



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Filipa Dienstbiera, soudce zpravodaje Štěpána Výborného a soudkyně Jiřiny Chmelové v právní věci žalobkyně: **MB PHARMA s.r.o.**, sídlem Lužická 1893/9, Praha 2, zastoupena JUDr. Jakubem Hlínou, advokátem, sídlem Havlíčkova 1680/13, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 12. 2022, č. j. 46828/22/5200-11433-710862, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 4. 2024, č. j. 15 Af 2/2023-72,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **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] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 16. 3. 2021, č. j. 1817718/21/2002-52521-108684, doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 ve výši 3 042 470 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 608 494 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 16. 3. 2021, č. j. 1819004/21/2002-52521-108684, doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob ve výši 2 433 140 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 486 628 Kč za zdaňovací období roku 2016. Správce daně dospěl mimo jiné k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno a neprokázala oprávněnost zahrnutí odpisů

lyofilizačního zařízení a analytických přístrojů do základu daně. Ve zdaňovacím období roku 2015 také neprokázala oprávněnost uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, protože projekt *Kvantifikace plasmidové DNA pomocí qPCR v roce 2015* (dále jen „Projekt“) nesplnil náležitosti stanovené § 34c odst. 1 písm. e) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, požadující uvedení jmen všech osob, které měly odborně zajišťovat řešení Projektu, a § 34b odst. 1 písm. c) téhož zákona požadující vedení oddělené evidence výdajů.

[2] Shora označeným rozhodnutím žalovaný z důvodu uznání odpisů lyofilizačního zařízení a analytických přístrojů snížil doměřenou daň za zdaňovací období roku 2015 na částku 1 554 010 Kč a penále na částku 310 802 Kč. Za zdaňovací období roku 2016 snížil doměřenou daň na částku 1 330 Kč a penále na částku 266 Kč. Ve zbytku dodatečné platební výměry potvrdil. Žalovaný shledal, že žalobkyně v Projektu uvedla, že jej bude odborně zajišťovat pouze jeden zaměstnanec, do odpočtu však zahrnula i mzdové náklady dalších 8 osob, které tvořily devítičlenný odborný tým. Jestliže žalobkyně tyto osoby, které odborně zajišťovaly řešení projektu, nezahrnula do Projektu, porušila tím § 34c odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů.

[3] Žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) nyní napadeným rozsudkem.

[4] Městský soud přisvědčil žalovanému, že Projekt neobsahoval jména všech osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu. Městský soud neuvěřil žalobkyni, že neuvedení zaměstnanci vykonávali pouze pomocnou, nekvalifikovanou práci, protože podle soudu se jednalo o projekt vysoce odborně zaměřený, na jehož zajišťování mohly participovat pouze odborně erudované osoby. Uvedený závěr potvrdil výslech jednatele žalobkyně (a jediné osoby uvedené v Projektu) a dalších zaměstnanců participujících na Projektu. Městský soud poukázal na vývoj argumentace žalobkyně, která nejprve tvrdila objektivní příčiny, proč nemohla jména všech osob uvést v Projektu, a teprve následně namítala, že tito zaměstnanci vykonávali při realizaci Projektu pomocnou, nekvalifikovanou práci. Městský soud konstatoval, že nepřiznání odpočtu na podporu výzkumu a vývoje je v daném případě zcela v souladu se zákonem a nelze jej označit za nepřiměřenou přísnost či za nepřipustný formalismus. Nedostatek formální náležitosti Projektu byl dostatečným důvodem pro vyloučení žalobkyni uplatněného odpočtu ze základu daně v plné výši a nebylo povinností finančních orgánů zabývat se splněním ostatních zákonných podmínek pro odpočet výdajů.

II. Podání účastníků řízení

[5] Proti rozsudku městského soudu podává žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost.

[6] Stěžovatelka namítá, že městský soud překročil svou pravomoc, jakož i smysl a účel přezkoumání rozhodnutí ve správním soudnictví. Městský soud jako první přdestřel úvahy stran povahy činností jednotlivých osob participujících na Projektu, a to nad rámec rozhodnutí žalovaného. Žalovaný dovedl porušení § 34c odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů pouze na základě jednoduchého porovnání počtu osob uvedených v Projektu s počtem osob, které dle uplatňovaných mzdových nákladů na Projektu participovaly.

pokračování

Žalovaný skutkový stav zjistil a popsal nedostatečně, neúplně a nesprávně, takže městský soud měl napadené rozhodnutí zrušit, protože posouzení skutečnosti, zda dané osoby odborně zajišťovaly řešení Projektu či na něm participovaly jinak (toliko podpůrně), je v dané věci esenciální otázkou. Daňové orgány se měly adekvátně zabývat a v návaznosti na to konkrétně a dostatečně odůvodnit, proč a jak činnosti vykonávané jednotlivými pracovníky materiálně naplňují zákonné kritérium „odborné zajišťování řešení projektu“. Daňové orgány však tento stěžejní právní pojem nevyložily, natož aby se jej snažily poměřovat s nastalým skutkovým stavem. Takové posouzení učinil až městský soud, přestože z důvodu absence stejných úvah žalovaného měl napadené rozhodnutí zrušit.

[7] Věcné závěry městského soudu nejsou podle stěžovatelky správné. Stěžovatelce není zřejmé, v jakém ohledu má název či i povaha samotného projektu sama o sobě implikovat povahu činností všech osob, které na něm participují. Stejně tak úvaha, že stěžovatelka by nepověřila výkonem pomocných prací osoby disponující vysokoškolským vzděláním, je ryze spekulativní a ničím nepodložená. Soud mylně směšuje odbornost jednotlivých osob a odbornost zaměření Projektu. Městský soud neměl hodnotit výslech svědků (ostatních pracovníků) ve vztahu k naplnění zákonného kritéria „odborné zajišťování řešení projektu“. Nadto z těchto výslechů nelze dovozovat, že by svědci odborně zajišťovali řešení Projektu. Naopak časový rozsah, v němž jednotliví pracovníci vykonávali činnosti na Projektu (dohoda o provedení práce sjednaná v rozsahu 10 hodin měsíčně), nepochybně svědčí tomu, že se nemohli podílet na jeho odborném řízení. Stěžovatelka nesouhlasí s městským soudem, že u ní nastal argumentační posun. Nadto samy daňové orgány měly provést adekvátní a vyčerpávající poměrování skutkového stavu se zákonnými kritérii. Stěžovatelka uzavírá, že ostatní pracovníci se sice na vědeckém zkoumání podíleli, avšak toliko pomocnými a podpůrnými pracemi, takže nebyl dán zákonný důvod pro jejich výslovné jmenování v Projektu. Rozhodnutí žalovaného považuje stěžovatelka za nepřezkoumatelné a jeho přezkoumáním městský soud zatížil nepřezkoumatelností i svůj rozsudek.

[8] Stěžovatelka nesouhlasí s daňovými orgány, že porušení § 34c odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů představuje dostatečný důvod pro vyloučení odpočtu na podporu výzkumu a vývoje v plné výši, tedy i ohledně materiálů nebo odpisu strojů. Tyto závěry jsou nepřiměřeně tvrdé a kladou na stěžovatelku požadavky nad rámec zákonné úpravy. Stěžovatelka upozorňuje, že odpočet na podporu výzkumu a vývoje v řešené věci nesestával pouze ze mzdových nákladů a zákonná úprava v takovémto případě rozhodně neukládá nutnost odepření všech uplatněných nákladů. Obdobnou žalobní námitku městský soud dle stěžovatelky náležitě nevypořádal. Stěžovatelka odkazuje na aktuální judikaturu krajských soudů, dle které není nutné jmenovat veškeré osoby, které se na projektu podílí. Úvahy městského soudu podle stěžovatelky nerespektují materiální aspekt věci, jakož i smysl a účel odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, kterým je motivace podniků pro investice do výzkumu a vývoje. Stěžovatelka upozorňuje, že Projekt reálně existoval, úvahy městského soudu ovšem jeho nesporné fakticitě neodpovídají.

[9] K porušení § 34b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů stěžovatelka uvádí, že daňové orgány jsou povinny zohlednit vše, co během řízení vyšlo najevo a co může mít vliv na rozhodnutí ve věci. Nově předložené důkazy nemohou hodnotit jako nevěrohodné.

[10] Stěžovatelka závěrem namítá zásah do jejího práva na podnikání zaručeného čl. 26 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Daňové orgány a městský soud navíc rozhodly v rozporu s ústavněprávní zásadou *in dubio pro mitius*.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že městský soud reagoval na žalobní námitky, jež oproti odvolacím námitkám prošly argumentačním vývojem. Žalovaný nemohl domýšlet námitky stěžovatelky neuvedené v jejím odvolání. Z výsledků jednotlivých svědků podle žalovaného nevyplývá, že by jejich výpověď byla vedena toliko v obecné rovině a nikoliv ve vztahu k Projektu, či že by snad tito svědci vykonávali pouze „pomocné práce“. Tým pracovníků představoval specializovanou vysoce kvalifikovanou skupinu osob odborně zajišťujících řešení Projektu. Bylo povinností stěžovatelky uvést jména všech osob, jež odborně zajišťují nebo budou zajišťovat řešení Projektu, aby byla možná věcná kontrola výdajů. Žalovaný byl veden zásadou zákonnosti, tvrzení stěžovatelky týkající se porušení zásad a nepřípustného formalismu je zcela liché. Žalovaný uvádí, že uplatněný odpočet na podporu výzkumu a vývoje byl vyloučen ze základu daně v plné výši z důvodu formálních nedostatků zjištěných v náležitostech Projektu. Otázka, zda byly mzdové výdaje vedeny odděleně, byla posuzována spíše okrajově a pro dokreslení dané věci. Žalovaný v tomto směru neprováděl další šetření. Žalovaný nepovažuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný.

[12] V replice na vyjádření žalovaného stěžovatelka opakuje, že úvahy stran povahy činností jednotlivých osob participujících na Projektu provedl a předložil až městský soud, a to nad rámec rozhodnutí žalovaného. Je nerozhodné, zda tak učinil v reakci na argumentaci stěžovatelky, žalovaného či ze své vlastní vůle. Stěžovatelka setrvává na názoru, že žalovaný zjistil a popsal skutkový stav nedostatečně, neúplně a nesprávně a městský soud neměl nahrazovat činnost žalovaného. Stěžovatelka tvrdí, že zjištění pracovníci se na Projektu nepodíleli v rovině jeho odborného zajištění, opačné tvrzení žalovaného je spekulativní. Orgány finanční správy se vůbec nezabývaly charakterem činností jednotlivých pracovníků. Stěžovatelka opět odkazuje k zásadě *in dubio pro mitius* a opakuje, že odpočet na podporu výzkumu a vývoje v řešené věci nesestává pouze ze mzdových nákladů a zákonná úprava v takovémto případě rozhodně neukládá nutnost odepření všech uplatněných nákladů. Pakliže žalovaný shledal údajné pochybení u mzdových nákladů, měl se uchýlit toliko k jejich poměrnému snížení v rámci nákladů zahrnutých do daňového odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Městský soud se touto námitkou nezabýval, čímž napadený rozsudek zatížil nepřezkoumatelností.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a důvodů v ní uvedených [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)]. Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 s. ř. s.

[14] Kasační stížnost není důvodná.

pokračování

[15] Stěžovatelka v první řadě namítá nedostatečné zjištění skutkového stavu žalovaným ohledně naplnění pojmu „odborné zajišťování řešení projektu“ a s tím spojenou nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí.

[16] Nejvyšší správní soud však nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí neshledal. Žalovaný na základě argumentace stěžovatelky řádně přezkoumal splnění podmínky pro uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje stanovené v § 34c odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů a posoudil zákonnost rozhodnutí správce daně. Žalovaný vyložil význam citovaného ustanovení (body 93 a 94) a přdestřel důvody, pro které je stěžovatelčin Projekt nedodržel (body 98 a 101 – 103). Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelkou, že žalovaný skutkový stav zjistil a popsal nedostatečně, neúplně a nesprávně, a neuvedl, proč a jak činnosti vykonávané jednotlivými pracovníky materiálně naplňují zákonné kritérium „odborného zajišťování řešení projektu“. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí shrnul, že stěžovatelka v Projektu neuvedla všechny osoby, které měly odborně zajišťovat jeho řešení (bod 104 žalobou napadeného rozhodnutí). K tomuto závěru dospěl na základě zjištění, že ačkoli stěžovatelka v Projektu uvedla pouze jednoho pracovníka, který jej měl odborně zjišťovat, do odpočtu na výzkum a vývoj zahrnula mzdové náklady dalších 8 osob, které vykonávaly odbornou činnost na Projektu (vyjma jedné zaměstnankyně) již od roku 2014 či od 1. 1. 2015. Žalovaný neshledal objektivní důvody pro neuvedení všech těchto osob v Projektu. Žalovaný také jednoznačně konstatoval (bod 101), že *„uvedení všech zaměstnanců podílejících se na výzkumu a vývoji přímo v projektu výzkum a vývoje je zákonnou podmínkou. Není tak rozhodné, zda byl správce daně schopen si z později předložených dokumentů dovodit, kteří zaměstnanci byli zapojeni do projektu výzkumu a vývoje a co přesně vykonávali.“*

[17] Nejvyšší správní soud z obsahu správního spisu ověřil, že šíře této úvahy žalovaného odpovídala především stěžovatelkou uplatněné odvolací argumentaci. Stěžovatelka v podaném odvolání k porušení § 34c odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů toliko odkázala na informace Generálního finančního ředitelství, dle nichž výjimku z požadavku na uvedení všech osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu, představují případy, kdy z objektivních příčin daňový subjekt nemohl před zahájením realizace projektu personální změny předpokládat, a uvedla, že tato situace nastala i v jejím případě, neboť *„v průběhu let 2014 a 2015 došlo k podstatným personálním změnám v rámci organizační struktury“*. Také v reakci na seznámení se zjištěnými skutečnostmi v průběhu odvolacího řízení ze dne 14. 1. 2022, v němž žalovaný přdestřel své úvahy, které se staly základem odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, stěžovatelka k nesplnění podmínky § 34c odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů toliko zopakovala, že se závěry žalovaného nesouhlasí, neboť neberou v potaz skutkové okolnosti případu, protože *„nebylo z objektivních příčin možné v projektu výzkumu a vývoje vymezit jména všech osob, které budou odborně zajišťovat řešení Projektu 2015 s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu, neboť v průběhu let 2014 a 2015 došlo k podstatným personálním změnám v rámci organizační struktury“*.

[18] Jestliže tedy stěžovatelka v odvolacím řízení toliko odkazovala na objektivní příčiny neuvedení všech pracovníků, kteří řešení Projektu odborně zajišťovali, nelze vytýkat žalovanému, že se zaměřil na tyto důvody, které mohly ospravedlnit nesplnění zákonné podmínky Projektu stanovené v § 34c odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů. Žalovaný

reagoval na odvolací argumentaci stěžovatelky a nebylo jeho povinností podrobně zkoumat povahu pracovního výkonu dalších pracovníků stěžovatelky, kteří se podíleli na Projektu. Žalovaný nebyl povinen zevrubně popsat právní pojem „odborné zajišťování řešení projektu“, neboť v průběhu daňového řízení nebylo sporným, zda pracovníci stěžovatelky zajišťovali odborné řešení Projektu, spornou byla pouze skutečnost, zda nebyli zahrnuti do Projektu z objektivních důvodů. Povaha jimi vykonávaných činností nebyla v daňovém řízení ze strany stěžovatelky zpochybněna, a proto žalovaný mohl bez dalšího dovodit, že *„navýšení pracovníků u uvedeného projektu z jednoho pracovníka na devítičlenný tým tudíž nelze považovat za výjimku, která by omlouvala nesplnění jedné z povinných náležitostí projektu“*, aniž by vypořádával hypotetické námitky stěžovatelky.

[19] K námitce stěžovatelky, že postup žalovaného byl v rozporu se zásadou materiální pravdy a se zásadou volného hodnocení důkazů, Nejvyšší správní soud uvádí, že ve vztahu k nárokům na uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj již dříve vyslovil, že jejich charakter implikuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016-20, bod 18), a proto je především na daňovém subjektu, aby svými tvrzeními jeho oprávněnost prokázal. Jestliže v projednávané věci správce daně a žalovaný předestřeli zřetelné důvody, pro které shledali v Projektu nedodržení podmínek stanovených § 34c odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů, mohla stěžovatelka s vyřčenými důvody, se kterými byla opakovaně seznámena, polemizovat a přednášet oponentní argumentaci. Jestliže tak ve vztahu k povaze práce vykonávané odbornými pracovníky před daňovými orgány neučinila, nemůže úspěšně namítat nedostatečné zjištění skutkového stavu věci, protože nezohlednění jí následně uplatňované argumentace zapříčinila svojí pasivitou.

[20] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že rozhodnutí žalovaného neshledal nepřezkoumatelným a ani nepřisvědčil argumentaci stěžovatelky, že daňové orgány nedostatečně zjistily skutkový stav věci. Nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu nemohlo založit přezkoumání nepřezkoumatelného správního rozhodnutí.

[21] Stěžovatelka ve spojitosti s první kasační námitkou dále tvrdí, že krajský soud překročil svoji pravomoc, neboť vyslovené závěry vystavěl na zcela nové argumentaci.

[22] Nejvyšší správní soud k této námitce předesílá, že správní soudnictví je založeno na kasačním principu, a správní soud tedy může při meritorním přezkumu v zásadě buďto žalobu zamítnout, nebo zrušit napadené rozhodnutí správního orgánu; naopak nemůže napadené rozhodnutí změnit či nahradit. Jak vyjádřil Ústavní soud v právní větě nálezu ze dne 18. 10. 1999, sp. zn. IV. ÚS 279/99, *„změna právního názoru soudu v řízení o žalobě proti rozhodnutím správních orgánů je nevyhnutelně důvodem pro zrušení správního rozhodnutí, jestliže soud dospěje k závěru, že správní rozhodnutí posoudilo věc nesprávně a nejde přitom o případ, kdy účastník, ačkoli zákon porušen byl, na svých právech nebyl nijak dotčen. V projednávané věci však soud poté, co dospěl k závěru o nesprávnosti posouzení věci správním rozhodnutím, sám právně i skutkově ‚vykročil‘ jiným směrem a předejmul stanovisko, jež by v prvním sledu měl zaujmout správní orgán. V takových případech je totiž účastníkům zcela uzavřena cesta k tomu, aby mohli předložit důkazy, které z dosavadního pohledu se neukazovaly jako relevantní, byť důkazní břemeno zde může být na straně účastníka, a navíc je takovým soudním rozhodnutím věc posunuta do roviny nepřezkoumatelnosti.“* Z logiky tohoto nálezu

pokračování

vychází i pozdější judikatura Nejvyššího správního soudu, dle níž krajskému soudu nepřísluší nahrazovat žalovaný správní orgán v jeho roli (srov. např. rozsudky ze dne 27. 8. 2009, č. j. 4 As 30/2008-102, či ze dne 13. 2. 2014, č. j. 6 Ads 46/2013-35, č. 3027/2014 Sb. NSS). Žalobu podanou ve správním soudnictví proto nelze zamítnout z jiných skutkových a právních důvodů, než o které své rozhodnutí opřel správní orgán, a to obzvláště v situaci, kdy se správní orgán těmito skutkovými a právními důvody ve svém rozhodnutí nezabýval (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2009, č. j. 4 As 30/2008-102). Pokud správní soud dospěje k závěru o nezákonnosti správního rozhodnutí, napadené rozhodnutí zruší, nemůže však právně i skutkově „vykročit“ jiným směrem a předjímat stanovisko, jež by měl nejprve zaujmout správní orgán, neboť by tím účastníkům odepřel možnost právně i skutkově argumentovat (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2022, č. j. 5 Ads 296/2021-26, body 20 a 21, a ze dne 6. 10. 2022, č. j. 9 Afs 62/2022-38, bod 14).

[23] Na straně druhé ovšem platí, že žalobce je oprávněn vznášet v žalobě i takové námitky, které ve správním (daňovém) řízení vůbec neuplatnil. V tomto případě se z povahy věci neuplatní obecná omezenost kasačního přezkumu, neboť krajský (zde městský) soud nemůže žalovanému správnímu orgánu vytknout nevypořádání námitek, které nebyly ve správním řízení uplatněny. Navíc nelze přehlížet, že soud při svém rozhodování není omezen ve skutkových otázkách jen tím, co nalezl správní orgán, a to ani co do rozsahu provedených důkazů, ani jejich obsahu a hodnocení ze známých hledisek závažnosti, zákonnosti a pravdivosti, nýbrž zcela samostatně a nezávisle hodnotí správnost a úplnost skutkových zjištění učiněných správním orgánem a zjistí-li přitom skutkové či (procesně) právní deficity, může reagovat jednak tím, že uloží správnímu orgánu jejich odstranění, nahrazení či doplnění nebo tak učiní sám (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2008, č. j. 2 Afs 70/2008-127, nebo ze dne 28. 11. 2008, č. j. 7 Afs 79/2007-85). Východiskem pro úvahu, zda krajský soud provede určité posouzení skutkového stavu sám, nebo tak uloží správnímu (daňovému) orgánu v novém řízení, je zásadně povaha zjišťované skutečnosti a dostatek relevantních podkladů ve spisech pro zjištění skutkového stavu, z něhož správní orgán vycházel při vydání rozhodnutí, jehož zákonnost soud přezkoumává (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2017, č. j. 5 As 161/2016-21).

[24] Nejvyšší správní soud opakuje, že stěžovatelka teprve v žalobě prvně tvrdila, že daňové orgány pochybily tím, že nezkoumaly povahu činností vykonávaných jednotlivými pracovníky na Projektu. Na tuto nově uplatněnou argumentaci městský soud byl povinen reagovat, v opačném případě by svůj rozsudek zatížil nepřezkoumatelností. Stěžovatelka nemůže krajskému soudu důvodně vytýkat, že svou argumentaci vystavěl na nových důvodech, protože žalovaný na tuto argumentaci (pro její neuplatnění) v napadeném správním rozhodnutí nemohl adekvátně reagovat, nýbrž tak mohl učinit až městský soud. Městský soud přitom mohl uplatněnou žalobní argumentaci vypořádat, neboť spisový materiál obsahoval relevantní podklady, na jejichž základě mohl posoudit, zdali dotčení pracovníci stěžovatelky vykonávali odbornou činnost, již zajišťovali řešení Projektu, či nikoli. Městský soud takto přiléhavě ve svých úvahách vyšel především z podstaty Projektu a provedených svědeckých výpovědí, z nichž bylo možno dovodit povahu vykonávané práce. Nejvyšší správní soud proto neshledal, že by městský soud překročil rámec soudního přezkumu správního rozhodnutí. Nově vyřčené úvahy soudu (nad rámec rozhodnutí žalovaného) vycházely ze skutkových zjištění daňových orgánů a odrážely argumentační

pasivitu stěžovatelky v průběhu daňového řízení. Při akceptaci stěžovatelčiny argumentace by účastníci daňového (či obecně správního) řízení mohli svojí pasivitou snadno docílit zrušení žalobou napadených rozhodnutí; takový výklad nelze akceptovat.

[25] Nejvyšší správní soud k této námitce uzavírá, že poukaz na posun stěžovatelčiny argumentace městský soud uvedl pouze na okraj, aniž by tato skutečnost sama o sobě vedla k zamítnutí žaloby. Městský soud stěžovatelku nikterak nepenalizoval za přdestření žalobní argumentace, která byla odlišná od argumentace uplatněné v odvolacím řízení, naopak tuto řádně vypořádal. Městský soud však mohl upozornit, že stěžovatelka změnila před soudem důvody, pro které dle jejího názoru Projekt splnil požadavky § 34c odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů, neboť tato skutečnost mohla evokovat účelovost jejích tvrzení.

[26] K věci samé stěžovatelka tvrdí, že splnila podmínky pro uplatnění daňového odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, a to včetně podmínek stanovených § 34c odst. 1 písm. e) a § 34b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů.

[27] Smyslem oprávnění odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje 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. NSS, bod 50).

[28] Odpočet na podporu výzkumu a vývoje tedy představuje výjimku ze základního daňového principu, podle něhož jeden výdaj (náklad) lze v základu daně uplatnit u téhož poplatníka pouze jednou. Jedná se *de facto* o daňový bonus. Tato skutečnost 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).

[29] Lpění na splnění formálních podmínek odpočtu se v první řadě týká písemného projektu výzkumu a vývoje, 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 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018-52, bod 19). 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).

pokračování

[30] V projednávané věci je sporné, zda stěžovatelčin Projekt splnil podmínku spočívající v uvedení všech osob, které měly odborně zajišťovat jeho řešení.

[31] Podle § 34c odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů, ve znění od 1. 1. 2014, musí projekt výzkumu a vývoje obsahovat *jména všech osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi*.

[32] K této zákonné podmínce pro uznání nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje se Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku ze dne 22. 11. 2024, č. j. 5 Afs 56/2024-70. Nejvyšší správní soud souhlasil s městským soudem, že jde o zcela jednoznačně formulované ustanovení, které nepřipouští jiný výklad, než že musí být v projektu uvedena každá osoba, která je odborným řešitelem projektu. S odkazem na smysl této daňové výhody spočívající ve dvojím uplatnění nákladů vynaložených na činnosti výzkumu a vývoje zdůraznil, že z projektu výzkumu a vývoje musí být zřejmé, že má daňový subjekt nejen odborné garanty projektu, ale i dostatek odborných pracovníků, kteří budou schopni projekt výzkumu a vývoje realizovat. Dodal, že závěru, že v projektu výzkumu a vývoje musejí být uvedeny veškeré osoby, které se na řešení projektu mají odborně podílet, svědčí i historický vývoj rozhodné právní úpravy, neboť podle právní úpravy účinné do 31. 12. 2013 bylo nutno uvést „*jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu*“, v následně účinné úpravě již zákonodárce zdůraznil, že musejí být uváděna „*jména všech osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu*“. Zákonodárce tak mýnil učinit formální náležitosti projektu výzkumu a vývoje uvedení každé osoby, která se na řešení projektu odborně podílí. Nejvyšší správní soud odkázal rovněž ke komentářové literatuře, dle níž je daňový subjekt povinen uvést jmenný seznam veškerých osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu, jejichž mzdové náklady předpokládá poplatník zahrnout do odpočtu, přičemž se nejedná jen o řídicí odborné pracovníky, ale např. také o odborné laboranty, vývojáře, odborné techniky, vědecké pracovníky atd.

[33] Nejvyšší správní soud neshledal zásadní důvod, pro který by se měl v nyní posuzované věci od těchto závěrů odchýlit, neboť odpovídají předchozí judikatuře Nejvyššího správního soudu a z ní plynoucích „přísných“ požadavků na splnění formálních náležitostí projektu výzkumu a vývoje. Povinností stěžovatelky bylo, aby pro úspěšné uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje v Projektu uvedla veškeré pracovníky, kteří se měli podílet na jeho odborném řešení, a případně vysvětlit, na základě jakých nepředvídaných okolností se do řešení Projektu zapojili i další pracovníci. Stěžovatelka nesporně, že v Projektu neuvedla všechny zaměstnance, kteří se na jeho řešení podíleli, tvrdí pouze, že neuvedené osoby vykonávali pouze pomocné práce. Nejvyšší správní soud však souhlasí s městským soudem, že s ohledem na vysokou odbornou zaměřenost Projektu mohly na jeho zajišťování participovat pouze odborně erudované osoby, čemuž nasvědčuje, že většina z osmi zaměstnanců stěžovatelky, kteří na projektu pracovali, byly vysokoškolsky vzdělané osoby. Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelkou, že odkaz na vysokoškolské vzdělání participujících osob byl ryze spekulativní, naopak podporoval tezi, že s ohledem na podstatu Projektu se na něm tyto osoby podílely nikoli pouze v rovině pomocných prací, nýbrž odbornou činností. Jakkoli nelze vyloučit, že také vysokoškolsky vzdělaná osoba může na projektu výzkumu a vývoje vykonávat pomocné práce, v projednávané věci výpovědi jednotlivých pracovníků potvrdily, že jejich činnost nebyla pouze pomocná, nýbrž odborná. To ostatně potvrzuje sama stěžovatelka, která v bodu 39

kasační stížnosti uznala, že ostatní pracovníci se na vědeckém zkoumání podíleli. Městský soud případně poukázal v první řadě na výpověď RNDr. Moši, který dle Projektu jako jediný zajišťoval jeho odborné vedení a který byl rovněž jednatelem stěžovatelky. Ten při ústním jednání konaném dne 9. 4. 2019 k dotazu správce daně, jaké konkrétní činnosti prováděli jednotliví pracovníci a zaměstnanci u Projektu, uvedl, že „*prováděli laboratorní a výzkumné činnosti*“. Laboratorní a výzkumné práce nelze ztotožnit s prováděním pomocných prací. RNDr. Moša byl také výslovně tázan k realizaci zkoumaného Projektu, takže nelze tvrdit, že by pouze obecně popsal pracovní působení těchto pracovníků u stěžovatelky. Stejně platí o výpovědi svědka RNDr. J. B., CSc. dne 9. 7. 2021, který vypověděl, že pro stěžovatelku pracoval „*jako vědecký pracovník, problematika vědy a výzkumu a vývoje. Měl jsem na starosti odborné věci*.“ Navíc přímo k dotazu zástupce stěžovatelky, zda prováděl v rámci Projektu purifikaci enzymů, odpověděl: „*určitě jsem se na tom podílel*.“ Purifikaci enzymů je nutno podle kasačního soudu považovat za odbornou činnost. Obdobně Mgr. M. B., Ph.D. při výslechu dne 18. 8. 2021 vypověděl, že u stěžovatelky pracoval jako odborný pracovník ve vědě a výzkumu. Městský soud přílehlavě upozornil, že na otázku správce daně, co bylo náplní jeho práce, odpověděl: „*To byla odborná činnost související s výzkumnými projekty a jinými vývojovými činnostmi ve firmě*.“ Zároveň dodal, že na řešení Projektu spolupracovali také další zaměstnanci, přičemž z jeho výpovědi vyplývá, že hovořil také o nyní přezkoumávaném projektu výzkumu a vývoje a nikoli pouze obecně o práci u stěžovatelky. Z těchto výpovědí proto městský soud správně dovodil, že neobstojí tvrzení stěžovatelky, že tito pracovníci vykonávali na Projektu pouze pomocné a nikoli odborné práce.

[34] Na uvedeném nic nemění, jestliže z provedených výpovědí vyplývalo, že pracovní úkoly řídil a hodnotil RNDr. Moša, neboť již v rozsudku č. j. 5 Afs 56/2024-70 Nejvyšší správní soud výslovně uzavřel, že formální náležitostí projektu výzkumu a vývoje je uvedení všech řešitelů projektu, nikoliv pouze odborných garantů, kteří povedou v projektu blíže nespecifikované odborníky. Určité vedoucí postavení RNDr. Moši ve vědeckém týmu tedy nic nemění na skutečnosti, že v Projektu měli být uvedeni všichni odborní pracovníci, kteří se na něm podíleli a zajišťovali jeho řešení. Časová dotace, v jaké se na Projektu podíleli, není podstatná, oproti skutečnosti, že vykonávali odborné, a nikoli ryze pomocné práce. Nejvyšší správní soud opakuje, že zákonný pojem „*odborné zajišťování řešení projektu*“ zahrnuje všechny osoby, které se odborně podílejí na řešení projektu, a nikoli pouze odborné guaranty řešení projektů, jejich vedoucí či osoby, které projektu výzkumu a vývoje věnují značnou část své pracovní činnosti, jak by vyplývalo z argumentace stěžovatelky.

[35] Nejvyšší správní soud nepomíná, že stěžovatelka svou argumentaci opírá rovněž o rozsudky krajských soudů, ty však byly vydány před shora uvedeným rozsudkem č. j. 5 Afs 56/2024-70, v němž se kasační soud prvně podrobněji vyjádřil k charakteru podmínky projektu výzkumu a vývoje stanovené § 34c odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů. Navíc ani ze stěžovatelkou citovaných rozsudků nevyplývá, že Projekt nemusel obsahovat jména všech osob, které odborně zajišťovaly jeho řešení. Naopak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 2. 2022, č. j. 1 Afs 5/2021-32, jímž přezkoumal stěžovatelkou odkazovaný rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 21. 12. 2020, č. j. 29 Af 149/2018-61, souhlasil s krajským soudem, že „*stěžovatelka jednak neuvedla všechny osoby podílející se na výzkumu a vývoji a současně neuvedla formu pracovního vztahu*.“ Kasační soud v tomto rozsudku nikterak nepopřel povinnost daňového subjektu uvést v projektu výzkumu a vývoje všechny osoby, které odborně zajišťují jeho řešení. Ke stěžovatelkou citovanému

pokračování

rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 9. 12. 2020, č. j. 52 Af 40/2019-104, Nejvyšší správní soud podotýká, že v něm byl aplikován § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů ve znění do 31. 12. 2013, dle něhož bylo nutno uvést „*jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu*“ a nikoli jména všech osob, jak vyžaduje § 34c odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů.

[36] K námitce přehnaného formalismu kasační soud uvádí, že obecný důraz na splnění formálních náležitostí stanovených zákonem o daních z příjmů pro odpočet na podporu výzkumu a vývoje není samoučelný či formalistický (viz krom již citovaných rozhodnutí např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2023, č. j. 5 Afs 283/2022-42, bod 39). Formální náležitosti projektu výzkumu a vývoje zákonodárce spojil s nárokem na odpočet, který je svou povahou pro daňové subjekty výhodný a atraktivní, což odůvodňuje, aby požadavky na splnění podmínek takového odpočtu byly přísnější. Stěžovatelka se proto nemůže důvodně dovolávat přehnaného formalismu ve výkladu městského soudu, neboť bylo její povinností pro úspěšné uplatnění nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje, aby jí předložený Projekt splnil veškeré formální náležitosti stanovené zákonem o daních z příjmů. Daňové orgány i městský soud postupovaly v souladu se zákonem a nepochybily, pokud se zaměřily na splnění formálních požadavků kladených na projekt výzkumu a vývoje. Jestliže shledaly, že stěžovatelčin Projekt nedostal požadavku vyplývajícímu z § 34c odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů, nemohly než dospět k závěru, že stěžovatelka uplatnila odpočet na podporu výzkumu a vývoje v rozporu se zákonem a je nezbytné jí tento odpočet odeprít. Tento postup se nevyznačoval „přepjatým formalismem“ ani nebyl v rozporu se zásadou *in dubio pro mitius*. V daném případě nebyl splněn základní předpoklad pro její uplatnění spočívající v existenci vícera (srovnatelně přesvědčivých a vzájemně si konkurujících) způsobů výkladu rozhodných ustanovení zákona o daních z příjmů.

[37] Nesplnění formálních požadavků stanovených zákonem o daních z příjmů nemůže být pominuto ani „materiálním výkladem“, jak činí stěžovatelka. Nejvyšší správní 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. Daňové orgány ani soudy nejsou povinny zkoumat podstatu realizovaných projektů, včetně jejich existence, smyslu či technologického přínosu, pokud projekt nesplnil zákonem dané obsahové požadavky. Teprve jestliže projekt dostojí formálním požadavkům zákona, zkoumají daňové orgány také materiální stránku věci, tj. zda činnost daňového subjektu splnila parametry výzkumu a vývoje. Jestliže stěžovatelka nesplnila formální požadavky stanovené § 34c odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů pro uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, bylo nadbytečné posuzovat věcnou podstatu Projektu a jeho vědecký či technologický přínos (viz shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2024, č. j. 2 Afs 295/2023-40). Proto ani kasační soud neposuzoval věcnou podstatu Projektu stěžovatelky, neboť jeho výsledky nebyly pro posouzení věci rozhodné.

[38] Závěry městského soudu dle Nejvyššího správního soudu nepřipustně nezasahují ani do práva na svobodné podnikání stěžovatelky zaručené čl. 26 odst. 1 Listiny základních

práv a svobod. V nálezu ze dne 23. 6. 2004, sp. zn. II. ÚS 644/02, Ústavní soud vyložil, že *„ukládání daní a poplatků je v principu v souladu s ústavním pořádkem, a není tedy neústavním zásahem do jiných základních práv včetně práva vlastnického (pokud tím ovšem není popřena jejich podstata či smysl čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod). Aby však zdanění bylo ústavně konformní, musí se především opírat o zákon. Jiné hmotněprávní podmínky ústavní právo nepředepisuje.“* V projednávané věci daňové orgány neuznaly oprávněnost uplatněného odpočtu na podporu výzkumu a vývoje v souladu s právními předpisy. Stěžovatelka zaměňuje právo na podnikání za právo snižovat základ daně o benefit v podobě uplatnění odčitatelné položky na podpory výzkumu a vývoje. Stěžovatelka se nemůže účinně dovolávat svého ústavního práva, pokud sama nesplnila zákonnou povinnost spočívající ve vypracování projektu výzkumu a vývoje, který by zahrnoval všechny zákonem předepsané náležitosti.

[39] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou stěžovatelky, že i přes zjištěná pochybení jí neměl být vyloučen uplatněný odpočet na výzkum a vývoj v plné výši. Stěžovatelka v této souvislosti namítá v první řadě nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[40] Za nepřezkoumatelné (pro nedostatek důvodů) lze označit zejména takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek (viz například rozsudky tohoto soudu ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74), resp. pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44). Zároveň však nepřezkoumatelnost rozsudku není závislá na subjektivní představě stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn. Jedná se o objektivní překážku, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkum napadeného rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2014, č. j. 3 As 60/2014-85).

[41] Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovateli, že městský soud námitku, že jí neměl být vyloučen uplatněný odpočet na výzkum a vývoj v plné výši, ale mělo dojít pouze k jeho poměrnému snížení v rámci nákladů zahrnutých do daňového odpočtu, vypořádal poměrně stručně, neboť v zásadě pouze konstatoval, že porušení § 34c odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů bylo dostatečným důvodem pro vyloučení stěžovatelkou uplatněného odpočtu na výzkum a vývoj ze základu daně v plné výši s tím, že *„vytčený nedostatek Projektu VaV 2015 měl bez dalšího za následek nemožnost uplatnit odpočet podle § 34 odst. 4 ZDP“* (bod 42 rozsudku městského soudu). Pro přezkoumatelnost napadeného rozsudku je ovšem zásadní, že z něj jednoznačně vyplývá, že dle městského soudu nemohl být stěžovatelce odpočet uznán, a to v plné výši, neboť nesplnila zákonem stanovené podmínky pro uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje (viz také např. bod 48 napadeného rozsudku). Nejvyšší správní soud připomíná, že povinnost orgánů moci soudní svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou jednotlivou dílčí námitku; podstatné je, aby se soud vypořádal se všemi námitkami základními (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015-71). Z napadeného rozsudku vyplývá, proč městský soud považoval za nedůvodné stěžovatelčiny

pokračování

námítky podporující oprávněnost uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, z čehož dovodil, že jí nemohl být odpočet uznán ani v poměrné výši.

[42] K této námitce Nejvyšší správní soud dále uvádí, že pro neuznání odpočtu na podporu projektu výzkumu a vývoje postačí nesplnění byť jedné ze zákonem stanovených formálních podmínek (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2022, č. j. 6 Afs 161/2021-57, či ze dne 29. 8. 2024, č. j. 6 Afs 76/2024-42). Judikatura zároveň dospěla k závěru, že 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 (rozsudek Nejvyššího správního soudu 22. 11. 2024, č. j. 2 Afs 295/2023-40, bod 22 a 23). Uvedené odpovídá výše uvedeným přísným požadavkům pro uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj. Jestliže jde o nadstandardní benefit, který po daňovém subjektu požaduje prokázání splnění i všech nadstandardních povinností s tímto benefitem spojených, v případě jejich nesplnění nemůže nastat jiný důsledek než vyloučení uplatněného odpočtu ze základu daně v plné výši. Daňový subjekt je povinen vypracovat projekt výzkumu a vývoje podle požadavků zákona o daních z příjmů. Pokud stanoveným formálním pravidlům vypracovaný projekt nedostojí, zákon o daních z příjmů neumožňuje částečné odepření uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj, nýbrž dojde k jeho odepření v plné výši, neboť projekt výzkumu a vývoje jako celek nesplnil zákonné požadavky pro uplatnění odpočtu.

[43] Nejvyšší správní soud konečně uvádí, že správce daně, žalovaný a do určité míry i městský soud se dále zabývali otázkou, zda stěžovatelka splnila podmínky § 34b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Již žalovaný ovšem konstatoval (bod 113 žalobou napadeného rozhodnutí), že některé skutečnosti týkající se vedení oddělené evidence mzdových nákladů by bylo nutné došetřit, provedení dalšího šetření by však bylo nadbytečné, a to s ohledem na nesplnění náležitostí projektu výzkumu a vývoje spočívajících v neuvedení všech osob, které odborně zajišťovaly jeho řešení. Obdobně městský soud po konstatování porušení § 34c odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů uvedl, že tento „nedostatek Projektu měl bez dalšího za následek nemožnost uplatnit odpočet podle § 34 odst. 4 ZDP. Z výše citované judikatury Nejvyššího správního soudu zároveň vyplývá, že v takovém případě již nebylo povinností finančních orgánů zabývat se splněním ostatních zákonných podmínek pro odpočet výdajů na VaV. Pokud tak žalovaný v napadeném rozhodnutí přesto učinil, jednalo se o posouzení dílčích otázek nad rámec nosného důvodu, jenž vedl k vyloučení žalobcem uplatněného odpočtu na VaV ze základu daně ve zdaňovacím období roku 2015. Posouzení těchto dílčích otázek, jež se týkaly evidence mzdových výdajů, evidence kolagenázy a odpisu chladicího boxu, bylo ze strany žalovaného v podstatě podružné a nadbytečné, neboť výsledek řízení již nemohlo nijak ovlivnit.“ A také stěžovatelka v kasační stížnosti uvádí, že tyto důvody pro odepření odpočtu jsou druhotné a ve své podstatě zbytečné. Jestliže tedy Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem shledal, že stěžovatelčin Projekt nenaplnil formální náležitosti vyžadované § 34c odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů, ob stojí závěr městského soudu a daňových orgánů, že stěžovatelce neměl být uznán nárok na odpočet na podporu výzkumu a vývoje. Zabývat se v této situaci otázkami týkajícími se vedení oddělené evidence mzdových nákladů by bylo nadbytečné, obzvláště jestliže žalovaný, ani městský soud tuto otázku podrobněji neposoudili. Navíc nelze přehlížet, že také argumentace stěžovatelky týkající se porušení § 34b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů je značně kusá. Nejvyšší správní soud proto pouze opakuje, že i nesplnění jedné

z formálních náležitostí projektu má za následek nemožnost uplatnit odčitatelnou položku na podporu výzkumu a vývoje, aniž bylo třeba se zabývat ostatními zákonnými podmínkami (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016-20, nebo ze dne 21. 7. 2022, č. j. 8 Afs 170/2020-49).

IV. Závěr a náklady řízení

[44] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[45] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně jako stěžovatelka neměla 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 tak, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 27. března 2025

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu