



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy, soudkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudce JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **KV2 Audio International spol. s r. o.**, se sídlem Nádražní 936, Milevsko, zastoupené Mgr. Ing. Markem Švehlíkem, advokátem se sídlem Purkyňova 74/2, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 9. 2017, č. j. 41964/17/5200-11435-711926, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 9. 2018, č. j. 51 Af 36/2017 - 52,

**t a k t o :**

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

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci a dosavadní průběh řízení**

[1] Dne 31. 10. 2018 byla soudu doručena kasační stížnost žalobkyně napadající v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích. Krajský soud jím zamítl žalobu proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“) ze dne 26. 9. 2017, č. j. 41964/17/5200-11435-711926.

[2] Ze spisového materiálu vyplynulo, že Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobkyně dne 11. 11. 2015 daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014. Rozsah daňové kontroly správce daně stanovil v souvislosti s kontrolou položek vykázaných žalobkyní na řádku č. 242 daňového přiznání – prověření, zda byl základ daně snižován v souladu se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

[3] Dne 8. 10. 2015, tedy před zahájením daňové kontroly, zaslala žalobkyně správci daně projekt výzkumu a vývoje s názvem „Optimalizace využití výkonu elektrorozvodné sítě pro zlepšení účinnosti a akustických vlastností profesionální audiotekniky“ (dále též jen „projekt“), a dokument s názvem „Posouzení nákladů na VaV“ ze dne 19. 6. 2015 zpracovaný daňovým poradcem RNDr. Svatoplukem Dojivou, certifikát ze dne 5. 3. 2008 o absolvování recertifikace vzdělávání v oblasti výzkumu a vývoje udělený RNDr. Svatopluku Dojivovi, účetní doklady k nákupu materiálu a mzdovou sestavu za rok 2014.

[4] Správce daně vyhodnotil předložené doklady tak, že projekt neobsahuje veškeré náležitosti stanovené v § 34c zákona o daních z příjmů. Správce daně proto žalobkyni adresoval výzvu k prokázání skutečností. Především zdůraznil, že v projektu chybí náležitosti dle § 34c odst. 1 písm. d), f) a g) zákona o daních z příjmů, nebylo také prokázáno ve smyslu § 34c odst. 2 téhož zákona, že projekt byl schválen před zahájením jeho řešení.

[5] V odpovědi na tuto výzvu ze dne 29. 12. 2015 žalobkyně uvedla, že chybějící údaje byly obsaženy v zápisu z porady vedení ze dne 19. 9. 2013. Zápis ke své odpovědi přiložila.

[6] Správce daně žalobkyni následně seznámil s výsledky kontrolního zjištění provedené daňové kontroly, z nichž bylo patrné, že uvedený odpočet neuznal a na těchto svých závěrech (i po vyjádření se žalobkyně k výsledkům kontrolního zjištění) setrval.

[7] Žalobkyně správci daně po podpisu zprávy o daňové kontrole zaslala podání, ve kterém požadovala v projednávaném zdaňovacím období zohlednění poskytnutých darů v celkové výši 149.000 Kč, k čemuž doložila příslušné darovací smlouvy.

[8] Správce daně následně dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 ze dne 13. 7. 2016, č. j. 1584202/16/2207-50523-307271, žalobkyni doměřil daň ve výši 595.270 Kč a penále v částce 119.054 Kč. V odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že požadavku žalobkyně na zohlednění uvedených darů vyhověl. V otázce uznání odpočtu odkázal na text zprávy o daňové kontrole.

[9] Dodatečný platební výměr napadla žalobkyně odvoláním, které však žalovaný zamítl.

[10] S rozhodnutím žalovaného se žalobkyně neztotožnila a dne 24. 11. 2017 podala správní žalobu. Žalovanému především vytkla, že nesprávně posoudil zahájení řešení projektu, jakož i samotné vypracování, schválení a obsahové náležitosti projektu. Žalobkyně žalovanému vytkla i vylákání důkazů a tendenční hodnocení důkazů. Dále nesouhlasila s formalistickým přístupem žalovaného, poukázala na nepřiměřenost následků jeho rozhodnutí a namítla podjatost pracovníků správce daně. Domnívala se, že byli finančně motivováni k tomu, aby doměřili daň, resp. neuznali odpočet na podporu výzkumu a vývoje. K tomuto poukázala na vyjádření tiskové mluvčí Generálního finančního ředitelství k tzv. odměnám za přísnost (cílovým odměnám vypsáním na doměření daně či neuznání odpočtu v oblasti převodních cen a výzkumu a vývoje).

[11] Krajský soud žalobu zamítl. Nejprve se zabíral otázkou zahájení projektu a naplnění jeho zákonných náležitostí. Shrnul, že povinností žalobkyně bylo, aby před zahájením projektu přijala (schválila) projekt výzkumu a vývoje ve smyslu § 34c odst. 2 zákona o daních z příjmů, který obsahuje všechny zákonné náležitosti. Není-li zřejmé, kdy přesně došlo k přijetí projektu a kdy k zahájení jeho řešení, nelze ani určit, zda byla splněna podmínka stanovená v § 34c odst. 2 zákona o daních z příjmů. Krajský soud přitom přisvědčil žalovanému, že žalobkyně neprokázala, kdy došlo k přijetí projektu. Poukázal především na rozpory ve výpovědích a na nepřesnosti v předložených dokumentech. V projektu podle soudu chyběly zákonné náležitosti a souvislost

mezi projektem a předloženými zápisy z porad, které měly projekt o tyto náležitosti doplnit. Některé předložené důkazní prostředky soud posoudil jako účelově vytvořené. Žalovaný nepochybil, pokud uzavřel, že není-li zřejmé, kdy byl projekt přijat, není zapotřebí se zabývat časovým rozdílem mezi schválením projektu a zahájením řešení projektu.

[12] Soud nepřipustil provedení navrhovaných důkazů, jako například zápisů z porad ze dne 18. 11. 2013 a dne 9. 12. 2013, které označil za účelové a neprokazující okamžik schválení projektu. Zdůraznil, že o těchto zápisech se žalobkyně poprvé zmiňuje až v řízení před správním soudem.

[13] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce žalobkyně, že projekt splňoval všechny zákonné náležitosti. Zápis z porady ze dne 19. 9. 2013 nepovažoval za věrohodný dokument způsobilý prokázat oprávněnost uplatněného odpočtu. Neshledal ani potřebnou souvislost mezi obsahem zápisu z porady a projektem.

[14] Námitky týkající se přílišného formalismu a nepřiměřenosti postupu žalovaného a správce daně shledal taktéž nedůvodnými. V této souvislosti odkázal na závěry rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014 - 56, a ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016 - 20.

[15] V projednávané věci krajský soud neshledal, že správci daně nevystupovali nezávisle a nestranně, z čehož mělo též plynout tendenční hodnocení důkazů. Soud se ztotožnil s hodnocením svědeckých výpovědí žalovaným a nepřehlédl, že ačkoliv žalobkyně namítala podjatost úředních osob správců daně ve smyslu § 77 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, neuvedla žádné konkrétní skutečnosti, které by svědčily o podjatosti zmíněných úředních osob. Navíc ani případná podjatost by nezpůsobila nezákonnost rozhodnutí. Soud také odmítl procesní pochybení správce daně týkající se daňové kontroly a rozšiřování jejího předmětu, jakož i souvisejících námitek.

## II. Kasační stížnost

[16] Žalobkyně (stěžovatelka) se s názorem krajského soudu neztotožnila a dne 31. 10. 2018 podala kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[17] Stěžovatelka svou kasační stížnost rozdělila do sedmi (7) ucelenějších oblastí.

[18] Úvodem namítá, že došlo k porušení předvídatelnosti práva. Krajský soud sice zcela akceptoval hlavní argumenty stěžovatelky, ale nakonec žalobu zamítl na základě skutečností, které nebyly předmětem posuzování ze strany správce daně a žalovaného. V bodu 45 rozsudku soud uzavřel, že „[a]by přitom bylo možno učinit závěr, že přijetí projektu předcházelo zahájení jeho řešení, je nezbytné dostatečně specifikovat, kdy došlo k oběma (v daném ohledu zásadním) krokům, tj. k přijetí projektu a zahájení jeho řešení. Z podstaty věci proto plyne, že není-li jednoznačně zřejmé, kdy se, byť jediný z těchto kroků uskutečnil, není možné ověřit, zda byla uvedena podmínka splněna.“ Ač se soud ztotožnil s hlavním argumentem stěžovatelky, přesto v rozsudku poukázal na to, že stěžovatelka neprokázala, kdy došlo k přijetí projektu. Dané stěžovatelka považuje za objektivně překvapivé a nepředvídatelné, neboť správce daně i žalovaný považovali za prokázané, kdy došlo k přijetí projektu, resp. že k jeho přijetí došlo po zahájení jeho řešení. Soud tímto porušil své povinnosti stanovené v § 6 a 118 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, ve spojení s § 64 s. ř. s.

[19] Další stížnostní námitkou je nezákonné odmítnutí důkazních návrhů. Soud nepřihlédl ke stěžovatelkou tvrzeným skutečnostem a důkazním návrhům, ačkoliv tato tvrzení v předchozím řízení uvedla a důkazní návrhy nabídla. V žalobě bylo navrženo provedení důkazů; jednak výslechy svědků, zejména však přečtení zápisů z porad z listopadu a prosince; soud je označil za účelové a pro věc irelevantní. Stěžovatelka tak nemohla prokázat, kdy došlo k přijetí projektu. Rozsudek proto trpí závažnou vadou, která jej činí nezákonným.

[20] Odmítnutí provedení svědeckých výpovědí stěžovatelka považuje za nesrozumitelné a zmatečné. V odůvodnění, proč neprovedl navržené výslechy, soud uzavírá, že provedení navržených důkazů považoval za nadbytečné a odkázal na bod [49] rozsudku. V tomto bodu však není nic o stěžovatelkou navrhovaných důkazech k prokázání okamžiku přijetí projektu. Krajský soud nehodnotil provedení každého jednotlivého důkazu.

[21] Kasační stížnost pokračuje bodem nadepsaným „*Chybnost základního argumentu Krajského soudu*“. Soud dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala, kdy došlo k přijetí projektu; nebylo tak zapotřebí se zabývat jejími dalšími námitkami a důkazními návrhy. Podmínkou uplatnění odpočtu však není prokázání okamžiku přijetí projektu, jedinou podmínkou je prokázání toho, že projekt byl schválen před zahájením jeho řešení. Rozhodnou otázkou – kdy došlo k zahájení projektu – se však krajský soud nezabýval. V této souvislosti připomněla rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2018, č. j. 5 Afs 209/2017 - 44, ve kterém soud zdůraznil, že „[...] vyjasnění otázky, co se rozumí zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje, je naprosto zásadní. Je třeba proto na jisto postavit, zda se jedná o zahájení jakýchkoliv činností souvisejících s projektem výzkumu a vývoje (např. administrativní nebo obchodní povahy), či naopak výhradně jen o zahájení činností, které dosahují zákonem definovaných kvalit, tedy činností, ve kterých je přítomen ocenitelný prvek novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty a které jsou definovány jako činnosti konkrétního projektu výzkumu a vývoje. Bez jejího zodpovězení není z logiky věci možné správně posoudit, zda projektu výzkumu a vývoje stěžovatele byly vypracovány před zahájením jejich řešení tak, jak vyžaduje zákon, či nikoli.“ V navazujícím řízení Krajský soud v Hradci Králové v rozsudku ze dne 19. 9. 2018, č. j. 52 Af 18/2016 - 181, uvedl, že „[...] schválením písemného vypracování projektu VaV pověřenou osobou, ve kterém zpracovatel vytyčí základní cíle, metody, plánované výdaje projektu VaV a další zákonem stanovené základní údaje, je řešení projektu zahájeno.“ Postup krajského soudu v nyní projednávané věci je s ohledem na shora uvedené nutno označit za nesprávný – odpírající stěžovatelce její práva.

[22] Čtvrtá kasační námitka cílí na otázku formalismu a nepřiměřenosti postupu správce daně a žalovaného. Stěžovatelka zdůrazňuje, že správce daně nemůže postupovat v řízení o odpočtu na podporu výzkumu a vývoje formalističtěji než v jiných daňových řízeních. Došlo by tím k porušení čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

[23] Krajský soud se údajně vůbec nevypořádal s tvrzenou podjatostí správce daně dle § 77 daňového řádu a jeho rozhodnutí je stíženo vadou, která má vliv na zákonnost (pátá kasační námitka). Stěžovatel zejména v bodech [86] a [87] žaloby uvedl skutečnosti, ze kterých dovozuje podjatost správce daně a v následujících bodech vysvětlil, proč tyto skutečnosti podjatost zakládají. Krajský soud se však k uvedeným důvodům nevyjádřil.

[24] Soud pochybil také v hodnocení otázky vylákaných důkazů (šestá kasační námitka). Nevyjádřil se k tvrzení stěžovatelky, že ačkoliv správce daně ji neseznámil s konkrétními nedostatky projektu, přesto ji nechal se vyjádřit k věci. Odpovědi do protokolu o zahájení daňové kontroly byly vyláhány podvodným způsobem. Bylo porušeno právo stěžovatelky být seznámena s výhradami správce daně ještě před tím, než se k věci začne vyjadřovat. Opačný přístup se přiči § 5 odst. 3 daňového řádu a „zjevně překračuje hranice demokratického právního státu“.

[25] V poslední sedmé námitce stěžovatelka poukazuje na to, že soud se vůbec nevyjádřil k tendenčnímu hodnocení důkazů a nevysvětlil, proč k důkazům nepřihlédl. Rozsudek je proto nepřezkoumatelný.

### III. Vyjádření žalovaného

[26] Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil v podání ze dne 7. 1. 2019. K prvním třem kasačním námitkám připomněl, že zástupce stěžovatelky potvrdil, že předložený projekt je kompletní a k jeho schválení došlo počátkem roku 2014. Později však předložil zápis z porady vedení ze dne 19. 9. 2013, ve kterém se uvádí, že „[p]rojekt je stále v řešení, byl zahájen 01. 01. 2014 a jeho dokončení se předpokládá 31. 12. 2015.“ Časová nesrovnalost v tvrzení stěžovatelky je zřejmá. Žalovaný poukazuje na další nesrovnalosti, například z výpovědi svědka V. Š. vyplývá, že k zahájení projektu muselo dojít již v polovině roku 2013. Na basovém zesilovači, který byl výstupem projektu v roce 2014, se dle výpovědi pracovalo přibližně rok a půl. K zahájení řešených výzkumných prací tak nemohlo dojít dne 1. 1. 2014. Graf výkonové křivky zesilovače, který je součástí projektu, není namodelovaný, ale je výsledkem výzkumu a vývoje z roku 2014, který je do projektu zanesen. Z výše uvedeného není zřejmé, kdy byl projekt skutečně vypracován a schválen, resp. zda byl předložen na poradě vedení dne 19. 9. 2013 a tam také schválen, či na této poradě byl přednesen pouze návrh a poté došlo k sepsání projektu. Projekt totiž není přílohou porady vedení ze dne 19. 9. 2013.

[27] Stěžovatelkou předložené zápisy z listopadové a prosincové porady vedení nebyly v průběhu řízení před správcem daně ani v rámci odvolacího řízení zmíněny, přestože se jedná o listiny z roku 2013. Stěžovatelka daně nikterak objektivně nevysvětlila. Poprvé byly zmíněny až v rámci soudního řízení. Vyhodnocení těchto listin krajským soudem jako účelových je správné. V žalobě navíc zaznělo, že ke schválení projektu, včetně všech náležitostí, mohlo eventuálně dojít na výše zmíněných poradách vedení.

[28] Ve vyjádření ke čtvrté kasační námitce (formalismus a nepřiměřenost postupu správce daně a žalovaného) žalovaný zdůrazňuje formální náležitosti projektu vyžadované v § 34c zákona o daních z příjmů. Souhlasí se soudem, že mezi projektem a zápisem vedení ze dne 19. 9. 2013 není zřejmá souvislost (nenavazují na sebe). Ze zápisu není patrné, co přesně bylo na poradě předloženo a schváleno. Zákon striktně stanoví povinnost projekt výzkumu a vývoje vypracovat před zahájením jeho řešení a výslovně uvádí formální a obsahové náležitosti, které tento prospektivní dokument musí mít. Odpočet na podporu výzkumu a vývoje vnáší do tržního prostředí státem dovolenou nerovnost mezi daňovými subjekty (jde o faktickou podporu konkrétních řešitelů).

[29] Namítaná podjatost (pátá kasační námitka) byla uplatněna obecně a takto se s ní i krajský soud vypořádal. V řízení před správcem daně podjatost namítána nebyla. V celém řízení pak nezazněl návrh na vyloučení konkrétní úřední osoby.

[30] Šestá kasační námitka směřovala do otázky „vylákaných důkazů“. Stěžovatelka před zahájením daňové kontroly zaslala správci daně projekt, nemohlo tak být překvapivým, pokud se následně ústní jednání, které je obsahem protokolu o zahájení daňové kontroly, týkalo právě projektu. Argumentace stěžovatelky je nadto nová.

[31] K poslední kasační námitce (tendenční hodnocení důkazů) žalovaný uvádí, že obsírné hodnocení důkazů je obsaženo na stranách 2 až 17 zprávy o daňové kontrole. Důkazní břemeno stran prokázání naplnění všech zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu tížilo stěžovatelku. Ta měla především prokázat, že projekt obsahuje všechny náležitosti dle § 34c odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů. Krajský soud se dostatečně vypořádal se žalobními body, přičemž místy

použité odkazy na argumentaci žalovaného jsou souladné s ustálenou judikaturou (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, č. 1350/2007 Sb. NSS, ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006 - 86, či ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 - 47). Závěrem žalovaný cituje bod [68] nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08. „*Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.*“

[32] Pro výše uvedené navrhuje kasační stížnost zamítnout.

#### IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[33] Soud nejprve zkoumal, zda v daném případě došlo ke splnění podmínek řízení o kasační stížnosti. Ověřil, že stěžovatelka je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti (§ 102 s. ř. s.). V kasační stížnosti, kterou podala včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), uplatňuje přípustné důvody a v řízení je řádně zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Soud proto posoudil kasační stížnost podle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán jejím rozsahem a uplatněnými stížnostními důvody. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[34] V projednávané věci nařídil soud ústní jednání, které se konalo 3. 10. 2019. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání. Výjimkou jsou situace, kdy konat jednání považuje soud za vhodné nebo provádí-li dokazování (§ 109 odst. 2 s. ř. s.). Důvod pro konání jednání v dané věci shledal kasační soud v nutnosti prověřit a objasnit důvodnost kasační námitky týkající se možné podjatosti správce daně, resp. jeho úředních osob. Námitka byla dostatečně konkrétní, vzhledem k jejímu obsahu nebylo zřejmě možné, aby důkazy podporující tvrzení stěžovatelky mohla ona sama soudu předložit. Proto tak učinil soud, vyzval žalovaného k předložení listin objasňujících odměňování zaměstnanců správce daně a provedl jimi důkaz. Obsah jednání, jakož i vyjádření podaná účastníky, jejich shrnutí a posouzení budou součástí vypořádání této kasační námitky (viz dále část IV. c).

[35] Kasační stížnost není důvodná.

[36] Pro přehlednost soud odůvodnění strukturoval dle okruhů uplatněných kasačních námitek. Zvolil však jiné pořadí jejich posouzení odpovídající logice soudního přezkumu. Nejprve se zabýval nepřezkoumatelností rozsudku (IV. a) a předvídatelností práva (IV. b), dále podjatostí správce daně (IV. c), následně nezákonným odmítnutím důkazů (IV. d), vylákanými důkazy (IV. e), tendenčním hodnocením důkazů (IV. f), chybnost základního argumentu krajského soudu pro zamítnutí žaloby (co je zahájením řešení projektu) (IV. g) a v závěru formalismem a nepřiměřeností postupu správce daně a žalovaného (IV. h).

[37] Zákonný rámec pro posouzení věci a judikturní východiska k otázce zákonných podmínek kladených na daňový režim projektů výzkumu a vývoje jsou následující.

[38] Podle § 34c odst. 1 zákona o daních z příjmů (ve znění účinném k 1. 1. 2014) se projektem výzkumu a vývoje „rozumí dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji podle zákona upravujícího podporu výzkumu a vývoje a který obsahuje

a) základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou

1. obchodní firma nebo název a adresa sídla poplatníka, je-li poplatníkem daně z příjmů právnických osob,

2. jméno, adresa sídla podnikatele a adresa místa trvalého pobytu poplatníka, je-li poplatníkem daně z příjmů fyzických osob,
  3. daňové identifikační číslo, pokud bylo přiděleno,
- b) dobu řešení projektu, kterou je doba ode dne zahájení do dne ukončení řešení projektu,
  - c) cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnitelné po jeho ukončení,
  - d) předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu,
  - e) jména všech osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi,
  - f) způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků,
  - g) den a místo schválení projektu,
  - h) jméno a podpis odpovědné osoby za projekt výzkumu a vývoje.“

[39] Podle odst. 2 téhož zákona „[p]rojekt výzkumu a vývoje musí být schválen poplatníkem před zahájením jeho řešení.“

[40] S účinností od 1. ledna 2005 byla do zákona o daních z příjmů vložena ustanovení zakotvující nepřímou podporu výzkumu a vývoje prostřednictvím odečitatelné položky výzkumu a vývoje od základu daně. Ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů tak dává poplatníkům daně možnost uplatnit odpočet nákladů vynaložených na realizaci výzkumu a vývoje od základu daně. Náklady na výzkum a vývoj jsou tak *de facto* uplatněny dvakrát, jednou jako daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů a podruhé podle § 34 odst. 4 téhož zákona.

[41] S ohledem na možnost „dvojitou“ odpočtu na podporu výzkumu a vývoje předepisuje zákon o daních z příjmů řadu materiálních a formálních podmínek, jejichž splnění je nutné k uznání odpočtu nákladů od základu daně správcem daně. Jednou z nich je vypracování a včasné předložení formalizovaného projektu výzkumu a vývoje, jehož konkrétní povinné náležitosti výslovně stanoví citovaný zákon (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014 - 48).

[42] Projekt výzkumu a vývoje je dokumentem tvořeným zpravidla souborem listin (nebo jinými podklady), případně dalších nosičů údajů, které tvoří formalizovaný celek obsahující všechny zákonné náležitosti projektu dle § 34c zákona o daních z příjmů. Mezi nimi musí existovat zřejmá obsahová i časová souvislost, neboť „*není úkolem správce daně a správních soudců, aby sami aktivně a teprve dodatečně propojovali jinak nesouvisející dokumenty a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014 - 56). V rozsudku ze dne 28. 3. 2018, č. j. 3 Afs 304/2016 - 40, Nejvyšší správní soud vyhodnotil postup daňového subjektu spočívající v tom, že listiny obsahující chybějící formální náležitosti projektu předložil až na výzvu správce daně tak, že nepředložil ucelený dokument dle § 34c odst. 1 zákona o daních z příjmů. Přísné formální nároky na vypracování projektu jsou jedním z nástrojů, jak předcházet zneužívání možnosti odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017 - 56). Uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje zákonem dovoleným způsobem ovlivňuje konkurenci v tržním prostředí; zneužití odpočtu je způsobitelné celé tržní prostředí značně pokřivit.

[43] Celkový charakter odpočtu na podporu výzkumu a vývoje zvyšuje nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti (srov. rozsudek ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016 - 20).

#### IV. a Nepřezkoumatelnost rozsudku

[44] V páté a poslední sedmé kasační námitce stěžovatelka rozhodnutí krajského soudu označuje mimo jiné za nepřezkoumatelné. Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval těmito námitkami, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je zpravidla způsobilé být předmětem dalšího hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností a vad řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Azs 47/2009 - 71).

[45] Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58, rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 2 Afs 203/2016 - 51). Podobně je vymezena nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost. Za nesrozumitelné je třeba obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný (srov. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS). Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán.

[46] Stěžovatelka krajskému soudu vytýkala, že se námitkou podjatosti správce daně a tendenčního hodnocení vůbec nezabýval. Opak je pravdou. Krajský soud v bodech [60] až [63] vypořádal obě žalobní námitky, jeho rozhodnutí je proto přezkoumatelné; správnost jeho závěrů Nejvyšší správní soud posoudí v rámci vypořádání konkrétní kasační námitky.

#### IV. b Předvídatelnost práva

[47] Stěžovatelka se domnívá, že ačkoliv se krajský soud ztotožnil s její argumentací, žalobu zamítl. Předmětem řízení učinil novou otázku; rozsudek krajského soudu je proto objektivně překvapivý a nepředvídatelný.

[48] Správce daně ve zprávě o daňové kontrole, která tvoří odůvodnění dodatečného platebního výměru, na straně 5 uzavřel, že předložený projekt „je z hlediska zákonných požadavků nekompletní, jelikož neobsahuje předepsané náležitosti – předpokládané výdaje v letech řešení projektu, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, den a místo schválení projektu, formy pracovněprávních vztahů k poplatníkovi a jméno odpovědné osoby za projekt výzkumu a vývoje, a nebyl schválen před jeho řešením, a nelze tak předložený projekt osvědčit za důkaz prokazující nárok na odpočet podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů.“ V navazujícím odstavci správce daně uzavřel, že stěžovatelka neodstranila pochybnosti správce daně sdělené jí ve výzvě k prokázání skutečností. Uplatněný odpočet na podporu výzkumu a vývoje neuznal.

[49] Žalovaný v rozhodnutí o odvolání v bodu [54] shrnuje, že v „průběhu daňové kontroly ani v odvolacím řízení nebylo postaveno na jisto, zda byl projekt výzkumu a vývoje schválen a podepsán před zahájením jeho řešení.“ Stěžovatelku přitom tížilo břemeno k prokázání této skutečnosti (viz bod [49] rozhodnutí žalovaného). V této souvislosti žalovaný v bodu [52] svého rozhodnutí výslovně uvádí, že není zřejmé, kdy byl projekt vypracován a schválen.

[50] Krajský soud v souvislosti s otázkou unesení důkazního břemene stěžovatelkou v citovaném bodu [45] rozsudku uzavírá, že „žalobkyně [stěžovatelka] neprokázala, kdy došlo k přijetí projektu“.



[51] Předmětem řízení tedy bylo prokázání časového okamžiku schválení (přijetí) projektu [náležitost stanovená v § 34c odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů]. Neprokáže-li totiž daňový subjekt, kdy byl projekt schválen, tím spíše nemůže prokázat, že byl schválen před zahájením jeho řešení.

[52] Krajský soud neposuzoval „nový předmět řízení“, ale toliko potvrdil správnost úvah žalovaného, zprostředkovaně i správce daně, ve věci prokázání splnění náležitostí dle § 34c odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů stran uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje – předmětu řízení.

[53] Kasační námitka stěžovatelky není důvodná.

#### IV. c Podjatost správce daně

[54] Stěžovatelka již ve své žalobě dovozovala finanční motivaci úředních osob správců daně z prohlášení tiskové mluvčí Generálního finančního ředitelství, která k systému odměňování úředních osob správce daně uvedla, že „[v] loňském roce definoval odbor daní z příjmů Generálního finančního ředitelství příslib cílové odměny v oblasti převodních cen a neuznaných odpočtů na výzkum a vývoj. V souvislosti s ověřením správnosti v obou oblastech byly odměny poskytnuty.“ Z výše uvedeného usuzovala na to, že z rozhodování správce daně se tímto vytrácí nestrannost a nezávislost, jsou porušována základní práva jako právo na spravedlivý proces, zásada zákonnosti či zákazu zneužití pravomoci. V jejím případě tak byl případ rozhodnut předem, a to ryze tendenčně.

[55] Krajský soud se s námitkou podjatosti správce daně pro finanční motivaci jeho úředních osob na výsledku řízení (velmi úsporně) vypořádal na straně 13 rozsudku (zejména srov. bod [63] napadeného rozsudku). Uvedl, že ani případná důvodnost námitky by nezpůsobila nezákonnost rozhodnutí správce daně či žalovaného. Stěžovatelka neuvedla žádné skutečnosti svědčící o podjatosti konkrétních úředních osob správce ve smyslu § 77 daňového řádu.

[56] Nejvyšší správní soud si za účelem posouzení důvodnosti námitky podjatosti vyžádal od žalovaného vyjádření a dokumenty týkající se cílových odměn přiznaných správcům daně za doměření daně z příjmů v oblasti odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, včetně relevantních vnitřních předpisů.

[57] Žalovaný soudu zaslal výňatek ze služebního předpisu č. 5/2015 generálního ředitele Generálního finančního ředitelství, kterým se stanoví odměňování státních zaměstnanců v orgánech Finanční správy České republiky, o podmínkách udílení cílových odměn úředním osobám správce daně (čl. 12 nadepsaný „Cílová odměna“), Podmínky pro příslib cílové odměny podepsané generálním ředitelem dne 19. 2. 2016, Príslib cílové odměny vyhotovený a podepsaný správcem daně dne 20. 4. 2016, rozhodnutí o přiznání cílových odměn v návaznosti na vydaný příslib a celkem čtyři výplatní listky (v anonymizované podobě) dvou úředních osob správce daně za měsíce srpen 2016 a říjen 2017. Dále soud obdržel od žalovaného materiály připravené Ministerstvem financí pro ministryni financí k 20. schůzi rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny ČR ze dne 20. 2. 2019, na jejímž programu (bod 5) byla *Informace ministryně financí o rozhodnutích v daňovém řízení, která provádějí pracovníci finančních správ individuálně podjatí příslibem finanční odměny* (Strukturované úvodní slovo pro ministryni JUDr. Alenu Schillerovou, Ph.D., Informace k bodu č. 5). Z veřejného zdroje (<http://www.psp.cz/sqw/hp.sqw?k=3402>) soud opatřil zápis z 20. schůze rozpočtového výboru ze dne 20. 2. 2019 a usnesení tohoto výboru č. 228 z téhož dne. Konečně soud měl k dispozici odpovědi Generálního finančního ředitelství

na žádosti podle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, které se týkaly uvedené problematiky.

[58] Spolu s výše uvedenými dokumenty žalovaný soudu adresoval i vyjádření ze dne 17. 5. 2019 k otázce cílových odměn. V něm uvedl, že v projednávané věci nebyl odpočet na podporu výzkumu a vývoje uznán pro absenci formálních náležitostí projektu. V této fázi hodnocení projektu je subjektivní přístup, resp. podjatost úředních osob správce prakticky vyloučena (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2018, č. j. 3 Afs 304/2016 - 37). Zákonnost rozhodnutí potvrdil jak žalovaný, tak i krajský soud, o jejichž nepodjatosti nelze mít žádných pochyb. Příslib cílové odměny, ani finanční motivace nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí bez dalšího. Základní zásadou daňového řízení je totiž zjištění a stanovení daně ve správné výši a zákonnými prostředky. Postup podjaté osoby je navíc nutno poměřit s tím, jak by postupovala osoba nepodjatá; byl-li by výsledek stejný, nejde o nezákonnost.

[59] Na vyjádření žalovaného stěžovatelka reagovala podáním ze dne 13. 9. 2019 tak, že z dokumentů zaslaných soudu je patrný příslib cílové odměny, jakož i její následné vyplacení v souvislosti s doměřením daně. Úřední osoby proto byly v projednávané věci podjaté. Závěry rozsudku č. j. 3 Afs 304/2016 - 37 se dle stěžovatelky týkají odlišné situace. Ve věci projednávané ve výše zmíněném rozsudku soud odmítl námitku podjatosti řešit, neboť šlo o nepodložené spekulace. Stěžovatelka dále nesouhlasí s tím, že subjektivní přístup je ve fázi posuzování naplnění formálních podmínek projektu výzkumu a vývoje prakticky vyloučen. V ustanoveních zákona jsou neurčité právní pojmy, které vyžadují subjektivní přístup ke svému posouzení v konkrétním případě. Úřední osoby od počátku jednaly s cílem dosáhnout na cílové odměny, o čemž svědčí i vylákání informací od stěžovatelky při zahájení daňové kontroly. Správce daně nesmí z důvodu snahy o maximalizaci výběru daní vůči jednotlivým daňovým subjektům být selektivní. Podjatost úřední osoby správce daně je navíc závažnou procesní vadou řízení.

[60] Žalovaný ještě soudu zaslal dne 25. 9. 2019 odpověď na výše uvedené vyjádření stěžovatelky, ve které zejména zdůraznil, že závěry rozsudku č. j. 3 Afs 304/2016 - 37 dopadají i na nyní projednávanou věc. Rozhodnutí správce daně a žalovaného tvoří jeden celek, přičemž úřední osoby žalovaného, které přezkoumávaly zákonnost závěrů správce daně, nebyly jakkoliv finančně motivovány. Dále žalovaný konstatoval, že námitku podjatosti je zapotřebí hodnotit nejenom formálně, ale také materiálně. K tomu citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 7. 2019, č. j. 9 As 70/2019 - 34. Hodlá-li se soud od závěrů výše citovaných rozsudků soud odchýlit, navrhl žalovaný předložit věc rozšířenému senátu.

[61] Při jednání soudu účastníci řízení (resp. zástupce stěžovatelky a pověřený zaměstnanec žalovaného) k jeho otázkám rozhojnili svá vyjádření.

[62] Stěžovatelka setrvala na obsahu kasační stížnosti. K námitce podjatosti uvedla, že během řízení o kasační stížnosti vyplynuly v důsledku postupu kasačního soudu nové skutkové okolnosti, které jednoznačně prokazují, že úřední osoby správce daně od začátku věděly, že když doměří daň (vydají dodatečný platební výměr), tak jim bude přiznána cílová odměna. Úřední osoby správce daně od zahájení daňového řízení přistupoval ke stěžovatelce s cílem získat cílovou odměnu, o čemž svědčí i vylákání důkazů na začátku daňové kontroly. Rozhodnutí úředních osob správců daně považovala stěžovatelka pro výše uvedené za nezákonné a navrhla je spolu s rozsudkem krajského soudu zrušit.

[63] Žalovaný s opětovným odkazem na rozsudek č. j. 3 Afs 304/2016 - 37 zdůraznil, že v rámci posuzování naplnění formálních podmínek pro uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje se v podstatě nejedná o žádné zásadní posuzování; podjatost je tedy v této věci vyloučena. Vypsání cílových odměn Generálním finančním ředitelstvím souviselo s identifikací mimořádného nárůstu případů v oblasti uplatňování odpočtů a charakterem odpočtu, který je fakticky dotací. Kontrola takto poskytnutých veřejných financí je nezbytná. Pro řízení je však rozhodné, že příslib cílových odměn byl podepsán (a tedy vydán) až 19. 2. 2016, přičemž podstatná část daňové kontroly, včetně seznámení s výsledky kontrolních zjištění, proběhla před tímto datem. Úřední osoby správce daně proto nebyly a ani nemohly být finančně motivovány na doměření daně stěžovatelce. Žalovaný dále upozornil na skutečnost, že cílová odměna se nevztahovala na úřední osoby sepisující dodatečný platební výměr, ani na úřední osoby žalovaného a soud, kteří závěry správce daně potvrdili. Vytíповávání rizikových případů či přímo „témat“ k provedení daňové kontroly Generálním finančním ředitelstvím považuje žalovaný za zákonné. Dle usnesení rozšířeného senátu ze dne 20. 11. 2012, č. j. 1 As 89/2010 - 119, č. 2802/2013 Sb. NSS, nepředstavuje chybějící nezávislost ústavní deficit rozhodování správních orgánů, proto i vypsání cílových odměn na určitou oblast, které je omezením nezávislosti, nezasahuje do nestrannosti správců daně. Dle rozsudku ze dne 16. 5. 2019, č. j. 1 Afs 98/2018 - 27, je pro účely zjištění vlivu na zákonnost rozhodnutí rozhodné, jak by daný případ dopadl, kdyby zde těchto nedostatků nebylo. V projednávané věci by byl výsledek řízení stejný.

[64] Soud provedl dokazování vyžádanými listinami (bod [56] výše). Jejich obsah účastníci řízení nijak nezpochybovali a k významu pro projednávanou věc se vyjádřili v konečných návrzích, případně předtím k dotazům soudu.

[65] Žalovaný k otázkám soudu sdělil, že Generální finanční ředitelství se rozhodlo vydat příslib cílových odměn právě na kontrolu oblasti výzkumu a vývoje zejména s ohledem na navyšující se celkovou částku uplatňovaných odpočtů, složitost kontrol a porovnání četnosti a výše uplatňování podobných institutů v ostatních státech. V projednávané věci je navíc zcela zřejmé, že nedostatků projektu by si všimla každá úřední osoba správce daně.

[66] Daňová kontrola je v dnešní době zcela namátková a částečně vychází z výsledku vyhledávací činnosti správce daně před jejím zahájením. Ačkoliv by ideální stav byl, aby došlo ke kontrole u všech daňových subjektů a ti si přáli být zkontrolováni, personální kapacita správce daně to neumožňuje. V projednávané věci stěžovatelka uplatňovala odpočet na podporu výzkumu a vývoje v částce přesahující 3 miliony korun, bylo proto nasnadě, že dojde k daňové kontrole.

[67] Žalovaný se dále vyjádřil ke způsobu motivace úředních osob, přičemž poukázal na služební hodnocení, které probíhá dvakrát ročně. Pro odměňování (hodnocení) úředních osob za posouzení nejsložitějších otázek se však nabízí právě institut cílové odměny. Shrnul, že větší vliv na rozhodování má metodické vedení než cílové odměny. V době, kdy byly vypsány cílové odměny (podepsán jejich příslib) již byla v dané věci daňová kontrola skoro u konce.

[68] Zástupce stěžovatelky k otázce, proč námitku podjatosti stěžovatelka uplatnila, až ve správní žalobě, odpověděl, že v daňovém řízení ji nezastupoval. Soudí však, že jeho klientka (stěžovatelka) byla v šoku z průběhu řízení, proto námitku podjatosti neuplatnila.

[69] V konečném návrhu zástupce stěžovatelky uvedl, že úřední osoby musely o příslibu cílové odměny předem vědět a následně jim byla vyplacena. Daňová kontrola je důležitá pro „fixaci“ skutkové podstaty věci. V další fázi řízení před žalovaným a krajským soudem byly důkazní

návrhy, které by skutkovou podstatu věci mohly změnit, odmítány, což se děje v drtivé většině případů.

[70] V projednávané věci tedy kasační soud k objasnění dílčí kasační námítky týkající se podjatosti úředních osob správce daně v daňovém řízení doplnil dokazování, provedené důkazy hodnotil jednotlivě i v jejich souhrnu. Ve svém rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu takto zjištěného (§ 77 s. ř. s.).

[71] Soud zjistil, že Generální finanční ředitelství vydalo dne 19. 2. 2016 dokument nazvaný Podmínky pro příslib cílové odměny, příslib cílové odměny, který adresoval všem finančním úřadům a specializovanému finančnímu úřadu. Podle tohoto dokumentu je cílová odměna určena *zaměstnancům, kteří se budou podílet na ověření uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a to na úrovni finančního úřadu v Odboru metodiky a výkonu daní, na úrovni územního pracoviště v Odboru kontrolním, případně Odboru vyměřovacím a na úrovni Specializovaného finančního úřadu v Sekci výkonu daní a Sekci metodiky daní.* Podmínkou pro přiznání nároku na cílovou odměnu *zaměstnanci nebo kolektivní zaměstnanců finančního úřadu a jemu podřízených územních pracovišť, jejichž pracovní náplní je mimo dalšího provádění daňové kontroly vedoucí ke zjištění neoprávněně uplatněného odpočtu, případně nadřízenému zaměstnanci, který se bude bezprostředně podílet na řízení podle bodu 4.3 nebo bude poskytovat metodickou podporu dotčenému zaměstnanci nebo kolektivní zaměstnanců* (bod 4.1.). Řízením se rozumí *daňová kontrola ve smyslu § 85 daňového řádu za jednotlivá zdaňovací období nebo za období, za které se podává daňové přiznání, včetně řízení o opravách a dozorách prostředcích ve smyslu § 108 daňového řádu. Bude se jednat o řízení zahájené v období od 29. 2. 2016 do 31. 12. 2018 (sledované období – bod 4.2) nebo zahájené před 29. 2. 2016, avšak do tohoto termínu neukončené.* (bod 4.3.). Podmínkou pro vyplacení cílové odměny je *zjištění neoprávněného odpočtu v hodnotách uvedených v bodě 8. Bude-li provedeno řízení, jehož součástí budou i jiná zjištění, potom se pro účely vyplacení cílové odměny posuzuje pouze část týkající se ověření oprávněnosti uplatnění odpočtu* (bod 6). Přiznání cílové odměny podle tohoto dokumentu bylo *přislíbeno zaměstnanci za podmínky, že částka snížení uplatněného odpočtu bude rovna nebo vyšší než 2,5 mil. Kč, a to ve výši 40 % z celkové částky po vydání rozhodnutí podle § 101 odst. 2 daňového řádu a ve výši 60% po nabytí právní moci rozhodnutí* (bod 8.1.).

[72] Soud dále zjistil, že identický dokument byl vydán na úrovni Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště v Písku pro Odbor kontrolní, Oddělení kontrolní II. Na jeho základě byly přiznány cílové odměny dvěma úředním osobám (zaměstnancům územního pracoviště). Z odůvodnění rozhodnutí o přiznání odměn (ve dvou předpisech předvídaných podílech) je patrné, že byla splněna všechna výše uvedená kritéria (neuznání stěžovatelkou uplatněného odpočtu na podporu výzkumu a vývoje ve výši 3.282.756 Kč po provedené daňové kontrole ukončené ve sledovaném období, vydání zprávy o kontrole a dodatečného platebního výměru na uvedenou částku dne 15. 7. 2016, který nabyl právní moci dne 27. 9. 2017). K vyplacení přiznaných odměn došlo v návaznosti na posledně uvedená data v následujících kalendářních měsících (VIII/2016, X/2017).

[73] Ze správního spisu je patrné, že daňové přiznání za konkrétní zdaňovací období roku 2014, v němž uplatnila stěžovatelka nárok na odpočet na podporu výzkumu a vývoje, bylo podáno dne 30. 6. 2015. Dne 8. 10. 2015 zaslala stěžovatelka projekt správci daně. Dne 11. 11. 2015 byla zahájena daňová kontrola, dne 4. 12. 2015 vydal správce daně výzvu k prokázání skutečností, na kterou stěžovatelka odpověděla dne 30. 12. 2015. Dne 8. 2. 2016 správce daně vyhotovil seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. V seznámení s výsledkem kontrolního zjištění správce daně úvodem stanoví, že v projektu „*absentují zákonem taxativně uvedené náležitosti projektů výzkumu a vývoje*“. Zápis z porady vedení ze dne 19. 9. 2013 vyhodnotil správce daně jako nevěrohodný. Uzavřel, že projekt je z hlediska „*zákonných požadavků nekompletní*“

a stěžovatelka neprokázala, že došlo k jeho schválení před zahájením řešení, resp. neodstranila pochybnosti správce daně vyjádřené ve výzvě ze dne 4. 12. 2015.

[74] Z časové a věcné rekapitulace jednotlivých procesních kroků správce daně učiněných v konkrétním případě vůči stěžovateli na jedné straně a řídicích aktů orgánů daňové správy v oblasti odměňování zaměstnanců na straně druhé, nelze dojít k závěru o vyloučení úředních osob z řízení nebo jiného postupu správce daně pro podjatost ve smyslu § 77 odst. 1 písm. c) daňového řádu, protože *její poměr ke předmětu daně vzbuzuje jiné pochybnosti o její nepodjatosti.*

[75] K tomuto závěru dospěl kasační soud proto, že k rozhodnutí o prověření tvrzení daňového subjektu nebo jiných okolností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně formou daňové kontroly právě u stěžovatelky došlo v době podstatně předcházející vydání aktů sloužících k „povzbuzení“ úředních osob správce daně k horlivějšímu postupu v dané oblasti (k naprosté nevhodnosti takových opatření viz dále). V tomto předcházejícím období byla kontrola i provedena a byly učiněny kontrolní závěry, včetně seznámení stěžovatelky s nimi (dne 8. 2. 2016). „Generální“ příslib cílových odměn byl vydán až dne 19. 2. 2016. Sledované období pro přiznání odměn počínalo dnem 29. 2. 2016. Na tom nic nemění ani fakt, že formálně se postup správce daně „natáhl“ do tohoto období a v něm byl vydán dodatečný platební výměr. Kontrolní postupy proběhly a kontrolní závěry byly učiněny před započítáním sledovaného období. V řízení před kasačním soudem nevznikly pochybnosti o tom, že by úřední osoby správce daně k závěrům dospěly motivovány cílovou odměnou, resp. její příslibem. Príslib cílové odměny byl podepsán později (generálním ředitelem dne 19. 2. 2016, ředitelem správce daně (FÚ pro Jihočeský kraj, Územního pracoviště v Písku) až dne 20. 4. 2016, byť se zpětnými účinky vymezením sledovaného období (stejně jako v „generálním“ předpisu). V řízení se nevyskytly ani žádné další indicie vzbuzující pochybnosti o tom, že úřední osoby správce daně byly v této fázi řízení tímto zvláštním způsobem (viz dále) motivovány, a tudíž byly (mohly být) podjaté.

[76] Stěžovatelka ve svých vyjádřeních a v rámci ústního jednání spojovala absenci nestrannosti se zahájením daňové kontroly (vylákání důkazů) a vyhodnocením (ne)splnění zákonných podmínek projektu (subjektivní výklad zákonných podmínek pro projekt). Tyto namítané postupy (resp. jejich hodnocení správcem daně) však měly místo právě ve fázi před vydáním příslibu cílových odměn; úřední osoby správce daně tedy nebyly jakkoliv finančně „zainteresovány“ na výsledku řízení [„vylákání“ důkazů či subjektivním výkladu (posouzení) neurčitých právních pojmů].

[77] Nejvyšší správní soud uzavřel, že ani tato kasační námitka stěžovatelky není důvodná. Proto nebylo ani na místě zabývat se v dané věci otázkou, jak nahlížet na úkony, pokud by je provedla vyloučená osoba z hlediska procesních či hmotněprávních důsledků a své názory případně konfrontovat s předchozí judikaturou Nejvyššího správního soudu či Ústavního soudu.

[78] To však neznamená, že se soud ztotožnil s veškerou argumentací žalovaného uplatněnou v obraně proti kasační stížnosti. Soud mohl tento dílčí závěr v dané věci učinit jen s ohledem na časové a věcné aspekty popsaného procesního postupu správce daně, které se převážně minuly s časovou sousledností motivačních příslibů orgánů daňové správy. I proto k dokreslení úvah o námitce podjatosti úřední osoby, která v případě, že je shledána důvodnou, znamená její vyloučení z řízení, a tudíž i vážnou procesní vadu takového řízení, považuje Nejvyšší správní soud za potřebné uvést následující.

[79] Soustavou správních orgánů pro výkon správy daní je Finanční správa České republiky (zákon č. 456/2011 Sb.) Správou daní je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Správce daně, resp. jeho úřední osoby,

má postupovat při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy. Svou pravomoc smí uplatňovat pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena (§ 5 odst. 1, 2 daňového řádu). Správcem daně jsou především orgány finanční správy na vrcholu s Generálním finančním ředitelstvím. To je také úřadem, který (mimo jiné) vydává služební předpisy pro podřízené služební úřady a státní zaměstnance v nich pracující, včetně předpisů o jejich odměňování. Finanční motivace zaměstnanců formou např. mimořádných cílových odměn je (nejen ve státní službě) účinným prostředkem pro odpovědné plnění úkolů těmito zaměstnanci.

[80] Je třeba ovšem zdůraznit, že při stanovení kritérií pro udělení takových odměn v orgánech veřejné moci, které vykonávají zákonem svěřenou pravomoc a působnost, se musí orgán formulující tato kritéria pohybovat výlučně v prostoru, který je vymezen a ohraničen touto pravomocí a působností. A naopak. Nesmí kritéria nastavit tak, aby státní zaměstnanec (zde úřední osoba správce daně), který je v rámci svého služebního zařazení pověřen výkonem pravomoci orgánu veřejné moci, a je motivován výlučně k co nejodpovědnějšímu plnění svých povinností, nebyl jako adresát předpisu o odměňování zaměstnanců vystaven dilematu, zda nedat přednost zvýšení svého platového ohodnocení splněním kritérií, která se vymykají z prostoru pravomoci a působnosti tohoto orgánu a případně přitom porušovat, nevykonávat či překračovat stanovenou pravomoc tohoto orgánu. Jinak řečeno, aby jeho „horlivost“ či „laxnost“ v přístupu k výkonu pravomoci byla ovlivněna něčím jiným než zákonnými povinnostmi a odváděna tak od základního nestranného přístupu.

[81] Co to znamená v oblasti orgánů daňové (finanční) správy? Jestliže smyslem a účelem správy daní, a tedy základním „kompasem“ pro činnost těchto orgánů, je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, musí k tomu směřovat veškeré konání úředních osob správce daně bez pokřívání jejich motivace naprosto nepřijatelně stanovenými kritérii odměňování (k tomu viz dále). Výše citované služební předpisy byly v rozporu s tímto principem postaveny, zjednodušeně řečeno, na myšlence, „čím více daní vyberete (či uchráníte v rozpočtu před výplatou odpočtu), tím víc si vyděláte!“ Nepřijatelnost úpravy je zvýrazněna určením minimální hranice (2,5 mil. Kč a více) onoho „neuznání uplatněného odpočtu“. Správce daně proto byl motivován „hledat, dokud nenajde dost“, resp. neuznat alespoň určitou výši odpočtu.

[82] Motivace úředních osob musí na prvním místě sledovat důsledné dodržování zákona. V daném případě správné, nikoliv co nejvyšší, zjištění a stanovení daně. K tomu disponuje správce daně potřebnými procesními nástroji, mezi jiným též daňovou kontrolou. Důsledná a poctivá kontrola daňových povinností je kýženým ideálem. Je-li ovšem výsledkem takto provedené kontroly závěr, že daňové povinnosti jsou daňovým subjektem řádně plněny, nejde přece o žádný debakl správce daně vzbuzující zklamání jeho nadřízených přecházející až v možné podezření z neschopnosti či laxnosti jen proto, že nedojde k dodatečnému doměření daně. V žádném případě se pak tento „debakl“ či naopak „výhra“ nemůže přímo promítnout na výplatní pásce úřední osoby.

[83] Soud připomíná, že primární funkcí kontroly prováděné orgány veřejné moci není trestat či přinejmenším účelově obtěžovat kontrolované subjekty, ale ověřit plnění zákonem stanovených povinností jejich adresáty. Kontrolní závěr „nic jsme (jste) nenašli“ přece může být důkazem o respektování a fungování práva, a stát se správným povzbuzením jak pro orgány veřejné moci (právní regulace je správně nastavena a adresáti nemají problém s jejím dodržováním), tak i pro kontrolované (přesto, že právní regulace je rozsáhlá, není omezena jen na daňové povinnosti, složitá, neboť zákony nejsou úplně jasné a srozumitelné, navíc se stále mění, lze stanovené povinnosti plnit).

[84] Námitka stěžovatelky je pro výše uvedené nedůvodná.

#### IV. d Nezákonné odmítnutí důkazů

[85] Nejvyšší správní soud pro účely přezkoumání závěrů krajského soudu ohledně dokazování a posouzení otázky unesení důkazního břemene stěžovatelkou ve věci prokázání splnění náležitostí projektu dle § 34c odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmu, na tomto místě zevrubně zrekapituluje stěžejní části řízení se zaměřením na pochybnosti správce daně.

[86] Projekt výzkumu a vývoje byl stěžovatelkou správci daně zaslán e-mailem dne 8. 10. 2015 (spolu s posouzením nákladů na vývoj a výzkum vypracovaným RNDr. Svatoplukem Dojivou, daňovým poradcem). V protokolu o zahájení daňové kontroly, za účasti osoby oprávněné jednat jménem stěžovatelky (jednatel) a odborného konzultanta, který projekt odborně posoudil, potvrdil zástupce stěžovatelky (daňový poradce) na otázku správce daně: *Disponuje korporace KV2 Audio International spol. s r.o. ještě dalšími dokumenty vztahujícími se k projektu výzkumu a vývoje kromě již zaslanych dokumentů, PROJEKT-VÝVOJ DPPO 2014 a ,DOJIVA POSOUZENÍ PROJEKTU'?*, že předložený projekt je kompletní a k prokazování jednotlivých položek projektu má stěžovatelka další dokumentaci s doklady. Správce daně dále vytkl, že projekt neobsahuje den a místo schválení projektu. Zástupce stěžovatelky reagoval, že to tam „[a]si zapomněl napsat“. Na otázku správce daně, „[k]dy a kde byl projekt výzkumu a vývoje schválen?“, odpověděl, že „[p]očátkem roku 2014.“ Stěžovatelka v odpovědi na další otázku správce daně označila za osobu odpovědnou za projekt svého jednatele.

[87] Ve výzvě k prokázání skutečností správce daně vyzval stěžovatelku k prokázání oprávněnosti uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje za zdaňovací období roku 2014. V projektu dle správce daně chyběly náležitosti dle § 34c odst. 1 písm. d), f) a g) a odst. 2 zákona o daních z příjmů

[88] Na výzvu správce daně však stěžovatelka odpověděla, že pokud některé náležitosti projektu výzkumu a vývoje nebyly uvedeny přímo v textu, byly řešeny na základě rozhodovací pravomoci vedení společnosti. Z porad vedení se vyhotovuje zápis. Chybějící náležitosti dle § 34c odst. 1 zákona o daních z příjmů jsou v zápise z porady vedení ze dne 19. 9. 2013, který správci daně zaslala (bez příloh).

[89] Správce daně provedl, za účasti zástupce stěžovatelky, výslech zaměstnance V. Š., který do protokolu uvedl, že je vedoucím projektu. Z výpovědi vyplynulo, že projekt byl spuštěn při setkání vedení stěžovatelky v březnu 2013, k úplnému spuštění došlo v září 2013. Svědek dále uvedl, že výstupem porady vedení ze dne 19. 9. 2013 bylo sepsání projektu. Vedoucím projektu byl ustanoven svědek. Vývoj zesilovače trval cca rok a půl a začal v roce 2013.

[90] V kontrolním zjištění správce daně stěžovatelce předestřel, že v projektu chybí některé formální náležitosti jako: údaj o předpokládaných výdajích v jednotlivých letech řešení projektu, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků či den a místo schválení projektu. Dále ji seznámil s četnými nesrovnalostmi, které v průběhu řízení vyvstaly. Upozornil na rozpory mezi svědeckou výpovědí V. Š., obsahem protokolu o zahájení daňové kontroly a textem projektu stran data jeho schválení či na rozpor mezi tvrzením stěžovatelky o kompletnosti projektu a jeho následujícím doplňováním zápisů z porad.

[91] Ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění stěžovatelka potvrdila, že plánovaným datem zahájení výzkumných prací byl 1. 1. 2014. Ve zprávě o daňové kontrole, kromě rozporů uvedených již dříve, správce daně upozornil na to, že dle svědka V. Š. započaly vývojové práce již

v roce 2013, dle vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, učiněného stěžovatelkou, až 1. 1. 2014. Správce daně dále poukazyval na namodelovaný graf v projektu, který dle jeho názoru vycházel z již reálně dosaženého výsledku projektu. Stěžovatelka uvedla, že projekt byl již zpracován a na poradě vedení předložen ke schválení, svědek naopak označil projekt za výstup z porady (projekt však není přílohou zápisu z porady). Dále správce daně připomněl, že svědek si nevzpomněl na zahraniční účastníky porady vedení ze dne 19. 9. 2013, nic nevěděl o ostatních bodech porady a nesprávně se identifikoval jako vedoucí projektu. Není tak zřejmé, zda byl porady vůbec účasten, čemuž nasvědčuje i skutečnost, že datum porady si pamatuje, protože si „prošel podklady“.

[92] Správce daně poukázal i na skutečnost, že u doby řešení je v projektu napsáno: „*Projekt je stále v řešení, byl zahájen 1. 1. 2014 a jeho dokončení se předpokládá 31. 12. 2015.*“ Kdyby byl projekt sepsán nejpozději k 1. 1. 2014, nemohl by být „stále v řešení“. V zápisu z porady vedení ze dne 19. 9. 2013 je uvedeno „*[o]dbad nákladů na dokončení je cca 450 tis EUR. 225tis bude investováno letos a 225tis bude na rok 2015*“. Z daného správce daně dovodil, že datum 19. 9. 2013 muselo být změněno, neboť nedává smysl, aby „letos“ znamenal rok 2013. Zápis z porady vedení ze dne 19. 9. 2013 proto správce daně označil jako nevěrohodný. Další předložený důkazní prostředek „*Materiál vývoj 2014*“ obsahuje reálně vynaložené náklady za rok 2014, nemůže tak představovat část projektu výzkumu a vývoje, neboť není prospektivním dokumentem. Správce daně neopomněl posoudit také vnitropodnikovou směrnici R&D (výzkum a vývoj), která měla doplnit projekt o způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků a kterou stěžovatel předložil až s vyjádřením ke kontrolnímu zjištění. Směrnici vyhodnotil jako příliš obecnou – nelze s ní dovést konkrétní kontrolní postupy vztahující se k projektu a nelze ji tak vnímat jako součást projektu.

[93] V odvolání stěžovatelka uvádí, že každý projekt je nutno hodnotit komplexně a fakticky, zda dané cíle naplňuje, nikoli pouze odškrtnávat formální náležitosti.

[94] V rozhodnutí žalovaný potvrdil závěry správce daně. Nadto upozornil na skutečnost, že zápis porady vedení ze dne 19. 9. 2013 *de facto* doplňuje všechny chybějící náležitosti projektu sdělené stěžovatelce ve výzvě správci daně.

[95] V žalobě stěžovatelka konstatuje, že projekt neschválila a neseseděla s „rukama v klíně“ a nečekala, až odbude 00.00 hodina dne zahájení řešení projektu, ale na dalších poradách po schválení (19. 9. 2013) se projekt znovu projednal a schválila se jeho aktuální podoba. K těmto tvrzením stěžovatelka dokládá zápisy z porad konaných dne 18. 11. 2013 a 9. 12. 2013 s projektem jako jejich přílohou a navrhuje výslech 11 svědků, kteří byli účastníky těchto porad. Rozhodující je, zda byl projekt schválen se všemi náležitostmi dle § 34c zákona o daních z příjmů před zahájením řešení.

[96] Správce daně vyzval stěžovatelku k prokázání konkrétních náležitostí projektu výzkumu a vývoje.

[97] Stěžovatelka správci daně na začátku řízení potvrdila prostřednictvím profesionálního zástupce (daňový poradce) Ing. Jaroslava Hudečka, že předložený projekt je kompletní. K projektu bylo připojeno posouzení nákladů na výzkum a vývoj vyhotovené daňovým poradcem RNDr. Svatoplukem Dojivou, který v posouzení uvedl: „*Projekt odpovídá podmínkám pro uplatnění odpočitatelné položky ve smyslu § 34 zákon o daních z příjmů č. 586/1992 Sb. a Pokynu D-288 v aktuálním znění*“. K posouzení je kromě projektu připojen také certifikát poradce o absolvování recertifikace vzdělání v oblasti výzkumu a vývoje, dokument označený „*MATERIÁL VÝVOJ 2014*“, souhrnné přehledy výdejků, účetní deníky a přehledy mzdových nákladů.



[98] Po výzvě správce daně se však tvrzení stěžovatelky o kompletnosti projektu zásadně mění. Součástí projektu má být nově i zápis z porady vedení ze dne 19. 9. 2013. Dále je stěžovatelkou k tomuto dokumentu jako součást projektu předložena (spolu s vyjádřením ke kontrolnímu zjištění) vnitropodniková směrnice R&D. Současně se žalobou jsou předloženy zápisy z porad vedení ze dne 18. 11. 2013 a 9. 12. 2013 (ke každé z nich je připojen projekt).

[99] Krajský soud ze shora uvedeného usoudil, že zápis z porady vedení ze dne 19. 9. 2013 pro výše uvedené rozpory představuje účelově vytvořený dokument. I kdyby tomu tak nebylo, nebyl by zápis z porady vedení způsobilý prokázat, že projekt obsahuje všechny náležitosti dle § 34c zákona o daních z příjmů, neboť není vůbec patrné, jaký dokument projektu, resp. v jakém znění, byl na poradě schválen. Břemeno důkazní nebylo ze strany stěžovatelky uneseno.

[100] Nejvyšší správní soud v této souvislosti znovu připomíná (srov. bod [42]), že projekt výzkumu a vývoje musí být uceleným dokumentem obsahujícím zákonem předepsané náležitosti. Ačkoliv stěžovatelka ne zcela souhlasí s podmínkou naplnění formální stránky projektu (srov. body [87] a [89]), jedná se o zákonem stanovenou povinnost sloužící proti zneužívání poskytovaného daňového zvýhodnění v podobě daňového odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Pro všechny daňové subjekty platí stejné zákonem výslovně stanovené (formální) podmínky pro uplatnění odpočtu. V případě důvodných pochybností správce daně, což absence formálních náležitostí zajisté je, zůstává na daňovém subjektu povinnost pochybnosti vyvrátit (srov. bod [42] napadeného rozsudku).

[101] V nyní projednávané věci stěžovatelka splnění těchto podmínek zcela zjevně neprokázala, neboť namísto toho, aby odstranila namítané pochybnosti a jednoznačně určila, kdy byl projekt schválen (přijat), z řízení před správcem daně a ze žalobních bodů vyplynulo, že projekt mohl být schválen se všemi náležitostmi dne 19. 9. 2013, dne 18. 11. 2013, dne 9. 12. 2013, dne 1. 1. 2014, někdy v následujících letech či s těmito náležitostmi nikdy schválen nebyl. Jedná se přitom o rozhodnou podmínku pro zahájení výzkumu a vývoje, má-li být náklad na jeho provedení daňově uznatelný.

[102] Mezi dokumenty, které byly předloženy až na výzvu správce daně či ještě později, a projektem, o kterém daňový subjekt tvrdí, že byl předložen jako kompletní, nelze bez dalšího najít souvislost potřebnou pro posouzení předložených podkladů jako projektu dle § 34c zákona o daních z příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2018, č. j. 3 Afs 304/2016 - 45). V případě stěžovatelky navíc kompletnost (ucelenost) předloženého projektu potvrdil jak daňový poradce, který ji zastupoval, tak i daňový poradce, který vypracoval posouzení nákladů na výzkum a vývoj, v němž shrnul, že předložený projekt splňuje podmínky pro uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Za této situace je velice nepravděpodobné, aby všichni tři opomněli před správcem daně zmínit, že tři chybějící náležitosti projektu jsou výslovně uvedeny v zápise z porady vedení ze dne 19. 9. 2013, o němž v pasáži o posouzení nákladů na výzkum a vývoj (vyhotoveném RNDr. Dojivou) není ani zmínka.

[103] Krajský soud předložené důkazní prostředky v podobě dvou zápisů z porad vedení konaných dne 18. 11. 2013 a 9. 12. 2013 označil za účelové, neboť byly poprvé vyjeveny až v řízení o žalobě a stěžovatelka se o nich nikdy předtím nezmínila, ač by měly být součástí projektu výzkumu a vývoje. Stěžovatelka krajskému soudu svůj postup věrohodně nevysvětlila. Navržené výslechy svědků, které se měly vztahovat k předloženým zápisům z porad vedení, i kdyby byly provedeny, nebyly způsobilé na tom nic změnit. Pro výše uvedené kasační soud shledal závěry krajského soudu o účelovém vytvoření části důkazů a nesouvislosti zápisů z porad dostatečně přesvědčivými.

[104] Kasační námitka není důvodná.

[105] Námitka nesprávnosti odkazu v rozsudku krajského soudu na bod [49] taktéž není důvodná. Krajský soud vyhodnotil zápisy z porady vedení ze dne 18. 11. 2013 a 9. 12. 2013 jako účelově vytvořené. Obdobně vyhodnotil také zápis z porady vedení ze dne 19. 9. 2013, a to právě v bodu [49] svého rozsudku, proto na tento bod odkázal. I s tímto postupem se kasační soud ztotožňuje.

#### **IV. e Vylákané důkazy (nezákonnost daňové kontroly)**

[106] Správce daně vykonává svou pravomoc tím, že provádí postupy předvídané a stanovené zákonem. Jedním z nich je i zahájení daňové kontroly. O tom správce daně podle § 88 odst. 1 písm. a) daňového řádu sepíše protokol nebo úřední záznam. Protokol se pořizuje o ústních podáních a jednáních správce daně. Proti jeho obsahu mohou osoby zúčastněné na protokolovaném jednání návrhy a výhrady, případně iniciovat změny a opravy.

[107] Důkazy, které stěžovatelka označuje slovem „vylákané“, byly získány v rámci zákonem stanoveného postupu (zahájení daňové kontroly). Jedná se o odpovědi zástupce stěžovatelky zaznamenané v protokolu o zahájení daňové kontroly, které stěžovatelka uvedla za účasti svého jednatele a daňového poradce. Není žádného důvodu posuzovat jednání správce daně jako podvodné či rozporné s § 5 odst. 3 daňového řádu. Nejvyšší správní soud se k námitce vylákaných důkazů a nezákonnosti daňové plně ztotožňuje se závěry krajského soudu (srov. body [65] a násl. napadeného rozsudku).

[108] Kasační námitka vylákaných důkazů souvisela v řízení před krajským soudem s obšírně namítanými výtkami vůči daňové kontrole jako takové (předmět, nesrovnalosti vytýkané správcem daně či její rozsah), které krajský soud vypořádal v bodech [64] až [68] napadeného rozsudku. Krajský soud uzavřel, že daňová kontrola, včetně všech jejích dílčích úkonů, proběhla zcela v souladu se zákonem. Nejvyšší správní soud závěry krajského soudu považuje za dostatečně přesvědčivé a plně na ně odkazuje.

[109] Kasační námitka neseznámení stěžovatelky s nedostatky projektu před zahájením daňové kontroly nebyla vznesena v žalobě či v průběhu řízení před krajským soudem, ač tak stěžovatelka mohla učinit, a proto je dle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřipustná. Soud proto nepovažoval za potřebné tuto námitku rekapitulovat v rámci části týkající se podjatosti správce daně.

#### **IV. f Tendenční hodnocení důkazů**

[110] Stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, neboť se k jejímu žalobnímu bodu soud vůbec nevyjádřil. V dalším odstavci poukazuje na skutečnost, že krajský soud v bodu [62] rozsudku bagatelizuje význam výpovědi svědka V. Š. Stěžovatelka tak na jednu stranu uvádí, že se soud k jejímu žalobnímu bodu vůbec nevyjádřil, na druhou přímo odkazuje na konkrétní bod rozsudku, se kterým v otázce hodnocení žalobního bodu nesouhlasí. Sama si tak protirečí. Jak bylo uvedeno výše, krajský soud se námitkou tendenčního hodnocení důkazů vyrovnal v bodech [60] až [62] napadeného rozsudku.

[111] Krajský soud se v rámci své přezkumné činnosti dostatečně zabýval skutkovými zjištěními, která správci daně učinili na základě provedených důkazů a jejich zhodnocení. Správci daně řádně provedli dokazování a jejich hodnocení důkazů nevykazuje znaky zaujatosti. Údajné tendenční hodnocení výslechu svědka Š. již dostatečně posoudil krajský soud, s jeho závěry se

kasační soud ztotožňuje. Argumentace v kasační stížnosti je jen opakovanou stručnou sumarizací žalobního bodu. Kasační námitka proto není důvodná.

#### **IV. g Chybnost základního argumentu krajského soudu pro zamítnutí žaloby (co je zahájením řešení projektu)**

[112] Stěžovatelka poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2018, č. j. 5 Afs 209/2017 – 44, dle kterého „[...] vyjasnění otázky, co se rozumí zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje, je naprosto zásadní. Je třeba proto na jisto postavit, zda se jedná o zahájení jakýchkoliv činností souvisejících s projektem výzkumu a vývoje (např. administrativní nebo obchodní povahy), či naopak výhradně jen o zahájení činností, které dosahují zákonem definovaných kvalit, tedy činností, ve kterých je přítomen ocenitelný prvek novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty a které jsou definovány jako činnosti konkrétního projektu výzkumu a vývoje. Bez jejího zodpovězení není z logiky věci možné správně posoudit, zda projekty výzkumu a vývoje stěžovatele byly vypracovány před zahájením jejich řešení tak, jak vyžaduje zákon, či nikoli.“ Krajský soud dle jejího názoru nemohl bez vyjasnění okamžiku, kdy došlo k zahájení řešení projektu výzkumu a vývoje, dospět k závěru, že projekt nebyl schválený (přijatý) před zahájením jeho řešení.

[113] V citovaném rozsudku pátého senátu se jednalo o skutkově odlišnou věc. Rozsudek krajského soudu byl nepřezkoumatelný, neboť se nevypořádal s argumentací stěžovatele (srov. bod [27] a následující argumentací v rozsudku č. j. 5 Afs 209/2017 - 44). V projektu nechybělo datum jeho schválení (projekt byl po formální stránce úplný) – to se správce daně snažil zpochybnit, aniž by však najisto postavil, odkdy byl projekt v dané věci dle jeho názoru zahájen. V nyní projednávané věci je rozsudek krajského soudu přezkoumatelný (viz body [44] až [46]) a stěžovatelka soudu neprokázala, kdy, či zda vůbec, byl formálně bezvadný projekt výzkumu a vývoje schválen.

[114] Samotná systematika a logická posloupnost naplnění podmínek vyhotovení projektu je stanovena zákonem. Daňový subjekt postupně vyhotoví plán (prospektivní dokument), ve kterém uvede údaje požadované v jednotlivých písmenech § 34c odst. 1 zákona o daních z příjmu. V odst. 2 téhož zákona se stanoví, že až po schválení projektu, což je náležitost dle § 34c odst. 1 písm. g) [případně i písm. h)], může daňový subjekt začít s daňově uznatelným výzkumem a vývojem definovaným v projektu (zahájit řešení neboli započít s prováděním výzkumných a vývojových prací). Stěžovatelka však neprokázala naplnění všech náležitostí projektu, přičemž jednou z nich bylo právě i datum a místo schválení projektu. Mimo jiné tak neprokázala, že daňově uznatelnému a v projektu popsánému výzkumu a vývoji předcházelo schválení projektu. Jak správně uvedl krajský soud v bodu [51] napadeného rozsudku, není-li zřejmé, kdy byl projekt přijat, nelze určit ani to, zda přijetí projektu jeho řešení předcházelo či nikoli.

#### **IV. h Formalismus a nepřiměřenost postupu správce daně a žalovaného**

[115] Kasační soud v minulosti neshledal přepjatým formalismem neuznání odpočtu na podporu výzkumu a vývoje ani v případě, že projekt neobsahoval pouze předpokládané celkové výdaje (náklady) na jeho řešení a vymezení způsobu kontroly a hodnocení postupu při řešení projektu a dosažených výsledků (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016 – 57). V témže rozsudku připomněl, že „zákonné vymezení toho, co konkrétně má projekt výzkumu a vývoje obsahovat, nelze jednoduše přejít a prověřit, zda stěžovatelské projekty výzkumu a vývoje dostaly zákonným požadavkům na obsah, označit za přepjatý formalismus. Žalovaný hodnotil, zda stěžovatelka prokázala či neprokázala, že má nárok na odpočet daně dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Ani v nejmenším nelze žalovanému vytýkat, že se při tomto hodnocení zabýval i náležitostmi

*projektu výzkumu a vývoje. Dodat lze, že např. náležitost projektu v podobě vymezení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků by mohla být využita při zkoumání, zda stěžovatelka prokázala, zda má nárok na odpočet. Pokud by stěžovatelka v projektu výzkumu a vývoje vymežila způsob kontroly a hodnocení, mohly by finanční orgány zkoumat, zda tato kontrola a vyhodnocení proběhly, a pokud by skutečně proběhly, bylo by možno zkoumat, zda případné záznamy o výsledcích kontroly lze užít při doložení nároku na odpočet.“*

[116] Stěžovatelka mezi jinými neprokázala ani datum a místo přijetí projektu. Nelze tedy vyloučit, že projekt byl sepsán až po zahájení jeho řešení. V takovém případě by však stěžovatelka užívala daňové výhody v podobě odpočtu na podporu výzkumu a vývoje neoprávněně. Nelze proto spatřovat přepjatý formalismus či nepřiměřenost v postupu správce daně, pokud trvá na tom, aby v řízení bylo prokázáno, kdy byl projekt přijat (k tomu srov. rozsudky citované v bodě [42]).

[117] Krajský soud postupoval v intencích zákona; ani poslední kasační námitka není důvodná.

### V. Závěr a náklady řízení

[118] Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že stěžovatelčiny námitky nejsou důvodné, a proto kasační stížnost podle poslední věty § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[119] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému pak náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu je Nejvyšší správní soud nepřiznal.

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

V Brně dne 14. listopadu 2019

JUDr. Josef Baxa  
předseda senátu