



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Evy Šonkové a soudců Štěpána Výborného a Karla Šimky v právní věci žalobce: **M. L.**, zastoupený JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 3. 2022, č. j. 10038/22/5200-10422-711919, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 7. 2023, č. j. 25 Af 13/2022-84,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Dodatečnými platebními výměry ze dne 11. 3. 2021, č. j. 834643/21/3218-52521-810272, č. j. 835156/21/3218-52521-810272 a č. j. 835546/21/3218-52521-810272, byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za roky 2014, 2015 a 2016, neboť žalobce neprokázal oprávněnost uplatněné odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje v deseti uplatněných projektech (šesti za zdaňovací období roku 2014, dvou za zdaňovací období roku 2015 a dvou za zdaňovací období roku 2016).

[2] Odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům zamítl žalovaný shora označeným rozhodnutím. Žalovaný shodně se správcem daně dospěl k závěru, že se žalobci nepodařilo prokázat dodržení zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj. Žalobce nevypracoval projekty výzkumu a vývoje souladu s § 34c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a nevedl oddělenou evidenci výdajů na výzkum a vývoj.

[3] Žalobu žalobce proti rozhodnutí žalovaného zamítl Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) nyní napadeným rozsudkem.

[4] Krajský soud k námitkám žalobce uvedl, že předpokladem pro výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení je existence důvodného předpokladu, že daň bude doměřena. Tento předpoklad nebyl v případě žalobce naplněn. Nesplnění povinnosti vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu navíc samo o sobě nezákonnost doměření daně nezpůsobuje. Odkaz na e-mailovou komunikaci ze dne 18. 7. 2016 krajský soud považoval za opožděný žalobní bod. Nadto žalobce ani v tomto doplnění žaloby neuvedl, z jakého důvodu má za to, že předmětná e-mailová komunikace představuje indicii vedoucí k tomu, že daň bude doměřena.

[5] Krajský soud považoval za pozdě uplatněnou také žalobní námitku, že výzva k odstranění pochybností, kterou správce daně žalobci zaslal, byla nezákonná.

[6] K věci samé krajský soud uvedl, že podmínky, které byly vyžadovány pro uplatnění posuzované odčitatelné položky a které stále jsou vyžadovány ohledně oddělené evidence vynaložených výdajů, neumožňují správci daně jejich nesplnění přehlédnout. S ohledem na povahu této odčitatelné položky, jež umožňuje odečtení téhož výdaje dvakrát, je namístě přísnost při posuzování naplnění zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu. Následný legislativní vývoj nemohl žalovaného vést k tomu, aby upřednostnil realizaci výzkumu a vývoje a pominul jeho formální stránku. Odhlédnutí od splnění formálních náležitostí ve prospěch realizace výzkumu a vývoje nelze odůvodnit ani účelem zákona. Zákon sám nedává daňovým orgánům žádnou možnost správního uvážení. Námitky vztahující k samotnému řešení projektu krajský soud nevypočítával pro nadbytečnost, protože žalobce nesplnil již formální podmínky pro uplatnění odčitatelné položky výzkumu a vývoje. Bylo tak nadbytečné zabývat se otázkou, zda žalobce skutečně výzkum a vývoj realizoval a zda měl technologický přínos.

II. Podání účastníků řízení

[7] Proti rozsudku krajského soudu podává žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, jejíž důvody spadají pod § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Stěžovatel namítá, že finanční prostředky vynaložené v letech 2014 až 2016 na projekty výzkumu a vývoje představovaly odčitatelnou položku dle zákona o daních z příjmů, protože prováděl projekty výzkumu a vývoje. Daňové orgány a krajský soud bezpodmínečně trvaly na naplnění formálních náležitostí uplatnění daňového bonusu, aniž by řádně zkoumaly podstatu realizovaných projektů. Projekty posunuly technické znalosti

pokračování

prospektivním směrem a došlo k úspěšnému naplnění projektů přinášejících nové výroby. Stěžovatel také v rámci všech projektů před jejich započítáním důsledně identifikoval existující (vědecko-)technologický problém, který v rámci projektu bude řešit (a který následně úspěšně vyřešil). Stěžovatel nesl riziko případného neúspěchu projektu. Není významné, zdali daňový subjekt realizuje projekt výzkumu a vývoje při realizaci zakázky pro jiný subjekt. Jestliže nové originální řešení stěžovatel následně prodal v podobě funkčního stroje, pak tuto skutečnost měli naopak žalovaný i krajský soud hodnotit kladně, neboť v důsledku prodeje funkčního stroje žalobce realizoval zisk, který zdanil ve prospěch státního rozpočtu. Výklad krajského soudu a žalovaného tenduje k tomu, aby byly podporovány projekty výzkumu a vývoje realizované samoučelně.

[9] Podle stěžovatele by v případě uplatnění výdajů na výzkum a vývoj měly finanční orgány i soudy primárně zkoumat, zda došlo k naplnění účelu projektu výzkumu a vývoje. Pokud je zákonný účel naplněn, není možné lpět na (případném) nesplnění formálních podmínek uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj. Krajský soud bazíruje toliko na formálních pochybeních stěžovatele, přestože předmětné projekty měly značný technologický přínos. Stěžovatel upozorňuje, že daňové subjekty díky daňovému zvýhodnění mohou realizovat projekty, jež by jim jejich podnikatelská činnost umožnila realizovat jen velmi složitě. Je proto absurdní závěr krajského soudu, že projekty výzkumu a vývoje sice nezneužil, ale přesto mu nelze přiznat nárok na daňový bonus. Podle stěžovatele měl krajský soud přihlídnout ke změně právní úpravy a k tomu, že zákonodárce v přímé reakci na rozhodovací praxi finančních orgánů zdůraznil materiální pohled na projekty výzkumu a vývoje. Stěžovatel představuje konkrétní detaily projektů, které dle jeho názoru dokládají splnění materiálních podmínek pro přiznání daňového bonusu. Jeho jednání nikdy nesměřovalo k jakémukoliv zneužití odečitatelné položky.

[10] Stěžovatel dále namítá, že správce daně pochybil při zahájení daňové kontroly. Správce daně mohl stěžovatele vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Krajský soud chybně akceptoval, že správce daně zkontroloval stěžovatele „naslepo“, aniž by měl předem jakékoliv poznatky o tom, že by jeho daňová povinnost mohla být ve skutečnosti odlišná od daňové povinnosti, kterou tvrdil. Stěžovatel upozorňuje, že pracovníci finančních orgánů jsou významně finančně motivováni doměřovat co nejvyšší daňové povinnosti. Správce daně přinejmenším nebyl oprávněn stěžovateli doměřit penále.

[11] Správce daně podle stěžovatele také dostatečně nevymezil existenci vlastních pochybností vůči správnosti předložených účetních dokladů, což způsobilo nezákonnost výzvy k odstranění pochybností. Stěžovatel nesouhlasí s krajským soudem, že by nezákonná výzva k odstranění pochybností nevedla k nezákonnosti závěrů na takovéto výzvě vystavených. Navíc ne každá nesrovnalost v předložených dokladech či předložené dokumentaci značí, že by daňový subjekt uplatnil nárok v rozporu se zákonem. Ke zhojení vad v postupu správce daně nedošlo ani procesním postupem žalovaného. Cílem podnikatelské činnosti má být podle stěžovatele podnikání, a nikoliv výlučná příprava podkladů pro kontroly ze strany finančních orgánů. Uvedené opět potvrzuje, že na realizaci projektu výzkumu a vývoje nelze nahlížet formalisticky.

[12] Stěžovatel navrhuje, aby věc byla předložena k projednání rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu pro překonání předchozí judikatury, kterou rozporuje.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že správce daně při zahájení daňové kontroly nedisponoval takovými indiciemi, které by nasvědčovaly doměření daně. Správce daně proto nemusel stěžovatele vyzývat k podání dodatečných daňových tvrzení. Stěžovatel navíc v žalobě existenci žádných konkrétních indicií netvrdil. Krajský soud nepřehlédl význam e-mailové komunikace ze dne 18. 7. 2016, tuto námitku však považoval za pozdě uplatněnou.

[14] Za lichou považuje žalovaný rovněž námitku nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností. Správce daně řádně „zpochybnil“ oprávněnost uplatnění odčitatelných položek na výzkum a vývoj v daných zdaňovacích obdobích a ve výzvě k odstranění pochybností jasně formuloval skutkové okolnosti vedoucí k jejímu vydání, skutečnosti, jež požadoval prokázat, a také důvody, proč stěžovatele k prokázání těchto skutečností vyzval.

[15] K podstatě věci žalovaný uvádí, že striktní vyžadování všech zákonných náležitostí pro uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj nelze vykládat jako projev „přehnaného formalismu“. Jde především o komplexní odsouhlasení splnění všech podmínek, které osvědčí, zda konkrétnímu daňovému subjektu proti ostatním bude či nebude v jím tvrzené výši uznána daňová výhoda v podobě odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Ani novela zákona o daních z příjmů (provedená zákonem č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, dále též „zákon č. 80/2019 Sb.“), nezměnila nic na tom, že správce daně je oprávněn a povinen kontrolovat splnění veškerých zákonných předpokladů pro uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj. Požadavky zákona nejsou samoučelné, nýbrž umožňují věcnou kontrolu, zda byly výdaje vynaloženy za účelem předpokládaným v § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Žalovaný doplňuje, že stěžovatele tížilo důkazní břemeno a podle § 92 odst. 3 daňového řádu byl povinen prokázat *„všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a v dalších podáních“*. Žalovaný zdůrazňuje, že charakter odpočtu na výzkum a vývoj implikuje zvýšené nároky co se týče prokázání jeho oprávněnosti. Žalovaný připomíná, že neuznal uplatněnou odčitatelnou položku ze dvou základních důvodů – neprokázání zpracování projektů výzkumu a vývoje před jejich realizací a nevedení oddělené evidence výdajů, na což však stěžovatel nikterak nereaguje.

[16] Žalovaný navrhuje, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 s. ř. s.

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů od základu daně lze odečíst odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání.

pokračování

[20] Smyslem citovaného ustanovení je podpora výzkumu a vývoje prováděná vlastními pracovníky v rámci jednoho podnikatelského subjektu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2018, č. j. 1 Afs 97/2018-41, bod 35). Jedná se o významný nástroj k „povzbuzení“ výzkumu a vývoje, protože náklady, které daňové subjekty uplatňují zpravidla jako náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), se stanou ještě odčitatelnou položkou až do výše 100 % (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2019, č. j. 1 Afs 429/2018-41, č. 3977/2020 Sb., bod 50).

[21] Odpočet na podporu výzkumu a vývoje tedy představuje výjimku ze základního daňového principu, podle něž jeden výdaj lze v základu daně uplatnit u téhož poplatníka pouze jednou. Jedná se *de facto* o daňový bonus. Tato skutečnost však implikuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti. 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 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018-52, bod 19). Uvedené se týká doložení vývojové činnosti, tj. že dosáhl závěrů (výsledků, poznatků, znalostí), které jsou oproti stávající úrovni poznatků a dovedností v daném oboru pro něj nové a dosud nevyužívané, ale také splnění všech dalších formálních náležitostí vyžadovaných zákonem.

[22] Podle Nejvyššího správního soudu je tedy nezbytné trvat na splnění veškerých zákonných požadavků pro uznání tohoto odpočtu. Uvedené platí v první řadě o písemném projektu výzkumu a vývoje (§ 34c zákona o daních z příjmů), který není dokumentem samoučelným, ale slouží jako základní a ucelený dokument, jímž daňový subjekt prokazuje nárok na uplatnění odpočtu od základu daně. *Projekt* výzkumu a vývoje musí být vypracován formálně bezchybně a v posuzovaných zdaňovacích obdobích musel být vypracován před zahájením jeho realizace (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018-52, bod 19). Není úkolem správce daně nebo správních soudů, aby sami aktivně a teprve dodatečně propojovali jinak nesouvisející dokumenty a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu. Pokud poplatník na základě předložených důkazních prostředků neprokáže, že projekt obsahoval všechny zákonné náležitosti, jedná se o nedostatek, který bez dalšího znamená, že správce daně uplatněný odpočet vyloučí ze základu daně v plné výši. Správce daně v této situaci již dále není povinen zabývat se věcnou náplní činností ve výzkumu a vývoji, neposuzuje prvek novosti ani technickou nejistotu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016-51, body 40–42).

[23] Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelem, že by lpění na splnění formálních náležitostí stanovených zákonem o daních z příjmů pro odpočet na podporu výzkumu a vývoje bylo samoučelné či formalistické. Naopak požadavky ze strany správce daně na splnění zákonných náležitostí projektové dokumentace jsou oprávněné a již opakovaně nebyly judikaturou kvalifikovány jako „přepjatý formalismus“ (viz krom již citovaných rozhodnutí např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2023, č. j. 5 Afs 283/2022-42, bod 39). Správce daně a žalovaný proto postupovali v souladu se zákonem a nepochybili, pokud se zaměřili na splnění formálních požadavků kladených na *projekt* výzkumu a vývoje. Jestliže shledali, že stěžovatel nesplnil povinnost vypracovat

písemný projekt, jenž obsahuje povinné náležitosti stanovené v § 34c zákona o daních z příjmů, a jenž by byl schválen před zahájením řešení projektů výzkumu a vývoje, nemohli než dospět k závěru, že stěžovatel uplatnil odpočet na podporu výzkumu a vývoje v rozporu se zákonem a je nezbytné stěžovateli tento odpočet odepřít. Stěžovatel sice namítá, že v rámci všech projektů před jejich započítáním důsledně identifikoval existující (vědecko-) technologický problém, nikterak však netvrdí, že by před zahájením řešení zpracoval písemný projekt výzkumu a vývoje, který by splňoval náležitosti stanovené § 34c zákona o daních z příjmů. Kasační soud opakuje, že projekt výzkumu a vývoje je výchozím předpokladem pro uplatnění odpočtu, a pokud poplatník na základě předložených důkazních prostředků neprokázal, že *projekt* byl zpracován před zahájením řešení projektu a že obsahoval všechny zákonné náležitosti, jedná se o nedostatek, který bez dalšího znamená, že správce daně uplatněný odpočet vyloučí ze základu daně v plné výši. Nepostačí odkaz žalobce na úvahy, jež předcházely jeho výzkumné činnosti, neboť tyto samy o sobě nemohou vést ke splnění formálních podmínek spočívajících ve vypracování projektu výzkumu a vývoje dle požadavků § 34c zákona o daních z příjmů.

[24] K opačnému závěru nevede ani novela zákona o daních z příjmů provedená zákonem č. 80/2019 Sb., která nabyla účinnosti 1. 4. 2019. Zákon č. 80/2019 Sb. sice rozvolnil daňový režim tvorby projektu výzkumu a vývoje a poplatníkům umožnil zpracovat a schválit tento dokument s určitým časovým posunem, kdy poplatník disponuje relevantními a dostatečně přesnými informacemi o své činnosti výzkumu a vývoje, které mu až následně umožní zpracovat projektovou dokumentaci bez vad, nikterak však nestanovil, že by nebylo nezbytné lpět na splnění veškerých formálních náležitostí pro uplatnění tohoto daňového odpočtu. Splnění podmínek vyžadovaných zákonem o daních z příjmů nadále zůstává primárním předpokladem pro jeho úspěšné uplatnění. Zároveň nelze pominout, že smyslem této novely bylo také zabránit zneužívání tohoto institutu, neboť byla nově stanovena povinnost oznámit záměr odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu (viz § 34ba zákona o daních z příjmů). V rozporu s touto skutečností je výklad žalobce, který z předmětné novely dovozuje upuštění od dřívějších požadavků na bezpodmínečné splnění veškerých formálních požadavků pro uplatnění odpočtu.

[25] Zároveň nelze pomíjet, že stěžovatel nepochybil pouze při zpracování *projektu*, ale jeho druhým zásadním formálním pochybením bylo porušení povinnosti evidovat odděleně výdaje (náklady) na výzkum a vývoj od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka. Toto pochybení stěžovatel nikterak věcně nerozporuje, pouze se mylně domnívá, že samo o sobě nemělo vést k odepření odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Shora uvedená východiska judikatury však potvrzují závěr daňových orgánů a krajského soudu, že nesplnění formálních požadavků stanovených zákonem o daních z příjmů nemůže být pominuto „materiálním výkladem“, jak činí stěžovatel. Výklad krajského soudu tak není absurdní, nýbrž respektuje zákonné a judikатурní požadavky na uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Kasační soud opakuje, že prostřednictvím odpočtu na podporu výzkumu a vývoje se některé výdaje (náklady) ve své podstatě projeví v základu daně dvakrát, protože poplatník si o výdaje na podporu výzkumu a vývoje sníží základ daně prostřednictvím výdajů (nákladů) daňově uznatelných a podruhé při uplatnění této odčitatelné položky, což ospravedlňuje přísné požadavky na uplatnění tohoto odpočtu.

pokračování

[26] Za dané situace tedy nebyly daňové orgány ani krajský soud povinny zkoumat podstatu realizovaných projektů, včetně jejich technologického přínosu. Specifika dodatečného daňového bonusu na odpočet podpory výzkumu a vývoje vyžadují, aby byla splněna veškerá zákonná pravidla pro jeho uplatnění, přičemž teprve v situaci, kdy jsou splněny formální požadavky, zkoumají daňové orgány také materiální stránku věci, tj. zda činnost daňového subjektu splnila parametry výzkumu a vývoje. Jestliže stěžovatel nesplnil formální požadavky stanovené zákonem o daních z příjmů pro uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, bylo nadbytečné posuzovat věcnou podstatu jeho projektů a jejich vědecký či technologický přínos. Proto ani kasační soud neposuzoval věcnou podstatu projektů stěžovatele, neboť jejich podoba a výsledky nebyly pro posouzení věci rozhodné.

[27] Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal argumentaci stěžovatele důvodnou a přisvědčil dříve opakovaně vysloveným závěrům judikatury o nutnosti splnění formálních podmínek pro uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, nepředložil věc k posouzení rozšířenému senátu ve smyslu § 17 s. ř. s.

[28] Stěžovatel dále namítá, že jej správce daně nevyzval k podání dodatečného daňového přiznání, nýbrž zahájil daňovou kontrolu.

[29] Podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu, pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena.

[30] Podle usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, platí, že dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení. Výzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015-39, č. 3398/2016 Sb. NSS, bod 24). Z uvedeného vyplývá, že přestože znění zákona dává správci daně toliko možnost vydání předmětné výzvy, tak pokud bude mít správce daně informace zakládající důvodný předpoklad (nikoliv jistotu), že bude daňovému subjektu daň doměřena, je tuto výzvu povinen vydat. Jak dovodil v citovaném usnesení sp. zn. 1 Afs 183/2014 rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, důvodem je, že „daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkomplexnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě.“

[31] Krajský soud k obdobné žalobní námitce uvedl, že postup správce daně byl v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu s tím, že stěžovatel v žalobě nijak nereaguje na argumentaci žalovaného při vypořádání obdobné odvolací námitky. Dále dodal, že nesplnění povinnosti vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu samo o sobě nezákonnost doměření daně nezpůsobuje. Rovněž Nejvyšší správní soud v posuzované věci neshledal indicie, které by již před zahájením daňové kontroly ve svém souhrnu zakládaly důvodný předpoklad pro doměření daně. Správce daně před zahájením daňové kontroly disponoval pouze informací o uplatnění odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje a podklady k výzkumu a vývoji prováděnému stěžovatelem. Tyto podklady však bez dalšího nemohly vést k jednoznačnému závěru o doměření daně v budoucnu. Kasační soud navíc nepomíjí, že stěžovatel v průběhu daňového řízení a v žalobě žádnou takovou konkrétní indicii, která by *prima facie* vyplývala z předložených podkladů, netvrdil, nýbrž se omezil na obecné konstatování o porušení § 145 odst. 2 daňového řádu. Teprve v replice na vyjádření žalovaného k žalobě poukázal na e-mailovou komunikaci ze dne 18. 7. 2016. Stěžovatel však ani ve vztahu k této komunikaci neuváděl a neuvádí konkrétní skutečnosti, které měly v souhrnu prokazovat důvodný předpoklad pro doměření daně. Nevyvrací ani tvrzení žalovaného, že tato e-mailová komunikace pouze navazovala na telefonickou domluvu a účetní stěžovatele v ní sdělovala správci daně, že „*posílá podklady k výzkumu a vývoji*“. Stěžovatel pouze obecně uvádí, že na základě této komunikace účetní poskytla správci daně podklady k projektům výzkumu a vývoje; ty však dle kasačního soudu samy o sobě nepředstavovaly jednoznačnou indicii pro doměření daně. Navíc si stěžovatel značně protičeří, neboť na jedné straně namítá, že správce daně disponoval dostatečnými indiciemi pro doměření daně, takže měl postupovat dle § 145 odst. 2 daňového řádu, avšak na straně druhé opakovaně tvrdí, že daňová kontrola byla nepřípustně namátkovou. Argumentace stěžovatele je tak rozporná, neboť nelze zároveň tvrdit, že správce daně neměl předem jakékoliv poznatky o tom, že by výše daňové povinnosti žalobce mohla být odlišná od daňové povinnosti, kterou žalobce tvrdil v rámci svého řádného daňového tvrzení, a současně namítat, že správce daně disponoval dostatečnými indiciemi pro budoucí doměření daně. Také proto nemohl kasační soud shledat námitku stěžovatele důvodnou.

[32] K námitkám stěžovatele, že správce daně „*zkontroloval žalobce naslepo*“ a namátkově, kasační soud uvádí, že tuto námitku žalobce nevznesl v žalobě, nýbrž prvně až v replice na vyjádření žalovaného. Tato námitka však překračuje meze původního žalobního bodu o rozporu postupu správce daně s § 145 odst. 2 daňového řádu. Byla tedy uplatněna po lhůtě k podání žaloby (§ 71 odst. 2, věta třetí s. ř. s.), a proto se jedná i o nepřípustnou kasační námitku dle § 104 odst. 4 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 9. 2008, č. j. 1 Afs 102/2008-39). Kasační soud se jí proto nemusel věcně zabývat. Krajský soud sice pochybil, jestliže tuto námitku naprosto pominul a neuvedl důvody, pro které ji nemusel věcně vypořádat, tato chyba krajského soudu však nezakládá důvod pro zrušení kasační stížnosti napadeného rozsudku. V rozsudku ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245, Nejvyšší správní soud uvedl, že „*důvodnost kasační stížnosti může spočívat v nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí krajského soudu, jen mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Opožděná žalobní námitka, se kterou se krajský soud vůbec nevypořádal (neuvedl, že ji má za opožděnou), nemohla mít vliv na rozhodnutí o věci samé, neboť pro svoji opožděnost*

pokračování

nemohla být důvodem zrušení rozhodnutí žalovaného (skutečnosti v námitce zmíněné by ale naopak musely být důvodem zrušení napadeného rozhodnutí krajského soudu, bylo-li by lze z nich dovodit vadu řízení před žalovaným správním orgánem či nezákonnost jeho rozhodnutí, ke kterým by krajský soud byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti, tj. i bez vznesení námítky).“ Uvedené nastalo v nyní posuzované věci, kdy žalobní námitka odpovídající totožné kasační námitce byla stěžovatelem uplatněna opožděně, aniž by se jednalo o námitku, k níž by byl krajský soud povinen přihlédnout z úřední povinnosti.

[33] Nejvyšší správní soud se nezabýval ani námitkou, že stěžovateli nemělo být doměřeno penále, neboť v řízení před krajským soudem stěžovatel tuto žalobní námitku neuplatnil, jelikož porušení § 145 odst. 2 daňového řádu nespojil s námitkou nezákonného doměření penále. Pouze pro úplnost však kasační soud doplňuje, že jestliže výše neshledal v postupu správce daně porušení § 145 odst. 2, nebyl ani důvod zrušit stanovené penále pro nezákonnost.

[34] Rovněž námitku nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností kasační soud (ve shodě s krajským soudem) nepovažuje za rozhojnění v žalobě uplatněného žalobního bodu, neboť stěžovatel v žalobě nezákonnost výzvy k odstranění pochybností nenamítl. Ani touto námitkou se tedy kasační soud nemohl zabývat. Pouze okrajem kasační soud uvádí, že v rozsudku krajského soudu nenašel tvrzení, že „*by nezákonná výzva k odstranění pochybností nevedla k tomu, že by závěry finančních orgánů na takovéto výzvě vystavěné nebyly protizákonné*“. Krajský soud pouze uvedl, že pokud by správce daně před zahájením daňové kontroly nevyzval daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, samo o sobě by to nevedlo k nezákonnosti doměření daně (viz bod 19 rozsudku krajského soudu). Zákonnost výzvy k odstranění pochybností krajský soud neposuzoval (viz bod 23 napadeného rozsudku).

IV. Závěr a náklady řízení

[35] Na základě výše uvedených skutečností dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost v rozsahu, ve kterém mohla být věcně projednána, není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

[36] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 22. listopadu 2024

Eva Šonková
předsedkyně senátu