



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Balejové a soudkyň Mgr. Kateřiny Kulískové a Mgr. Heleny Nutilové v právní věci žalobce **ABADIA, a. s.**, se sídlem Slapy u Tábora, Slapy 144, zastoupeného JUDr. Vladimírem Císařem, advokátem se sídlem České Budějovice, B. Němcové 583/33, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 12. 2014, č. j. 32170/14/5200-11434-711305,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 5. 12. 2014, č. j. 32170/14/5200-11434-711305 (dále jen „napadené rozhodnutí“), vydaným podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 3. 10. 2013, č. j. 1740064/13/2212-24803-302565, kterým byla žalobci z moci úřední za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 10. 2010 dodatečně doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 851 600 Kč a současně žalobci vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20% z částky doměřené daně, tj. 170 320 Kč.

Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce dne 2. 2. 2015 žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích.

Žalobce v žalobě obecně uvádí, že správce daně i žalovaný postupovali v rámci svého rozhodování v rozporu se zákony a že se obě daňová rozhodnutí zakládají na podstatných vadách řízení a jsou v rozporu se skutečností. Závěry žalovaného podle žalobce nemají oporu v daňovém spise a jsou účelové s cílem obhájit doměřenou daň.

Důkazy popsané žalovaným svědčí o tom, že nejsou žádné pochybnosti o výsledku a činnosti žalobce v oblasti výzkumu a vývoje; že žalovaný bere za prokázané, že projekt obsahuje prvky novosti; že provozní náklady byly skutečně vynaloženy na realizaci projektů v plné výši; že provozní náklady byly daňovými orgány osvědčeny jako daňově účinné; že žalovaný souhlasí s možností variantního řešení odděleného účetnictví; že žalovaný připouští, že registrace u Úřadu průmyslového vlastnictví automaticky neznamená ukončení projektu výzkumu a vývoje. Přesto žalovaný k těmto skutečnostem nepřihlédl a nezrušil dodatečný platební výměr.

Žalobce v rámci daňové kontroly předložil Projekt výzkumu a vývoje 1 ze dne 2. 1. 2009 (dále jen „PVV1“) s vyčíslenými náklady na realizaci ve výši 1 404 500,96 Kč (vyřešení problematiky zcela nové konstrukce podlah ocelových zavěšených balkónů, termín realizace projektu od 1. 1. 2009 do 30. 10. 2009). Žalobce dále předložil Projekt výzkumu a vývoje 2 ze dne 1. 11. 2009 (dále jen „PVV2“) s vyčíslenými náklady na realizaci ve výši 2 853 627,18 Kč (vyřešení problematiky zcela nové konstrukce ocelových zavěšených balkonů při použití sendvičových panelů, vyvinout novou modelovou řadu, prověřit statiku, termín realizace projektu od 1. 11. 2009 do 30. 10. 2010). Činnosti zahrnuté do obou projektů obnášely sběr údajů v terénu, posouzení materiálů, návrhy nových konstrukcí, výpočty, návrhy technologických postupů, vyjasnění technických otázek, výroba molů a vzorků a jejich analýza, ověření funkčnosti a výroba prvních kusů, posouzení novosti výrobku z hlediska zápisu užitého vzoru. U jednotlivých osob celého realizačního týmu zajišťujícího řešení projektu byl uveden procentní podíl úvazku na projektu. Výdaje na realizaci projektu spočívaly v osobních výdajích na zaměstnance, výdajích na provoz motorových vozidel, v cestovních náhradách a v odpisech dopravních prostředků. Žalobce dále předložil vyhodnocení projektu a jeho vyúčtování. Vyúčtování bylo rozděleno na provozní náklady a osobní náklady. K unesení svého důkazního břemene dále žalobce předložil příkaz ředitele č. 9 ze dne 28. 11. 2008, v němž byly vymezeny jednotlivé pracovní úkoly a rozsah pracovního závazku pro účely plnění projektu.

Procentuálně stanovený rozsah pracovního úvazku jednotlivých zaměstnanců pověřených prací na projektu výzkumu a vývoje, jak vyplývá z příkazu ředitele č. 9, však daňové orgány vůbec nevzaly v úvahu. Tento rozsah prací byl stanoven před zahájením prací na projektech a zaměstnanci byli povinni se jím řídit, což také vyplynulo ze svědeckých výpovědí. Tento způsob stanovení podílu odpracovaných hodin každého zúčastněného zaměstnance na projektu považuje žalobce za správný a průkazný. Požadavek daňových orgánů, aby žalobce vykázal počet odpracovaných hodin (dní) na projektu nevychází podle žalobce z reality a je pouhým výmyslem žalovaného. Daňové orgány nevyvrátily tvrzení žalobce, že jednotliví zaměstnanci příslušnou část pracovní doby vymezenou pokynem ředitele ve prospěch projektů skutečně odpracovali.

Pokud jde o náklady na administrativní a právní úkony spojené s patentovou a licenční činností, tak to jsou náklady na činnosti prováděné výhradně pro účely projektu. Žalovaný však přesto tuto skutečnost hodnotí v rozporu s daňovým řádem i s pokynem Ministerstva financí D-288, bod 4. Žalobce je přesvědčen, že prokázal, že tyto činnosti se týkají výhradně projektů výzkumu a vývoje.

Daňové orgány nepochybně, že žalobce vyvinul novou konstrukci podlah a balkonů v rozsahu zapsaných užitných vzorů a že je realizuje v praxi. Přesto jsou vznášeny pochybnosti o výši nákladů vynaložených na vývoj projektů, i když tyto výdaje byly přesně vymezeny před zahájením vlastních projektů a sledovány byly podle zákona o účetnictví analyticky, tj. odděleně. Žalobce předložil evidenci nákladů na výzkum a vývoj s odkazem na analytické účty z účetnictví a tím splnil podmínku oddělené evidence od ostatních provozních výdajů. Předložený způsob oddělené evidence umožňuje vyčíslit a zkontrolovat, jaké náklady byly přiřazeny k jednotlivým projektům. Správce daně tuto skutečnost nepochybně, pouze namítá svou subjektivní představu o vykazování a sledování nákladů na vývoj a výzkum. Vzhledem k tomu, že správce daně nestanovil žalobci způsob vedení evidence podle § 39 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v tehdy platném znění, pak žalobce naplnil § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a naplnil i požadavek přehlednosti a prokazatelnosti vycházející z tohoto zákonného ustanovení v návaznosti na zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a na vyhlášku č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví.

Žalobce je přesvědčen, že svým projektem naplnil požadavky § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Žalovaný podle žalobce hodnotí formu projektu účelově, ačkoliv přesná forma projektu vědy a výzkumu není v žádném právním předpise definována. Není stanoveno, že se musí jednat o jediný dokument, který nemůže odkazovat na celkový rozpočet nákladů, který je součástí projektu ve formě rozpisů, stejně jako výkresová dokumentace a fotodokumentace. Předložená forma zpracování projektu nemůže být na překážku odečtení nákladů ve smyslu předmětné odčitatelné položky výzkumu a vývoje. Žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2013, č. j. 2 Afs 24/2012 – 34 (všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz).

Výsledkem patentového zástupce Ing. S. bylo nepochybně prokázáno, že žalobce s ním v rámci obou projektů spolupracoval. Bylo prokázáno, že svědek byl v pracovním styku se zaměstnanci žalobce, kde se jednání uskutečnila, jakou formou probíhala a co bylo výsledkem jednání. Není podstatné, zda žalobce vedl o jednání podrobný protokol či nikoliv. Rozhodné je, že se jednání uskutečnila a že vyčíslené osobní a provozní náklady byly vynaloženy v přímé souvislosti s předmětnými projekty. Žalovaný na jedné straně tvrdí, že nerozporuje spolupráci žalobce se svědkem, na druhé straně uvádí, že nebylo prokázáno, že náklady byly vynaloženy v přímé souvislosti s projekty. Svědek vypověděl, že si nevzal podklady k projektu PVV2 a žalovaný účelově dovodil, že svědek o navazujícím projektu PVV2 nikterak nehovořil.

Výpovědi Ing. arch. Š. bylo opět prokázáno, že s ní žalobce spolupracoval v rámci projektů PVV1 a PVV2. Svědkyně vykonala s panem C. několik pracovních cest za účelem jednání, a to nepochybně v souvislosti s projekty PVV1 a PVV2. Žalovaný na jedné straně tyto náklady uznává jako daňově účinné, na druhé straně účelově tvrdí, že nebylo prokázáno, že souvisí přímo s projekty výzkumu a vývoje. I v tomto případě žalobce stanovil průkazným způsobem podíl těchto nákladů na celkových nákladech, stanovil poměr činnosti běžné oproti činnosti výzkumně-vývojové. Žalovaný opomíjí skutečnost, že jízdy osobním automobilem Fiat Stilo byly zaznamenány v knize jízd i s důvodem pracovní cesty – jednání – a v případě, kdy se jízdy konaly v souvislosti s PVV1 a PVV2, tak byly označeny zkratkou PVV.

Výpověď Ing. Z. žalovaný zpochybnil v celém rozsahu. Žalovaný nevzal v úvahu, že podíl Ing. Z. jako obchodního ředitele na projektech PVV1 a PVV2 byl určen přímo od samého počátku, a to příkazem ředitelem č. 9 ze dne 28. 11. 2008. Žalovaný činnost a podíl tohoto svědka na řešení výzkumu a vývoje zcela zpochybňuje. Důkazy prokazující podíl tohoto svědka na daných činnostech nebere žalovaný v úvahu. Tak je tomu i v případě odměn vyplacených tomuto svědkovi v daném zdaňovacím období. Žalovaný spekuluje, čeho se odměny týkaly, zda činnosti obchodní nebo výzkumně-vývojové. Podle žalobce je takové zjišťování irelevantní, vzhledem ke stanovení podílu jeho účasti na výzkumu a vývoji. K zajištění těchto činností využíval svědek vozidla Ford Cougar a Alfa Romeo Brera. O použití vozidel byly vedeny knihy jízd. V případě, kdy se jízdy týkaly projektů, pak byly označeny termínem „jednání“ a zkratkou PVV. Přestože žádný právní předpis neupravuje vedení knihy jízd, žalovaný zpochybňuje předložené knihy jízd a jako důkaz je nepřipouští. Jedním z důvodů zpochybnění tohoto důkazního prostředku je uvedení některých údajů v knize tužkou. Dalším důvodem je zcela subjektivní požadavek na údaje, jež by měla kniha jízd obsahovat, aniž by to nějaký právní předpis blížeji upravoval. Svědek přitom ve své výpovědi uvedl, jakým způsobem se údaje do knihy jízdy zaznamenávaly.

Žalobce v průběhu daňové kontroly spolupracoval a reagoval na výzvy správce daně. Odpovědi mu vždy bylo, že skutečnost nebyla prokázána, aniž by se od správce daně dozvěděl jediný důvod nesplnění povinnosti. Správce daně předložené důkazní prostředky, vyjádření a stanoviska žalobce odmítal s tím, že žalobce nerozptýlil pochybnosti. Podle žalobce správce daně nepostupoval v souladu s daňovým řádem, neboť nezjistil stav věci co nejúplněji, přestože veškeré dokumenty měl k dispozici. Správce daně měl porušit § 8 daňového řádu, neboť nevzal v úvahu veškeré zjištěné skutečnosti a důkazy nehodnotil ve všech souvislostech. V případě, kdy zákon umožňuje dvojí výklad, musí správce daně zvolit postup mírnější pro poplatníka (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, dostupný z <http://nalus.usoud.cz>).

Žalobce navrhoval výslech zaměstnanců, kteří se podíleli na projektech. Správce daně tak neučinil. Opakovaně jejich výslech navrhoval v odvolacím řízení. Žalovaný však vyhodnotil takový důkaz jako nadbytečný.

Žalobce je toho názoru, že je prokázáno, že postupoval při stanovení nákladů vynaložených při realizaci projektu výzkumu a vývoje v souladu s § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů a v souladu s pokynem D-288. Částka uvedená na řádce č. 242 v daňovém přiznání splňuje podmínky vymezené zákonem i pokynem D-228, a lze ji tedy odečíst od základu daně. Doměření daně bylo provedeno v rozporu s § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů. Správce daně porušil § 1 odst. 2, § 5 odst. 1, § 8 odst. 1 a 3, § 89 odst. 2, § 90 odst. 1, § 92 odst. 2 a § 148 daňového řádu. Postup žalovaného je také v rozporu s ustanoveními daňového řádu a je porušením práva žalobce na zákonný postup orgánů státní moci podle čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky a podle čl. 2 odst. 2, čl. 4 odst. 4 ve spojení s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že navrhuje žalobu pro nedůvodnost zamítnout. Žalovaný uvedl, že předmět sporu je o tom, zda osobní a provozní náklady ve výši 4 258 127 Kč byly skutečně vynaloženy na projekty výzkumu a vývoje v daném zdaňovacím období. Náklady spojené s realizací výzkumu a vývoje jsou součástí celkových daňově účinných nákladů a správce daně je takto podle § 24 zákona o daních z příjmů akceptoval. Pro účely odčitatelné položky na řádce č. 242 je však nutné tyto náklady na projekty zcela explicitně konkretizovat, neboť tyto náklady jsou *de facto* podruhé odečteny od základu daně. Dané

náklady podle § 34 odst. 4 až 6 zákona o daních z příjmů je nutné prokázat a provázat s realizací projektu výzkumu a vývoje. Žalovaný shrnul hodnocení provedených důkazních prostředků a konstatoval, že žalobce neodstranil pochybnost o tom, že náklady spojené s odčitatelnou položkou byly skutečně vynaloženy pouze na projekty výzkumu a vývoje.

Z daňového spisu vyplynuly pro nyní projednávanou věc následující podstatné skutečnosti: Protokolem ze dne 18. 12. 2012, č. j. 228354/12/110933303996, byla u žalobce zahájena daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob za hospodářský rok od 1. 1. 2009 do 31. 10. 2010. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 18. 3. 2013, č. j. 1300012551/2212-05402-303996, byl žalobce vyzván k prokázání, že provozní náklady zahrnující náklady na automateriál, spotřebu pohonných hmot, opravy vozidel, blíže nespecifikované náklady na provoz vozidel, pojištění a odpisy vozidel a osobní náklady byly skutečně vynaloženy na realizaci projektů výzkumu a vývoje 1 a 2. Dne 1. 8. 2013 byl žalobce seznámen s kontrolním zjištěním (protokol č. j. 1544467/13/2212-05402-303996. Dne 2. 9. 2013 podal žalobce vyjádření ke kontrolnímu zjištění. Dne 23. 9. 2013 (protokol č. j. 1699491/13/2212-05402-303996) byla projednána zpráva o daňové kontrole č. j. 1544437/13/2212-05402-303996. Žalobce zprávu o daňové kontrole podepsal.

Dne 3. 10. 2013 byl pod č. j. 1740064/13/2212-24803-302565 vydán dodatečný platební výměr, kterým byla žalobci z moci úřední doměřena daň z příjmů právnických osob, jak je uvedeno shora. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání. V rámci odvolacího řízení bylo doplněno dokazování, a to výsledky žalobcem navržených svědků. Obsahem spisu jsou též další důkazní prostředky, a to mimo jiné Projekty výzkumu a vývoje I a II, jejich vyhodnocení a vyúčtování, příkaz ředitele č. 9, mzdové listy jednotlivých zaměstnanců, kniha jízd a sestavy účtů.

Dne 5. 12. 2014 vydal žalovaný pod č. j. 32170/14/5200-11434-711305 napadené rozhodnutí, kterým odvolání žalobce zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“). Krajský soud rozhodl ve věci bez jednání, neboť pro to byly splněny podmínky podle § 51 odst. 1 s. ř. s.

Žaloba není důvodná.

Předmětem sporu je to, zda žalobcem vynaložené osobní a provozní náklady ve výši 4 258 127 Kč byly skutečně vynaloženy na projekty výzkumu a vývoje v daném zdaňovacím období a zda tedy mohou být uplatněny jako odčitatelná položka podle § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů. Sluší se poznamenat, že daňové orgány nezpochybňovaly, že realizace projektů výzkumu a vývoje obsahovala ocenitelný prvek novosti.

Podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů platí, že 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 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.

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 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.

Daňové orgány ustaly na závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno o tom, že náklady skutečně vynaložil na projekty výzkumu a vývoje, neboť nevedl dostatečně průkaznou oddělenou evidenci těchto nákladů od evidence nákladů ostatních. S ohledem na to, že zákon o daních z příjmů umožňuje odečtení od základu daně 100% nákladů vynaložených na realizaci projektů výzkumu a vývoje, je požadavek na prokázání těchto nákladů, které jsou *de facto* od základu daně odečítány dvakrát (poprvé jako daňově účinné náklady podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), poměrně striktní a klade zvýšené povinnosti na daňový subjekt stran oddělené evidence nákladů na projekty tak, aby bylo možné jednoznačně prokázat, že právě tam uvedené náklady byly vynaloženy jen a pouze na projekt a že nebyly vynaloženy i za jiným účelem, tj. za účelem „běžných“ či ostatních činností daňového subjektu.

Žalobce tvrdí, že předložil evidenci nákladů na projekt výzkumu a vývoje a odkazuje na analytické účty z účetnictví. Má za to, že tím splnil podmínku oddělené evidence od ostatních provozních výdajů. S danou námitkou se krajský soud neztotožňuje. Předloženou účetní evidenci vyhodnotil jak správce daně, tak žalovaný a dospěli shodně k závěru, že je patrné, že žalobce vedl analytickou evidenci veškerých nákladů na autoprovoz a osobních nákladů na zaměstnance. Tyto náklady byly osvědčeny jako daňově účinné podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ovšem žalobce nevedl oddělenou evidenci nákladů na projekty výzkumu a vývoje od nákladů na běžnou činnost, jak je požadováno v § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vyhodnotil, že na analytických účtech jsou zachyceny jednotlivé náklady, ale neexistuje v nich odkaz na projekty výzkumu a vývoje. Vnitropodniková střediska pro tyto účely využita nebyla. Způsob evidence zvolený žalobcem z pohledu požadavků zákona o daních z příjmů neobstojí. Předložení analytických účtů spolu se souhrnným vyúčtováním, které bylo stanoveno na základě poměru pracovních

úvazků a poměru počtu ujetých kilometrů služebními vozidly, nepostačuje pro to, aby se jednalo o oddělenou evidenci nákladů, která by byla dostatečně průkazná a provázaná s jednotlivými projekty výzkumu a vývoje. Není popíráno, že existují variantní řešení jak oddělenou evidenci vést, ovšem žalobcem vedená evidence mohla sloužit pouze pro účely § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nikoliv již však pro účely § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, neboť ji nebylo možno považovat za oddělenou a jednoznačně provázanou toliko s projekty výzkumu a vývoje. Krajský soud se ztotožňuje s tím, co uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, a sice že je ve vztahu k odčitatelné položce nutné detailně prokázat kdo a co vytvořil či vykonal, kolik času tím strávil, kolik kilometrů ujel atd. Každý náklad na projekt výzkumu a vývoje musí být zcela zřejmě kontrolovatelný, prokazatelný a detailně vykázaný. V tomto ohledu pak nese důkazní břemeno daňový subjekt. Krajský soud konstatuje, že žalobce v tomto ohledu nenaplnil požadavek přehlednosti a prokazatelnosti nákladů a jejich provázanosti s jednotlivými projekty výzkumu a vývoje.

Žalobce opakovaně uvádí, že má za to, že svým projektem naplnil požadavky § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, neboť forma tohoto dokumentu není nikde stanovena a nemusí se proto jednat o jediný dokument. Pokud jde o náležitosti projektu výzkumu a vývoje, pak daňové orgány vyhodnotily, že projekt neobsahoval předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků. K formě a náležitostem projektu výzkumu a vývoje se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014 – 56, v němž konstatoval, že *„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 (...). 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.“*

Žalobcem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2013, č. j. 2 Afs 24/2012 – 34, publikovaný pod č. 3002/2014 Sb. NSS, ve kterém byly podmínky pro splnění formálních požadavků projektu výzkumu a vývoje vyloženy mírněji, na danou věc nemůže dopadat. Nejvyšší správní soud sám konstatoval, že daná věc *„je značně specifická a při jejím posouzení je nutno zohlednit všechny objektivní i subjektivní skutečnosti. Především nelze pominout fakt, že právní úprava umožňovala odečtení nákladů souvisejících s realizací projektu výzkumu a vývoje již v roce 2005, tedy v době, kdy stěžovatel tento projekt začínal připravovat. Povinnost vypracovat projekt odpovídající požadavkům § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů byla zavedena až s účinností od 1. 1. 2006, tedy v době, kdy stěžovatel (podle podnikatelského záměru – etapizace projektu) začínal s realizací jeho první etapy (I/2006). Je tak zřejmé, že v době, kdy se stěžovatel připravoval na realizaci projektu, nebyla pro uplatnění této odpočitatelné položky stanovena povinnost vypracovat projekt v požadovaných parametrech ani v daňovém, ani v žádném dalším právním předpisu.“* Situace v nyní projednávaném případě je zcela odlišná. Projekty byly vypracovávány již za účinnosti § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů v rozhodném znění, který zakotvil výše citované náležitosti projektů. Žalobce tak znal či alespoň měl znát přesné požadavky kladené na projekty výzkumu a vývoje, které jsou jednoznačným způsobem vyjmenovány v předmětném ustanovení, hodlal-li využít benefícia daňové podpory výzkumu a vývoje.

Pokud jde o osobní výdaje na zaměstnance, pak krajský soud považuje stanovení rozsahu zapojení jednotlivých zaměstnanců do projektů procentním podílem na jejich pracovním úvazku, za způsob, který je akceptovatelný (v projektu vypracovaném před zahájením jeho realizace). Rozsah zapojení jednotlivých zaměstnanců na projektech se podává z dokumentu PVV1 ve spojení s příkazem ředitele č. 9 a z dokumentu PVV2. Se žalobcem lze tak souhlasit v tom, že rozsah prací provedených jednotlivými zaměstnanci byl stanoven, ovšem z pohledu krajského soudu pouze rámcově. Takové stanovení není totiž natolik přesné, aby při uplatnění odčitatelné položky mohlo být považováno za jednoznačné a prokazatelné ve vztahu k přesnému vynaložení částí osobních nákladů na zaměstnance v souvislosti s jejich zapojením do realizace projektů. Se žalobcem proto nelze souhlasit v tom, že požadavek daňových orgánů na to, aby při uplatnění odčitatelné položky vykázal počet odpracovaných hodin či dní jednotlivými zaměstnanci na projektu, je nereálný. Podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů byl žalobce povinen vést oddělenou evidenci o nákladech, které byly vynaloženy výlučně na projekt. Z toho jednoznačně vyplývá, že zde existuje zákonná povinnost evidovat náklady na projekt výzkumu a vývoje, a to tak, aby odrážely realitu a nejednalo se pouze o údaje odhadní. Při uplatnění odčitatelné položky tak byl žalobce povinen uplatněné osobní náklady na zaměstnance mít přesně rozepsány a evidovány tak, aby bylo patrné, jakou část úvazku zaměstnanec skutečně odpracoval pro projekt výzkumu a vývoje a která část úvazku byla věnována ostatním pracovním činnostem, resp. kolik hodin či dní každý ze zapojených zaměstnanců skutečně strávil prací na projektu. Jedině od takového údaje by se pak mohla odvíjet přesná položka osobních nákladů vynaložených na projekty výzkumu a vývoje. Takovou přesnou evidenci žalobce nepředložil. Předložené mzdové listy zaměstnanců podílejících se na projektech výzkumu a vývoje takovou podrobnou evidenci neobsahují. Z nich je zjištělná jen celková mzda za jednotlivé měsíce, ovšem nelze seznat, která část mzdy byla skutečně odměnou za práci vykonanou pro projekt výzkumu a vývoje. Krajský soud obecně nepochybuje o tom, že příslušní zaměstnanci na projektu pracovali v rozsahu rámcově vymezeném procentním podílem na pracovním úvazku, ovšem chybí o tom oddělená evidence podle požadavku § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. S ohledem na to nelze než konstatovat, že žalobce neprokázal skutečné vynaložení vyčíslených osobních nákladů na projekty výzkumu a vývoje takovým způsobem, který striktně vyžaduje § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů.

Žalobce dále namítal, že administrativní a právní úkony spojené s patentovou a licenční činností byly prováděny jeho zaměstnanci výhradně pro účely projektu. Žalovaný přesto tvrdí, že tyto úkony nelze zahrnout pod projekt výzkumu a vývoje, a to v rozporu s pokynem Ministerstva financí D-288. Žalobce má za to, že danou skutečnost prokázal, a to i výslechem Ing. Sedláka, patentového zástupce. Krajský soud k tomu uvádí, že podle bodu 4 písm. d) pokynu D-288 administrativní a právní úkony spojené s patentovou a licenční činností nepatří mezi činnosti, které lze zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje, ledaže jde o činnosti prováděné výlučně pro účely projektu. Standardně tak tyto činnosti nelze zahrnovat pod náklady projektů výzkumu a vývoje, ledaže daňový subjekt prokáže, že tyto činnosti byly prováděny výlučně pro účely projektu. Spolupráce zaměstnanců žalobce s patentovým zástupcem byla prokázána. Tu daňové orgány nezpochybňují. Ovšem žalobce neprokázal konkrétní časové údaje o jednáních a schůzkách svých zaměstnanců s patentovým zástupcem. Žalobce by musel prokázat, že konkrétní zaměstnanec užil služební vůz ke schůzce s patentovým zástupcem, jaký čas na schůzku vynaložil, a že se tato schůzka týkala jednoho z projektů výzkumu a vývoje. Takové důkazy však žalobce v rámci daňového řízení nepředložil. Nehledě na to, že podstata vyloučení odčitatelné položky ze žalobcova daňového přiznání je ta skutečnost, že žalobce nepředložil dostatečně konkrétní a průkaznou oddělenou

účetní evidenci o nákladech vztahujících se výlučně k projektům výzkumu a vývoje tak, aby bylo patrné její oddělené vedení od ostatních výdajů žalobce. V takové oddělené evidenci by pak bylo konkrétně vymezeno, které služební cesty byly uskutečněny za účelem jednání s patentovým zástupcem a co bylo jeho předmětem. Pouze prokázání samotné spolupráce s patentovým zástupcem nemůže osvědčit uznatelnost odčitatelné položky.

Pokud se jedná o výslech Ing. arch. Š. tak krajský soud odkazuje na jeho vyhodnocení provedené žalovaným. Žalovaný nezpochybňoval samotnou spolupráci žalobce s touto svědkyní. Z výpovědi však nebylo prokázáno provázání pracovních výstupů s pracovní dobou zaměstnanců žalobce, kteří se podíleli na projektu. Svědkyně neuvedla přesné termíny jednání a schůzek, a proto nelze porovnat zápisy v knize jízd s pracovními cestami, které měla svědkyně podnikat se zaměstnanci žalobce. Žalovaný též zhodnotil, že nebylo prokázáno, že se pracovní schůzky, kterých se svědkyně účastnila, týkaly vždy výlučně projektů výzkumu a vývoje. Pouze prokázání samotné spolupráce s architektem nemůže osvědčit uznatelnost odčitatelné položky, když není podle oddělené evidence prokázáno, jaká část osobních a provozních nákladů byla vynaložena pouze na tuto spolupráci a pouze za účelem realizace projektů výzkumu a vývoje.

Žalobce uvádí, že v knize jízd je účel pracovních cest vymezen i označením PVV, což znamená, že jízdy byly vykonány v souvislosti s projekty PVV1 a PVV2. Jednak krajský soud podotýká, že kniha jízd a průkaznost její evidence byla daňovými orgány zpochybněna s ohledem na to, že v některých případech byl účel cesty dopisován tužkou („jednání“ či „PVV“) a z důvodu nepřesné a neúplné identifikace předmětu jednotlivých pracovních cest. Kniha jízd totiž byla vedena elektronicky a byla tištěna až po vykonání cest včetně údajů o začátku a konci cesty a ujetých kilometrech. Daňovým orgánům tak nebylo zřejmé, proč byl účel cesty dopisován tužkou až po vytištění knihy jízd, když účel cest musel být znám již v době vyplňování knihy jízd elektronicky. Svědek Ing. Z. potvrdil, že informace o účelu pracovních cest poskytoval při předávání podkladů. Dále je pak opět podstatné to, že žalobce nepředložil oddělenou evidenci nákladů na projekty výzkumu a vývoje v takové podobě, ze které by jednotlivé pracovní cesty, jejich účel a provázání s projekty výzkumu a vývoje bylo jednoznačně patrné.

K výpovědi Ing. Z. lze pak toliko uvést, že opět nepřinesla nic, co by mohlo prokázat skutečné vynaložení osobních a provozních nákladů vyčíslených žalobcem právě na projekty výzkumu a vývoje. Výpověď svědka neprokázala, jakou část svého pracovního úvazku reálně odpracoval pouze pro účely výzkumu a vývoje. Dle hodnocení žalovaného nerozptýlila výpověď svědka ani pochybnosti o správnosti záznamů v knize jízd. Krajský soud se s vyhodnocením dané svědecké výpovědi ztotožňuje a doplňuje, že pochybnosti daňových orgánů by mohla rozptýlit jediné přesně vedená oddělená účetní evidence, která by byla dostatečným způsobem průkazná a provazovala by vynaložené náklady výlučně s projekty výzkumu a vývoje. Taková evidence však předložena nebyla.

Pokud jde o procesní námítky, tak krajský soud konstatuje, že daňové orgány postupovaly v řízení tak, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Výzvou ze dne 18. 3. 2013 vyzval správce daně žalobce k odstranění pochybností, a to postupem podle § 92 odst. 4 daňového řádu. V této výzvě správce daně žalobci sdělil, jaké má pochybnosti o jeho tvrzeních a o údajích uvedených v daňovém přiznání. Tímto způsobem došlo k účinnému přechodu důkazního břemene na žalobce, neboť správce daně dostal své povinnosti podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. V dalším řízení dostal žalobce vždy příležitost vyjádřit se k závěrům správce daně a předložit důkazy, kterými

by pochybnosti správce daně vyvrátil. Žalovaný pak v odvolacím řízení doplnil dokazování o výsledky žalobcem navržených svědků. Tyto důkazy však vzniklé pochybnosti nerozptýlily. Odkaz žalobce na nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 666/02 a na zásadu *in dubio mitius* není vůbec případný, neboť v dané věci nenastala situace, kdy by zákon umožňoval dvojí výklad. Výklad § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů nevzbuzuje žádné pochybnosti. Předmětem řízení bylo posouzení toho, zda žalobce splnil požadavky těchto ustanovení pro nárok na uplatnění odčitatelné položky. Důkazní břemeno přitom leželo na žalobci. Žalobce neprokázal splnění zákonných podmínek, a proto nemohl uplatnit odčitatelnou položku za výdaje na projekty výzkumu a vývoje. V této souvislosti krajský soud pouze doplňuje, že odkaz žalobce na § 89 a § 90 daňového řádu je nepřipadný, neboť v dané věci neprobíhal postup k odstranění pochybností, nýbrž daňová kontrola.

Žalobce namítá, že navrhoval výsledky všech zaměstnanců, kteří se podíleli na projektech, a to i v řízení odvolacím. Žalovaný však tyto důkazy neprovedl pro jejich nadbytečnost. Žalovaný především potvrdil neprovedení důkazů svědeckými výpověďmi statutárních orgánů žalobce, neboť se nejedná o svědky podle § 96 odst. 1 daňového řádu. Pokud žalobce v odvolacím řízení navrhoval opakovaný výsledek Ing. S., pak jej žalovaný neprovedl, neboť dospěl k závěru, že daný výsledek nemůže přispět ke zjištění stavu věci jednak proto, že svědek již byl vyslechnut ke konkrétním okolnostem věci, a jednak proto, že samotná spolupráce žalobce s tímto svědkem zpochybňována nebyla. Takové zdůvodnění neprovedení opakovaného důkazu (za situace, kdy daný svědek již byl jednou vyslechnut) považuje krajský soud za dostatečné.

Pokud žalobce v závěru žaloby svým odkazem na § 148 daňového řádu hodlal namítat daňovou prekluzi, pak tuto námitku nespojil s žádnou konkrétní argumentací. K daňové prekluzi nicméně krajský soud přihlíží i z úřední povinnosti. V dané souvislosti krajský soud konstatuje, že z obsahu daňového spisu nezjistil, že by došlo k daňové prekluzi. Zahájením daňové kontroly dne 18. 12. 2012 se dosavadní běh prekluzivní lhůty zastavil a počala běžet nová tříletá lhůta, v rámci níž daňové orgány vydaly dodatečný platební výměr i odvolací rozhodnutí, které nabylo právní moci dne 5. 12. 2014. K daňové prekluzi v projednávané věci nedošlo.

Krajský soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že ze strany žalobce nedošlo k prokázání vedení oddělené evidence nákladů na projekty výzkumu a vývoje a že předložené důkazní materiály a výsledky svědků nerozptýlily pochybnosti o vynaložení vyčíslených výdajů v rámci odčitatelné položky na řádku č. 242 na projekty výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů.

Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

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. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené v řízení před soudem. Žalovaný požadoval též paušální náhradu nákladů ve výši 300 Kč v souvislosti s jedním úkonem právní služby, spočívajícím v písemném vyjádření k žalobě, a to podle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů. Žalovaný dovodil, že má nárok na paušální náhradu nákladů na základě § 36 odst. 1 s. ř. s. a nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014,

sp. zn. Pl. ÚS 39/13. K tomuto návrhu žalovaného lze odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2015, č. j. 1 Afs 225/2014 – 31, či na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 – 47, publikované pod č. 3228/2015 Sb. NSS, ze kterých se podává, že Nejvyšší správní soud pravidelně paušální náhradu nákladů úspěšnému správnímu orgánu nepřiznává, neboť „*se nejedná o účastníky ve srovnatelné situaci. (...) Určitá odlišnost v zacházení s těmito kategoriemi účastníků je přípustná s ohledem na jejich naprosto rozdílnou situaci.*“ Nejvyšší správní soud konstatoval, že rovnost účastníků řízení podle § 36 odst. 1 s. ř. s. není nikterak narušena, pokud žalovanému správnímu orgánu není v soudním řízení správním, ve kterém měl plný úspěch, přiznána paušální náhrada nákladů řízení. Dále nelze opomíjet, že krajský soud rozhoduje o náhradě nákladů podle § 60 s. ř. s., zatímco Ústavní soud se zabýval v uvedeném nálezu interpretací ustanovení § 137 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů. Navíc sám Ústavní soud ve svém nálezu (odst. 46) dává i civilním soudům prostor k úvaze ve vztahu ke každému konkrétnímu případu, zda paušální náhradu hotových výdajů přiznají či nikoliv. Krajský soud uzavírá, že uvedený nálezh Ústavního soudu nezakládá právo správního orgánu na paušální náhradu hotových výdajů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Z výše uvedených důvodů soud žalovanému 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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.

Krajský soud v Českých Budějovicích
dne 13. května 2016

JUDr. Věra Balejová v. r.

předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení :
Prázdna Jaroslava