



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudkyň JUDr. Terezy Kučerové a Mgr. Heleny Nutilové ve věci

žalobce: **ABADIA a.s.**,
sídlem Slapy 144, 391 76 Slapy
zastoupený Mgr. Pavlem Kandalcem, Ph.D, LL.M., advokátem
sídlem Moravské nám. 629/4, 602 00 Brno

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 7. 2017 č. j. 28116/17/5200-11435-712083

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci.

1. Žalobce podal dne 2. 5. 2012 řádné daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 11. 2010 do 31. 10. 2011, v němž vykázal základ daně ve výši 3.038.520 Kč a na řádku 242 uplatnil odpočet ze základu daně ve smyslu § 34 odst. 4-8 zákona o daních z příjmu ve výši 2.790.568 Kč a vykázal daň ve výši 28.550 Kč. Dne 30. 4. 2013 podal řádné daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 11. 2011 do 30. 10. 2012, v němž vykázal základ daně ve výši 2.916.240 Kč a na řádku 242 uplatnil odpočet od základu daně ve smyslu § 34 odst. 4-8 zákona o daních z příjmu ve výši 2.486.223 Kč a vykázal daň ve výši 71.940 Kč.
2. Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobce protokolem ze dne 2. 2. 2015 daňovou kontrolu na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 11. 2010 do 31. 10. 2011 v rozsahu všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení v předmětu daňové kontroly vymezené daně. Dále dne 15. 6. 2015 zahájil daňovou kontrolu na téže dani za zdaňovací období od 1. 11. 2011 do 31. 10. 2012 v totožném rozsahu jako v předchozím zdaňovacím období.
3. Dne 10. 9. 2015 vydal správce daně výzvu k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 daňového řádu (dále jen „výzva k prokázání“), jejíž předmětem bylo jednak sdělení pochybností správce daně, ke kterým dospěl po přezkoumání účetních dokladů a dalších písemností předložených žalobcem, které se týkaly odčitatelné položky od základu daně dle § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmu, a to částky uplatněné na řádku 242 daňového přiznání za zdaňovací období od 1. 11. 2010 do 31. 10. 2011 v částce 2.790.568 Kč a částky 2.486.222 Kč uplatněné na řádku 242 daňového přiznání za zdaňovací období od 1. 11. 2011 do 31. 10. 2012. Správce daně požadoval doložit, zda specifikované výdaje na řádku 242 byly vynaloženy při realizaci projektu výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů, zda v rámci projektů výzkumu a vývoje byl přítomen ocenitelný prvek novosti a vyjasněna výzkumná nebo technická nejistota a vykázané osobní a provozní náklady byly skutečně vynaloženy v přímé souvislosti s realizací projektu výzkumu a vývoje. Současně správce daně požadoval prokázat, jakým konkrétním způsobem byly projekty výzkumu a vývoje realizovány, jak byly řešeny cíle projektu výzkumu a vývoje. Vzhledem k tomu, že osobní náklady dle žalobcem předloženého vyúčtování byly stanoveny podílem z celkových mezd jednotlivých účastníků projektu zvýšené o sociální a zdravotní pojištění, kdy podíl byl stanoven jako poměr mezi odpracovanými dny celkem a dny odpracovanými na projektu výzkumu a vývoje s přesností na dny a ze mzdových listů vyplynulo, že jako osobní náklady byly použity veškeré osobní náklady, to znamená i podíly náhrad mezd (mzdy za dovolenou), které s realizací výzkumu a vývoje nesouvisely, požadoval správce daně doložení, zda skutečně vykázané osobní náklady byly prokazatelně

vynaloženy pouze na projekty výzkumu a vývoje a byly tak naplněny podmínky pro odpočet od základu daně. Správce daně měl současně pochybnosti vzhledem k pracovnímu zařazení a funkci některých účastníků projektu výzkumu a vývoje, kupříkladu V. C., ředitele společnosti, ing. V. Z., obchodního ředitele, J. H. vedoucího výroby, dr. V. Š. vedoucí ekonomického úseku, že vykazované celodenní práce více dní za sebou pouze na projektech se jevily jako nereálné. Navíc některé činnosti uvedené v harmonogramech se nejevily správci daně jako související s řešením projektů výzkumu a vývoje, neboť svým charakterem představovaly běžnou podnikatelskou činnost, kupříkladu zajišťování výrobních zakázek. Rovněž požadoval správce daně prokázat, že provozní náklady zahrnující výdaje na automateriál, spotřebu PHM, opravy vozidel, blíže nespecifikované výdaje na provoz vozidel, pojištění a odpisy vozidel byly skutečně vynaloženy v přímé souvislosti s realizací zmiňovaných projektů. Na výzvu správce daně žalobce dne 10. 10. 2015 odpověděl.

4. Dne 1. 2. 2016 byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění k probíhající daňové kontrole. S tímto výsledkem žalobce nesouhlasil a podal vyjádření, které však dle správce daně nemělo vliv na změnu výsledku kontrolního zjištění. Konečná zpráva o daňové kontrole byla se žalobcem projednána dne 29. 4. 2016. Zpráva o daňové kontrole obsahuje výsledek kontrolního zjištění doplněný o vyjádření žalobce a stanovisko správce daně k jednotlivým tvrzením a výhradám.
5. Správce daně vydal dodatečný platební výměr na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 11. 2010 do 31. 10. 2011 pod č. j. 1135873/16/2212-50524-301443 ze dne 3. 5. 2016, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmu právnických osob ve výši 533.140 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále ve výši 106.628 Kč, dále byl vydán dodatečný platební výměr na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 11. 2011 do 31. 10. 2012 č. j. 1136502/16/2212-50524-301443 ze dne 3. 5. 2016, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmu právnických osob ve výši 472.370 Kč a sdělena povinnost uhradit penále ve výši 94.468 Kč.
6. Proti platebním výměrům podal žalobce odvolání, o kterých rozhodlo Odvolací finanční ředitelství v Brně společným rozhodnutím, které bylo napadeno touto správní žalobou dne 3. 7. 2017 č. j. 28116/17/5200-11435-712083 tak, že obě odvolání proti oběma platebním výměrům byla zamítnuta a napadené platební výměry byly potvrzeny.

II. Žalobní body.

7. Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích dne 4. 9. 2017.
8. Žalobce v první řadě vznesl výhradu k postupu daňových orgánů, že nezahrnuly poměrnou část náhrady mzdy za dovolenou do výdajů na projekty výzkumu a vývoje. K tomu

poukázal na jednání koordinačního výboru s komorou daňových poradců dne 22. 4. 2015, které neskončilo shodou, podle názoru žalobce je problematika nejednoznačná, a proto by měl orgán státní správy postupovat v souladu se zásadou *in dubio pro libertate* a nikoli zvolit způsob výhodnější z hlediska fiskálních zájmů státu. Podle žalobce ani z pokynu D-288 nevyplývá nemožnost zahrnout do odpočtů na výzkum a vývoj výdaje související s náhradami mezd zaměstnanců podílejících se na projektu. Náhrada mzdy za dovolenou není v zákoně o daních z příjmů výslovně uvedena jako náklad, který není možné uplatnit v rámci odpočtu na výzkum a vývoj. Pokyn D-288 stanoví, že výdaji vynaloženými při realizaci projektu výzkumu a vývoje jsou osobní výdaje a jim odpovídající povinné odvody. Pokyn nikde výslovně nestanoví, že by náhradu mzdy za dovolenou nebylo možno uplatnit v rámci odpočtu na výzkum a vývoj. Navíc pokyn D-288 není obecně závazný vůči daňovým poplatníkům. V případě zaměstnance, jehož pracovní náplň zahrnuje činnosti výzkumu a vývoje lze konstatovat, že vyčerpání dovolené touto zaměstnanci napomáhá plnit přidělené pracovní úkoly při realizaci projektu výzkumu a vývoje. Současné nelze odhlédnout od toho, že k zahrnutí náhrad mezd za dovolenou do osobních nákladů se přiklání i tzv. manuál Frascati, jehož verze z roku 2002 byla zdrojovým dokumentem pro zákonný rámec odčitatelné položky na výzkum a vývoj v českém právním řádu. Vzhledem k tomu, že položka není zahrnuta v negativním výčtu ustanovení § 34b) odst. 2 zákona o daních z příjmů, žalobce náklady uplatnil oprávněně.

9. Žalobce dále namítl nezákonnost zahájení daňové kontroly, neboť měla předcházet výzva k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Správce daně měl totiž veškeré informace o postupu, dokladech a dokumentaci již z předchozích období, kdy žalobce postupoval stejným způsobem. Správce daně tudíž musel důvodně předpokládat, že daň bude doměřena a měl žalobce vyzvat k podání daňového přiznání. K tomu žalobce odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Zahájením daňové kontroly bez předchozí výzvy k podání daňového přiznání došlo k nerespektování zásady přiměřenosti a zdrženlivosti při správě daní a představovalo nezákonný zásah do práv žalobce.
10. Žalobce nesouhlasí současně ani s názorem žalovaného, že neunesl důkazní břemeno ve vztahu k tomu, zda evidované osobní náklady byly na projektu výzkumu a vývoje též skutečně vynaloženy. Žalobce splnil podmínku oddělené evidence od ostatních výdajů poplatníka, která byla správci daně předložena, a to s odkazy na analytické účty z účetnictví. Zákon neřeší, co se řeší oddělenou evidencí a je tak zcela na uvážení poplatníka, jakou metodiku si zvolí. Žalobce takový požadavek splnil. Pokud správce daně zpochybnil průkaznost času vykazovaného jako práci na projektech výzkumu a vývoje na základě hodnocení pracovního zařazení a funkce některých účastníků projektu, kupříkladu u ředitele společnosti, obchodního ředitele, vedoucího výroby a vedoucího ekonomického úseku pouze na základě označení těchto pozic, nelze z toho nic dovozovat ve vztahu k podílu těchto pracovníků na projektech výzkumu a vývoje, neboť se musí usuzovat

podle skutečně vynaložené práce a nikoliv podle názvu pozice, na které zaměstnanec působí. Žalobce v odpovědi na výzvu správce daně poskytl dostatečné vysvětlení a důkazní prostředky k rozptýlení pochybností správce daně. Pokud však pochybnosti na straně správce daně přetrvávaly, žalobce nechápe, proč nepřistoupil k dalším žalobcem navrhovaným důkazům, které by mohly objasnit konkrétní výstupy jeho činnosti.

11. Vzhledem k tomu, že žalobce správci daně předložil důkazní prostředky, které ukazují výsledky práce jednotlivých zaměstnanců, kdy jednalo se o projektovou dokumentaci zahrnující výkresy, návrhy, výpočty, fotodokumentaci prototypů, vzorků nebo jejich částí, postupy práce, měsíční rozpisy práce jednotlivých pracovníků na jednotlivých projektech PVV III a PVV IV (tzv. plachty), měl je správce daně vyhodnotit a při svém rozhodování zohlednit. To však neučinil, což zakládá dle názoru žalobce nepřezkoumatelnost rozhodnutí správce daně i žalovaného. Proto bylo navrženo zrušení rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

III. Stručné shrnutí vyjádření žalovaného.

12. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě tuto žalobu identifikoval včetně napadeného rozhodnutí. Popsal dosavadní průběh řízení a shrnul žalobní námitky, čímž vymezil předmět sporu.
13. Právní názor žalobce žalovaný odmítl a námitky žalobce považoval za nedůvodné. Vzhledem k tomu, že žalobní námitky jsou v zásadě totožné s odvolacími námitkami, žalovaný se ve vyjádření omezil pouze na shrnutí podstatných okolností a v podrobnostech odkázal na napadené rozhodnutí a obsah správního spisu. V rozhodnutí se s námitkami žalobce vypořádal pod body 37 - 54 rozhodnutí o odvolání.
14. K tomu žalovaný doplnil, že v rozhodnutí o odvolání podrobně zdůvodnil, proč není splněna podmínka stanovená v § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů v souvislosti s čerpáním dovolené pracovníky pracujícími na výzkumu a vývoje. Takový náklad totiž přímo a bezprostředně nesouvisí s realizací projektu. Náhrady mzdy, jako například náhrada za dovolenou za státní svátek či nemocenskou neumožňuje snížit daňový základ v rámci odčitatelné položky na výzkum a vývoj. Opačný výklad, který zastává žalobce, nezohledňuje smysl a účel dotčených norem a nemůže proto jako rovnocenný konkurenční výklad obstát. Nelze tudíž přisvědčit žalobci, že mělo dojít k postupu „in dubio pro libertate“.
15. Žalovaný zastává názor, že k aplikaci pokynu Ministerstva financí ČR D-288 se dostatečně vyjádřil v napadeném rozhodnutí a aplikaci tohoto pokynu považuje za správnou. Stejně tak považuje za správný odkaz na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, který byl

sice zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu 10 Afs 24/2014-119, nicméně v tomto rozsudku Nejvyšší správní soud nerozporoval správnost posouzení náhrady za dovolenou.

16. Žalovaný odmítl názor žalobce, že uspokojivě prokázal náklady vynaložené na výzkum a vývoj předložením oddělené evidence nákladů na výzkum a vývoj. Navíc se neztotožnil s tvrzením žalobce, že jednoznačně prokázání souvislosti mezi vynaloženým nákladem uvedeným v evidenci a projektem výzkumu a vývoje je až předmětem dalšího dokazování na základě dalších důkazních prostředků, nikoliv samotné evidence. K tomu odkázal žalovaný na rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 144/2016, dle kterého 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. U žalobce se však nejednalo o dostatečně přesné a nezaměnitelné vymezení nákladů na realizaci projektů výzkumu a vývoje. Práce na projektech výzkumu a vývoje byly žalobcem vykazovány s přesností na dny, což znamená, že vykázaný den se pracovalo pouze na projektu výzkumu a vývoje. Pokud správce daně vzal v úvahu pracovní zařazení některých účastníků projektu výzkumu a vývoje (ředitel společnosti, obchodní ředitel, vedoucí výroby, vedoucí ekonomického úseku), pak některé činnosti uvedené v harmonogramu prací představovaly běžnou podnikatelskou činnost – zajišťování zakázek, a tudíž logicky mu vznikly pochybnosti, zda vykázané osobní náklady byly výdaji prokazatelně vynaloženými pouze na projekty výzkumu a vývoje. Žalobce žádným jiným důkazním prostředkem tyto pochybnosti správce daně a posléze žalovaného nevyvrátil.
17. Námitku ohledně postupu podle § 145 odst. 2 daňového řádu žalovaný řešil v žalobou napadeném rozhodnutí pod body 57 – 67. Z toho důvodu na toto vysvětlení odkázal a zdůraznil, že ve spisu správce daně nebyly před zahájením kontroly založeny žádné listiny, které by naznačovaly, že daňová tvrzení žalobce odpovídala skutečnosti. Žalovaný dále vysvětlil, že při hodnocení důkazů žádným způsobem nepochybil. Nesouhlas žalobce s výsledky tohoto hodnocení neznamená, že dokazování nebylo provedeno správně. Závěry žalovaného mají svůj podklad v předmětném správním spisu. Žalovaný setrval na závěru, že žalobce neprokázal existenci vedení oddělené evidence nákladů na výzkum a vývoj. Zároveň neprokázal, že náklady spojené s předmětnou odčitatelnou položkou vyčíslené žalobcem, byly skutečně vynaloženy na projekty výzkumu a vývoje.
18. Žalovaný nesdílí názor žalobce, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné. Žalovaný vymezil rozhodující skutkové okolnosti i právní rámec, v jeho mezích byl skutkový stav posuzován a řádně vypořádal vznesené odvolací námitky. Z toho důvodu žalovaný navrhl zamítnutí žaloby podle § 78 odst. 7 s. ř. s. Současně vyslovil souhlas s projednáním věci bez nařízeného jednání.
19. Žalobce ve lhůtě dvou týdnů nesdělil, že nesouhlasí s rozhodnutím ve věci bez nařízeného jednání, a proto byl souhlas s postupem podle § 51 odst. 1 s. ř. s. vysloven konkludentně.

IV. Právní názor soudu.

20. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu podle § 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen s. ř. s.).
21. Žaloba není důvodná.
22. Předmětem sporu je otázka, zda se žalobce podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů správně odpočetl výdaje (náklady), které podle jeho tvrzení vynaložil při realizaci projektů výzkumu a vývoje.
23. Podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů ve znění platném v kontrolovaných obdobích „od 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 základu 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 jen zčásti poskytnuta podpora z veřejných zdrojů“.
24. Podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů platí, že projektem 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 (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovně právního 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.

25. K provedení ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů byl vydán Ministerstvem financí pokyn D-288 (č. j. 15/96003/2005), jehož úkolem je zajistit jednotný postup při uplatňování citovaného ustanovení. Pokyn mimo jiné stanoví podobu projektů výzkumu a vývoje, definici výzkumu a vývoje pro účely zákona o daních z příjmů, činnosti, které lze zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje pro účely odpočtu od základu daně z příjmů a které nikoli a další podrobnosti. Zmíněný pokyn je interní normativní instrukcí, která pro správce daně představuje pokyn nadřízeného orgánu vůči orgánu služebně podřízenému. Nejde o obecně závazný právní předpis, kterým by byl soud při svém rozhodování vázán. Závazný je primárně pro správce daně, který je povinen se jím řídit, k čemuž lze odkázat na rozsudek NSS č. j. 2 Afs 55/2012-24. Jestliže se taková praxe vytvořila, správní orgán se od ní nemůže v jednotlivém případě odchýlit, neboť takový jeho postup by byl libovůlí, která je v právním státě nepřipustná.
26. V dané věci daňové orgány dospěly k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně skutečně vynaložených nákladů na projekty výzkumu a vývoje, neboť nevedl dostatečně průkaznou oddělenou evidenci těchto nákladů od evidencí nákladů ostatních. Zákon o daních z příjmů umožňuje odečíst od základu daně 100 % nákladů vynaložených na realizaci projektů výzkumu a vývoje. Z toho důvodu je požadavek na prokázání těchto nákladů, které jsou fakticky od základu daně odečítány dvakrát (poprvé jako daňově účinné náklady podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů) přísný a klade zvýšené povinnosti na daňový subjekt ohledně vedení oddělené evidence nákladů na projekty. Tyto evidence musí jednoznačně prokázat, že tam uvedené náklady byly vynaloženy pouze na projekt a nebyly vynaloženy i za jiným účelem, kupříkladu běžných či ostatních činností daňového subjektu.
27. Žalovaný správní orgán na základě zjištěného skutkového stavu uzavřel, že ze strany žalobce nedošlo k prokázání existence vedení oddělené evidence nákladů na výzkum a vývoj, stejně tak důkazní materiál, který žalobce předložil, nerozptýlil pochybnosti daňových orgánů o tom, že náklady spojené s předmětnou odčitatelnou položkou, vyčíslené a uvedené na řádce 242 daňového přiznání ve výši 2.790.568 Kč za zdaňovací období od 1. 11. 2010 do 31. 10. 2011 a ve výši 2.486.223 Kč za zdaňovací období od 1. 11. 2011 do 31. 10. 2012 byly skutečně vynaloženy na projekty výzkumu a vývoje PVV-III a PVV-IV. Žalobce s tímto závěrem nesouhlasil, především rozporoval, že daňové orgány nesprávně dospěly k závěru, že nelze za mzdu jako odpočitatelnou položku od základu daně podle § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném v konkrétním zdaňovací období považovat náhradu mzdy za státní svátek a dovolenou a

s ní související zákonné odvody a sociální a zdravotní pojištění. Použil k tomu navíc nepatřičnou argumentaci rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové pobočka v Pardubicích č. j. 52 Af 30/2013-105, který byl zrušen rozhodnutím Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 24/2014-119. Taktéž nedošlo ke konsenzu při jednání koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR dne 22. 4. 2015, a proto by v takových případech měla být aplikována zásada „in dubio pro libertate“. Závěr, který vyslovily daňové orgány, nevyplývá ani z pokynu D-288. Navíc výdaje, které nelze do odpočtu zahrnout, jsou taxativně vymezeny v § 34b) odst. 2 zákona o daních z příjmů. Náhrada mzdy za dovolenou není v zákoně o daních z příjmů výslovně uvedena jako základ, který není možné uplatnit v rámci odpočtu na výzkum a vývoj.

28. Žalobcem vznesené výhrady byly řešeny v žalobou napadeném rozhodnutí a soud se s hodnocením žalovaného, v tomto rozhodnutí uvedeným shoduje. Žalovaný přehledně vysvětlil, že žalobce ke dvěma svým projektům výzkumu a vývoje předložil vyúčtování, které mělo shodnou strukturu. Celkové náklady na projekty výzkumu a vývoje byly rozděleny na provozní a osobní náklady. Žalobní námitka mířila na uznání náhrady mzdy za dovolenou jako součást mzdových nákladů. Pokud se jedná o osobní výdaje na zaměstnance, je v prvé řadě nutné připomenout povinnost uplatněné osobní náklady mít přesně rozepsány a evidovány tak, aby bylo patrné, jakou část úvazku zaměstnanec skutečně odpracoval pro projekt výzkumu a vývoje a kterou část úvazku věnoval ostatním pracovním činnostem, to znamená, kolik hodin či dní každý ze zapojených zaměstnanců skutečně odpracoval na projektu. Jedině od takového údaje by se mohla odvíjet přesná položka výše osobních nákladů vynaložených na projekty výzkumu a vývoje. Dle žalobcem předloženého vyúčtování byly osobní náklady stanoveny podílem z celkových mezd jednotlivých účastníků projektu zvýšených o sociální a zdravotní pojištění. Podíl byl stanoven jako poměr mezi odpracovanými dny celkem a dny odpracovanými na projektu výzkumu a vývoje. Dny odpracované na projektu výzkumu a vývoje byly vyznačeny v harmonogramu prací. Práce na projektech výzkumu a vývoje byly vykazovány s přesností na dny. Ze mzdových listů vyplynulo, že jako osobní náklady byly použity veškeré osobní náklady účastníků projektů, to znamená i podíly náhrad mezd (mzdy za dovolenou), které však s realizací projektů výzkumu a vývoje nesouvisely. Dle harmonogramu prací v návaznosti na výpočet osobních nákladů vynaložených v souvislosti s projekty výzkumu a vývoje se konkrétně vykázaný den pracovalo pouze na projektu výzkumu a vývoje. Z toho důvodu se vzhledem k pracovnímu zařazení a funkcí některých účastníků projektu jako V. C. ředitel společnosti, Ing. V. Z., obchodní ředitel, J. H., vedoucí výroby, dr. V. Š. vedoucí ekonomického úseku, celodenní práce více dní za sebou pouze na projektech výzkumu a vývoje jevíly správci daně jako nereálné. Z toho důvodu také vznesl správce daně své pochybnosti prostřednictvím výzvy, kdy tyto pochybnosti žalobci předestřel a požadoval, aby tyto pochybnosti odstranil. Navíc správci daně nebylo srozumitelné, jak některé činnosti, kupříkladu Ing. V. Z. projednání obchodních podmínek, konzultace s investorem (Linz), typování lokalit k nabídce, dr. V.

Š. – marketing (Linz – není zájem), Ing. Z. mladší – prezentace projektu u potenciálního zákazníka, souvisely s řešením projektu výzkumu a vývoje. Podle názoru správce daně takové činnosti představují běžnou podnikatelskou činnost zajišťování výrobních zakázek. Žalovaný v rozhodnutí vysvětlil, jakým způsobem s odkazem na pokyn D-288 a definici pojmu mzda uvedenou v zákoníku práce, dospěl k závěru, že lze za mzdu nebo platy zaměstnanců považovat skutečně vyplacenou odměnu za práci, nikoliv náhradu za dobu, kdy zaměstnanec práci nevykonává, jako je tomu v případě čerpání dovolené nebo v případě státního svátku, kdy mu náleží náhrada mzdy nebo dávky nemocenského pojištění. Žalovaný odkázal i na stanovisko Generálního finančního ředitelství, uvedené v příspěvku č. 451/22.04.15, z něhož vyplývá, že pokud se zaměstnanec v době dovolené nepodílí osobně na pracovišti zaměstnavatele na realizaci výzkumu a vývoje, není splněna základní podmínka stanovená pro uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmu, to znamená, že náklad nesouvisí přímo a bezprostředně s realizací projektu. Žalovaný v rámci reakce na odvolací námitky taktéž v bodě 51 svého rozhodnutí vysvětlil, jakým způsobem je třeba nahlížet na závaznost žalobcem zmiňovaných stanovisek koordinačního výboru a reagoval i na námitku žalobce, že správce daně odkazoval v této otázce na závěry vyslovené rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích č. j. 52 Af 30/2013-105, který byl sice zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 24/2014-119, avšak Nejvyšší správní soud nerozporoval otázku posouzení náhrad mzdy za dovolenou.

29. Soud vysvětlení, které poskytl, žalovaný správní orgán sdílí. Pro posouzení věci bylo rozhodné, zda žalobce unesl své břemeno tvrzení a břemeno důkazní ohledně vynaložení osobních nákladů na projekty výzkumu a vývoje. Žalobce byl náležitým způsobem výzvou správce daně vyzván k odstranění pochybností, zda vykázané osobní náklady byly prokazatelně vynaloženými náklady pouze na projekty výzkumu a vývoje. Žalobce na tuto výzvu žádným důkazním prostředkem nevyvrátil pochybnosti správce daně, a to, že ve dnech, které vykazoval jako dny odpracované jednotlivými pracovníky na projektech výzkumu a vývoje, nedocházelo k prolínání činností běžných s činnostmi, které se týkaly výhradně výzkumu a vývoje. Z ustálené judikatury vyplývá, že pro účely uplatnění odpočtu je potřeba prokázat, že konkrétní osoba, která projekt zajišťovala, pracovala na konkrétní činnosti výzkumu a vývoje, v jakém rozsahu a tyto skutečnosti musí být zachyceny v oddělené evidenci výdajů, která je zákonným předpokladem pro uplatnění odpočtu. Je povinností poplatníka vést takové evidence a zajistit takové podklady, které lze použít jako důkazní prostředky pro doložení skutečností tvrzených v projektu. To v dané věci ze strany žalobce předloženo nebylo. Navíc soud neshledal závady ani ve vysloveném právním názoru daňových orgánů, že náhradu mzdy nelze započítat do odčitatelné položky ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Žalovaný správně vysvětlil, že mzdou se rozumí peněžitě plnění za práci ve smyslu § 109 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, přičemž náhrada mzdy je poskytována zaměstnavatelem v souvislosti s překážkou na straně pracovníka spočívající v čerpání dovolené. Právě za dobu čerpání

dovolené zaměstnanci nepřísluší mzda, proto nelze takovou náhradu zahrnout mezi náklady ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů.

30. Soud v této souvislosti nepovažuje za případnou argumentaci žalobce ustanovením § 34b) odst. 2 zákona o daních z příjmů, neboť toto ustanovení na daný případ nedopadá. Do zákona bylo vloženo zákonem č. 458/2011 Sb. dle článku I a II části první, bod 92, který nabyl účinnosti dle článku XCV. odst. 2 od 1. 1. 2014. Žalobce proto nemůže úspěšně argumentovat zněním tohoto ustanovení, které by mělo být aplikováno na jeho daňovou povinnost, týkající se zdaňovacích období 2011 a 2012. Ve vztahu k výdajům vynaloženým na realizaci projektů pro účely § 34 odst. 4 zákona jednoznačně vymezil takové výdaje pokyn D-288, který pod osobní výdaje (náklady) na výzkumné a vývojové zaměstnance, akademické pracovníky, techniky a pomocný personál poplatníka včetně zaměstnanců administrativních nebo dělnických profesí podílejících se na řešení projektu a jim odpovídající výdaje (náklady) na povinné zákonné odvody do osobních výdajů umožnil započítat mzdy nebo platy zaměstnanců přijatých podle pracovní smlouvy výhradně na řešení projektu nebo příslušnou část mezd nebo platů zaměstnanců odpovídající jejich úvazku na řešení projektu nebo se na projektu podílejících, kde je činěn odkaz na zákoník práce. Dále zvýšení pohyblivé části mzdy nebo platu zaměstnanců, kteří se na řešení projektu podílejí a odměny poskytované na základě dohody o pracovní činnosti, dohody o provedení práce nebo obdobné dohody podle zahraničních právních předpisů uzavřených v přímé souvislosti s řešením projektu. Jakkoli se může žalobci jevit jako logický závěr o tom, že za osobní náklady lze považovat náhrady mezd za dovolenou, neodpovídá tato jeho úvaha podmínce stanovené ve výše citovaných obecně závazných i interních právních předpisech. Žalobcem odkazovaný Frascatiho manuál je dokument určený pro hodnocení vědeckotechnických činností. Je to metodická pomůcka a také nástroj pro statistické analýzy a sběr informací o realizovaných aktivitách v oblasti výzkumu, vývoje a inovací. Publikaci vydala organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj. Žalobcem odkazovaná verze z roku 2015 upravovala předchozí verzi v oblasti softwaru služeb, biotechnologií, informačních a komunikačních technologií. Tato pomůcka nepředstavuje obecně závazný právní předpis a není tudíž pro rozhodování soudu závazná. Navíc žalobce ke konkrétní odkazy na body tohoto dokumentu nedoložil jeho textem. Soud k tomu dále doplňuje, že základní legislativní rámec pro vymezení výzkumu a vývoje v České republice představuje zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů. Daňové orgány s těmito právními předpisy pracovaly, jak vyplývá z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Lze uzavřít, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně evidovaných osobních nákladů, zda byly na projekty výzkumu a vývoje skutečně vynaloženy, což znamená, že neprokázal, zda daní zaměstnanci se v tvrzeném rozsahu svého pracovního úvazku skutečně věnovali projektům výzkumu, vývoje.

31. Poukazoval-li žalobce na uplatnění zásady „in dubio pro libertate“, pak soud k tomu uvádí, že na daný případ tuto zásadu aplikovat nelze, neboť zákon jednoznačně stanoví podmínky pro uplatnění odpočtu a neumožňuje dvojí výklad. Soud posuzoval, zda žalobce splnil podmínky citovaného ustanovení pro nárok na uplatnění odčitatelné položky. Důkazní břemeno spočívalo na žalobci. Jestliže žalobce neprokázal jednoznačně splnění zákonných podmínek, nemohl uplatnit odčitatelnou položku.
32. Důvodnou nehodnotil soud ani námitku žalobce, že daňová kontrola byla zahájena nezákonně, neboť jí měla předcházet výzva k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Tento názor žalobce opírá o tvrzení, že správce daně měl veškeré informace o postupu, dokladech a dokumentaci již z předchozích období a musel tudíž důvodně předpokládat, že daň bude doměřena. Zahájením daňové kontroly bez předchozí výzvy k podání daňového přiznání došlo k nerespektování zásady přiměřenosti a zdrženlivosti.
33. Posledně citované ustanovení stanoví, že „[p]okud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit nahradí lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek“.
34. Citované ustanovení je nutno vykládat tak, že získal-li správce daně mimo daňovou kontrolu informace o tom, že daňová povinnost je vyšší, než daňovým subjektem deklarovaná, musí postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu a vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení. Poznatky správce daně přitom nemusí nezbytně zakládat jistotu, v jaké výši bude doměřena. Postačí, pokud na jejich základě lze předpokládat samo doměření daně. Poznatky správce daně musí vykazovat určitou minimální kvalitu. Taková situace dle názoru soudu v nyní projednávané věci nenastala.
35. Žalobce v žalobě ke své argumentaci poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 209/2019-23. Žalovaný správní orgán vypořádal tuto odvolací námitku odkazem na rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016 č. j. 1 Afs 183/2014-55 i navazující rozsudek Nejvyššího správního soudu, z nichž citoval a dovodil, že postup stanovený § 145 odst. 2 daňového řádu lze použít toliko za situace, kdy správce daně disponuje takovými skutečnostmi, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že daň bude doměřena. Takovou situaci v konkrétním případě daňové orgány neshledaly a vysvětlily, že se v kontrolovaných zdaňovacích obdobích jednalo o posouzení individuálních projektů výzkumu a vývoje označených PVV-III a PVV-IV, a proto nebylo možné důvodně předpokládat a mít postaveno najisto, zda automaticky se bude jednat o nedostačující oddělenou evidenci a žalobce neunes důkazní břemeno. Přitom kontrola daňového uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj je poměrně složitým procesem, kdy je zapotřebí individuálně zkoumat naplnění zákonných podmínek. Soud k tomu doplňuje, že žalobcem citovaný rozsudek nepřekonal právní názor vyjádřený

v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, o čemž svědčí i to, že tyto závěry byly aplikovány i v rozsudku sp. zn. 9 Afs 46/2016. S ohledem na požadavek složitosti a individuálnosti posouzení konkrétně uplatněných odpočtů žalobcem a priori nikterak nevyplývalo, že by daňová povinnost žalobce měla či mohla být vyšší. Informace, které měl správce daně k dispozici o postupech, dokladech či dokumentaci z předchozích období, nepředstavovala jednoznačný důvodný předpoklad, že žalobci bude daň doměřena. Poznatky správce daně nezakládaly jistotu, že daň bude žalobci doměřena. Krajský soud proto neshledal, že by správce daně postupem mimo daňovou kontrolu „zjistil“, že daň má být vyšší, než jak byla žalobcem vykázána a neměl tudíž povinnost postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Soud neshledal porušení zásady přiměřenosti a zdrženlivosti při správě daní a v zahájení daňové kontroly nelze shledat nezákonný zásah do práv žalobce.

36. Námitku žalobce, týkající se neunesení důkazního břemene žalobce ohledně toho, zda evidované osobní náklady na projektu výzkumu a vývoje byly skutečně vynaloženy, soud řešil společně s námitkou vznesenou v předchozí části rozsudku, kde bylo vysvětleno, že náhradu mzdy za dovolenou nelze hodnotit jako součást mzdových nákladů.
37. Žalobce v poslední řadě tvrdil, že správci daně předložil důkazní prostředky, které ukazovaly výsledky práce jednotlivých zaměstnanců žalobce na projektech PVV-III a PVV-IV, kdy jednalo se o projektovou dokumentaci zahrnující výkresy, návrhy, výpočty, fotodokumentaci prototypů a vzorků nebo jejich částí, postupy práce, měsíční rozpis práce jednotlivých pracovníků na jednotlivých projektech, avšak správce daně, přestože měl tyto důkazní prostředky k dispozici, v průběhu daňového řízení je nevyhodnotil a při rozhodování je nezohlednil. V této souvislosti žalobce namítl nepřezkoumatelnost rozhodnutí správce daně i žalovaného.
38. Ani tuto žalobní námitku soud nehodnotí jako opodstatněnou. Ze zprávy o daňové kontrole lze zjistit, že se správce daně zabýval předloženými důkazními prostředky, k čemuž lze odkázat na stranu 10 či stranu 25 zprávy o daňové kontrole, kde je popsáno, že správce daně vyhodnotil zjištěné skutečnosti a důkazní prostředky, které měl k dispozici (projekt výzkumu a vývoje III, případně IV, včetně jeho hodnocení a vyúčtování nákladů, měsíční harmonogramy prací obsahující výkazy práce odsouhlasené a odkontrolované ředitelem společnosti, registrace užitého vzoru č. 2408, či 23807, odpověď na výzvu k prokázání skutečností, výkresové dokumentace k projektu zhotovené panem V. fotodokumentace na zakázku „Znojmo – realizace 2014 – zachycující postup výstavby slunečních lodží po odstranění původních balkónů, účetnictví poskytnuté v elektronické podobě a předložené účetní doklady. Ze zprávy o daňové kontrole se dále podává, že žalobce neprokázal po vyhodnocení důkazů správcem daně, že částka 2.790.568 Kč a částka 2.486.223 Kč je výdajem podle § 34 odst. 4 a 5, který byl vynaložen při realizaci projektu výzkumu a vývoje. Ve zprávě o daňové kontrole je i dále uvedeno, k jakým závěrům na základě předložených podkladů správce daně dospěl. Žalovaný se touto otázkou zabýval

v bodě 77 žalobou napadeného rozhodnutí. Potvrdil, že se správce daně v rámci daňové kontroly předloženými důkazními prostředky zabýval a taktéž k tomu odkázal i na zprávu o daňové kontrole, kde jsou tyto důkazní prostředky vyjmenovány a vyhodnoceny. Správce daně postupoval v souladu se zásadou správy daní zakotvenou v § 8 odst. 1 daňového řádu. Žalobci bylo umožněno na základě výzvy správce daně, kde byly vyjádřeny jeho pochybnosti, reagovat a předložit důkazy, kterými by tyto pochybnosti vyvrátil. Žalovaný poukázal i na neochotu žalobce předkládat relevantní důkazní prostředky a na snahu žalobce přenést důkazní břemeno na správce daně. Takovým způsobem však žalobce své důkazní břemeno neunesl, a proto nemohl úspěšně uplatnit odčitatelnou položku ve formě výdajů na projekt výzkumu a vývoje. Soud k tomu dále poukazuje na skutečnost, že harmonogramy – plachty obsahují zcela obecné údaje bez odkazu na konkrétní výstupy, jinak řečeno, chybí měřitelné a hodnotitelné výsledky. Kupříkladu je uvedeno vyhodnocení vlivů nového řešení, příprava podkladů, požární odolnost, analýza výstupů, kompletace podkladů, u ředitele společnosti je uvedeno např. upřesňování zadaných úkolů, konzultace použití výrobků, vyhodnocení informací, příprava schůzky, příprava podkladů, rozdělení pracovníků na projektu je uváděno několik dnů za sebou. Současně zcela absentují způsoby kontroly a hodnocení postupů, což je nutno dokumentovat vždy v denících a protokolech. To žalobce k unesení důkazního břemene nepředložil.

39. Námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí vznesl žalobce zcela obecně, ani neuvedl, které z předložených dokumentů správce daně nehodnotil či při rozhodování nezohlednil. Jak soud výše popsal veškeré dokumenty, které byly žalobcem správcem daně předloženy, jsou uvedeny ve zprávě o daňové kontrole a je zřejmé, že se jimi správce daně zabýval a zaujal k nim konkrétní závěr. S posouzením, jak jej učinil správce daně i žalovaný se soud ztotožnil. Žalobce neprokázal oprávněné uplatnění odpočtu, neboť nepředložil dostatečné důkazní prostředky. Daňové orgány své úvahy ohledně hodnocení důkazů řádně a srozumitelně zdůvodnily. To, že rozhodnutí není nepřezkoumatelné, je zřejmé i z faktu, že žalobce se v žalobě s jednotlivými argumenty daňových orgánů neztotožnil a s nimi polemizoval, což by v případě nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí nebylo z povahy věci možné.
40. Žalobce byl po celou dobu daňového řízení informován o průběhu tohoto řízení a měl možnost se taktéž ke všem zjištěným skutečnostem a pochybnostem správce daně vyjádřit a takové pochybnosti rozptýlit. Z obsahu podání, které žalobce v průběhu řízení učinil, neplyne, že by nebyl seznámen s výtkami správce daně, neboť na tyto výtky, případně závěry z hodnocení důkazů reagoval. Soud proto neshledal, že by žalobce byl jakkoli krácen na svých procesních právech.

V. Závěr, náklady řízení.

41. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
42. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. V případě procesně úspěšného žalovaného nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s konkrétním řízením před soudem vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Českých Budějovicích 15. října 2018

JUDr. Marie Trnková v.r.
předsedkyně senátu