



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Ondřeje Mrákoty ve věci žalobkyně: **HST TECHNOLOGIC, s.r.o.**, Zámecká 221, Vrchlabí, zastoupené advokátem JUDr. Ondřejem Trubačem, Ph.D., LL.M., Klimentská 1216/46, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 5. 2019, čj. 19099/19/5200-11435-711918, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 1. 2021, čj. 31 Af 26/2019-44,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 1. 2021, čj. 31 Af 26/2019-44, **se ruší**.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 5. 2019, čj. 19099/19/5200-11435-711918, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti ve výši **20 342 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku do rukou advokáta JUDr. Ondřeje Trubače, Ph.D., LL.M.

Odůvodnění:

[1] V této věci se soud zabývá tím, zda společnost HST TECHNOLOGIC předložila oddělenou evidenci výdajů, které v letech 2012, 2013 a 2014 vynaložila na projekty výzkumu a vývoje, a zda si tedy mohla o tyto výdaje snížit základ daně. Rozsudek jen přebírá závěry, které soud nedávno zaujal ve sporu mezi týmiž stranami vzniklém v dřívějším zdaňovacím období.

1. Popis věci

[2] Společnost HST TECHNOLOGIC si v řádném daňovém přiznání k dani z příjmů za rok 2014 uplatnila odečitatelnou položku – výdaje na projekty výzkumu a vývoje uskutečněné v letech 2012, 2013 a 2014. Postupovala podobně jako v daňovém přiznání za rok 2011, v němž si uplatnila výdaje na projekty výzkumu a vývoje vynaložené v roce 2011. Finanční úřad pro Královéhradecký kraj jako správce daně zahájil v roce 2014 daňovou kontrolu, v jejímž důsledku byla společnosti doměřena daň z příjmů za rok 2011. Podle správce daně totiž společnost uplatnila vyšší částku odpočtu, než na jakou měla nárok. V návaznosti na výsledek daňové kontroly vyzval správce daně společnost, aby podala dodatečné daňové tvrzení za zdaňovací období roku 2014. To společnost odmítla: proti doměření daně za rok 2011 se totiž bránila u soudu a chtěla vyčkat výsledku soudního řízení. Správce daně jí následně v březnu 2018 doměřil daň za roky 2012, 2013 a 2014. Společnost proti tomu podala odvolání, to však žalovaný zamítl.

[3] Proti rozhodnutí o odvolání se společnost bránila žalobou, ani s tou ale neuspěla. Krajský soud dospěl k závěru – stejně jako ve svém dřívějším rozsudku týkajícím se zdaňovacího období 2011 –, že společnost sice vedla oddělenou evidenci materiálových nákladů, ale splnit tento zákonný požadavek se jí nepodařilo u nákladů mzdových.

2. Kasační řízení

[4] Společnost podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Napadený rozsudek pokládá částečně za nepřezkoumatelný (v bodě 28), především mu ale vytýká nesprávné právní hodnocení. Judikatura NSS podle ní výslovně připouští, aby byl u mzdových nákladů souvisejících s projekty výzkumu a vývoje evidován jen poměr běžných pracovních činností a činností věnovaných projektům výzkumu a vývoje. Společnost přitom vedla evidenci podrobněji a průkazněji. Pokládá proto za nezákonný požadavek, aby byla oddělená evidence členěna na jednotlivé projekty a na jednotlivé účetní případy. Takový požadavek plyne jen z pokynu Ministerstva financí D-288 (*k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů*); ten však pro právní posouzení věci nemůže mít žádný význam, neboť se nejedná o právní předpis.

[5] Společnost zdůrazňuje, že už při daňové kontrole předložila komplexní evidenci mzdových nákladů, z níž bylo patrné, který zaměstnanec který den v měsíci strávil kolik hodin práce na kterém projektu výzkumu a vývoje. Teprve během odvolacího řízení pochopila, že chce mít žalovaný tyto údaje strukturovány ještě v jiné formě, a proto z těchto (již dříve předložených) údajů vytvořila v odvolacím řízení novou tiskovou sestavu. Nešlo o dodatečně dodanou evidenci, jen o jinak uspořádané původní údaje. Samotnou evidenci mzdových nákladů vedla společnost elektronicky (jak je v praxi běžné); vytištěná datová sestava (v té či oné podobě) je jen výstupem z evidence. Žalovaný i krajský soud se tak mylí v tom, že oddělená evidence nebyla k dispozici již v příslušných zdaňovacích obdobích (nýbrž – podle nich – až v odvolacím řízení).

[6] Žalovaný s kasační stížností nesouhlasí. Ve svém vyjádření se věnuje pokynu D-288 a také rozebírá dosavadní judikaturu NSS. Trvá na tom, že společnost nevedla oddělenou evidenci mzdových nákladů.

pokračování

3. Právní hodnocení

[7] Kasační stížnost je důvodná. NSS zde jen opakuje závěry svého rozsudku ze dne 24. 10. 2022, čj. 8 Afs 168/2020-51, jímž byl zrušen rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného ve věci daně z příjmů za rok 2011. K těmto závěrům není třeba nic dodávat, protože správce daně v nynější věci (roky 2012, 2013 a 2014) zaujal stejný právní názor jako při daňové kontrole roku 2011.

[8] V bodě 28 rozsudku, jemuž společnost vytýká nepřezkoumatelnost, se krajský soud ztotožnil se závěrem žalovaného, podle něž nelze zákonnou podmínku oddělené evidence výdajů splnit tím, že bude evidence předložena dodatečně až v odvolacím řízení. Podle NSS je tato argumentace nesprávná (viz níže), ale není nepřezkoumatelná. Krajský soud zde stručně vysvětluje, proč nepovažoval evidenci předloženou během daňové kontroly za dostatečně komplexní. Námitkou nepřezkoumatelnosti zde společnost v podstatě polemizuje s věcným hodnocením evidence; tomu se NSS věnuje níže.

[9] V nynější věci jde o to, zda si společnost oprávněně uplatnila položku odčitatelnou od základu daně – výdaje na výzkum a vývoj; sporné jsou tu mzdové náklady (materiálové náklady správce daně uznal). Krajský soud dospěl k závěru, že požadavek na vedení oddělené evidence podle pokynu D-288, tedy v členění na jednotlivé projekty a jednotlivé účetní případy, je v souladu se zákonnými podmínkami stanovenými v § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona o daních z příjmů. Společnost tvrdí, že takový požadavek neplyne ani ze zákona, ani z judikatury NSS. Stanoví jej jen pokyn D-288 a podle něj prý postupovat nelze.

[10] Společnost má pravdu v tom, že pokyn D-288 není právním předpisem, a nelze z něj proto dovozovat povinnosti, které právní předpis nestanoví (rozsudek ze dne 4. 11. 2020, čj. 1 Afs 270/2020-26, *CCR Brno*, bod 34). V nynější věci ovšem plyne povinnost vést oddělenou evidenci přímo z § 34 odst. 4 (pro roky 2012 a 2013) a z § 34b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů [*výdaje (náklady), které lze odečíst od základu daně, musejí být (...) evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka; resp. výdaji vynaloženými na výzkum a vývoj zahrnovanými do odpočtu se rozumějí výdaje (náklady), které jsou evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů)*].

[11] Požadavek na jednoznačné přiřazení konkrétních nákladů k jednotlivým účetním případům je tak oprávněný a potvrzený též judikaturou NSS (například rozsudky ze dne 12. 1. 2017, čj. 9 Afs 144/2016-51, *ABADIA*, bod 47; nebo ze dne 23. 6. 2022, čj. 10 Afs 242/2020-40, *CCR Brno*, bod 18). V oddělené evidenci musí být možné jednoznačně propojit evidované výdaje s jednotlivými účetními doklady. Požadavek plyne přímo ze zákona, a pokyn D-288 tak pro posouzení věci není rozhodný.

[12] Společnost během daňové kontroly (původně zaměřené nejen na rok 2011, ale i na roky 2012 a 2013) předložila tabulku, ve které byl uveden pracovní fond jednotlivých zaměstnanců za jednotlivé měsíce a počet hodin odpracovaných na všech projektech. Dále z tabulky plynuly celkové osobní náklady zaměstnanců a osobní náklady jen na výzkum a vývoj. Následující tabulky obsahovaly počet hodin odpracovaných jednotlivými zaměstnanci za každý den každého měsíce. Odpracované hodiny byly rozděleny podle

jednotlivých projektů. Již z těchto tabulek je patrné, že společnost evidenci vedla, i když ne v požadované formě. Nepředložila totiž správci daně takovou evidenci, ve které by byly uvedeny mzdové náklady na jednotlivé projekty. Je však třeba dodat, že z předložených tabulek lze tyto náklady vypočítat. Měsíční náklady na konkrétního zaměstnance na jednotlivý projekt za každý měsíc se vypočtou jako podíl celkových měsíčních nákladů na konkrétního zaměstnance a celkového počtu hodin odpracovaných konkrétním zaměstnancem, vynásobený počtem hodin odpracovaných tímto zaměstnancem na projektu (k tomu viz vzorec v rozsudku 8 Afs 168/2020, bod 23).

[13] NSS pokládá za pravděpodobné, že společnost pochopila až v odvolacím řízení, v jaké struktuře by měla předložit požadované informace o mzdových výdajích spojených s projekty výzkumu a vývoje. Správce daně během daňové kontroly totiž nepochybně samotnou oddělenou evidenci – jen konkrétní položky mzdových nákladů. Nevedení oddělené evidence jednoznačně vytkl až žalovaný v odvolacím řízení (v *seznámení se zjištěnými skutečnostmi* z října 2017). Společnost se tak až do toho okamžiku mohla důvodně domnívat, že správce daně oddělenou evidenci uznal a žádá jen přesvědčivěji doložit jednotlivé náklady (viz rozsudek 8 Afs 168/2020, bod 24).

[14] V reakci na seznámení předložila společnost tabulky, ve kterých jsou uvedeni jednotliví zaměstnanci a k nim přiřazeny náklady za každý měsíc ke každému projektu. Podle NSS tu nejde o dodatečně předloženou evidenci (jak uvádí bod 28 rozsudku krajského soudu). Společnost totiž při tvorbě tabulek vycházela z podkladů předložených již správci daně. V odvolacím řízení tedy nově dodala jen výpočty z podkladů, které měl správce daně k dispozici již během daňové kontroly.

[15] Odvolací daňové řízení není koncentrováno (rozsudek NSS ze dne 24. 6. 2020, čj. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS, bod 59), a žalovaný tak byl povinen k nově předloženým důkazům přihlídnout. Je pravda, že mzdové náklady musejí být evidovány odděleně již při uskutečňování projektů výzkumu a vývoje. Společnost ovšem již během daňové kontroly předložila takové důkazy, ze kterých lze poměrně snadno spočítat mzdové náklady na jednotlivé projekty. Rozpis nákladů podle jednotlivých projektů doložila společnost až v odvolacím řízení, vycházela však z podkladů, které byly předloženy již při daňové kontrole. Z ničeho tak neplyne, že by oddělená evidence nebyla vedena již při uskutečňování projektů výzkumu a vývoje (viz rozsudek 8 Afs 168/2020, bod 26).

[16] Žalovaný ve vyjádření odkazoval na rozsudky *CCR Brno* a *ABADIA*. Z těch plyne povinnost daňových subjektů vést takovou oddělenou evidenci, ze které je konkrétně patrné, jaký náklad se váže k projektu výzkumu a vývoje; tím se má předejít záměně s jinými náklady nesouvisejícími s projekty výzkumu a vývoje. V nynější věci ovšem společnost – na rozdíl od zmíněných rozsudků – předložila evidenci, ze které bylo jednoznačné, kolik hodin v každém jednotlivém dni na každém projektu odpracovali jednotliví zaměstnanci. V předložené evidenci tak chyběly jen konečné výpočty mzdových nákladů ve vztahu k jednotlivým projektům. Ty ovšem lze z poskytnutých informací jednoduše vypočítat – a tyto výpočty předložila společnost v odvolacím řízení.

4. Závěr a náklady řízení

pokračování

[17] Protože je kasační stížnost důvodná, zrušil NSS nejen napadený rozsudek, ale i rozhodnutí žalovaného. Jak žalovaný, tak krajský soud posoudili věc nesprávně; nyní je na žalovaném, aby tuto vadu napravil. Je přitom vázán právním názorem vysloveným výše.

[18] Při zrušení nejen soudního, ale i správního rozhodnutí je NSS povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 60 a § 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a NSS rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem. Při rozhodování o náhradě nákladů řízení vychází soudní řád správní z celkového úspěchu ve věci. Společnost HST TECHNOLOGIC sice neuspěla se svou žalobou, ale s kasační stížností již ano, proto celkový úspěch ve věci náleží právě jí.

[19] Společnost obdrží celkovou náhradu nákladů řízení ve výši 20 342 Kč tvořené těmito částkami:

- soudními poplatky ve výši **8 000 Kč** za (3 000 Kč za žalobu, 5 000 Kč za kasační stížnost);
- odměnou advokátovi za zastupování v řízení o žalobě, tj. za dva úkony právní služby – převzetí věci a žalobu. Odměna podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. (advokátního tarifu) činí 2 x 3 100 Kč [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Ke každému úkonu právní služby je třeba připočíst 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Celkem tedy odměna činí 6 800 Kč. Protože je advokát plátcem DPH, jeho odměna se zvyšuje o 21 % z této částky, tedy o 1 428 Kč, na částku **8 228 Kč**;
- odměnou advokátovi za zastupování v řízení o kasační stížnosti, tj. za jeden úkon právní služby – kasační stížnost. Odměna činí 3 100 Kč., náhrada hotových výdajů činí 300 Kč, dohromady 3 400 Kč. Po připočtení DPH ve výši 714 Kč činí odměna **4 114 Kč**.

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

V Brně dne 25. listopadu 2022

Zdeněk Kühn
předseda senátu