



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **ALEMA Lanškroun s. r. o.**, Dvořákova 328, Lanškroun, zastoupené advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 4. 2019, čj. 16699/19/5200-11434-711926, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 29. 1. 2020, čj. 52 Af 38/2019 - 83,

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 kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj rozhodnutím ze dne 6. 3. 2018 podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a podle § 147 a § 143 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011 vyšší o částku 1 118 150 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. ve výši 223 630 Kč.

[2] Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání a žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 4. 2019 rozhodnutí finančního úřadu změnil tak, že doměřenou daň změnil z částky 1 118 150 Kč na částku 1 046 330 Kč a současně změnil výši penále na částku 209 266 Kč.

[3] Svá rozhodnutí finanční orgány vydaly na základě daňové kontroly. Ze zprávy o daňové kontrole totiž vyplynulo, že žalobkyně neoprávněně uplatnila položky odčitatelné od základu daně (odpočet na výzkum a vývoj - dále jen „VaV“) podle § 34 odst. 4 - 8 zákona o daních z příjmů.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke krajskému soudu, který ji rozsudkem uvedeným v záhlaví zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností.

[6] V rozsáhlé, značně nepřehledné a těžko uchopitelné kasační stížnosti vytkla závěrům krajského soudu, že stěžejní sporná otázka nespočívá v posouzení, zda byla oprávněna uplatnit v rámci odpočtu na VaV náklady v tzv. kalkulované výši. Naopak opakovaně akcentovala nesprávnou interpretaci § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, která má za následek nezákonný požadavek na uplatnění toliko skutečně vynaložených nákladů.

[7] Stěžovatelka totiž v první řadě namítala nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, ze kterého podle jejího názoru není možné zjistit, z jakého důvodu byl stěžovatelce odepřen nárok na odpočet osobních nákladů vynaložených na VaV. Konkrétně namítala vnitřní rozpor v rozhodnutí žalovaného, který na základě domněnky, že kalkulované náklady nelze v odpočtu uplatnit, dovedl porušení formální zákonné podmínky, která se týká vedení oddělené evidence nákladů podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Podmínka vedení oddělené evidence nákladů však s uplatněním nákladů v tzv. kalkulované výši vůbec nesouvisí. Krajský soud se k tomuto rozporu řádně nevyjádřil, ale jen odkázal na odstavec 71 rozhodnutí žalovaného, kde žalovaný konstatoval, že oddělená evidence nákladů byla stěžovatelkou určitým způsobem vedena. Tím ovšem nevypořádal vnitřní rozpor, který plyne z porovnání odstavce 71 s odstavci 84, 85 a 95 rozhodnutí žalovaného, kde žalovaný uvedl, že podmínka vedení oddělené evidence nebyla splněna. Rozhodnutí žalovaného je z tohoto důvodu nepřezkoumatelné.

[8] Není ani správný a řádně zdůvodněný závěr krajského soudu, že se finanční orgány řádně vypořádaly se znaleckým posudkem Ing. J. P., znalce z oboru ekonomika, odvětví účetní evidence, odvětví různá - daně. Krajský soud nesprávně dovedl, že se jedná o posouzení právní otázky, neboť posouzení vedení účetní evidence (resp. způsobu účtování o osobních nákladech, které stěžovatelka vynaložila v souvislosti s řešením projektů VaV, pro účely jejich uplatnění v rámci odpočtu na VaV dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů) je „*v jádru*“ odbornou otázkou. Krajský soud pochybil nejen tím, že nezohlednil nesprávné a nedostatečné vypořádání se finančních orgánů se znaleckým posudkem, ale navíc sám tento znalecký posudek nepřezkoumatelně posoudil. Nedostatečně také odůvodnil, proč neprovedl navrhovaný výsledek znalce.

[9] V další kasační námitce (zjevně ve vnitřním rozporu s námitkou uvedenou v odstavci 6 tohoto rozsudku - pozn. NSS) stěžovatelka zdůraznila, že jádrem sporu mezi ní a finančními orgány je nesprávná interpretace § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů (resp. nesprávná interpretace zákonných podmínek pro přiznání odpočtu na VaV), na základě níž dospěl žalovaný k zásadnímu mylnému právnímu závěru, že stěžovatelka nebyla oprávněna zahrnout do odpočtu na VaV osobní náklady v tzv. kalkulované výši.

[10] Podle stěžovatelky lze z § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů dovést tři podmínky pro přiznání odpočtu na VaV: 1) musí se jednat o výdaje vynaložené při realizaci projektu výzkumu a vývoje, 2) musí se jednat o výdaje na dosažení zajištění a udržení příjmů a 3) tyto výdaje jsou evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů). Žalovaný slovo „*vynaložil*“ chápal restriktivně a nad rámec zákonných podmínek tak konstruoval čtvrtou podmínku - faktické vynaložení výdajů, resp. zákaz uplatnění výdajů v tzv. kalkulované výši. Nesouhlas s tímto výkladem byl již podstatou žalobní argumentace, což dále podrobně stěžovatelka rozvedla.

pokračování

Zdůraznila také, že argumentace finančních orgánů je stížena dalším vnitřním rozporem. Pokud má totiž žalovaný za to, že omezení pro uplatnění kalkulovaných výdajů plyne již z § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jehož splnění není zpochybňováno, pak je s tím v nesouladu závěr o porušení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů z důvodu uplatnění kalkulovaných výdajů.

[11] Krajský soud se s touto žalobní argumentací nedostatečně vypořádal, některé žalobní námitky pominul a jen zopakoval závěry žalovaného, s nimiž se ztotožnil, a dospěl k závěru o účelovosti těchto žalobních námitek. S tím stěžovatelka nesouhlasí, neboť v žalobě řádně uvedla žalobní body a přezkum posouzení stěžejní právní otázky nemůže spočívat v prostém konstatování souhlasu krajského soudu s rozhodnutím žalovaného, aniž by se krajský soud také vypořádal s namítanými vnitřními rozpory žalobou napadeného rozhodnutí.

[12] Krajský soud také pochybil, pokud označil žalobní námitku, která se týkala aplikace pokynu D-288, za účelovou a nekonkrétní. Stěžovatelka tuto žalobní námitku formulovala zcela konkrétně.

[13] K žalobní námitce, která se týkala postupu dle zásady *in dubio mitius*, krajský soud jen lakonicky uvedl, že prostor pro uplatnění této zásady v dané věci neexistoval. Neuvedl však již, z jakého důvodu.

[14] Stěžovatelka pak již vůbec nerozumí výtce krajského soudu, že stěžovatelka účelově směšuje formální podmínky pro uplatnění výdajů na VaV dle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů se zákonnou podmínkou pro jejich uznání v případě realizace projektů VaV dle § 34 odst. 4 uvedeného zákona. Podmínky dle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů totiž vůbec nebyly předmětem sporu a stěžovatelka v tomto směru nijak neargumentovala.

[15] Krajský soud rovněž chybně jako irelevantní a účelové posoudil námitky stěžovatelky, které se týkaly vnitřní rozpornosti závěrů žalovaného v odstavcích 74 a 82 jeho rozhodnutí.

[16] Dále stěžovatelka namítla, že krajský soud nesprávně posoudil otázku rozložení důkazního břemene v daňovém řízení mezi ní a správcem daně. Krajský soud především nesprávně vyhodnotil obsah a význam výzvy správce daně k prokázání skutečností a následné odsouhlasení způsobu stanovení osobních nákladů v rámci odpočtu na VaV při ústním jednání. Správce daně ve výzvě k prokázání skutečností požadoval předložení dalších důkazních prostředků prokazujících správnost výše mzdových nákladů zahrnutých do odpočtu na VaV, aniž by uvedl, jaké konkrétní důkazní prostředky má stěžovatelka předložit, popř. jakou skutečnost má prokázat. Daná výzva byla také nesplnitelná, protože vycházela z odlišného právního názoru na možné uplatnění nákladů v tzv. kalkulované výši. Krajský soud se však opět spokojil jen s tím, že převzal závěry finančních orgánů.

[17] Krajský soud se zmatečně vypořádal s námitkou, která se týkala výslovně sděleného a zaprotokolovaného souhlasu správce daně se způsobem stanovení uplatněných mzdových nákladů, když ji shledal jako nekonkrétní z hlediska odkazů na podklady ve správním spise. Stěžovatelce není zřejmé, v čem krajský soud spatřuje nekonkrétnost označení podkladů ve spise za situace, v níž odkázala na ústní jednání ze dne 15. 9. 2016, ke kterému lze nalézt ve spise jediný protokol o ústním jednání z uvedeného dne.

[18] Stěžovatelka rovněž namítla, že finanční orgány porušily cíle správy daní a rezignovaly na správné stanovení daně. Jejich postup byl stížen přepjatým formalismem, neboť bez dalšího vyloučily z odpočtu celou výši uplatněných osobních nákladů, aniž by uznaly alespoň jejich část. To vše za situace, kdy nebylo sporné, že stěžovatelka osobní náklady v souvislosti s realizací

projektů VaV fakticky vynaložila; sporná mohla být pouze uznatelná výše jejich odpočtu. Ani případná chyba v účtování o reálně existujících nákladech nemůže bez dalšího postačovat k odmítnutí odpočtu těchto nákladů. Finanční orgány nebyly oprávněny ignorovat stěžovatelkou zajištěné podklady pro danou oddělenou evidenci. Požadavkům na vedení oddělené evidence nákladů na VaV stěžovatelka vyhověla již tím, že průběžně (prakticky v reálném čase) vedla přesnou evidenci hodin odpracovaných jednotlivými zaměstnanci na projektech VaV. Protože o veškerých mzdových nákladech účtovala stejným způsobem (na základě kalkulace výroby) a měla přesně odlišeno, které hodiny byly odpracovány v souvislosti s řešením vývojových projektů a které hodiny se týkaly ostatních zakázek, bylo možné právě na podkladě této evidence určit výši osobních nákladů, které byly fakticky vynaloženy výlučně v souvislosti s řešením projektů VaV. Krajský soud se pak k souvisejícím žalobním námitkám vůbec nevyjádřil.

[19] Dále stěžovatelka krajskému soudu vytkla, že chybně dovodil, že žalovaný správně vycházel z § 34 odst. 6 zákona o daních z příjmů a z pokynu D-288, přičemž v podrobnostech opět odkázal na rozhodnutí žalovaného. Stěžovatelka k tomu namítla, že krajský soud se nijak nevypořádal s žalobní argumentací. Stěžovatelka napadala to, že správce daně nezohlednil odpočet nákladů na VaV v maximální možné výši tak, aby bylo vyhověno požadavkům § 34 odst. 6 zákona o daních z příjmů.

[20] Krajský soud rovněž nesprávně posoudil námitku, která se týkala podjatosti správce daně. Krajský soud dovodil, že zde nejsou žádné konkrétní důvody nebo tvrzení stěžovatelky, v nichž by bylo možné spatřovat podjatost konkrétních úředních osob. Stěžovatelka namítla, že v doplnění žaloby jasně uvedla, že důvod podjatosti spatřuje v tom, že pověřené úřední osoby, které prováděly daňovou kontrolu, byly motivovány příslibem cílených odměn ve vazbě na snížení odpočtu.

[21] Stěžovatelka navrhla, aby NSS rozsudek krajského soudu zrušil.

[22] Žalovaný konstatoval, že stěžovatelka v rámci divergentního obsahu kasační stížnosti vytrhává věty z kontextu rozhodnutí napadeného žalobou. Dále k jednotlivým kasačním námitkám v zásadě „převyprávěl“ své rozhodnutí, vyjádření k žalobě a rozsudek krajského soudu.

[23] Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[24] Kasační stížnost není důvodná.

[25] Podstatou sporu mezi stěžovatelkou a finančními orgány je v první řadě výklad § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů a v návaznosti na to otázka, zda stěžovatelka byla oprávněna zahrnout do odpočtu na VaV osobní (mzdové) náklady v tzv. kalkulované výši. Na této podstatě sporu nic nemění již výše uvedené protirečící si námitky stěžovatelky (viz odstavce 6 a 9 tohoto rozsudku).

[26] K věci samé NSS uvádí, že nemůže než souhlasit se závěry žalovaného (odstavce 74 a 75 jeho rozhodnutí), že z § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů plyne, že od základu daně lze odečíst výdaje (náklady) *vynaložené* při realizaci projektu VaV na určité zákonem stanovené práce a činnosti, *nikoliv však výdaje (náklady) pouze kalkulované*. Výdaje (náklady), které byly vynaloženy na výzkum a vývoj, jež jsou zahrnovány do odpočtu, musí být výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Skutečnost, že v odpočtu na VaV lze uplatnit pouze náklady skutečně vynaložené, je zjevná již z podmínky, že tyto vynaložené výdaje (náklady)

pokračování

musí být výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů; musí být tedy daňově uznatelné dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pro splnění podmínek daňové uznatelnosti výdajů (nákladů) ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je rovněž rozhodná jejich prokazatelná, resp. skutečná výše (srov. např. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 10. 2009, čj. 2 Afs 180/2006 - 64, rozsudky NSS ze dne 1. 4. 2004, čj. 2 Afs 44/2003 - 73, ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 - 72, ze dne 26. 2. 2007, čj. 5 Afs 158/2005 - 227, ze dne 25. 2. 2009, čj. 1 Afs 3/2009 - 52, ze dne 23. 4. 2020, čj. 9 Afs 280/2018 - 50, či ze dne 10. 11. 2021, čj. 10 Afs 34/2021 - 76). Představa stěžovatelky, že „ani pro účely ustanovení § 24 odst. 1 ZDP není dána podmínka „skutečného vynaložení“ nákladů, resp. zákaz uplatnění tzv. kalkulovaných nákladů“, je tedy mylná.

[27] Souhlasit nelze ani s námitkou stěžovatelky, že podmínky dle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů nebyly předmětem sporu a nijak v tomto směru neargumentovala.

[28] K vypořádání této námítky je vhodné citovat např. odstavec 13 žaloby: „Správce daně, resp. žalovaný u předmětných osobních nákladů posuzoval splnění formálních podmínek pro přiznání nároku na odpočet výdajů vynaložených při realizaci projektů VaV zakotvených v ustanovení § 34 odst. 4 a 5 ZDP ve znění platném pro příslušné zdaňovací období. Přijaté závěry ovšem nejsou zcela jednoznačné.“; a následující odstavec 14 žaloby: „Ve vztahu k 9 projektům VaV realizovaným ještě v roce 2010 (přičemž nárok na odpočet byl uplatněn ve zdaňovacím období roku 2011) správce daně dovedl porušení formální podmínky dle ustanovení § 34 odst. 5 ZDP, když měl za to, že žalobce nesplnil povinnost týkající se vymezení kontroly a hodnocení projektů VaV v projektech VaV. Žalovaný v napadeném rozhodnutí předmětné závěry správce daně korigoval a od závěru obledně porušení předmětné formální podmínky upustil. Po skončení odvolacího řízení je tak zřejmé, že se žalobce žádného porušení ustanovení § 34 odst. 5 ZDP nedopustil.“ Z právě citovaného je zjevné, že není pravdivá námitka stěžovatelky, že podmínkami dle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů v žalobě neargumentovala. Na základě znění její celé žaloby (včetně stěžovatelčina výkladu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů) tedy musí NSS přisvědčit závěru krajského soudu o uvedeném směšování (v podrobnostech NSS odkazuje na napadený rozsudek).

[29] NSS nesouhlasí ani s námitkou stěžovatelky, že krajský soud také pochybil, pokud označil žalobní námitku, která se týkala aplikace pokynu D-288, za účelovou a nekonkrétní.

[30] Rovněž v tomto případě stěžovatelka opět vytrhává z odůvodnění napadeného rozsudku jednotlivé pasáže a nebere ohled na celé znění jeho odůvodnění a kontext. Krajský soud se žalobními námitkami stěžovatelky, které se týkaly pokynu D-288, poměrně podrobně zabýval zejména v odstavci 16 napadeného rozsudku a příležitostně poukázal na způsob žalobní argumentace stěžovatelky, která mnohdy „něco namítne, nadhodí, ale nechává na soudu, aby za žalobce domýšlel důsledek této námítky, resp. v čem konkrétně pochybil správce daně, resp. žalovaný, když výše zmíněným způsobem poukázal i na pokyn D-288“. Nic nelze vytknout ani závěru krajského soudu, podle něhož: „Pokud žalobce k bodu 20 cituje z judikatury zdejšího soudu (rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 7. 1. 2019, čj. 31 Af 23/2016 - 76, tedy že „pokyn D-288 nemůže zavést žádná omezení práv daňových subjektů nad rámec omezení plynoucích ze zákona“, tak k tomu neuvádí, jak konkrétně ve vztahu k dané problematice aplikováním tohoto pokynu správce daně či žalovaný pochybili, když z tohoto pokynu vůbec nevyplývá, že žalobce mohl postupovat způsobem, který si zvolil, tedy že uplatnil osobní náklady pouze v kalkulované, nikoliv skutečné výši.“ Způsob vypořádání této žalobní námítky odpovídá její formulaci v žalobě, přičemž v podrobnostech lze opět odkázat na napadený rozsudek (blíže k tomuto pokynu též rozhodnutí žalovaného).

[31] Neobstojí ani námitka stěžovatelky, že správce daně ve vztahu k osobním nákladům uplatněným v odpočtu na VaV odsouhlasil splnění podmínky daňové uznatelnosti nákladů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[32] Již žalovaný zcela přílehavě v napadeném rozhodnutí (např. v odstavci 91) konstatoval, že správce daně daný způsob stanovení mzdových nákladů odsouhlasil jako správný jen ve vztahu k jednomu ze způsobů ocenění zásob vytvořených vlastní činností v souladu s § 49 odst. 5 (v důsledku zjevné písařské chyby je v rozhodnutí žalovaného uveden odst. 7) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona o účetnictví, tj. pro účely splnění podmínek zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a uvedené vyhlášky, nikoli však pro účely odpočtu na VaV ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Uvedené odpovídá protokolu o ústním jednání ze dne 15. 9. 2016 (str. 3, čtvrtý odstavec shora), podle něhož „*správce daně na dotaz zástupce daňového subjektu obledně způsobu stanovení uplatněných mzdových nákladů uvádí, že souhlasí s oběma způsoby jejich stanovení, tj. dle § 49 odst. 5 Vyhlášky 500/2002 Sb.*“.

[33] Není tedy ani pravda, že postup stěžovatelky byl v rámci daňových kontrol správcem daně akceptován. Ostatně již ze zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období let 2008 a 2009 plyne, že správce daně upozornil na to, že stěžovatelčin postup je v rozporu se zákonem, neboť takto „*stanovená výše mzdových nákladů nepředstavuje skutečné konkrétní mzdové náklady konkrétního pracovníka podílejícího se na předložených projektech*“ (viz odstavec 91 žalobou napadeného rozhodnutí – tuto skutečnost stěžovatelka v kasační stížnosti nezpochybovala). Pro stěžovatelku tedy i dle názoru NSS nemohlo být žádným překvapením, že na tomto názoru finanční orgány setrvaly i při kontrole za zdaňovací období 2011 (v podrobnostech viz rozhodnutí žalovaného).

[34] K námitce, která se týká způsobu vedení oddělené evidence, NSS konstatuje, že krajský soud v napadeném rozsudku (odstavec 15) přílehavě konstatoval, že podstata sporu nespočívá ve způsobu vedení evidence osobních nákladů (výdajů na VaV), ale v tom, zda je správný názor finančních orgánů, že je-li zákonem deklarována možnost uplatnění výdajů (nákladů) vynaložených v konkrétním období při realizaci projektů VaV ve vazbě na splnění podmínek daných § 34 odst. 4 a násl. zákona o daních z příjmů, pak by jejich hodnota měla odpovídat faktické výši, v jaké byly v daném období vynaloženy (viz odstavec 73 žalobou napadeného rozhodnutí). Ostatně i sama stěžovatelka v kasační stížnosti uvádí, že podmínka vedení oddělené evidence nákladů vůbec nesouvisí s uplatněním nákladů v tzv. kalkulované výši.

[35] Stěžovatelka tedy nemá pravdu ani v tom, že krajský soud jen odkázal na odstavec 71 rozhodnutí žalovaného, kde žalovaný konstatoval, že oddělená evidence nákladů byla stěžovatelkou určitým způsobem vedena. To je však podle stěžovatelky také ve vnitřním rozporu, který plyne z porovnání odstavce 71 s odstavci 84, 85 a 95 rozhodnutí žalovaného, v nichž žalovaný uvedl, že podmínka vedení oddělené evidence nebyla splněna.

[36] NSS konstatuje, že se zase jedná o typickou „*argumentaci*“ stěžovatelky, která doslova na základě „*slovíčkarění*“ vytrhává jednotlivé pasáže z kontextu rozhodnutí žalovaného a rozsudku krajského soudu a zavádějícím a účelovým způsobem (ve skutečnosti neexistující) rozpory „*vytváří*“.

[37] NSS tak k této námitce uvádí, že z porovnání odstavce 71 s odstavci 84, 85 a 95 rozhodnutí žalovaného a jeho celým textem je naopak zjevné, že zde žádný rozpor není. V odstavci 71 žalovaný skutečně konstatuje určité vedení oddělené evidence výdajů (nákladů) vynaložených při realizaci projektu VaV, ale ihned v následujících odstavcích zdůrazňuje, že do této evidence byly (nesprávně) zahrnuty kalkulované osobní (mzdové) náklady. Na výklad a závěry žalovaného pak již navazují závěry žalovaného v odstavcích 84, 85 a 95, že stěžovatelka

pokračování

sice vedla evidenci odpracovaných hodin jednotlivými pracovníky, kteří se podíleli na realizaci projektů VaV, nikoli však evidenci skutečně vynaložených osobních (mzdových) nákladů s vazbou na jednotlivé účetní případy. Oddělená evidence osobních (mzdových) nákladů vynaložených při realizaci projektu VaV tedy nebyla vedena řádně a průkazně. O tom také je většina odůvodnění rozsudku krajského soudu.

[38] Nedůvodná je rovněž námitka stěžovatelky, že krajský soud nesprávně vyhodnotil námitky stěžovatelky, které se týkaly údajné vnitřní rozpornosti závěrů žalovaného v odstavcích 74 a 82 jeho rozhodnutí.

[39] Krajský soud se s touto žalobní námitkou vypořádal přesvědčivě a správně, když poukázal na to, že jde o odstavce, které stěžovatelka vytrhla z kontextu celého rozhodnutí žalovaného a údajný rozpor je vytvářen jen účelovou „argumentací“ stěžovatelky, jak je zjevné z odstavce 86 rozhodnutí žalovaného, který krajský soud citoval. V podrobnostech odkazuje NSS i v tomto případě na napadený rozsudek i rozhodnutí žalovaného.

[40] Přisvědčit nelze ani kasační námitce, že krajský soud nesprávně posoudil otázku rozložení důkazního břemene v daňovém řízení mezi stěžovatelku a správce daně.

[41] NSS se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že v daňovém řízení je to primárně daňový subjekt, koho tíží důkazní břemeno. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“. Jedná se o základní zásadu ovládající dokazování v daňovém řízení. Jak vyplývá již z rozsudku NSS ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004 - 125, č. 1022/2007 Sb. NSS, daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, nýbrž je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu dále platí, že „pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“. Prokáže-li správce daně v souladu s ustanovením § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen dle ustanovení § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily (srov. např. rozsudek NSS ze dne 20. 9. 2017, čj. 6 Afs 34/2017 - 71). Závěry učiněné NSS ve vztahu k účetnictví daňového subjektu v rámci daňového řízení jsou plně aplikovatelné na nyní projednávanou věc, týkající se splnění podmínek pro odpočet nákladů od základu daně v rámci realizace projektu VaV.

[42] NSS přitom zdůrazňuje, že odpočet na podporu výzkumu a vývoje představuje výjimku ze základního daňového principu, podle něhož platí, že jeden výdaj lze v základu daně uplatnit u téhož poplatníka pouze jednou. O výdaje (náklady) uplatněné v rámci odpočtu na výzkum a vývoj si totiž poplatník již jednou snížil základ daně a výdaje uplatňuje podruhé. Jedná se tak *de facto* o daňový bonus. To jej zvýhodňuje i oproti jiným subjektům na trhu a poskytuje mu tak konkurenční výhodu. Tato skutečnost již sama o sobě implikuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti. Jde-li tudíž 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. To je úkolem stěžovatelky, nikoli finančních orgánů a správních soudů. Stěžovatelka nesmí zapomínat na to, že výdaje uplatněné v rámci odpočtu na výzkum a vývoj jsou určitým dobrodíním ve formě bonusu či dotace; pod tímto úhlem pohledu je také nutné nyní posuzovanou věc přezkoumávat.

[43] Z podání stěžovatelky (včetně žaloby a kasační stížnosti) je nicméně zřejmé, že si stěžovatelka vykládá důkazní povinnost správce daně a daňového subjektu v daňovém řízení značně odlišně, aniž by relevantně zpochybnila závěry krajského soudu o rozložení důkazního břemene, a to navíc s přihlédnutím k povaze odpočtu daných výdajů na podporu výzkumu a vývoje.

[44] Krajský soud se přitom touto otázkou zabýval velmi podrobně (v podrobnostech NSS opět odkazuje na napadený rozsudek) a správně dovedl, že v projednávané věci správci daně vznikly důvodné pochybnosti o skutečně vynaložených osobních nákladech, proto stěžovatelku výzvou ze dne 14. 7. 2016 vyzval k předložení důkazních prostředků, které prokazují správnost výše mzdových nákladů zahrnutých do nákladů vynaložených na realizaci projektů VaV. NSS souhlasí s krajským soudem, že se nejednalo o žádnou obecnou výzvu a stěžovatelce muselo být zcela zřejmé, co po ní správce daně požaduje.

[45] Důvodná není ani kasační námitka, že krajský soud mylně dovedl, že žalovaný správně vycházel z § 34 odst. 6 zákona o daních z příjmů a z pokynu D-288, a nevypořádal se s žalobní námitkou, že správce daně nezohlednil odpočet nákladů na VaV v maximální možné výši tak, aby bylo vyhověno požadavkům § 34 odst. 6 zákona o daních z příjmů.

[46] Touto otázkou se krajský soud zabýval v odstavci 30 napadeného rozsudku, přičemž konstatoval, že touto námitkou se zabýval již žalovaný v napadeném rozhodnutí a správně vycházel z § 34 odst. 6 zákona o daních z příjmů a z pokynu D-288. Krajský soud se ztotožnil se závěry žalovaného, na jehož rozhodnutí v souladu s rozsudkem NSS ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005 - 130, č. 1350/2007 Sb. NSS, také odkázal. Tomuto postupu krajského soudu nelze nic vytknout a blíže se touto námitkou ani NSS zabývat nemůže, protože stěžovatelka jinak věcně k aplikaci § 34 odst. 6 zákona o daních z příjmů nic konkrétního v kasační stížnosti nenamítala.

[47] Není ani pravda, že by finanční orgány porušily cíle správy daní, rezignovaly na správné stanovení daně a bez dalšího vyloučily z odpočtu celou výši uplatněných osobních nákladů.

[48] Stěžovatelka v této souvislosti totiž opomíjí, že v tomto směru neunesla své břemeno tvrzení ani břemeno důkazní. K prokázání výše skutečných mzdových nákladů zahrnutých do nákladů vynaložených na realizaci VaV byla vyzvána výzvou správce daně ze dne 14. 7. 2016. Na tuto výzvu však zareagovala jen předložením tabulky dokládající kalkulaci hodinové sazby mzdových nákladů za roky 2010 - 2012. Skutečné náklady nedoložila stěžovatelka ani v odvolacím řízení. NSS tak souhlasí s vyjádřením žalovaného ke kasační stížnosti a s jeho odkazem na odstavce 92 až 94 jeho rozhodnutí, že v průběhu daňové kontroly a ani v odvolacím řízení stěžovatelka přes výzvu nedoložila relevantní důkazní prostředky, z nichž by bylo možné odvodit skutečnou a správnou výši mzdových nákladů jednotlivých pracovníků, kteří se podíleli na VaV v daném roce. Neobstojí proto ani námitka stěžovatelky, že ani případná chyba v účtování o reálně existujících nákladech nemůže postačovat k odmítnutí odpočtu těchto nákladů.

[49] V této souvislosti nelze stěžovatelce přisvědčit ani v tom, že by se touto otázkou krajský soud v napadeném rozsudku nezabýval. Závěr, že stěžovatelka přes výzvu správce daně

pokračování

nedoložila skutečnou výši daných mzdových nákladů, prolíná prakticky celým rozsudkem krajského soudu - jedná se o posouzení stěžejní otázky.

[50] Důvodná není ani kasační námitka, která se týká znaleckého posudku Ing. J. P.

[51] NSS opět souhlasí se závěry krajského soudu (odstavec 29 napadeného rozsudku), že k posouzení rozhodné otázky v této věci, jak byla rozvedena výše, není zapotřebí žádného znaleckého posudku, neboť se jedná o otázku právní. S tímto posudkem se přitom zcela dostatečně vypořádal správce daně ve zprávě o daňové kontrole (str. 41 a 42), jakož i žalovaný v napadeném rozhodnutí (odstavec 89). Krajský soud správně dovodil, že za této situace je provedení výslechu jmenovaného znalce nadbytečné; tento výslech by pro posouzení věci nemohl nic přinést.

[52] Nepřílehavá je rovněž námitka stěžovatelky, že krajský soud řádně nezdůvodnil, proč v projednávané věci nelze aplikovat zásadu *in dubio mitius*.

[53] Rovněž zde stěžovatelka účelově vytrhává jednotlivé pasáže rozsudku krajského soudu (to ostatně činí i ve vztahu k rozhodnutím finančních orgánů), neboť krajský soud sice v odstavci 17 napadeného rozsudku konstatoval, že v projednávané věci pro uplatnění této zásady neexistoval prostor, avšak činí tak výslovně v návaznosti na své přecházející závěry, které jsou obsaženy zejména v odstavci 16 jeho rozsudku a v nichž dospívá při hodnocení rozhodnutí žalovaného a výkladu § 34 odst. 4 zákona o dani z příjmů ve spojení s pokynem D-288 k závěru, že dané osobní náklady nemohla stěžovatelka prokázat (uplatnit) pouze v odhadované kalkulované výši, ale ve výši skutečně vynaložené. Ani NSS přitom není jasné, jak by tato zásada „*v pochybnostech má být rozhodováno mírněji*“ mohla v této věci najít uplatnění, když o výkladu sporné otázky vztahující se k aplikaci § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů není pochyb a argumentace stěžovatelky týkající se možnosti uplatnění osobních nákladů v kalkulované výši je pouze její účelovou a nesprávnou konstrukcí.

[54] Důvodná není ani námitka nesprávného posouzení žalobní námitky, která se týkala podjatosti správce daně.

[55] Stěžovatelka totiž při formulaci této námitky zřejmě přehlédla, že otázkou údajné podjatosti úředních osob se krajský soud zabýval v odstavci 32 svého rozsudku pouze *obiter dictum*. Důvod, pro který k této námitce nemohl relevantně přihlídnout, vysvětlil krajský soud již v předcházejícím odstavci, v němž konstatoval, že se jedná o žalobní námitku opožděnou. Údajnou podjatost totiž stěžovatelka namítla až v doplnění žalobky, které bylo krajskému soudu doručeno dne 20. 12. 2019. Za situace, v níž bylo napadené rozhodnutí žalovaného stěžovatelce doručeno dne 23. 4. 2019 a dvouměsíční zákonná lhůta k podání žaloby a rozšíření žalobních bodů (§ 71 odst. 2 a § 72 odst. 1 s. ř. s.) uplynula dne 24. 6. 2019, je zřejmé, že tato žalobní námitka byla stěžovatelkou vznesena opožděně. Závěry krajského soudu o opožděnosti této námitky přitom stěžovatelka v kasační stížnosti nijak nenapadá. Za této situace je proto zbytečné se touto kasační námitkou blíže zabývat a postačí odkázat na závěry krajského soudu, které k otázce možné podjatosti úředních osob vyslovil nad rámec důvodů svého rozsudku.

[56] Závěrem NSS konstatuje, že z právě uvedeného vypořádání kasačních námitek stěžovatelky také plyne nedůvodnost její námitky, která se týkala údajné nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného a rozsudku krajského soudu. NSS naopak konstatuje, že tato rozhodnutí jsou plně přezkoumatelná, je z nich zjevné, z jakých skutkových úvah a právních názorů jejich závěry vychází.

[57] NSS v této souvislosti ke kasačním námitkám také ve shodě s krajským soudem zdůrazňuje, že ve smyslu relevantní judikatury není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto může soud v případě shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. rozsudky NSS ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005 - 130, č. 1350/2007 Sb. NSS, ze dne 2. 7. 2007, čj. 4 As 11/2006 - 86, či ze dne 29. 5. 2013, čj. 2 Afs 37/2012 - 47). Ani v tomto směru tedy nelze krajskému soudu nic vytknout a v podrobnostech tak NSS opět jen může na rozhodnutí žalovaného a rozsudek krajského soudu v plném rozsahu odkázat.

[58] NSS se pak již dále blíže nezabýval podrobnější kasační „argumentací“ stěžovatelky, která pouze „rozvíjí“ již výše vypořádané námitky a představuje v podstatě (s jistou nadsázkou řečeno) jen „neustále se rozvíjející argumentaci v kruhu“. Posouzení této „argumentace“ by na rozhodnutí v této věci nemohlo nic změnit.

IV. Závěr a náklady řízení

[59] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla, NSS proto kasační stížnost zamítl. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému nevznikly náklady řízení vymykající se běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 18. srpna 2022

Ondřej Mrákota
předseda senátu