ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **PSI (Photon Systems Instruments), spol. s r. o.**, se sídlem Drásov 470, Drásov, zastoupená Mgr. Pavlem Nádeníčkem, advokátem se sídlem Průchodní 377/2, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 5. 2018, čj. 21686/18/5200-11435-710862, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 8. 2020, čj. 29 Af 68/2018-90,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 10. 8. 2020, čj. 29 Af 68/2018-90, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení předmětu řízení

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále „správce daně“) doměřil žalobkyni dodatečným platebním výměrem z 26. 1. 2017, čj. 299390/17/3003-52521-711772, daň z příjmů právnických osob podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), za zdaňovací období roku 2011 vyšší o částku 1 641 600 Kč oproti původně tvrzené částce a současně žalobkyni uložil povinnost uhradit penále z doměřené částky ve výši 328 320 Kč.

[2] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí správce daně.

[3] Žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobou u Krajského soudu v Brně, který rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[4] Krajský soud měl za to, že žalobkyně splnila podmínku řádného vypracování projektů výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů pro účely uplatnění daňového odpočtu výdajů (nákladů) na výzkum a vývoj podle § 34 odst. 4 téhož zákona. Dostatečně konkrétně vymezila způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků. Ze zákona nevyplývá požadovaná míra konkrétnosti takového vymezení. V každém z šesti projektů žalobkyně bylo uvedeno: „*Kontrola plnění cílů: Řešení projektu bude 1x za rok kontrolovat a hodnotit Ing. M. T. O této kontrole sepíše zápis.*“ Projekty tedy způsob kontroly a hodnocení vymezovaly, i když je stručnost vymezení na hranici akceptovatelnosti. Z vymezení lze dovodit, kdo a jak často měl kontrolu a hodnocení provádět, že předmětem hodnocení byly cíle projektu a jakým způsobem mělo být hodnocení zaznamenáno, a to vždy v návaznosti na konkrétní projekt a na jeho roční cíle. Z těchto cílů je zjevné, co bylo možné v jednotlivých letech považovat za úspěch projektu. Jejich naplnění či nenaplnění bylo následně popsáno v průběžných zprávách.

[5] Není správný ani závěr žalovaného, podle něhož žalobkyně nesplnila formální požadavek v podobě povinnosti vést evidenci výdajů na výzkum a vývoj odděleně od ostatních výdajů. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného totiž vyplývá, že žalovaný žalobkyni ve skutečnosti nevytýkal, že by oddělenou evidenci formálně nevedla, ale to, že vzhledem k chybějícím záznamům o průběhu řešení jednotlivých projektů nebylo možné ověřit souvislost vykázaných výdajů s konkrétními projekty. Otázka prokázání vázanosti jednotlivých výdajů na konkrétní projekty není otázkou existence oddělené evidence (a tedy splnění formálního požadavku pro možnost odpočtu těchto výdajů od základu daně), nýbrž otázkou unesení důkazního břemene ve vztahu k účinnosti jednotlivých uplatňovaných výdajů. Způsob evidence provozních výdajů žalobkyně na jednotlivé projekty tudíž nemohl být důvodem pro paušální odmítnutí možnosti odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu daně tak, jak to učinil žalovaný.

[6] Co se týče způsobu vedení oddělené evidence osobních výdajů na výzkum a vývoj, její vedení formou podílů pracovních úvazků zaměstnanců věnovaných uskutečňování projektů výzkumu a vývoje je dostačující. Žalovaný nepostupoval správně, jestliže žalobkyni vytýkal, že na jednotlivých projektech docházelo k obměnám zaměstnanců, které nebyly zaznamenány jako změny projektů. Nelze se ztotožnit s názorem žalovaného, podle něhož je třeba pro unesení důkazního břemene ve věci účinnosti osobních výdajů na výzkum a vývoj prokazovat, co přesně který konkrétní zaměstnanec ve kterém konkrétním dni při realizaci projektu výzkumu a vývoje učinil. Pokud například daňový subjekt prokazuje práci zaměstnanců dodatkem k pracovní smlouvě s pověřením k práci na projektu spolu s evidencí práce, z níž je zjevné, kolik času daný zaměstnanec v konkrétním dni strávil v práci, je na správci daně, aby takové důkazy věrohodným způsobem zpochybnil ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Pokud totiž z průběžné i závěrečné dokumentace k realizaci projektu vyplývá, že byly podniknuty kroky k ukončení tohoto projektu, je zjevné, že tyto kroky musely být někým učiněny.

[7] Žalovaný tedy postupoval nezákonně, jestliže konstatoval, že žalobkyně nenaplnila podmínky pro uplatnění odpočtu výdajů na výzkum a vývoj z důvodu nesplnění formálních požadavků na projekty výzkumu a vývoje a na vedení oddělené evidence výdajů na výzkum a vývoj. Žalobkyně všechny formální podmínky splnila, proto správce daně a žalovaný měli žalobkyní uplatněné výdaje na výzkum a vývoj věcně přezkoumat. Žalovaný se k věcnému přezkumu výzkumné činnosti vyjádřil „*pouze nad rámec již*

shledaných pochybení“, takže z rozhodnutí žalovaného není zjevné, zda přezkoumal rozhodnutí správce daně v dostatečné míře.

[8] Ohledně samotného věcného přezkumu výzkumné činnosti nelze souhlasit se závěrem žalovaného, podle něhož při prokázání přítomnosti ocenitelného prvku novosti a technické nejistoty u projektů výzkumu a vývoje vyvstává judikaturně dovozená povinnost ustanovit znalce podle § 95 odst. 1 daňového řádu správci daně až tehdy, doloží-li žalobkyně veškeré důkazní prostředky k prokázání existence prvku novosti a technické nejistoty. Tato povinnost se totiž vztahuje i na situace, kdy je spornou již otázka relevance a dostatečnosti předložených důkazů, tj. kdy daňový subjekt v daňovém řízení tvrdí, že jím doložené důkazy jsou k prokázání tohoto prvku novosti a technické nejistoty dostatečné. Nemá-li totiž správce daně dostatečné technické znalosti k posouzení přítomnosti ocenitelného prvku novosti a technické nejistoty u přezkoumávaných projektů výzkumu a vývoje, bude zpravidla postrádat také dostatečné technické znalosti k posouzení relevance a dostatečnosti žalobkyní předložených důkazů k prokázání přítomnosti těchto prvků.

[9] Pokud jde o námitku směřující proti vyloučení uplatněného výdaje na nájem nemovitosti z důvodu neprokázání faktického uskutečnění nájmu, krajský soud rekapituloval, že žalobkyně uplatňovala za rok 2011 jako výdaj pro účely stanovení základu daně z příjmů nájemné na adrese K. X, B, ve výši 930 000 Kč z titulu nájmu této nemovitosti pro účely podnikání. V daňovém řízení následně tvrdila, že nájemné zahrnovalo nejen pronájem nemovité věci v částce 35 000 Kč měsíčně, ale rovněž poplatek za umožnění sídla, přebírání pošty, internet, úklid, energie a pronájem movitých věcí. Podle správce daně a žalovaného žalobkyně nepředložila žádný relevantní důkaz k prokázání faktického užívání nemovitosti. Takovým důkazem podle daňových orgánů nebyly půdorysy nemovitosti, fotografie s označením jednotlivých pronajatých místností, fotografie nemovitosti, které měly prokazovat, že nemovitost byla označena obchodní firmou žalobkyně, pracovní smlouvy se zaměstnanci žalobkyně, v nichž byla uvedena možnost převedení zaměstnanců k výkonu práce na adresu K. X, B, ani čestná prohlášení, v nichž zaměstnanci potvrdili, že podle potřeby vykonávali práci i na této adrese.

[10] Krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný dostatečným způsobem nezpochybnil žalobkyní předložené důkazní prostředky. Z předložených pracovních smluv je zjevné, že žalobkyně musela mít právní titul k možnosti převedení svých zaměstnanců k práci na dané adrese. Tvrzení žalovaného, že tyto smlouvy byly sjednány na dobu určitou a byly ukončeny před obdobím zdaňovacího roku 2011, je nepodložené, neboť pracovní smlouva na dobu určitou může být prodloužena, a i z projektů výzkumu a vývoje je zjevné, že daní zaměstnanci na projektech v posuzovaném období pracovali. Stejně tak byla relevantní i žalobkyní předložená čestná prohlášení, neboť je v nich jednoznačně uvedeno, že zaměstnanci na dané adrese podle potřeby pracovali. Chtěl-li žalovaný důvodným způsobem zpochybnit průkaznost předložených důkazů, mohl provést místní šetření. Ačkoliv je na daňovém subjektu, aby v daňovém řízení tvrdil a tvrzené skutečnosti rovněž prokázal, daňové orgány to nezbavuje povinnosti posoudit tyto skutečnosti v souladu se zásadou materiální pravdy, tj. podle jejich skutečného obsahu (rozsudek NSS z 25. 6. 2020, čj. 1 Afs 133/2019-34, bod 24). Pokud jde dále o službu přebírání pošty, nelze mít za to, že žalovaný dostatečným způsobem zpochybnil faktické uskutečnění této služby. Jestliže tedy žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně nepředložila žádné relevantní

důkazy k prokázání uskutečnění nájmu nemovité věci a služby přebírání pošty, postupoval v rozporu s obsahem správního spisu, a zavdal tak důvod pro zrušení rozhodnutí bez nařízení jednání podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Krajský soud těmito závěry nepředjímá, zda žalobkyně skutečně předmětnou nemovitost z titulu nájmu užívala, neboť toto hodnocení je na žalovaném.

II. Relevantní obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[11] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále „stěžovatel“) kasační stížnost.

[12] **Stěžovatel** namítá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu z důvodu zmatečnosti řízení spočívající v nesprávném vymezení sporné otázky. Žalobkyně totiž v žalobě nenamítala, že by jí správce daně a stěžovatel vytýkali, že nevede oddělenou evidenci výdajů, nýbrž to, že byly shledány nedostatky v oddělené evidenci výdajů a že žalobkyně nebyla vyzvána k odstranění pochybností ohledně této evidence. Krajský soud tedy spornou otázku definoval jinak, než jak byla vymezena v žalobě, což mělo za následek zmatečnost řízení.

[13] Další námitky se vztahují k otázce, zda žalobkyně splnila požadavky na projekty výzkumu a vývoje pro účely uplatnění odpočtu výdajů na výzkum a vývoj podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů.

[14] Zaprvé stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, podle něhož projekty žalobkyně dostatečně vymezovaly způsob kontroly a hodnocení. Z judikatury vyplývá, že by mělo být předem vymezeno, jakým způsobem a na základě jakých kritérií má být hodnocení prováděno. Text obsažený v projektech ohledně kontroly a hodnocení je nedostatečný. Jde o obecnou formulaci, z níž nelze vyčíst, jakým způsobem a dle jakých kritérií budou kontrola a hodnocení prováděny. Tuto vadu nelze zhojit předložením průběžných kontrolních zpráv, neboť ty obsahují pouze výčet projektem stanovených cílů pro konkrétní období, přičemž tytéž cíle jsou bez dalšího označeny za dosažené, aniž je zřejmé, jakým způsobem a na základě jakých kritérií, skutečností a dokumentů dospěla žalobkyně k závěru o jejich dosažení. Jestliže nebyly splněny formální náležitosti projektů výzkumu a vývoje, nebyl správce daně povinen zabývat se věcnou náplní činností výzkumu a vývoje.

[15] Zadruhé krajský soud nesprávně definoval spornou otázku, neboť předmětem sporu v odvolacím řízení nebylo nesplnění povinnosti vést evidenci výdajů na výzkum a vývoj odděleně od ostatních výdajů, ale neunesení důkazního břemene žalobkyní ohledně prokázání souvislosti uplatňovaných výdajů s uskutečňováním konkrétních projektů výzkumu a vývoje. Krajský soud vycházel z toho, že rozhodnutí správce daně a stěžovatele byla založena na tom, že žalobkyně nesplnila formální podmínku vést oddělenou evidenci. Rozhodnutí stěžovatele je však založeno na tom, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno při prokazování oprávněnosti uplatnění odpočtu výdajů na výzkum a vývoj v deklarované výši, neboť ani na opakovanou výzvu nedoložila dokumentaci průběhu vlastního výzkumného či vývojového procesu ani technickou dokumentaci výsledků.

[16] Zatřetí krajský soud nesprávně posuzoval pouze skutečnost, zda stanovení výdajů formou pracovního úvazku může být považováno za oddělenou evidenci, přestože ve skutečnosti bylo spornou otázkou nikoli stanovení mzdových výdajů podílem, ale prokázání, že se zaměstnanci skutečně věnovali činnosti výzkumu a vývoje v tvrzeném

rozsahu. Stěžovatel žalobkyni nevytýkal, že obměny zaměstnanců nezaznamenala formou změny projektu, jak uvádí krajský soud, nýbrž to, že nedoložila průběžnou dokumentaci, ze které by byly zřejmé důvody personálních změn a faktický obsah činnosti nově příchozích osob. Žalobkyně navzdory výzvám neprokázala, že výdaje vykázané v předložené evidenci provozních a mzdových výdajů byly vynaloženy při realizaci projektů výzkumu a vývoje ve výši uplatněné v rámci odpočtu na výzkum a vývoj.

[17] Kromě toho je nesprávný právní názor krajského soudu, podle něhož se povinnost ustanovit znalce vztahuje na situace, v nichž je spornou již otázka relevance a dostatečnosti předložených důkazů.

[18] Další skupina námitek se týká vyloučení uplatněného výdaje na nájem nemovitosti na adrese K. X, B, z důvodu, že žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění nájmu.

[19] Žalobkyně nepředložila důkazní prostředky, které by jednoznačně prokázaly, že v obytném domě sloužícím k trvalému bydlení čtyřčlenné rodiny jednatele žalobkyně byla fakticky uskutečňována podnikatelská činnost. Z předložených pracovních smluv nevyplývá, kteří zaměstnanci byli skutečně přeloženi k výkonu práce na danou adresu, z jakého důvodu k tomu došlo a jakou práci a v jakém období tam vykonávali. Text předložených čestných prohlášení i pro svou stručnost tyto skutečnosti neprokazuje. Tři z pěti pracovních smluv byly uzavřeny na dobu určitou, která uplynula v letech 2002, 2003 a 2006, takže neprokazují, že v roce 2011 byla nemovitost na dané adrese užívána i jinak než jako prostor k archivování dokumentů a sídlo společnosti. Důkazní břemeno nebylo na straně stěžovatele, ale lpělo na žalobkyni, která měla prokázat, že k ukončení pracovního poměru daných zaměstnanců nedošlo, a předložit pracovní smlouvy pokrývající posuzované období. Z projektů výzkumu a vývoje ani z předložených důkazních prostředků nevyplývá, že by některý ze zaměstnanců, kteří se měli podílet na realizaci projektů, vykonával na dané adrese jakoukoli činnost. Žalobkyně nepředložila důkazní prostředek, který by jednoznačně prokazoval celkový vzhled pronajatých prostor, jejich skutečné vybavení a faktické využívání nemovitosti v žalobkyní tvrzeném rozsahu pro účely výkonu její činnosti.

[20] Není správný názor krajského soudu, podle něhož měl stěžovatel ke zpochybnění průkaznosti předložených důkazů provést místní šetření v dotčené nemovitosti. Důkazní břemeno stran prokázání oprávněnosti zahrnutí výdaje na nájem nemovitosti do daňově účinných výdajů totiž leželo na žalobkyni, neboť správce daně řádně zpochybnil průkaznost žalobkyní předložených důkazních prostředků. Žalobkyně kromě toho provedení místního šetření v průběhu daňového řízení nenavrhovala, a to ani v rámci odvolacího řízení. Provedení místního šetření navrhla až v replice k vyjádření stěžovatele k žalobě. Vzhledem k tomu, že tato nová argumentace nebyla uplatněna žalobkyní ve lhůtě 2 měsíců pro podání žaloby, měla být krajským soudem odmítnuta pro nepřípustnost.

[21] Pokud jde o cenu za přebírání pošty, podle internetových snímků dotčené nemovitosti z let 2011 až 2015 poštovní schránka na adrese K. X, B, nebyla označena firmou žalobkyně. Z dodatku k pracovní smlouvě jednoho ze zaměstnanců žalobkyně vyplývá, že daná adresa fungovala pouze jako fakturační adresa, avšak pro doručování sloužila korespondenční adresa na jiném místě. Tato skutečnost vyvolává pochybnosti,

zda na adresu K. X, B, byly nějaké zásilky pro žalobkyni vůbec doručovány (žalobkyně tuto skutečnost nijak neprokázala).

[22] **Žalobkyně** ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný a nepředcházelo mu zmatečné řízení. Tvrzené nesprávné vymezení sporné právní otázky takové vady založit nemůže. Z celkového odůvodnění rozsudku krajského soudu je zjevné, že posuzoval též otázku průkaznosti oddělené evidence, pokud jde o souvislost evidovaných výdajů s činnostmi výzkumu a vývoje.

[23] Pokud jde o námitky týkající se nedostatečného vymezení způsobu kontroly a hodnocení, stěžovatel projekty posuzuje formalisticky a izolovaně, a nikoli v jejich celistvosti. Přistoupí-li se k projektům jako k vnitřně provázaným celkům, způsob kontroly v nich vymezen je, a to včetně konkrétních posuzovaných kritérií. Je zřejmé, že předmětem kontroly a hodnocení prováděného každoročně Ing. T. bylo ověření, zda byly dosaženy cíle projektů stanovené pro dané projektové období, jakož i to, zda postup řešení směřuje k dosažení celkových cílů projektů. Kromě toho žalobkyně při formulaci projektů postupovala na základě legitimního očekávání založeného daňovou kontrolou za zdaňovací období let 2006 a 2007, během níž správce daně k podobně formulovaným projektům neměl výhrady.

[24] Co se týče námitek ve vztahu k požadavkům na vedení oddělené evidence, krajský soud správně shledal, že není třeba prokazovat, co přesně který konkrétní zaměstnanec ve kterém konkrétním dni při realizaci projektu výzkumu a vývoje učinil. Správci daně se nepodařilo prokázat skutečnosti, které by vyvracely věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předložené evidence a z nichž by plynuly přesvědčivé pochybnosti o tom, zda evidované výdaje byly vynaloženy v souvislosti s projektem. Stěžovatel pouze obecně opakuje, že žalobkyně nepředložila průběžnou dokumentaci, aniž konkrétně uvedl, z čeho plynou jeho pochybnosti ohledně již předložených důkazních prostředků, a neunesl tedy důkazní břemeno. Kromě toho žalobkyně oddělenou evidenci vedla stejným způsobem i v rámci projektů, za které uplatnila odpočet za zdaňovací období let 2006 a 2007, přičemž daňová kontrola za tato období neshledala žádné nedostatky, což založilo legitimní očekávání žalobkyně.

[25] Ohledně věcných požadavků na projekty výzkumu a vývoje dospěl krajský soud ke správnému závěru, 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 (rozsudky NSS z 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 24/2014-119, či z 27. 9. 2016, čj. 1 Afs 174/2016-38), jak žalobkyně opakovaně navrhovala.

[26] Pokud jde o uplatněný výdaj za nájem nemovitosti, stěžovatel posuzuje jednotlivé důkazní prostředky izolovaně a bez zvážení dalších listin obsažených ve spise. Tak je tomu u tří pracovních smluv, které stěžovatel nepovažoval za relevantní důkaz, neboť doba, na niž byly uzavřeny, skončila před posuzovaným obdobím roku 2011. Stěžovatel pomíjí, že ze spisu vyplývá, že tyto osoby na posuzovaných projektech i později pracovaly a jejich pracovní poměr tedy trval. Proto neobstojí argument, na jehož základě stěžovatel tyto pracovní smlouvy jako důkaz odmítl. Navíc byly předloženy další dvě pracovní smlouvy na dobu neurčitou. V případě těchto pracovních smluv Ing. H. (sjednána možnost přeložení na K. X) a Ing. Š. (sjednáno místo výkonu práce K. X) stěžovatel neuvedl žádný konkrétní argument, kterým by tyto pracovní smlouvy jako důkazní prostředek zpochybnil. Totéž platí o čestném prohlášení obou těchto zaměstnanců, v nichž uvádí,

že v letech 2011 a 2012 na dané adrese pracovali. Ve vztahu k nim stěžovatel pouze konstatoval, že tato prohlášení pro svou obecnost danou skutečnost neprokazují. Za situace, v níž žalobkyně předložila soubor konkrétních a vzájemně se potvrzujících důkazních prostředků (pracovní smlouvy, čestná prohlášení, projekty), nemohl stěžovatel tyto důkazní prostředky odmítnout, aniž prokázal konkrétní skutečnosti zpochybňující jejich věrohodnost, průkaznost, pravdivost či úplnost.

[27] Je správný názor krajského soudu, podle něhož byl stěžovatel povinen provést místní šetření. Jestliže stěžovatel argumentuje tím, že bylo na žalobkyni, aby provedení místního šetření navrhla, vychází z nesprávné premisy, že došlo ke zpochybnění žalobkyní předložených důkazních prostředků, což se však nestalo. Argumentace stěžovatele, podle níž žalobkyně nenavrhla provedení místního šetření včas, ale až v replice k jeho vyjádření k žalobě (přičemž jde tedy o argumentaci uplatněnou opožděně), je účelová. Žalobkyně totiž v replice reagovala na argumentaci stěžovatele ve vyjádření k žalobě.

[28] **Stěžovatel** v replice k otázce povinnosti povést místní šetření mj. zopakoval, že důkazní břemeno stran prokázání oprávněnosti zahrnutí výdaje na nájem nemovitosti do daňově účinných výdajů leželo na žalobkyni, neboť správce daně řádně zpochybnil průkaznost jí předložených důkazních prostředků.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[29] Kasační stížnost je důvodná.

[30] Podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, ve znění do 31. 12. 2013, *lze od základů daně odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje. Pokud vynaložené výdaje (náklady) souvisejí s realizací projektů výzkumu a vývoje pouze zčásti, je možné od základů daně odečíst pouze tuto jejich část. Výdaje (náklady), které lze odečíst od základu daně, musí být výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka. Tento odpočet nelze uplatnit na služby, licenční poplatky (§ 19 odst. 7) a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob s výjimkou výdajů (nákladů) vynaložených za účelem certifikace výsledků výzkumu a vývoje, a dále na ty výdaje (náklady), na které již byla i jen zčásti poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.*

[31] Podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, ve znění do 31. 12. 2013, *se projektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odstavce 4, rozumí písemný dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji a který obsahuje zejména základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou obchodní firma nebo název poplatníka, jeho sídlo a identifikační číslo, bylo-li přiděleno, popřípadě jméno a příjmení poplatníka, je-li poplatník fyzickou osobou, místo jeho trvalého pobytu a místo podnikání, dobu řešení projektu (datum zahájení a datum ukončení řešení projektu), cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu*

a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, datum, místo, jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení; oprávněnou osobou se rozumí poplatník, je-li fyzickou osobou, nebo osoba vykonávající funkci statutárního orgánu poplatníka anebo osoba, která je členem statutárního orgánu poplatníka [pozn. NSS.: s účinností od 1. 1. 2014 byly požadavky týkající se vymezení projektu výzkumu a vývoje přesunuty do § 34c zákona o daních z příjmů].

[32] V nyní projednávané věci je mezi účastníky řízení sporné, zda projekty výzkumu a vývoje žalobkyně obsahovaly způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, jako jeden z formálních požadavků na takové projekty podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů.

[33] Nejvyšší správní soud posoudil tuto otázku na základě následujících východisek.

[34] Odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů je výjimkou 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, čj. 10 Afs 77/2017-56, bod 19, z 25. 5. 2020, čj. 8 Afs 72/2018-52, bod 19, a z 10. 6. 2021, čj. 10 Afs 338/2020-45, bod 18, a usnesení Ústavního soudu z 20. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 3565/14, bod 10).

[35] 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, a to především s ohledem na jeho atraktivitu popsanou v bodě [34] tohoto rozsudku (srov. rozsudky NSS čj. 10 Afs 77/2017-56, bod 36, ze 14. 11. 2019, čj. 1 Afs 363/2018-113, bod 100, a z 3. 3. 2022, čj. 1 Afs 292/2020-49, bod 13).

[36] 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, čj. 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, čj. 7 Afs 411/2019-54, bod 43).

[37] K nesplnění formálního požadavku na stanovení způsobu kontroly a hodnocení nedojde jen tehdy, pokud se projekt o způsobu kontroly a hodnocení nezmiňuje vůbec, ale i tehdy, pokud je v něm tento způsob vymezen nedostatečně (srov. např. rozsudek NSS čj. 7 Afs 411/2019-54, bod 41). Ustanovení § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů vyžaduje, aby bylo mimo jiné stanoveno, jakým způsobem a na základě jakých kritérií bude po věcné stránce hodnoceno, zda a do jaké míry byl projekt úspěšný (rozsudek Krajského soudu v Brně z 28. 2. 2018, čj. 31 Af 35/2016-144, body 33 a 34, jehož závěry v této otázce potvrdil Nejvyšší správní soud v rozsudku z 25. 5. 2020, čj. 8 Afs 72/2018-52, bod 31).

[38] Nejvyšší správní soud ve správním spise ověřil, jak byl způsob kontroly a hodnocení vymezen v šesti projektech, za které žalobkyně uplatnila odpočet podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Všech šest projektů obsahuje pod nadpisem „Kontrola plnění cílů“ tuto větu: „*Řešení projektu bude 1x za rok kontrolovat a hodnotit Ing. M. T. O této kontrole sepíše zápis*“. Každý projekt obsahuje heslovitý popis náplně „řešení projektu“ pro jednotlivá období. Například u projektu č. 1 je na rok 2011 uvedeno: „*Optimalizace technického řešení s cílem dosažení minimální energetické náročnosti kultivačního a produkčního systému bioreaktoru. Optimalizace technického řešení pro kontinuální režim kultivace s cílem dosažení maximální růstové rychlosti kultivovaných řasových společenstev v turbidostatickém režimu. Optimalizace podmínek pro maximální produkci komerčně zajímavých sekundárních metabolitů kultivovaných řas*“. V projektu č. 2 je na rok 2011 uvedeno: „*Vývoj a testování metody sklizně řasové biomasy. Hodnocení produkce řasové biomasy v závislosti na frekvenci sklizně. Pravidelně bude hodnoceno množství získané biomasy v závislosti na intervalech sklízení. Dále bude provedena optimalizace produkce biomasy za různých světelných podmínek tj. srovnání využití slunečního záření a umělého zdroje světla (světelný LED panel). Dále bude analyzován obsah fosforu a uhlíku v biomase.*“ Stejně heslovitě byla vymezena i náplň řešení projektů č. 3 až 6. K projektům nebyla předložena další dokumentace vypracovaná v době jejich vyhotovení, která by způsob kontroly a hodnocení blíže vymezovala, a žalobkyně se žádné takové dokumentace nedovolávala.

[39] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že takto vymezený způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků nelze považovat za dostatečně konkrétní, aby mohl naplňovat zákonný požadavek § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů vykládaný ve světle judikatury shrnuté výše. Závěr krajského soudu, podle něhož byl způsob vymezení sice na hranici akceptovatelnosti, ale dostatečný, není v souladu se zvýšenými nároky, které je třeba podle této judikatury klást na splnění formálních požadavků na projekty výzkumu a vývoje. Je pravda, jak uvedl krajský soud, že z vymezeného způsobu kontroly a hodnocení vyplývá, kdo měl kontrolu provádět, v jakých intervalech tak měl činit a v jaké formě měl výsledky kontroly zaznamenat. Z posuzovaných projektů však nevyplývá nic konkrétního o samotném obsahu kontroly a hodnocení. Nebylo nijak vymezeno, podle jakých pravidel (kritérií, metodiky) se mělo po věcné stránce hodnotit, zda a do jaké míry bylo řešení projektu úspěšné. Žádná taková konkrétní pravidla, která by odrážela uskutečněnou seriózní vědeckou práci, přitom nelze dovodit ani z každoročního hodnocení navázaného na rámcové vymezení činností pro jednotlivé roky řešení projektů, o kterou se opřel krajský soud.

[40] Nejvyšší správní soud v tomto ohledu připomíná, že požadavek na vymezení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků není

samoúčelný, ale má mimo jiné umožnit finančním orgánům zkoumat, zda kontrola a vyhodnocení proběhly, a pokud skutečně proběhly, zda lze případné záznamy o výsledcích kontroly užít při doložení nároku na odpočet (srov. rozsudek NSS z 12. 1. 2017, čj. 9 Afs 144/2016-51, bod 40). Způsob vymezení kontroly a hodnocení v projektech žalobkyně zjevně nebyl způsobilý takovou roli plnit.

[41] Tento závěr je ostatně potvrzen i tím, jak byla provedená kontrola v průběžných kontrolních zprávách za rok 2011 u jednotlivých projektů následně popsána. Tyto průběžné zprávy, datované k lednu 2012, obsahovaly přepis náplně projektů na rok 2011 (srov. bod [38] tohoto rozsudku) a dále heslovitý popis dosažených cílů a výstupů. Například u projektu č. 1 tato zpráva uváděla: „*1. Prototypový návrh technického řešení pro minimalizaci energetické náročnosti. 2. Validace technického řešení pro kontinuální režim kultivace s použitím modelového organizmu* Chlorella vulgaris*. 3. Převedení maloobjemových kultivačních podmínek do velkoobjemové kultivace s cílem zajistit maximální produkci komerčně zajímavých sekundárních metabolitů kultivovaných řas*." U projektu č. 2 tato zpráva uváděla: „*1. Hodnocení vztahu produkce biomasy vzhledem k frekvenci sklizně řasové biomasy; 2. Stanovení nejvýhodnějšího postupu sklizně řasové biomasy; 3. Optimalizace produkce biomasy v závislosti na světelném zdroji; 4. Analýza obsahu fosforu a uhlíku v řasové biomase*". Obdobným způsobem byla popsána uskutečněná kontrola i u projektů č. 3 až 6. Všechny průběžné zprávy byly zakončeny totožným závěrem, podle něhož: „*Stanovené cíle byly dosaženy*". K průběžným zprávám za rok 2011 nebyla přiložena žádná další dokumentace vypracovaná v rámci průběžné kontroly a žalobkyně se žádné takové dokumentace ani nedovolávala.

[42] Ani z těchto průběžných zpráv, které v rámci hodnocení dosažených cílů a výstupů v podstatě pouze heslovitě parafrázují původně vymezenou náplň jednotlivých projektů, nelze dovodit, že by kontrola proběhla na základě předem stanovených pravidel, podle nichž se mělo po věcné stránce hodnotit, zda a do jaké míry byl projekt úspěšný. Jestliže např. žalobkyně u projektu č. 1 vymezila náplň na rok 2011 mj. jako „[optimalizaci] *technického řešení s cílem dosažení minimální energetické náročnosti kultivačního a produkčního systému bioreaktoru*" a v průběžné zprávě za rok 2011 uvedla jako dosažený cíl a výstup: „*Prototypový návrh technického řešení pro minimalizaci energetické náročnosti*" s tím, že „*stanovené cíle byly dosaženy*", je zjevné, že k vymezení způsobu kontroly a hodnocení (jakož i k samotné této kontrole a hodnocení) přistupovala čistě formalisticky, což neodpovídá smyslu zákonného požadavku na to, aby byl ještě před zahájením řešení projektu vymezen způsob jeho kontroly a hodnocení. K témuž konstatování vede i srovnání ostatních projektů žalobkyně a k nim náležejícím průběžným zprávám. Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že součástí správního spisu jsou i samostatně vložená podrobnější „hodnocení" projektů za roky 2011 a 2012, aniž by však bylo zřejmé kým, kdy a za jakým účelem byla vyhotovena (ostatně žalobkyně ani krajský soud se jich nijak nedovolává). Ani tyto podklady nemohou v návaznosti na shora uvedené být dostatečné k nápravě popsaných nedostatků týkajících způsobu vymezení kontroly v projektech žalobkyně.

[43] 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 čj. 7 Afs 411/2019-54, bod 45, a tam citovanou judikaturu).

[44] S ohledem na výše uvedené tedy soud dospěl k závěru, že způsob vymezení kontroly a hodnocení v projektech žalobkyně, a to i s přihlédnutím k celkovému obsahu projektů, je zjevně nedostačující a nesplňuje formální nároky kladené na projekty výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Krajský soud se tak dopustil nesprávného právního posouzení, jestliže dospěl k závěru, že projekty žalobkyně tyto formální náležitosti splňovaly.

[45] Je třeba dodat, že nesplnění jedné z formálních náležitostí podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů má za následek nemožnost uplatnit odpočet podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů (srov. rozsudek NSS čj. 6 Afs 60/2014-56, bod 47, nebo rozsudek NSS z 27. 4. 2017, čj. 7 Afs 261/2016-20, bod 22). V takovém případě již není obecně třeba zabývat se splněním ostatních zákonných podmínek pro odpočet výdajů na výzkum a vývoj.

[46] Aby však bylo možné učinit takový závěr i v projednávané věci, je třeba se ještě vypořádat s argumentací uplatněnou žalobkyní v řízení před krajským soudem na straně 3 žaloby, straně 2 repliky z 11. 3. 2019 a straně 2 a 3 repliky z 4. 3. 2020 (a zopakovanou i ve vyjádření ke kasační stížnosti), která se vztahuje k tvrzenému porušení legitimního očekávání v souvislosti s vymezením způsobu kontroly a hodnocení. Krajský soud se k této otázce doposud nevyjádřil, a proto nepřísluší Nejvyššímu správnímu soudu, aby tak sám učinil jako první v řízení o projednávané kasační stížnosti. Protože tedy prozatím nelze učinit závěr naznačený v bodě [45] tohoto rozsudku, zabýval se Nejvyšší správní soud pro účely případného dalšího řízení ve stručnosti i ostatními kasačními námitkami, které se vztahují k uplatněnému odpočtu výdajů na výzkum a vývoj.

[47] Předně jde o námitku nesprávně definovaného předmětu sporu ohledně vedení oddělené evidence. V tomto ohledu stěžovatel považoval rozsudek krajského soudu primárně za nepřezkoumatelný. Stěžovateli je třeba přisvědčit, že žalobní námitka byla v této otázce formulována jinak, než jak danou problematiku uchopil krajský soud, neboť tato námitka poukazovala jen na překvapivost závěrů stěžovatele ohledně nedostatků v oddělené evidenci výdajů způsobenou tím, že žalobkyně nebyla v daňovém řízení vyzvána k odstranění pochybností stran této evidence. Toto pochybení však nemá za následek nepřezkoumatelnost rozsudku, nýbrž jde o jinou vadu v řízení před krajským soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s, neboť soud překročil rámec stanovený žalobou a mimo zákonem či judikaturou stanovené výjimky zrušil žalobou napadené rozhodnutí správního orgánu z důvodu, který nebyl v žalobě uveden (viz např. rozsudek NSS z 20. 12. 2012, čj. 1 Afs 67/2012-68).

[48] Posouzení krajským soudem se v této otázce míjelo nejen s uplatněnými žalobními body, ale i s tím, co správce daně a stěžovatel žalobkyni v daňovém řízení vytýkali. Z rozhodnutí stěžovatele je zřejmé, že nedostatečnost evidence výdajů na výzkum a vývoj spatřoval v neunesení důkazního břemene ohledně prokázání vázanosti jednotlivých výdajů na konkrétní projekty, a nikoli v tom, že evidence nebyla vedena odděleně. Sám

krajský soud ostatně v bodě 30 rozsudku shledal, že z odůvodnění rozhodnutí stěžovatele vyplývá, že žalovaný nerozporoval skutečnost, že by žalobkyně nepředložila evidenci výdajů na výzkum a vývoj oddělenou od ostatních výdajů. Krajský soud proto nepostupoval správně, jestliže v bodě 28 rozsudku uvedl, že „*žalovaný dospěl k závěru, že úspěšnému odpočtu výdajů na výzkum a vývoj* […] *brání absence splnění dalšího formálního požadavku, a to požadavku v podobě povinnosti vést evidenci výdajů na výzkum a vývoj odděleně od ostatních výdajů daňového subjektu*“ a jestliže rozhodnutí stěžovatele přezkoumával primárně tímto pohledem.

[49] Ke kasační argumentaci týkající se způsobu vedení oddělené evidence osobních výdajů žalobkyně na výzkum a vývoj Nejvyšší správní soud považuje za dostatečné uvést, že otázky, k nimž se v tomto ohledu konkrétně vyjadřoval krajský soud a proti nimž daná kasační argumentace směřuje, nebyly předmětem žádné žalobní námitky. Tyto otázky totiž žalobkyně zmínila pouze v rámci žalobní námitky, která se týkala tvrzených nedostatků výzvy z 3. 6. 2015, z nichž dovozovala, že byla zkrácena na svých procesních právech tím, že jí nebyla dána možnost, aby případné pochybnosti správce daně v této otázce odstranila, a že pro ni tvrzené nedostatky v evidenci nákladů byly závěry překvapivými. Pokud se tedy krajský soud v dalším řízení těmito otázkami bude zabývat, bude na místě, aby s ohledem na dispoziční zásadu vyšel z toho, jak jsou formulovány žalobní body.

[50] Ke kasační argumentaci týkající se nutnosti ustanovit znalce za účelem věcného posouzení projektů žalobkyně co do posouzení prvků novosti a vědecké nejistoty, Nejvyšší správní soud uvádí, že správce daně i žalovaný se k věcné stránce projektů žalobkyně vyjadřovali pouze nad rámec nezbytného, neboť dospěli k závěru, že nebyly splněny formální podmínky projektů žalobkyně. Tomu zcela odpovídá i to, že nutností ustanovit znalce se stěžovatel zabýval pouze na okraj (ač učinil stručný závěr o tom, že předložené důkazní prostředky nejsou dostatečné k prokázání přítomnosti ocenitelného prvku novosti a k prokázání vyjasňování výzkumné nebo technické nejistoty, současně uvádí např., že není povinen přihlédnout k předloženému znaleckému posudku, pokud nebyly splněny formální podmínky plynoucí z § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů ani podmínka vedení oddělené evidence plynoucí z § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Krajský soud pak polemizoval se závěry stěžovatele ohledně nutnosti ustanovení znalce také v čistě abstraktní rovině, tj. např. bez vazby na to, co žalobkyně v daňovém řízení konkrétně uváděla, zda a jakým způsobem označila, v čem spočívá vyjasnění technické nejistoty, co u každého projektu představuje ocenitelný prvek novosti a jaké důkazy k těmto tvrzením žalobkyně předložila. Za této situace považuje Nejvyšší správní soud za nadbytečné, aby k této abstraktní otázce vyjadřoval, tím spíše v situaci, kdy se z procesních důvodů nevyjadřoval ani k otázce vedení oddělené evidence výdajů (srov. body [47]–[49] tohoto rozsudku).

[51] Pokud jde dále o námitky týkající se uplatnění nájemného na adrese K. X, B., jako výdaje (nákladu) pro účely stanovení základu daně z příjmů právnických osob, Nejvyšší správní soud ve shodě se stěžovatelem vychází z toho, že správce daně unesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, tj. prokázal, že o faktickém uskutečnění nájmu nemovitosti (mimo nájem půdních prostor, který není mezi stranami sporný) existovaly natolik vážné a důvodné pochyby, že činily účetnictví žalobkyně v této části nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně identifikoval konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotil předložené účetnictví stran

nájmu dané nemovitosti jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné (vysoká výše nájemného; šlo o obytný dům ve společném jmění manželů T., přičemž Ing. T. je jedním ze dvou jednatelů žalobkyně a společníkem s 50% podílem na základním kapitálu; Ing. T. a jeho rodina uvádí dům jako své bydliště; dům ani poštovní schránka nebyly dle místního šetření z 18. 5. 2015 označeny firmou žalobkyně). Vzhledem k tomu, že správce daně své důkazní břemeno v tomto ohledu unesl, bylo na žalobkyni, aby prokázala pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k danému nájmu, popř. aby svá tvrzení korigovala (srov. rozsudek NSS z 12. 2. 2015, čj. 9 Afs 152/2013-49, bod 21, a tam citovanou judikaturu).

[52] Za těchto okolností tedy nebylo na daňových orgánech, aby dostatečně zpochybnili průkaznost důkazních prostředků předložených žalobkyní, ale aby vyhodnotili, zda žalobkyně unesla své důkazní břemeno a prokázala pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost svého účetnictví. V tomto ohledu krajský soud správně shrnul judikaturu vymezující pravidla o dokazování a o rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně, avšak způsob, jakým je použil na projednávanou věc, budí nejasnosti ohledně jejich dodržení. Úvahy krajského soudu jsou totiž v převažující míře vedeny a formulovány tím způsobem, jako by bylo posuzováno, zda stěžovatel dostatečným způsobem zpochybnil průkaznost důkazních prostředků předložených žalobkyní, tj. jako by důkazní břemeno leželo na něm. V kontextu předložených pracovních smluv, v nichž byla sjednána možnost přeložení k výkonu práce na adresu K. X, B, totiž krajský soud dospěl k závěru, že stěžovatel „*dostatečným způsobem nezpochybnil*“ žalobkyní předložené důkazní prostředky. Dále krajský soud uvedl, že chtěl-li stěžovatel „*skutečně důvodným způsobem zpochybnit*“ průkaznost předložených důkazů, mohl v dané nemovitosti provést místní šetření.

[53] Nesprávné použití výše popsaných důkazních pravidel krajským soudem je zcela zřejmé, pokud jde o jeho závěr ohledně povinnosti daňových orgánů provést v nemovitosti místní šetření. Nejvyšší správní soud přisvědčil názoru stěžovatele, že v situaci, kdy bylo na žalobkyni přeneseno důkazní břemeno, nebylo jeho povinností místní šetření provést, jestliže to žalobkyně ani v daňovém řízení jako důkaz nenavrhovala. Lze dodat, že tento závěr nezpochybňuje ani pasáž z rozsudku NSS z 25. 6. 2020, čj. 1 Afs 133/2019-34, citovaná v této souvislosti krajským soudem, neboť ta se v podstatě vztahovala k tomu, jakým způsobem je třeba v rámci zjišťování skutečného stavu věci hodnotit důkazy předložené daňovým subjektem, tj. jednotlivě i v souvislosti a podle jejich obsahu.

[54] Pokud jde o to, jak krajský soud vyhodnotil důkaz předloženými pracovními smlouvami, Nejvyšší správní soud má ve shodě se stěžovatelem za to, že ty ze smluv, které byly uzavřeny na dobu určitou, jež uplynula několik let před posuzovaným zdaňovacím obdobím roku 2011, nejsou jako takové způsobilé prokázat, že daní zaměstnanci v rozhodné době skutečně v dotčené nemovitosti pracovali. Úvaha, podle níž smlouvy prokazují, že měla žalobkyně právní titul k převedení svých zaměstnanců k práci na dané adrese, nevypovídá nic o tom, zda zaměstnanci na dané adrese skutečně pracovali. Dále to, že zaměstnanci, s nimiž byly uzavřeny smlouvy na dobu určitou, pracovali pro žalobkyni i v roce 2011, neprokazuje, že jejich pracovní smlouvy vztahující se k roku 2011 rovněž počítaly s možností převedení k výkonu práce na danou adresu, ani že pracovní činnost na této adrese skutečně vykonávali. Bylo na žalobkyni, kterou tížilo důkazní břemeno, aby doložila např. smlouvy vztahující se přímo k posuzovanému období, ale zejména

důkazy prokazující, že daní zaměstnanci na dané adrese skutečně pracovali. Úvahy krajského soudu vztahující se k daným pracovním smlouvám na dobu určitou tedy neposkytují žádnou oporu pro jeho závěr, že stěžovatel „*dostatečným způsobem nezpochybnil*“ žalobkyní předložené důkazní prostředky. Tím méně pak tyto úvahy mohou odůvodnit závěr, že žalobkyně prostřednictvím těchto důkazů dostatečně prokázala faktické užívání dané nemovitosti, tj. že unesla důkazní břemeno, které na ni správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu přenesl.

[55] Je třeba uvést, že závěry krajského soudu by mohly dílčím způsobem obstát v tom smyslu, že čestná prohlášení dvou zaměstnanců, s nimiž žalobkyně uzavřela pracovní smlouvu na dobu neurčitou, mohla být způsobilá prokázat faktické užívání dané nemovitosti k podnikatelské činnosti. Je nicméně třeba vzít v potaz, že žalobkyně čestná prohlášení předložila pouze u dvou zaměstnanců a tato čestná prohlášení byla příliš stručná na to, aby z nich bylo možné dovodit rozsah a četnost činnosti, kterou zaměstnanci na dané adrese vykonávali. V žádném případě tedy čestná prohlášení nebyla sama o sobě s to prokázat faktické užívání nemovitosti v rozsahu tvrzeném žalobkyní, a to jak časovém, tak z hlediska využívaných prostor. I kdyby se tedy mělo na základě těchto čestných prohlášení za prokázané, že dva zaměstnanci žalobkyně vykonávali na dané adrese v průběhu roku 2011 nějakou pracovní činnost, tento důkaz je sám o sobě nedostatečný pro zpochybnění závěru stěžovatele, že žalobkyně dostatečně neprokázala faktické užívání dané nemovitosti v tvrzeném rozsahu, tj. neunesla důkazní břemeno, které na ni správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu přenesl. Lze dodat, že jestliže žalobkyně neprokáže faktické uskutečnění nájmu nemovitosti, nemůže z povahy věci prokázat ani ostatní uplatněné výdaje v souvislosti s tímto tvrzeným nájmem (nájem movitých věcí, služby úklidu apod.).

[56] Stejným způsobem posoudil Nejvyšší správní soud také závěr krajského soudu ve vztahu k tvrzené službě přebírání pošty určené žalobkyni, podle něhož krajský soud neshledal, že by stěžovatel „*dostatečným způsobem zpochybnil*“ faktické uskutečnění této služby. I v této otázce vycházel Nejvyšší správní soud z toho, že správce daně unesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, tj. prokázal vážné a důvodné pochybnosti o faktickém uskutečnění této služby (sjednané služby za přebírání pošty nebyly doloženy pracovními nebo jinými smlouvami; na domě ani na schránce nebyla vyznačena firma žalobkyně). Za těchto okolností tedy nebylo na daňových orgánech, aby dostatečně zpochybnili průkaznost důkazních prostředků předložených žalobkyní, ale aby vyhodnotili, zda žalobkyně unesla své důkazní břemeno a prokázala pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví. Krajský soud odůvodnil svůj výše popsaný závěr o „dostatečném nezpochybnění“ faktického uskutečnění služby v podobě přebírání pošty ze strany správce daně tím, že jednatel žalobkyně je zmocněn k přebírání pošty žalobkyně z titulu své funkce a nepotřebuje tedy zvláštní zmocnění, že uvedení jiné fakturační adresy na jedné ze smluv uzavřených žalobkyní neznamená, že na adresu K. X, B, nebyly zasílány jiné zásilky, a konečně že žalobkyně měla na uvedené adrese sídlo, na jehož adresu bývá subjektům zasíláno nejčastěji. Žádná z těchto úvah ovšem není způsobilá zpochybnit závěr stěžovatele, podle něhož žalobkyně dostatečně neprokázala faktické uskutečnění služby přebírání pošty, tj. že neunesla důkazní břemeno, které na ni správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu přenesl, neboť nesměřují k tomu, zda na tuto adresu byly nějaké zásilky vůbec zasílány (touto otázkou se ostatně krajský soud vůbec nezabýval, neboť konstatoval, že svým rozsudkem nepředjímá, zda žalobkyně danou nemovitost skutečně užívala).

[57] S ohledem na výše uvedené má Nejvyšší správní soud za to, že se krajský soud dopustil nesprávného právního posouzení, jestliže uvedl, že závěr stěžovatele, podle něhož žalobkyně nepředložila žádné relevantní důkazy k prokázání uskutečnění nájmu nemovitosti na adrese K. X, B, jakož i k prokázání uskutečnění služby přebírání pošty, je v rozporu s obsahem správního spisu. Toto posouzení krajským soudem nemá oporu v žádné z jeho úvah přezkoumaných v bodech [53] až [56] tohoto rozsudku a z rozsudku krajského soudu nevyplývá nic dalšího, co by mohlo takové posouzení odůvodnit. Lze dodat, že nemůže obstát úvaha krajského soudu, podle níž svým rozsudkem nepředjímá, zda žalobkyně danou nemovitost skutečně užívala, neboť toto hodnocení je na žalovaném. Nemůže obstát proto, že žalovaný své hodnocení již vyslovil a odůvodnil, takže bylo na krajském soudu, aby tuto otázku v rámci uplatněných žalobních námitek sám posoudil.

[58] V dalším řízení se bude krajský soud, jde-li o části námitek týkajících se účinnosti výdajů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, konkrétně zabývat tím, zda žalobní námitky (které jsou mj. formulovány velmi obecně a napadají pouze některé dílčí aspekty odůvodnění rozhodnutí stěžovatele) vyvracejí celkový závěr stěžovatele, podle něhož žalobkyně neprokázala faktické užívání nemovitosti v tvrzeném rozsahu a uskutečnění služby přebírání pošty, tj. neunesla důkazní břemeno, které na ni správce daně přenesl podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Krajský soud v této souvislosti vezme v potaz, že závěry daňových orgánů o neunesení důkazního břemene ze strany žalobkyně se opíraly o více úvah, z nichž pouze některé žalobkyně relevantně zpochybnila v žalobě.

IV. Závěr a náklady řízení

[59] Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost důvodnou a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[60] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně 21. července 2022

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu