



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Lenky Krupičkové a soudců Davida Hipšera a Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **PROFI CREDIT Czech, a. s.**, se sídlem Thunovská 192/27, Praha 1, zastoupena JUDr. Ivanou Zahradníkovou, advokátkou se sídlem K Lukám 1071/19a, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 2. 2023, č. j. 11 Af 36/2021-92,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I.

[1] Žalovaný rozhodnutím z 1. 5. 2021, č. j. 17764/21/5200-11433-712953, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí, kterými Finanční úřad pro hl. m. Prahu (dále též „správce daně“) doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2013 a 2014 ve výši celkem 3 557 560 Kč a uložil jí povinnost zaplatit penále ve výši 711 512 Kč. Podle správců daně žalobkyně neprokázala oprávněnost uplatněné odčitatelné položky na vědu a výzkum dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též „ZDP“), a to za rok 2013 u projektu „Vývoj centrálního informačního systému a rozvoj stávajících systémů“ (dále též „projekt 2013“) a za rok 2014 u projektu „Vývoj centrálního informačního systému“ (dále též „projekt 2014“, společně též „projekty“).

II.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou, kterou Městský soud v Praze (dále též „městský soud“) v záhlaví uvedeném rozsudkem zamítl. Městský soud předně

konstatoval, že neprovedl důkaz zdrojovým kódem, který žalobkyně soudu dodatečně zaslala. Z jejího podání totiž není vůbec zřejmé, k jakému konkrétnímu tvrzení navrhovala daný důkaz provést a soud nemůže domýšlet, k jakým žalobním tvrzením se zdrojový kód jako důkaz hodí. Navržený důkaz navíc považoval vzhledem ke svému právnímu názoru za nadbytečný.

[3] Dále městský soud přisvědčil žalovanému, že uvedla-li žalobkyně v aktualizaci projektové dokumentace, která měla být vypracována 10. 12. 2012, jako své sídlo adresu, na které nesídlila až do 15. 6. 2013, mohla vyvolat oprávněné pochybnosti správce daně, že projekt nevypracovala před zahájením jeho realizace. Tyto pochybnosti nerozptýlilo tvrzení o průběhu jednání o změně sídla, ani vysvětlení finanční ředitelky, podle něhož při uvedení adresy zohlednila délku projektu. Správní orgány rovněž správně poukázaly na to, že projekt neobsahoval pro leden 2013 a následně pro leden až květen 2014 žádné náklady, ačkoliv byl původně plánován do 31. 1. 2013 a následně dle aktualizace do 31. 5. 2014. Je problematické, jak mohla žalobkyně již při plánování projektu vědět, že pro určitou dobu projektu náklady neuplatní, nebo že jí uplatnitelné náklady nevzniknou. Její vysvětlení, že implementaci systému měla v závěrečné fázi zajišťovat společnost Cleverlance Enterprise Solutions s. r. o. (dále též „Cleverlance“), nelze považovat za dostatečné. Jednak zůstává otázkou, proč byl projekt naplánován i na dobu, kdy již mělo docházet pouze k implementaci, a dále byla smlouva se společností Cleverlance uzavřena v říjnu 2011, zatímco projekt 2013 měla žalobkyně sepsat v prosinci 2010. Žalobkyně tedy nerozptýlila pochyby a neprokázala, že projekt 2013 a jeho aktualizaci vytvořila před zahájením projektu.

[4] Důvodnými shledal též pochyby, zda projekty skutečně realizovala žalobkyně s ohledem na smlouvu o dílo se společností Cleverlance uzavřenou již 24. 10. 2011. Tato smlouva měla obdobný předmět plnění jako projekty. Společnost Cleverlance navíc vyfakturovala v roce 2014 žalobkyni za nový informační systém 14 895 038 Kč, které žalobkyně zaúčtovala jako *Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku – pořízení NIS* (nový informační systém). Nejenže správce daně vznesl důvodné pochyby, ale dokonce prokázal, že nový informační systém pro žalobkyni vytvořil dodavatel, který ho též implementoval a provedl migraci dat. Smluvní dokumentace obsahuje stejná plnění jako projekty žalobkyně, stojí na stejných programech, odkazuje na stejné moduly a externí aplikace, dokonce společnost Cleverlance výslovně označuje za tvůrce nového informačního systému. Její zapojení potvrzují i zápisy z analytických workshopů. Žalobkyně nikdy neupřesnila, jaké algoritmy a funkcionality měla vyvinout ona sama. Na uvedeném nic nemění ani předložené znalecké posudky. Úkolem znalců nebylo posoudit, zda informační systém vytvořila společnost Cleverlance nebo žalobkyně. Znalci pouze vycházeli z neověřeného předpokladu, že informační systém vytvořila žalobkyně, stejně jako neověřovali, zda evidence osobních nákladů odpovídá skutečnosti. Ze znaleckých posudků ani z výpovědi znalce nelze určit, z čeho dovozuje rozdílnost rolí žalobkyně a společnosti Cleverlance. Žalobkyně tak neprokázala, že vlastní činností vyvíjela nový informační systém či jeho konkrétní algoritmy a funkcionality.

[5] V části týkající se hodnocení projektu pak žalobkyně podle městského soudu nereagovala na rozhodovací důvody správců daně. Ti jí nevytýkali volbu nedovoleného způsobu kontroly a hodnocení projektu, ale to, že zvolený způsob nedodržela, respektive

pokračování

jeho dodržení nedoložila. Předložené zápisy z analytických workshopů neobsahují hodnocení a kontrolu projektu. Jedná se o obsah schůzek se společností Cleverlance, které mají prospektivní povahu. Zápisy naopak podporují pochybnosti správních orgánů, zda projekt realizovala žalobkyně nebo dodavatel. Městský soud dodal, že žalobkyně nemohla nahradit hodnocení výsledku výzkumu a vývoje znaleckými posudky, které projekty nekontrolovaly a nehodnotily, a že vymezení hodnocení a kontroly pro projekt 2014 bylo značně obecné a neurčité.

[6] Městský soud dále konstatoval, že žalobkyně v daňovém řízení nedoložila oddělenou evidenci nákladů. Ze souhrnné evidence, kterou předložila, není zřejmé, jaké konkrétní činnosti a kdy jednotliví zaměstnanci vykonávali, a nebyly v ní zaznamenány změny složení zaměstnanců v průběhu projektu. Žalobkyně navíc zahrнула do mzdových nákladů složky mzdy, u nichž nedoložila jejich souvislost s projekty (např. odměny za doporučení kandidáta, věrnostní odměny apod.). Ty zjevně nejsou navázány na obecný výkon zaměstnance, a žalobkyně se ani nepokusila jejich souvislost s projekty vysvětlit.

[7] Námitkou, že se žalovaný odchýlil od dosavadní správní praxe posuzování prvku novosti, se městský soud nezabýval, neboť žalovaný své závěry nestavěl na posouzení prvku novosti, ale na nesplnění základních náležitostí projektu. Dodal, že samotná existence dokumentu *Podmínky pro přiznání cílových odměn* nesevřdí o automatické podjatosti a nezákonném postupu úředních osob. Žalobkyně netvrdila žádné skutečnosti, které by na nezákonné jednání zaměstnanců finančních orgánů ukazovalo, a ty nevyplývají ani ze správního spisu.

III.

[8] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Městskému soudu vytýká, že neprovedl důkaz zdrojovým kódem. Tím měla být zejména prokázána skutečnost, že sama vyvíjela vlastní algoritmy pro sběr, zpracování a vyhodnocování dat potřebných pro její podnikání. To lze dovodit již z důkazního návrhu. Odůvodnění rozsudku je navíc vnitřně rozporné, neboť soud uvedl, že nemůže domýšlet, k jakým žalobním tvrzením se zdrojový kód jako důkaz hodí a současně, že je tento důkaz nadbytečný. To vše za situace, kdy podle něj tvrzení stěžovatelky o vlastním vyvíjení algoritmů a funkcionalit nebylo bez důvodných pochybností ověřeno (či vyvráceno).

[9] Stěžovatelka odmítá také závěr o vypracování projektu pro rok 2013 před zahájením jeho realizace. Podle ní finanční ředitelka vysvětlila nesrovnalost ohledně sídla. V rozhodné době totiž znala interní rozhodnutí o přesídlení. Soudu nepřísluší hodnotit smysluplnost jejího jednání, nýbrž pouze věrohodnost její výpovědi. To neučinil. Co se týče absence nákladů v některých obdobích, nepovažuje stěžovatelka za logické, aby byla při zpětném vypracování projektu uváděna nepřesně jeho doba a následně byl zpětně předčasně ukončován. Uvedení delší doby, než projekt reálně trval, podle ní naopak značí zpracování projektu před jeho zahájením. Dodává, že v projektu se v závěrečné fázi implementace systému nepočítalo s náklady, které by bylo možné odečíst jako odčitatelnou položku, a nikoliv s žádnými náklady. Skutečnost, že smlouva se společností Cleverlance byla

uzavřena po sepsání projektu, pak nijak nesouvisí s faktem, že stěžovatelka plánovala v závěrečné fázi implementaci systému, kdy již nevznikají odčitatelné náklady. Podle stěžovatelky nedává smysl, aby někdo zpětně dotvářel takto složitý projekt s aktualizací a neuvedl jednoduše datum ukončení projektu.

[10] K pochybnostem o zajištění výzkumné činnosti stěžovatelka uvádí, že předmět smlouvy se společností Cleverlance nevyklučuje její vlastní činnost v rámci výzkumu a vývoje. Společnost Cleverlance měla nastavovat a implementovat funkcionality navržené stěžovatelkou. Ta vyvíjela jednotlivé algoritmy a funkcionality a společnost Cleverlance díky znalostem produktů Microsoft vytvořila software, který bylo možné do systému stěžovatelky implementovat. Zaúčtování pořízení nového informačního systému pak nemá žádnou souvislost s tím, jestli stěžovatelka sama vyvíjela vlastní algoritmy. Tyto náklady nebyly odčitatelnou položkou. K prokázání, jaké konkrétní algoritmy a funkcionality měla stěžovatelka vymyslet a navrhnout, sloužil zdrojový kód vytvořený stěžovatelkou. Rovněž ve znaleckém posudku bylo uvedeno, co konkrétně stěžovatelka vyvíjela. Městský soud se však se znaleckým posudkem nevyřadil řádně. Znalec jasně a opakovaně vysvětlil rozdílné role společnosti Cleverlance a stěžovatelky a potvrdil, že posuzoval výhradně činnost vlastních zaměstnanců stěžovatelky. Součástí znaleckého posudku bylo i ověření činnosti zaměstnanců stěžovatelky. Žalovaný ani městský soud nehodnotili provedené důkazy jednotlivě a v jejich vzájemné souvislosti a jejich úvaha není přezkoumatelným způsobem vyjádřena.

[11] Stěžovatelka dále namítá, že dodržela způsob hodnocení, který si sama vytyčila. Hodnocení probíhalo při interních poradách, které se konaly pravidelně každý týden. Tuto skutečnost potvrdila její finanční ředitelka a rovněž znalec ve svém posudku. Ze znaleckého posudku rovněž plyne, čeho bylo projektem dosaženo. Zákon nestanoví formu, v jaké má vyhodnocování probíhat. Skutečnost, že probíhalo ústně na poradách, neznamená, že nebyl dodržen stanovený způsob hodnocení. Pouze jej nelze doložit listinnými důkazy. V zápisech z jednání s dodavatelem byly z praktického hlediska zachyceny spíše úkoly do budoucna s jednotlivými řešiteli. Jeho úkolem však bylo pouze vytvořit funkční informační systém na základě algoritmů vyvíjených stěžovatelkou. Byla to ona, kdo vyvíjel jednotlivé funkcionality a algoritmy, testoval je, prováděl analýzu, transformace, slučování subjektů/obchodních vztahů z tabulek, kalkuloval budoucí provize, generoval dávky dat pro AD (activeDirectory) a mnoho dalších nových akcí/funkcionalit pro potřeby CRM a nových datových struktur. Dodavateli poskytla i systém na unikátnost SubjektID napříč migračními běhy atd. Vývojová činnost stěžovatelky je popsána i ve znaleckém posudku.

[12] K osobním nákladům stěžovatelka uvádí, že doložila za každý měsíc sumarizaci oddělených nákladů na výzkum a vývoj. Finanční ředitelka pak podrobně vysvětlila, že si každý zaměstnanec vedl vlastní tabulku, ve které evidoval čas, typ činnosti a konkrétní popis činnosti, i to, jak následně tyto údaje měsíčně sumarizovala. Předložila-li stěžovatelka sumarizaci a znalecký posudek, je vyžadování několik let staré evidence činnosti jednotlivých zaměstnanců v rozporu se zásadou zdrženlivosti a přiměřenosti. Sumarizace byla prověřována na místě znalcem. K výtce, že nebyly zaznamenány změny složení zaměstnanců v průběhu projektů, stěžovatelka uvádí, že tato povinnost byla do ZDP vtělena až zákonem č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony (dále též „zákon č. 80/2019 Sb.“). Městský soud jej aplikoval retroaktivně. Stěžovatelka dále namítá, že pohyblivé složky mezd není možné rozdělit mezi jednotlivé

pokračování

úkoly zaměstnanec. Pokud zaměstnanec dostal odměnu za věrnost a pracoval částečně ve vývoji, souvisí jeho odměna i s touto činností. I pokud by zaměstnanec pracoval výlučně na vývoji a doporučil kandidáta, předmětnou odměnu by dostal, neboť na ni mají nárok všichni zaměstnanci stěžovatelky. Závěr, že by poměrná část této pohyblivé složky mzdy nemohla být zahrnuta do odčitatelné položky na výzkum a vývoj, je proto v rozporu s § 34b ZDP.

[13] Stěžovatelka dále městskému soudu vytýká, že se vůbec nevyjádřil k pochybení správců daně spočívajícím v neprovedení revizního znaleckého posudku za situace, kdy zpochybnili znalecký posudek v posouzení ocenitelného prvku novosti na základě zpochybnění odbornosti znalce. Závěrem poukázala na možné nezákonné jednání zaměstnanců finančních úřadů z důvodu příslibu finanční odměny za vyloučení odpočtu z výzkumu a vývoje.

[14] Z uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že považuje rozsudek městského soudu za zákonný a přezkoumatelný. K absenci provedení důkazu zdrojovým kódem dodal, že tento důkazní návrh uplatnila stěžovatelka až v řízení před městským soudem. V daňovém řízení i žalobě přitom zdrojový kód zmiňovala ve zcela jiném kontextu, než činí nyní. Žalovaný zdůraznil, že stěžovatelka nemůže dohánět neunesení důkazního břemene až v soudním řízení. Podle něj je rovněž absurdní, aby městský soud bez jakéhokoliv průvodního slova dovozoval význam předložených 95 stran zdrojového kódu, zkoumal z něj identitu tvůrců a zjišťoval, zda se jednalo o zaměstnance stěžovatelky. Žalovaný dále připomněl, že uvedení pozdější adresy sídla v aktualizaci projektu nepředstavovalo formální nedostatky dokumentace, ale zakládalo pochyby ohledně jejího vzniku. Městský soud pak zjevně shledal tvrzení finanční ředitelky v její výpovědi s ohledem na popsání okolností nevěrohodným. Rovněž skutečnost, že stěžovatelka byla schopna s takovým předstihem odhadnout, kolik měsíců z plánové doby řešení projektu nebude muset vynakládat žádné odpočitatelné výdaje související s řešením projektu, je do očí bijící a nasvědčuje tomu, že projektová dokumentace byla tvořena po změně sídla a v době, kdy byl již zřejmý časový harmonogram prací dodavatele, který pro ni informační systém vyvíjel. Opak stěžovatelka nedoložila, stejně jako své tvrzení, že složení řešitelů projektu se v průběhu jeho realizace změnilo. Nepodařilo se jí rovněž odstranit pochybnosti o tom, v čem konkrétně spočívala její činnost. Závazek dodavatele ve smlouvě o dílo byl formulován obdobně jako předmět výzkumu a vývoje v projektu stěžovatelky. Předmět činnosti obou společností byl v podstatě totožný, tedy vývoj a implementace informačního software. Pokud chtěla stěžovatelka uplatnit odčitatelnou položku, bylo na ní, aby rozlišila, co konkrétně realizovala svými zaměstnanci, a odlišila plnění, která obdržela od dodavatele. To neplyne z výpovědí, ze znaleckých posudků ani jejich tvrzení. Také cena a předmět díla nenasvědčují tomu, že by jí byly dodávány toliko doplňkové a servisní služby. Stěžovatelka dále nepředložila žádné podklady, ze kterých by vyplývalo provedení hodnocení projektu na základě jí specifikovaných kritérií. Navíc ve srovnání s žalobou v tomto ohledu pozměnila svou argumentaci. Doloženo nebylo ani oddělené vedení evidence osobních nákladů. Stěžovatelka neozřejmila souvislost pohyblivých složek mezd zaměstnanců s realizací

projektu výzkumu a vývoje. Ze sumarizace zpracované finanční ředitelkou pak nebylo patrné, co konkrétně a kdy v rámci projektu výzkumu a vývoje zaměstnanci dělali. S ohledem na nepředložení původní evidence není zjevné, zda se s ní mohl seznámit znalec, na jehož posudek stěžovatelka odkazuje. Pakliže se složení řešitelů projektu měnilo, a stěžovatelka o tom nevedla průkazné záznamy, nebylo možné ověřit souvislost mzdových nákladů s projektem výzkumu a vývoje u těch zaměstnanců, kteří nebyli v projektu uvedeni. Nedošlo proto ke zpětné aplikaci ZDP. Za situace, kdy nebylo postaveno najisto, co stěžovatelka vlastně dělala a k čemu dospěla, nebylo možné zadat revizní znalecký posudek, a to s ohledem na chybějící vstupní data pro jeho zpracování. Podle žalovaného nemá reálný základ ani námitka týkající se příslibu cílových odměn. Úřední osoby podílející se na této věci nebyly do příslibu odměn souvisejících s kontrolami výzkumu a vývoje přihlášeny, přičemž se jednalo o nutnou podmínku pro možné poskytnutí cílové odměny. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[16] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Stěžovatelka městskému soudu v tomto ohledu konkrétně vytýká, že neprovedl důkaz zdrojovým kódem a označila uvedený důkaz za opomenutý. Dále považovala za nepřezkoumatelné hodnocení důkazů k prokázání, zda sama prováděla výzkum a vývoj. Konečně pak namítala, že se městský soud vůbec nevyjádřil k tomu, že ve správním řízení navrhovala provedení revizního znaleckého posudku, jelikož finanční orgány zpochybnily znalecký posudek předložený stěžovatelkou v rámci posouzení ocenitelného prvku novosti.

[19] K neprovedení důkazu zdrojovým kódem Nejvyšší správní soud uvádí, že konečná volba toho, jaké důkazy a zda vůbec budou v soudním řízení provedeny, závisí na rozhodnutí soudu, s ohledem na dostatečnost zjištění skutkového stavu v rámci řízení před správním orgánem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2008, č. j. 8 As 47/2005-104; ze dne 28. 4. 2005; č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS; či ze dne 31. 5. 2007, č. j. 2 Afs 105/2006-90). Krajský (městský) soud tedy může na základě své úvahy rozhodnout o neprovedení navrhovaných důkazů, avšak v takové situaci je povinen svůj postup důkladně odůvodnit. V opačném případě poruší čl. 36 Listiny základních práv a svobod. (srov. rozhodnutí Ústavního soudu ve věcech sp. zn. III. ÚS 61/94, sp. zn. III. ÚS 150/93; sp. zn. IV. ÚS 185/96; sp. zn. II. ÚS 213/2000; sp. zn. I. ÚS 549/2000; sp. zn. IV. ÚS 219/03; či sp. zn. II. ÚS 152/15). Uvedené povinnosti městský soud v posuzované věci dostal. Návrhem stěžovatelky se zabýval a řádně odůvodnil, proč mu nevyhověl. Poukázal na to, že z podání stěžovatelky, kterým dodatečně soudu zaslala zdrojový kód, není vůbec zřejmé, k jakému konkrétnímu tvrzení navrhuje daný důkaz provést, a nejedná se tak o řádný důkazní návrh. V návrhu na doplnění dokazování

pokračování

pouze uvedla: „K prokázání svých tvrzení v uvedených v podané žalobě žalobkyně navrhuje jako důkaz provést část zdrojového kódu vytvořeného žalobkyní v rámci projektu výzkumu a vývoje.“

[20] Nejvyšší správní soud neshledal v neprovedení navrženého důkazu pochybení městského soudu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Soud skutečně není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za žalobce. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014-20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009-99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007-46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008-60). Nelze přitom souhlasit se stěžovatelkou, že by její důkazní návrh jasně směřoval k prokázání, že vlastní činností vytvořila a vyvíjela algoritmy a funkcionality potřebné pro její podnikání. V žalobě zmiňovala zdrojový kód pouze jako podklad pro revizní znalecký posudek, jehož vypracování navrhovala za účelem prokázání technické stránky (ocenitelný prvek novosti, vyjasnění technické nejistoty), nikoliv v části, kde rozporovala závěry správců daně o tom, zda projekt výzkumu a vývoje prováděla vlastní činností. V samotném návrhu pak nijak neobjasnila, co přesně hodlá předloženým dokumentem zachycujícím zdrojový kód prokázat, natožpak nyní tvrzenou souvislost s autorstvím algoritmů a funkcionalit. Tato přitom z povahy důkazního návrhu *a priori* nijak neplyne.

[21] Navíc je třeba připomenout, že těžištěm činnosti městského soudu bylo přezkoumání zákonnosti rozhodnutí žalovaného. Stojí-li dané rozhodnutí zejména na tom, že stěžovatelka v daňovém řízení neunesla důkazní břemeno, tedy neprokázala provádění výzkumu a vývoje vlastní činností, nemůže svou pasivitu dohnat v soudním řízení. Městský soud dle § 75 odst. 1 s. ř. s. rozhoduje podle skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí. Soudní přezkum není pokračováním daňového řízení, a případné důkazní deficity na straně správce daně či daňového subjektu nelze dohánět v řízení před soudy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2024, č. j. 3 Afs 93/2022-74). Dokazování v rámci soudního řízení má své místo pouze ve specifických situacích, například v případě, kdy daňové orgány nesprávně odmítly určitý relevantní důkaz provést, pokud relevance navrženého důkazu vyšla najevo až v kontextu (pro daňový subjekt objektivně překvapivého) odůvodnění odvolacího rozhodnutí apod. (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91, č. 1906/2009 Sb. NSS, a ze dne 12. 9. 2018, č. j. 9 Afs 305/2017-135). Nyní požadované dokazování mohlo proběhnout již v daňovém řízení, v němž však stěžovatelka možnost prokázat svůj podíl na vývoji a výzkumu pomocí zdrojového kódu nezminila. Není proto žádného důvodu jeho neprovedení městským soudem považovat za vadu napadeného rozsudku.

[22] Městský soud si rovněž neodporoval, pokud uvedl, že je provedení důkazu zdrojovým kódem nadbytečné za situace, kdy ani nebylo zřejmé, s jakým žalobním tvrzením má být spojován. Městský soud jednoznačně uvedl, že vzhledem k právnímu názoru, který si učinil, považuje skutkový stav za dostatečně zjištěný. Další zjišťování skutkového stavu bylo dle něj za takové situace implicitně nadbytečné. Jistě by mohl městský soud svou úvahu o nadbytečnosti daného důkazu blíže odůvodnit, ovšem jednalo se pouze o doplňkový důvod pro neprovedení důkazu zdrojovým kódem. Tato námitka je tudíž nedůvodná.

[23] Nelze přisvědčit ani námitce, že soud nepřezkoumatelně hodnotil důkazy k prokázání toho, zda stěžovatelka sama prováděla výzkum a vývoj, konkrétně znalecké posudky a výpověď znalce. Městský soud v bodě 66 napadeného rozsudku k hodnotě těchto důkazů konstatoval, že úkolem znalců nebylo posoudit, zda informační systém vytvořila společnost Cleverlance nebo stěžovatelka, a že znalci neměli k dispozici smluvní dokumentaci mezi oběma stranami. Neověřovali tak předpoklad, kdo skutečně informační systém vytvořil, ani neosvědčovali, zda evidence osobních nákladů odpovídala skutečnosti. Dle městského soudu dále ze znaleckých posudků ani z výpovědi znalce neplyne, z čeho rozdílnost rolí mezi stěžovatelkou a společností Cleverlance dovozuje. Neplyne z nich ani to, jaké konkrétní nové funkcionality a algoritmy měla stěžovatelka vyvíjet. Městský soud tedy řádně objasnil svou úvahu, proč podle něj uvedené důkazy nemají důkazní potenci k prokazované skutečnosti. Stěžovatelka ostatně v kasační stížnosti s jeho hodnocením polemizuje, a spíše nesouhlasí s tím, k jakým závěrům v tomto ohledu dospěl.

[24] Nedůvodná je také námitka, v níž stěžovatelka městskému soudu vytýká, že se nevypořádal s argumentací týkající se revizního znaleckého posudku. V bodě 89 napadeného rozsudku totiž městský soud stěžovatelku zřetelně upozornil na to, že v této souvislosti zcela pomíjí rozhodovací důvody žalovaného. Ten neposuzoval prvek novosti, neboť své rozhodnutí založil na neprokázání vlastní činnosti stěžovatelky a nesplnění základních náležitostí projektu. Námitky týkající se ocenitelného prvku novosti tak nejsou pro posouzení věci nijak podstatné.

[25] Lze uzavřít, že napadený rozsudek městského soudu je přezkoumatelný a náležitě odůvodněný, přičemž závěry v něm obsažené se nikterak nevymykají z ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu. Městský soud se na podkladě zjištěného skutkového stavu řádně zabýval všemi žalobními body (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1995, sp. zn. III. ÚS 84/94, č. 34/1996 Sb. ÚS, a ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, č. 85/1997 Sb. ÚS, rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52 a ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, či usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76).

[26] Nejvyšší správní soud tedy přistoupil k vypořádání námitek, v nichž stěžovatelka napadá závěry městského soudu o nesplnění podmínek pro uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj.

[27] Za stěžejní důvod pro neuznání uplatněné odčitatelné položky považuje Nejvyšší správní soud závěr správců daně, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně provádění projektu výzkumu a vývoje vlastními silami. Městský soud ve shodě se správcem daně poukázal na celou řadu konkrétních okolností, které podle něj v tomto směru zakládají důvodné pochybnosti o původci řešení daného projektu (body 57 až 66 napadeného rozsudku), tedy zda jím byla skutečně stěžovatelka, nebo její dodavatel, společnost Cleverlance.

[28] Dle § 34 odst. 4 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2013 lze od základů daně odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu

pokračování

*experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje. Pokud vynaložené výdaje (náklady) souvisejí s realizací projektů výzkumu a vývoje pouze zčásti, je možné od základů daně odečíst pouze tuto jejich část. Výdaje (náklady), které lze odečíst od základu daně, musí být výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka. **Tento odpočet nelze uplatnit na služby, licenční poplatky (§ 19 odst. 7) a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob** s výjimkou výdajů (nákladů) vynaložených za účelem certifikace výsledků výzkumu a vývoje, a dále na ty výdaje (náklady), na které již byla i jen zčásti poskytnuta podpora z veřejných zdrojů (důraz přidán soudem, jakož i dále v textu). S účinností od 1. 1. 2014 se tato úprava přesunula do § 34b ZDP, obsahově však zůstala shodná.*

[29] K nutnosti vlastní činnosti pro možnost uplatnit odčitatelnou položku na výzkum a vývoj se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 7. 2018, č. j. 1 Afs 97/2018-41, v jehož právní větě uvedl: „Podle právní úpravy účinné do 31. 12. 2013 mohly mít činnosti svým obsahem a výsledkem totožné (zde výzkum a vývoj léčiv, včetně ověřování jejich účinků) z hlediska možnosti uplatnit odpočet nákladů vynaložených na realizaci projektů výzkumu a vývoje od základu daně dle § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, různý daňový režim podle toho, jakým způsobem byly uskutečňovány. Prováděl-li je ten, kdo nesl výzkumné riziko, vlastními silami, mohl si veškeré takto vynaložené prostředky uplatnit nejen jako náklad podle § 24 odst. 1, ale i podle § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v tehdy účinném znění. **Pokud si však tyto činnosti zajistil jako službu od subdodavatele, bonus v podobě dvojnásobného daňového uplatnění výdajů na uvedené služby mu v rozsahu, v jakém si dané činnosti od něj zajistil, nenáležel a nenáležel v zásadě ani subdodavateli.**“

[30] Dále je třeba připomenout § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, podle něhož *prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.* Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *prokazuje správce daně skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.* Správce daně nemusí prokázat, jak tvrzené obchodní případy proběhly ve skutečnosti (prokazovat opak). Postačí, že prokáže konkrétní skutečnosti, na jejichž základě vzniknou důvodné pochybnosti o souladu účetnictví se skutečností (k mechanismu přechodu důkazního břemene srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-124 a ze dne 19. 11. 2014, č. j. 1 Afs 120/2014-34).

[31] V právní větě k rozsudku ze dne 25. 6. 2020, č. j. 7 Afs 447/2018-55, Nejvyšší správní soud k důkaznímu břemenu daňového poplatníka, který si uplatňuje odčitatelnou položku na výzkum a vývoj, uvedl: „**Základním předpokladem pro úspěšné uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj dle § 34 odst. 4 věty první zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013 je v případě experimentálního vývoje ve smyslu § 2 odst. 1 písm. c) zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací, doložení vývojové činnosti.** Daňový poplatník musí doložit, že dosáhl závěrů (výsledků, poznatků, znalostí), které jsou oproti stávající úrovni poznatků a dovedností v daném oboru pro něj nové

a dosud nevyužívané. Bez náležitě dokumentace nese daňový subjekt riziko, že se při budoucím dokazování v daňovém řízení octne v důkazní nouzi ohledně skutečné novosti svého řešení.“

[32] V posuzované věci není sporu o tom, že se na novém informačním systému stěžovatelky podílela dodavatelky společnost Cleverlance. Nejvyšší správní soud proto nejprve zrekapituluje podstatné části jednotlivých dokumentů.

[33] Projekt 2013, který se jmenuje: *Vývoj centrálního informačního systému a rozvoj stávajících systémů* měl dle čl. 1.2. projektové dokumentace probíhat ve dvou základních oblastech – *vytvoření nového interního informačního systému a vývoj nových a rozvoj existujících modulů již zavedených softwarových řešení pro různorodé procesy ve Společnosti*. První oblast zahrnuje „celý vývojový cyklus“, pod který spadá zejména analýza a návrh nové architektury informačního systému, kódování a implementace aplikací, sjednocení celé IT infrastruktury a vyvinutí migračních postupů a algoritmů, které umožní validaci a migraci dat do centrálního systému. Pro systém měly být využity prostředí a platformy Microsoft Dynamics CRM 2011, Microsoft Dynamics Navision a open source systémy. Druhá oblast se zaměřuje na *eGate*, který slouží jako komunikační platforma mezi stěžovatelkou a obchodními zástupci, *ISSD*, který je systémem pro správu elektronických dokumentů stěžovatelky (DMS), *manažerský systém pro business a IS-Proficredit*, což je základní systém pro vedení stěžovatelčiny agendy. Aktualizace projektu 2013 má obdobný obsah. Zdůrazňuje, že v roce 2013 „*bude probíhat mohutný vývoj Nového informačního systému*“ zejména v oblastech, které vyjmenovává (mj. DMS/OCR, účetnictví, reporting, vyhodnocení rizikových klientů či workflow). Projekt 2014 se jmenuje *Vývoj centrálního informačního systému* a jeho cílem je „*kontinuální vývoj nového informačního systému pro obsluhu široké škály interních procesů a mechanismů v komplexní informační, datové a systémové infrastruktuře Společnosti, a s tím souvisejících komunikačních komponent*“. I v tomto roce byl projekt zaměřen na vývoj nového informačního systému, a to převážně na moduly pro komunikaci s externími subjekty, s partnery a agenty, moduly pro efektivnější správu dat a databází.

[34] Předmětem smlouvy o dílo se společností Cleverlance byl závazek této společnosti provést pro stěžovatelku dílo, jež spočívalo v *realizačním konceptu rozvoje IT*, který zahrnoval popis stávajícího stavu, požadavky na cílový stav, návrh cílového stavu a návrh kroků k dosažení cílového stavu a rámcový harmonogram. Z přílohy č. 6 smlouvy (zadávací dokumentace) vyplývá, že stěžovatelka sháněla dodavatele informačního systému „*který bude schopen dlouhodobě uspokojit požadavky v oblasti implementace a rozvoje informačního systému*“. Stěžovatelka požadovala, aby dodavatel implementoval komplexní informační systém, který bude pokrývat marketing, obchod (včetně správy úvěru), DMS a OCR, správu a vymáhání pohledávek, personalistiku, řízení workflow a do budoucna možná i účetnictví, plánování a reporting. Z přílohy č. 1 smlouvy (nabídka společnosti Cleverlance) vyplývá, že dodavatel nabídl stěžovatelce řešení (vývoj a implementaci informačního systému), které je postavené na produktech Microsoft, a to MS Dynamics CRM a Microsoft Dynamics Navision, doplněné o ověřenou platformu DMS Alfresco a OCR Konica – Minolta. Následně popsal, jak by pomocí těchto produktů plnil jednotlivé požadavky uvedené v zadávací dokumentaci.

pokračování

[35] Stěžovatelka se společností Cleverlance uzavřela též smlouvu o technické údržbě a rozvoji, v jejíž preambuli uvedly, že stěžovatelka jako objednatel má zájem na poskytování podpory formou služeb souvisejících s údržbou funkčnosti aplikace NIS (nového informačního systému). Aplikace je ve smlouvě definována výslovně jako „*počítačový program NIS vytvořený Poskytovatelem na základě smlouvy o dílo z 24. 10. 2011, jež je podrobně specifikován v Příloze č. 3 této smlouvy*“. Zmíněná příloha č. 3 uvádí, že jádro aplikace je založeno na platformě MS Dynamics CRM a pro doplňkové agendy jsou nasazeny další komponenty. Aplikace pokrývá mj. posouzení žádosti o úvěr, vyplácení úvěru, správu úvěru, skenování a DMS, vymáhání pohledávek a integruje externí systémy, které jsou v příloze vyjmenovány a které se shodují se systémy, jež stěžovatelka vyjmenovává v projektu 2014.

[36] Za této situace byly pochyby správce daně o vlastní vývojové a výzkumné činnosti na straně stěžovatelky zcela namístě. Na základě popsaných dokumentů nelze dost dobře rozlišit, v čem se projektová činnost stěžovatelky lišila od plnění, ke kterému se zavázal její dodavatel. Nejvyšší správní soud musí dát dále za pravdu správním orgánům a městskému soudu v tom, že rovněž stěžovatelkou předložené zápisy z analytických workshopů spíše nasvědčují tomu, že při nich stěžovatelka jako zadavatel pouze ukládala společnosti Cleverlance jako dodavateli na základě popisu fungování jejích interních procesů požadavky na vypracování požadovaných řešení. Zápisy jsou vytvořeny „v režii“ společnosti Cleverlance (logo, obchodní firma, záhlaví, zápatí, slogan), její zástupce byl rovněž zapisovatelem. Stěžejní pak je charakter úkolů, které z workshopů vyplynuly. Například dle zápisu ze dne 24. 5. 2013 měla stěžovatelka jako úkol: *zaslat přehled typů (kódů) všech provizí (IP požalobní jsou P1 – P13); a přehled účetních předkontací pro jednotlivé typy provizí (nákladové účty + příp. výnosové pro storna)*. Podle zápisu ze dne 19. 7. 2013 bylo úkolem stěžovatelky: *zaslat specifikaci struktury variabilního symbolu pro výplatu provizí; prověřit, jestli je třeba sjednatelské provize makléřů účtovat na odlišný nákladový účet než provize interních UP; projednat, jestli by u provizí za poslední splátku nešla fixovat doba rozpuštění do nákladů tak, aby se již neředila s revolvingy; či připravit export provizí do migrační databáze*. Naproti tomu společnost Cleverlance dle zápisu z jednání ze dne 15. 7. 2014 dostala úkol: *ověřit možnost vygenerování EN do DOCX podoby; ověřit možnost parametrického zadání Typů dokumentů pro automatickou identifikaci podpůrných dokumentů pro EN; dohledat změnu stavu smlouvy při zrušení/zastavení/ukončení exekuce apod*. Obsah dílčích úkolů dle zápisů z jednání tak prohlubuje pochybnosti o roli stěžovatelky při realizaci vývoje nového informačního systému. Nasvědčují totiž spíše tomu, že jako objednatel pouze specifikovala, jaké konkrétní parametry má informační systém mít (co má umět, nikoliv, jak toho dosáhnout). Ostatně, to koreluje s tím, že v kasační stížnosti uvedla: *„byla to žalobkyně, která jednotlivé algoritmy a funkcionality pro tento informační systém vyvíjela a společnost Cleverlance tyto funkcionality pouze nastavovala do softwaru, který pak žalobkyně implementovala“*, tedy jinými slovy, společnost Cleverlance vytvářela informační systém na základě požadavků (zadání) definovaných stěžovatelkou.

[37] Stěžovatelka vyvracela pochybnosti správce daně o vlastní vývojové činnosti poukazem na závěry znalce. Ten podle ní potvrdil, že vyvíjela jednotlivé algoritmy a funkcionality a společnost Cleverlance díky svým znalostem produktů Microsoft vytvořila software, který pak bylo možné do systému stěžovatelky implementovat. Role společnosti

Cleverlance tak dle stěžovatelky nebyla ve vývoji jednotlivých algoritmů a funkcionalit, ale pouze v nastavení těchto funkcionalit do funkčního software.

[38] Úkolem znalců při vyvážení znaleckého posudku 247-2014 o posouzení činnosti výzkumu a vývoje ze dne 6. 5. 2014 (dále též „znalecký posudek 247-2014“) bylo dle čl. 1. 3 posoudit, zda „[č]innosti prováděné při realizaci projektu výzkumu a vývoje v období 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 naplňují svým charakterem definici aplikovaného výzkumu nebo experimentálního vývoje a obsahují také ocenitelný prvek novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty.“ a zda „[n]áklady (výdaje) vynaložené při realizaci projektu výzkumu a vývoje v období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 jsou přímo vynaložené pro realizaci projektu výzkumu a vývoje.“ Dle čl. 1. 6 posudku znalci použili jako podklady pro své závěry dokumentaci k projektu 2013, aktualizaci k projektu 2013, evidenci nákladů přímo souvisejících s řešením projektu, ukázkou jednotlivých systémů a interní dokumentaci k projektu. Využili též komunikaci s některými pracovníky stěžovatelky. Obdobné úkoly a podklady byly stanoveny a využity též ve znaleckém posudku 348-2015 o posouzení činnosti výzkumu a vývoje ze dne 20. 4. 2015 (dále též „znalecký posudek 348-2015“).

[39] Z uvedeného nevyplývá, že by znalci disponovali takovými podklady, na jejichž základě by mohli s jistotou rozlišit, jakou část projektů přesně plnila stěžovatelka, a jakou část projektů plnila společnost Cleverlance. Dostatečné vysvětlení v tomto neposkytl ani znalec při svém výsledku. Ten sice uvedl, že „společnosti Cleverlance a Profi Credit měly naprosto rozdílné role. Profi Credit vyvíjel nové funkcionality a algoritmy, postupy, specifikoval zadání a vyvíjel další nástroje pro informační systém. Cleverlance na základě svých znalostí produktů Microsoft nastavoval a implementoval funkcionality navržené Profi Creditem. Cleverlance neměl znalosti, jaké funkcionality a algoritmy v prostředí Profi Creditu jsou potřebné.“ Není však zřejmé, z čeho znalec uvedené závěry učinil, neboť podklady znaleckých posudků neobsahují dokumenty, které by mohly vést k uvedeným závěrům (absentuje i například smlouva o dílo se společností Cleverlance). Stěžovatelka se pak sice při podání vysvětlení znalce doptávala, zda její činnost vlastními zaměstnanci naplňovala znaky výzkumu a vývoje, na což znalec odpověděl obdobně. Ani ona se však nezeptala, ačkoliv měla tu možnost, z jakých podkladů předmětný závěr znalce vyplývá. Nejvyšší správní soud však připouští, že by bylo vhodné, aby tuto otázku položil sám správce daně.

[40] Jelikož tedy úkolem znalců nebylo posoudit, do jaké míry byly projekty zpracovávány přímo zaměstnanci stěžovatelky, a do jaké míry byly zpracovávány společností Cleverlance, a zároveň ani podklady, z nichž vycházeli, nebyly svým charakterem způsobilé s jistotou odlišit činnost stěžovatelky a společnosti Cleverlance, nejsou znalecké posudky (a ani výpověď znalce), dostatečným podkladem pro to, aby vyvrátily výše uvedené pochybnosti správce daně o tom, zda stěžovatelka skutečně svými silami prováděla výzkum a vývoj při realizaci projektů.

[41] Nejvyšší správní soud rovněž musí zdůraznit, že má-li se znalec vyjadřovat zpětně k povaze určité činnosti, která se již odehrála a při níž sám znalec nebyl v rozhodné době bezprostředně přítomen, je jeho posouzení z povahy věci retrospektivní a závislé na vstupních podkladech a předaných informacích. Vypovídací hodnotu pak mají pouze takové znalecké závěry, které jsou náležitě a logicky odůvodněny, podloženy obsahem nálezu, vypořádávají se se všemi rozhodnými skutečnostmi a nejsou v rozporu s výsledky ostatních

pokračování

důkazů. Jestliže znalec bez dalšího vychází z určitých vstupních údajů a tyto reprodukuje, pak tím nijak neverifikuje jejich autenticitu a pravdivost jejich obsahu a nečiní z nich fakta. Zjednodušeně řečeno, určitá skutečnost se nestává prokázanou jen proto, že ji znalec uvedl ve svém posudku. Žalovaný a městský soud přitom správně zdůraznili, že v posuzované věci znalecký úkol nespočíval v hodnocení, kdo je původcem posuzované činnosti, ale pouze, jaký je charakter činnosti prováděné při realizaci projektu, jež byla prezentována jako činnost stěžovatelky. Znalec přitom neoznačil v posudku ani při výslechu žádné podklady, na jejichž základě by bylo lze spolehlivě usuzovat na to, z čeho dovedl, kdo konkrétně vykonával jakou činnost při realizaci projektů. Za této situace nelze než vycházet z toho, že takovými podklady ani nedisponoval. S ohledem na výše uvedené nemá dostatečnou vypovídací hodnotu ve vztahu k prokázání původcovství řešení projektů, že znalec při zpracování posudku komunikoval se zaměstnanci stěžovatelky, tedy že vycházel z jejich tvrzení. Tato tvrzení nebyla žádným způsobem objektivizována (znalec se nezabýval smluvní dokumentací s dodavatelem ani nevytěžoval jeho zaměstnance stran rozsahu a podstaty poskytnutého plnění). Ostatně v čl. 1.9 znaleckých posudků je uvedeno, že nebylo provedeno žádné šetření pravdivosti a správnosti podkladů předaných zadavatelem (stěžovatelkou) a tyto jsou pro účely posouzení považovány za pravé a správné.

[42] Nejvyšší správní soud pak dodává, že ani ze souhrnné evidence není zřejmé, jaké konkrétní činnosti jednotliví zaměstnanci prováděli, respektive, zda se jednalo o činnosti spojené s projekty. Tato evidence obsahuje toliko soupis zaměstnanců, celkové odpracované hodiny, hodiny strávené na projektu, celkové osobní výdaje a osobní výdaje na výzkum a vývoj. Neobsahuje však žádný popis činnosti, kterou tito zaměstnanci v rámci projektů prováděli. Ani z ní tak nelze dovést, zda stěžovatelka v souvislosti s projekty vlastními silami realizovala výzkum a vývoj.

[43] Z výše uvedeného vyplývá, že se stěžovatelce nepodařilo rozptýlit důvodné pochyby o tom, zda skutečně plnila projekty svými vlastními silami. Důkazní břemeno přitom za nadneseného stavu leželo na ní (mohla například navrhnout výslech zapojených zaměstnanců). Znalecké posudky a výpověď znalce bez dalšího nejsou k tomuto dostatečnými podklady. Byla to stěžovatelka, která zjevně značnou část činností souvisejících s projekty přenechala společnosti Cleverlance. Pokud se rozhodla využít v tomto smyslu dodavatele, je logické, že se tím zvýšily nároky na vedení dokumentace prokazující, že relevantní výzkumnou/vývojovou činnost prováděla právě ona. Důkazní břemeno stěžovatelka i vzhledem k těmto (přirozeně) zvýšeným nárokům neunesla.

[44] Již z tohoto důvodu ob stojí závěr správních orgánů o nesplnění podmínek pro uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj. Nejvyšší správní soud se nicméně stručně vyjádří též k dalším námitkám, které směřují do hodnocení náležitostí projektů výzkumu a vývoje.

[45] Dle § 34 odst. 5 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2013 *projektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odstavce 4, se rozumí písemný dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji a který obsahuje zejména základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou obchodní firma nebo název poplatníka, jeho sídlo a identifikační číslo, bylo-li přiděleno, popřípadě jméno a příjmení poplatníka, je-li poplatník fyzickou osobou, místo jeho trvalého*

pobytu a místo podnikání, dobu řešení projektu (datum zahájení a datum ukončení řešení projektu), cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnitelné po jeho ukončení, předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, datum, místo, jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení; oprávněnou osobou se rozumí poplatník, je-li fyzickou osobou, nebo osoba vykonávající funkci statutárního orgánu poplatníka anebo osoba, která je členem statutárního orgánu poplatníka. S účinností od 1. 1. 2014 se úprava přesunula do § 34c ZDP, obsahově však opět zůstala shodná.

[46] Stěžovatelka nesouhlasí s tím, jak městský soud posoudil kontrolu a hodnocení projektů. Namítá, že prováděla hodnocení v souladu se způsobem, který si sama vytyčila. V případě projektu 2013 byly hodnocení a kontrola vymezeny následujícím způsobem: „Vyhodnocení Projektu bude provedeno ve srovnání s rozpočtem a plánem personálního obsazení vývojového týmu, uvedeným v kapitolách 5 a 6 tohoto dokumentu. Vyhodnocení bude provedeno na základě skutečného trvání projektových prací, skutečného nasazení řešitelských kapacit (s vazbou na mzdové listy) a dle posouzení podílu vývojových činností jednotlivých členů řešitelského týmu na celkovém řešení Projektu.“ V projektu 2014 pak vymezila hodnocení a kontrolu 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.“ K tomu, že hodnocení a kontrola probíhaly v souladu se stanoveným vymezením, stěžovatelka odkazuje především na každotýdenní interní porady. Sice tuto skutečnost nemůže doložit listinnými důkazy, ale vyplývá to z výpovědí její finanční ředitelky a znalce, a rovněž ze zápisů z analytických workshopů.

[47] I pokud Nejvyšší správní soud pomine, že v žalobě argumentaci každotýdenními interními poradami stěžovatelka vůbec neuvedla, a odkazovala pouze na analytické workshopy, nemůže dát stěžovatelce za pravdu. Finanční ředitelka při výslechu ze dne 29. 4. 2019 nic o každotýdenních interních poradách neuvádí. Na dotaz správce daně: *jakým konkrétním způsobem v letech 2013 a 2014 probíhaly kontroly a vyhodnocování plnění projektu a zda byly vyhotovovány zápisy z kontrol a hodnocení*, odpověděla: *To probíhalo při workshopech, což je doloženo zápisy*. Na otázku: *Jakým konkrétním způsobem a kdy proběhlo závěrečné hodnocení projektu a jak byl projekt celkově vyhodnocen? Týká se projektů realizovaných v letech 2013 a 2014*, odpověděla: *Vím, že hodnocení bylo ve workshopech*. Ve znaleckém posudku 247-2014 je sice uvedeno: „Projekt byl kontrolován a vyhodnocován dle interních pravidel Zadavatele v rámci příslušných porad vedení a kontroly plnění plánu. Zadavatel má velmi striktně naplánované pracovní porady projektového týmu, které stanovují, kontrolují dílčí úlohy a vytváří projektové statusy. Tyto porady jsou stanoveny s frekvencí jedenkrát týdně a mají za cíl eliminovat technické a kapacitní problémy v Projektu. Další kontrolní úroveň je nastavena na porady s vedením společnosti a dodavateli, a to dvakrát měsíčně. Ze všech těchto porad jsou vytvářeny a ukládány zápisy.“ Nejvyššímu správnímu soudu však není zřejmé, z jakých podkladů znalec při stanovení uvedených závěrů čerpal, zvláště za situace, kdy se výše uvedené neshoduje s výpovědí finanční ředitelky, tedy jedné z osob, s níž znalec při vyhotovení znaleckého posudku komunikoval. Ani výpověď znalce zaznamenaná v protokolu o výslechu svědka ze dne 13. 8. 2019 odpovědi na uvedenou

pokračování

otázku neposkytuje. Na otázku správce daně: (...) *V posudku, který se týká činnosti výzkumu a vývoje v roce 2013, jsou v článku 1. 6 (popis dokumentace) vyjmenovány podklady pro vypracování znaleckého posudku, mezi nimiž jsou uvedeny kontroly vyvinutého řešení ze dne 8. 1. 2013, 4. 4. 2013, 3. 6. 2013, 7. 7. 2013 a 10. 11. 2013. V posudku, který se týká roku 2014, je uvedena interní dokumentace. Z popisů dokumentace ale nevyplývá, zda Vám bylo předloženo také závěrečné vyhodnocení projektů. Můžete uvést, zda a jakým způsobem bylo provedeno závěrečné vyhodnocení obou projektů? Existují písemné dokumenty k vyhodnocení obou projektů?* znalec odpověděl: *Znalecký posudek byl vypracován na základě předložených podkladů a několika místních šetření, na základě těchto informací jsme provedli znalecké posouzení. Čeho bylo v projektu v každém zdaňovacím období dosaženo, je popsáno v kapitole 2 Znaleckého posudku. Následující otázka správce daně zněla: V článcích 2 (tj. Nález) obou znaleckých posudků – závěr článků 2.3. – Předmět a cíle projektů – je uvedeno, že: ‚Další kontrolní úroveň je nastavena na porady s vedením společnosti a dodavateli, a to dvakrát měsíčně. Ze všech těchto porad jsou vytvářeny a ukládány zápisy‘. Byly Vám předloženy i zápisy z porad? Víte, o jakého dodavatele se jednalo? Správce daně předložil k nahlédnutí zápis z workshopu s Cleverlance ze dne 24. 5. 2013, znalec odpověděl: Nejsm schopen sdělit, zda se jedná o zápisy z porad dodavatelů a vedení společnosti. Bylo mi známo, že Cleverlance je dodavatelem společnosti Profi Credit, to vyplývá z poskytnutých podkladů pro znalecký posudek. Znalec tedy při své výpovědi nijak nepodpořil tvrzení uvedené v posudcích o interních poradách (byť je pravdou, že na to přímo otázky nesměřovaly), a zároveň nebyl po nahlédnutí schopen sdělit, zda jsou záznamy z workshopů zápisy z porad vedení stěžovatelky s dodavateli, a uvedl pouze, že mu bylo známo, že společnost Cleverlance je dodavatelem stěžovatelky. Tím rozhodně tvrzení stěžovatelky o dodržení způsobu hodnocení projektů při každotýdenních interních poradách nepotvrdil.*

[48] Pokud tedy stěžovatelka prokazovala naplnění vlastních podmínek hodnocení a kontroly projektů pouze obecným konstatováním uvedeným ve znaleckém posudku, u něž však vyplynuly pochybnosti o tom, nakolik mohli znalci s jistotou ověřit, respektive ověřili, že takové hodnocení a kontrola skutečně proběhly, a nedisponovala žádnými listinnými důkazy z těchto porad (například zápisy), je třeba přisvědčit správním orgánům, že panovaly důvodné pochybnosti o tom, zda skutečně proběhla hodnocení a kontrola projektů v souladu s projektovou dokumentací. Nadto i finanční ředitelka stěžovatelky na přímý dotaz o způsobu hodnocení a kontroly projektů žádné takové porady nezmínila.

[49] Za doklad o provádění kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků pak nelze považovat zápisy z pravidelných workshopů se společností Cleverlance. Zápisy nemají charakter kontrolní a hodnotící, ale spíše plánovací. Typicky v nich byly vymezeny konkrétní požadavky a s tím související úkoly jednotlivých stran vzhledem k tomu, jak se tvorba projektů vyvíjela. Zcela jistě se pak nejednalo o hodnocení a kontrolu tak, jak si ji stěžovatelka vymezila. Uvedená námitka je tak nedůvodná, a správní orgány ani městský soud nepochybily při hodnocení, zda stěžovatelka unesla důkazní břemeno k tvrzení, že projekty řádně hodnotila a kontrolovala.

[50] Další námitky stěžovatelky se týkají vedení oddělené evidence nákladů. Městskému soudu vytýká mimo jiné retroaktivní aplikaci zákona. Povinnost zaznamenávat, jak se měnilo složení zaměstnanců v průběhu projektů, byla totiž do ZDP vtělena až zákonem č. 80/2019 Sb.

[51] Podle Nejvyššího správního soudu však tato povinnost stěžovatelce vyplývala již ze ZDP účinného v rozhodné době. Dle § 34 odst. 4 ZDP věta třetí ve znění účinném do 31. 12. 2013 platilo, že výdaje (náklady), které lze odečíst od základu daně, musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka. Stejnou povinnost obsahuje § 34b odst. 1 písm. c) ZDP ve znění účinném od 1. 1. 2014. Zároveň dle uvedených ustanovení platí, že náklady musí být vynaloženy při *realizaci projektu výzkumu a vývoje*. Pokud tedy chtěla stěžovatelka odečíst od základu daně výdaje vynaložené při realizaci projektů (v této části výdaje zaměstnanců, kteří nebyli jako řešitelé uvedeni v projektech), zároveň měla povinnost vést příslušnou evidenci odděleně od ostatních výdajů, a docházelo ke změně řešitelů projektů, pak neměla jinou možnost než změny v týmu řešitelů evidovat. Jinak by totiž nemohla prokázat souvislost těchto (mzdových) výdajů s realizací projektů.

[52] Výše uvedené pak poskytuje odpověď i na další námitku, a sice proč prostá sumarizace mzdových nákladů, v níž není evidován typ činnosti, konkrétní popis činnosti a doba trvání činnosti, která měla souviset s realizací projektů, není dostatečná. Není z ní totiž možné posoudit právě to, zda činnost jednotlivých zaměstnanců s realizací projektů souvisela. Ani nové zapojení zaměstnanců, kteří nebyli uvedeni v projektech, ale které stěžovatelka zahrнула do nákladů, není v žádném dokumentu zaznamenáno. Pokud stěžovatelka tvrdí, že si každý ze zaměstnanců vedl excelovou tabulku, v níž zaznamenával právě výše uvedené absentující údaje, měla doložit tyto tabulky. Nelze akceptovat její povzdech, že již od realizace projektů uběhla dlouhá doba – stěžovatelka si musela i vzhledem k charakteru projednávaného odpočtu být vědoma toho, že jejím úkolem bylo vést řádnou dokumentaci, kterou bude moci svá tvrzení doložit. Důkazní břemeno v dané otázce nesla ona. Oprávněnost předmětných mzdových nákladů nelze doložit předloženým znaleckým posudkem. Znovu totiž není zřejmé, z jakých konkrétních podkladů znalec vycházel. Obecný odkaz na „zpřístupnění dat a systémů“ odpověď na danou otázku neposkytuje. Znalec pak ve své výpovědi danou problematiku rovněž příliš neosvětlil, neboť na otázku: *Můžete uvést, z jakých konkrétních údajů nebo podkladů bylo při posuzování nákladů, které měly být vynaloženy na realizaci projektu výzkumu a vývoje, vycházeno a co konkrétně bylo posuzováno?* pouze obecně odpověděl: *Vycházeli jsme z evidence nákladů, která nám byla poskytnuta*. V další otázce, v níž správce daně uváděl mzdové položky, které podle něj nelze do osobních výdajů souvisejících s řešením projektů zahrnout, a znalec měl vysvětlit, jak uvedené mzdové položky souvisely s řešením projektů výzkumu a vývoje, znalec odpověděl: *Úkolem znaleckého posudku nebylo ověřovat metodiku výpočtu osobních výdajů, ale zda jsou jejich osobní náklady přiřaditelné k prováděné činnosti při realizaci projektů*. Ani uvedené tak neposkytlo uspokojivé odstranění pochybností v předmětné otázce.

[53] Co se týče námitky ohledně zahrnutí pohyblivých složek mezd do odčitatelné položky na výzkum a vývoj, mívá se stěžovatelka částečně s argumentací městského soudu. Ten totiž nevyloučil možnost uplatnit předmětné pohyblivé složky mzdy v rámci mzdových nákladů. Vytýkal však stěžovatelce, že se nejednalo o složky mzdy, které by byly *prima facie* navázány na obecný výkon zaměstnance a souvisely s realizací projektů, a že stěžovatelka jejich souvislost s projekty vůbec nevysvětlila, respektive se o to ani nepokusila. S touto argumentací městského soudu Nejvyšší správní soud souhlasí. Podrobněji se odčitatelnými položkami výzkumu a vývoje (tam náhrady mzdy za dovolenou) zabýval především v rozsudku ze dne 10. 12. 2019, č. j. 1 Afs 429/2018-41 (či ze dne 16. 12. 2019,

pokračování

č. j. 7 Afs 62/2019-32), v němž dovedl širší pojetí vynaložení nákladů „*při realizaci projektu výzkumu a vývoje*“. Odpověď na to, zda předmětné složky mzdy je možné uplatnit v rámci mzdových nákladů, tak není na první pohled jednoznačná. I to je však důvodem, proč stěžovatelka měla objasnit souvislost předmětných pohyblivých složek mzdy s realizací projektu. Pokud na tuto svou povinnost rezignovala, nemůže být její námitka úspěšná.

[54] Stěžovatelka rovněž brojí proti důvodům, které podle správních orgánů a městského soudu zakládají pochybnosti ohledně toho, zda byl sepsán projekt 2013 před zahájením jeho realizace.

[55] Správní orgány poukazovaly na to, že v aktualizaci projektu 2013 byla uvedena adresa sídla stěžovatelky, která v době zpracování aktualizace projektu ještě nebyla jejím oficiálním sídlem. K tomu finanční ředitelka vypověděla: *V době, kdy se připravovala aktualizace projektu pro rok 2013, zároveň probíhala jednání ohledně změny sídla společnosti – právě na adresu Klimentská, na změně sídla společnosti jsem přímo pracovala. Domnívala jsem se, že z důvodu změny bude nová adresa sídla příhodnější vzhledem k délce projektu.* Skutečnost, že bylo o změně sídla jednáno před aktualizací, která měla být vypracována dne 10. 12. 2012, stěžovatelka doložila návrhy nájemní smlouvy ze dne 28. 11. 2012, respektive ze dne 10. 12. 2012. Vzhledem k podanému vysvětlení a doloženým podkladům nelze přeceňovat význam této okolnosti. Správní orgány ani městský soud podrobněji nevysvětlili, proč považují výpověď finanční ředitelky za nevěrohodnou, přičemž je skutečně žádoucí, aby bylo případné zpochybnění věrohodnosti výpovědi důkladně odůvodněno. Nestačí, že městskému soudu nebylo zřejmé, v čem spočívá příhodnost uvedení sídla, na němž stěžovatelka v době sepsání aktualizace projektu nesídlila. Jistě si lze představit myšlenkový pochod finanční ředitelky, který ji k popsanému jednání vedl. Pouze při přistoupení dalších závažnějších okolností, či v případě podstatně podrobnější argumentace, by Nejvyšší správní soud mohl uvedené akceptovat jako podpůrný (nepřímý) důkaz o tom, že byl projekt 2013 vypracován až po zahájení jeho realizace.

[56] Správní orgány však dále poukázaly na to, že ačkoliv byl projekt 2013 původně plánován do 31. 1. 2013 a následně dle aktualizace do 31. 5. 2014, neobsahoval pro leden 2013, a následně pro leden až květen 2014 žádné náklady. Tato skutečnost je z pohledu pochybností o datu sepsání projektu 2013 významnější. Stěžovatelka se brání tím, že v projektu v závěrečné fázi implementace nepočítala s náklady, které by nebylo možné odečíst v souladu s § 34 ZDP.

[57] Nejvyšší správní soud však musí stěžovatelku upozornit na to, že jí nebylo vytknuto, že v předmětné době žádné náklady neuplatnila. Podezřelé však dle správních orgánů bylo, že již při tvorbě projektu přesně věděla, v jakém období nebude vytvářet žádné odčitatelné náklady. Nejvyšší správní soud této argumentaci rozumí. Jedná se skutečně o indicii nasvědčující dodatečnému vytváření dokumentace k projektu 2013. Ani ve spojení s chybně uvedeným sídlem však Nejvyšší správní soud nesdílí závěr správních orgánů a městského soudu, že by byly v projednávaném případě pochybnosti natolik silné, aby zpochybnila tvrzení stěžovatelky a přesunuly důkazní břemeno v této otázce na ni. Lze přisvědčit její úvaze, že v případě zpětného dotváření projektové dokumentace nedává valný smysl, aby nadbytečně vytvářela aktualizaci projektu, měnila datum jeho realizace, uvedla jeho nepřesnou délku a následně jej předčasně ukončovala či aby neuváděla již od počátku úplné

složení řešitelského týmu, které se měnilo v čase a ve výsledku byla absence aktualizace evidence v tomto smyslu stěžovatelce vytýkána. Důvodem pro takové jednání by sice mohla být úmyslná manipulace s dokumentací v tom smyslu, aby byl (zpětný) postup uvěřitelný. V projednávaném případě však Nejvyšší správní soud neshledává dostatečné pochybnosti v tomto směru. Jednání stěžovatelky spíše ukazuje nedostatky v jejím postupu než zakrývání zpětného vyhotovení projektu.

[58] V poslední námitce pak stěžovatelka vznáší pochybnosti o nepodjatosti zaměstnanců správních orgánů z důvodu příslibu finanční odměny a vyjmenovává důvody, které dle ní dokládají jejich účelový postup, zejména pak zaměření se na formální nedostatky a upřednostnění skutečností nesvědčících ve prospěch stěžovatelky.

[59] Nejvyšší správní soud však připomíná, že aby byla kasační argumentace přípustná, musí stěžovatel na rozhodnutí krajského soudu reagovat a konkrétně a kvalifikovaným způsobem zpochybňovat jeho závěry. Míjí-li se kasační argumentace s rozhodovacími důvody krajského soudu nebo nereaguje-li na ně dostatečně tak, aby Nejvyšší správní soud mohl posoudit jejich správnost, je nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2023, č. j. 8 As 80/2023-41). Převzít do kasační stížnosti argumentaci ze žaloby je možné, avšak pouze v rámci cílené polemiky se závěry krajského soudu, případně v rámci poukazu na to, že argumentace v žalobě nebyla krajským soudem vypořádána (a jeho rozhodnutí je tedy nepřezkoumatelné). Účelem kasační stížnosti není ještě jednou před vyšší instancí zopakovat vypořádání žalobních bodů, kterými se již zabýval krajský soud, nýbrž polemizovat se závěry samotného krajského soudu, a tím prověřit jejich zákonnost.

[60] V projednávaném případě nejprve stěžovatelka poukázala na možné nezákonné jednání zaměstnanců finančních úřadů z důvodu příslibu finanční odměny (podmínky pro příslib cílové odměny ze dne 19. 2. 2016) za vyloučení odčitatelné položky na výzkum a vývoj. Obsahově totožnou námitku však uplatnila již v žalobě, a není patrná reakce na konkrétní závěry městského soudu. Městský soud přitom v bodě 90 odůvodnění napadeného rozsudku konstatoval s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018-113, že samotná existence tohoto dokumentu ještě nesvědčí o automatické podjatosti a nezákonném postupu úředních osob. Dále uvedl, že stěžovatelka v žalobě ani ve správním řízení netvrdila žádné skutečnosti, které by na nezákonné jednání zaměstnanců finančních orgánů ukazovalo, a takové okolnosti nevyplývaly ani ze spisu. Na toto vypořádání žalobní argumentace stěžovatelka v kasační stížnosti nereaguje. Pouze opakuje obsah žalobní námitky, aniž by jakkoliv reflektovala argumentaci městského soudu (například že uvedené skutečnosti již tvrdila). Jelikož městský soud její velmi stručnou žalobní námitku dostatečným způsobem vypořádal, nelze v jejím opakování spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům městského soudu. Taková námitka není přípustná.

[61] Co se týče vyjmenování konkrétních důvodů, které dle stěžovatelky dokládají účelový postup správních orgánů, tyto mohly a měly být vzneseny již v řízení před městským soudem. Stěžovatelce v tom nic nebránilo. Nejvyšší správní soud se tak předmětnou námitkou nemůže zabývat, jelikož je rovněž nepřípustná.

pokračování

[62] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.). Ve věci soud rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[63] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože podle obsahu spisu mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 16. července 2024

Lenka Krupičková
předsedkyně senátu