



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiného, Ph.D., ve věci

žalobce: **PSI (Photon Systems Instruments), spol. s r.o.**, IČO 60646594
sídlem Drásov č.p. 470, 664 24 Drásov
zastoupený advokátem Mgr. Pavlem Nádeníčkem
sídlem Průchodní 2, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 5. 2018, č. j. 21686/18/5200-11435-710862

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 5. 2018, č. j. 21686/18/5200-11435-710862, **se ruší** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradu nákladů řízení částku ve výši 19 456 Kč, a to k rukám žalobcova advokáta Mgr. Pavla Nádeníčka, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 26. 1. 2017, č. j. 299390/17/3003-52521-711772, kterým správce daně ve smyslu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (s účinností do 31. 12. 2013, dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 147 a § 143 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období 2011 vyšší o částku 1 641 600 Kč oproti dani, uvedené žalobcem v řádném přiznání k dani ze dne 29. 6. 2012, a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále z doměřené částky ve výši 328 320 Kč.
2. Správce daně tak neuznal žalobci odečet výdajů na výzkum a vývoj za zdaňovací období 2011 ve výši 7 836 250 Kč, neboť dle správce daně žalobce jednak nesplnil formální podmínky pro uplatnění tohoto odečtu podle § 34 a násl. zákona o daních z příjmů, jednak žalobce dle správce daně nesplnil povinnost vést evidenci výdajů na výzkum a vývoj odděleně od ostatních výdajů daňového subjektu. Správce daně rovněž neshledal činnost žalobce, na níž žalobce uplatňoval výdaje jako výdaje na výzkum a vývoj, činností naplňující znaky výzkumu a vývoje ve smyslu § 2 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (dále jen „zákon o podpoře VaV“). Správce daně také neuznal žalobci výdaje ve výši 803 565 Kč, neboť dle správce daně žalobce neprokázal účinnost těchto výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, které žalobce označil jako výdaje na nájem prostor k podnikání žalobce.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhl krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
4. Žalobce v první řadě namítá, že v době vyhotovení projektu výzkumu a vývoje nebyl legislativou stanoven konkrétní obligatorní formulář s přesně stanovenou strukturou. Požadavky na projekt výzkumu a vývoje vychází z § 34 zákona o daních z příjmů, a správní orgány pochybily, jestliže vyžadovaly po žalobci splnění přísnějších požadavků, než jak vyžaduje žalobcem citované ustanovení. Žalobce proto trvá na svém názoru, že jím vyhotovené projekty výzkumu a vývoje plně odpovídaly požadavkům právních předpisů i judikatury, aktuálních v době vyhotovení projektů.
5. Dále dle žalobce správce daně i žalovaný pochybili, když žalobci tvrdili, že jím překládané důkazní prostředky nejsou dostačující k unesení důkazního břemene, aniž by žalobci srozumitelně vysvětlili, v čem spatřují pochybnosti a proč důkazy považují za nepřesvědčivé. Žalobce dále tvrdí, že není pravdou, že by v projektech výzkumu a vývoje nebyl výslovně uveden způsob provádění kontroly a hodnocení řešení – tyto v projektech byly výslovně uvedeny, a odpovídaly tehdejším požadavkům na stanovení způsobu provádění kontroly a hodnocení řešení. Žalobci pak dle jeho názoru nemůže jít k tíži pozdější vývoj judikatury, rozvíjející výklad zákonné úpravy náležitostí projektů výzkumu a vývoje. Stejným způsobem se žalobce vyjadřuje i jím předložené průběžné dokumentaci realizace projektů a jednotlivých fází vývoje, které žalobce dle jeho názoru předložil a odpovídají požadavkům legislativy platné v době realizace projektů výzkumu a vývoje.

6. Žalobce se dále ohrazuje proti závěrům žalovaného, že v projektech výzkumu a vývoje není obsažena specifikace prvku novosti a vyjasnění vědecké nebo technické nejistoty. Podle žalobce je k vyhodnocení těchto prvků potřeba odborných znalostí, kterých se správci daně ani žalovanému nedostává, proto měli tito povinnost ustanovit v daňovém řízení znalce, který by věcný obsah projektů výzkumu a vývoje posoudil a zhodnotil.
7. Žalobce nesouhlasí ani s tvrzením správních orgánů, že nedodržel požadavek na vedené oddělené evidence výdajů, neboť dle jeho názoru správní orgány požadovaly po žalobci předložení více důkazů, než požaduje zákon o daních z příjmů. Tyto závěry podle žalobce také naplňují znaky překvapivého rozhodnutí, když správcem daně nebyl žalobce k odstranění pochybností ohledně vedení oddělené evidence výdajů vyzván a nemohl proto předpokládat, že správní orgány žalobcem předložené důkazní prostředky považují za nedostatečné. Dle žalobce přitom správní orgány neustále poukazují na nevěrohodnost žalobcem předložených důkazů, a tyto závěry aplikují průřezově na všechny projekty výzkumu a vývoje žalobce. Pokud žalovaný i správce daně poukazují na skutečnost, že žalobcem uplatňované výdaje se pouze minimálně odchyľují od výdajů, předpokládaných v jednotlivých projektech výzkumu a vývoje, pomíjí správní orgány dle žalobce skutečnost, že v soukromém sektoru je zcela běžnou vlastností efektivní/správné řízení nákladů a dodržení stanoveného finančního rámce, což je mj. nezbytností a základní vlastností fungování soukromého sektoru. Tvrzení, že prvek nejistoty výzkumu a vývoje znemožňuje takto přesnou kalkulaci předpokládaných výdajů, je dle žalobce nepravdivý a v extrémním rozporu se zjištěními v předložených důkazech. Konečně žalobce zpochybňuje požadavek správních orgánů na prokázání kalkulace nákladů před zahájením realizace projektů výzkumu a vývoje, neboť tento není zákonným požadavkem.
8. Ve vztahu k neprokázání výdajů na nájem prostor k podnikání pak žalobce uvádí, že ze správního spisu je zjevné, že předmětem nájmu nemohla být pouze půdní vestavba, neboť již z pronajímaných rozměrů je zjevné, že předmětem nájmu byly celkové prostory, které žalobce využívá dlouhodobě, a to zejména ve spojení se sídlem na této adrese. Žalobce dále rozporuje závěry žalovaného ve vztahu k označení provozovny žalobce na adrese Kolářkova 39, 621 00 Brno, a také ohledně odkazů na tuto provozovnu v pracovních smlouvách zaměstnanců žalobce. Žalobce pak tvrdí, že v řízení dostatečně prokázal také nájem movitých věcí a dalšího vybavení na adrese Kolářkova 39, 621 00 Brno, stejně jako provádění úklidu, přebírání pošty a spotřeby energií.
9. Závěrem žalobce obecně proklamuje, že na něj v daňovém řízení bylo nezákonně přenášeno důkazní břemeno, a že správní orgány nepostupovaly v souladu se zákonem, když nedostatečně odůvodnily nedostatečnost žalobcem předložených důkazních prostředků.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a obsah dalších podání

10. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě téměř doslovně opakuje argumentaci, vyjádřenou již v napadeném rozhodnutí. Dle jeho názoru jsou rozhodnutí orgánů obou stupňů dostatečně podrobně a srozumitelně odůvodněna, a navrhuje proto, aby krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
11. V replice k vyjádření žalovaného k žalobě žalobce nad rámec své žalobní argumentace poukazuje na nepřipustnost retrospektivního působení judikatury s ohledem na specifické skutkové okolnosti nyní projednávané věci, tak jak byla tato nepřipustnost vymezena

v judikatuře Ústavního soudu. Dále žalobce uvádí, že se správní orgány obou stupňů dopustily porušení zásady legitimního očekávání, neboť žalobcem uplatněné výdaje na výzkum a vývoj dle § 34 zákona o daních z příjmů v letech 2006 a 2007 nebyly správcem daně rozporovány, byť žalobce postupoval stejným způsobem, jako v případě uplatnění výdajů za výzkum a vývoj v roce 2011. Žalobce dále uvádí, že měl-li správce daně pochybnosti ohledně oprávněnosti výdajů žalobce na nájem prostor k podnikání, a neměl-li žalobce k prokázání tohoto tvrzení již dostupné další důkazní prostředky, měl provést místní šetření, což vyplývá i z metodické pomůcky k procesním aspektům daňové kontroly, vydané Generálním finančním ředitelstvím.

12. V duplice žalovaný ve vztahu k námitce retrospektivního působení judikatury uvádí, že právní závěry z žalobcem odkazovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2018, č. j. 3 Afs 304/2016-37, se vztahují ke zdaňovacímu období 2009, pročez je dle žalovaného možno tyto závěry využít i ve vztahu ke zdaňovacímu období 2011. Tímto rozsudkem totiž byla pouze potvrzena správnost postupu správce daně ve vztahu ke kontrole uplatňování výdajů na výzkum a vývoj ve smyslu § 34 zákona o daních z příjmů, který správce daně, resp. žalovaný, zastávali již ke zmiňovanému zdaňovacímu období 2009.
13. Dále žalovaný uvádí, že vzhledem ke skutečnosti, že každé daňové řízení je provázeno povinností tvrzení a důkazní daňového subjektu, nelze dovozovat z výsledku daňových kontrol, prováděných v dřívějších daňových obdobích, dovozovat vznik ustálené správní praxe. Ve vztahu k oddělené evidenci výdajů na výzkum a vývoj pak žalovaný doplňuje s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu své vyjádření o tvrzení neprůkaznosti žalobcem předložené evidence výdajů na výzkum a vývoj. Žalovaný závěrem tvrdí, že námitku nepřipustného retrospektivního působení judikatury namítl žalobce až po lhůtě k podání žaloby, proto by k této námitce nemělo být přihlíženo. Stejným způsobem pak žalovaný hodnotí taktéž námitku povinnosti provést místní šetření. Nadto by dle žalovaného místní šetření bylo s to ověřit pouze pozdější skutkový stav.
14. Žalobce v reakci na dupliku žalovaného v první řadě uvádí, že není pravdou, že by argumenty v replice byly žalobními body, uplatněnými po lhůtě k podání žaloby, když těmito argumenty žalobce pouze reagoval na tvrzení žalovaného, obsažené ve vyjádření žalovaného k žalobě proti napadenému rozhodnutí. Dále žalobce poukazuje na skutečnost, že žalovaný v duplice nepřipustně přetransformoval své tvrzení o nedostání požadavku na vedení oddělené evidence výdajů na výzkum a vývoj žalobcem na tvrzení o neunesení důkazního břemene ve vztahu k provázanosti těchto výdajů na jednotlivé projekty výzkumu a vývoje. Žalobce dále reaguje na žalovaným přednesenou judikaturu, z níž mimo jiné dovozuje taktéž uplatnitelnost dovolených jako výdaje na výzkum a vývoj, které žalovaný v napadeném rozhodnutí rozporoval. Konečně k tvrzení žalovaného ve vztahu k provedení místního šetření žalobce uvádí, že považuje absurdní argumentaci žalovaného, kterou nejprve tvrdí, že neprovedl místní šetření z důvodu nenavržení tohoto důkazního prostředku žalobcem, přičemž toto nenavržení je formulováno jako pochybení žalobce, když následně uvádí, že místním šetřením by bylo možné zjistit pouze pozdější, pro projednávanou věc irelevantní, skutkový stav.
15. V navazujícím vyjádření žalovaného k této reakci žalobce pak žalovaný setrvává na svých tvrzeních vyjádřených v dřívějších podáních. Nad rámec výše uvedeného žalovaný

vyjadřuje své závěry o nemožnosti uplatnit námitku uplatnitelnosti výdajů na dovolené zaměstnanců jako výdajů na výzkum a vývoj z důvodu koncentrace řízení před správním soudem. Nadto však uvádí, že i kdyby tato námitka byla akceptována, nemělo by to na řízení vliv, neboť by pro uplatnění těchto výdajů musely být splněny ostatní podmínky pro možnost uplatnění odečtu výdajů na výzkum a vývoj.

IV. Posouzení věci soudem

16. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba je **důvodná** (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).
17. Podstatu nyní projednávané věci tvoří především nesouhlasná polemika žalobce se závěry žalovaného (a správce daně), v nichž neshledali žalobce způsobitelného k uplatnění odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu daně ve zdaňovacím období 2011 z důvodu nenaplnění formálních náležitostí pro možnost uplatnění tohoto odečtu ve smyslu § 34 odst. 4 a § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, a k uplatnění dalších výdajů jako účinných pro určení výše základu DPPO za zdaňovací období 2011 ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

IV. a) Formální náležitosti projektu výzkumu a vývoje pro účely možnosti odečtu výdajů

18. S ohledem na výše rekapitulované závěry správce daně, resp. žalovaného se krajský soud nejdříve zabýval otázkou povahy náležitostí projektu výzkumu a vývoje z pohledu nezbytnosti jejich bezpodmínečného naplnění pro účely možnosti odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu daně. Podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů platí, že „[o]d základů daně lze odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje. Pokud vynaložené výdaje (náklady) souvisejí s realizací projektů výzkumu a vývoje pouze zčásti, je možné od základů daně odečíst pouze tuto jejich část. Výdaje (náklady), které lze odečíst od základu daně, musí být výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka. Tento odpočet nelze uplatnit na služby, licenční poplatky (§ 19 odst. 7) a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob s výjimkou výdajů (nákladů) vynaložených za účelem certifikace výsledků výzkumu a vývoje, a dále na ty výdaje (náklady), na které již byla i jen zčásti poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.“
19. Podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů platí, že „[p]rojektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odstavce 4, se rozumí písemný dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji a který obsahuje zejména základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou obchodní firma nebo název poplatníka, jeho sídlo a identifikační číslo, bylo-li přiděleno, popřípadě jméno a příjmení poplatníka, je-li poplatník fyzickou osobou, místo jeho trvalého pobytu a místo podnikání, dobu řešení projektu (datum zahájení a datum ukončení řešení projektu), cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané

výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, datum, místo, jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení; oprávněnou osobou se rozumí poplatník, je-li fyzickou osobou, nebo osoba vykonávající funkci statutárního orgánu poplatníka anebo osoba, která je členem statutárního orgánu poplatníka.“ S účinností od 1. 1. 2014 je tato úprava obsažena v § 34c až § 34e zákona o daních z příjmů.

20. Výkladem citovaných ustanovení a obecně otázkou povahy náležitostí projektu výzkumu a vývoje pro účely možnosti odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu daně se správní soudy ve své judikatuře již mnohokrát zabývaly. Kupříkladu v rozsudku ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56, Nejvyšší správní soud uvedl, že „[s]plnění podmínky existence písemného projektu splňujícího náležitosti § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů (v současném znění § 34c tohoto zákona), zpracovaného před zahájením výzkumných či vývojových prací, je výchozím předpokladem pro uplatnění odečitatelné položky výzkumu a vývoje a současně jedním z nástrojů zabránění zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj, a to především s ohledem na jeho atraktivitu pro daňové subjekty. Jinak řečeno, § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů vyžaduje pro odečet od základu daně splnění jasně stanovených podmínek (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. srpna 2013, č. j. 31 Af 80/2012 - 25). Projekt výzkumu a vývoje slouží jako základní a ucelený dokument, jímž daňový subjekt v budoucnu správci daně prokáže nárok na uplatnění odpočtu nákladů na výzkum a vývoj. Zákonnou podmínkou vyplývající z povahy věci (z latinského *proiectum* – plán, návrh, rozvrh budoucí činnosti) je, aby byl vypracován před zahájením řešení projektu, aby šlo o dokument prospektivní. Rozhodně tedy 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, v dané situaci například, komu patří nečitelné podpisy s využitím teprve dodatečně předložené vnitropodnikové směrnice. To ostatně koresponduje i s výše uvedeným charakterem odpočtu nákladů na výzkum a vývoj (de facto dvojitý odečet nákladů ze základu daně), který implikuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti.“
21. Nejvyšší správní soud tak aproboval názor Krajského soudu v Hradci Králové, vyjádřený v rozsudku ze dne 26. 8. 2013, č. j. 31 Af 80/2012-25, v němž se krajský soud taktéž zabýval vlivem nedodržení náležitostí projektu výzkumu a vývoje na oprávněnost odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu DPPO. V citovaném rozsudku č. j. 31 Af 80/2012-25 pak Krajský soud v Hradci Králové také uvedl, že „[u]stanovení § 34 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, vyžaduje pro uvedené položky odčitatelné od základu daně splnění taxativně vymezených podmínek. Pokud tedy projekt, který musí být vypracován před zahájením jako řešení, má obsahovat určité náležitosti, nelze jejich případnou absenci nahrazovat v odvolacím řízení, které nesporně probíhá se značným časovým odstupem od okamžiku, kdy měl být písemný dokument se všemi náležitostmi vyhotoven.“
22. Krajský soud proto prizmatem výše rekapitulovaných judikturních závěrů pristoupil k posouzení námitky žalobce, že splnil podmínku řádného vypracování projektů výzkumu a vývoje, jako podmínku pro uplatnění odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu DPPO, přičemž dospěl k závěru, že tato námitka žalobce je důvodná.

23. V nyní projednávané věci žalobce uplatňoval možnost odečtu výdajů na výzkum a vývoj za zdaňovací období 2011 celkově v 6 případech výzkumu. Jedinou náležitostí projektů výzkumu vývoje, která je předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným, je vymezení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků ve smyslu § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů [v současnosti § 34c odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů], neboť s tvrzením správce daně, že způsob kalkulace předpokládaných nákladů představuje rovněž nesplnění náležitostí projektů výzkumu a vývoje, se žalovaný neztotožnil (čemuž přisvědčuje i krajský soud). Žalovaný se tak se správcem daně ztotožnil v jeho závěru o nesplnění formálních náležitostí všech projektů výzkumu a vývoje žalobce z důvodu, že žalobce nedostatečně konkrétně vymezil způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků.
24. Ze správního spisu se podává, že žalobce v letech 2007 (projekt č. 1), 2009 (projekty č. 2 až 4) a 2010 (projekty č. 5 a 6) schválil celkem 6 projektů výzkumu a vývoje, přičemž ve všech projektech bylo shodně uvedeno: *„Kontrola plnění cílů: Řešení projektu bude 1x za rok kontrolovat a hodnotit ing. M. T. O této kontrole sepíše zápis.“* Takto vymezený způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků považoval žalovaný za nedostatečný, a proto konstatoval, že žalobce nesplnil požadavky na formální náležitosti projektu výzkumu a vývoje. Krajský soud se však s tímto hodnocením neztotožňuje. Ze zákona o daních z příjmů totiž nevyplývá míra konkrétnosti vymezení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků. Za takové situace je potřeba dát za pravdu žalobci v tom, že všechny jím schválené projekty výzkumu a vývoje způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu obsahuje, byť je možné takto stručně vymezených způsob kontroly a hodnocení považovat za hraniční, na samé hranici akceptovatelnosti. Přesto však lze dle krajského soudu ze způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu, jak jej vymezil žalobce, dovodit, kdo bude kontrolu a hodnocení provádět, že tak bude činit každý rok, a to s ohledem na cíle projektu, jejichž dosažení žalobce stanovil v projektu, a jakým způsobem bude hodnocení zaznamenáno, to vždy s návazností na konkrétní projekt a na konkrétní dílčí cíl, stanovený v tomto projektu. V tomto ohledu proto nelze přisvědčit názoru správních orgánů, pokud takový způsob shledaly za nedostačující a tedy jej hodnotily jako nesplnění formální podmínky řádného vypracování projektů výzkumu a vývoje, jakožto podmínky pro uplatnění odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu DPPO. S takto striktním hodnocením se krajský soud neztotožňuje.
25. V této souvislosti lze ostatně podotknout, že správní spis obsahuje průběžné kontrolní zprávy z jednotlivých fází projektů výzkumu a vývoje žalobce za jednotlivé roky, byť strohé, avšak nelze odhlédnout od skutečnosti, že v průběhu daňového řízení žalobce doložil správci daně podklady k závěrům, učiněným v průběžných kontrolních zprávách (jako přílohy k vyjádření k výsledkům kontrolních zjištění správce daně ze dne 14. 9. 2016), z nichž je zjevné, že závěry žalobce, učiněné v jednotlivých průběžných kontrolních zprávách, se vždy vztahovaly ke konkrétnímu vývojové fázi konkrétního projektu výzkumu a vývoje žalobce, byly provedeny odborným způsobem a osobou vymezenou k tomu jednotlivými projekty výzkumu a vývoje.
26. Pokud žalovaný na podporu svého závěru odkazuje na závěry přijaté v rozsudku krajského soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 31 Af 35/2016-144, v nichž krajský soud dovodil, že projekt výzkumu a vývoje žalobkyně neobsahoval *„jakým způsobem a na základě jakých kritérií má*

být hodnocení prováděno.“, má krajský soud za to, že jsou uvedené věci vystavěny na odlišných skutkových základech. V první řadě krajský soud v citovaném rozsudku č. j. 31 Af 35/2016-144 uvedl, že „z předložených dokumentů není zřejmá jejich vzájemná provázanost, ani vztah k základnímu dokumentu písemného projektu ‚Zahájení VaV č. 11-01‘. Dokument ‚S01 Realizace projektu výzkumu a vývoje‘ je svým obsahem zcela obecný, vztahuje se na neurčitý okruh projektů, a tudíž z povahy věci neobsahuje konkrétní kritéria pro hodnocení konkrétního Projektu č. 11-01.“ Takovým nedostatkem v nyní projednávané věci projekty žalobce netrpí a žalovaný ani takové nedostatky nenamítá. Z projektů výzkumu a vývoje je totiž vždy zjevné, co bude předmětem hodnocení v průběžné kontrolní zprávě za jednotlivé roky, stejně jako je následně z průběžných kontrolních zpráv zjevné, jakého období a kterého projektu výzkumu a vývoje žalobce se týká. Dále krajský soud v citovaném rozsudku č. j. 31 Af 35/2016-144 uvedl, že „[n]a základě zcela obecné metodiky hodnocení, údajně použitelné pro jakýkoliv projekt výzkumu a vývoje, nelze určit, co by považovala za úspěšnou či neúspěšnou realizaci projektu. U vývoje informačního systému si lze jistě představit, že samotný systém bude vytvořen, nicméně některé atributy nebudou zcela odpovídat původní představě, ať již proto, že vývoj neproběhl zcela kvalitně, nebo proto, že některé požadavky zkrátka nebyly objektivně realizovatelné. Proto musí být již předem patrné, na základě jakých konkrétních kritérií bude projekt hodnocen.“ Ani to však dle krajského soudu není případ nyní projednávané věci žalobce, neboť s odkazem na dílčí cíle, vymezené pro jednotlivé roky výzkumu a vývoje žalobce, je dle krajského soudu zjevné, co v jednotlivých letech lze považovat za úspěch či neúspěch projektu, a to, zda tyto cíle byly či nebyly splněny, je taktéž v jednotlivých průběžných kontrolních zprávách žalobce pro jednotlivé projekty vymezeno. Další odkaz žalovaného, a to na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2018, č. j. 3 Afs 304/2016-37, krajský soud neshledává relevantním, neboť v něm neshledává závěry, vztahující se k požadavkům na vymezení způsobu kontroly a hodnocení projektu výzkumu a vývoje. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku pouze poukázal na skutečnost, že z dokumentu, který měl obsahovat způsob kontroly a hodnocení projektu výzkumu a vývoje je zjevné, že projekt stěžovatele byl vyhotoven až *ex post* po zahájení projektu, nikoliv před jeho zahájením, jak tento požadavek vyplynul z judikatury Nejvyššího správního soudu.

27. Ačkoliv samotný požadavek, jež nachází odraz i v citovaném § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů zákona o daních z příjmů, aby projekty výzkumu a vývoje obsahovaly mechanismus způsobu kontroly a hodnocení projektů výzkumu a vývoje a dosažených výsledků, považuje krajský soud za zcela legitimní, k jeho naplnění dle krajského soudu postačí, pokud dotčený daňový subjekt zvolí takový způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, z něhož bude zjevné, kdo bude kontrolu a hodnocení provádět, v jakém časovém harmonogramu, co lze považovat za úspěch či neúspěch stanoveného projektu, a to s ohledem na stanovené cíle projektu, a jakým způsobem bude hodnocení zaznamenáno, to vždy s návazností na konkrétní projekt a na konkrétní dílčí cíl, stanovený v tomto projektu. Jak již krajský soud výše konstatoval, žalobce tomuto požadavku v nyní projednávané věci dostál, byť nelze bez kritické poznámky ponechat míru jeho stručnosti. Na rozdíl od žalovaného, resp. správce daně tak má krajský soud za to, že žalobce splnil veškeré formální náležitosti projektů výzkumu a vývoje.

28. Uvedené konstatování platí dle krajského soudu navzdory skutečnosti, že žalovaný dospěl k závěru, že úspěšnému odpočtu výdajů na výzkum a vývoj od základu DPPO ze strany žalobce brání absence splnění dalšího formálního požadavku, a to požadavku v podobě povinnosti vést evidenci výdajů na výzkum a vývoj odděleně od ostatních výdajů daňového subjektu.
29. Tato povinnost je explicitně stanovena v citovaném § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, dle něhož *„[v]ýdaje (náklady), které lze odečíst od základu daně, musí být výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka.“* Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016-51, k této otázce uvedl, že *„[z]ákon o daních z příjmů v § 34 odst. 4 stanovuje, že výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektů výzkumu a vývoje musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka. Smysl oddělené evidence Nejvyšší správní soud spatřuje ve vytvoření úplného soupisu všech výdajů (nákladů) vynaložených daňovým subjektem při realizaci projektu výzkumu a vývoje, přičemž již ze samotné evidence musí být dostatečně patrna návaznost na konkrétní výdaj (náklad) vynaložený při realizaci projektu výzkumu a vývoje. Identifikace jednotlivých výdajů (nákladů) v oddělené evidenci musí být natolik jednoznačná, aby nemohly vzniknout pochybnosti, který z jednotlivě vynaložených výdajů (nákladů) je do evidence zahrnut, tj. na základě evidence musí být možno jednoznačně oddělit jednotlivé výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektu výzkumu a vývoje od ostatních výdajů (nákladů) daňového subjektu, které s projektem výzkumu a vývoje nesouvisí. Identifikace výdajů (nákladů) v oddělené evidenci musí být takového charakteru, aby na jejím základě bylo možno propojit jednotlivé účetní doklady s evidovanými výdaji (náklady).“*
30. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí nicméně dle krajského soudu vyplývá, že žalovaný nerozporoval skutečnost, že by žalobce nepředložil evidenci výdajů na výzkum a vývoj, oddělenou od ostatních výdajů žalobce. K evidenci provozních výdajů žalobce na výzkum a vývoj žalovaný totiž uvedl, že tato evidence je *„chronologickým seznamem účetních dokladů mj. s uvedením dodavatele, názvu materiálu, celkové částky dokladu i částky související s konkrétním projektem. Evidence po formální stránce sice splňuje požadavky návaznosti na účetnictví, avšak vzhledem k chybějícím záznamům o průběhu řešení jednotlivých projektu (průběžná dokumentace) nelze dle odvolacího orgánu ověřit souvislost vykázaných výdajů (nákladů) s konkrétními projekty.“* Žalovaný tedy výslovně uvedl, že evidence provozních výdajů žalobce na jednotlivé projekty výzkumu a vývoje formálně splňuje požadavek na oddělenost od ostatních provozních výdajů žalobce. Otázka prokázání vázanosti jednotlivých výdajů žalobce na konkrétní projekty výzkumu a vývoje však již není otázkou existence oddělené evidence, a tedy splnění formálního požadavku pro možnost odečtu těchto výdajů od základu daně, nýbrž otázkou unesení důkazního břemene ve vztahu k účinnosti jednotlivých uplatňovaných výdajů.
31. Rozdílnost těchto požadavků je zjevná i z žalovaným příznačně citovaného rozsudku ze dne 10. 12. 2019, č. j. 1 Afs 429/2018-41, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že *„[p]odmínkou pro uplatnění výdajů na podporu VaV je vynaložení těchto výdajů v souvislosti s realizací projektu, resp. při jeho realizaci. Neuznání výdajů uplatňovaných jako osobní výdaje na podporu VaV souviselo právě i s neprokázáním souvislosti vynaložených výdajů s činností VaV (srov. bod [43] rozhodnutí žalovaného), nikoliv s tím, že by evidence nebyla vedena odděleně. Neprůkaznost a nedostatečnost evidence předložené stěžovatelkou, o které hovoří*

žalovaný v bodu [42] svého rozhodnutí, tak souvisela s neunesením důkazního břemene, nikoliv formálními nedostatky evidence.“ Je tedy rozdíl mezi konstatováním, že daňový subjekt nevedl oddělenou evidenci výdajů na projekt výzkumu a vývoje, a konstatováním, že takovou evidenci sice daňový subjekt vedl, avšak neprokázal, že výdaje, uvedené v této evidenci, se skutečně vztahují k jednotlivým projektům výzkumu a vývoje. Způsob evidence provozních nákladů žalobce na jednotlivé projekty výzkumu a vývoje tudíž nemohl být důvodem pro paušální odmítnutí možnosti odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu daně tak, jak to učinil žalovaný.

32. Konečně se krajský soud zabýval námitkami žalovaného proti způsobu vedení oddělené evidence osobních výdajů žalobce na výzkum a vývoj. Již z citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 144/2016-51 přitom vyplývá, že *„vyúčtování mzdových nákladů daných ustanoveným podílem pracovního úvazku věnovaného u určených zaměstnanců na realizaci projektu výzkumu a vývoje vyhovuje požadavku na evidování výdajů (nákladů), aby bylo dostatečně konkrétně patrné, jaký výdaj (náklad) se váže k projektu výzkumu a vývoje, a aby nemohlo dojít k jejich záměně s jinými výdaji (náklady) nesouvisejícími s realizací projektu výzkumu a vývoje. Je totiž zřejmé, že podíl je vztažen ve stanovené výši k veškerým mzdovým nákladům na konkrétního zaměstnance v jednotlivých měsících, tedy ke všem jednotlivým nákladům (výdajům) takto evidovaným v účetnictví. I zde by mohla být evidence podrobnější, nicméně svůj účel, tedy nezaměnitelné přiřazení k jednotlivým nákladům, ve svých důsledcích splňuje. V posuzované věci tak bylo možno akceptovat způsob evidování toliko u osobních nákladů.“* Pokud i v nyní projednávané věci žalobce stanovil způsob evidence osobních výdajů na realizaci projektů výzkumu a vývoje formou podílu pracovního úvazku, věnovaného vybranými zaměstnanci realizaci projektů výzkumu a vývoje, pak tento způsob vedení evidence osobních výdajů na výzkum a vývoj odděleně od ostatních výdajů žalobce lze shledat dostačujícím.
33. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dále žalobci vytýká, že na jednotlivých projektech docházelo k obměnám zaměstnanců na těchto projektech pracujících oproti těm, kteří byli vymezeni v projektech výzkumu a vývoje, což považuje za jednání v rozporu § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, nezaznamenal-li žalobce tuto změnu jako změnu projektu. Krajský soud však uvádí, že takovou změnu projektu žalobci v případě obměny zaměstnanců, pracujících na projektech výzkumu a vývoje, zákon neukládá. Krajský soud se ztotožňuje s tvrzením žalobce, že v případě dlouhodobých projektů je pravděpodobné, že dojde k obměně zaměstnanců, pracujících na těchto projektech, to však neznamená, že by musel žalobce po každé takové změně provádět změnu projektu výzkumu a vývoje. Dle krajského soudu totiž zákon neukládá daňovým subjektům, aby uváděly do projektů výzkumu a vývoje veškeré zaměstnance, kteří budou na projektech výzkumu a vývoje pracovat. Dle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů má projekt výzkumu a vývoje obsahovat *„jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu.“* Z citovaného ustanovení dle krajského soudu neplyne nutnost nezbytně uvést v projektu výzkumu a vývoje veškeré zaměstnance, kteří se na projektech budou podílet, nýbrž pouze ty, kteří budou zajišťovat jeho odborné řešení.
34. Jinými slovy, v projektu výzkumu a vývoje je potřeba uvést zejména ty osoby, jejichž odborné znalosti jsou nezbytné proto, aby mohlo věcně dojít k realizaci projektu výzkumu a vývoje s ohledem na jeho cíle a zaměření. Nedostatkem v evidenci osobních výdajů na

výzkum a vývoj by tak dle krajského soudu mohlo být pouze zjištění, že naopak osoby, které mají odborně zajišťovat vedení projektu, se na projektu ve skutečnosti nepodílely. To však v nyní projednávané věci žalovaný nenámítal. Další námitky žalovaného k oddělené evidenci osobních výdajů žalobce na jednotlivé projekty výzkumu a vývoje se pak vztahují opět k unesení důkazního břemene ve vztahu k účinnosti těchto výdajů, což však již nemá vliv na splnění povinnosti vést oddělenou evidenci výdajů na výzkum a vývoj. Tento závěr je konsistentní taktéž se závěry Nejvyššího správního soudu, vyjádřenými v již citovaném rozsudku č. j. 9 Afs 144/2016-51, v němž Nejvyšší správní soud uzavřel, že *„vedle požadavků na oddělenou evidenci osobních nákladů bylo na stěžovatelce, aby unesla též důkazní břemeno, že evidované osobní náklady byly na projekty výzkumu a vývoje též skutečně vynaloženy, tj. že daní zaměstnanci se v tvrzeném rozsahu svého pracovního úvazku skutečně věnovali projektům výzkumu a vývoje.“*

35. Aniž by chtěl jakkoliv předjímat hodnocení otázky, zda žalobce v daném případě unesl důkazní břemeno ve věci účinnosti osobních výdajů na výzkum a vývoj, krajský soud nad rámec výše uvedeného uvádí, že se neztotožňuje se závěry žalovaného, že pro unesení důkazního břemene v tomto ohledu je potřeba prokazovat, co přesně který konkrétní zaměstnanec ve kterém konkrétním dni při realizaci projektu výzkumu a vývoje učinil. Pokud například daňový subjekt prokazuje práci zaměstnanců na projektu výzkumu a vývoje dodatkem k pracovní smlouvě s vymezením pověření k práci na tomto projektu spolu s evidencí práce, z níž je zjevné, kolik času daný zaměstnanec v konkrétním dni strávil nebo jiným vhodným způsobem, je na správci daně, aby takové důkazy věrohodným způsobem zpochybnil tak, jak je to jeho povinností dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Pokud totiž z průběžné i závěrečné dokumentace k realizaci projektu výzkumu a vývoje vyplývá, že byly podniknuty kroky k (ať už zdárnému či nezdařnému) ukončení tohoto projektu, je zjevné, že tyto kroky někým musely být učiněny. V takovém případě tedy bude na správci daně vyjádřit přesvědčivé pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, pravdivosti či úplnosti důkazů k prokázání účinnosti osobních výdajů na výzkum a vývoj tak, aby opět přešlo důkazní břemeno k prokázání svých tvrzení, resp. k vyvrácení pochybností správce daně, zpět na daňový subjekt.
36. Jak již bylo výše zdůrazněno, na rozdíl od žalovaného, resp. správce daně tak má krajský soud za to, že žalobce v nyní projednávané věci splnil veškeré formální náležitosti projektů výzkumu a vývoje a pokud tedy žalovaný ve vztahu k žalobci konstatoval nenaplnění podmínek pro uplatnění odečtu výdajů na výzkum a vývoj z důvodu nesplnění formálních podmínek projektů výzkumu a vývoje žalobce a vedení evidence výdajů na výzkum a vývoj odděleně od ostatních výdajů, zatížil své rozhodnutí vadou nezákonnosti. Zcela logicky za nesprávný je pak třeba hodnotit i postup správce daně, resp. žalovaného, pokud za dané situace nepřistoupili k věcnému přezkumu žalobcem uplatněných výdajů na výzkum a vývoj. Správními orgány zvolený postup by byl správný a zcela v souladu s judikaturou správních soudů pouze za předpokladu, že by skutečně došlo k nenaplnění některých z dříve uvedených formálních podmínek. Z důvodu, že takové nenaplnění krajský soud neshledal, měl se žalovaný věnovat také věcnému přezkumu výzkumné činnosti žalobce. Žalovaný tak neučinil, neboť se k věcnému přezkumu výzkumné činnosti žalobce vyjádřil *„pouze nad rámec již shledaných pochybení, znemožňujících odečet výdajů na výzkum a vývoj žalobce od základu DPPO“*, přičemž dle krajského soudu z napadeného

rozhodnutí není zjevné, zda tedy přezkum rozhodnutí správce daně v tomto ohledu proběhl v dostatečné míře.

IV. b) Ostatní námitky

37. Ačkoliv konstatování výše uvedených závěrů postačí k tomu, aby bylo žalobou napadené rozhodnutí žalovaného zrušeno, krajský soud se s ohledem na žalobní argumentaci a „rámcovou“ povahu posouzení těchto dílčích námitok ze strany žalovaného, zabýval i dalšími otázkami, které žalovaný, resp. správce daně ve svých rozhodnutích vzali do úvahy při hodnocení způsobilosti žalobce odečíst si výdaje na výzkum a vývoj od základu DPPO ve smyslu § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů.
38. Krajský soud předně nesouhlasí se závěrem žalovaného k samotnému věcnému přezkumu výzkumné činnosti daňových subjektů, že při prokázání přítomnosti ocenitelného prvku novosti a technické nejistoty u přezkoumávaných projektů výzkumu a vývoje judikatorně dovozená povinnost ustanovit znalce dle § 95 odst. 1 daňového řádu správci daně vyvstává až tehdy, doloží-li žalobce veškeré důkazní prostředky k prokázání existence prvku novosti a technické nejistoty. Z judikatury správních soudů naopak vyplývá (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119, ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016-38, nebo již citovaný rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 31 Af 35/2016-144), že *„[s]právce daně zpravidla nedisponuje dostatečnými technickými znalostmi k posouzení důkazních prostředků technické povahy navržených za účelem prokázání přítomnosti ocenitelného prvku novosti a technické nejistoty u přezkoumávaných projektů výzkumu a vývoje. Jsou-li tyto důkazy pro věc relevantní, je povinen ustanovit znalce dle § 95 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.“* Krajský soud je toho názoru, že tato povinnost se vztahuje i na situace, kdy je spornou již otázka relevance a dostatečnosti předložených důkazů, tj. kdy daňový subjekt v daňovém řízení tvrdí, že jím doložené důkazy jsou k prokázání tohoto prvku novosti a technické nejistoty dostatečné. Nemá-li totiž správce daně dostatečné technické znalosti k posouzení přítomnosti ocenitelného prvku novosti a technické nejistoty u přezkoumávaných projektů výzkumu a vývoje, bude zpravidla postrádat také dostatečné technické znalosti k posouzení relevance a dostatečnosti žalobcem předložených důkazů k prokázání přítomnosti těchto prvků. Bude tudíž úkolem znalce zhodnotit, zda žalobcem předložené důkazní prostředky dostačují k posouzení přítomnosti ocenitelného prvku novosti a technické nejistoty, a následnému zhodnocení samotné přítomnosti těchto prvků. To však neznamená, že by současně žalovaný nemohl vyjadřovat pochybnosti o tom, zda žalobcem předložené výsledky projektů výzkumu a vývoje skutečně byly dosaženy v průběhu realizace jednotlivých projektů výzkumu a vývoje.
39. Žalobce v žalobě dále rozporoval závěry žalovaného, kterými tento vyloučil výdaje žalobce jako nezpůsobilé ovlivnit základ DPPO žalobce za zdaňovací období 2011 z důvodu, že žalobce neprokázal faktické uskutečnění nájmu. Ze správního spisu vyplývá, že žalobce uplatňoval za rok 2011 jako výdaj pro účely stanovení základu DPPO nájemné na adrese Kolářkova 39, 621 00 Brno, ve výši 930 000 Kč z titulu nájmu této nemovitosti pro účely podnikání. V průběhu daňového řízení činil žalobce několik tvrzení ve vztahu k tomuto uplatňovanému výdaji, aby tak vyvrátil pochybnosti správce daně o účinnosti tohoto výdaje, z nichž nakonec setrval na tvrzení, že nájemné se skládá z pronájmu nemovité věci v částce 35 000 Kč měsíčně a také poplatku za umožnění sídla, internet, úklid, energie, pronájmu mikrovlnky, varné konvice, lednice, televize, dataprojektoru, 3 počítačů, 2

tiskáren, kancelářského nábytku, 2 osciloskopu, logického analyzátoru, spektrálního analyzátoru, laboratorních zdrojů, to vše v souhrnné výši 39 500 Kč. Žalovaný a správce daně následně shodně uvedli, že žalobce nepředložil žádný relevantní důkaz k prokázání faktického užívání nemovitosti, pročez tento výdaj neměli za účinný ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Vzhledem k neprokázání faktického užívání nemovité věci žalobcem pro účely podnikání pak žalovaný neuznal ani výdaje na nájem movitých věcí, které měly sloužit žalobci v jím pronajaté věci nemovité na adrese Kolářkova 39, 621 00 Brno, stejně jako služby úklidu, přebírání pošty a spotřeby energií, které měl žalobce účtovat paušálně bez prokázání faktické spotřeby energií v předmětné nemovité věci.

40. V nyní projednávané věci je spornou otázka, zda žalobce dostatečným způsobem prokázal užívání nemovitosti na adrese Kolářkova 39, 621 00 Brno, pro účely podnikání, neboť k tomu dle žalovaného žalobce nepředložil žádný relevantní důkaz. Jak již žalovaný konstatoval v napadeném rozhodnutí, žalobce v rámci odvolacího řízení předložil žalovanému jako důkaz k prokázání uskutečnění předmětu nájmu na uvedené adrese půdorysy předmětné nemovitosti, fotografie s označením jednotlivých pronajatých místností, fotografie nemovitosti, které měly prokazovat, že nemovitost byla označena obchodní firmou žalobce, pracovní smlouvy se zaměstnanci žalobce, v nichž byla uvedena možnost převedení zaměstnanců k výkonu práce na adresu Kolářkova 39, 621 00 Brno a čestná prohlášení zaměstnanců žalobce, ve kterých tito potvrzovali, že dle potřeby zaměstnavatele vykonávali svou práci i na výše uvedené adrese. Tyto důkazní prostředky označil žalovaný jako nezpůsobilé prokázat faktické uskutečnění předmětu nájmu. Žalovaný následně uzavřel část napadeného rozhodnutí, věnující se žalobcem předloženým důkazním prostředkům tak, že žalobce ani nenabídl správci daně „*ohlídku místa nájmu*“.
41. V žalobě následně žalobce uvádí, že již neměl jakým jiným způsobem prokázat faktické uskutečnění předmětu nájmu, a v replice proti vyjádření žalovaného brojí proti tvrzení žalovaného o nenabídnutí místního šetření tím, že měl-li žalovaný pochybnosti o průkaznosti důkazů, načež žalovaný reagoval v duplice tak, že i kdyby místní šetření provedl, mohl by jím být ověřen pouze aktuální skutkový stav, nikoliv skutkový stav v roce 2011. Krajský soud se přitom neztotožňuje s tvrzením žalovaného, že k této námitce nelze přihlížet z důvodu jejího uplatnění až po lhůtě k podání žaloby (s ohledem na zásadu koncentrace řízení před správním soudem), žalobce touto námitkou totiž rozvíjí své dřívější tvrzení o nemožnosti prokázat faktické celoroční užívání předmětu nájmu jinými než předloženými důkazními prostředky.
42. 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*“. Podle odst. 4 téhož ustanovení dále „*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*“.
43. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se ve své judikatuře již opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud. Jeho judikaturu lze shrnout tak, že dle výše citovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny

skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49).

44. Prizmatem výše uvedeného proto krajský soud přezkoumal průběh daňové kontroly žalobce, a dospěl k závěru, že žalovaný dostatečným způsobem nezpochybnil žalobcem předložené důkazní prostředky. Jestliže ten totiž spolu se svými tvrzeními předkládá také pracovní smlouvy zaměstnanců, v nichž je uvedeno, že zaměstnanci žalobce mohli podle potřeby zaměstnavatele pracovat také na adrese Kolářkova 39, 621 00 Brno, je zjevné, že žalobce musel mít právní titul k možnosti převedení svých zaměstnanců k práci na této adrese. Tvrzení žalovaného, že tyto smlouvy byly na dobu určitou a že byly ukončeny před posuzovaným obdobím, je tvrzením nepodloženým, neboť, jak uvedl žalobce, pracovní smlouva na dobu určitou může být prodloužena, a sám žalobce uvedl, že i z předložených projektů výzkumu a vývoje je zjevné, že na nich daní zaměstnanci v rozhodném období pracovali. Stejně tak budou za takové situace relevantní k rozptýlení pochybností žalovaného i žalobcem předložená čestná prohlášení, neboť v nich je jednoznačně uvedeno, že zaměstnanci žalobce v rozhodném období na adrese Kolářkova 39, 621 00 Brno, podle potřeby žalobce pracovali.
45. Chtěl-li žalovaný skutečně důvodným způsobem zpochybnit průkaznost předložených důkazů žalobce, mohl provést místní šetření v předmětné nemovitosti, v nichž by mohl taktéž ověřit, zda žalobcem předkládané fotografie skutečně pochází z této nemovitosti. Jak ostatně uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 6. 2020, č. j. 1 Afs 133/2019-34, „[a]čkoliv je na daňovém subjektu, aby v daňovém řízení tvrdil a tvrzené skutečnosti rovněž prokázal, daňové orgány to současně nezabývá povinnosti posoudit tyto skutečnosti v souladu se zásadou materiální pravdy, tj. podle jejich skutečného obsahu (§ 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). Ostatně „přijít věcem na kloub“ je tradiční přístup daňové správy v situacích, kdy jde o zjištění, zda formální tvrzení odpovídá skutečnosti či zda se jedná o předstírání nebo zakrývání skutečného stavu věci.“ Nelze přitom tvrdit, že ověření současného skutkového stavu není relevantní pro stav dřívější – je totiž potřeba posuzovat důkazy jak jednotlivě, tak ve vzájemné souvislosti, přičemž jestliže žalobce předkládá důkazy o pronájmu nemovitosti určitým způsobem a k tomu žalovaný ověří, že v současnosti skutkový stav odpovídá těmto tvrzením, je v jeho intencích, aby pak relevantním způsobem zpochybnil,

proč tímto způsobem nájem nemohl probíhat právě v předmětném období. Jestliže tedy žalovaný dospěl k závěru, že žalobce nepředložil žádné relevantní důkazy pro prokázání uskutečnění nájmu nemovité věci jako prostor k podnikání na adrese Kolářkova 39, 621 00 Brno, učinil tak závěr, který je v rozporu s obsahem správního spisu, a zavedl tak rovněž důvod pro zrušení rozhodnutí bez nařízení jednání dle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

46. Tento závěr platí taktéž ve vztahu k nájmu žalobcem tvrzených movitých věcí a služeb úklidu, neboť těmi se žalovaný podrobněji nezabýval s odkazem na skutečnost, že žalobce neunesl ani důkazní břemeno ve vztahu k prokázání faktického uskutečnění nájmu nemovité věci. Ve vztahu k tvrzené službě přebírání pošty krajský soud uvádí, že taktéž neshledal, že by žalovaný dostatečným způsobem zpochybnil faktické uskutečnění této služby. Jestliže totiž na adrese předmětu nájmu bydlí a poštu má přebírat jednatel žalobce, je zjevné, že k takovému přebírání žádné zmocnění nepotřebuje, neboť je tento zmocněn přebírat poštu za žalobce již z titulu výkonu své funkce, která je s ním neodmyslitelně spjata i v případech, kdy vystupuje jako vlastník předmětné nemovitosti, nikoliv jako jednatel žalobce. Stejně tak tvrzení, že na jedné pracovní smlouvě figurovala adresa Kolářkova 39, 621 00 Brno, pouze jako adresa fakturační, nikoliv korespondenční, je zcela nezpůsobilé zpochybnit tvrzení žalobce, neboť tato skutečnost v žádném případě nevylučuje, aby jiné zásilky byly na adresu tvrzeného nájmu žalobce odesílány. Tím spíše, že žalobce měl v rozhodném období na adrese Kolářkova 39, 621 00 Brno, sídlo, na jehož adresu bývá subjektům zasíláno třetími osobami nejčastěji.
47. V čem se naopak krajský soud ztotožňuje s žalovaným, je neprokázání účinnosti spotřeby energií na adrese Kolářkova 39, 621 00 Brno – žalobce totiž nepředložil ani celkové náklady na energie v předmětné nemovitosti za rok, pročez není možno usuzovat, zda předmětná částka vůbec může odpovídat spotřebě energií žalobce v poměru k rozsahu užívané nemovitosti. Krajský soud přitom souhlasí s názorem žalovaného, že žalobce nemůže „sponzorovat“ další obyvatele nemovitosti ve vztahu ke spotřebovaným energiím, resp. s upřesněním, že jako osoba soukromého práva samozřejmě hradit veškeré energie v nemovitosti v souladu se zásadou autonomie vůle může, avšak nemůže tyto uplatňovat jako účinné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Lze proto akceptovat názor žalobce, že je v intencích žalobce a pronajímatele jako soukromých osob, v jaké výši si stanoví úhrady za spotřebu energií v předmětné nemovitosti, uplatnit jako účinný výdaj však žalobce může pouze náklady na takové množství energií, u nějž prokáže, že bylo využito k dosažení, zajištění a udržení příjmů žalobce.
48. Krajský soud znovu zdůrazňuje, že výše uvedenými závěry v žádném případě nepředjímá to, zda žalobce skutečně předmětnou nemovitost z titulu nájmu užíval, toto hodnocení je na žalovaném, stejně jako závěry krajského soudu není vyřešena otázka ceny obvyklé za pronájem movitých i nemovitých věcí a poskytování služeb jednatelem žalobce, jako pronajímatelem, žalobci. Žalovaný se však s odkazem na neprokázání uskutečnění nájmu nemovitých věcí touto problematikou blíže nezabýval, proto bude jeho úkolem v navazujícím řízení tento nedostatek napravit.

V. Závěr a náklady řízení

49. Krajský soud proto s ohledem na výše uvedené rozhodnutí žalovaného zrušil částečně proto, že skutkový stav, který vzal správce daně za základ napadeného rozhodnutí, nemá oporu ve správním spise [§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.], částečně pro nezákonnost [§ 78 odst.

1 s. ř. s.], a současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu [§ 78 odst. 5 s. ř. s.] a bude tedy na něm, aby zajistil nápravu shora vytčených vad.

50. Krajský soud takto rozhodl bez nařízení jednání, a to v souladu s § 76 odst. 1 s. ř. s.
51. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
52. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna zástupce (advokáta) žalobce a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o tři úkony právní služby (příprava a převzetí zastoupení, žaloba, 2 x další podání ve věci samé – replika) ve výši $4 \times 3\,100$ Kč a čtyři režijní paušály ve výši 4×300 Kč, tedy celkem 13 600 Kč. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení ve smyslu § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku 2 856 Kč odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést. Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ve výši 3 000 Kč.
53. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 19 456 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 10. srpna 2020

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu