

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **KÄSTLE CZ, a. s.**, se sídlem U Pohledce 1347, Nové Město na Moravě, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 4. 2018, č. j. 16912/18/5200-11435-711868, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 4. 6. 2020, č. j. 62 Af 54/2018 – 110,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] V záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil prvostupňová rozhodnutí Finančního úřadu pro Kraj Vysočina ze dne 21. 11. 2016, č. j. 1725826/16/2914-50522-706194, č. j. 1718026/16/2914-50522-706194 a č. j. 1718159/16/2914-50522-706194 (dále jen „správce daně“ a „dodatečné platební výměry“), kterými byla žalobkyni (tehdy pod názvem SPORTEN, a. s.) doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 1 060 580 Kč, za zdaňovací období roku 2011 ve výši 1 273 950 Kč a za zdaňovací období roku 2012 ve výši

1 207 640 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně nesplnila podmínky pro uplatnění odpočtu výdajů na výzkum a vývoj.

[2] Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) shora označeným rozsudkem zamítl žalobu směřující proti napadenému rozhodnutí. Krajský soud ve shodě s žalovaným na základě smlouvy ze dne 15. 5. 2013 a faktury č. 111013 ze dne 15. 11. 2013 na 642 900,59 Kč vč. DPH shledal, že k vyhlášení projektu výzkumu a vývoje došlo v případě žalobkyně dodatečně až po zahájení jeho realizace. Žalobkyně tedy nesplnila formální podmínku včasného vyhlášení projektu pro uplatnění odpočtu od základu daně podle § 34 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Výpověď jednatele RW Technik, s.r.o. by nemohla zpochybnit údaje uvedené ve smlouvě a na faktuře, a proto správce daně nepochybil, pokud důkaz neprovedl. Ve vztahu k dalším žalobním námitkám krajský soud uvedl, že žalobkyně již v žádosti o závazné posouzení upozornila na rozčlenění jednotlivých položek dle jednotlivých podprojektů, v souvislosti s čímž správce daně v rozhodnutí o závazném posouzení žalobkyni vyrozuměl, že k prokázání skutečně vynaložených nákladů na realizaci projektu nepostačí pouhé předložení plánů a rozpočtů, ale že vynaložení nákladů bude nutné prokázat. Krajský soud souhlasil s žalovaným, že jednotlivé náklady na projekt výzkumu a vývoje by měly být kontrolovatelné, prokazatelné a detailně vykázané. Z dokladů předložených žalobkyní tedy muselo být zřejmé, že zaměstnanci se v žalobkyní tvrzeném rozsahu skutečně věnovali projektu výzkumu a vývoje. Jestliže sama žalobkyně v žádosti o závazné posouzení uvedla, že jednotlivé nákladové položky bude možné sledovat v rámci jednotlivých podprojektů, nejeví se následný požadavek správce daně a žalovaného na vymezení nákladových položek dle podprojektů jako nepřiměřeně formalistický. Způsob, jakým měla žalobkyně prokázat výši nákladů vynaložených na realizaci projektu výzkumu a vývoje, vymezil správce daně dostatečně konkrétně nejpozději ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 20. 7. 2015, č. j. 1261500/15/2914-60562-705726. V souvislosti s prokázáním prvku novosti krajský soud dospěl ve shodě s žalovaným k závěru, že žalobkyně nepředložila podklady o výchozím stavu dosaženého poznání a vývoje. Z napadeného rozhodnutí podle soudu vyplývá, že žalovaný nevyloučil, že by aktivity žalobkyně mohly být podřazeny pod výzkum a vývoj, avšak žalobkyně údaje o vlastnostech produktů před údajným vylepšením nepředložila, a žalovaný tak nemohl posoudit, jaký byl výsledek jednotlivých podprojektů. Jestliže žalobkyně neprokázala stav před ukončením a po ukončení podprojektů, nemohl žalovaný a správce daně hodnotit dosažení ocenitelného a významného prvku novosti. Za tohoto stavu na správce daně nedopadala povinnost ustanovit znalce, neboť nemohlo dojít k porovnání výchozího a nového stavu. Z cílů jednotlivých podprojektů je zřejmý výchozí stav u žalobkyně pouze v tom smyslu, že daným typem lyží či stroji nedisponovala. To, že danou technologii či produkt neměla žalobkyně k dispozici, však automaticky neznamená, že proces směřující k opatření těchto technologií či produktů lze označit jako výzkum a vývoj. Žalobkyně nebyla vyzývána k prokázání právních otázek či k unesení negativního důkazního břemene. Krajský soud uzavřel, že zákon o daních z příjmů stanoví striktní formální (vyhotovení prospektivního dokumentu – projektu výzkumu a vývoje) i materiální (existence ocenitelného a významného prvku novosti) podmínky, jejichž nesplnění vede ke ztrátě nároku na odpočet dle § 34 zákona o daních z příjmů.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

[3] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“ a „napadený rozsudek“) kasační stížnost, v níž uplatnila důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“).

[4] Námitky stěžovatelky lze shrnout do několika okruhů. V prvé řadě stěžovatelka brojí proti závěru, že k vyhlášení projektu výzkumu a vývoje došlo dodatečně až po zahájení jeho realizace. Tato skutečnost dle tvrzení stěžovatelky ze smlouvy s RW Technik s. r. o. neplyne, neboť smluvená „*součinnost při vymezení a vyhlášení cílů projektů výzkumu a vývoje (VAV)*“ se váže k přípravě nových *projektů* vědy a výzkumu v budoucnu, nikoliv k letům 2010 až 2012. Žalovaný i krajský soud podle stěžovatelky smlouvu nesprávně interpretovali. Ani faktura č. 111113 ze dne 15. 11. 2013 na 642 900,59 Kč vč. DPH neprokazuje, že RW Technik s. r. o. fakturovala zpětně za vyhotovení projektu VaV SPORTEN pro roky 2010, 2011 a 2012. Neunesení důkazního břemene stěžovatelkou neznamená, že antedatování vyhlášení projektu bylo prokázáno. To, že den vyhlášení projektu byla neděle, nijak logicky nevypovídá o tom, že mělo dojít k antedatování. Práce v dnech pracovního klidu není v podnikání neobvyklá. Krajský soud podle stěžovatelky v rozporu s judikaturou NSS (rozsudek ze dne 28. 6. 2018, č. j. 5 Afs 209/2017 - 44) ani neobjasnil, v jakém okamžiku bylo řešení projektu zahájeno a jakými úkony bylo řešení projektu započato. Není-li zřejmé, co se rozumí zahájením řešení projektu, jsou závěry krajského soudu o zahájení před samotným vyhlášením nepřezkoumatelné.

[5] V druhé řadě stěžovatelka namítá, že veškeré skutečnosti mohla objasnit výpověď navrženého svědka Ing. J. Č., jehož výslech žalovaný ani správce daně neprovedli. Výpověď měla prokázat, co konkrétně RW Technik s.r.o. realizovala. Daňový subjekt musí mít procesně prostor svá tvrzení prokázat a rozptýlit pochybnosti správce daně. Hodnocení výpovědi svědka nelze předjímat. Povinností správce daně je vyvinout maximální úsilí, aby se přiblížil ke skutečnému skutkovému stavu. Na podporu tohoto argumentu stěžovatelka cituje řadu rozhodnutí NSS i Ústavního soudu.

[6] Zatřetí stěžovatelka uvádí, že orgány finanční správy motivovaly úřední osoby k maximálnímu doměření daně v dokumentu „*Podmínky pro příslib cílové odměny, příslib cílové odměny*“. To vedlo k účelovosti postupu správce daně, který byl již předem rozhodnut, jak daňové řízení skončí. Nebylo možno odmítnout provedení výslechu Ing. Č. jen proto, že by jeho výpověď mohla být v rozporu se smlouvou uzavřenou se společností RW Technik s.r.o. Činnost této společnosti tak zůstala dosud zcela neobjasněna v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu, což je pro zjištění skutkových okolností stěžejní.

[7] Ohledně prokázání skutečností v členění po jednotlivých podprojektech stěžovatelka začtvrté namítá, že posouzení krajského soudu odporuje § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmu ve znění účinném do 31. 12. 2012. Evidence nákladů na vědu a výzkum má být vedena odděleně od ostatních daňově účinných nákladů. Členění do podprojektů zákon o daních z příjmů nezná. Stěžovatelka doložila mzdové listy konkrétních osob, které se na projektu vědy a výzkumu podílely, a je zřejmé, jakou část pracovní doby

konkrétní zaměstnanec prací na projektu strávil. Výdaje vynaložené při realizaci projektu jsou oddělitelné od ostatních daňově účinných výdajů. Evidence stěžovatelky tak plnila svůj účel dle judikatury NSS. Není zřejmé, jaký účel by plnilo vedení evidence po jednotlivých podprojektech. Krajský soud nereagoval na argumentaci stěžovatelky, že osobní náklady pana H. odpovídaly skutečně odpracovanému počtu hodin, v případě pana S. to bylo 60% odpracované doby a v případě pana N. 80%. NSS ve své judikatuře (rozsudek č. j. 9 Afs 144/2016 – 51) akceptoval i stanovení podílu pracovní doby kvalifikovaným odhadem. Poměr uplatňovaných mzdových nákladů odpovídal podílu pracovní doby zaměstnanců strávené řešením projektu.

[8] Zapáté stěžovatelka brojí proti závěru krajského soudu o neprokázání stavu před ukončením projektu a po něm, a tedy neprokázání ocenitelného a významného prvku novosti. Stěžovatelka namítá, že § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů ve znění do 31. 12. 2012 neobsahuje definici výzkumu a vývoje; je třeba je vykládat podle zákona č. 130/2002 Sb., podle něhož je vývoj „*získávání, spojování, formování a používání stávajících vědeckých, technologických, obchodních a jiných příslušných poznatků a dovedností pro návrh nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb*“. K výkladu těchto pojmů pak stěžovatelka cituje judikaturu NSS, z níž dovozuje, že výzkum a vývoj znamená vývoj nových výrobků i nových technologií. Stěžovatelka doložila velmi podrobnou a obsáhlou dokumentaci obsahující průběh řešení projektu a výsledky testování při řešení jednotlivých podprojektů. Namítá, že k jednotlivým podprojektům rovněž doložila popis stavu před započetím projektu. Důkazní břemeno přešlo na správce daně, který měl prokázat, že absentuje ocenitelný prvek novosti. Správce daně si k posouzení ocenitelného prvku novosti měl v souladu s judikaturou NSS vyžádat znalecký posudek. Stěžovatelka namítá, že stav před a po řešení podprojektů doložila, jelikož dosažené výsledky jsou pro ni oproti situaci před zahájením projektu nové a dosud nevyužívané. Vyvinuté výrobky neexistovaly a zvolené technologie nebyly používány. Není logické, aby stěžovatelka musela správci daně dokládat všechna technická řešení a výrobky za celou svou dobu působení, aby bylo jasné, že se jedná o projekt vědy a výzkumu. Není tak jasné, jak dále měla stěžovatelka správci daně prokázat stav před zahájením projektu. Důkazní břemeno musí být splnitelné. Stěžovatelka předložila dostatek důkazních prostředků. Pokud výrobky a technologii před projekty neměla k dispozici, jak tvrdí krajský soud, byl výchozí stav zřejmý. V souladu s judikaturou NSS stěžovatelka nemůže nést důkazní břemeno k prokazování negativních skutečností.

[9] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s posouzením krajského soudu, který logicky propojil fakturu se smlouvou, z jejichž kombinace správně dovodil, že projekt byl vyhlášen až po zahájení jeho realizace. Výpověď Ing. Č. nemohla účinně zpochybnit údaje ve smlouvě a faktuře. Námitka spojená s okamžikem začátku realizace projektu je nedůvodná, jelikož k vypracování projektu došlo na základě smlouvy až v roce 2013, přičemž měl být řešen v předmětných zdaňovacích obdobích 2010 až 2012. Z toho je jednoznačné, že nebyla naplněna prospektivnost projektu, jak stanoví § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Žalovaný nezpochybňuje kritiku v minulosti aplikované praxe odměňování úředních osob. To však nezpůsobuje podjatost *en bloc,* automaticky. Antedatování projektu postačuje jako důvod pro odmítnutí důkazního návrhu, v čemž ani namítaná podjatost nemůže hrát roli. Nárok na odpočet nákladů vynaložených na projekt

stěžovatelce nenáleží už jen z důvodu nesplnění podmínek § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Další námitky krajský soud vypořádal jen stručně a v nezbytné míře. Krajský soud tak obecně přisvědčil žalovanému, že výdaje vynaložené na projekt musí být kontrolovatelné, prokazatelné a detailně vykázané. Mzdovými výdaji se již dopodrobna nezabýval, což však nezpůsobuje nepřezkoumatelnost rozsudku. Stěžovatelka musí být schopna prokázat, jaký byl výchozí stav, aby bylo zřejmé, že dosáhla závěrů, které jsou oproti stávající úrovni poznatků nové a dosud nevyužívané. Ačkoliv je stěžovatelka známým výrobcem lyžařského vybavení, není každá její činnost výzkumem a vývojem. Ocenitelný prvek novosti nemohl být prokázán znaleckým posudkem; ani znalec nemohl provést porovnání výchozího a nového stavu.

[10] Na vyjádření žalovaného reagovala stěžovatelka replikou, v níž setrvala na své argumentaci a dále ji v reakci na vyjádření žalovaného rozvedla. Uvedla, že z faktury nevyplývá, že se týká zpětného vyhotovení projektu VaV SPORTEN. Smlouva obsahuje pluralitu závazků, přičemž ani v jednom z nich se RW Technik s.r.o. nezavázala vyhotovit projekt VaV SPORTEN. Chybí prokázat, že faktura souvisí se zpětným dotvářením projektu. Antedatování z žádných dokladů zmiňovaných stěžovatelkou neplyne. Stěžovatelka trvá na tom, že výpověď Ing. Č. mohla objasnit, jaké konkrétní služby společnost RW Technik s.r.o. stěžovatelce poskytla. Skutkový stav má být zjištěn co nejúplněji. Daňový subjekt musí mít možnost svá tvrzení prokázat. Evidence nákladů podle jednotlivých podprojektů je nad rámec § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, což připouští i žalovaný. Smyslem je vytvoření úplného soupisu všech výdajů vynaložených při realizaci projektu výzkumu a vývoje. Požadavek žalovaného je nepodložený a neospravedlnitelný. Osobní náklady lze stanovit i podílem pracovní doby strávené řešením projektu výzkumu a vývoje. Stěžovatelka poukázala na rozdíl mezi způsobem vedení evidence, který žalovaný stěžovatelce vytýká, a mezi tím, zda náklady byly skutečně vynaložené v souvislosti s realizací projektu. S tím se měl krajský soud vypořádat. Stěžovatelka dále uvedla, že doložila popis stavu před započetím projektu, průběh vývojových procesů, technickou dokumentaci a zápisy z provedených zkoušek a testování, jakož i kompletní hodnocení a hodnotící zprávy. Doložila tak, že v průběhu řešení projektu došlo k posunu oproti původnímu stavu a dosáhla tak nového řešení. Důkazní břemeno znamená jistou míru pravděpodobnosti, nikoliv jistotu úplnou. Správce daně měl v souladu s judikaturou NSS podklady, na jejichž základě to mohl posoudit, resp. s ohledem na povahu důkazů byl povinen ustanovit znalce.

III. Posouzení kasační stížnosti

[11] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[12] Soud předesílá, že rozsah reakce na konkrétní námitky je, co do šíře odůvodnění, spjat s otázkou hledání míry. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď

na každou dílčí námitku. Proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (rozsudek ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13), případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, se lze spokojit i s akceptací odpovědi implicitní, což připouští i Ústavní soud (např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09) či judikatura kasačního soudu (např. rozsudek ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72). Takový postup je vhodný zejména u velmi obsáhlých podání, jakým je i stěžovatelkou podaná kasační stížnost a replika, které v zásadě ulpívají na detailech a formálních námitkách, jež nemohou mít vliv na konečný závěr soudu o důvodnosti návrhu; opačný postup by mohl vést až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení (shodně rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2019, č. j. 1 Afs 8/2019 – 56).

[13] V obecné rovině lze k odpočtu na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů uvést, že se jedná o výjimku ze základního daňového principu, podle něhož lze výdaj (náklad) v základu daně uplatnit u téhož poplatníka pouze jednou (§ 24 zákona o daních z příjmů). O výdaje uplatněné v rámci odpočtu na výzkum a vývoj si totiž poplatník již jednou snížil základ daně a výdaje uplatňuje podruhé podle § 34 odst. 4 téhož zákona. Jedná se tak *de facto* o daňový bonus. To poplatníka zvýhodňuje oproti jiným subjektům na trhu a poskytuje mu tak konkurenční výhodu. Tato skutečnost již sama o sobě odůvodňuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání oprávněnosti odpočtu. Jde-li o nadstandardní benefit, musí daňový subjekt vycházet z toho, že po něm může být požadováno prokázání splnění i všech nadstandardních povinností s tímto benefitem spojených (srov. rozsudky NSS z 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017 - 56, bod 19, z 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018 - 52, bod 19, a z 10. 6. 2021, č. j. 10 Afs 338/2020 - 45, bod 18, a usnesení Ústavního soudu z 20. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 3565/14, bod 10).

[14] Jednou z těchto povinností je vypracování a předložení formalizovaného projektu výzkumu a vývoje, jehož konkrétní povinné náležitosti stanoví zákon o daních z příjmů. Písemný projekt výzkumu a vývoje není dokumentem samoúčelným, neboť slouží jako základní a ucelený dokument, jímž daňový subjekt správci daně prokazuje nárok na uplatnění odpočtu od základu daně. Současně se jedná o jeden z nástrojů proti zneužívání institutu odpočtu výdajů vynaložených na výzkum a vývoj (srov. rozsudky NSS č. j. 10 Afs 77/2017 - 56, bod 36, ze 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018 - 113, bod 100, a z 3. 3. 2022, č. j. 1 Afs 292/2020 - 49, bod 13).

[15] Není úkolem správce daně a správních soudů, aby sami aktivně a teprve dodatečně propojovali jinak nesouvisející dokumenty a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu (srov. rozsudek NSS z 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014 - 56, bod 42). Chybějící formální náležitosti v předložených projektech nelze dodatečně zhojit odkazem na dokumentaci týkající se smluvního vztahu se zákazníkem či na podklady dokumentující vlastní realizaci jednotlivých projektů (srov. rozsudek NSS z 9. 9. 2021, č. j. 7 Afs 411/2019 - 54, bod 43).

[16] Nejvyšší správní soud dodává, že požadavek daňových orgánů na předložení řádných projektů obsahujících všechny zákonem stanovené náležitosti není projevem přepjatého formalismu. Nejedná se pouze o formální administrativní informace, ale o

podstatné náležitosti projektu, které správci daně umožňují věcnou kontrolu toho, zda byly výdaje vynaloženy za účelem předpokládaným v § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, tj. zda byla v rámci projektu realizována výzkumná a vývojová činnost. Na řádnosti této dokumentace je nezbytné trvat i s ohledem na to, aby bylo zabráněno spekulativnímu a účelovému uplatňování odpočtů (srov. rozsudek NSS č. j. 7 Afs 411/2019 - 54, bod 45, a tam citovanou judikaturu).

III. A Vyhlášení projektu výzkumu a vývoje dodatečně po zahájení jeho realizace a výpověď svědka

[17] Stěžovatelka v prvé řadě sporuje závěr krajského soudu a žalovaného, že k vyhlášení projektu výzkumu a vývoje došlo dodatečně až po zahájení jeho realizace. Tuto skutečnost mohla podle ní vyvrátit výpověď Ing. Č.

[18] Nejvyšší správní soud z obsahu správního spisu ověřil skutečnosti, z nichž krajský soud v souladu s žalovaným vyvodil, že stěžovatelka nedodržela jednu z podmínek podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmu, tj. že projekt výzkumu a vývoje musel být vyhlášen před zahájením jeho realizace. Nejvyšší správní soud se ztotožnil s krajským soudem, který skutkové okolnosti v napadeném rozsudku detailně rozebírá, že ze smlouvy s RW Technik s. r. o. ze dne 15. 5. 2013 ve spojení s fakturou č. 111113 plyne, že k vyhlášení projektu výzkumu a vývoje nemohlo dojít před zahájením jeho realizace, jelikož smlouva mezi stěžovatelkou a RW Technik, s.r.o., jejímž předmětem bylo mimo jiné poskytnutí součinnosti při vymezení a vyhlášení cílů projektů výzkumu a vývoje, byla uzavřena teprve v květnu 2013, a navazující faktura ze dne 15. 11. 2013 fakturovala odměnu v souvislosti se zpracováním projektu výzkumu a vývoje.

[19] Argumentuje-li stěžovatelka, že „*součinnost při vymezení a vyhlášení cílů projektů výzkumu a vývoje (VAV)*“ se váže k přípravě nových *projektů* výzkumu a vývoje v budoucnu, nikoliv k letům 2010 až 2012, nelze na základě tohoto tvrzení vyvrátit závěry krajského soudu a žalovaného, neboť stěžovatelka neuvádí ani nedokládá, kterých konkrétních projektů vědy a výzkumu po roce 2012 se měla smlouva týkat. Z tvrzení stěžovatelky tak není zřejmé, zda se těchto projektů smlouva týkala a zda vůbec nějaké takové projekty existovaly. S tím souvisí i potenciál výpovědi stěžovatelkou navrhovaného svědka Ing. Č. objasnit, čeho se smlouva či faktura týkaly. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s posouzením krajského soudu i žalovaného, že výpověď tohoto svědka by sama o sobě zpochybnit skutečnosti vyplývající ze smlouvy a faktury nemohla, bez ohledu na to, co by bylo jejím obsahem. Týkala-li se smlouva zpracování jiných budoucích projektů výzkumu a vývoje, měla stěžovatelka možnost takové konkrétní projekty uvést a doložit. Popřípadě měla také stěžovatelka tvrdit a prokázat, za jakých jiných okolností (smluvních či účetních) byl vypracován projekt výzkumu a vývoje, ohledně něhož v nyní přezkoumávané věci odpočet od základu daně stěžovatelka uplatňuje. To však neučinila. Žádné skutečnosti podle Nejvyššího správního soudu nesvědčí o tom, že by projekt výzkumu a vývoje byl vyhlášen před zahájením jeho realizace. Vzhledem k formálním náležitostem takových projektů lze přitom předpokládat, že by se jen stěží mohla ocitnout v důkazní nouzi. Ani se o takové překážce v řízení nezmínila. Stěžovatelka měla volné pole

působnosti v tom, co a jak bude tvrdit a jaké důkazní návrhy za tím účelem uplatní. Co nejvěrnější zjištění skutkového stavu musí také odpovídat principu účelnosti a hospodárnosti při prokazování daňově relevantních skutečností. I s neprovedením výslechu Ing. Č. se tak Nejvyšší správní soud ztotožňuje.

[20] Ačkoliv Nejvyšší správní soud přisvědčuje, že nedělní datum údajného vyhlášení projektu výzkumu a vývoje (20. 12. 2009) není nic proti ničemu a nesvědčí samo o sobě nikterak o antedatování, je na stěžovatelce, aby prokázala, že projekt výzkumu a vývoje pro roky 2010 až 2012 byl vyhlášen *před* svou samotnou realizací. O tom však vznikly důvodné pochybnosti, které se stěžovatelce na základě jejích tvrzení a důkazů nepodařilo vyvrátit (obdobně také rozsudek NSS ze dne 23. 6. 2022, č. j. 10 Afs 242/2020 – 40).

[21] Uplatňovala-li stěžovatelka odpočet od základu daně za období 2010 až 2012, je zřejmé, že realizace projektu výzkumu a vývoje nemohla být zahájena po jeho vyhlášení, neboť ke zpracování jediného stěžovatelkou konkrétně tvrzeného projektu došlo teprve až na základě smlouvy uzavřené dne 15. 5. 2013, za což bylo fakturováno dne 15. 11. 2013. Krajský soud tak nebyl povinen se zabývat úvahou, kdy přesně v porovnání s vyhlášením došlo k započetí realizace projektu.

III. B Motivace úřední osoby k maximalizaci doměření daně

[22] Příslib odměny podle stěžovatelky vedl k účelovosti postupu správce daně, který proto cíleně odmítl provést výslech Ing. Č.

[23] Nejvyšší správní soud odkazuje na svou dosavadní judikaturu, která se k motivaci úředních osob maximalizovat doměření daně vyjádřila kriticky (rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018 - 113, body 80-82). Zároveň však v souladu s ní nelze jen ze samotného způsobu odměňování dovodit automatickou a plošnou podjatost všech úředních osob daňových orgánů. Nelze jistě připustit, aby výsledek daňového řízení (zde neuznání odpočtu) byl ovlivněn úsilím úřední osoby o zvýšení vlastního příjmu. V posuzované věci však nic nenasvědčuje tomu, že by dotčené úřední osoby jednaly z jiných pohnutek než ve snaze o důsledné dodržování zákona o daních z příjmů (obdobně také rozsudek NSS ze dne 23. 6. 2022, č. j. 10 Afs 242/2020 – 40). To konstatoval už krajský soud a Nejvyšší správní soud se s tímto závěrem ztotožňuje.

III. C Prokázání skutečností v členění po jednotlivých podprojektech

[24] Ve prospěch stěžovatelky nemohla ve výsledku působit ani námitka, podle níž stěžovatelka dostatečně členila výdaje ve vztahu k jednotlivým podprojektům.

[25] Jelikož stěžovatelka nesplnila podmínky vyhlášení projektu před jeho realizací, nesplnila podmínky podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmu. Otázka členění výdajů podle jednotlivých podprojektů je proto pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí irelevantní, k čemuž dospěl i krajský soud. K této otázce se proto Nejvyšší správní soud věcně nevyjadřoval.

III. D Neprokázání ocenitelného a významného prvku novosti

[26] Důvodnou neshledal Nejvyšší správní soud ani námitku stěžovatelky, že prokázala ocenitelný a významný prvek novosti výzkumu a vývoje, při jehož posouzení měl podle ní žalovaný vycházet ze znaleckého posudku.

[27] Ačkoliv krajský soud posuzoval tuto otázku nad rámec nezbytného, jelikož stěžovatelka nesplnila podmínky vyhlášení projektu před jeho realizací, podrobně v odstavcích 15 a 16 napadeného rozsudku zdůvodnil, proč stěžovatelka neprokázala ocenitelný a významný prvek novosti výzkumu a vývoje. Na konkrétních příkladech ukázal, že z doložené dokumentace stěžovatelky nelze srovnat výchozí a výsledný stav, a tudíž dovodit ocenitelný a významný prvek novosti. Jelikož, jak již uvedeno, stěžovatelka nesplnila podmínky vyhlášení projektu před jeho realizací, a tedy nesplnila podmínky podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmu, nebylo důvodu, aby Nejvyšší správní soud hodnotil zákonnost těchto skutkových a právních závěrů krajského soudu.

[28] Otázkou, zda by měl prvek novosti posoudit znalec, se krajský soud zabýval pouze na okraj, jelikož shledal, že nebyly splněny formální podmínky projektu výzkumu a vývoje. Ani otázka novosti tedy nemá na posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí vliv. S tím se Nejvyšší správní soud ztotožňuje.

[29] Nejvyšší správní soud však dodává, že z judikatury vyplývá, že „*správce daně zpravidla nedisponuje dostatečnými technickými znalostmi k posouzení důkazních prostředků technické povahy navržených za účelem prokázání přítomnosti ocenitelného prvku novosti a technické nejistoty u přezkoumávaných projektů výzkumu a vývoje. Jsou-li tyto důkazy pro věc relevantní, je povinen ustanovit znalce dle § 95 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.*“ (podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014 - 119).

[30] Pokud však „*stěžovatel učinil tvrzení a předložil důkazy, které měly ryze technickou povahu a měly vést k prokázání prvků novosti a technické nejistoty*. […] *je zřejmé, že správce daně je při posuzování splnění podmínek ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů ve velmi obtížné situaci.* […] *Znalecký posudek však správnímu orgánu umožní komplexně zjistit a posoudit veškeré skutkové okolnosti spočívající v charakteru projektů stěžovatele, včetně jejich technické stránky (přítomnost technické nejistoty a ocenitelného prvku novosti). Pouze na základě všech těchto skutečností ve spojení s již použitými a správcem daně zjištěnými skutečnostmi lze dospět ke správnému závěru o tom, zda stěžovatel oprávněně uplatnil odpočet nákladů na projekty výzkumu a vývoje od základu daně dle ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Bez dostatečného porozumění technickým aspektům projektů stěžovatele totiž správní orgány nemohly spolehlivě vyvrátit závěr stěžovatele o tom, že jeho projekty splňovaly podmínky pro podřazení pod pojem výzkumu a vývoje.*“ (rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016 – 38; zdůraznění dodáno).

[31] Stěžovatelka o prvku novosti předložila tvrzení, která dle svého mínění i doložila konkrétními dokumenty. Nelze proto zcela automaticky vyloučit, že již v situaci, kdy je

spornou relevance předložených důkazů s ohledem na prokázání přítomnosti prvku novosti a technické nejistoty, je povinností správce daně ustanovit znalce. I zhodnocení toho, zda stěžovatelka dostatečně technicky tvrdila a prokázala výchozí i nový stav, by za určitých okolností mohlo vyžadovat znalecké posouzení. Přestože by byl krajský soud za běžných okolností povinen vzít závěry citované judikatury v potaz, žádná tvrzení ani dokumenty navrhované stěžovatelkou o výchozím a novém stavu nebyly pro zákonnost napadeného rozhodnutí rozhodné, jelikož - jak již shora opakovaně zdůrazněno – stěžovatelka nesplnila podmínku vyhlášení projektu před jeho realizací.

IV. Závěr a náklady řízení

[32] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[33] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl na základě § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který byl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 24. srpna 2022

Mgr. Eva Šonková
předsedkyně
senátu