



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **HST TECHNOLOGIC s. r. o.**, DIČ CZ 64257339
Zámecká 221, 543 01 Vrchlabí
zastoupen JUDr. Ondřejem Trubačem, Ph. D., LL. M., advokátem
Klimentská 1216/46, 110 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. května 2019, č. j. 19099/19/5200-11435-711918,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou podanou včas u Krajského soudu v Hradci Králové dne 15. 7. 2019 domáhal zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“) ze dne 10. 5. 2019, č. j. 19099/19/5200-11435-711918, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce

daně“) ze dne 15. 3. 2018, č. j. 365754/18/2714-50524-506659, kterým byla doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 609 520 Kč a současně byla žalobci uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené, tj. 121 904 Kč.

II. Obsah žaloby

2. Žalobce úvodem sdělil, že konstatování žalovaného, že u mzdových nákladů nejsou v rozporu s § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) zřejmé náklady na jednotlivé konkrétní projekty ani jednotlivé účetní případy. Dle citovaného ustanovení musí být výdaje při realizaci projektů výzkumu a vývoje evidovány odděleně od ostatních výdajů poplatníka. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016-51, je smyslem takové evidence: „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 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).“
3. Vzhledem k tomu, že evidence mzdových nákladů doložená správcem daně v podáních ze dne 12. 1. 2015, 19. 6. 2015, 26. 6. 2015 nebyla pro žalovaného dostatečná, předložil žalobce dne 27. 10. 2017 celkové měsíční náklady výzkumu a vývoje u každého pracovníka, členěné po projektech, přičemž převážnou část těchto dokumentů měl k dispozici již správce daně, kterému byl předložen i souhrn pracovních výkazů každého pracovníka podílejícího se na projektu, s uvedením součtu odpracovaných hodin na projektu pro každý den, a to dle jednotlivých projektů, včetně informace, zda se pracovník zabýval i jinými činnostmi. Dle žalobce je tedy nepochybné, že v rozhodném zdaňovacím období evidoval mzdové náklady odděleně v souladu se zákonnými požadavky.
4. Žalobce dále uvedl, že z doložených evidencí je zcela zřejmé, že pokud žalobce svou interní metodikou eviduje práci jednotlivých pracovníků na jednotlivých projektech v konkrétním čase a zároveň vyplácí pracovníkům mzdu, kterou rovněž eviduje, tak vznikají časově, projektově a personálně rozlišené náklady.
5. Jak žalobce namítl, žalovaný považoval za neakceptovatelné, že žalobce předložil evidenci mzdových nákladů až 27. 10. 2017. Žalobce však již v podání ze dne 24. 10. 2017 sdělil, že předložené této evidence je jen otázkou úpravy tiskové sestavy, která bude čerpat z údajů a dokumentů již předložených v předchozím řízení. Závěr žalovaného je v rozporu se zprávou o daňové kontrole ze dne 5. 4. 2016, dle které byl k dispozici komplexní přehled, z něhož bylo patrné, který zaměstnanec který den v měsíci strávil kolik hodin práce na tom kterém projektu. Žalobce rovněž upozornil, že v případě materiálových nákladů považoval dodatečně předložené dokumenty za průkazné z hlediska naplnění formálních podmínek podle zákona o daních z příjmů, proto mu není známo, proč nejsou dostatečně dodatečně doložené dokumenty prokazující

oddělenou evidenci osobních nákladů pro prokázání formálních podmínek v případě mzdových výdajů.

6. Žalobce nerozporuje tvrzení žalovaného, že důkazní břemeno tíží v daňovém řízení daňový subjekt, nicméně k závěru, že je nezbytné vedení evidence již v průběhu realizace projektu, nikoliv tuto upravovat či vytvářet dodatečně, uvádí, že veškeré potřebné údaje měl ve mzdové evidenci již v okamžiku realizace projektů. Vše tedy bylo v souladu s požadavkem žalovaného. K tomuto žalobce odkazuje na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle které důkazní břemeno v daňovém řízení tíží primárně daňový subjekt. Pokud ale správce daně vyjádří pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti nebo úplnosti podkladů, je povinen identifikovat a prokázat konkrétní skutečnosti, které ho k tomuto závěru vedou (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. 10. 2018, č. j. 29 Af 52/2016-49). Žalovaný však nepředložil jediný důkaz, který by prokazoval, že žalobce v době realizace projektů evidencí nedisponoval. Žalobce touto disponoval vždy, pouze podoba tiskového výstupu byla různých úrovní detailu. Po zjištění nedostatečnosti údajů poskytl žalobce obratem údaje v požadovaném detailu. Z pracovního výkazu, obsahujícího návod na průběžné vyplňování, je evidentní, že nevznikl pro účely daňového řízení, ale pro vykazování a evidenci skutečně odpracovaných hodin.
7. K úvaze žalovaného, že nepostupování žalobce v souladu s Pokynem Ministerstva financí České republiky D-288 ze dne 3. 10. 2005, č. j. 15/96 003/2005-151, k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů (dále jen „Pokyn D-288“) může způsobit právní důsledky, žalobce uvádí, že byť postup daňového subjektu v souladu s pokynem D-288 vytvoří presumpci souladu tohoto postupu s názorem správce daně, nesoulad jeho postupu neznamená, že by tento byl v rozporu se zákonem, nebo že by vytvářel nějaké presumce či otáčel důkazní břemeno (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 8 Afs 3/2005-59, a ze dne 3. 9. 2015, č. j. 9 Afs 310/2014-36). Pokyn D-288 nemůže a nesmí mít pro posouzení věci žádný právní význam.
8. Závěrem žalobce uvedl, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2017, sp. zn. 9 Afs 144/2016, je povinnost oddělené evidence naplněna i tehdy, když daňový subjekt evidoval náklady paušálně podílem z veškerých osobních nákladů, kdy reálně takto uměle stanovený podíl zcela zřejmě nikdy nemohl vystihnout skutečně odpracovaný čas na projektech výzkumu a vývoje. V tomto ohledu byla evidence žalobce k osobním nákladům ještě podrobnější a průkaznější než v případě rozhodovaném Nejvyšším správním soudem.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

9. Žalovaný úvodem svého vyjádření předeslal, že odkazuje na napadené rozhodnutí, a to s ohledem na to, že žalobní námitky v zásadě korespondují s námitkami odvolacími. Rovněž připomněl, že položka odčitatelná od základu daně je daňovou kategorií a lze ji odečíst až poté, co je výsledek hospodaření transformován podle § 23 zákona o daních z příjmů na základ daně, a lze tak učinit pouze za splnění podmínek definovaných v § 34 odst. 4 a 5 a § 34a až § 34e citovaného zákona. Právo na odpočet je beneficiem, neboť umožňuje uplatnění identických nákladů vynaložených při realizaci vědy a výzkumu (dále rovněž jen „VaV“) v základu daně podruhé. Pokud tohoto práva daňový subjekt využije, musí splnit veškeré zákonem stanovené podmínky.

10. Žalovaný ve svém rozhodnutí ze dne 28. 11. 2017 uzavřel, že žalobce v případě materiálových nákladů průkazně zajistil jejich oddělenou evidenci od ostatních nákladů. Naproti tomu v případě mzdových nákladů nelze nárok na uplatnění odpočtu na VaV přiznat, byť byly naplněny formální podmínky, neboť žalobce nezajistil jejich oddělenou evidenci od nákladů, které s projekty VaV nesouvisely.
11. K námitce žalobce o nepravdivosti tvrzení, že u mzdových nákladů nejsou zřejmé náklady na jednotlivé projekty, žalovaný uvádí, že dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů musí být výdaje (náklady) související s realizací VaV evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka, a to s ohledem na řádně vedené účetnictví. Bod 5. Pokynu D-288 uvádí, že poplatník je povinen vést o výdajích (nákladech), u kterých aplikuje ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů oddělenou evidenci v členění na jednotlivé projekty a jednotlivé účetní případy. Tato evidence musí splňovat požadavek přehlednosti a prokazatelnosti oprávněnosti použití ustanovení § 34 odst. 4 a 5 citovaného zákona s tím, že důkazní břemeno je na poplatníkovi. Dále žalovaný odkázal na § 46 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, dle kterého vytvářejí účetní jednotky v rámci syntetických účtů analytické účty, které zajišťují členění syntetických účtů např. podle potřeb účetní jednotky. Za oddělenou evidenci lze pro výpočet odčitatelné položky požadovat poplatníkem zvolenou metodiku.
12. Skutečnost, že materiálové náklady byly evidovány odděleně, správce daně nerozporoval, což uvedl také ve svých zprávách. Naopak v nich poukázal na nesplnění oddělené evidence ve vztahu ke mzdovým nákladům. V případě materiálových nákladů je tak zřejmé, že žalobce se zákonným ustanovením řídil a podmínku oddělené evidence výdajů (nákladů) ve vztahu k projektům VaV průkazným způsobem naplnil. U mzdových nákladů však takový závěr učinit nelze. V případě materiálových nákladů se tedy jednalo o zcela odlišný skutkový stav a odkaz žalobce na rozdílný postup v dané věci je zcela bezpředmětný.
13. Z evidencí předložených žalobcem nejsou dle žalovaného zřejmé náklady na jednotlivé konkrétní projekty ani jednotlivé účetní případy. Požadavek na oddělenou evidenci obsahuje i Pokyn D-288. Žalovaný proto konstatoval, že v případě mzdových nákladů žalobce jejich oddělenou evidenci v členění na jednotlivé projekty nevedl a jednotlivé účetní případy nezajistil ani jiným možným způsobem. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016-51, který mj. vyslovil: „Zákon 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).“

14. K argumentu žalobce, že předložení evidence mzdových nákladů je pouze otázkou úpravy tiskové sestavy, která bude čerpat z dříve předložených údajů, žalovaný uvedl, že žalobcem dodatečně předloženou dokumentaci nelze akceptovat. V předchozím vyjádření na seznámení ze dne 24. 10. 2017 žalobce sám uvedl, že tato evidence bude čerpat z údajů a dokumentů dříve předložených. Dle žalovaného měly být mzdové náklady evidovány odděleně již při realizaci projektů VaV, tato oddělená evidence měla být k dispozici již v příslušných zdaňovacích obdobích, k čemuž však nedošlo.
15. Přestože zákon o daních z příjmů neupravuje konkrétní způsob odděleného evidování výdajů vynaložených na VaV, uvádí jej však Pokyn D-288 v bodě 5. Může se jednat například o účtování s využitím analytických účtů, jak postupoval také žalobce v případě materiálových nákladů, avšak jím vedený způsob evidence mzdových nákladů souvisejících s realizací VaV nepovažuje žalovaný za dostatečně průkazný, neboť se jedná o doložení přehledů odpracovaných hodin a výpočtů výše mzdových nákladů pro účely VaV, ale nejedná se o komplexní evidenci, jakožto ucelený systém nákladů souvisejících výhradně s výzkumem a vývojem. Žalovaný proto s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016-51, neshledal předloženou evidenci mzdových nákladů jako vytvoření úplného soupisu všech výdajů (nákladů) vynaložených žalobcem při realizaci projektu, kdy již ze samotné evidence musí být dostatečně patrna návaznost na konkrétní výdaj vynaložený při realizaci projektu VaV s vazbou na účetnictví. V dané souvislosti odkázal žalovaný na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 13. 5. 2016, č. j. 10 Af 3/2015-33, kterýžto judikoval: „...Každý náklad na projekt výzkumu a vývoje musí být zcela zřejmě kontrolovatelný, prokazatelný a detailně vykázáný. V tomto ohledu pak nese důkazní břemeno daňový subjekt...“ Tyto závěry potvrdil Nejvyšší správní soud ve výše zmíněném rozsudku č. j. 9 Afs 144/2016-51.
16. K úvahám žalobce o neexistenci právního významu Pokynu D-288, neboť se nejedná o právní předpis, žalovaný uvádí, že metodické pokyny řady D Ministerstva financí jsou vydávány k jednotlivým okruhům daní ke sjednocení praxe a mají napomáhat aplikaci daňových právních předpisů a sjednotit jejich výklad. Byť se nejedná o právní předpis, tak podle ustálené judikatury je tento předpis obecně způsobilý k tomu, aby se na jeho základě postupem času vytvořila správní praxe, kterou bude správní orgán vázán. K tomu odkázal žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 1. 2013, č. j. 5 Afs 17/2012-25, který judikoval: „Přestože pokyny ministerstev nejsou obecně závaznými právními předpisy, správní orgány mají povinnost se jimi ve své právní praxi řídit, což neplatí pouze v případě, že by se taková praxe neslučovala s obecně závaznými právními předpisy.“ Lze se tedy důvodně domnívat, že pokud daňový subjekt postupuje v souladu s Pokynem D-288, bude jeho postup v souladu s názorem správce daně.
17. K námitce žalobce, že oddělenou evidenci průběžně evidoval v interním systému a měl být poučen správcem daně, žalovaný konstatuje, že důkazní břemeno tížilo žalobce a je pouze na něm, jaké a jak přesvědčivé důkazní prostředky předloží. Pokud žalobce hodlá uplatnit odpočet výdajů (nákladů) na VaV, je na něm, aby zajistil vedení průkazné oddělené evidence výdajů (nákladů) vynaložených na VaV již v průběhu realizace projektu výzkumu a vývoje, nikoliv aby tuto evidenci upravoval či vytvářel dodatečně v návaznosti na výzvu správce daně. K argumentaci žalobce rozsudkem Nejvyššího

správního soudu ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016-51 žalovaný odkázal na bod 36 žalobou napadeného rozhodnutí, kde se k danému již vyjádřil, přičemž dodává, že ačkoli podíl pracovního úvazku může prokazovat vazbu na činnost VaV, při vedení oddělené evidence výdajů je nutno zachytit každý výdaj zcela přesně a zcela v souladu se skutečně odpracovanými hodinami, neboť se musí jednat o evidenci exaktní, nikoliv jen odhadní či orientační. Ačkoli tato evidence s sebou nese vyšší administrativní zátěž, předmětná odčitatelná položka představuje pro poplatníka beneficium, proto je nutné požadovat naplnění všech zákonných požadavků.

18. Žalobu navrhl zamítnout.

IV. Posouzení věci krajským soudem

19. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů podle části třetí, hlavy první a druhé, dílu prvního, zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s. ř. s.). Věc rozhodl bez nařízení jednání při splnění podmínek dle ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného správního orgánu, přičemž rozsah jeho přezkumu byl vymezen žalobními body. Dospěl přitom k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům.
20. Předmětem sporu se mezi účastníky řízení stala výše položky odčitatelné od základu daně ve smyslu § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona o daních z příjmů, tj. výdajů vynaložených při realizaci projektů VaV, kterou žalobce vykázal na řádku č. 242 řádného daňového přiznání.
21. Z průběhu daňového řízení je zřejmé, že daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 bylo podáno 1. 7. 2015, v rámci kterého uplatnil žalobce na řádku č. 242 odpočet na podporu výzkumu a vývoje v celkové výši 7 774 119 Kč. Na základě rozhodnutí odvolacího orgánu ze dne 28. 11. 2017, č. j. 50759/17/5200-11435-711918, bylo možné uplatnit ve zdaňovacím období roku 2014 odečet výdajů při realizaci projektů VaV od základu daně za zdaňovací období roku 2012 pouze ve výši 176 849 Kč a za zdaňovací období roku 2013 ve výši 594 460 Kč. Žalobce však v řádném daňovém přiznání uplatnil nárok na odpočet z roku 2012 ve výši 1 772 998 Kč, z roku 2013 ve výši 2 206 660 Kč a z roku 2014 ve výši 3 794 461 Kč. Na základě rozhodnutí odvolacího orgánu proto správce daně předpokládal, že žalobce ve zdaňovacím období 2014 uplatnil vyšší částku odpočtu na podporu VaV, než na jakou měl nárok. Proto dne 1. 12. 2017 vyzval správce daně žalobce k podání dodatečného daňového tvrzení k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014.
22. Na základě zjištěných skutečností vydal správce daně dne 15. 3. 2018 dodatečný platební výměr, proti kterému se žalobce odvolal. Toto odvolání žalovaný svým rozhodnutím ze dne 10. 5. 2019 zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.
23. Po provedeném přezkumném řízení krajský soud konstatuje, že žalobu neshledal důvodnou.
24. Jak plyne z ustanovení §§ 34 – 34b zákona o daních z příjmu, lze od základu daně odečíst odpočet na podporu výzkumu a vývoje, a to ve výši 100 % výdajů, které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo v období, za které se podává daňové přiznání při realizaci výzkumu a vývoje na 1) experimentální či teoretické práce, 2) projekční a konstrukční práce, 3) výpočty, 4) návrhy technologií, 5) výrobu funkčního

vzorku či prototypu produktu nebo jeho části související s realizací projektu výzkumu a vývoje. V případě, kdy tyto výdaje (náklady) souvisí s realizací projektů výzkumu a vývoje jen zčásti, zahrnují se do výdajů vynaložených na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu pouze jejich poměrné části. Výdaje (náklady), které lze odečíst od základu daně, musí být vynaloženy na dosažení zajištění a udržení příjmů a musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů).

25. Skrze výklad uvedeného lze dle krajského soudu jednoznačně přisvědčit názoru správce daně i žalovaného, že takto nastavené zákonné podmínky pro uplatnění výdajů v daném případě jasně vyžadují samostatnou evidenci oddělenou od ostatních výdajů poplatníka, a to s ohledem na řádně vedené účetnictví. Rovněž je nezbytné přihlídnout i ke znění Pokynu D-288, který stanovuje podrobnější podmínky pro akceptaci odčitatelné položky a dle kterého je poplatník povinen vést o výdajích (nákladech), u kterých aplikuje ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů, oddělenou evidenci, členěnou po jednotlivých projektech a jednotlivých účetních případech. Takováto evidence musí splňovat požadavek přehlednosti, prokazatelnosti a oprávněnosti použití ustanovení § 34 odst. 4 a 5 citovaného zákona s tím, že důkazní břemeno je na poplatníkovi. Takto stanovené požadavky Pokynu D-288 jsou zcela v souladu se zákonnými podmínkami.
26. Otázkou odděleného evidování nákladů vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje, jak ostatně vzpomenul i žalobce v podané žalobě, se ve své judikatuře zabýval i Nejvyšší správní soud, konkrétně v rozsudku ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016-51, kde uvedl, 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, t.j. 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).“
27. K námitce žalobce, že v rozhodném zdaňovacím období evidoval mzdové náklady odděleně v souladu s požadavky stanovenými zákonem, krajský soud konstatuje, že z obsahu správního spisu je zřejmé, že žalobce předložil správci daně v rámci kontroly tabulky, v nichž je uveden: celkový počet odpracovaných hodin, počet hodin odpracovaných na všech projektech VaV, měsíční osobní náklady a dle počtu odpracovaných hodin na všech projektech VaV je vypočtena poměrná část osobních nákladů vztahujících se k VaV. Hodnocením těchto důkazů přisvědčil krajský soud názoru žalovaného, že z předložených evidencí nejsou zřejmé náklady na jednotlivé konkrétní projekty ani na jednotlivé účetní případy. Je proto nepochybné, že žalobce nevedl oddělenou evidenci mzdových nákladů, členěnou na jednotlivé projekty a jednotlivé účetní případy, přičemž takovou evidenci nezajistil ani jiným možným způsobem. Žalobce tak nedostal požadavku kladenému Pokynem D-288, který vyžaduje, aby poplatník vedl oddělenou evidenci v členění na jednotlivé projekty. Daná situace

vyžaduje, aby žalobce účtoval s využitím analytických účtů tak, jak postupoval v případě materiálních nákladů, tedy aby doložil komplexní evidenci jakožto ucelený systém nákladů souvisejících výhradně s výzkumem a vývojem.

28. K otázce dodatečně dodané mzdové evidence krajský soud konstatuje, že se ztotožnil s názorem žalovaného, dle kterého dodatečně doloženou evidenci nelze akceptovat. Tento závěr byl učiněn na základě tvrzení samotného žalobce, že bude vycházet z údajů a dokumentů, které byly předloženy již dříve. V projednávané věci však bylo potřebné, aby byly mzdové náklady evidovány již při realizaci projektů VaV. Tato evidence měla být k dispozici již v příslušném zdaňovacím období, což se však v případě žalobce nestalo. Žalovaný proto důvodně nepovažoval doloženou evidenci mzdových nákladů za dostatečně průkaznou, neboť se jednalo o doložení přehledu odpracovaných hodin a výpočtu výše mzdových nákladů pro účely VaV, ale nejednalo se o komplexní evidenci jakožto ucelený systém nákladů souvisejících výhradně s VaV. Proto není možné považovat za správný ani názor žalobce, že závěr žalovaného je v rozporu se zprávou o daňové kontrole ze dne 5. 4. 2016, dle které byl k dispozici komplexní přehled, který zaměstnanec který den v měsíci strávil kolik hodin práce na kterém projektu, neboť, jak plyne z výše uvedeného, nelze posuzovat předložené tabulky jako ucelený systém nákladů majících vztah výhradně k projektům VaV.
29. Co do nepochopení žalobce, proč byly dokumenty předložené k materiálovým nákladům považovány za dostatečné, zatímco dokumenty doložené k nákladům mzdovým nikoliv, krajský soud uvádí, že je ze správního spisu zřejmé, že správce daně v průběhu daňové kontroly zjistil, že žalobce účtoval materiálové náklady na VaV na analytických účtech příslušných k jednotlivým projektům. Proto správce daně oddělenost evidence materiálových nákladů nerozporoval, jelikož se žalobce řídil zákonným ustanovením a podmínku oddělené evidence výdajů (nákladů) ve vztahu k projektům VaV průkazným způsobem naplnil. U mzdových nákladů ovšem k jejich naplnění nedošlo.
30. K námitce žalobce, že žalovaný nepředložil jediný důkaz, který by prokazoval, že žalobce nedisponoval evidencí v době realizace projektu, krajský soud konstatuje, že žalovaný se nedostatky evidence projektů VaV zabýval ve svém rozhodnutí dostatečně, zejména pak v bodech 33, 35 a 36. V těchto zřetelně vymezil, z jakých důvodů není možné považovat předloženou evidenci za odpovídající stanoveným požadavkům, i proč není možné přihlídnout k později předložené dokumentaci. Žalovaný neopomenul ani popsat, jaké náležitosti musí evidence mít, aby byly naplněny podmínky na ni kladené. Proto i tuto námitku hodnotí soud jako neopodstatněnou.
31. K námitce žalobce, že Pokyn D-288 nemůže mít pro posouzení věci žádný právní význam, krajský soud ve shodě s názorem žalovaného předně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 1. 2013, č. j. 5 Afs 17/2012-25, dle kterého: „Přestože pokyny ministerstev nejsou obecně závaznými právními předpisy, správní orgány mají povinnost se jimi ve své právní praxi řídit, což neplatí pouze v případě, že by se taková praxe neslučovala s obecně závaznými právními předpisy. Nejvyšší správní soud se povahou metodických pokynů a závazností správní praxe správních orgánů zabýval již v několika svých rozhodnutích, na základě kterých je možné stručně definovat závaznou správní praxi pomocí kritéria zákonnosti - musí se jednat výhradně o praxi (činnost, příp. nečinnost), která je stanovena v souladu se zákonem, resp. vytvořena na základě zákonem svěřené pravomoci, přičemž nesmí zasahovat do zákonem

zaručených práv soukromých osob, a kritéria předvídatelnosti - praxe je ze strany příslušných správních orgánů všeobecně přijímána a dodržována, je možné legitimně očekávat stejný postup v podobných případech.“ Co do otázky legitimního očekávání stejného postupu správních orgánů citoval Nejvyšší správní soud svůj dřívější rozsudek ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005-55, kde uvedl: „Jestliže se takováto praxe vytvořila, správní orgán se od ní nemůže v jednotlivém případě odchýlit, neboť takový jeho postup by byl libovůlí, která je v právním státě (viz čl. 1 odst. 1 Ústavy) nepřipustná. Ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněné nerovného zacházení (viz čl. 1 věta první Listiny základních práv a svobod) vyplývá princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí v případě, že mu zákon dává prostor pro uvážení, pokud se taková praxe vytvořila.“ Dle krajského soudu proto správce daně postupoval v souladu s právem i legitimním očekáváním daňového subjektu, pokud se řídil metodikou vydanou Ministerstvem financí České republiky, která byla žalobci obecně dostupná. Naopak nepostupováním dle Pokynu D-288 by se správce daně bez závažného důvodu odchýlil od své rozhodovací praxe a přičil se výše uvedené judikatuře.

32. Krajský soud nemohl ve světle shora uvedeného přisvědčit ani žalobní námitce, dle níž žalobcem provedená evidence osobních nákladů odpovídala požadavkům stanoveným Nejvyšším správním soudem ve shora uvedeném rozsudku ze dne 12. 1. 2017, č.j. 9 Afs 144/2016-51, kde tento soud k osobním nákladům uvedl, 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.“ Nejvyšší správní soud připustil, že „I zde by mohla být evidence podrobnější, nicméně svůj účel, tedy nezaměnitelné přiřazení k jednotlivým nákladům, ve svých důsledcích splňuje.“ Tento názor krajský soud akceptuje, nicméně upozorňuje, že skutkové okolnosti v nyní projednávané věci nebyly identické s okolnostmi, které tvořily základ při rozhodování před Nejvyšším správním soudem. Z žalobcem předložených tabulek nebyly zřejmé mzdové náklady na jednotlivé konkrétní projekty ani jednotlivé účetní případy. V případě mzdových nákladů tedy žalobce jejich oddělenou evidenci v členění na jednotlivé projekty nevedl, takže účel, jehož splnění Nejvyšší správní soud vyžadoval, tedy nezaměnitelné přiřazení k jednotlivým nákladům, nebyl v projednávané věci, na rozdíl od případu vedeného u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 9 Afs 144/2016, naplněn. Žalobní námitka zpochybňující postup žalovaného při posouzení evidence mzdových nákladů je tedy nedůvodná.

V. Závěr a náklady řízení

33. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
34. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému

by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních 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. 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 lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 27. ledna 2021

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu