



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra, soudkyně Jiřiny Chmelové a soudce Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **AUREL CZ s.r.o.**, se sídlem Břehyně 983, Doksy, zastoupená JUDr. Jiřím Bendou, advokátem se sídlem Washingtonova 1599/17, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 1. 2025, č. j. 15 Af 17/2024-45,

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.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a rozsudek městského soudu

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 14. 11. 2022, č. j. 8666705/22/2002-52524-111087, doměřil žalobkyni za zdaňovací období 1. 1. 2017 až 31. 12. 2017 daň z příjmů právnických osob ve výši 6 601 170 Kč a uložil povinnost uhradit penále ve výši 20 % z uvedené částky, tj. 1 320 234 Kč. Důvodem doměření byla zjištění (plynoucí z provedené daňové kontroly), že žalobkyně neoprávněně uplatnila položky odčitatelné od základu daně (odpočet na výzkum a vývoj – dále též „VaV“) podle § 34 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Správce daně konkrétně neuznal částku ve výši 34 566 769 Kč jako odpočet na výzkum a vývoj, neboť žalobkyně neprokázala splnění formálních požadavků kladených na projekty VaV. Dále neuznal částku ve výši 176 689 Kč jako daňově účinné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Rozhodnutím ze dne 27. 6. 2024,

č. j. 19953/24/5200-11431-702498, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru a tento výměr potvrdil.

[2] Rozhodnutí žalovaného následně žalobkyně napadla žalobou podanou u Krajského soudu v Praze, který ji postoupil Městskému soudu v Praze, neboť dospěl k závěru, že není ve věci místně příslušný. Městský soud v Praze žalobu v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Ztotožnil se s daňovými orgány, že projekt VaV předložený žalobkyní nesplňoval formální náležitosti stanovené v § 34c odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Soud dospěl k závěru, že žalobkyně v projektu neformulovala dostatečně konkrétní cíle, z nichž by byla zřejmá jejich dosažitelnost a vyhodnotitelnost. Cíle totiž byly definovány příliš obecně, bez určení jakékoli měřitelné hodnoty, na jejímž základě by bylo následně možno vyhodnotit, zda naplnění cíle bylo dosaženo či nikoli. Městský soud zdůraznil, že ačkoli se mohlo zdát, že jsou cíle popsány rozsáhle, klíčová je jejich obsahová výstižnost, s vazbou na dosažitelnost a vyhodnotitelnost, jak explicitně požaduje zákon o daních z příjmů. Nenaplnění formální náležitosti projektu podle § 34c odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů přitom bez dalšího postačí k tomu, aby odpočet nemohl být uplatněn.

[3] K námitce neprovedení výsledků svědků Ing. K. a Ing. K. městský soud konstatoval, že z napadeného rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že jeho výrok je opřen o jediný závěr – tedy že cíle projektu nebyly v rozporu s § 34c odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů dostatečně konkrétně vymezeny jako dosažitelné a vyhodnotitelné. Soud poukázal na to, že žalovaný evidentně „opustil“ některé další části argumentace či pochybnosti, na jejichž základě původně dospěl k závěru o neoprávněnosti odpočtu správce daně. Navrženými výsledky svědků žalobkyně nesledovala vyvrácení argumentace [o nenaplnění požadavků § 34c odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů], na níž byl výrok napadeného rozhodnutí postaven, a neprovedení těchto výsledků žalovaným tak nemělo vliv na jeho zákonnost.

[4] Ohledně tzv. kauzy kvót a možné podjatosti úředních osob městský soud konstatoval, že dokument Generálního finančního ředitelství, který upravoval cílové odměny za zjištění neoprávněně uplatněného odpočtu na VaV, se vztahoval na řízení zahájená do konce roku 2018. Daňová kontrola v posuzované věci však byla zahájena až dne 9. 7. 2020. Zmíněný dokument tak nemohl s vidinou odměny motivovat pracovníky finančních úřadů k tendenčnímu rozhodování v neprospěch žalobkyně a založit tím jejich podjatost. Nadto městský soud s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu doplnil, že nelze jen ze samotného způsobu odměňování dovodit automatickou a plošnou podjatost všech úředních osob daňových orgánů. V nyní posuzované věci nic nenásvědčovalo tomu, že by úřední osoby jednaly z jiných pohnutek než ze snahy o důsledné dodržování zákona.

[5] K pochybnosti žalobkyně, zda daňové kontrole neměla předcházet výzva k podání dodatečného daňového přiznání, soud uvedl, že povinnost vyzvat daňový subjekt k tomuto kroku nastává tehdy, pokud se správce daně dozví o skutečnostech nasvědčujících doměření daně jinak než na základě daňové kontroly. Soud však konstatoval, že ze správního spisu nevyplývá (a ani žalobkyně to konkrétně netvrdí), že by správce daně před zahájením daňové kontroly disponoval takovými důvodnými předpoklady, které by ho k vydání výzvy zavazovaly. I kdyby správce daně pochybil a výzvu neoprávněně nevydal, měla by tato skutečnost podle § 87 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, vliv toliko

pokračování

na otázku (ne)stanovení penále, nikoli však na zákonnost následně provedené daňové kontroly a na jejím základě vydaného dodatečného platebního výměru.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s. Navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[7] Stěžovatelka namítá, že městský soud na různých místech napadeného rozsudku odlišně vymezuje věc a důvody nemožnosti odpočtu daně. Poukazuje na to, že zatímco v bodě 2 napadeného rozsudku městský soud uvádí, že dodatečný platební výměr byl vydán, protože stěžovatelka neprokázala, že náklady vynaložila v souvislosti s řešením předloženého projektu VaV, v bodě 3 však uvádí, že platební výměr je správný pro nesplnění formálních náležitostí projektu. Dále v bodě 8 napadeného rozsudku městský soud tvrdí, že žalovaná vydala své rozhodnutí ze shodného důvodu jako správce daně. Tím si však městský soud protiřečí, protože původně sám prezentoval důvody obou orgánů jako odlišné.

[8] Dále stěžovatelka napadá závěry daňových orgánů i městského soudu ve vztahu k neprovedení navržených výsledků svědků Ing. K. a Ing. M. Zdůrazňuje, že sám žalovaný v odvolacím řízení potvrdil, že návrh na jejich výsledk byl důvodný. K výsledku však nedošlo pouze z toho důvodu, že daňové orgány subjektivně předjímalý obsah výpovědi a prohlásily, že nejsou schopny provést jejich včasné hodnocení. Tím však porušily svou povinnost podle § 92 odst. 2 daňového řádu dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Stěžovatelka odmítá závěr městského soudu, že sama měla předem přesně specifikovat veškeré informace, které mohou svědci sdělit. Změnu argumentace žalovaného, který se následně zaměřil na formální vady projektu, považuje stěžovatelka za účelovou, protože tímto krokem se žalovaný snažil chybu správce daně zhojit vytvořením nového stěžejního důvodu pro zamítnutí odpočtu.

[9] Stěžovatelka rovněž nesouhlasí se způsobem, jakým se městský soud vypořádal s námitkou podjatosti daňových orgánů v souvislosti s tzv. kvótami. Uvádí, že soud její argumentaci odmítl pouze s obecným odkazem na judikaturu, podle níž nelze automaticky dovozovat plošnou podjatost všech úředních osob. Podle stěžovatelky se však městský soud nevypořádal se skutečností, že správce daně prokazatelně nepostupoval v souladu se zákonem, když odmítl provést důkazní návrh na výsledk svědků, ačkoliv byl tento návrh důvodný. Toto nezákonné neprovedení důkazu podle stěžovatelky prokazuje, že správce daně postupoval za účelem, aby nebyla narušena jeho snaha o doměření daně, a to na úkor stěžovatelky.

[10] Stěžovatelka dále zpochybňuje vypořádání námítky ze strany městského soudu týkající se výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení. Poukazuje na to, že městský soud sám uznal, že případné pochybení správce daně v této věci má vliv na zákonnost uloženého penále, avšak tím, zda výzva měla být učiněna, se již dostatečně nezabýval. Stěžovatelka nesouhlasí s městským soudem, který se spokojil s pouhým konstatováním,

že ze správního spisu nevyplývá, že by správce daně disponoval důvodnými předpoklady ohledně doměření daně ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu. Podle stěžovatelky je tento závěr městského soudu nedostatečný, neboť soud sám neměl k dispozici rozsah informací a zjištění, jimiž správce daně před zahájením daňové kontroly disponoval. Z toho důvodu je podle stěžovatelky napadený rozsudek městského soudu i v tomto bodu nepřezkoumatelný.

[11] Podle stěžovatelky posoudil správce daně cíle projektu VaV subjektivně, bez znalosti specifik automobilového průmyslu. Stěžovatelka namítá, že k posouzení takto odborné otázky měl být přibrán znalec, a zpochybňuje i specializaci správce daně, který kontrolu prováděl.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že kasační stížnost považuje za nedůvodnou. K namítané nepřezkoumatelnosti poukázal na to, že stěžovatelka účelově vytrhává z kontextu jednotlivé body z popisné části rozsudku, která pouze shrnuje průběh řízení. Klíčový důvod pro neuznání odpočtu (tedy nedostatečně vymezené a nevyhodnotitelné cíle projektu VaV), byl nosným důvodem v celém řízení, od původní zprávy o daňové kontrole až po jeho konečné rozhodnutí o odvolání. Mezi rozhodnutími správních orgánů tak neexistuje žádný rozpor a městský soud podle něj situaci popsalsprávně.

[13] K neprovedení výslechu svědků žalovaný uvedl, že stěžovatelka sama navrhla jejich výslech výhradně k prokázání prospektivnosti projektu. Jelikož žalovaný od tohoto konkrétního důvodu pro neuznání odpočtu v odvolacím řízení upustil a nepřičítal jej stěžovateli k tíži, stal se navrhovaný výslech bezpředmětným. Dále žalovaný zdůraznil, že nedostatečná určitost cílů byla jedním z původních závěrů správce daně a sama o sobě stačí k neuznání celého odpočtu. Je přitom povinností daňového subjektu, aby jasně uvedl, jaké skutečnosti chce navrženým důkazem prokázat, a stěžovatelka nikdy nenavrhla, že by svědci měli vypovídat k otázce určitosti cílů. Žalovaný dále uvedl, že výslech Ing. M. stěžovatelem vůbec navrhován nebyl.

[14] K námitce nevydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení žalovaný uvedl, že městský soud se s ní vypořádal dostatečně, a to zejména s ohledem na její obecnou povahu. Stěžovatelka totiž v žalobě pouze vyjádřila obecnou pochybnost, ale neuvedla žádné konkrétní skutečnosti ani důkazy, které by nasvědčovaly tomu, že správce daně měl předem důvodný předpoklad pro doměření daně.

[15] Ohledně měřitelnosti a dosažitelnosti cílů žalovaný uvedl, že jeho hodnocení nebylo subjektivní, nýbrž detailně vyargumentované na desítkách stran zprávy o daňové kontrole i v napadeném rozhodnutí žalovaného. Námitku stěžovatelky na absenci znaleckého posudku žalovaný odmítl s odkazem na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu. Zdůraznil, že problém nespočíval v technické stránce projektu, která by posudek vyžadovala, ale v jeho formálním nedostatku, který nelze zhojit dodatečným dokazováním. Cíle byly v projektové dokumentaci vymezeny natolik obecně a neurčitě, že ani znalec by bez dalších podkladů nemohl popsat, v čem její činnost měla vlastně spočívat.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

pokračování

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

[17] Kasační stížnost **není důvodná**.

[18] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů a nesrozumitelnost. Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, z jehož odůvodnění je zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je nicméně vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Konstatování nepřezkoumatelnosti by tedy mělo být v soudní praxi spíše výjimečné, „*není-li z odůvodnění rozhodnutí krajského soudu vůbec patrné, jak soud hodnotil podstatné důvody či skutečnosti uplatněné v rámci žalobních bodů. Naopak nelze považovat za nepřezkoumatelné takové rozhodnutí krajského soudu, z jehož odůvodnění lze (byť i zohledněním celkového kontextu důvodů uvedených v odůvodnění) seznat, jaký názor krajský soud zaujal vůči důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci.*“ (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, bod 29).

[19] Stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku předně v tom, že městský soud v bodě 2 napadeného rozsudku uvádí, že důvodem pro vydání dodatečného platebního výměru bylo neprokázání souvislosti výdajů s projektem VaV, zatímco hned v bodě 3 jako důvod správnosti platebního výměru uvádí nesplnění formálních náležitostí projektu. V bodě 8 napadeného rozsudku pak městský soud tvrdí, že žalovaný vydal své rozhodnutí ve shodě se správcem daně, i když měl prvně za to, že důvody rozhodnutí obou správních orgánů byly odlišné. Nejvyšší správní soud však z tohoto důvodu nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku neshledal. Z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, že městský soud identifikoval jako nosný důvod, o který žalovaný opřel své rozhodnutí, nesplnění formálních požadavků kladených na cíle projektu VaV podle § 34c odst. 1 zákona o daních z příjmů (viz např. body 29 a 30 napadeného rozsudku).

[20] Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně vedle již zmíněných formálních nedostatků týkajících se vymezení cílů projektu shledal i další pochybení, na jejichž základě dospěl k závěru o neoprávněnosti odpočtu. Jednalo se např. o pochybnosti o prospektivnosti projektu a nesplnění požadavků na vedení oddělené evidence výdajů. Na základě všech těchto zjištění správce daně uzavřel, že stěžovatelka neprokázala, že u výdajů (nákladů) v celkové částce 34 566 769 Kč se jedná o výdaje vynaložené v souvislosti s řešením předloženého projektu VaV, které lze zahrnout do odpočtu od základu daně (viz str. 72 zprávy o daňové kontrole). Tento závěr pak zrekapituloval městský soud v bodě 2 narativní části svého rozsudku. Městský soud však dále v bodě 31 napadeného rozsudku poukázal na to, že žalovaný v napadeném rozhodnutí evidentně „opustil“ některé další části argumentace či pochybnosti, na jejichž základě správce daně rovněž dospěl k závěru o neoprávněnosti odpočtu. Žalovaný tak své rozhodnutí zaměřil pouze na nesplnění formálních náležitostí cílů projektu. Městský soud se proto věcně zabýval pouze tím

důvodem, který byl pro rozhodnutí žalovaného nosný, což ve svém odůvodnění také srozumitelně vysvětlil.

[21] Stěžovatelka dále namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v části, v níž se městský soud vyjádřil k námitce tzv. kauzy kvót při výběru daní. Podle stěžovatelky se soud nevypořádal s tím, že motivace správce daně k doměření daně se projevila právě v jeho nezákonném postupu, jelikož odmítl provést navržené výsledky svědků.

[22] Ani v tomto však Nejvyšší správní soud neshledal vadu nepřezkoumatelnosti. Městský soud se s námitkou srozumitelně a dostatečně vypořádal v bodě 33 napadeného rozsudku. Zde v první řadě poukázal na skutečnost, že dokument Generálního finančního ředitelství, který upravoval vyplácení cílových odměn úředníkům za zjištění neoprávněně uplatněného odpočtu na VaV (stěžovatelkou označovaný jako tzv. kvóty), se vztahoval pouze na řízení zahájená do konce roku 2018. Jelikož daňová kontrola u stěžovatelky byla zahájena až v červenci 2020, nespádala do časového rámce vymezeného dokumentem. Dále, v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu konstatoval, že nelze jen ze samotného způsobu odměňování dovodit automatickou a plošnou podjatost všech úředních osob daňových orgánů.

[23] Nejvyšší správní soud dodává, že stěžovatelka v žalobě vznesla námitku ohledně tzv. kvót pouze v obecné rovině s odkazem na mediálně známé kauzy. Až v kasační stížnosti stěžovatelka tuto obecnou námitku nově rozvinula tak, že důkazem tendenčního postupu správce daně s cílem doměřit daň, mělo být právě neprovedení navržených výsledků svědků. Nutno zdůraznit, že soudní přezkum rozhodnutí správních orgánů nepředstavuje nástroj ke všeobecné kontrole zákonnosti postupu a rozhodování správních orgánů. Jinými slovy, nevymezí-li žalobce konkrétní skutkové či právní důvody tvrzené nezákonnosti správního aktu nebo procesní vady předcházející jeho vydání, krajský (městský) soud není oprávněn ani povinen za žalobce spekulativně domýšlet další argumenty či vybírat z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by soud přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta a rovněž by popíral uplatnění dispoziční zásady ve správním soudnictví (např. rozsudek NSS ze dne 5. 4. 2024, č. j. 5 Afs 20/2023-31, bod 29 a tam citovaná judikatura). Pokud tedy městský soud na obecně vznesenou námitku reagoval rovněž v obecné rovině a srozumitelně vysvětlil, proč ji neshledal důvodnou, nespátřuje v takovém postupu Nejvyšší správní soud vadu nepřezkoumatelnosti. Otázkou neprovedení navržených svědeckých výpovědí se městský soud zabýval v samostatné části svého odůvodnění (konkrétně v bodě 31). Tuto námitku a její vypořádání městským soudem posoudí Nejvyšší správní soud jako samostatný bod v další části tohoto rozsudku.

[24] Obdobně Nejvyšší správní soud posoudil i poslední námitku týkající se nepřezkoumatelnosti, kterou stěžovatelka spatřuje v části napadeného rozsudku, kde se městský soud vypořádal s absencí výzvy k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu. I zde totiž stěžovatelka formulovala původní žalobní námitku zcela obecně, když v jedné větě pouze vyjádřila pochybnost, zda kontrole odpočtu VaV neměla předcházet výzva k podání dodatečného daňového přiznání, neboť správce daně mohl disponovat důvodným předpokladem, že daň bude doměřena. V žalobě však stěžovatelka neuvedla jediný konkrétní důvod, o kterém by se domnívala, že jej měl správce daně k dispozici a který by mohl onen důvodný předpoklad založit. Nebylo proto

pokračování

úkolem městského soudu, aby za stěžovatelku domýšlel, jaké konkrétní důvody mohla mít na mysli. Pokud tedy na takto obecnou námitku reagoval konstatováním, že ze správního spisu žádné takové skutečnosti nevyplývají, považuje Nejvyšší správní soud toto vypořádání za zcela dostačující.

[25] Podle Nejvyššího správního soudu napadený rozsudek netrpí ani žádnou jinou vadou nepřezkoumatelnosti, ať již pro nesrozumitelnost či nedostatek důvodů, jak ji vykládá ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu (rozsudky NSS z 6. 2. 2020, č. j. 5 Afs 344/2019-30, bod 16, a ze 4. 3. 2022, č. j. 5 As 158/2021-36, bod 18, a tam citovaná judikatura). Z rozsudku městského soudu je jasné seznatelné, na základě kterých úvah soud dospěl ke svým závěrům, přičemž se neopomněl vypořádat s žádnou žalobní námitkou.

[26] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou stěžovatelky, podle níž došlo k porušení povinnosti daňových orgánů zjistit skutkový stav co nejúplněji podle § 92 odst. 2 daňového řádu, jelikož nebyly provedeny navržené výslechy svědků Ing. K. a Ing. M. K tomu Nejvyšší správní soud předně uvádí, že stěžovatelka v žalobě rozporovala pouze to, jak se žalovaný vypořádal s návrhem na výslech svědků Ing. K. a Ing. K. Námitku ohledně neprovedení výslechu svědka Ing. M. vznesla až v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud ji proto v této části vyhodnotil jako nepřipustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s. a dále se jí nezabýval. Námitky ohledně neprovedení výslechu svědka Ing. K. (a potažmo i Ing. K.) pak neshledal důvodnými.

[27] Obecně platí, že daňový orgán není povinen provést všechny navržené důkazy. Z ustálené judikatury Ústavního soudu plyne, že provedení důkazu lze odmítnout, jestliže skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení, není-li navržený důkaz způsobilý ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, anebo je nadbytečný, jelikož skutečnost, k níž má být proveden, byla již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností ověřena nebo vyvrácena jinak. Neprovedení důkazu však musí v každém případě řádně odůvodnit (např. rozsudek NSS ze dne 29. 8. 2024, č. j. 6 Afs 46/2022-113, bod 33 a tam citovaná judikatura).

[28] V nyní posuzovaném případě žalovaný v napadeném rozhodnutí shledal návrh na výslech svědků Ing. K. a Ing. K. k prokázání prospektivnosti projektu za důvodný, avšak k jejich provedení nepřistoupil s odůvodněním, že se blíží konec lhůty pro stanovení daně. V důsledku této situace se žalovaný rozhodl od celé argumentační linie týkající se prospektivnosti upustit a toto pochybení nepřičítat k tíži stěžovatelky. Své rozhodnutí tak opřel výhradně o jiný, samostatně stojící důvod, a to nesplnění formálních náležitostí cílů projektu, což samo o sobě považoval za postačující k neuznání odpočtu (viz body 113 a 114 napadeného rozhodnutí). Městský soud pak v bodě 31 napadeného rozsudku dospěl k závěru, že navrženými výslechy svědků stěžovatelka dle jejího vlastního tvrzení uvedeného v odvolacím řízení nesledovala vyvrácení argumentace o nenaplnění požadavků § 34c odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, na níž byl výrok napadeného rozhodnutí postaven, a neprovedení těchto výslechů žalovaným tak nemělo vliv na jeho zákonnost. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí i rozsudku městského soudu je tak zřejmé, že důvodem pro neprovedení důkazu byl závěr, že se navrhovaný výslech svědků nevztahoval ke sporné skutečnosti, na níž bylo napadené rozhodnutí žalovaného založeno. Tou zůstalo pouze nesplnění formálních náležitostí cílů projektu dle § 34c odst. 1 písm. c) zákona

o daních z příjmů. Odmítnutí provedení důkazu z důvodu ztráty jeho relevance je tak v souladu s výše citovanou judikaturou.

[29] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že svědci měli být i tak vyslechnuti, protože se mohli vyjádřit rovněž ke sporné otázce určitosti cílů projektu. Městský soud však k tomu správně uzavřel, že pokud stěžovatelka zamýšlela výsledkem svědků v nějakém ohledu prokázat skutečnosti relevantní ve vztahu k vymezení cílů projektu, měla tento svůj záměr žalovanému sdělit. Tento závěr je v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, podle které daňový subjekt musí uvést, co má být navrhovanou výpovědí prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení (viz např. rozsudek NSS ze dne 8. 8. 2023, č. j. 4 Afs 221/2022-59, bod 41 a tam citovaná judikatura). Nejvyšší správní soud k tomu dodává, že stěžovatelka pak ani v žalobě, ani v kasační stížnosti blíže nespecifikovala, jak konkrétně by navrzení svědci mohli přispět k posouzení otázky, zda byly cíle v písemné projektové dokumentaci vymezeny dostatečně určitě, dosažitelně a vyhodnotitelně.

[30] Nakonec se Nejvyšší správní soud zabýval argumentací stěžovatelky, že řízení před správním orgánem bylo zatíženo vadou, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí, a pro kterou měl městský soud napadené rozhodnutí zrušit (§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Podle stěžovatelky hodnotil správce daně obsah cílů projektu VaV na základě obecných zjednodušujících předpokladů o fungování ekonomických subjektů, nikoliv na základě specifik automobilového průmyslu. Stěžovatelka předložila ve správním řízení vlastní analýzu cílů a další důkazy. Přesto se správce daně přiklonil k vlastní nepřezkoumatelné subjektivní domněnce. Vzhledem ke specifickému charakteru projektu namítá, že k posouzení byl nezbytný znalecký posudek. Důvodné pochybnosti o odbornosti správce daně podle ní vzbuzuje i fakt, že kontrolu prováděl Finanční úřad pro Kraj Vysočina, Územní pracoviště Jihlava, tedy pracoviště, v jehož obvodu nemá automobilový průmysl velké zastoupení.

[31] K tomu Nejvyšší správní soud předně uvádí, že již městský soud v bodě 30 napadeného rozsudku konstatoval, že stěžovatelka v žalobě v tomto ohledu argumentovala velmi obecně. Poukazovala na zjednodušující a nepřezkoumatelně subjektivní hodnocení správce daně, avšak nijak konkrétně nepolemizovala s nosnou argumentací žalovaného ohledně samotného neurčitého vymezení cílů projektu VaV v projektové dokumentaci. Městský soud proto uzavřel, že závěry daňových orgánů týkající se neurčitosti cílů jsou přezkoumatelné. Uvedl, že žalovaný se této otázky uceleně a dostatečně věnoval na stranách 15 až 20 svého rozhodnutí. Městský soud v této souvislosti poukázal na to, jak žalovaný na konkrétním příkladu cíle označeného jako 1.a) – „*Vyvinout metodiku pro statickou certifikaci různých částí impaktroru (holenní, kolenní a stehenní), včetně konstrukce nezbytných přípravků pro provedení certifikací*“, demonstroval jeho přílišnou obecnost. Podle žalovaného takto formulovaný cíl neobsahoval žádnou měřitelnou hodnotu, na jejímž základě by bylo možné následně vyhodnotit, zda byl skutečně naplněn. Městský soud rovněž konstatoval, že žalovaný přezkoumatelně vyhodnotil související důkazní prostředky předložené stěžovatelkou.

[32] Stěžovatelka v kasační stížnosti proti těmto závěrům nijak konkrétně nebrojí. Neargumentuje například tím, co mělo z podkladů, které doložila, ve prospěch

pokračování

určitosti cílů projektu vyplývat, či ke kterým důkazům měly daňové orgány a následně městský soud přihlédnout jinak. Namísto toho pouze v obecné rovině uvádí, že podle ustálené judikatury měl být přibrán znalec a že je dána pochybnost o specializaci správce daně.

[33] Městský soud však již v napadeném rozsudku odkázal na rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2022, č. j. 6 Afs 161/2021-57, podle něhož „*V souzené věci totiž problém nespočíval v tom, že by žalovaný nerozuměl technické stránce stěžovatelčiny činnosti (což by skutečně vyžadovalo zadání vypracování znaleckého posudku, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119, č. 3273/2015 Sb. NSS), nýbrž v tom, že z předloženého projektu nebylo zřejmé, k jakým cílům má stěžovatelčina výzkumná či vývojová činnost vůbec směřovat. Cíle výzkumu či vývoje je bezesporu možné popsat tak, aby jim v základních rysech porozuměl i laik. Stěžovatelka však v projektu cíle vymezila natolik obecně a neurčitě, že ani znalec by bez dalších podkladů nemohl popsat, v čem její činnost měla vlastně spočívat. Absenci formálních náležitostí projektu pak nelze zhojit podklady, které se týkají jeho vlastní realizace (viz již citovaný rozsudek č. j. 7 Afs 411/2019-54).*“ Z výše citovaného rozsudku vyplývá, že správce daně i soud mohou sami, bez přibrání znalce, posoudit, zda jsou cíle v projektu vymezeny dostatečně určitě a srozumitelně. Stěžovatelka přitom v kasační stížnosti žádnou protichůdnou judikaturu ani konkrétní argumenty, proč by se tyto závěry neměly v její věci uplatnit, nepředkládá. Za této situace nemohou tyto obecné námitky proti ucelené a judikaturou podložené argumentaci městského soudu obstát.

IV. Závěr a náklady řízení

[34] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[35] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 7. listopadu 2025

David Hipšr
předseda senátu