



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Davida Hipšra a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **Metrostav a.s.**, se sídlem Koželužská 2450/4, Praha 8, zast. JUDr. Ondřejem Trubačem, Ph.D., LL.M., advokátem se sídlem Na Poříčí 1079/3a, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 3. 2024 č. j. 7875/24/5200-11433-706599, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 12. 2024, č. j. 15 Af 7/2024-64,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

### Odůvodnění:

#### I. Vymezení věci

[1] Předmětem sporu je daňový odpočet na podporu výzkumu a vývoje. Nejvyšší správní soud se konkrétně zabýval tím, zda žalobkyně zahájila práce na projektu před schválením písemného projektu výzkumu a vývoje.

[2] Žalobkyně si v řádném daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2014 uplatnila odpočet na podporu výzkumu a vývoje dle § 34 odst. 4 a násl. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve výši 20 385 487 Kč. Specializovaný finanční úřad (dále „správce daně“) jí ovšem část odpočtu neuznal. Proti platebnímu výměru

podala žalobkyně odvolání, které žalovaný zamítl. Dospěl totiž k závěru, že projekty Most G-R a Pruněrov zahájila předčasně. Odpočet na projekt Komplex SC jí žalovaný neuznal z důvodu neprůkaznosti evidence nákladů.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou. Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 26. 8. 2021, č. j. 10 Af 45/2019-75 (dále „první rozsudek“), rozhodnutí žalovaného zrušil. Ve shodě s žalovaným k projektům Pruněrov a Most G-R městský soud uvedl, že řešení obou těchto projektů bylo zahájeno předčasně. Závěry správce daně ohledně projektu Komplex SC však považoval za nepřezkoumatelné. To proto, že správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně v projektu Komplex SC neprokázala, že prováděla výzkumnou či vývojovou činnost. Správce daně však dle městského soudu hodnotil odborné otázky bez příslušných odborných znalostí. Jelikož se žalovaný se správcem daně ztotožnil, zatížil své rozhodnutí rovněž vadou nepřezkoumatelnosti.

[4] Žalovaný proti prvnímu rozsudku městského soudu brojil kasační stížností. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 16. 12. 2022, č. j. 5 Afs 269/2021-55, *Metrostav*, první rozsudek městského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud ohledně projektu Komplex SC konstatoval, že žalovaný závěr správce daně korigoval tak, že již nadále nespороval, zda je projekt Komplex SC skutečně projektem výzkumu a vývoje. Své rozhodnutí založil na neprůkaznosti doložené evidence. Nejvyšší správní soud proto městský soud do dalšího řízení zavázal tím, aby se zabýval, zda žalobkyně vyvrátila pochybnosti daňových orgánů ohledně průkaznosti evidence nákladů.

[5] Městský soud v dalším řízení rozsudkem ze dne 11. 1. 2024, č. j. 10 Af 45/2019-145 (dále „druhý rozsudek“), rozhodnutí žalovaného opět zrušil. Dospěl totiž k závěru, že žalobkyně předložila dostatečně průkaznou oddělenou evidenci u projektu Komplex SC. Ohledně projektů Most G-R a Pruněrov setrval na svých původních závěrech, tedy že žalobkyně zahájila práci na nich předčasně.

[6] Žalovaný v návaznosti na druhý rozsudek městského soudu vydal nyní napadené rozhodnutí. V něm žalobkyni uznal odpočet, který se týkal projektu Komplex SC. Ve vztahu k projektům Pruněrov a Most G-R ovšem znovu uvedl, že žalobkyně projekty schválila až po datu zahájení jejich realizace. Proto jí odpočet z těchto projektů neuznal.

[7] Proti napadenému rozhodnutí podala žalobkyně v pořadí druhou žalobu. Městský soud ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Předně konstatoval, že při posouzení žaloby je vázán závěry, ke kterým dospěl ve druhém rozsudku. K tomu se odkázal na rozsudek NSS ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 2/2007-119. Pokud by se měl znovu zabývat žalobní argumentací, kterou již jednou shledal nedůvodnou, mohl by takový postup vést k nelogické situaci. Správní orgán je povinen respektovat závazný právní názor vyslovený správním soudem ve zrušujícím rozsudku. Pokud by následně soud dospěl k opačnému závěru, byl by správní orgán konfrontován opačným právním názorem soudu. Proti závěrům městského soudu navíc může žalobkyně brojit u NSS. Městský soud nemá povinnost znovu vypořádat již vypořádané žalobní námitky pouze proto, že žalobkyně neměla aktivní legitimaci k podání kasační stížnosti proti zrušujícímu rozsudku. Žalobní argumentace žalobkyně je svojí podstatou shodná s její argumentací v první žalobě. Opětovně se tak domáhá posouzení otázky prospektivnosti projektů Pruněrov a Most G-R.

pokračování

[8] Městský soud se i proto dále jednotlivými žalobními námitkami zabýval primárně odkazem na své závěry v druhém rozsudku. Konstatoval, že u obou sporných projektů nebyla splněna podmínka prospektivnosti, jelikož žalobkyně zahájila práce před formálním schválením projektů. Námitku, že žalovaný byl povinen ve věci ustanovit znalce, shledal nedůvodnou. To proto, že i bez zvláštních odborných znalostí lze dospět k závěru, že žalobce zahájil demontáž kotlů včetně montáže pomocné příhradové konstrukce, montáže lisů a přípravu pro spuštění kotle před schválením projektu. Shodné závěry pak platí také pro projekt Most G-R. Z rozsudku NSS ze dne 19. 4. 2024, č. j. 3 Afs 62/2022-105, *ATEK*, na který se žalobkyně odkazovala, nevyplývá, že jakýkoliv důkazní prostředek technické povahy musí správce daně hodnotit prostřednictvím ustanoveného znalce. Vždy bude záležet na okolnostech daného případu a na tom, zda všeobecné znalosti postačí k tomu, aby správce daně mohl sám vyhodnotit technické dokumenty. Žalobkyni dále vytkl to, že vůbec nespecifikovala činnosti, které prováděla před zahájením řešení projektů. Není proto zřejmé, z čeho dovozuje, že technické dokumenty týkající se těchto činností se měly vyznačovat takovým stupněm odbornosti, že by pro jejich pochopení bylo nutné přizvat znalce. Rozsudek *ATEK* navíc nezakotvil nová východiska pro posuzování prospektivnosti projektů výzkumu a vývoje.

[9] Ohledně druhého žalobního bodu, ve kterém žalobkyně namítala nesprávné posouzení otázky zahájení řešení obou projektů, městský soud rovněž konstatoval, že se jím zabýval již ve druhém rozsudku a odkázal se na něj. Stručně shrnul, že žalobkyně započala s činnostmi, jež naplňují podstatu výzkumu a vývoje v rámci projektu Pruněrov již 15. 10. 2012. V ten den totiž provedla demontáž potrubí a technologií kotle E a první montáž pomocné příhradové konstrukce. Dne 5. 11. 2012 zahájila přípravu na spuštění kotle. Ve dnech 9. 11. 2012 až 15. 11. 2012 kotel spustila a jeho jednotlivé části demontovala za pomoci příhradové konstrukce. Žalobkyně tak logicky musela činnosti vymezené v projektu (návrh a vývoj dočasné příhradové konstrukce kotelny, dočasné šroubované konstrukce na stávajících nosnících pro uložení jednotlivých lisů, svislé rozdělení kotle, vývoj technologie spouštění a zvedání částí kotlů pomocí lan) dokončit či alespoň podstatně rozpracovat před formálním schválením projektu výzkumu a vývoje. Bez realizace této fáze totiž nemohlo dojít k montáži pomocné příhradové konstrukce, montáži lisů a demontáži kotle. Její projekt byl však vyhotoven až 12. 12. 2012. Žalobkyně v žalobě ani netvrdila, že činnosti vytyčené v projektu výzkumu a vývoje uskutečnila až po jeho schválení. Její žalobní tvrzení proto městský soud považoval za vágní. K projektu Most G-R uvedl, že ocenitelný prvek novosti v projektu spočíval v nových technologických postupech rekonstrukce mostu a rozšíření mostu s ortotropní mostovkou. Ze dvou možných řešení rekonstrukce mostu si žalobkyně vybrala druhou variantu, spočívající v instalaci nových konzol, které jsou podepřeny trubkovým příhradovým nosníkem do stávajících stěn komory mostu. Dokument se schválením změn rekonstrukce mostu byl vypracován 24. 9. 2013 a schválen 5. 11. 2013, tedy před schválením projektu Most G-R ze dne 16. 12. 2013. I z dalších dokumentů vyplývá, že žalobkyně projekt uskutečňovala před jeho schválením. Je vyloučeno, aby žalobkyně pracovala na možných variantách řešení v průběhu projektu Most G-R, pakliže vypracovala a odsouhlasila projektovou dokumentaci a technologický postup již před zahájením projektu. Proto dospěl k závěru, že žalobkyně zahájila řešení cílů vymezených v obou projektech před jejich schválením. Ohledně třetí námitky, dle které žalovaný nesprávně určil také okamžik ukončení projektů, městský soud

konstatoval, že i touto námitkou se již zabýval v druhém rozsudku. S odkazem na něj uvedl, že je nadbytečné se touto námitkou zabývat, jelikož okamžik skončení projektů nic nemůže změnit na tom, že jí nárok na odpočet nevznikl.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[10] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností. V ní se předně odkázala na rozsudek *ATEK*. Dovojuje z něj, že přípravné práce může provádět již před zahájením projektu. Pro případný závěr o předčasném zahájení projektu musí dojít k posouzení povahy činností prováděných před datem vypracování projektu výzkumu a vývoje. Toto posouzení dle stěžovatelky může provést pouze znalec. Závěry žalovaného i městského soudu jsou do značné míry založeny na posouzení technických dokumentů. Bylo proto povinností daňových orgánů ustanovit znalce. Úvaha městského soudu ohledně možného posouzení rozhodných okolností pouze za pomoci všeobecné znalosti a logického uvažování je proto v rozporu s judikaturou NSS.

[11] Stěžovatelka má dále za to, že prokázala, že před zahájením projektu Most G-R vykonávala pouze přípravné práce. Projekt měl totiž odpovědět na otázku, jakým způsobem má být provedena rekonstrukce mostu. Předmětem projektu naopak nebyla otázka konstrukce samotné, tedy toho, co má být postaveno. Z výkresů v zadávací dokumentaci lze dovodit pouze to, že se jedná o schématické náčrtky mostu, nikoli návrh variantního řešení technologického postupu montáže prvků nosné ocelové konstrukce mostu. Je nerozhodné, že ze dvou variant popsaných v projektu nakonec vybrala řešení, které je v základních rysech podobné řešení schematicky znázorněnému v zadávací dokumentaci. Výkresy v zadávací dokumentaci totiž neobsahují ani náznak technologického postupu či hodnocení technologických variant rozšíření mostu. To, že k návrhu a vyhodnocení variantních řešení došlo v rámci řešení projektu Most G-R potvrdil i svědek, Ing. M. K., Ph.D. Totéž vyplývá i z dalších důkazů (ze souborů „Kontrola statiky-zvážení variantních řešení nové konstrukce“, „Gropa\_checking\_statak-V3-akt.pdf4.28.“ a „Program zajištění kvality PZK č. 107“).

[12] K projektu Pruněrov stěžovatelka uvedla, že důvodem vypracování tohoto projektu nebyla neznalost metod montáže a demontáže, nýbrž selhání těchto metod v říjnu 2012, kdy došlo k nehodě při demontáži kotle D. Žalovaný i městský soud se odkazovali na záznamy ze stavebního deníku z října a listopadu 2012, které se týkaly manipulace s kotlem E. Městský soud ani žalovaný neprokázali, že způsob manipulace s kotlem E je shodný s postupem vyvíjeným v rámci projektu Pruněrov. Navíc vychází pouze se svého vlastního hodnocení technických dokumentů.

[13] Stěžovatelka se v závěru kasační stížnosti vyjádřila také k vázanosti městského soudu druhým rozsudkem ve věci. Má za to, že druhý rozsudek je nepřezkoumatelný, jelikož městský soud neustanovil ve věci znalce. Nepřezkoumatelným rozsudkem proto městský soud nebyl vázán.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelka započala s činnostmi, jež naplňují podstatu výzkumu a vývoje minimálně o 2 měsíce dříve, než byl schválen projekt Pruněrov. Ten byl schválen 12. 12. 2012. Ze stavebního deníku

pokračování

však vyplývá, že stěžovatelka činila jednotlivé práce již od 15. 10. 2012. Tím dnem zahájila demontáž kotle E 15. 10. 2012. Montáž kotle C zahájila 1. 12. 2012 a kotle D 8. 12. 2012. Stěžovatelka na vývoji technologického postupu montáže a demontáže kotlů pracovala se specializovanými dodavateli. Ti v odborných člancích prezentovali, že práce zahájili již v červenci 2012. I předložené výkresy zobrazující zesílení roštu kotle byly vypracovány v červenci 2012. O předčasném zahájení projektu svědčí také havárie kotle, k níž došlo ještě před schválením projektu.

[15] K projektu Most G-R uvedl, že byl schválen 16. 12. 2013. Koncepce nového výložníku s trubkovou vzpěrou však byla vypracována 24. 9. 2013. Ta byla součástí řešení prvního cíle projektu. I z dalších výkresů vyplývá, že k zahájení projektu došlo před jeho schválením. Autor výkresy „scan 835“ a „scan 836“ vypracoval v listopadu 2013. Totéž potvrdil i svědek Ing. M. K., Ph.D. Uvedené závěry žalovaného potvrzuje také dokument „Program zajištění kvality PZk č. 107“ ze dne 4. 3. 2014. Jeho autorka v době vypracování totiž musela znát vítěznou variantu opravy mostu. K rozsudku ve věci *ATEK* žalovaný konstatoval, že z něj stěžovatelka dovozuje nesprávné závěry. Za přípravné práce lze považovat pouze analytickou práci, provedení studie proveditelnosti či vyjednávání o ceně. Žalovaný poukázal také na shodu činností, které stěžovatelka označovala jako přípravné, s cíli projektu. Dále tvrdí, že stěžovatelka nevysvětlila, jak bylo možné provést demontáž starých kotlů před deklarovaným zahájením vývojového cíle, a to způsobem popsaným v dokumentaci o průběhu řešení tohoto projektu, jakož i v přihlášce vynálezu a chráněného průmyslového vzoru. Konkrétně nepopsala ani činnosti, které by měly být považovány pouze za přípravné. Nevysvětlila však zejména to, že stejnou technologií, kterou v rámci projektu měla navrhnout a vyvinout, demontáž starých kotlů uskutečnila, a to několik měsíců před zahájením projektu.

[16] Žalovaný má dále za to, že každý důkazní prostředek nemusí hodnotit za pomoci znalce. V tomto případě bylo možné důkazy vyhodnotit i bez odborných znalostí. Ani stěžovatelkou zdůrazňovaná havárie kotle neprokazuje to, že jí vykonané činnosti před schválením projektu měly povahu přípravných prací. Má tak za to, že v dané věci nebylo nutné ustanovit znalce. Zdůraznil také to, že důkazní břemeno primárně tíží stěžovatelku. Má za to, že dostatečně vyvrátil věrohodnost jí předložených důkazních prostředků. K námitce vázanosti právním názorem žalovaný konstatoval, že druhý rozsudek není nepřezkoumatelný. Městský soud jednoznačně vysvětlil, z jakého důvodu v dané věci nebylo nutné ustanovit znalce. Nadto dodal, že NSS v bodě 38 rozsudku *Metrostav* potvrdil, že dané projekty byly uskutečňovány předčasně.

[17] Stěžovatelka v replice zopakovala, že cílem projektu Most G-R bylo zodpovědět otázku, jak provést rekonstrukci mostu, nikoliv to, co má být postaveno. Vyvíjené technologické postupy musely být v souladu s projektovou dokumentací. Obsahem projektové dokumentace ovšem nebyly technologické postupy. Sám žalovaný ve vyjádření uznal, že technologický postup sice navazuje na projektovou dokumentaci, avšak že se jedná o odlišnou kategorii. Stěžovatelka nikdy netvrdila, že součástí projektu je také příprava projektové dokumentace. Žalovaný navíc ve svém vyjádření pomíjí jí předložené důkazy, konkrétně znalecký posudek ze dne 23. 6. 2015, svědeckou výpověď Ing. M. K., Ph.D., a předložené dokumenty z dubna 2014. K projektu Pruněrov stěžovatelka připomněla cíl projektu. K rozsudku ve věci *ATEK* konstatovala, že aby mohl žalovaný posoudit,

zda před zahájením projektu vykonávala přípravné práce, musel nutně posoudit povahu vykonaných prací. Jedná se však o odborné otázky. Má za to, že před zahájením projektu si pouze obstarávala informace, které musela vnést do projektu před jeho schválením. Závěrem repliky jinými slovy zopakovala svoji kasační námitku, která se týkala vázanosti městského soudu druhým rozsudkem. Dále doplnila, že se NSS závazně k otázce zahájení projektů nevyjádřil. To dovozuje z bodů 28 a 46 rozsudku *Metrostav*.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[18] Kasační stížnost není důvodná.

#### III.A Kasační závaznost

[19] Nejvyšší správní soud se předně zabýval tvrzením žalovaného, že jeho závěry týkající se zahájení prací na projektech Most G-R a Pruněrov před jejich schválením již Nejvyšší správní soud aproboval v bodě 38 rozsudku *Metrostav*. Takovým závěrem by totiž byl NSS vázán. Právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem totiž představuje definitivní řešení dotčených otázek v konkrétní věci, které již zásadně není možné v rámci správního soudnictví revidovat, není-li naplněna některá z výjimek z kasační závaznosti. Kasační závaznost právního názoru vysloveného v rozhodnutí NSS se uplatní i při přezkumu nového rozhodnutí správního orgánu vydaného poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo správními soudy zrušeno. O překonání kasačně závazného právního názoru přitom nelze usilovat ani předložením věci rozšířenému senátu. To platí dokonce i tehdy, pokud lze daný názor pokládat za judikaturní exces. Ani kasační závaznost právního názoru Nejvyššího správního soudu však nemá absolutní povahu. Lze ji prolomit v případě změny skutkových či právních poměrů a dále při podstatné změně judikatury, a to na úrovni, kterou by byl krajský soud i každý senát Nejvyššího správního soudu povinen akceptovat v novém rozhodnutí (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 2. 2022, č. j. 1 Azs 16/2021-50, č. 4321/2022 Sb. NSS, body 38 až 43).

[20] Nejvyšší správní soud v bodě 38 rozsudku *Metrostav* uvedl, že „[v] nyní projednávané věci městský soud posoudil všechny tři sporné projekty, přičemž u projektů Pruněrov a most G-R potvrdil závěry stěžovatele, že tyto projekty byly realizovány předčasně (projekty zahrnovaly také přípravné fáze, přičemž z obsahu spisu vyplynulo, že minimálně některé činnosti zahrnuté do projektů byly realizovány ještě před tím, než byly písemné projekty schváleny). Tyto závěry městského soudu zcela korespondují s výše citovanými závěry Nejvyššího správního soudu o prospektivnosti projektů“. Z uvedené pasáže je zjevné, že pátý senát NSS pouze potvrdil správnost východiska městského soudu i žalovaného, dle kterého je pro získání nároku na odpočet nezbytné, aby daňový subjekt zahájil výzkumnou či vývojovou činnost až po schválení písemného projektu. Pátý senát NSS se však nezabýval tím, zda stěžovatelka projekty Most G-R a Pruněrov skutečně zahájila předčasně. Touto otázkou se ostatně zabývat ani nemohl. Městský soud v prvním rozsudku zrušil rozhodnutí žalovaného pouze z důvodu nepřezkoumatelnosti závěrů žalovaného ohledně projektu Komplex SC. Žalovaný proto v kasační stížnosti sporoval pouze ty závěry městského soudu, které se týkaly projektu Komplex SC. Proto se Nejvyšší správní soud prospektivností projektů Most G-R a Pruněrov zabývat nemohl. Vyjma citované pasáže se k nim NSS ani blíže nevyjádřil. V citované pasáži se jen stručně vyjádřil k judikaturním východiskům, která však nejsou mezi stranami

pokračování

sporná. Proto NSS při posouzení toho, zda byla dodržena podmínka prospektivnosti sporných projektů, není vázán svým předchozím rozhodnutím ve věci. Z tohoto důvodu se NSS ani nezabýval případným prolomením kasační závaznosti.

### III.B. Základní východiska pro ustanovení znalce

[21] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou stěžovatelky, dle které byly daňové orgány k posouzení případného předčasného zahájení projektů povinny ustanovit znalce. Svoji námitku opírá zejména o rozsudek *ATEK* a tvrdí, že jej městský soud vykládá nesprávně.

[22] Nejvyšší správní soud v rozsudku *ATEK* z dosavadní judikatury NSS dovodil, že je třeba odlišit činnosti, které představují faktické zahájení prací na řešení projektu, ale nenaplnují věcné podmínky výzkumu a vývoje, tedy neobsahují ocenitelný prvek novosti a není při nich odstraňována technická nejistota, od činností, které již věcné podmínky výzkumu a vývoje naplňují. Do první uvedené kategorie lze zařadit činnosti, které mohou mít určitý stupeň odbornosti, ale které (dosud) nenaplnují věcné podmínky výzkumu a vývoje. Typicky půjde například o předběžné analytické práce, vyjednávání o smlouvě se zákazníkem, odhad doby a ceny dodání. Do druhé kategorie spadají výzkumně-vývojové činnosti, a to i před schválením projektu. Do druhé kategorie nemohou náležet činnosti, kterými si daňový subjekt pouze obstarává informace, jež musí vnést do projektu před jeho schválením (bod 30 rozsudku *ATEK*). Z rozsudku *ATEK* dále vyplývá, že pokud má správce daně za to, že daňový subjekt prováděl výzkumně-vývojové činnosti před schválením projektu a je-li k posouzení, zda došlo k naplnění věcných podmínek výzkumu a vývoje třeba vyhodnotit „důkazní prostředky technické povahy“, je z logiky věci nezbytné, aby i činnosti proběhlé před schválením projektu hodnotil na základě posudku ustanoveného znalce (bod 41 rozsudku *ATEK*).

[23] Dle městského soudu však z rozsudku *ATEK* nevyplývá kategorický závěr, že je správce daně povinen ustanovit znalce pokaždé, pokud má posuzovat důkazní prostředky technické povahy. Vždy bude záležet na okolnostech daného případu a na tom, zda postačí aplikovat všeobecné znalosti prostřednictvím základních pravidel logického uvažování. Má za to, že i úřední osoba mohla v nyní posuzované věci učinit závěr o předčasnosti zahájení projektu. Technické dokumenty se totiž nevyznačovaly takovým stupněm odbornosti, aby bylo nutné ustanovit znalce.

[24] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s výkladem městského soudu v tom, že správce daně není vždy povinen ustanovit znalce k posouzení důkazních prostředků technické povahy. Pro ustanovení znalce je totiž rozhodná zejména povaha skutečností, které správce daně prokazuje. Dle § 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu totiž platí, že *správce daně může ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, závisí-li rozhodnutí na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá*. Z textu tohoto ustanovení výslovně vyplývá, že rozhodná je povaha skutečností, které je nutné prokázat. Musí jít jen o takové skutečnosti, k jejichž zjištění je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá. Proto je nutné vykládat závěry rozsudku *ATEK* tak, že pro ustanovení znalce není rozhodné pouze to, které důkazy správce daně hodnotí. Vždy bude záležet na tom, zda má správce daně k posouzení rozhodných skutečností dostatečné

znalosti. Ostatně i třetí senát NSS ve věci *ATEK* nevystavěl své závěry ohledně nutnosti ustanovit znalce pouze na tom, že správce daně hodnotil důkazní prostředky technické povahy, ale zejména na tom, že posuzoval to, zda daňový subjekt prováděl výzkumně-vývojovou činnost již před schválením projektu. Výklad stěžovatelky, dle kterého správce daně z technických dokumentů bez znaleckého posudku nemůže vycházet, je nelogický. I z důkazních prostředků technické povahy lze bez zvláštních odborných znalostí zjistit například datum jejich vyhotovení či osoby, které je vyhotovily. Výkladem stěžovatelky by však správce daně nemohl bez znaleckého posouzení z daných údajů vycházet, jelikož vyplývají z důkazních prostředků technické povahy a týkají se zahájení výzkumných a vývojových prací. Takový výklad je však zjevně v rozporu s textem § 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu, ale i smyslem a účelem daného ustanovení. Znalecké posouzení totiž slouží k posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá. Z těchto předpokladů proto NSS vychází i v nyní posuzované věci. Námitka stěžovatelky ohledně nesprávných východisek stran povinnosti ustanovit znalce proto není důvodná.

[25] Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovateli pouze v tom, že městský soud mohl důvody pro neustanovení znalce vysvětlit jasněji. V napadeném rozsudku totiž uvedl pouze to, že důvody pro neustanovení znalce alespoň implicitně vyplývají již z druhého rozsudku. Přestože tyto důvody z druhého rozsudku skutečně vyplývají, pro lepší srozumitelnost závěrů by jistě bylo vhodnější, aby městský soud své závěry uvedl výslovně. To však neznamená, že jsou námitky stěžovatelky důvodné. To, zda bylo povinností daňových orgánů ustanovit znalce u nyní sporných projektů *Pruněřov* a *Most G-R* se NSS zabývá níže, v rámci posouzení námitek u jednotlivých projektů.

### *III.C. Projekt Pruněřov*

[26] Projekt *Pruněřov*, podle textu stěžovatelkou schváleného projektu, spočíval v nalezení nového technologického postupu demontáže tří kotlů a montáže tří nových kotlů s využitím ocelové příhradové šroubovací konstrukce a hydraulických lisů, tedy bez demontáže střechy a bez využití velkých pásových jeřábů. Z projektu vyplývá, že podobné řešení nebylo v České republice dosud realizováno. Důvodem zvolení tohoto postupu je rychlost výměny kotle ve srovnání s postupem vyžadujícím demontáž střechy (str. 4 projektu „Vývoj technologie výměny kotlů“). Předčasné zahájení projektu městský soud dovedl ze záznamů ve stavebním deníku, dle kterých stěžovatelka prováděla práce jednoznačně související s demontáží kotlů již před zahájením projektu. Totéž dle něj vyplývá z dokumentu „Technologický postup montáže kotlů K23, K24, K25 (C,D,E)“, který byl vypracován před zahájením projektu a obsahoval podrobný popis montáže nových kotlů. To i přes to, že návrh postupu měl být teprve vyhotoven v rámci projektu. Přihlédl také k veřejně publikovaným článkům dodavatelů, kteří spolupracovali se stěžovatelkou na montáži a demontáži kotlů. V nich je dle městského soudu uvedeno, že práce na návrhu hydraulického zařízení byly zahájeny na sklonku léta 2012. Z těchto důkazů vycházel i žalovaný. Dle městského soudu nepřímě svědčilo o předčasném zahájení vývojových prací také žalobní tvrzení samotné stěžovatelky.

[27] Nejvyšší správní soud se předně zabýval tím, zda byli žalovaní a městský soud povinni ve věci ustanovit znalce. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli v tom,



pokračování

že městský soud a žalovaný vycházeli pouze z „důkazních prostředků technické povahy“. Své závěry mimo jiné postavili na člancích dodavatelů v odborných časopisech. K jejich interpretaci zjevně není třeba znaleckého posudku, pokud je v nich výslovně uvedeno, že práce na návrhu hydraulického zařízení byly zahájeny na sklonku léta 2012. Ani záznamy ve stavebním deníku se obvykle nevyznačují takovým stupněm odbornosti, aby bylo by k jejich pochopení nutné ustanovit znalce. Městský soud již ve druhém rozsudku ocitoval jednotlivé záznamy, ze kterých i bez hlubších odborných znalostí jednoznačně vyplývá, že stěžovatelka prováděla práce, které směřují k naplnění cíle v projektu, a to právě způsobem, který měl být v projektu vyvíjen, tedy bez demontáže střechy kotle. Zjevně se nejedná ani o přípravné práce k projektu. Tyto záznamy totiž dle NSS nelze interpretovat jinak, než že stěžovatelka činila jednotlivé kroky k samostatné demontáži kotlů způsobem vytyčeným v projektu. Projekt výzkumu a vývoje však spočíval mimo jiné právě v nalezení nového technologického postupu demontáže kotlů. Proto se z logiky věci nemohlo jednat pouze o přípravné práce. Ty totiž slouží k řádnému naplánování projektu, nikoliv k výkonu jednotlivých činností směřujících k naplnění cíle projektu. Ostatně ani stěžovatelka, ačkoliv by měla být v dané oblasti odbornicí, nenabízí jakýkoliv jiný výklad uvedených záznamů ze stavebního deníku. Žalovaný i městský soud své závěry postavili také na dokumentu „Technologický postup montáže kotlů K23, K24, K25 (C,D,E)“. Ten dle nich obsahuje podrobný popis montáže nových kotlů. Stěžovatelka ani v případě tohoto dokumentu nevysvětlila, z jakého důvodu by jej mohl správně interpretovat pouze znalec. Jelikož městský soud i žalovaný své závěry postavili především na tom, že uvedený dokument byl vypracovaný před zahájením projektu a obsahuje podrobný popis montáže nových kotlů, nebylo k těmto zjištěním nutné ustanovit znalce. Tyto skutečnosti musí být zřejmé i laikovi, a to bez ohledu na to, že vyplývají z technického dokumentu.

[28] Stěžovatelka obsah uvedených důkazů nespornuje. Pouze obecně tvrdí, že je k jejich interpretaci nutné ustanovit znalce. Nejvyššímu správnímu soudu však není na první pohled zřejmé, proč by neměly k posouzení skutečností, které považoval žalovaný za podstatné, stačit běžné znalosti. Stěžovatelka zároveň konkrétně netvrdí, v čem jsou úvahy žalovaného a městského soudu úvahy nesprávné právě kvůli tomu, že neměla dostatečné odborné znalosti. V daňovém ani v soudním řízení navíc nevysvětlila, které konkrétní práce považuje za práce přípravné a z jakého důvodu. Přitom právě ona měla projekt naplánovat a úspěšně dokončit. Nejvyšší správní soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatelku. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud proto stěžovatelce nepřisvědčil v tom, že k interpretaci výše shrnutých důkazů bylo nutné ustanovit znalce.

[29] Stěžovatelka dále tvrdí, že ohledně prokázání předčasného zahájení projektu Prunérov tíží důkazní břemeno správce daně. Netvrdí však to, z čeho tento závěr dovozuje. K této námitce NSS konstatuje, že v daňovém řízení je to primárně daňový subjekt, koho tíží důkazní břemeno. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu *prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Jedná se o základní zásadu ovládající dokazování v daňovém řízení. Jak vyplývá z rozsudku NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS, daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, nýbrž je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co

sám tvrdí. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu dále platí, že *pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.* Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje *skutečností vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.* Prokáže-li správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokázat správnost svých tvrzení (rozsudek NSS ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017-71, *STAVITELSTVÍ MELICHAR*). Tyto závěry jsou plně aplikovatelné na nyní projednávanou věc, týkající se splnění podmínek pro odpočet nákladů od základu daně v rámci realizace projektu výzkumu a vývoje (rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018-52, *ZFP akademie*, bod 20).

[30] Z uvedených východisek je zjevné, že daňové orgány nejsou povinny prokázat, že stěžovatelka zahájila výzkumnou či vývojovou činnost před formálním schválením projektu. Naopak jim stačí prokázat důvodné pochybnosti o tom, zda stěžovatelka zahájila výzkumné či vývojové práce až po schválení projektu. V případě projektu Pruněřov tyto pochybnosti zcela zjevně vyplývají hned z několika důkazů, jejichž obsah stěžovatelka konkrétně nespornuje. Právě ji tížilo důkazní břemeno, aby pochybnosti daňových orgánů rozptýlila. V rámci své obrany mohla např. konkrétně vysvětlit, které činnosti vykonala před zahájením projektu, z jakého důvodu se jedná pouze o přípravné práce, popř. mohla konkrétně zpochybnit hodnocení důkazních prostředků žalovaným. Její argumentace je však převážně obecná.

[31] Stěžovatelka v kasační stížnosti konkrétně tvrdí pouze to, že důvodem vypracování projektu nebyla neznalost metod montáže a demontáže kotlů, ale jejich selhání v říjnu 2012, kdy došlo k nehodě při demontáži kotle D. Zároveň tvrdí, že záznamy ve stavebním deníku, které se týkají manipulace s kotlem E neprokazují, že tento způsob manipulace je shodný s postupem vyvíjeným v rámci projektu Pruněřov. Této argumentaci však NSS nepřisvědčil. Stěžovatelka sice vysvětluje své motivy k zahájení projektu, avšak nikterak nevysvětluje jejich relevanci s tím, kdy konkrétně s pracemi na projektu započala. Samotná havárie při demontáži jednoho kotle totiž automaticky neprokazuje, že stěžovatelka již v době havárie vývojovou činnost neprováděla. I kdyby stěžovatelka v návaznosti na havárii přehodnotila své původní plány ohledně toho, jak konkrétně montáž a demontáž kotlů bez demontáže střechy provádět, a pokračovala by v dalším výzkumu jiným způsobem, neznamená to, že na projektu, tak jak ho sama konkrétně vymezila, nezačala pracovat před jeho písemným schválením. Proto její argumentace ohledně havárie nikterak nevyvrací závěry žalovaného a městského soudu. Z jejího tvrzení ohledně manipulace s kotlem E není zřejmé, v čem závěry městského soudu či žalovaného shledává jako nesprávné. I pokud by snad záznamy ze stavebního deníku ohledně kotle E nesouvisely s pracemi na projektu, byť tomu nic nenásvědčuje, závěry žalovaného i městského soudu by stále obstály. Stěžovatelka totiž nespornuje správnost ostatních důkazů, na kterých žalovaný založil své

pokračování

pochybnosti ohledně předčasného zahájení prací stěžovatelky na projektu a ze kterých při svém hodnocení vycházel i městský soud. Konkrétně se jedná o články v odborných časopisech a dokument „Technologický postup montáže kotlů K23, K24, K25 (C,D,E)“, ze kterých dle žalovaného a městského soudu rovněž vyplývá, že stěžovatelka zahájila výzkumnou činnost před schválením písemného projektu. Jelikož proti těmto důkazům stěžovatelka nikterak nebrojí, z povahy věci nemůže být její argumentace úspěšná. Nejvyšší správní soud totiž není oprávněn domýšlet argumentaci za ni (bod [28]).

### *III.D. Projekt Most G-R*

[32] Cílem projektu Most G-R byl návrh a vývoj technologických postupů rekonstrukce a rozšíření mostu generála Grota-Roweckiego v Polsku. I u tohoto projektu stěžovatelka dle žalovaného započala s jeho realizací před jeho schválením. Žalovaný své závěry v napadeném rozhodnutí postavil na tom, že jedním z cílů projektů mělo být navržení různých variant konstrukčního řešení rozšíření mostovky a výběr té nejvhodnější. Z dokumentu „*Budowa drogi ekspresowej S8 w ciągu drogi krajowej nr 8*“, vypracovaného v září 2013, však dovodil, že stěžovatelka započala práce na projektu před jeho schválením, jelikož tento dokument obsahuje schválení konstrukční změny oproti původní výkresové dokumentaci. Dokument obsahuje také výkres se zvýrazněnými změnami oproti původní výkresové dokumentaci. V dokumentaci jsou rovněž zvýrazněny konstrukce, které budou nahrazeny novými konzolami, jejichž unikátnost spočívá v aplikaci trubkových vzpěr. Uvedený výkres lze dle žalovaného nepochybně považovat za součást řešení prvního cíle projektu a za primární východisko pro navržení následného technologického postupu montáže konzol a jejich vzpěr. Bez něj by totiž nemohl být tento postup vypracován. I výkresy „scan 835“ a „scan 836“, vypracovaných v listopadu 2013 obsahují konstrukční řešení, umístění konzol a jejich vzpěry, délkové rozměry konstrukce apod. Tato řešení přímo souvisí s vyvíjeným technologickým postupem montáže konzol. Svědek Ing. M. K., Ph.D. navíc uvedl, že na počátku kontraktu bylo zvažováno několik alternativ pro rozšíření mostu. Za konečnou variantu, která byla předmětem výzkumu a vývoje, byla vybrána varianta nových konzol s trubkovými vzpěrami. Pokud měl být součástí projektu výběr vítězné varianty, pak muselo dojít k zahájení řešení projektu před jeho schválením. O těchto závěrech dle žalovaného svědčí také dokument „Program zajištění kvality PZK č. 107“ ze dne 4. 3. 2014, ze kterého dovodil, že jeho autorka již v době vypracování tohoto dokumentu věděla, která varianta byla vybrána jako vítězná. Proto žalovaný dospěl k závěru, že stěžovatelka zahájila práce na projektu předčasně.

[33] Městský soud závěrům žalovaného přisvědčil. Odkázal se zejména na svůj druhý rozsudek, ve kterém dospěl k závěru o předčasnosti zahájení projektu. V něm vycházel zejména z toho, že součástí projektu měly být i činnosti spočívající v návrhu řešení rozšíření stávajícího mostu, a to ve dvou variantách. První variantu řešení měl představovat návrh spočívající v rozšíření mostu „pomocí přidání ocelového komorového nosníku ke stávající konstrukci“ a druhou variantu návrh spočívající v rozšíření mostu „pomocí instalace nových konzol, které jsou podepřeny trubkovým příhradovým nosníkem do stávající stěn komory mostu“. Stěžovatelka uskutečnila variantu rozšíření ocelového mostu pomocí nových konzol. Městský soud v napadeném rozsudku své závěry z druhého rozsudku stručně zrekapituloval a ztotožnil se s nosnými důvody napadeného rozhodnutí. Dále dodal, že obecný rozdíl mezi zadávací dokumentací a technologickými postupy v projektu

bez dalšího neprokazuje, že jsou závěry žalovaného nesprávné. Tvrzení stěžovatelky, dle kterého v rámci projektu Most G-R bylo nutné analyzovat správnost navrženého konstrukčního řešení a vyvinout nové technologické postupy realizace nekoresponduje se zjištěným skutkovým stavem. Stěžovatelka ani nespecifikovala technologické postupy, které měla vyvíjet až po schválení projektu. Odkaz stěžovatelky na údajně běžnou praxi spočívající v identifikování technických omezení a rizik až při samotné realizaci, nemá bez vazby na skutkový stav jakoukoliv relevanci.

[34] Stěžovatelka svoji obranu proti závěrům žalovaného i městského soudu staví především na tom, že předmětem projektu byl návrh a vývoj technologických postupů rekonstrukce a rozšíření mostu. Tvrdí také to, že předmětem projektu nebyla otázka konstrukce samé (tedy co má být postaveno). Tyto námitky však nejsou důvodné. Ze strany 5 projektu výslovně vyplývá, že stěžovatelka měla v průběhu projektu vyvinout variantní řešení spočívající v a) rozšíření mostu pomocí přidání ocelového komorového nosníku ke stávající konstrukci, a b) rozšíření mostu pomocí instalace nových konzol, které jsou podepřeny trubkovým příhradovým nosníkem do stávajících stěn komory mostu. Následně měla provést vyhodnocení variantního řešení, zejména s ohledem na statiku a stávající konstrukci mostu. Nejvyšší správní soud nezpochybňuje tvrzení stěžovatelky, že součástí projektu byl vývoj technologických postupů při stavbě. Stěžovatelka si však naplánovala, že v rámci projektu předně vypracuje a vyhodnotí dvě různé varianty rekonstrukce, ze kterých poté logicky mělo dojít k výběru nejvhodnější varianty. K výběru jedné z uvedených variant však zcela zjevně došlo již před schválením projektu, jak bude rozvedeno níže. Proto i pokud by tvrzení stěžovatelky bylo pravdivé v tom, že předmětem projektu byl pouze technologický postup při stavbě, nic to nemění na tom, že tento postup měla navrhnout ve dvou různých variantách. Pokud však již před schválením projektu došlo k výběru vítězné varianty rekonstrukce, muselo nutně dojít k zahájení prací na projektu před jeho schválením. Bez vyvinutí a vyhodnocení obou řešení totiž nemohlo dojít k výběru vítězné varianty. Nejvyšší správní soud se z tohoto důvodu ztotožnil se závěry městského soudu i žalovaného, dle kterých stěžovatelka zahájila práce na projektu předčasně.

[35] Na těchto závěrech nemůže nic změnit ani znalecký posudek, který stěžovatelka předložila již v daňovém řízení. Z části posudku, který stěžovatelka zkopírovala do kasační stížnosti, vyplývá, že v posuzovaném období, tedy v roce 2014, stěžovatelka provedla návrh variantního řešení technologického postupu montáže prvků nosné ocelové konstrukce mostu a že zadavatel zvolil variantu rozšíření ocelového mostu pomocí nových konzol. Tento znalecký posudek však zcela evidentně nemůže jakkoliv vyvrátit závěry městského soudu ani žalovaného. Část posudku, na kterou se stěžovatelka odkazuje, v podstatě pouze popisuje zadání projektu Most G-R a jeho cíle s tím, že k nim během posuzovaného období mělo dojít. Z posudku však není nikterak zřejmé, z jakých důvodů k těmto závěrům znalec dospěl. Znalecký posudek je zcela obecný, a proto zjevně není způsobilý vyvrátit závěry žalovaného. Tvrzení znalce, že k výběru jedné ze dvou možných variant došlo až v roce 2014, je navíc v rozporu s výpovědí Ing. M. K., Ph.D., dle kterého byla předmětem výzkumu a vývoje varianta nových konzol s trubkovými vzpěrami. Z těchto důvodů není znalecký posudek způsobilý jakkoliv narušit závěry městského soudu i žalovaného.

[36] Na správnosti jejich závěru nemůže nic změnit ani tvrzení stěžovatelky, že výkresy, na které se žalovaný i městský soud odkazovali, neobsahují návrh variantního řešení

pokračování

technologického postupu nosné ocelové konstrukce mostu. Tato námitka ovšem není důvodná. Stěžovatelce není kladeno k tíži to, že před schválením projektu vypracovala kompletní technologický postup rekonstrukce. Závěry žalovaného i městského soudu naopak stojí na tom, že předčasně naplnila pouze jeden z dílčích cílů projektu, tedy že před samotným schválením projektu vybrala jednu ze dvou konstrukčních variant rekonstrukce mostu. Uvedené výkresy, vypracované před schválením projektu, zachycují výslednou variantu mostu (pomocí instalace nových konzol). Ostatně i jeden z výkresů, který stěžovatelka zkopírovala do kasační stížnosti je nadepsán jako „ETAP V – montaż wsporników“, tedy v překladu „FÁZE V – montáž konzol“. Právě podle varianty zachycené v uvedených výkresech stěžovatelka stavbu zhotovila. Ani netvrdí, že by rozšíření mostu provedla jiným způsobem. Naopak v kasační stížnosti výslovně potvrdila, že její řešení bylo v základních rysech podobné schematicky znázorněnému řešení v této dokumentaci, tedy dle varianty vybrané již před schválením projektu. Pouze proto, že výkresy neobsahují podrobné technické řešení technologického postupu tak neznamená, že by závěry žalovaného a městského soudu byly nesprávné. Naopak potvrzují to, že k výběru jedné ze dvou navržených variant došlo již před schválením projektu.

[37] Stěžovatelka se dále odkázala na dokument „Kontrola statiky-zvážení variant řešení nosné konstrukce“, ze kterého má vyplývat, že v průběhu projektu ověřovala správnost svého postupu a zvažovala varianty ohledně dílčích změn. Žalovaný ani městský soud jí však nekladly k tíži, že správnost svého postupu v roce 2014 neověřovala, popř. nezvažovala některé dílčí změny. Sporné je pouze to, zda zahájila práce na projektu před jeho formálním schválením. Pouze proto, že stěžovatelka ověřovala správnost výběru vítězné varianty v roce 2024 nelze dovodit, že na projektu nezačala pracovat před jeho schválením. Naopak k výběru vítězné varianty logicky muselo dojít předtím, než stěžovatelka mohla ověřovat správnost vybraného postupu a zvažovat dílčí změny. Proto z tohoto důkazu nelze dovodit, že stěžovatelka zahájila práce na projektu až po jeho schválení.

[38] Stěžovatelka se dále odkázala na svědeckou výpověď Ing. M. K., Ph.D. Svědek však během výpovědi neuvedl, kdy konkrétně došlo k zahájení prací na projektu. Z části protokolu o výsledku svědka, kterou stěžovatelka zkopírovala do kasační stížnosti, vyplývá pouze to, že se svědek podílel na vypracování technologických postupů. Svědek také popsal s kým spolupracoval, jaká byla jeho role a jakých prací se účastnil. Tyto okolnosti však nejsou rozhodné. Ze zbývajících částí protokolu o výsledku svědka naopak vyplývá, že si svědek nepamatoval, kdy přesně započaly práce na jednotlivých etapách rekonstrukce (otázka správce daně č. 12), ani kdy přesně měla stěžovatelka dané aktivity uskutečnit. Stěžovatelka dále poukazuje na to, že správce daně na začátku protokolu o výsledku svědka uvedl, že se otázky týkají zdaňovacího období 2014, a že svědek potvrdil, že organizoval tým, který se podílel na vývoji technologického návrhu. To však zjevně neprokazuje správnost tvrzení stěžovatelky. Svědek se totiž v rámci výsledku vyjadřoval nejen k dílčím vývojovým úkolům, ale také k celkové zakázce. To ostatně sám přiznal v odpovědi na otázku Ing. J. K., zástupce stěžovatelky v řízení před správcem daně (str. 11 protokolu o výsledku svědka). Proto z daného výsledku nevyplývá, kdy konkrétně došlo k faktickému zahájení prací na projektu.

[39] Městský soud i žalovaný své závěry o předčasném zahájení projektu postavili také na dokumentu „Program zajištění kvality PZK č. 107“ ze dne 4. 3. 2014, ze kterého dovodili,

že jeho autorka již v době vypracování tohoto dokumentu věděla, která varianta byla vybrána jako vítězná. Stěžovatelka však přiléhavě poukazuje na to, že tento dokument vznikl až v březnu 2014, tedy po schválení projektu. Žalovaný ani městský soud nevysvětlili, jak konkrétně uvedený důkaz podporuje jejich závěry, pokud vznikl až po několika měsících po zahájení projektu. Ačkoliv NSS nevylučuje, že tento důkaz uvedené prokazuje, žalovaný ani městský soud své úvahy řádně nevysvětlili. Samotná znalost vítězné varianty až po zahájení projektu však sama o sobě nesvědčí o jeho předčasném zahájení. Nejvyšší správní soud proto přisvědčil stěžovateli v tom, že tento dokument o předčasném zahájení prací na projektu nesvědčí.

[40] Pouze na tomto důkazu však závěry městského soudu ani žalovaného nestojí. O tom, že stěžovatelka práce na projektu zahájila předčasně jednoznačně svědčí dokument, který obsahuje schválení konstrukčních změn, související výkresy a výpověď Ing. M. K., Ph.D. (body [36] až [38]). Naopak z žádného relevantního důkazu nevyplývá, že by stěžovatelka zahájila výzkumnou a vývojovou činnost až po schválení projektu. Proto jsou námitky stěžovatelky nedůvodné.

[41] Nejvyšší správní soud dále doplňuje, že k vyhodnocení těchto důkazů není třeba zvláštních odborných znalostí. Výpověď svědka ohledně vítězné varianty je zcela jednoznačná a k jejímu pochopení není třeba zvláštních znalostí. Žalovaný ani z dokumentu obsahující konstrukční změny a souvisejících výkresů nedovodil takové skutečnosti, které by vyžadovaly zvláštní odborné znalosti. Z dokumentu s konstrukčními změnami a souvisejících výkresů dovodil pouze to, že dokument byl vypracován a schválen před vyhotovením projektu a obsahuje detailněji rozpracovanou vítěznou variantu, která měla být vybrána až v průběhu projektu. To však nejsou natolik odborné poznatky, ke kterým by správce daně, žalovaný či soud potřebovali zvláštní znalosti. Naopak stěžovatelka je tou osobou, která by zvláštními znalostmi měla disponovat. Nic jí proto nebránilo, aby případné nesprávnosti v úvaze daňových orgánů odborně vysvětlila, jelikož sporný projekt realizovala. Její argumentace je však poměrně obecná, přestože žalovaný zcela konkrétně uvedl, jaké pochybnosti ohledně faktického zahájení prací na projektu mu vznikly a z jakých důkazů je dovozuje. Nejvyšší správní soud proto námitku stěžovatelky ohledně povinnosti ustanovit znalce považuje pouze za formální. Totéž platí i pro námitku, že před zahájením projektu činila pouze přípravné práce. Stěžovatelka nikterak nevysvětlila, z jakých důvodů by se mělo jednat právě o přípravné práce. Pokud v rámci projektu měla rozpracovat a následně vybrat jednu ze dvou variant projektu, avšak k výběru došlo již před zahájením projektu, je zjevné, že se nemohlo jednat o přípravnou práci, ale o naplnění jednoho z cílů projektu. Proto ani námitka stěžovatelky, dle které byl dokument s konstrukčními změnami vypracován v rámci přípravných prací, nemůže být důvodná.

### *III.E. K vázanosti městského soudu druhým rozsudkem*

[42] Stěžovatelka v závěru kasační stížnosti rovněž namítá, že městský soud nebyl vázaný druhým rozsudkem, jelikož ten byl nepřezkoumatelný. To proto, že v něm městský soud k posouzení otázky předčasného zahájení neustanovil znalce. Tento předpoklad však není správný. Žalovaný ani městský soud neměli povinnost znalce ustanovit (body [27], [28] a [41]). Proto druhý rozsudek městského soudu nebyl nepřezkoumatelný jen proto,

pokračování

že ve věci nebyl ustanoven znalec. Ze stejného důvodu ostatně není nepřezkoumatelný ani napadený rozsudek a napadené rozhodnutí v nyní posuzované věci. Navíc i kdyby městský soud druhým rozsudkem vázán nebyl, nic by to na výsledku řízení nemohlo změnit, jelikož v napadeném rozsudku i ve druhém dospěl ke správným závěrům ohledně nevyvrácení pochybností správce daně o předčasném zahájení projektů Most G-R a Prunéřov. Proto je tato námitka nedůvodná.

#### IV.Závěr a náklady řízení

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

[44] Nejvyšší správní soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 8. října 2025

Petr Mikeš  
předseda senátu