



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Pavla Molka a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **DHL Supply Chains. r. o.**, se sídlem Loděnická 963, Pohořelice, zast. JUDr. Ondřejem Trubačem, Ph.D., LL.M., advokátem se sídlem Na Poříčí 1079/3a, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 2. 2021, č. j. 6460/21/5200-11433-711918 a č. j. 6461/215200-11433-711918, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 7. 2023, č. j. 29 Af 28/2021-104,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně si v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za roky 2014, 2015 a 2016 uplatnila náklady na výzkum a vývoj za projekt *Vývoj algoritmů pro podporu provozu distribučních center*. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobkyně v březnu 2018 daňovou kontrolu, v návaznosti na niž žalobkyni neuznal odpočet na podporu výzkumu a vývoje pro nedostatky ve formálních náležitostech projektové dokumentace a ve vedení oddělené evidence. Dodatečnými platebními výměry ze dne 19. 12. 2018 jí proto doměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 1 343 110 Kč za rok 2014, 1 610 250 Kč za rok 2015 a 2 003 550 Kč za rok 2016, a předeepsal jí úhradu penále z částek doměřené daně.

[2] Žalovaný dal správci daně zapravdu a v záhlaví uvedeným rozhodnutím č. j. 6460/21/5200-11433-711918 zamítl odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru

za zdaňovací období roku 2014 a rozhodnutím č. j. 6461/21/5200-11433-711918 změnil výrok dodatečných platebních výměrů za roky 2015 a 2016 tak, že dodatečně snížil základ daně, nárok na odpočet na podporu výzkumu a vývoje však rovněž neuznal.

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl.

[4] Poukázal na to, že daňové subjekty si mohou náklady na výzkum a vývoj uplatnit dvakrát, jednou jako daňově uznatelné náklady podle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podruhé jako odpočet nákladů na realizaci výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 téhož zákona. K naplnění této možnosti nicméně zákon předpisuje mnoho formálních a materiálních podmínek, aby nedocházelo ke zneužívání tohoto institutu. Mezi formální podmínky patří především povinnost vypracovat projektovou dokumentaci, v níž musí být mimo jiné uveden způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků.

[5] Výhrady žalovaného k projektu výzkumu a vývoje spočívaly v první řadě v tom, že jednotlivé vývojové úlohy definované v projektu jsou ve skutečnosti samostatnými projekty. Žalobkyně měla proto doložit samostatný projekt pro každý z nich a splnění formálních náležitostí ke každému z těchto podprojektů.

[6] Podle krajského soudu však takový požadavek ze zákona nevyplývá. Nikde totiž není řečeno, že by daňový subjekt nemohl v rámci projektu vymezit několik dílčích úkolů se samostatnými cíli, pokud spolu věcně souvisejí a přispívají k naplnění jednotného cíle vymezeného v základním projektu. Žalobkyně v projektu vymezila zcela konkrétní a předem specifikované vývojové úlohy. Ačkoliv měl každý z dílčích podprojektů konkrétní výstup v podobě specifického řešení úkolu pro konkrétního zákazníka, nejednalo se o zcela samostatně stojící projekty. Každý z nich pouze rozvíjel a konkretizoval vymezený cíl projektu a společně přispívaly k jeho naplnění. Nebylo proto namístě požadovat po žalobkyni, aby pro každý z podprojektů předložila samostatný projekt.

[7] Krajský soud nicméně dospěl k závěru, že navzdory výše uvedenému měla žalobkyně povinnost přizpůsobit projektovou dokumentaci tomu, že její projekt tvoří několik relativně samostatných úkolů, a to zejména co do vymezení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků. Hodnocení celkové úspěšnosti projektu totiž závisí na splnění jednotlivých vývojových úloh. Nadto, pokud každá z těchto úloh spočívá ve vývoji specifických procesů, postupů a algoritmů, nebudou způsoby kontroly jejich provádění a hodnocení úspěšnosti totožné.

[8] Žalovaný proto podle krajského soudu důvodně vytkl žalobkyni, že způsob kontroly byl v projektu vymezen pouze obecně a souhrnně pro všechny vývojové úlohy dohromady, tedy nedostatečně konkrétně. Žalobkyně naopak pouze odkazuje na interní metodické pokyny týkající se obecně projektového řízení, které však v daňovém řízení nepředložila. Z vymezení způsobu kontroly a hodnocení projektu proto nevyplývá, jak měla kontrola probíhat a jaké z ní měly být pořízeny výstupy. Nebylo jasné, kdo měl kontrolu provádět, v jakých intervalech a v jaké formě měly být zaznamenány její výsledky. Dále nebylo zřejmé, co mělo být obsahem kontroly a hodnocení a podle jakých pravidel se mělo věcně hodnotit, zda a do jaké míry bylo řešení jednotlivých vývojových úloh i celého projektu úspěšné. Způsob vymezení kontroly a hodnocení v projektu žalobkyně tak nemohl umožnit

pokračování

finančním orgánům následně přezkoumat, zda skutečně proběhly. Jelikož žalobkyně dostatečně nevymezila způsob kontroly a hodnocení projektu, nesplnila podmínku stanovenou v § 34c odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů.

[9] Krajský soud dal naopak žalobkyni zapravdu, že náležitě doložila vedení oddělené evidence výdajů podle § 34b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Předložila totiž mzdové náklady svých zaměstnanců, mzdové listy zaměstnanců podílejících se na projektu, evidenci odpracované doby na projektu a vyčíslení souvisejících osobních nákladů. Žalovaný žalobkyni vytkl, že osobní náklady na zaměstnance nerozepsala a neevidovala tak, aby z evidence bylo zjevné, jakou část úvazku zaměstnanec odpracoval pro konkrétní dílčí podprojekt. Takový požadavek však podle krajského soudu jde nad rámec zákona. Z podkladů doložených žalobkyní je zřejmé, kolik přesně činí částka nákladů vynaložených na práci zaměstnanců na projektu. Ačkoliv krajský soud shledal tuto námitku důvodnou, nevedlo to ke zrušení rozhodnutí žalovaného, neboť, jak bylo uvedeno výše, žalobkyně stále nesplnila jednu z formálních podmínek pro uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje.

[10] Krajský soud konečně neshledal důvodnou námitku podjatosti úředních osob správce daně a žalovaného z toho důvodu, že v rozhodném období byly úřední osoby odměňovány za doměření daně z příjmů z důvodu neuznání odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Podjatost úředních osob z tohoto důvodu totiž nelze dovozovat paušálně a automaticky. Ačkoliv takto nastavená politika odměňování byla bezpochyby nevhodná, v této konkrétní věci nic nenasvědčuje tomu, že by úřední osoby jednaly z jiných pohnutek než ve snaze o důsledné dodržování zákona o daních z příjmů. Žalobkyně žádné takové skutečnosti ani netvrdila, s výjimkou tvrzení, že správce daně postupoval příliš formalisticky. Podle krajského soudu tomu tak nicméně nebylo, a byť shledal v postupu správce daně a žalovaného dílčí pochybení, k neuznání nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje došlo v souladu se zákonem.

II. Obsah kasační stížnosti žalobkyně a vyjádření žalovaného

[11] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž navrhla jeho zrušení z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[12] Má za to, že jí vyhotovený projekt odpovídá požadavkům § 34c odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů. Procesní stránka způsobu kontroly je v projektu vymezena jednotně pro všechny vývojové úlohy, což odpovídá stěžovatelčinu jednotnému systému projektového řízení se standardizovanými postupy. Takový postup je dle stěžovatelky běžný a nelze jej považovat za nedostatečný. Individualizace ve vztahu k jednotlivým vývojovým úlohám je dostatečně zajištěna prostřednictvím popisu cílů jednotlivých vývojových úloh v projektu, které zároveň slouží jako referenční hledisko pro posouzení jejich úspěšnosti. Kritéria pro hodnocení úspěšnosti jednotlivých úloh proto byla zcela zjevná.

[13] Podstatou sporu mezi stěžovatelkou a daňovými orgány bylo, zda měla stěžovatelka vyhotovit jeden či více samostatných projektů pro každou vývojovou úlohu. Naopak jí nebylo vytýkáno, že nedostatečně vymežila způsob kontroly. Protože taková vada projektu

z rozhodnutí žalovaného a správce daně nevyplývá, krajský soud pochybil, pokud s odkazem na nedostatečné vymezení kontroly potvrdil zákonnost jejich rozhodnutí.

[14] Krajský soud dále stěžovatelce vytkl, že v daňovém řízení neprokázala provádění kontroly podle projektu. Stěžovatelka již v daňovém řízení navrhla provedení důkazů, aby provádění kontroly prokázala. Správce daně však na tento návrh nereagoval, patrně proto, že s ohledem na svůj závěr o nesplnění formálních podmínek projektové dokumentace měl za to, že další dokazování není nutné. Rovněž žalovaný se zabýval pouze splněním formálních náležitostí. Neprokázání faktického provádění kontroly proto nelze klást k tíži stěžovatelce. Faktické provádění kontroly nadto skutečně není z hlediska splnění formálních náležitostí projektové dokumentace podstatné. Krajský soud tudíž nepřipustně směšuje formální a materiální podmínky vzniku nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje.

[15] Krajský soud pochybil rovněž při vypořádání námitky podjatosti úředních osob. Stěžovatelka poukázala na to, že podjatost lze dovodit z průběhu i výsledků daňové kontroly, a navrhla provedení důkazů, zda byly úředním osobám v souvislosti s touto věcí vyplaceny odměny. Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že zde nic nenasvědčuje, že by úřední osoby jednaly z jiných pohnutek než ve snaze o důsledné dodržování zákona. Krajský soud sám ve značném rozsahu korigoval závěry správce daně a žalovaného jak ve vztahu ke splnění formálních náležitostí projektu, tak ve vztahu k vedení oddělené nákladové evidence. Krajský soud se sice nezabýval otázkou kvalifikace činnosti stěžovatelky jako výzkumu a vývoje, zde však správce daně bez relevantního odůvodnění odmítl závěry přeložených znaleckých posudků a dospěl k závěru nepříznivému pro stěžovatelku.

[16] Rovněž ze zprávy o daňové kontrole vyplývá snaha správce daně rozporovat cokoliv, co rozporovat šlo. Uvedené podle stěžovatelky zakládá dostatečně intenzivní pochybnosti o nestrannosti úředních osob, krajský soud měl proto provést jí navrhované důkazy, které by umožnily otázku podjatosti úředních osob náležitě posoudit.

[17] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že k posouzení materiálního splnění podmínky vzniku nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje skutečně nepřistoupil. Nejednalo se však o pochybení, neboť v první řadě je nutné splnit formální podmínky, a pokud k tomu nedojde, je zkoumání materiálních podmínek nadbytečné. Z judikatury citované stěžovatelkou nelze dovodit, že naplnění formální podmínky v podobě vymezení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení a dosažených výsledků lze zkoumat teprve tehdy, dospěje-li správce daně k závěru o nesplnění materiálních podmínek. Posloupnost je zde opačná.

[18] Žalovaný stěžovatelce nedostatečné vymezení způsobu kontroly v projektu vytkl, krajský soud proto nepochybil, pokud s ohledem na tyto nosné důvody nepřistoupil ke zrušení rozhodnutí žalovaného. Již toto formální pochybení postačovalo k odeprání odpočtu, není proto podstatné, že se krajský soud v některých otázkách se žalovaným neztotožnil. Žalovaný nemá za to, že by krajský soud směšoval formální a materiální podmínky. V otázce posouzení požadavků na vymezení kontroly se žalovaný ztotožnil s posouzením krajského soudu.

[19] Odmítl nařčení z přepjatého formalismu. Jeho přístup odpovídá přísnému nastavení podmínek pro uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Bylo na stěžovatelce,

pokračování

aby v daňovém řízení prokázala, že formální podmínky splnila. Správce daně stěžovatelku náležitě vyzval k prokázání oprávněnosti uplatnění odpočtu. Pokud stěžovatelka relevantní a dostatečné důkazy nepředložila, jde důkazní břemeno k její tíži.

[20] S námitkou podjatosti se krajský soud náležitě vypořádal. Nelze paušálně konstatovat podjatost všech úředních osob v daném období, neboť by to absurdně vedlo k nutnosti ukončit veškerá daňová řízení týkající se odpočtů na podporu výzkumu a vývoje. Úřední osoby v souvislosti s nyní projednávanou věcí žádnou odměnu nedostaly.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Posoudil ji v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[22] Kasační stížnost není důvodná.

[23] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že jí daňové orgány nevytknuly žádné formální nedostatky co do vymezení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků ve smyslu § 34c odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů. To však není pravda. Žalovaný ve svých rozhodnutích výslovně uvedl, že jednou z chybějících náležitostí projektu bylo právě dostatečné vymezení kontroly a hodnocení projektu (body 37 a 42 napadených rozhodnutí). Podrobnější výtky vůči způsobu, jakým stěžovatelka vymezila kontrolu a hodnocení projektu, jsou obsaženy v bodech 40 a 43, resp. 45 a 48 napadených rozhodnutí. Podstata argumentace žalovaného, se kterou se následně ztotožnil i krajský soud, spočívá v tom, že pokud stěžovatelčin projekt výzkumu a vývoje obsahuje několik dílčích podprojektů, které se od sebe do určité míry liší, musí těmito odlišnostem odpovídat také vymezení způsobu kontroly a hodnocení projektu. Námitka proto není důvodná.

[24] Nehledě na právě uvedené má stěžovatelka za to, že způsob kontroly a hodnocení projektu vymezila v souladu se zákonnými požadavky.

[25] NSS se formálními požadavky na projekty výzkumu a vývoje zabýval opakovaně. Například v rozsudku ze dne 21. 7. 2022, č. j. 8 Afs 170/2020-49, č. 4379/2022 Sb. NSS, shrnul, že odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů je *de facto* daňovým bonusem, který „poplatníka zvýhodňuje oproti jiným subjektům na trhu a poskytuje mu tak konkurenční výhodu. Tato skutečnost již sama o sobě odůvodňuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání oprávněnosti odpočtu. Jde-li o nadstandardní benefit, musí daňový subjekt vycházet z toho, že po něm může být požadováno prokázání splnění i všech nadstandardních povinností s tímto benefitem spojených (srov. rozsudky NSS z 24. 11. 2017, čj. 10 Afs 77/2017-56, bod 19, z 25. 5. 2020, čj. 8 Afs 72/2018-52, bod 19, a z 10. 6. 2021, čj. 10 Afs 338/2020-45, bod 18, a usnesení Ústavního soudu z 20. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 3565/14, bod 10).“

[26] Z uvedených důvodů jsou kladeny zvýšené formální nároky právě na projekt výzkumu a vývoje, který má sloužit „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 nesouvisející dokumenty a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu...“ (rozsudek NSS ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56; obdobně rozsudek NSS ze dne 9. 9. 2021, č. j. 7 Afs 411/2019-54). Tyto nároky se pochopitelně vztahují rovněž na vymezení způsobu kontroly a hodnocení projektu. Projekt musí v příslušné části konkrétně stanovit, jakým způsobem a na základě jakých kritérií bude po věcné stránce hodnoceno, zda a do jaké míry byl projekt úspěšný. Tento „požadavek na vymezení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků není samoučelný, ale má mimo jiné umožnit finančním orgánům zkoumat, zda kontrola a vyhodnocení proběhly, a pokud skutečně proběhly, zda lze případné záznamy o výsledcích kontroly užít při doložení nároku na odpočet (srov. rozsudek NSS z 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016-51, bod 40).“ (rozsudek NSS č. j. 8 Afs 170/2020-49)

[27] Stěžovatelka v projektu vymezila způsob jeho kontroly a hodnocení následovně:

„Projekt bude standardně kontrolován a vyhodnocován dle interních pravidel Společnosti v rámci příslušných porad a kontroly plnění plánu. Společnost má nastaveny a implementovány metody projektového řízení.

V projektovém řízení všech důležitých vývojových úloh bude důsledně aplikována jednotná interní metodika (a nástroje s ní spojené) DePICT (Define, Plan, Implement, Control and Transition), jejíž podstatou je dodržení předem stanoveného řetězce činností (a jeho důsledná dokumentace) ve všech fázích (definování, plánování, realizace vývoje, ověřování a řízení změn).

Metodologie projektového managementu DePICT je nejvýznamnějším nástrojem pro omezování vývojového rizika při paralelním snižování nákladů a zkracování doby uvedení vyvinutých řešení do provozu.

Dílní úlohy budou řešeny v souladu s podrobnou zadávací dokumentací (Project Charters a navazujícími dokumenty). Výstupy vývoje budou zdokumentovány v dokumentech Project Definition, Business Requirements Specifications, Concepts of System a Concept of Operations, v knihovnách aplikací (kódy a procedury), ISSUE Logs, Task Logs a v případných specifických dokumentacích, relevantních k řešené problematice a požadavkům klienta. V průběhu řešení podléhají všechny vývojové aktivity metodologii pro zdokonalování procesů DMAIC (Define, Measure, Analyse, Improve and Control).

Ověření technické funkčnosti vyvíjených modulů a algoritmů bude provedeno testováním vyvíjených komponent oproti reálným datům a pomocí simulací reálných situací. V případě potřeby, zejména při řešení vazeb na systémy klientů, bude provedeno testování ve spolupráci s externími subjekty.“

[28] NSS má ve shodě s krajským soudem a žalovaným zato, že takto vymezený způsob kontroly a hodnocení projektu nesplňuje požadavky stanovené zákonem. První odstavec textu je toliko obecným příslibem, že nějaká kontrola a hodnocení proběhnou, a to podle

pokračování

blíže nespecifikovaných interních pravidel. Druhý až čtvrtý odstavec citovaného textu jsou kompilací generických frází a odkazů na interní metodiky stěžovatelky, které se týkají především managementu projektu, nikoliv jeho kontroly a hodnocení. Poslední odstavec již do určité míry konkretizuje, jakým způsobem proběhne kontrola a hodnocení, stále tak ale nečiní dostatečně, a i nadále se jedná v podstatě pouze o příslib, že výstupy projektu budou podrobeny testování.

[29] Jak NSS uvedl výše, vymezení způsobu kontroly a hodnocení projektu má daňovým orgánům umožnit zkoumat, zda kontrola a vyhodnocení proběhly, a pokud skutečně proběhly, zda lze případné záznamy o výsledcích kontroly užít při doložení nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje. Tomu odpovídající míru konkretizace zde NSS nenachází. V příslušné pasáži projektu není způsob kontroly a hodnocení rozepsán takovým způsobem, aby správce daně mohl ověřit, zda kontrola podle daného plánu skutečně proběhla a jak bylo naloženo s jejími výsledky. Není zde konkrétně uvedeno, kdy, kým a jakým způsobem budou výstupy projektu hodnoceny. Není zřejmé, za splnění jakých podmínek by byl projekt považován za úspěšný, zároveň zde nejsou nijak zohledněna specifika jednotlivých podprojektů. Tyto nedostatky pak nelze zhojit pouhým odkazem na stanovené cíle jednotlivých podprojektů, neboť vymezení cílů projektu je samostatnou náležitostí projektu výzkumu a vývoje, která primárně slouží jinému účelu než vymezení způsobu kontroly a hodnocení projektu (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017-53, body 24 a 25).

[30] Závěr krajského soudu, že stěžovatelčin projekt nesplňuje náležitost podle § 34c odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů, je proto správný a námitka není důvodná.

[31] V další námitce stěžovatelka uvádí, že jí nelze klást k tíži, že faktické provádění kontroly nebylo v daňovém řízení prokázáno, přičemž krajský soud nepřipustně směšuje formální a materiální podmínky vzniku nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje. Stěžovatelka má pravdu, že faktické provádění kontroly není z hlediska formálních náležitostí projektu podstatné. Body 48. a 49. napadeného rozsudku, v nichž krajský soud konstatoval, že stěžovatelka byla vyzvána k doložení dokumentace a neučinila tak, v důsledku čehož neprokázala faktické provádění kontroly, jsou tedy z hlediska nosných důvodů napadeného rozsudku nadbytečné. Krajský soud však z těchto úvah nedovodil žádné závěry ohledně nesplnění formálních náležitostí projektu, nelze proto říci, že by tyto úvahy mohly vést k nezákonnosti rozsudku jako takového.

[32] Krajský soud nijak nepochybil ani odkazem na rozsudek NSS č. j. 9 Afs 144/2016-51. Krajský soud v dané části napadeného rozsudku totiž pouze vysvětluje, proč je dostatečně konkrétní vymezení způsobu kontroly a hodnocení projektu důležité pro následnou kontrolu ze strany daňových orgánů. Vymezení způsobu kontroly a hodnocení má „*mimo jiné umožnit finančním orgánům zkoumat, zda kontrola a vyhodnocení proběhly. A pokud skutečně proběhly, zda lze případné záznamy o výsledcích kontroly užít při doložení nároku na odpočet (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016-51, bod 40). Způsob vymezení kontroly a hodnocení v projektech žalobkyně zjevně nemohl takovou funkci plnit.*“ NSS proto neshledal, že by krajský soud nepřipustně smísil formální a materiální náležitosti projektu výzkumu a vývoje. Námitka proto není důvodná.

[33] Důvodná není ani námitka nesprávného posouzení podjatosti úředních osob. Již krajský soud uvedl s odkazem na příslušnou judikaturu, že podjatost úředních osob finanční správy nelze dovozovat paušálně (rozsudky NSS ze dne 24. 8. 2022, č. j. 2 Afs 194/2020-52, a ze dne 23. 6. 2022, č. j. 10 Afs 242/2020-40). Zároveň dospěl k závěru, že v nyní projednávaném případě žádné okolnosti nesvědčí o podjatosti úředních osob. Stěžovatelka namítá, že si krajský soud měl vyžádat informace o odměňování příslušných úředních osob. NSS však podotýká, že žalovaný ve svých vyjádřeních opakovaně uvádí, že příslušné úřední osoby v nyní projednávaném případě žádnou odměnu nečerpaly.

[34] Stěžovatelka má dále za to, že podjatost lze dovodit rovněž z příliš formalistického přístupu správce daně a ze skutečnosti, že krajský soud do značné míry korigoval závěry daňových orgánů. Ani s tímto pohledem se NSS neztotožňuje. Přístup správce daně, který stěžovatelka považuje za formalistický, vychází pouze z přísně nastavených zákonných požadavků pro uznání odpočtu na podporu výzkumu a vývoje a ze související judikatury NSS rekapitulovaných výše.

[35] O podjatosti úředních osob podle NSS nesvědčí ani to, že se krajský soud neshodl s žalovaným a správcem daně v závěru, zda lze dílčí podprojekty podřadit pod jeden projekt výzkumu a vývoje či nikoliv a zda evidence výdajů stěžovatelky vyhověla zákonným požadavkům. U žádné z těchto otázek totiž nelze závěry daňových orgánů považovat za zjevný exces, který by svědčil o jakési „horlivosti“ a snaze neuznat stěžovatelce odpočet na podporu výzkumu a vývoje. Jednalo se o odlišné, avšak legitimní právní názory na danou problematiku, z nichž pochopitelně převážil názor krajského soudu. Podstatná shoda naopak panovala v tom, že neohledě na řešení první ze zmíněných otázek je nutné formální náležitosti projektu přizpůsobit existenci dílčích podprojektů. Námitka proto není důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[36] Soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1, věta druhá, s. ř. s.). O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[37] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

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

V Brně dne 28. března 2024

JUDr. Pavel Molek
předseda senátu