkyně neprokázala oprávněnost uplatnění odčitatelných položek v celkové výši 20 651 768 Kč, správce daně jí dodatečnými platebními výměry za uvedená zdaňovací období doměřil daň z příjmů právnických osob

a uložil ji povinnost uhradit penále. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, které žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

[2] Žalobkyně se proti rozhodnutí žalovaného bránila žalobou, kterou Krajský soud v Brně v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Krajský soud nepovažoval rozhodnutí žalovaného za nepřezkoumatelné, žalovaný dle jeho názoru učiněné závěry přesvědčivě odůvodnil. K věci samé (vlastní podstatě výzkumu a vývoje, který měl spočívat ve zkrácení procesu technické přípravy výroby a zvýšení kapacity) krajský soud uvedl, že žalobkyně sice prokázala, že vytvořila určité výrobky, avšak rozhodující pro posouzení věci byla detailní znalost procesu výroby a jejího počátečního stavu. Bez těchto informací nemohla ani finální podoba výrobku doložit, že došlo k technickému posunu při jeho vytváření. Žalobkyně si kladla za cíl mj. zkrátit proces technické přípravy výroby o 30 % a zvýšit kapacitu výroby o 20 %. Dle krajského soudu ovšem nestanovila, jakým způsobem a na základě jakých kritérií bude po věcné stránce hodnoceno, zda a do jaké míry byl projekt úspěšný. Krajský soud měl tedy ve shodě s žalovaným za to, že projekty žalobkyně nenaplnily ani formální požadavky. Dále nebylo dle krajského soudu zřejmé, jak se řešením jednotlivých projektů zkrátí proces technické přípravy výroby. Žalobkyně neprokázala počáteční stav před zahájením výroby, splnění cílů proto nebylo možno porovnáním ověřit. Pokud by žalobkyně skutečně vynakládala náklady na výzkum a vývoj, od něhož si slibovala konkrétní výsledky, pak by dle krajského soudu měla průběžně vyhodnocovat úspěšnost projektů a tím i smysluplnost vynakládaných prostředků a vést o tom doložitelné záznamy. K tomu ovšem v daném případě nedošlo.

[3] Vedle toho, že žalobkyně neprokázala zkrácení procesu výroby a její zefektivnění, krajský soud upozornil také na několik dalších pochybností. Žalobkyně dopředu znala technickou specifikaci výrobků, materiál pro výrobu a jiné technické podrobnosti. Zároveň dopředu poměrně přesně odhadovala výrobní ceny (ačkoli dle jejích slov panovala nejistota o výrobě a funkčnosti výrobků) a vždy se jí podařilo dodržet výrobní termíny a výrobu jako takovou. Všechny tyto skutečnosti sice dle krajského soudu nezpochybňují, že žalobkyně mohla čelit technickým problémům a naplnit podmínky výzkumu a vývoje, avšak v kontextu důkazní nouze o ostatních skutečnostech (počáteční stav výroby a její průběh) vyvolávají tato zjištění silné pochybnosti, podporující závěr o neuznání nároku.

[4] Žalobkyně také předložila odborné posouzení a z něj vycházející znalecký posudek. Ani tyto důkazy však dle krajského soudu dostatečně nedoložily, zda skutečně došlo k vývoji a urychlení procesu výroby. Správce daně na návrh žalobkyně rovněž provedl výslech znalkyně, která znalecký posudek vyhotovila. Ani ten však pochybnosti správce daně neodstranil. Znalkyně navíc uvedla, že vycházela z technických podkladů, které žalobkyně správci daně vůbec nepředložila. Prvky novosti neprokázala dle krajského soudu ani výpověď Ing. J. K., technického ředitele žalobkyně, který pouze uvedl, že byl auditory ubezpečen, že realizovali výzkum. Krajský soud považoval za zarážející, že technický ředitel nepopsal novosti a technické obtíže, jež musel jeho tým pomocí vývoje a výzkumu překonat, a pouze odkázal na jakési ujištění ze strany auditorů.

[5] K procesním námitkám krajský soud uvedl, že odepření podpisu zprávy o daňové kontrole nemělo žádné důsledky, neboť je projevem nesouhlasu žalobkyně s hodnocením věci správcem daně. Žalobkyně využila institutu závazného posouzení, to však nenahrazuje

pokračování

posouzení v rámci daňové kontroly. Při vydání závazného posouzení správce daně rozsáhle nezkoumal odpočet nákladů, což bylo v rozhodnutí o závazném posouzení výslovně zmíněno. Rozhodnutí o závazném posouzení proto nemohlo u žalobkyně vyvolat legitimní očekávání, že uplatněné odčitatelné položky jsou bez dalšího oprávněné.

[6] Pokud žalobkyně zpochybňovala, že finanční orgány neprovedly některé další navržené důkazy, krajský soud k tomu uvedl, že výslech dalších navržených zaměstnanců považoval za nadbytečný. Žalobkyně neuvedla, jaké okolnosti měli zaměstnanci prokázat v situaci, kdy existující pochybnosti neodstranil ani výslech technického ředitele. Krajský soud nepřistoupil ani k zadání znaleckého posudku, jímž chtěla žalobkyně zjišťovat skutečnosti, které měla sama prokázat. Za nadbytečný krajský soud považoval také odkaz na inovační strategii vlády, již chtěla žalobkyně prokázat, že výzkumná a vývojová činnost se realizuje také v rámci zakázkové výroby. O tom, že zakázková výroba může naplňovat podmínky výzkumu a vývoje, nicméně nebylo v souzené věci sporu. Žalobkyně navrhla provést důkaz také písemným vyjádřením společnosti Ayming Česká republika s.r.o., který krajský soud vyhodnotil jako pouhé vyjádření obchodní společnosti zainteresované na výsledku daňového řízení. Uvedené vyjádření nadto nemohlo nahradit chybějící evidenci o výchozím stavu výroby a o průběhu technického vývoje u jednotlivých zakázek, stejně jako nemohlo zastoupit chybějící evidenci o následném zvýšení efektivity výrobního procesu.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[7] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítala, že při nárokování odpočtu nákladů na výzkum a vývoj vycházela z požadavků známých v roce 2011, přičemž jí nelze klást k tíži, že nynější soudní a správní praxe klade na prokázání nákladů zvýšené nároky. Krajský soud také nesprávně vyhodnotil význam závazného posouzení. Správce daně byl před vydáním závazného posouzení povinen posoudit daný případ v celém kontextu. Pokud by nebyly splněny podmínky pro řádné uplatnění nákladů na výzkum a vývoj, měl tuto skutečnost správce daně zohlednit ve výroku závazného posouzení, což se v tomto případě nestalo. Stěžovatelka proto legitimně očekávala, že správce daně náklady uzná.

[8] Stěžovatelka měla za to, že oprávněnost nákladů na výzkum a vývoj dokládala řadou důkazů. Žalovaný však předložené důkazy hodnotil formalisticky, nikoli dle jejich skutečného obsahu. Krajský soud stěžovatelce vytkl, že neprokázala počáteční stav před zahájením výroby, což znemožnilo prověření naplnění cílů. Stěžovatelka se však domnívá, že z předložených dokumentů je zřejmé, že se vždy jednalo o zcela nové technologie či výrobky, stav na počátku byl tedy nula. Z tohoto důvodu údaje v dokumentaci blíže nespécifikovala. Pokud jde o konkrétní parametry, stěžovatelka se domnívala, že po celou dobu řízení konzistentně poukazovala na technické výkresy a výpovědi konstruktérů. Rovněž výslech Ing. J. K., technického ředitele, krajský soud nesprávně vyhodnotil. U prvků novosti jmenovaný svědek odkázal na ubezpečení auditorů, že stěžovatelka výzkum realizovala. Svědek tedy touto odpovědí zjevně nechtěl hodnotit právní otázku výkladu pojmu výzkum a vývoj v kontextu zákona o daních z příjmů.

[9] Stěžovatelka připomněla, že navrhovala výsledky také dalších osob, které však finanční orgány neprovedly. Dále navrhla možnost nahlížení do technické dokumentace za

účelem ověření vzniku a vývoje jednotlivých výrobků, včetně poskytnutí součinnosti ze strany konstruktérů. Paušálním odmítnutím těchto návrhů však žalovaný porušil práva stěžovatelky, což posléze nesprávně aproboval také krajský soud.

[10] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. K závaznému posouzení uvedl, že správce daně při jeho vydání hodnotil charakter nákladů, avšak neprováděl podrobnou kontrolu naplnění všech zákonem stanovených podmínek. Tato skutečnost plynula z obsahu závazného posouzení, a proto nemohlo dojít k založení legitimního očekávání stěžovatelky. Dále žalovaný zdůraznil, že odčitatelná položka na výzkum a vývoj představuje zvýhodnění oproti jiným subjektům. Uplatnění takové výhody je proto vázáno na splnění striktních podmínek. Aby mohla být určitá činnost podřazena pod pojem výzkum a vývoj ve smyslu zákona o daních z příjmů, nepostačuje prostá nebo rutinní aplikace existujícího nového či zdokonaleného řešení, ale je nezbytné takové nové či zdokonalené řešení vytvářet. Vývojová činnost tedy musí vést k dosažení závěrů (výsledků, poznatků, znalostí), které jsou oproti stávající úrovni poznatků nové a dosud nevyužívané. Důkazní břemeno v tomto ohledu leží na daňovém subjektu. Stěžovatelka však důkazní břemeno neunesla, neboť neuvedla žádné příklady technické nejistoty, kterou musela v průběhu vývojového procesu odstraňovat. Stěžovatelka ani konkrétně nedoložila, jak se řešením jednotlivých zakázek zkrátil proces technické přípravy. Neprokázala ani zvýšení kapacity výroby, neboť nedoložila počáteční stav výroby. Správce daně také zjistil pochybení v evidencích, což dle žalovaného samo o sobě postačovalo k doměření daně.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[12] Na úvod Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelka v kasační stížnosti nezřídka opakuje námitky uplatněné již v daňovém řízení (v podaném odvolání) a před krajským soudem (v podané žalobě), aniž by reflektovala, jak se s nimi v napadeném rozsudku vypořádal krajský soud. Řada kasačních námitek je proto polemikou s hodnocením závěrů žalovaného, nikoli se závěry krajského soudu. Vůči závěrům krajského soudu se stěžovatelka vymezuje pouze okrajově. Nejvyšší správní soud v tomto směru připomíná, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu. Řízení o kasační stížnosti nepředstavuje pokračování soudního řízení o žalobě, ale jedná se o samostatné řízení o mimořádném opravném prostředku vedené v situaci, kdy věc již byla pravomocně ukončena krajským soudem (viz usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS). Soudní přezkum v řízení o kasační stížnosti je tak možný pouze v rozsahu, v jakém k němu stěžovatelka vytvořila prostor svou formulací kasačních námitek.

[13] Nejvyšší správní soud současně připomíná, že je to především krajský soud, kdo plní úlohu soudu „nalézacího“ a hodnotí žalobou napadené rozhodnutí v tzv. plné jurisdikci, včetně otázek skutkových, o nichž si sám učiní úsudek. Intervence ze strany Nejvyššího správního soudu je v tomto ohledu výjimečná a omezuje se toliko na vady řízení a dokazování (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2017, č. j. 6 As 256/2016-79). Takových vad se krajský soud v souzeném případě nedopustil. Naopak řádně a srozumitelně v napadeném rozsudku odůvodnil a vysvětlil, jak skutkový stav posoudil a z jakých konkrétních důvodů a na základě jakých důkazů dospěl k závěru,

pokračování

že stěžovatelka neprokázala oprávněnost odpočtu od základu daně na podporu výzkumu a vývoje.

[14] K věci samé Nejvyšší správní soud uvádí, že se problematikou odpočtu na podporu výzkumu a vývoje ve své rozhodovací činnosti opakovaně zabýval. Ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů dává poplatníkům daně možnost uplatnit odpočet nákladů vynaložených na realizaci výzkumu a vývoje od základu daně. S ohledem na „atraktivitu“ 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 (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56). Odpočet na podporu výzkumu a vývoje představuje výjimku z pravidla, že tentýž výdaj (náklad) lze v základu daně u téhož poplatníka uplatnit pouze jednou. Již tato skutečnost tedy klade zvýšené nároky na daňový subjekt k prokázání oprávněnosti uplatněné odčitatelné položky. Důkazní břemeno proto v tomto ohledu tíží daňový subjekt, který si odpočet na podporu výzkumu a vývoje nárokuje (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018-52).

[15] Cílem výzkumné a vývojové činnosti musí být dosažení jedinečného řešení, které lze odlišit od běžné činnosti inovačního charakteru. Základním kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních (příbuzných) činností je přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty. Zákon současně stanoví požadavek, aby byl cíl po ukončení projektu vyhodnotitelný (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017-53). Odpočet je tedy možný pouze při kumulativním naplnění dvou podmínek. Za prvé se musí jednat o projekty výzkumu a vývoje; za druhé tyto projekty musejí mít podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části či certifikace výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119, nebo ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016-38).

[16] O projekt výzkumu a vývoje se může jednat také v případě použití známých a již dříve používaných technologií, jakož i produkce nikoli nových, ale též podstatně zdokonalených materiálů a výrobků. I v těchto případech ovšem platí, že při výzkumné činnosti musí být přítomen ocenitelný prvek novosti a vyjasňována technická nejistota. Aby tedy mohla být určitá činnost podřazena pod pojem vývoj, nepostačuje prostá či rutinní aplikace existujícího nového či zdokonaleného řešení, ale je nezbytné takové nové či zdokonalené řešení rovněž vytvářet. Úkolem daňového subjektu je v takovém případě doložit, že k tomuto tvůrčímu (kreativnímu) procesu došlo. Nejvhodnějším prostředkem k prokázání tvůrčí činnosti je vedení náležité dokumentace. Bez náležité dokumentace nese daňový subjekt riziko, že se při budoucím dokazování v daňovém řízení ocitne v důkazní nouzi ohledně prokázání skutečné novosti svého řešení, která pro něj bude mít nepříznivé daňové dopady (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2020, č. j. 7 Afs 447/2018-55).

[17] Plně v intencích shora odkazované judikatury krajský soud případ stěžovatelky posuzoval. Ve shodě s žalovaným krajský soud shledal, že stěžovatelčiny projekty výzkumu a vývoje vykazovaly formální nedostatky, což již samo o sobě postačovalo k odepření nároku. Zároveň stěžovatelka dostatečně nedoložila, že skutečně realizovala výzkumnou

činnost, neboť neprokázala ocenitelný prvek novosti a vyjasňování technické nejistoty. Stěžovatelka tvrdila, že realizovala zakázkovou výrobu, což dokládala konečnými produkty. Výzkumná činnost nicméně v daném případě neměla spočívat v podstatě konečných výrobků, nýbrž ve vlastním procesu jejich tvorby (zrychlení a zefektivnění výrobního procesu). Stěžovatelka však nedoložila údaje o procesu výroby před a po realizaci výzkumu. Krajský soud tedy správně dovodil, že nebylo možno ověřit, zda vůbec došlo k nějakým změnám. V kasační stížnosti stěžovatelka s těmito závěry krajského soudu vyslovila pouze obecný nesouhlas a výjimkou zopakování argumentů uvedených již v žalobě je nijak kvalifikovaně nezpochybnila. Zároveň namítala, že vždy využívala nové technologie, proto byl stav na počátku realizace výzkumu nula. Tento argument je však v rozporu s cíli výzkumu, jak je sama stěžovatelka definovala. Pokud totiž mělo prostřednictvím výzkumu dojít ke zkrácení procesu technické přípravy výroby o 30 % a zvýšení kapacity výroby o 20 %, musela stěžovatelka k doložení tohoto cíle předložit údaje o výrobě před a po realizaci výzkumu. To však neučinila. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že v kasační stížnosti stěžovatelka neuvedla žádnou argumentaci, kterou by přesvědčivě závěry krajského soudu zpochybnila či vyvrátila.

[18] Nejvyšší správní soud zároveň doplňuje, že pochybnosti o zdokonalení procesu výroby nemohla stěžovatelka odstranit ani odkazem na podobu konečných výrobků. Výzkum a vývoj se totiž měl týkat procesu výroby, nikoli konečné podoby výrobků (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2020, č. j. 7 Afs 447/2018-55). Stěžovatelka v kasační stížnosti nerozporuje východisko krajského soudu, že také dopředu znala technickou specifikaci výrobků, materiál pro výrobu a jiné technické podrobnosti, přesně odhadovala výrobní ceny a vždy se jí podařilo dodržet výrobní termíny a výrobu jako takovou. Krajský soud proto správně dovodil, že i tato zjištění vyvolávají pochybnosti, zda stěžovatelka skutečně výzkum a vývoj realizovala, když tyto skutečnosti dopředu znala, či je velmi přesně odhadovala. Ve shodě s krajským soudem proto Nejvyšší správní soud uzavírá, že stěžovatelka dostatečně nevyvrátila pochybnosti týkající se jednotlivých projektů a v tomto směru neunesla důkazní břemeno. Nemohl jí proto být přiznán nárok na odčitatelnou položku od základu daně na podporu výzkumu a vývoje.

[19] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítala také pochybení při dokazování, zejména formalistické hodnocení důkazů. Jak ovšem plyne z odůvodnění napadeného rozsudku, krajský soud důkazy nehodnotil formalisticky, nýbrž podle jejich skutečného obsahu. Stěžovatelka nevysvětlila, proč nepředložila některé podklady (technické a hodnotící zprávy), které měla k dispozici znalkyně, přestože jí tuto skutečnost vytýkal již žalovaný i krajský soud. K výslechu technického ředitele Ing. K. pak stěžovatelka toliko namítla, že odkazem na ubezpečení auditorů stran prvků novosti svědek nezamýšlel hodnotit právní otázku týkající se výkladu pojmů výzkum a vývoj. Nejvyšší správní soud toto stěžovatelčino tvrzení nezpochybnuje, avšak zároveň ve shodě s krajským soudem uvádí, že výslech jmenovaného svědka správce daně realizoval za účelem doložení toho, v čem konkrétně výzkum a vývoj spočíval. Pokud tedy svědek v rámci své výpovědi toliko sdělil, že byl o realizaci výzkumu ubezpečen jinými osobami, krajský soud dospěl ke správnému závěru, že taková výpověď nemůže sloužit k potvrzení (odstranění pochybností) realizace výzkumu a vývoje. Krajský soud také správně připomněl, že svědek byl technickým ředitelem, a proto právě on mohl a měl nejlépe popsat technické záležitosti projektů, což však neučinil. Krajský soud se tedy ani při hodnocení výpovědi jmenovaného svědka a jiných důkazů nedopustil žádného pochybení.

pokračování

[20] K neprovedeným důkazům pak Nejvyšší správní soud uvádí, že u každého z nich žalovaný a posléze i krajský soud jednotlivě zdůvodnil, proč se jednalo o nadbytečný důkaz, anebo proč nemohl přinést pro nynější věc žádné nové poznatky. Krajský soud tedy postupoval plně v intencích judikatury (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2023, č. j. 8 Afs 201/2021-74, či náleze Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09). Stěžovatelčina námitka o paušálním odmítnutí důkazů je tak v rozporu s odůvodněním rozhodnutí žalovaného i odůvodněním napadeného rozsudku. U navrhované možnosti nahlížení do technické dokumentace pak krajský soud správně uvedl, že to byla stěžovatelka, kdo mohl a měl v řízení předložit či označit konkrétní části technické dokumentace prokazující její tvrzení. Nebylo povinností finančních orgánů, aby technickou dokumentaci samostatně procházely a za stěžovatelku relevantní informace vyhledávaly.

[21] Namítala-li stěžovatelka, že vycházela z požadavků známých v roce 2011 a ze závazného posouzení vydaného správcem daně, a proto legitimně očekávala přiznání odpočtu za výzkum a vývoj, Nejvyšší správní soud k tomu uvádí následující. Pokud se jedná o závazné posouzení, je pro hodnocení závaznosti rozhodující jeho časový a věcný rozsah (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017-53). V souzené věci přitom správce daně před vydáním závazného posouzení rozsáhle nezkoumal oprávněnost nákladů na podporu výzkumu a vývoje, což bylo v rozhodnutí o závazném posouzení výslovně uvedeno. Oprávněnost uplatnění odčitatelných položek tak závisela na tom, zda stěžovatelka unese důkazní břemeno ohledně naplnění veškerých zákonem stanovených podmínek. Z hlediska věcného rozsahu proto nebylo závazné posouzení pro výsledek řízení určující, neboť ten se odvíjel od důkazů předložených stěžovatelkou, kterou tížilo důkazní břemeno. Nejvyšší správní soud tak ve shodě s krajským soudem uvádí, že závazné posouzení nemohlo založit legitimní očekávání stěžovatelky, že jí bude odpočet za výzkum a vývoj přiznán. Nejvyšší správní soud nepřisvědčuje ani stěžovatelčině argumentu, že v roce 2011 vycházela z tehdy známých a mírnějších požadavků. Stěžovatelka byla povinna prokázat, že skutečně realizovala výzkumné projekty, což se jí v daném případě nepodařilo. Tento požadavek vyplýval již z právní úpravy v roce 2011, přičemž pozdější rozhodovací praxe soudů jej na konkrétních případech zpřesnila, nikoliv nově vytvořila.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Nejvyšší správní soud tak neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[23] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. října 2023

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu