ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **BENEKOVterm s.r.o.**, IČ 25839811, se sídlem Masarykova 402, Horní Benešov, zast. Mgr. Pavlem Říhou, advokátem, se sídlem 28. října 3159/29, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2021, č. j. 3373/21/5200-11433-712953, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 6. 2024, č. j. 22 Af 14/2021-88, ve znění opravného usnesení ze dne 14. 10. 2024, č. j. 22 Af 14/2021-100,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 3.400 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta Mgr. Pavla Říhy.

Odůvodnění:

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1]Žalovaný rozhodnutím ze dne 2. 2. 2021, č. j. 3373/21/5200-11433-712953, podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítl odvolání a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 2. 2020, č. j. 409601/20/3205-50522-800486, kterým byla podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 147 a § 143 odst. 1 a odst. 3 daňového řádu žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 vyšší o částku 448.210 Kč a současně jí byla stanovena povinnost uhradit penále ve výši 89.642 Kč. Žalobkyně za uvedené zdaňovací období neúspěšně uplatnila položky odčitatelné od základu daně podle § 34 odst. 4 až 6 zákona

o daních z příjmů, tj. odpočty na podporu výzkumu a vývoje v rámci činností nazvaných „*PROJEKT VÝZKUMU A VÝVOJE 13-01 Výzkum a vývoj navýšení parametrů kotlů na tuhá paliva*“ s dobou řešení od data zahájení 1. 1. 2013 do data ukončení 30. 6. 2014 (dále jen „Projekt 1“) a „*PROJEKT VÝZKUMU A VÝVOJE 13-02 Výzkum a vývoj nízkovýkonné řady kotlů na tuhá paliva*“ s dobou řešení od data zahájení 1. 1. 2013 do data ukončení 31. 12. 2014 (dále jen „Projekt 2“).

[2]Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 10. 11. 2022, č. j. 22 Af 14/2021-42 (dále jen „původní rozsudek“), zrušil uvedené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Uvedený rozsudek následně zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 6. 2. 2024, č. j. 4 Afs 46/2023-39 (dále jen „zrušující rozsudek“), a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž jej zavázal k meritornímu posouzení sporné otázky, zda žalobkyně dostatečně prokázala oprávněnost uplatněného odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, přičemž při řešení této otázky jej zavázal znovu posoudit přiléhavost některých judikátů, na něž odkázal žalovaný ve svém rozhodnutí. Nejvyšší správní soud totiž dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného bylo řádně přezkoumatelné.

[3]Krajský soud v Ostravě ve věci opětovně rozhodl rozsudkem ze dne 27. 6. 2024, č. j. 22 Af 14/2021-88, ve znění opravného usnesení ze dne 14. 10. 2024, č. j. 22 Af 14/2021-100, kterým zrušil uvedené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[4]V odůvodnění rozsudku krajský soud nejprve zrekapituloval skutkové okolnosti případu. Následně se zabýval procesními námitkami žalobkyně, přičemž zopakoval, že již v původním rozsudku dospěl k závěru, podle něhož využil-li žalovaný obsah vysvětlení od Ing. R. S. získaného podle § 79 odst. 3 daňového řádu jako by se jednalo o svědeckou výpověď, postupoval v rozporu se zákonnou úpravou a judikaturou správních soudů. Na základě závazného právního názoru formulovaného Nejvyšším správním soudem ve zrušujícím rozsudku však krajský soud konstatoval, že popsané pochybení daňových orgánů nepředstavovalo podstatné porušení ustanovení o řízení, jež by mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Ve vztahu k námitce žalobkyně, že jí nebyla poskytnuta dostatečná lhůta pro vyjádření se k výsledkům kontrolních zjištění, zrekapituloval své závěry uvedené již v původním rozsudku, podle nichž měla žalobkyně dostatečný časový prostor pro vyjádření svých tvrzení i doplnění dalších důkazů. Rovněž námitku žalobkyně o zájmu nadřízených osob o výsledek daňové kontroly krajský soud shledal nedůvodnou, resp. ji označil za ničím nepodloženou spekulaci.

[5]Krajský soud se dále zabýval otázkou, zda žalobkyně dostatečně prokázala oprávněnost uplatněných odpočtů na výzkum a vývoj. Nejprve citoval § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů a závěry Nejvyššího správního soudu formulované v rozsudku ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016-51. Žalobkyně v průběhu daňové kontroly předložila jako důkazní prostředky Projekty 1 a 2, Status reporty úkolů 1 a 2, Ukončovací reporty 1 a 2, oddělenou evidenci mzdových a materiálových nákladů a související účetní doklady a správce daně současně provedl výslechy svědků. Krajský soud v této souvislosti shrnul pochybnosti žalovaného o průkaznosti předložených důkazních prostředků, z nichž nebylo zřejmé, jakou činnost a ve kterých dnech osoby vykonávaly pracovní činnosti stěžejní pro předmětné Projekty 1 a 2 a jaké k tomu byly odpovídající výstupy. Dále žalovaný vytkl žalobkyni nedostatky v případě evidence materiálových nákladů na prototypy kotlů C16,

C26 a C51 u Projektu 1. V této souvislosti krajský soud nejprve konstatoval, že odkaz žalovaného na Pokyn D-288 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2020, č. j. 7 Afs 447/2018-55, byl nepřípadný, neboť v posuzovaném případě nebylo spornou otázkou doložení vývojového prvku v činnosti žalobkyně, tj. dosažení závěrů, které byly oproti stávající úrovni poznatků a dovedností v daném oboru pro ni nové a dosud nepoužívané.

[6]Podle krajského soudu žalobkyně dále předložila podklad označený *„Definice vývojového týmu“* pro rok 2013 obsahující jmenný seznam 16 osob tvořících vývojový tým, včetně vymezení jejich pracovního zařazení, vzdělání, délky praxe v oboru a data zahájení pracovního poměru u žalobkyně. Zároveň správci daně popsala pracovní náplň jmenovaných členů týmu, předložila jejich mzdové listy za rok 2013 a také výkazy práce za sledované období obsahující u každého zaměstnance počet odpracovaných hodin na činnosti výzkumu a vývoje, a to odděleně pro jednotlivé Projekty 1 a 2 za každý kalendářní měsíc. Žalobkyně rovněž předložila vyčíslení mzdových nákladů na jednotlivé členy týmu s přesným uvedením odpracovaných hodin na obou Projektech za každý kalendářní měsíc roku 2013, které odpovídaly obsahu výkazů práce. Krajský soud shrnul, že uvedené skutečnosti potvrdili svědci ve svých výpovědích, přičemž uvedli, že vedli popsanou evidenci odděleně od práce nesouvisející s výzkumem a vývojem. Popsali také jimi vykonávanou činnost, přičemž někteří svědci uvedli, že vypracovávali rovněž úkolové listy, které předkládali účtárně, kde byly pravděpodobně podkladem pro vypracování mzdových listů a jejich mzdových nákladů na činnost výzkumu a vývoje. Byť se žalovaný zmíněných úkolových listů po žalobkyni domáhal bezvýsledně a obsah evidencí předložených žalobkyní mohl být podrobnější, podle krajského soudu měly svou vypovídací hodnotu, přičemž zdůraznil, že údaje z jednotlivých evidencí odpovídaly ostatním předloženým podkladům a svědeckým výpovědím. Žalobkyně současně předložila obrázky, fotografie, testování a protokoly o vývoji jednotlivých kotlů. Získané údaje bylo možné spolehlivě propojit s údaji ve Status reportech ke dni 31. 12. 2013 vyhotovených k oběma Projektům, v nichž byl popsán chronologický postup činností a průběh prací na Projektech i jejich aktuální rozpracovanost. Krajský soud uzavřel, že uvedené skutečnosti svědčí o komplexní provázané činnosti všech zúčastněných profesí na činnostech výzkumu a vývoje.

[7]Pochybnosti o otázce, kdo prováděl rozbor normy ČSN EN 303-5:2013, zodpověděl Ing. R. S. v jeho vysvětlení. Krajský soud zdůraznil, že ne všechny pochybnosti žalovaného lze rozptýlit předložením konkrétního důkazního prostředku, což se stalo v posuzovaném případě. Jednotlivé důkazy bylo možné propojit tak, že tvořily ucelený důkazní řetězec, a proto krajský soud konstatoval, že žalobkyně své důkazní břemeno ohledně vynaložených nákladů na činnosti výzkumu a vývoje unesla. Dále krajský soud shrnul obsah skladových výdejek předložených žalobkyní k Projektu 1 a uvedl, že materiálové náklady na zmíněný projekt byly evidovány odděleně od běžné činnosti žalobkyně. Časové údaje o vyskladnění materiálu odpovídají postupu prací podle Status reportu k Projektu 1. Byť mohla být rovněž materiálová evidence žalobkyně podrobnější, dostála požadavkům právních předpisů a soudní judikatury.

[8]Krajský soud závěrem posoudil přiléhavost soudní judikatury, na niž odkázal žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí. Závěry formulované Nejvyšším správním soudem v rozsudcích ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56, a ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018-52, označil za nepřípadné, neboť se zabývaly důkazní nouzí co do

existence projektu výzkumu a vývoje, což nebyl posuzovaný případ. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2019, č. j. 1 Afs 429/2018-4, publ. pod č. 3977/2020 Sb. NSS, se týkal otázky absence dostatečně průkazné oddělené evidence nákladů na výzkum a vývoj, do níž byly zahrnuty rovněž výdaje na běžnou podnikatelskou činnost daňového subjektu, což nebyl posuzovaný případ.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[9]Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včasnou blanketní kasační stížnost, v níž označil důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[10] V jejím doplnění, jež Nejvyšší správní soud obdržel v zákonné měsíční lhůtě, stěžovatel namítl, že právní závěry krajského soudu jsou nesprávné. Konstatoval, že i v posuzovaném případě bylo podstatné doložení vývojové činnosti jako v případě rozsudku ze dne 25. 6. 2020, č. j. 7 Afs 447/2018-55, přičemž nelze striktně oddělovat, zda se týkala komplexního nedoložení činnosti nebo činnosti realizované jednotlivými zaměstnanci. Nepřiléhavost závěrů formulovaných v rozsudcích ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56, a ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018-52, nemohla mít vliv na správnost ostatních závěrů formulovaných v jeho rozhodnutí. Ve vztahu k rozsudku ze dne 10. 12. 2019, č. j. 1 Afs 429/2018-4, publ. pod č. 3977/2020 Sb. NSS, stěžovatel uvedl, že se týkal právě osobních nákladů, přičemž částečnou přiléhavost v něm uvedených závěrů potvrdila rovněž žalobkyně. Zmíněný případ i nyní posuzovaná věc mají blízkou skutkovou souvislost, neboť ve svém rozhodnutí vyjádřil pochybnost o konkrétní pracovní náplni zaměstnanců dělnické profese na předmětných Projektech, a to již od jejich počátku, kdy se očekává spíše návrhová než konstrukční činnost. Vzhledem k tomu, že žalobkyně nepředložila dostatečně podrobnou evidenci, popsané pochybnosti nevyvrátila. Z rozsudku ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016-51, na něhož odkazoval rovněž krajský soud, pak vyplývá, že je podstatné, aby z oddělené evidence osobních nákladů na činnosti spojené s výzkumem a vývojem byl zřejmý obsah konkrétních činností zaměstnanců. Krajský soud tak pominul druhý podstatný závěr ve vztahu k průkaznosti zmíněné evidence a citovaný rozsudek vyložil zjednodušeně. Úkolem žalobkyně bylo prokázat soulad formálně vedené evidence s realitou, tj. prací na činnostech souvisejících s výzkumem a vývojem. Právě průkaznost předložené evidence má přímou souvislost s otázkou unesení důkazního břemene.

[11] Stěžovatel dále namítl, že z předložených podkladů nebylo v posuzovaném případě zřejmé, kdo a v jakém čase vykonal jakou konkrétní činnost a na jakém projektu, resp. nebylo možné přezkoumat, zda se dotčení pracovníci skutečně věnovali práci na Projektech. Žalobkyně neprokázala realizaci výzkumu a vývoje ve vazbě na konkrétní výdaje podle § 34b odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nebylo možné zjistit konkrétní věcnou náplň práce konkrétních zaměstnanců, konkrétně kdo a kdy prováděl činnosti stěžejní pro řešení výzkumu a vývoje. Stěžovatel poukázal na rozbor normy ČSN EN 303-5:2013, výpočty a konstrukční návrhy jednotlivých částí kotlů, vývoje řídicí jednotky a sestavení prototypů včetně jejich následného testování. Uvedené skutečnosti nebylo možné zjistit ani z ostatních podkladů předložených žalobkyní. Přitom nestačí pouze prokázat, že se nějaká aktivita odehrála, jak dlouho trvala a náleží k ní nějaký náklad, nýbrž je nutné předložit bezvadné důkazní prostředky, z nichž je zřejmé, která činnost souvisí s výzkumem a vývojem a která s běžnou podnikatelskou činností. Žalobkyně však této povinnosti nedostála a nepředložila

komplexní evidenci jako ucelený systém evidence nákladů souvisejících výhradně s realizací předmětných Projektů. Předložené podklady byly pouze obecné, a proto nebylo možné postavit najisto, že jí uplatněné náklady byly vynaloženy v přímé souvislosti s výzkumně-vývojovými činnostmi. Pokud by žalobkyně řádně zmapovala prováděnou činnost např. zkušebními protokoly, výpočty, poradami či jinými výstupy, bylo by pro ni jednoduché uvedené napárovat na vykázané hodiny. Právě úkolové listy, které po ní požadoval stěžovatel, však žalobkyně předložit nedokázala. Výkazy práce pak neobsahovaly přesný rozpis tvrzené vývojové činnosti a jejího deklarovaného rozsahu. Ačkoli vyslechnutí svědci potvrdili svou náplň práce a jejich pracovní zařazení ve vývojovém týmu, bylo třeba následně prokázat, že plán odpovídal skutečnosti a tato činnost byla skutečně realizována.

[12] Ve vztahu k evidenci materiálových nákladů stěžovatel namítl, že žalobkyně neprokázala spotřebování jí vykázaného materiálu v souvislosti s výrobou prototypů při řešení projektu výzkumu a vývoje. Přestože předložené skladové výdejky obsahují údaj o konkrétním prototypu kotle, nelze z nich ověřit, že vykazovaný materiál byl fakticky v tvrzeném množství použit pro výrobu vyvíjených prototypů. Žalobkyně totiž nepředložila kalkulaci nákladů na jejich výrobu, z níž by bylo možné údaje uvedené na skladových výdejkách ověřit. Evidence materiálových nákladů tak nebyla dostatečně průkazná.

[13] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[14] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve konstatovala, že se plně ztotožňuje se závěry krajského soudu formulovanými v napadeném rozsudku. Dále upozornila, že v posuzovaném případě již uplynula maximální desetiletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně definovaná v § 148 odst. 5 daňového řádu, a to konkrétně dne 1. 7. 2024. Žalobkyně v této souvislosti odkázala na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 11. 2023, č. j. 9 Afs 95/2021-64, publ. pod č. 4543/2024 Sb. NSS, a dále rozsudek ze dne 11. 10. 2023, č. j. 1 Afs 275/2022-43. Posledně uvedený rozsudek je podle žalobkyně nutno odlišit od nyní posuzované věci, neboť v době, kdy uplynula zmíněná prekluzivní lhůta pro stanovení daně, bylo na rozdíl od citované věci rozhodnutí žalovaného pravomocně zrušeno. Podle žalobkyně by tak již s ohledem na smysl a účel předmětné lhůty a zároveň její právní jistotu neměl ani správní soud překročit její maximální délku a rozhodnutí stěžovatele případně opětovně „vrátit do hry“. Argument, podle něhož ke stanovení daně došlo rozhodnutím stěžovatele a nikoli správního soudu, odporuje smyslu a účelu citovaného ustanovení. Již s ohledem na uvedené by proto měla být kasační stížnost stěžovatele zamítnuta a pro případ opačného závěru Nejvyšší správní soud vyzvala k předložení této právní otázky k posouzení rozšířenému senátu.

[15] Dále žalobkyně zrekapitulovala podstatné skutkové okolnosti případu a konstatovala, že stěžovatel v kasační stížnosti nijak nevyvrací přesvědčivé závěry krajského soudu. Konkrétně totiž pouze zopakoval své obecné formulace ohledně důkazního břemene žalobkyně, aniž by jakkoli reagoval na argumentaci uvedenou v napadeném rozsudku. Stěžovatel současně nijak nezohlednil, které skutečnosti žalobkyně v daňovém řízení prokázala. Žalobkyně shrnula nosné závěry napadeného rozsudku týkající se jednotlivých důkazních prostředků a jejich podstatného obsahu, které krajský soud posoudil rovněž v jejich vzájemné souvislosti, což stěžovatel v daňovém řízení nikdy neučinil. V kasační

stížnosti pouze odkázal na předložené výkazy práce jednotlivých pracovníků, aniž by konkrétně zhodnotil ostatní doložené podklady. Uvedené platí rovněž pro materiálové náklady. Žalobkyně zdůraznila, že v důsledku požadavků stěžovatele na prokázání toho, zda žalobkyně použila konkrétní vykazovaný materiál pro výrobu konkrétních prototypů kotlů, by žádný daňový subjekt nebyl schopen prokázat relevantní souvislosti jakéhokoli nákladu. Naopak skladové výdejky zcela konkrétně a podrobně uvádí, jaký materiál, kdy a v jakém množství byl vydán na vývojovou dílnu pro účely zhotovení konkrétního prototypu, zvlášť pokud tyto údaje odpovídají ostatním doloženým podkladům.

[16] S ohledem na tyto skutečnosti žalobkyně navrhla zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti

[17] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Stěžovatel v kasační stížnosti označil důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[18] Podle písm. a) zmíněného ustanovení, *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*. Podle písm. d) tohoto ustanovení, *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.*

[19] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval argumentací žalobkyně, podle níž v posuzovaném případě již uplynula maximální desetiletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně definovaná v § 148 odst. 5 daňového řádu, a to konkrétně dne 1. 7. 2024, která brání meritornímu posouzení věci soudem. Podle žalobkyně platí, že pokud by Nejvyšší správní soud přezkoumal rozsudek krajského soudu a rozhodnutí stěžovatele případně „vrátil do hry“, popřel by základní smysl a účel citovaného ustanovení daňového řádu, který chrání právní jistotu daňových subjektů před časově neomezeným stanovením daně.

[20] Otázku běhu maximální desetileté prekluzivní lhůty pro stanovení daně Nejvyšší správní soud posuzoval již v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 1. 11. 2023, č. j. 9 Afs 95/2021-64, publ. pod č. 4543/2024 Sb. NSS, v němž konstatoval, že daňový řád v § 148 zakotvuje plnohodnotnou a dle svého obsahu výlučnou úpravu lhůt pro stanovení daně. Dále konstatoval, že „*i v případech, kdy se lhůta pro stanovení daně prodlužuje (odst. 2), přerušuje a počíná běžet nová tříletá lhůta (odst. 3) nebo neběží, tedy se staví (odst. 4), platí, že lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1 (§ 148 odst. 5 daňového řádu). Výjimkou pro překročení této nejdelší objektivní lhůty 10 let jsou jen případy stanovené v odstavcích následujících po odstavci pátém (§ 148 odst. 6 a 7 daňového řádu).*“ Z uvedeného vyplývá, že popsaná desetiletá lhůta stanoví její nepřekročitelné maximum, resp. ultimátní „pojistku“ proti nepřiměřenému (opakovanému) prodlužování prekluzivní lhůty pro stanovení daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017-29, publ. pod č. 3703/2018 Sb. NSS).

[21] V rozsudku ze dne 11. 10. 2023, č. j. 1 Afs 275/2022-43, Nejvyšší správní soud vypořádal otázku, jaký vztah existuje mezi maximální desetiletou lhůtou pro stanovení daně a soudním přezkumem rozhodnutí daňového orgánu o stanovení daně. Konstatoval, že *„právní řád je založen na zásadě presumpce správnosti aktů vydaných orgány veřejné správy, dle níž se má za to, že správní akt je zákonný a správný, a to až do okamžiku, kdy příslušný orgán zákonem předvídanou formou prohlásí správní akt za nezákonný a zruší jej. Po celou dobu své existence až do svého eventuálního zrušení vyvolává správní akt právní následky, zakládá práva a povinnosti. Případné zrušení individuálního správního aktu soudem má účinky toliko* ex nunc, *které působí výlučně do budoucna (soudní řád správní neobsahuje obdobné ustanovení, jako je § 99 správního řádu, umožňující určit, ke kterému okamžiku nastávají účinky spojené se zrušením rozhodnutí). Jedinou výjimku představuje skupina nicotných aktů, u nichž se má za to, že nebyly nikdy vydány, a tudíž nemohly působit právní následky ani v minulosti.“* V souladu s uvedenými závěry proto dospěl k závěru, že *„rozhodnutí správce daně vyvolávalo účinky až do jeho zrušení krajským soudem. Účinky rozhodnutí byly v důsledku rozsudku kasačního soudu pouze* ‚obnoveny‘, *avšak nedošlo tím k opětovnému stanovení daně ve smyslu § 147 odst. 1 daňového řádu, jak namítá stěžovatel. Stanovit daň může jedině správce daně postupem uvedeným v § 147 daňového řádu, a nikoliv soud ve správním soudnictví, který pouze přezkoumává zákonnost správního rozhodnutí.“* Lhůta stanovená v § 148 odst. 1 ve spojení s odst. 5 daňového řádu totiž nemůže zavazovat kromě daňových orgánů rovněž správní soudy při přezkumu správních rozhodnutí, neboť daňový řád upravuje toliko postup správců daní s cílem správně zjistit a stanovit daň.

[22] Uvedené lze přitom plně využít i v nyní posuzované věci. Byť žalobkyně namítla, že od citované věci vedené Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 1 Afs 275/2022 je nutno odlišit skutkový stav posuzovaného případu, neboť v době uplynutí desetileté prekluzivní lhůty pro stanovení daně bylo rozhodnutí stěžovatele pravomocně zrušeno, Nejvyšší správní soud konstatuje, že přijetím této argumentace by popřel smysl a význam výše citovaných judikatorních závěrů. Jinak řečeno, skutečnost, zdali v době po uplynutí prekluzivní lhůty bylo již rozhodnutí daňového orgánu o stanovení daně zrušeno či ještě nikoli, nemůže mít vliv na závěr, že správní soudy taková rozhodnutí daňových orgánů pouze přezkoumávají, aniž by samy jakkoli daň opětovně stanovovaly. Pokud tak v posuzovaném případě došlo zrušujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu k tomu, že účinky rozhodnutí stěžovatele byly opětovně obnoveny, přičemž do právní moci napadeného rozsudku došlo k uplynutí desetileté prekluzivní lhůty pro stanovení daně, nelze v tomto ohledu odepřít přezkum nového rozsudku krajského soudu ve věci pouze s odkazem na uplynutí zmíněné lhůty.

[23] I v případě opětovného zrušení rozsudku krajského soudu by totiž došlo pouze k situaci, kdy by se obnovily účinky rozhodnutí stěžovatele ke dni jeho vydání, přičemž tímto dnem také došlo k pravomocnému a včasnému stanovení daně. V opačném případě by Nejvyšší správní soud v rozporu s výše citovanou judikaturou vztáhl závaznost § 148 odst. 5 daňového řádu i na soudní přezkum rozhodnutí daňových orgánů o stanovení daně. Nejvyšší správní soud proto přes uplynutí maximální desetileté prekluzivní lhůty pro stanovení daně meritorně přezkoumal závěry krajského soudu formulované v napadeném rozsudku.

[24] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, jejíž důvodnost by sama o sobě postačila k jeho zrušení. Již v rozsudku ze

dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, Nejvyšší správní soud akcentoval, že *„není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá.“* V obdobném duchu se nese i navazující judikatura, která zásadně pohlíží na nevypořádání žalobních námitek jako na důvod pro zrušení rozhodnutí soudu (srov. kupříkladu rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 12. 2009, č. j. 8 Afs 73/2007-78, či ze dne 24. 3. 2010, č. j. 1 Afs 113/2009-69). Bohatá rozhodovací činnost se váže též k otázce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí z důvodu jeho nesrozumitelnosti (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Azs 94/2007-107, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-75, či ze dne 22. 9. 2010, č. j. 3 Ads 80/2009-132).

[25] V nyní posuzované věci nicméně Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným neshledal. Z odůvodnění rozsudku je seznatelné, jakými úvahami se při rozhodování věci řídil a k jakým závěrům po posouzení všech relevantních skutečností případu dospěl. Stěžovatel v kasační stížnosti nijak konkrétně nenamítl, kterými skutečnostmi se krajský soud nezabýval, případně které žalobní námitky či sporné právní otázky opomněl. Stěžovatel ostatně s právními závěry krajského soudu v kasační stížnosti polemizuje, což by v případě jejich nepřezkoumatelnosti nebylo z logiky věci možné.

[26] Nejvyšší správní soud se proto zabýval námitkami stěžovatele ohledně průkaznosti žalobkyní předložené evidence nákladů na výzkum a vývoj. Stěžovatel namítl, že úkolem žalobkyně bylo prokázat soulad formálně vedené a předložené evidence s realitou, tj. prací na činnostech souvisejících s výzkumem a vývojem, což nesplnila, a neunesla tak své důkazní břemeno, které ji v tomto ohledu tížilo.

[27] Jak vyplývá z § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, v rozhodném znění [nyní z § 34b odst. 1 písm. c) tohoto zákona], výdaje (náklady) na výzkum a vývoj musejí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka. Zákon ponechává na vůli daňového subjektu, jakým způsobem splnění této podmínky prokáže.

[28] Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016-51, na který v projednávané věci odkázal i krajský soud, judikoval, že smyslem oddělené evidence je *„vytvoření úplného soupisu všech výdajů (nákladů) vynaložených daňovým subjektem při realizaci projektu výzkumu a vývoje, přičemž již ze samotné evidence musí být dostatečně patrna návaznost na konkrétní výdaj (náklad) vynaložený při realizaci projektu výzkumu a vývoje. Identifikace jednotlivých výdajů (nákladů) v oddělené evidenci musí být natolik jednoznačná, aby nemohly vzniknout pochybnosti, který z jednotlivě vynaložených výdajů (nákladů) je do evidence zahrnut, tj. na základě evidence musí být možno jednoznačně oddělit jednotlivé výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektu výzkumu a vývoje od ostatních výdajů (nákladů) daňového subjektu, které s projektem výzkumu a vývoje nesouvisí. Identifikace výdajů (nákladů) v oddělené evidenci musí být takového charakteru, aby na jejím základě bylo možno propojit jednotlivé účetní doklady s evidovanými výdaji (náklady)*“.

[29] Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2019, č. j. 1 Afs 429/2018-4, publ. pod č. 3977/2020 Sb. NSS, stejně jako z rozsudku ze dne 21. 7. 2022, č. j. 8 Afs 170/2020-49, publ. pod č. 4379/2022 Sb. NSS, dále vyplývá, že je rozdíl mezi tím, zda nejsou náklady na výzkum a vývoj uznány z důvodu nevedení oddělené evidence, tzn. z důvodu jejich formálních nedostatků, anebo z důvodu neprůkaznosti této evidence [neunesení důkazního břemene daňového subjektu ohledně souvislosti vynaložených nákladů (výdajů) s činností výzkumu a vývoje]. V posuzovaném případě byla sporná právě druhá z uvedených otázek, tj. zdali žalobkyně předložila dostatečně průkaznou evidenci, z níž by byla zřejmá souvislost vynaložených nákladů na Projekty 1 a 2 s činností výzkumu a vývoje. V tomto ohledu lze zároveň plně přisvědčit názoru stěžovatele, že za účelem dosažení nároku na odpočet nákladů vynaložených na výzkum a vývoj je daňový subjekt povinen prokázat nikoli pouze nějakou činnost, s níž souvisí nějaké náklady, nýbrž musí předložit dostatečně průkazné důkazní prostředky, z nichž je zřejmé, které činnosti souvisí s výzkumem a vývojem a které pouze s běžnou podnikatelskou činností.

[30] Stěžovatel dále konkrétně namítl, že žalobkyně v posuzovaném případě předložila pouze obecnou evidenci, z níž nebylo zřejmé, kdo a v jakém čase vykonal jakou konkrétní činnost a na jakém projektu, resp. nebylo možné přezkoumat, že se dotčení pracovníci skutečně věnovali práci na Projektech. Žalobkyně tak neprokázala realizaci výzkumu a vývoje ve vazbě na konkrétní výdaje podle § 34b odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel žalobkyni zejména vytkl, že z předložené evidence nemohl ověřit věcnou náplň práce konkrétních zaměstnanců, tedy kdo a kdy prováděl činnosti stěžejní pro řešení výzkumu a vývoje, tj. rozbor normy ČSN EN 303-5:2013, výpočty a konstrukční návrhy jednotlivých částí kotlů, vývoje řídicí jednotky a sestavení prototypů včetně jejich následného testování, přičemž uvedené skutečnosti nebylo možné zjistit ani z ostatních předložených podkladů.

[31] Nejvyšší správní soud konstatuje, že bylo povinností žalobkyně vést podrobnou evidenci nákladů (výdajů), z níž je patrné, kolik hodin strávil který zaměstnanec prací na jednotlivých projektech, jaký materiál byl pro potřeby kterého projektu pořízen apod. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 11. 2020, č. j. 1 Afs 270/2020-26). Mzdové náklady musí být v evidenci zachyceny tak, aby odpracované hodiny daného pracovníka byly přiřaditelné ke konkrétnímu projektu výzkumné a vývojové činnosti. Náklady na materiál na výzkum a vývoj musí být z daňového hlediska evidovány odděleným způsobem, jenž musí být zcela transparentní. Vedení oddělené evidence nákladů na výzkum a vývoj je současně daňovým konstruktem, který vyžaduje na nákladových účtech oddělené evidování nákladů s jasnou, přehlednou a dohledatelnou vazbou na konkrétní projekt (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2024, č. j. 9 Afs 63/2024-50). Jakkoli s sebou takový postup nese vyšší administrativní zatížení žalobkyně, je třeba mít na zřeteli, že odpočet nákladů (výdajů) na výzkum a vývoj podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů představuje jisté beneficium, a pokud má daňový subjekt zájem z něj těžit, musí splnit striktní podmínky stanovené zákonodárcem.

[32] Citovanými skutečnostmi se krajský soud řádně zabýval zejména v odst. 28 až 35 odůvodnění napadeného rozsudku. Vyhodnotil jak předložené podklady definující konkrétní složení skupiny osob, která se v roce 2013 podílela na činnostech výzkumu a vývoje, tak jejich mzdové listy a výkazy práce, které obsahovaly ke každému jednotlivému zaměstnanci konkrétní počet odpracovaných hodin na Projektu 1 odděleně od Projektu 2.

Tyto údaje srovnal s žalobkyní předloženým vyčíslením mzdových nákladů na jednotlivé osoby, které se podílely na činnostech výzkumu a vývoje, a dále s obsahem svědeckých výpovědí některých zaměstnanců žalobkyně. Krajský soud současně získané údaje porovnal s podrobným rozpisem a popisem postupu jednotlivých výzkumných a vývojových činností v Projektu 1 a 2 uvedeným ve Status reportech a následně Ukončovacích reportech vyhotovených k oběma Projektům. V odst. 32 odůvodnění napadeného rozsudku posoudil rovněž pochybnost stěžovatele, který konkrétní zaměstnanec prováděl rozbor normy ČSN EN 303-5:2013, přičemž se věnoval rovněž závěru stěžovatele ohledně absence předložení konkrétních výpočtů a konstrukčních návrhů jednotlivých částí kotlů, vývoje řídicí jednotky a sestavení prototypů včetně jejich následného testování žalobkyní. V této souvislosti konstatoval v odst. 30 odůvodnění napadeného rozsudku, že průběh jednotlivých prací na prototypech kotlů žalobkyně doložila daňovým orgánům již v podání ze dne 31. 8. 2018, jehož součástí byly obrázky a fotografie zachycující jednotlivé komponenty vyvíjeného kotle, testování procesu hoření, jakož i vypracované protokoly o provedeném měření. Uvedené údaje podle krajského soudu plně korespondovaly již zmíněným Status reportům a Ukončovacím reportům vypracovaným samostatně pro Projekty 1 a 2.

[33] Z kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatel pouze setrval na svém závěru, podle něhož nebylo možné postavit najisto, že žalobkyní uplatněné náklady byly vynaloženy v přímé souvislosti s výzkumně-vývojovými činnostmi a že z předložené evidence nebylo zřejmé, kdo a v jakém čase vykonal jakou konkrétní činnost a na jakém projektu, resp. nebylo možné přezkoumat, že se dotčení pracovníci skutečně věnovali práci na Projektech. Nijak konkrétně však nereagoval na závěry krajského soudu uvedené zejména ve výše citovaných odstavcích odůvodnění napadeného rozsudku, v nichž podrobně a v jejich vzájemné souvislosti hodnotil předložené důkazy, přičemž své závěry řádně a přesvědčivě odůvodnil. Stěžovatel pouze zopakoval svou argumentaci uvedenou již v odůvodnění svého rozhodnutí, přičemž proti závěrům krajského soudu nenamítl ničeho konkrétního.

[34] Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že podstatou kasační argumentace stěžovatele byl jeho požadavek na prokázání konkrétní činnosti konkrétního zaměstnance žalobkyně za každý jednotlivý den v měsíci vykonané v procesu výzkumu a vývoje. V tomto ohledu zdůrazňoval nedostatečnost předložené mzdové evidence a výkazů práce a trval na předložení úkolových listů, z nichž jediných by byly uvedené skutečnosti dostatečně patrné. Nijak však nereagoval na závěr krajského soudu, podle něhož byť mohla být právě s ohledem na obsah úkolových listů evidence žalobkyně ještě podrobnější, bylo možné s ohledem na ostatní předložené podklady dostatečně zjistit rozhodné skutečnosti podstatné pro ověření konkrétního průběhu činností spojených s výzkumem a vývojem. Krajský soud dále zdůraznil, že z provedených svědeckých výpovědí některých zaměstnanců žalobkyně vyplynulo, že předkládali vypracované úkolové listy účtárně, kde byly podkladem pro vypracování mzdových listů a jejich mzdových nákladů na činnost výzkumu a vývoje. Stěžovatel však na tento argument nijak nereagoval. Pouze zopakoval svou pochybnost o zapojení zaměstnanců dělnické profese do obou Projektů od jejich počátku, kdy lze očekávat spíše návrhovou než konstrukční činnost, aniž by v tomto ohledu uvedl cokoli konkrétního.

[35] Stěžovatel v průběhu daňového řízení a v odůvodnění svého rozhodnutí mimo jiné odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56, podle něhož platí, že *„není úkolem správce daně a správních soudců, aby sami aktivně a teprve*

dodatečně propojovali jinak nesouvisející dokumenty a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu, v dané situaci například, komu patří nečitelné podpisy s využitím teprve dodatečně předložené vnitropodnikové směrnice. To ostatně koresponduje i s výše uvedeným charakterem odpočtu nákladů na výzkum a vývoj (de facto dvojí odečet nákladů ze základu daně), který implikuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti.“ V této souvislosti však nelze pominout, že citovaný závěr Nejvyšší správní soud uvedl zejména ve vztahu k nedostatkům předloženého projektu výzkumu a vývoje daňovým subjektem, nikoli k posuzování průkaznosti předložených evidencí nákladů na výzkum a vývoj. I v případě, kdy by se Nejvyšší správní soud uvedeným závěrem řídil při posuzování konkrétního skutkového stavu v nyní řešené věci, tj. vycházel-li by z předpokladu, že nebylo úkolem stěžovatele aktivně propojovat nijak nesouvisející dokumenty a dovozovat z nich skutečnosti rozhodné pro oprávněnost nároku žalobkyně na odpočet, je zřejmé, že se k popsanému postupu stěžovatel vůbec uchylovat nemusel. Jinými slovy, v posuzovaném případě žalobkyně předložila řadu podkladů a dokumentů, jimiž dokládala vztah vynaložených nákladů na výzkum a vývoj s tvrzenými činnostmi výzkumu a vývoje. Zmíněné podklady spolu navzájem souvisely a doplňovaly se, jak ostatně vysvětlil již krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku. Nelze proto mít za to, že by po stěžovateli vyžadoval, aby sám aktivně propojoval ničím nesouvisející dokumenty a z nich následně dovozoval skutečnosti, které měla tvrdit a prokazovat žalobkyně.

[36] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatele, že rovněž materiálová evidence předložená žalobkyní byla nedostatečně průkazná. Žalobkyně podle stěžovatele neprokázala spotřebování jí vykázaného materiálu v souvislosti s výrobou prototypů při řešení projektu výzkumu a vývoje, neboť ze skladových výdejek nelze ověřit, že vykazovaný materiál byl fakticky v tvrzeném množství použit pro výrobu vyvíjených prototypů, přičemž žalobkyně nepředložila ani kalkulaci nákladů na jejich výrobu. Průkazností materiálové evidence se krajský soud zabýval zejména v odst. 34 a 35 odůvodnění napadeného rozsudku. Poukázal na skutečnost, že jednotlivé skladové výdejky byly označeny konkrétními názvy prototypů kotlů, k nimž se vztahovaly. Doplnil, že údaje o vyskladnění materiálu, které byly ostatně v předmětných výdejkách konkrétně popsány a vyjmenovány, časově odpovídaly postupu prací podle Status reportu k Projektu 1. Nejvyšší správní soud se v této souvislosti současně ztotožňuje s argumentem žalobkyně, že v důsledku požadavků kladených stěžovatelem na ni by prakticky žádný daňový subjekt nebyl schopen prokázat relevantní souvislosti jakéhokoli nákladu. Naopak skladové výdejky konkrétně uvádí, jaký materiál, kdy a v jakém množství byl vydán na vývojovou dílnu pro účely zhotovení konkrétního prototypu, přičemž tyto údaje odpovídaly ostatním doloženým podkladům, jak konstatoval již krajský soud. Stěžovatel ani nijak konkrétně nevysvětlil, z jakého důvodu tyto skutečnosti pominul a trval na předložení kalkulace nákladů, z níž jediné by podle něj bylo možné ověřit tvrzení žalobkyně.

[37] Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud neshledal účelným se opětovně podrobně zabývat přiléhavostí soudní judikatury, na kterou odkázal stěžovatel v odůvodnění svého rozhodnutí a kterou podrobně vypořádal již krajský soud v odst. 37 odůvodnění napadeného rozsudku. Postačí tedy konstatovat, že ani otázka přiléhavosti či nepřiléhavosti odkazované judikatury na podporu závěrů stěžovatele neměla v posuzovaném případě podstatný vliv na jejich nesprávnost. Jinak řečeno, i v případě, kdy by stěžovatel podpořil své závěry odkazy na přiléhavou soudní judikaturu, ničeho by to neměnilo na skutečnosti, že bylo jeho úkolem posoudit konkrétní skutkové okolnosti posuzované věci.

Byť totiž lze ze závěrů soudní judikatury vycházet, nelze pominout skutečnost, že každý případ je individuální a je nutno jej rovněž individuálně posuzovat. Stěžovatel však v dané věci dospěl při posuzování věci a konkrétních skutkových okolností případu k nesprávným závěrům, což ostatně řádně vysvětlil již krajský soud.

[38] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že krajský soud posoudil všechny sporné právní otázky správně a přezkoumatelně. Důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. tak nebyly naplněny.

IV. Závěr a náklady řízení

[39] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že žalobkyně má vůči stěžovateli právo na náhradu nákladů, které důvodně vynaložila, neboť měla v řízení o kasační stížnosti plný úspěch (§ 60 odst. 1 věta první za použití § 120 s. ř. s.).

[40] Důvodně vynaložené náklady řízení o kasační stížnosti tvoří odměna za zastupování advokátem, která byla určena podle § 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném do 31. 12. 2024 [viz čl. II vyhlášky č. 258/2024 Sb., kterou se mění vyhláška Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „advokátní tarif“)], a to za jeden úkon právní služby ve výši 3.100 Kč (vyjádření ke kasační stížnosti). Náhrada hotových výdajů (režijní paušál) činí podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu 300 Kč za jeden úkon právní služby. Celkové důvodně vynaložené náklady žalobkyně v řízení o kasační stížnosti tak činí 3.400 Kč. Proto Nejvyšší správní soud uložil procesně neúspěšnému stěžovateli povinnost zaplatit tuto částku úspěšné žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti, a to k rukám jejího zástupce. Ke splnění této povinnosti stanovil Nejvyšší správní soud přiměřenou lhůtu třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 29. ledna 2025

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu