



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Lenky Krupičkové a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Lukáše Pišvejce v právní věci žalobkyně: **PARAGAN s. r. o.**, se sídlem Lipnická 351, Hranice, zastoupená JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka Olomouc ze dne 20. 12. 2024, č. j. 65 Af 36/2020-128,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I.

[1] Žalobkyně, společnost zabývající se převážně výrobou přepravníků aut, nástaveb, přepravníků na koně a výrobou přívěsů, si uplatnila ve zdaňovacím období 2013 odčitatelnou položku na výzkum a vývoj (dále též „VaV“) podle § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále též „zákon o daních z příjmů“), v celkové výši 5 897 182 Kč, a to u nákladů, které vynaložila při realizaci projektů označených „*Konferenční vozidlo*“ a „*Prodejní stánek*“.

[2] Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále též „správce daně“) dospěl po provedené daňové kontrole k závěru, že žalobkyně neprokázala, že by výsledkem projektů VaV byly nové poznatky a dovednosti pro vývoj nových nebo podstatně zdokonalených výrobků či postupů ve smyslu § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací). Uplatněnou odčitatelnou položku proto správce daně neuznal a dodatečným platebním výměrem ze dne 15. 2. 2019 žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob o částku 1 145 320 Kč vyšší a stanovil jí povinnost zaplatit penále ve výši 229 064 Kč.

[3] Žalovaný rozhodnutím ze dne 15. 4. 2020, č. j. 14120/20/5200-11433-712486, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr.

II.

[4] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou, kterou shledal Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci (dále též „krajský soud“) důvodnou a rozhodnutí žalovaného rozsudkem ze dne 27. 6. 2023 zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud konstatoval vadu řízení spočívající v tom, že správní orgány i přes návrh žalobkyně neprovedly výslech znalce, který vypracoval znalecký posudek ze dne 27. 11. 2017, č. 39/VaV-ZP/2017, k posouzení technických parametrů projektů dle dokumentace předložené žalobkyní. Znalec dospěl v uvedeném posudku a jeho doplnění k závěru, že předložená dokumentace je nedostačující k jednoznačnému posouzení všech prvků novosti a způsobu vyjasnění technických či technologických nejistot v projektech, neboť v předané dokumentaci chybí příslušné podklady nebo jsou v rozporu s popisem projektu.

[5] Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalovaného uvedený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Potvrdil sice závěr krajského soudu, že v daňovém řízení došlo k vytýkané vadě, nicméně mu vytkl, že již neozřejmil, jak by tato vada mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, jestliže daňové orgány podle krajského soudu k posouzení dostatečnosti podkladů co do popisu činností svědčících o procesu VaV znalce ani nepotřebovaly. Uložil proto krajskému soudu, aby v dalším řízení vyjasnil především otázku, zda daňové orgány správně vyhodnotily žalobkyní předloženou dokumentaci, tedy zda žalobkyně doložila potřebné důkazní prostředky týkající se prvku novosti a vyjasnění výzkumu a vývoje její činnosti. Pokud totiž daňové řízení objektivně nedospělo do fáze, v níž by bylo nezbytné ustanovit znalce k posouzení odborných otázek, a tento byl přesto ustanoven, nelze považovat za vadu s vlivem na zákonnost vydaného rozhodnutí, že znalec nebyl vyslechnut.

[6] Krajský soud v dalším řízení žalobu zamítl. Konstatoval, že napadené rozhodnutí netrpí namítanou vnitřní rozporností v otázce unesení důkazního břemene správcem daně. Správce daně totiž od počátku sděloval žalobkyni, že předkládané dokumenty neprokazují skutečné provádění výzkumné a vývojové činnosti, nepopisují ocenitelný prvek novosti touto činností dosažený či vyjasnění technické nejistoty, ani to, že náklady vynaložené na VaV byly vynaloženy v přímé souvislosti s řešením uvedených projektů. Žalovaný naopak netvrdil, že pochybnosti správce daně bylo možné považovat za odůvodněné teprve na základě posouzení znalce. Krajský soud dále nepřisvědčil námitce, že správce daně

pokračování

formuloval své pochybnosti, aniž by předtím vyhodnotil předložené důkazní prostředky. Toto hodnocení provedl v jednotlivých výzvách. Podle krajského soudu nepotřeboval odborné znalosti pro posouzení, zda žalobkyně předložila důkazní prostředky svědčící o procesu VaV, a zda jsou tyto důkazy jen běžnou dokumentací výrobní činnosti, v níž právě chybí popis činností spojených s VaV. Jeho požadavek doložit, jak vznikaly nové vlastnosti či nová technická řešení, přitom není nad rámec zákona, neboť plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2020, č. j. 7 Afs 447/2018-55. Předložené technické a finanční zprávy správce daně zhodnotil jako obecné, bez popisu konkrétních činností VaV. Konkretizací požadavků, jíž se žalobkyně dovolávala, pak správce daně neupřel žalobkyni právo prokazovat svá tvrzení jakýmikoliv prostředky. Krajský soud uzavřel, že správce daně unesl důkazní břemeno o existenci důvodných pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.

[7] Ve vztahu ke znalci krajský soud nepřisvědčil námitkám týkajícím se jeho ustanovení, podoby položených otázek a spoléhání se znalce na obsah jemu předloženého daňového spisu stran schopnosti žalobkyně předkládat další důkazy. Připustil však, že se správce daně dopustil vady řízení, pokud znalce na základě požadavku žalobkyně nevyslechl. Jelikož však k této vadě došlo ve vazbě na provádění nadbytečného důkazu, nemohla ovlivnit zákonnost rozhodnutí žalovaného. K tomu krajský soud připomněl průběh daňového řízení. Konstatoval, že správce daně již předtím, než přistoupil k ustanovení znalce, opakovaně sám vyslovil závěr, že žalobkyně vůbec nepředložila důkazní prostředky způsobilé prokázat uskutečnění činností spojených s VaV. Nelze tak tvrdit, že správce daně, resp. žalovaný, byli s to své závěry vyslovit teprve na základě následně zpracovaného znaleckého posudku a jeho doplňku, které potvrdily správnost závěru správce daně o důkazní nedostatečnosti předložených podkladů. Po seznámení se s jejich obsahem pak krajský soud přisvědčil správním orgánům, že tyto skutečně neobsahují popis vzniku nových vlastností či nových technických řešení, tj. popis kreativní činnosti žalobkyně, již by bylo možné nazvat činností VaV. Dodal, že se žalobkyně v daňovém řízení ani nepokusila zvýraznit konkrétní pasáže obsažené v jí přeložené dokumentaci, které by měly podle jejího názoru tento zákonný požadavek splňovat. Naopak projevila naprostou neochotu se správcem daně efektivně spolupracovat a pouze se jej snažila přesvědčit o tom, že je jeho povinností chybějící náležitost, kterou sama zjevně vůbec nedokázala srozumitelně označit a pojmenovat, v dokumentaci nalézt. Ani ona sama nedokázala zpětně popsat činnost VaV, kterou vyvíjela, či její výsledky. Byla to přitom právě ona, koho tížila povinnost konkrétně tvrdit a prokázat splnění všech formálních podmínek pro nárok na předmětný druh odčitatelné položky. Krajský soud uzavřel, že správce daně ustanovil znalce předčasně a nadbytečně, zřejmě z tzv. procesní opatrnosti, čímž paradoxně zatížil následný proces vadou. Tato vada však nemohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, protože řízení objektivně nedospělo do fáze, v níž by bylo nezbytné ustanovit znalce k posouzení odborných otázek. Závěrem krajský soud odmítl provést důkaz znaleckým posudkem VŠB, neboť tento byl zpracován až po vydání napadeného rozhodnutí a procesní pasivitu nelze dohánět v soudním řízení.

III.

[8] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. Namítá, že krajský soud přezkoumal nepřezkoumatelné rozhodnutí, a naplnil tak důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Provedl totiž vlastní výklad toho, kdy a jak měl správce daně unést své důkazní břemeno, čímž upozadil namítaný podstatný nesoulad v závěrech žalovaného. Otázku přenesení důkazního břemene pak posoudil nesprávně, neboť chybně interpretoval podstatu pochybností správce daně. Tou bylo splnění materiální podmínky nároku na odpočet nákladů na VaV. Za tímto účelem správce daně ustanovil znalce, konkretizoval své pochybnosti o tom, zda byl VaV realizován a požadoval doložit další části projektové dokumentace, hodnocení výsledků, testování a zkoušky. Správce daně tedy pouze pochyboval o charakteru činnosti stěžovatelky a zda tato dosahuje kvalit VaV, anebo jde o rutinní výrobní činnost. Nikdy ji však nevyzval k tomu, aby prokázala, že doložené projekty a jejich řešení fakticky vytvářela, nebo aby popsala vznik nových vlastností a technických řešení. Vždy požadoval prokázat, že v projektech lze identifikovat ocenitelný prvek novosti a vyjasnění technické nejistoty. Stěžovatelka přitom předložila technické a finanční zprávy, z nichž plyne popis cílů i samotné činnosti a jejích výsledků, jakož i dokumentaci technické povahy, kterou daňové orgány nebyly schopny přechýst pro nedostatek odbornosti. V rovině pochybností o charakteru stěžovatelčiny činnosti tak nedošlo k aktivaci jejího důkazního břemene. Předmětem dokazování naopak nebyla otázka doložení procesu VaV. Napadený rozsudek proto postrádá oporu ve spise.

[9] Stěžovatelka dále krajskému soudu vytýká, že nesprávně posoudil vady, které provázely ustanovení a činnost znalce. Konkrétně to, že nebyla seznámena s komunikací, která proběhla před jeho ustanovením. Dále byly znalci předány zavádějící podklady, zadání posudku bylo zčásti irelevantní a nesměřovalo k objasnění a komparaci stavu technických vědomostí a znalostí. Znalec také odpověděl na všechny položené dotazy, přestože konstatoval nedostatečnost podkladů, jejichž doplnění si nevyžádal. Jeho závěry nejsou dostatečně odůvodněny, jsou rozporné a nelogické. Jelikož krajský soud nesprávně identifikoval předmět pochybností správce daně, posoudil chybně i vliv těchto vad na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Sám krajský soud přitom nemá ujasněno, zda stěžovatelce vytýká chybějící formální náležitost projektu, která vede bez dalšího k odmítnutí nároku na odčitatelnou položku, nebo nedostatečnou dokumentaci, která má být vedena až při samotné realizaci projektu a prokazuje realizaci VaV. Postup správce daně v daňovém řízení svědčí o tom, že se jeho pochybnosti týkaly pouze materiální podmínky odpočtu a nebylo naopak sporné, že stěžovatelka projekty řešila a dospěla při jejich řešení k určitým technickým výsledkům. Doložené technické důkazy přitom prokazovaly realizaci VaV, ale správce daně jim po odborné stránce nerozuměl, proč ustanovil znalce. Jeho ustanovení tak nemohlo být nadbytečným úkonem, neboť znalecký posudek ve spojení s výsledkem znalce mohl stěžovatelce napomoci unést důkazní břemeno. Pokud by bylo pravdou, že správce daně pochyboval o doložení formálních podmínek a zároveň prostřednictvím znalce zjišťoval, zda stěžovatelka realizovala činnosti VaV, znamenalo by to existenci dvou protichůdných úvah správních orgánů, tedy nepřezkoumatelnost. Pokud však mohl správce daně sám posoudit nedostatečnost podkladů a dovodit z nich pochybnosti o správnosti tvrzení stěžovatelky, mělo být řádně pokračováno v dokazování, aby měla možnost unést důkazní břemeno.

pokračování

[10] Závěrem stěžovatelka uvádí, že krajský soud chybně odmítl provést důkaz znaleckým posudkem VŠB. Nejednalo se totiž o „dohnání“ nedostatků v dokazování, ale o prokázání vadnosti původního znaleckého posudku. Krajský soud tak zatížil rozsudek rovněž vadou podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Stěžovatelka proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti označuje argumentaci stěžovatelky za zavádějící. Žádný nesoulad v jeho závěrech zakládající nepřezkoumatelnost odvolacího rozhodnutí nevznikl. Správce daně shledal předložené podklady nedostatečnými především z důvodu nekompletní projektové (výkresové) dokumentace a nedoložení konkrétního hodnocení výsledků VaV a testů a zkoušek. Proto po stěžovatce opakovaně požadoval doložení konkrétních důkazních prostředků prokazujících, že projekty obsahují významný a podstatný prvek novosti a přinášejí vyjasnění technické nejistoty. Stěžovatelka v kasační stížnosti záměrně směšuje posouzení formální stránky projektu, tedy dostatečné vymezení činnosti v písemném dokumentu, s tím, zda je tato popsána činnost materiálně VaV. Vytýkané nedostatky však souvisely s formální stránkou projektu, neboť z předložených dokumentů musí být seznatelné, jak byly stávající poznatky nebo dovednosti systematicky aplikovány a testovány za účelem tvorby návrhu nového či podstatně zdokonaleného výrobku. Jen na takovém podkladě může správce daně ověřit (příp. za účasti znalce), zda poplatník skutečně prováděl činnost VaV, nikoliv jen běžnou výrobu na základě požadavků zákazníků. Takové (popisné) důkazní prostředky svědčící o procesu VaV ve věci absentovaly, a právě tato skutečnost stála za pochybnostmi správce daně. Ten přistoupil ke zpracování znaleckého posudku s ohledem na vývoj daňového řízení. Znalec přitom potvrdil závěr správce daně, že předložené dokumenty jsou důkazně nedostatečné. Jelikož stěžovatelka byla povinna prokazovat všechny relevantní skutečnosti v daňovém řízení, nelze neunesení jejího důkazního břemene argumentačně překlenout tvrzením, že znaleckým posudkem VŠB předloženým v řízení před soudem měly být napadeny závěry původního znaleckého posudku. Podle žalovaného tak kasační stížnost není důvodná, a proto navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

[12] Stěžovatelka předložila k vyjádření žalovaného repliku, v níž dovozuje, že žalovaný potvrdil nesoulad svých závěrů ohledně unesení důkazního břemene správce daně. Je to totiž on, kdo směšuje posouzení formálních a materiálních podmínek pro odpočet nákladu na VaV. V průběhu celého daňového řízení nezaznělo, že by nebyly formální podmínky splněny. Správce daně naopak posuzoval a hodnotil důkazní prostředky v tom kontextu, zda jimi stěžovatelka prokázala, že v rámci projektů fakticky řešila VaV. Tím připustil, že pro prokázání této sporné otázky mohly být dostačující. Poukazuje-li žalovaný na doložení důkazních prostředků týkajících se prvku novosti a vyjasnění výzkumu a vývoje činnosti stěžovatelky, budí dojem, že jádrem sporu skutečně od počátku bylo jen a pouze materiální posouzení projektů. Hovoří-li současně o neprokázání jakési formální podmínky, nemá ujasněno, co vlastně kladl stěžovatelce k tíži. Teprve v návaznosti na judikaturní vývoj dochází k reinterpetaci závěrů správních orgánů a stěžovatelce je kladeno k tíži nesplnění formálních podmínek. To je však nepřípustné, neboť stěžovatelka v řízení před soudem již tyto nedostatky odstraňovat nemůže a dříve s nimi nebyla seznámena. K tomu stěžovatelka

opakuje svou kasační argumentaci o důvodnosti ustanovení znalce a chybném hodnocení fáze daňového řízení ze strany krajského soudu. Uzavírá, že jí v důsledku nevyslechnutí znalce nebyl dán dostatečný prostor pro prokázání daňově relevantních skutečností.

V.

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

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Jelikož se jedná o opakovanou kasační stížnost, vážil Nejvyšší správní soud nejprve její přípustnost z hlediska § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení je kasační stížnost *nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu*. Ze zákazu opakované kasační stížnosti judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu dovodila nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. i další výjimky. Toto ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy Nejvyšší správní soud vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. To stejné platí i pro námitky, ke kterým se Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku nevyjádřil. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu a odporovalo by účelu a smyslu správního soudnictví (v podrobnostech viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165, 2365/2011 Sb. NSS). V nynějším případě Nejvyšší správní zrušil předchozí rozhodnutí krajského soudu z důvodu procesního pochybení, které spočívalo v absenci úvahy o konstatované vadě řízení na zákonnost rozhodnutí napadeného žalobou. Nevyjadřoval se nicméně nijak k tomu, zda daňové orgány správně vyhodnotily stěžovatelkou předloženou dokumentaci, tedy zda obстоjí jejich závěr, že stěžovatelka v daňovém řízení nedoložila dostatečné důkazní prostředky pro uplatnění odčitatelné položky dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Toto posouzení naopak uložil krajskému soudu, a nyní má tedy poprvé možnost v rozsahu kasační argumentace posoudit, zda krajský soud v tomto ohledu dospěl ke správným závěrům.

[16] Stěžovatelka staví svou kasační stížnost především na rozlišování formálních a materiálních podmínek nároku na odčitatelnou položku s tím, že správce daně podle ní v daňovém řízení nezpochybnil formální náležitosti projektů, ale právě splnění materiální podmínky ve smyslu doložení, že její činnost lze kvalifikovat jako VaV. Krajskému soudu pak vytýká, že interpretoval předmět sporu chybně, neboť přisvědčil závěru o nedoložení procesu VaV, tedy nedoložení formální podmínky, ačkoliv tato otázka nebyla sporná. Správce daně podle ní aproboval předložené dokumenty jako doklady o existenci samotné činnosti, rozporoval však, že se svou kvalitou jednalo o činnost VaV.

[17] Stěžovatelce je možno přisvědčit do té míry, že správce daně skutečně nezpochybnil splnění formálních náležitostí projektů, které stanoví § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů.

pokračování

Mezi stranami je sporné splnění materiální podmínky zakotvené v § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, tedy že stěžovatelka odečetla náklady, které vynaložila *při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje*. Krajský soud v napadeném rozsudku nicméně netvrdí, že by tomu tak nebylo. Naopak konzistentně uvádí, že správce daně od počátku nepovažoval za prokázanou oprávněnost uplatnění odčitatelné položky, neboť zpochybňoval způsobilost stěžovatelkou předložených dokumentů, prokázat skutečné provádění výzkumné a vývojové činnosti. K tomu upřesňuje, že předložené dokumenty podle správce daně nijak neprokazovaly ocenitelný prvek novosti dosažený touto činností ani vyjasnění technické nejistoty; nenacházel se v nich totiž jakýkoliv popis uvedených skutečností svědčící o činnostech souvisejících s VaV. K tomu pak krajský soud v bodech 33 až 37 napadeného rozsudku podrobně rekapituluje průběh daňového řízení, především obsah výzev správce daně. Krajský soud tedy uchopil předmět sporu naprosto správně jako otázku, zda obстоjí závěr správce daně o nedostatečnosti předložených podkladů z hlediska způsobilosti prokázat činnost VaV. Ostatně i Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku v této věci stejně jako krajský soud konstatoval, že „*daňové orgány nepovažovaly za dostatečné důkazní prostředky, které žalobkyně předložila k prokázání procesu VaV*“ a uložil krajskému soudu, ať „*vyjasní především otázku, zda daňové orgány správně vyhodnotily žalobkyní předloženou dokumentaci, tedy zda žalobkyně doložila potřebné důkazní prostředky týkající se prvku novosti a vyjasnění výzkumu a vývoje její činnosti*.“

[18] Namítaný posun v předmětu sporu pramení pouze z toho, že stěžovatelka nesprávně směšuje skutečnost, která je prokazována (splnění materiální podmínky, tedy realizace projektů VaV) s důvody, pro které správce daně neuznal dokumenty, které za tímto účelem předložila, jako důkazní prostředky tuto skutečnost prokazující (absence formálních důkazů, které by dokládaly odlišení deklarované činnosti od běžného stavu, popisovaly vznik nových vlastností, technických řešení atd.).

[19] Nejvyšší správní soud přitom souhlasí s hodnocením krajského soudu, že správce daně ve vydaných výzvách od počátku zcela srozumitelně formuloval, jakou skutečnost má stěžovatelka doložit (že projekty „*Konferenční vozidlo*“ a „*Prodejní stánek*“ obsahují ocenitelný, tedy významný a podstatný prvek novosti a přináší vyjasnění technické nejistoty, respektive že jejich výsledkem jsou nové poznatky a dovednosti pro vývoj výrobků) a proč považuje stěžovatelkou dosud předložené dokumenty z hlediska prokazované skutečnosti za nedostatečné. Vytýkal jim zejména obecnost (technická a finanční zpráva), irelevanci (kontrolní a reklamační protokoly, protokoly o technických prohlídkách vozidel, fotografie exteriéru a interiéru vozidel, projektová dokumentace k pekařskému stánku, reklamnímu stánku, podvozku a kostře skříně) a neúplnost (výkresová dokumentace).

[20] Stěžovatelka přitom na tyto výzvy reagovala odkazem na již doložené dokumenty s tím, že správci daně již předložila vše, co potřebuje za účelem posouzení existence činnosti VaV. Odkázala zejména na technickou a finanční zprávu, která má podle ní laicky přiblížit, v čem spatřuje ocenitelný prvek novosti i vyjasnění technické nejistoty. Tuto zprávu však správce daně vyhodnotil zcela správně jako nekonkrétní, neboť toliko povrchně popisuje

výsledný produkt. Ke zprávě je nutné uvést, že ji ani nezpracovávala stěžovatelka, ale poradenská společnost, jejíž úlohou bylo zpětně vyhledat v rámci činnosti stěžovatelky projekty vhodné pro uplatnění odčitatelné položky. Zpráva nikterak nemonitoruje proces hledání technického řešení, ale lakonicky konstatuje, že ocenitelným prvkem novosti je samotný výsledný produkt. V případě konferenčního vozidla dále zpráva jako prvky novosti stroze vyjmenovává řešení vzduchotechniky, elektroinstalace, rozvodů vody, klimatizace a vnitřního a vnějšího ozvučení a upřesňuje je jen v tom směru, že stěžovatelka dosud neměla zkušenosti s tím, že by prováděla celou výrobu svépomocí bez zapojení jiných specializovaných firem. V případě prodejního stánku zpráva hovoří v souvislosti s prvkem novosti (vedle samotného výsledného produktu) o novém technickém řešení nástavby a způsobu jejího postavení na skříň, novém řešení uzavírání boční výklopné klapky a o použití nových materiálů. V případě obou projektů však zpráva tato „nová řešení“ nijak nepřibližuje, natož aby se vyrovnávala s tím, zda nebyla zvolena řešení z hlediska použitých postupů a technologií odborně předvídatelná. Technickou nejistotu pak zpráva spojuje mimoběžně zejména s nejistotou splnit požadavky zákazníka (a to i z hlediska ceny) a právních předpisů a opět obecně odkazuje na řešení označená v rámci novosti.

[21] Dále stěžovatelka opakovaně namítala, že správce daně nemá dostatečnou odbornost pro posouzení předložených (z hlediska prokázání činnosti VaV podle ní kompletních) podkladů s tím, že pro osobu mající technické znalosti z dané dokumentace požadované skutečnosti plně vyplývají. V návaznosti na to správce daně ustanovil znalce, kterému předal dokumenty předložené stěžovatelkou zejména k posouzení, zda u daných projektů identifikoval deklarovaný prvek novosti a vyjasnění technické nejistoty, který by znamenal nové poznatky oproti běžnému původnímu stavu. Znalec zhodnotil předloženou dokumentaci jako obsahově nedostatečnou z hlediska popisu nových poznatků, dovedností a odlišnosti řešení i z hlediska dokumentace použitých technologií, konstrukčních řešení a procesu ověření jejich správních funkcí. V případě prodejního stánku dále poukázal na rozpory v předložených podkladech. Jinými slovy, znalec stejně jako správce daně konstatoval, že jsou předložené dokumenty z hlediska prokazované skutečnosti nedostatečné.

[22] Je evidentní, že stěžovatelka založila svou procesní strategii v daňovém řízení na tom, že by měl správce daně (eventuálně osoba s technickými znalostmi) odvodit splnění materiální podmínky (realizaci VaV) z předložených dokumentů, které v podstatě dokumentují nebo popisují výsledný stav. Takto ovšem právní úprava koncipována není. Úkolem poplatníka je prokázat (doložit), že skutečně realizoval projekt výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, tedy že při dané činnosti nedocházelo k prosté či rutinní aplikaci existujícího nového či zdokonaleného řešení, ale že takové nové či zdokonalené řešení rovněž vytvářel a že k tomuto tvůrčímu (kreativnímu) procesu došlo. Krajský soud v tomto ohledu správně vycházel z rozsudku č. j. 7 Afs 447/2018-55, ve kterém se Nejvyšší správní soud zabýval právě oprávněností požadavku daňových orgánů na doložení dokumentace průběhu vlastního vývojového procesu. V uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud nijak neradil správcům daně, jaké formální požadavky (navíc) při uplatnění odčitatelné položky zkoumat, ale vysvětlil podstatu zákonného požadavku na realizaci VaV (co je třeba prokazovat). Z toho pak dovodil, co je nezbytné učinit za účelem doložení splnění tohoto požadavku (způsob, jakým danou skutečnost lze prokázat). Podstatu vývoje vymezil na základě právní úpravy v zákoně o podpoře výzkumu,

pokračování

experimentálního vývoje a inovací, na něž zákon o daních z příjmů odkazuje, jako „uplatňování existujících poznatků a dovedností takovým způsobem, aby došlo ke vzniku návrhu nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb“, s tím, že „důraz měření novosti je přitom kladen právě na proces vytváření těchto závěrů (výsledků, poznatků, znalostí), nikoliv na existenci samotných nových nebo podstatně zlepšených výrobků (postupů, služeb), jež jsou výsledkem jejich aplikace v případě úspěchu vývojové činnosti“. Přímo z právní úpravy tak logicky plyne požadavek, aby poplatník uplatňující odčitatelnou položku na VaV doložil (způsobem, který si sám zvolí) právě realizaci tohoto procesu. Nepostačuje doložit jeho výsledek v podobě nového (originálního a jedinečného) výrobku.

[23] Z podstaty věci tak musí poplatník předložit takové důkazní prostředky, z nichž bude činnost VaV seznatelná. Bez toho není třetí osoba (správce daně, znalec) objektivně schopna posoudit, zda se svou povahou o činnost ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů skutečně jednalo. Neobsahují-li proto předložené důkazní prostředky tyto údaje, nedostál poplatník svému důkaznímu břemeni a je v zásadě nerozhodné, zda se tomu tak stalo z důvodu nedostatků formálních (nedisponuje vůbec důkazními prostředky zachycujícími údaje o vlastní realizaci projektu výzkumu a vývoje), obsahových (tyto údaje nejsou dostatečně vypovídající pro posouzení povahy činnosti) anebo věcných (činnost zachycená v důkazních prostředcích neodpovídá svou povahou VaV).

[24] V posuzované věci správce daně celkem jasně dospěl k závěru, že předložená dokumentace byla obsahově zcela nedostatečná, tedy že nebylo z věcného hlediska vůbec možné posuzovat, zda činnost stěžovatelky naplňovala kvalitu VaV. Toto hodnocení zřetelně vyplývá ze zprávy o daňové kontrole i z následného rozhodnutí o odvolání (viz bod [21] předchozího rozsudku Nejvyššího správního soudu). Navíc závěr správce daně o nezpůsobilosti předložené dokumentace prokázat splnění materiální podmínky v § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů potvrdil i ustanovený znalec. Z průběhu celého daňového řízení je zřejmé, že správce daně postrádal doložení samotné vývojové činnosti a opakovaně k jejímu doložení stěžovatelku vyzýval, zatímco stěžovatelka (chybně) ustala na tom, že tuto činnost má správce daně dovodit z dokumentace sám (eventuálně za pomoci odborníka s technickými znalostmi). Krajský soud proto vyhodnotil správně nejen předmět sporu, ale i předmět důkazního břemene a otázku jeho rozložení.

[25] Další námitky stěžovatelky směřují do posouzení krajského soudu, zda konstatovaná vada řízení spočívající v neprovedení výslechu ustanoveného znalce mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Stěžovatelka nesouhlasí především s nosným závěrem krajského soudu, že je tato vada irelevantní, neboť k ní došlo v souvislosti s prováděním nadbytečného důkazu znaleckým posudkem. Základní otázkou k posouzení tedy je, zda provádění důkazu znaleckým posudkem bylo za dané skutkové situace skutečně nadbytečné anebo byl naopak znalecký posudek v řízení zapotřebí. Pouze v případě nadbytečnosti daného důkazu jako takového by totiž platil závěr krajského soudu, že vada řízení týkající se jeho provádění nemůže mít vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí, jak ostatně plyne z předchozího rozsudku Nejvyššího správního soudu v této věci.

[26] Pro posouzení důvodnosti této námitky má svůj význam rozlišení důvodu neunesení důkazního břemene popsané výše v bodě [23], a to v tom směru, zda a kdy je namístě ustanovit znalce pro posouzení předložených dokumentů z odborného hlediska. Je

nabíledni, že takový postup nebude nutný v situaci, kdy poplatník vůbec nepředloží důkazní prostředky zachycující provádění činnosti výzkumu a vývoje, a naopak bude zpravidla namístě, pokud tak poplatník učiní. Hraniční nicméně vždy bude taková situace, kdy poplatník doloží nějakou dokumentaci své činnosti a bude nutné posoudit, zda je tato obsahově dostatečná pro posouzení její povahy z hlediska požadavků v § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Hranice mezi obsahovou a věcnou nedostatečností totiž může být velmi tenká, zejména v případě, kdy dokumentace bude v určité míře popisovat použité technické (konstrukční či jiné) řešení a jeho testování.

[27] Nelze proto zcela souhlasit s kategorickým závěrem krajského soudu v bodě 20, že není potřeba odborných znalostí k posouzení, zda poplatník předložil či nepředložil důkazní prostředky svědčící o procesu VaV a k hodnocení, zda tyto důkazy jsou či nejsou jen běžnou dokumentací výrobní činnosti, tedy že si správce daně dostatečnost podkladů může zhodnotit sám. Vždy bude záležet na individuálních okolnostech, zejména na kvalitě předložené dokumentace výrobního (či jakéhokoliv jiného) procesu. Závěr krajského soudu pak bude platit v případech, kdy bude její „obsahová prázdnota“ zjevná.

[28] Přestože Nejvyšší správní soud korigoval úvahu vyslovenou krajským soudem, neznamená to nutně, že v posuzované věci dospěl k nesprávnému závěru. Je třeba vzít v potaz, jak krajský soud hodnotil skutkové okolnosti, na něž tuto úvahu aplikoval. Krajský soud přitom navázal především na posouzení správních orgánů. Nejprve poukázal v bodě 31 na konkrétní pasáže v rozhodnutí o odvolání, kde žalovaný výslovně stěžovatelce vytýká, že z dokumentů *„není zřejmé v čem se v oblasti VaV odlišují, resp. mají odlišovat od dokumentace běžně vznikající při výrobě (byť i zakázkové), neboť není zřejmé a nevyplývá z nich, jak vznikají nové vlastnosti či nová technická řešení charakterizovaná v Projektech VaV.“* Pak pokračoval shrnutím kroků, na nichž správce daně vystavěl svůj závěr o obsahové nedostatečnosti dokumentace pro absenci jakéhokoliv popisu činností spojených s VaV. Poté přistoupil k ověření tohoto závěru s tím, že jej po seznámení se s předloženými dokumenty aproboval (bod 39). Krajský soud tak jasně dospěl k závěru, že ve stěžovatelkou předložených důkazních prostředcích absentoval samotný tvůrčí proces (body 30 a 39), tedy ve smyslu výše uvedeného kvalifikoval nastalou situaci jako postavenou naroven té, kdyby stěžovatelka vůbec nedisponovala důkazními prostředky zachycujícími údaje o vlastní realizaci projektu výzkumu a vývoje. V takovém případě z výše uvedeného plyne, že ustanovení znalce bylo zbytečné, neboť ten v zásadě neměl z věcného hlediska co posuzovat.

[29] Stěžovatelce je nicméně třeba přisvědčit, že se krajský soud v této souvislosti dopustil určité nepřesnosti. Ačkoliv se zabýval posouzením předložené dokumentace optikou přítomnosti popisu činností VaV, v bodě 42 hovoří poněkud nekonzistentně o splnění formální náležitosti projektu. Doložení průběhu vlastního vývojového procesu pochopitelně není a ani z logiky věci nemůže být náležitostí projektu, který je vypracováván před vlastním zahájením činnosti, a má tedy prospektivní povahu. Z ostatních částí napadeného rozsudku, jakož i ze samotných dalších úvah krajského soudu v tomto bodě je však zřejmé, že krajský soud měl jasno o tom, co je předmětem sporu. Zmínku o nesplnění náležitosti projektu dle podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů je tedy třeba chápat spíše jako nepozornost ve vyjádřeních krajského soudu, který se stejně jako správce daně celou dobu zabýval tím, zda bylo doloženo splnění materiální podmínky. Bylo by přepjatým formalismem pro tuto dílčí nepřesnost rušit jeho rozsudek, a proto Nejvyšší správní soud

pokračování

přistoupil k posouzení správnosti závěru krajského soudu, že vzhledem ke kvalitě dokumentace nebylo nutné ustanovit znalce k posouzení přítomnosti činnosti VaV.

[30] Již z výše uvedeného přitom vyplývá, že Nejvyšší správní soud sdílí závěr o obsahové nedostatečnosti („prázdnost“) předložené dokumentace z hlediska možnosti věcně posuzovat povahu činnosti předcházející výslednému produktu. Tato dokumentace je i podle kasačního soudu zčásti zcela povrchní (technická a finanční zpráva, viz výše 0) a ve zbytku neúplná či irelevantní, neboť neobsahuje žádnou dokumentaci k novým technickým řešením tvrzeným v technické a finanční zprávě. Ostatně z argumentace stěžovatelky v daňovém řízení je zřejmé, že považovala za dostačující prokázat existenci typově nového a jedinečného konečného výrobku, tedy výsledku své činnosti. Jinými slovy, shodně jako tomu bylo ve věci č. j. 7 Afs 447/2018-55, stavěla svou argumentaci na chybném východisku, že je-li nové a jedinečné to, co její činností vzniklo, pak tomuto výsledku nutně předcházet výzkum a vývoj (který měl identifikovat správce daně za pomoci znalce). Novost a jedinečnost zhotoveného výrobku však ještě samy o sobě neznamenají, že se současně jedná o výsledek vývojové činnosti, jak byla tato popsána výše. Aby se jednalo o výsledek vývojové činnosti, musela by stěžovatelka doložit, že její výrobní činnost zahrnovala nové způsoby aplikace dostupných (stávajících) znalostí. Jí předložené důkazní prostředky však nevylučují, že k výrobě konferenčního vozidla a prodejního stánku použila poznatky a dovednosti, které měla již ve své praxi spočívající právě v zakázkové výrobě nástaveb na užitkové vozy ověřené a vyzkoušené, respektive které jsou z hlediska použitých postupů a technologií odborně předvídatelné. Právě tento nedostatek stěžovatelce správní orgány, krajský soud a koneckonců i ustanovený znalec, vytkli.

[31] Nelze proto než souhlasit s krajským soudem, že jelikož dokumentace neobsahovala údaje o průběhu vlastního vývojového procesu, bylo ustanovení znalce nadbytečné a jakékoliv vady provázející provedení tohoto důkazního prostředku nemohou mít vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí. Ať už správce daně ustanovil znalce z procesní opatrnosti nebo pro potvrzení svého závěru o nedostatečnosti dokumentace, nelze jen proto, že došlo k ustanovení znalce a vypracování posudku, považovat vydaná rozhodnutí za nepřezkoumatelná. Správce daně stěžovatelku zřetelně (opakovaně) seznámil s tím, co má doložit a proč jsou z hlediska prokazované skutečnosti dosud předložené dokumenty nedostatečné. Jeho závěr přitom s ohledem na výše uvedené ob stojí, navíc jej znalec potvrdil. Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, jak by stěžovatelce prospělo další pokračování v dokazování na znalecké rovině za situace, kdy sama v daňové kontrole opakovaně uváděla, že předložená dokumentace je kompletní. Je třeba dodat, že úkolem znalce nebyla rekonstrukce a zdokladování úvah a činností stěžovatelky spojených s dotčenou výrobou. Tuto činnost měla doložit právě stěžovatelka, a pokud by tak učinila, znalec ustanovený správcem daně by toliko posoudil, zda se svou povahou jedná o VaV.

[32] Nejvyšší správní soud neshledal pochybení krajského soudu ani v tom, že odmítl provést důkaz znaleckým posudkem VŠB. Stěžovatelka jej v řízení o žalobě předložila s odůvodněním, že podle jejího názoru z obsahu daného posudku dostatečně jasně vyplývá, že při řešení projektu „Konferenční vozidlo“ realizovala experimentální vývoj. Jádrem sporu přitom byla právě otázka, zda stěžovatelka unesla důkazní břemeno v daňovém řízení, respektive zda správce daně správně vyhodnotil, že jí předložená dokumentace není způsobilá prokázat rozhodnou skutečnost. Dle ustálené judikatury tohoto soudu platí, že

těžiště dokazování probíhá v daňovém řízení, a proto lze po daňovém subjektu důvodně vyžadovat, aby důkazy k prokázání svých tvrzení předložil již správci daně (příp. žalovanému), přičemž neučiní-li tak, ač tak učinit mohl, nemůže tuto svou procesní pasivitu „dohánět“ v řízení před správním soudem. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8. 3. 2024, č. j. 3 Afs 93/2022-74: *„Soudní přezkum není pokračováním daňového řízení, je proto logické, že případné důkazní deficity ohledně neunesení důkazního břemene nemůže stěžovatelka dohánět předkládáním nových důkazů soudu. Je třeba mít na zřeteli, že v daňovém řízení tíží důkazní břemeno primárně daňový subjekt (§ 92 odst. 3 daňového řádu) a lze proto po něm spravedlivě požadovat, aby sám iniciativně předkládal (označoval) důkazní prostředky, jejichž provedením coby důkazů prokáže svá tvrzení. Jakkoli není a priori vyloučeno provést některý důkaz i v řízení před správním soudem, nepůjde o standardní doplnění dokazování. Dokazování v rámci soudního řízení má své místo pouze ve specifických situacích, například v případě, kdy daňové orgány nesprávně odmítly určitý relevantní důkaz provést (a nepůjde o důvod, pro který by mělo být daňové rozhodnutí zrušeno), pokud relevance navrženého důkazu vyšla najevo až v kontextu (pro daňový subjekt objektivně překvapivého) odůvodnění odvolacího rozhodnutí apod. (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91, č. 1906/2009 Sb. NSS, a ze dne 12. 9. 2018, č. j. 9 Afs 305/2017-135).“* Poukazuje-li stěžovatelka v kasační stížnosti na to, že účelem znaleckého posudku bylo domoci se odstranění vad původního znaleckého posudku ustanoveného znalce, pak se s ohledem na výše uvedené jednalo o důkaz nadbytečný.

[33] S ohledem na shora uvedené Nejvyšší správní soud kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatelka v něm neměla

úspěch a procesně úspěšnému žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 28. srpna 2025

Mgr. Lenka Krupičková
předsedkyně senátu