



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha, soudce Mgr. Marka Zimy a soudkyně JUDr. Jitky Hroudové v právní věci

žalobkyně: **PROFI CREDIT Czech, a. s.**, IČO 61860069  
sídlem Klimentská 1216/46, 110 00 Praha 1  
zastoupena advokátkou JUDr. Ivanou Zahradníkovou  
sídlem K Lukám 1071/19a, 142 00 Praha 4

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného z 11. 5. 2021, čj. 17764/21/5200-11433-712953

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

*I. Vymezení věci*

1. Žalobkyně se domáhá přezkoumání a zrušení shora uvedeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hl. m. Prahu, který vydal 12. 2. 2020 dva dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013 a 2014. Uvedenými rozhodnutími finanční úřad doměřil žalobkyni daň o částku 3 557 560 Kč a uložil jí povinnost zaplatit penále 711 512 Kč.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

2. Pro rozhodnutí je podstatné, zda žalobkyně prokázala oprávněnost uplatnění odčitatelné položky na vědu a výzkum dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“).

## *II. Dosavadní průběh řízení*

3. Žalobkyně uplatnila jako odčitatelnou položku za zdaňovací období roku 2013 náklady ve výši 7 907 323 Kč na výzkum a vývoj. Za zdaňovací období roku 2014 uplatnila náklady ve výši 10 816 775 Kč. Položky se týkaly výzkumu a vývoje nového informačního systému.
4. Správce daně zahájil 29. 5. 2017 s žalobkyní daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla daň z příjmů právnických osob za rok 2013 a 2014.
5. Správce daně 30. 1. 2019 vyzval žalobkyni, aby pro zdaňovací období roku 2013 ve vztahu k projektu výzkumu a vývoje prokázala, že:
  - vymezené náklady souvisejí s realizací projektu, jehož předmětem je vývoj nového informačního systému,
  - aktualizace projektu byla zpracována a schválena před zahájením jeho realizace,
  - byla vedena oddělená evidence osobních nákladů na realizaci projektu,
  - činnosti vymezené v projektu provedla žalobkyně vlastní činností, a
  - jaké konkrétní činnosti zaměstnanci zapojení do projektu prováděli a zda se skutečně jednalo o činnost spojené s projektem,
6. Stejnou výzvou vyzval správce daně žalobkyni, aby pro zdaňovací období roku 2014 ve vztahu k projektu a výzkumu a vývoje prokázala, že:
  - vymezené náklady souvisejí s realizací projektu, jehož předmětem je vývoj nového informačního systému,
  - byla vedena oddělená evidence osobních nákladů na realizaci projektu,
  - činnosti vymezené v projektu provedla žalobkyně vlastní činností, a
  - jaké konkrétní činnosti zaměstnanci zapojení do projektu prováděli a zda se skutečně jednalo o činnost spojené s projektem.
7. Zároveň správce daně žalobkyni vyzval, aby předložila vyhodnocení dosažených cílů vytyčených v projektu na období roku 2013 a 2014. V odůvodnění popsal své pochyby o uplatnitelnosti projektů jako odčitatelné položky od základu daně, přičemž poukázal na následující skutečnosti. Sídlo uvedené v aktualizaci projektu neodpovídalo žalobkynině sídlu v době, kdy měla být aktualizace vyhotovena. Informační systém pro žalobkyni vyvíjela a dodávala společnost Cleverlance Enterprise Solutions s.r.o. (dále jen „Cleverlance“), takže není zřejmé, zda sama žalobkyně opravdu prováděla činnosti vymezené v projektu. Vyhodnocení cíle projektu neproběhlo v souladu s projektem. Projekt neobsahoval všechny zaměstnance, na které žalobkyně vykážala osobní náklady. Tyto náklady navíc obsahují další složky mzdy, u kterých není zřejmé, zda se vztahovaly k projektu.
8. Po provedeném dokazování seznámil správce daně žalobkyni s výsledkem kontrolních zjištění. K roku 2013 uvedl, že žalobkynin projekt nesplňoval formální zákonné požadavky. Nebylo prokázáno, že žalobkyně projekt vypracovala před jeho realizací, a původní projekt neobsahoval rozpočet nákladů na rok 2013. Cíle projektu neplnila žalobkyně ale její dodavatel – společnost Cleverlance. Žalobkyně nepředložila vyhodnocení dosaženého cíle projektu, ani neprokázala, že ho bylo dosaženo a kdy byl projekt ukončen. Neuvedla všechny osoby zajišťující řešení projektu a neprokázala, že správně stanovila základnu pro výpočet osobních nákladů. Obdobné závěry uvedl i k roku 2014. Nový informační systém si žalobkyně pořídila od dodavatele. Neprokázala, že by sama vyvíjela nové funkcionality a algoritmy. Nepředložila vyhodnocení dosaženého cíle projektu,

neprokázala jeho splnění, ani kdy byl projekt ukončen. Neuvedla všechny osoby, které projekt řešily, a neprokázala, že správně stanovila základnu osobních nákladů. Uplatněné položky odčitatelné od základu daně proto správce daně považoval za nezákonné.

9. Žalobkyně se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřila 28. 11. 2019. Nesouhlasila se závěry správce daně a navrhla doplnění dokazování. Správce daně návrh žalobkyně neakceptoval.
10. Správce daně poté podle § 143 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, na základě vydané zprávy o daňové kontrole z 8. 1. 2020, čj. 14962/20/2212-60562-303996, doměřil žalobkyni dodatečnými platebními výměry z 12. 2. 2020, čj. 1004037/20/2001-52521-108408 a čj. 1004278/20/2001-52521-108408, daň z příjmů právnických osob podle ZDP a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 20 % doměřené daně.
11. Proti dodatečným platebním výměrům se žalobkyně odvolala. Argumentovala shodně jako v podané žalobě. Žalovaný napadeným rozhodnutím obě odvolání zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil. Plně se ztotožnil se závěry finančního úřadu a uzavřel, že žalobkyně neprokázala oprávněnost nároku na snížení základu daně.

### III. Žalobní argumentace

12. Žalobkyně považuje dodatečné platební výměry i napadené rozhodnutí za nezákonné. Navrhla, aby soud všechna tato rozhodnutí zrušil.
13. Žalobkyně uplatnila za zdaňovací období roku 2013 odčitatelnou položku nákladů vynaložených na realizaci projektu výzkumu a vývoje *Vývoj centrálního informačního systému a rozvoj stávajících systémů*. Projekt schválila 21. 12. 2010 a vztahoval se k období 1. 1. 2011 až 31. 1. 2013. Dobu projektu prodloužila v souladu se zákonem dokumentem *Aktualizace projektové dokumentace pro rok 2013* z 10. 12. 2012 do 31. 5. 2014. Následně byl projekt s ohledem na dosažené výsledky výzkumu a vývoje ukončen k 31. 12. 2013. Pro rok 2014 schválila žalobkyně nový, samostatný projekt *Vývoj centrálního informačního systému*, na jehož základě uplatnila odčitatelnou položku nákladů vynaložených na realizaci projektu výzkumu a vývoje za zdaňovací období roku 2014.
14. Žalobkyně vyvíjela informační systém za účelem využití vlastních algoritmů pro sběr, zpracování a vyhodnocování dat, potřebných pro její podnikání v oboru poskytování úvěrů a půjček.
15. Žalobkyně namítá, že žalovaný se odchýlil od dosavadní správní praxe ohledně posuzování prvku novosti stanovené v pokynu Ministerstva financí D-288 k jednotnému postupu při uplatňování § 34 odst. 4 a 5 ZDP ve znění do 31. 12. 2013 (dále jen „pokyn D-288“). Dle něj je u projektu přítomen ocenitelný prvek novosti a požadavek na vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty i v případě, že cíl projektu nebo jeho část je již známa jiným subjektům a daňový subjekt prokáže, že je pro něj věcně či ekonomicky nedostupný nebo nepoužitelný z jiného věcného či ekonomického důvodu nebo v době řešení projektu neměl o jeho existenci informace.
16. Dle dalších žalobních námitek neobstojí pochybnosti finančních orgánů o naplnění zákonných podmínek projektu výzkumu a vývoje, neboť je žalobkyně vyvrátila.
17. Skutečnost, že v projektu se v závěrečné fázi implementace systému nepočítalo s náklady, které by bylo možné odečíst jako odčitatelnou položku, nijak nevypovídá o dopřednosti projektu. Naopak je zcela v souladu s tím, že systém implementovala společnost Cleverlance. Pochyby žalovaného o tom, zda výsledky výzkumu a vývoje jsou výsledkem

žalobkyniny činnosti, nemají oporu v provedeném dokazování. Žalovaný se nevypořádal s výpovědí znalce, který jasně vysvětlil, že v posudku není uvedena smlouva se společností Cleverlance, protože posuzoval pouze činnosti prováděné žalobkyní a společnost Cleverlance nastavovala a implementovala funkcionality navržené žalobkyní.

18. Žalovaný rovněž nesprávně dovodil, že poměrná část pohyblivé složky mzdy nemůže být zahrnuta do odčitatelné položky na výzkum a vývoj.
19. Dále žalovaný dospěl k nesprávnému závěru, že vyhodnocení výsledku výzkumu a vývoje ze strany žalobkyně nemůže být nahrazeno znaleckým posudkem. ZDP nezakazuje hodnocení dosažených výsledků externím subjektem. Ze znaleckého posudku přitom jednoznačně plyne, čeho bylo projektem dosaženo, což znamená, že projekt vyhodnocen byl. Vyhodnocení navíc probíhalo vždy po jednotlivých etapách na analytických workshopech.
20. Žalovaný zpochybnil znalecký posudek i v posouzení ocenitelného prvku novosti, a to na základě zpochybnění znalcovy odbornosti. Žalobkyně je přesvědčena, že pokud chtěl žalovaný zpochybnit věrohodnost znaleckého posudku, měl nechat vypracovat revizní znalecký posudek, což opakovaně navrhovala.
21. Žalobkyně rovněž namítá, že rozhodnutí je projevem přepjatého formalismu, který je motivován příslibem finanční odměny za vyloučení odpočtu výzkumu a vývoje. V tomto ohledu odkázala na *Podmínky pro příslib cílové odměny z 19. 2. 2016* a na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) z 14. 11. 2019, čj. 1 Afs 363/2018-113 (všechna rozhodnutí NSS jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), kde NSS tento vnitřní předpis finanční správy kritizoval.

#### *IV. Vyjádření žalovaného*

22. Žalovaný setrval na svém právním názoru, odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhl, aby soud žalobu zamítl.
23. Předně připomněl, že správce daně zpochybnil oprávněnost uplatnění nároku na odpočet především proto, že žalobkyní řešený projekt byl vymezen v podstatě shodně jako plnění, které měla žalobkyni dodat společnost Cleverlance. Žalobkyni se ani v průběhu daňového řízení nepodařilo prokazatelně odlišit, co mělo být výsledkem její vlastní činnosti, v souvislosti s níž uplatnila odčitatelnou položku na výzkum a vývoj, a co mělo být plněním obdrženým od zmíněné společnosti. Žalobkyní předložené důkazní prostředky tuto provázanost spíše zdůrazňovaly.
24. K žalobním námitkám uvádí, že uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj bylo podle § 34 odst. 5 ZDP (ve znění účinném do 31. 12. 2013) podmíněno vypracováním projektu výzkumu a vývoje ještě před započítáním jeho realizace. Obdobně dle § 34c odst. 2 ZDP (ve znění účinném od 1. 1. 2014) bylo podmínkou pro uplatnění odpočtu schválení projektu výzkumu a vývoje před zahájením jeho řešení. Smyslem právní úpravy je podpora cíleného výzkumu a vývoje, tedy takového, ke kterému přistoupí dotčené subjekty s předem jasně formulovaným cílem. Nárok na odpočet by neměl vznikat v situacích, kdy daňový subjekt teprve dodatečně zjistí, že výsledek určité jeho činnosti by mohl být považován za výsledek výzkumu a vývoje, načež potřebnou dokumentaci zpětně dotvoří.
25. Podstata pochybností správce daně a žalovaného spočívala v tom, zda žalobkyně projekt výzkumu a vývoje vytvořila a schválila ještě předtím, než přistoupila k jeho realizaci. Tyto pochybnosti žalobkyně neodstranila ani v průběhu daňového řízení.

26. Žalovaný nezpochybňuje, že do rozpočtu výzkumu a vývoje nebyly zařazeny položky, které nebylo možné uplatnit prostřednictvím souvisejícího odpočtu. Opět však „*bije do očí*“, že žalobkyně byla schopna již s takovým předstihem odhadnout, kolik měsíců z plánované doby řešení projektu nebude muset vynakládat žádné (odpočitatelné) výdaje související s řešením projektů.
27. Žalobkyně uzavřela 24. 10. 2011 smlouvu o dílo, na základě které jí měla obchodní společnost Cleverlance dodat a implementovat informační software. Závazek dle smlouvy o dílo byl formulován obdobným způsobem jako předmět výzkumu a vývoje v žalobkyniných projektech. Provázanost vyplývá i ze zápisů z analytických workshopů.
28. Žalovaný trvá na závěru, že žalobkyně rozsah činnosti realizované vlastními zaměstnanci neprokázala a činnosti obou společností směřující k vývoji specifického softwaru pro účely sporné odčitatelné položky neodlišila. Ze žalobkyní předložených znaleckých posudků vyplývá, že předmětem znaleckého zkoumání byl informační systém. A to bez rozlišení, jaký podíl měla na jeho vývoji žalobkynina činnost a činnost jejího dodavatele. Toto rozlišení nebylo možné dovodit ani z výsledku znalce, který se na tvorbě znaleckých posudků podílel.
29. Do žalobkyniny role při vývoji softwaru nevnese mnoho světla ani svědecká výpověď Ing. M., finanční ředitelky žalobkyně. Ta dle svého vyjádření technickou stránku projektu neřešila, takže nemohla objasnit roli obchodní společnosti Cleverlance. Žalobkynini zaměstnanci si dle Ing. M. pro účely mzdových nákladů vedli samostatně evidenci času, typu činnosti a konkrétního popisu činnosti, které následně sumarizovala. Původní evidence žalobkyně nepředložila a nebylo možné zjistit ani to, zda se s nimi mohl seznámit znalec. Žalobkyně nepředložila ani žádné materiály technického charakteru, z nichž by bylo zřejmé, jaké algoritmy a funkcionality její zaměstnanci vytvořili a na jaké úrovni.
30. Žalovaný nezpochybňuje, že i pohyblivé složky mezd zaměstnanců mohou být součástí výdajů na výzkum a vývoj, musí být však prokázána souvislost této části mzdových nákladů s realizací projektu výzkumu a vývoje, což se žalobkyni nepodařilo.
31. Dle žalovaného je podstatné, že způsob kontroly a vyhodnocení zamýšleného výzkumu a vývoje vymezila žalobkyně již v projektu a jeho aktualizaci. Vyhodnocení projektu měla provést dle tohoto vymezení, což však opět neprokázala.
32. Žalovaný dále zdůrazňuje, že se v napadeném rozhodnutí nezabýval otázkou, zda výsledky činnosti žalobkyně obsahují ocenitelný prvek novosti nebo vyjasnění technické nejistoty. Nečinil tak ani správce daně. Žalovaný pouze konstatoval, že žalobkyní předložené znalecké posudky sice obsahují závěr, že žalobkyniny projekty obsahují ocenitelný prvek novosti, avšak tento závěr je v nich prezentován natolik obecně, že z nich nelze seznat, v čem konkrétně tento prvek spočívá.
33. Žalovaný přitom v napadeném rozhodnutí zdůrazňoval, že žalobkyně v průběhu daňového řízení nepředložila ani průběžnou dokumentaci, která by zachycovala její vývojovou činnost. Právě doložení vývojové činnosti související dokumentací bylo podstatné pro unesení žalobkynina důkazního břemene. Obsah konkrétní činnosti (zaměstnanců) žalobkyně a její výsledky nebyly seznatelné ani z předložených znaleckých posudků. Dle žalovaného pak v žádném případě nelze dospět k závěru, že by bylo možné tuto nejistotu odstranit prostřednictvím zadání revizního znaleckého posudku, a to právě s ohledem na chybějící vstupní data pro jeho zpracování.

34. K námitce ohledně motivačních odměn žalovaný zdůraznil, že nutnou podmínkou pro možné poskytnutí cílové odměny bylo přihlášení konkrétních úředních osob k příslibu. Úřední osoby, které u žalobkyně prováděly daňovou kontrolu, nebyly do příslibu odměn souvisejících s kontrolami týkajícími se výzkumu a vývoje přihlášeny, přičemž příslib odměn se nevztahoval ani na úřední osoby podílející se na vydání dodatečných platebních výměrů. Do příslibu cílových odměn nebyly zahrnuty ani úřední osoby žalovaného, které přezkoumávaly skutkové a právní závěry správce daně v tomto případě. Pokud žalobkyně netvrdí žádné konkrétní skutečnosti, na základě kterých by v jejím případě měla být existence cílových odměn považována za okolnost způsobující podjatost úředních osob nebo jinou podstatnou vadu řízení, nelze dle žalovaného dospět bez dalšího k závěru, že daň byla žalobkyni doměřena nezákonně.

#### V. Posouzení důvodnosti žaloby soudem

35. Ve věci samé rozhodl soud bez nařízení jednání, s čímž žalovaný souhlasil výslovně a žalobkyně konkludentně [§ 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)].
36. Soud neprovedl důkaz zdrojovým kódem, který žalobkyně soudu dodatečně zaslala. Z žalobkynina podání není vůbec zřejmé, k jakému konkrétnímu tvrzení navrhuje provést důkaz (95 stran kódu), neboť pouze uvedla, že: „K prokázání svých tvrzení uvedených v podané žalobě žalobkyně navrhuje jako důkaz provést část zdrojového kódu vytvořeného žalobkyní v rámci projektu výzkumu a vývoje“.
37. Dle § 71 odst. 1 písm. e) s. ř. s. má žaloba proti rozhodnutí obsahovat, *jaké důkazy k prokázání svých tvrzení žalobce navrhuje provést*. Žalobce tuto svoji povinnost splní, pokud konkrétní důkazní návrh spojí s konkrétním žalobním tvrzením. To žalobkyně neučinila, neboť důkaz navrhla k prokázání nijak nespécifikovaných tvrzení. Takový důkazní návrh není řádný (srov. obdobně Blažek, T., Jirásek, J., Molek, P., Pospíšil, P., Sochorová, V., Šebek, P.: *Soudní řád správní - online komentář. 3. aktualizace*. Praha: C. H. Beck, 2016, komentář k § 71). Nemůže-li soud domýšlet žalobní argumentaci či vybírat z reality skutečnosti, které žalobu podporují (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS z 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32), nemůže ani domýšlet, k jakým žalobním tvrzením se zdrojový kód jako důkaz hodí. Navržený důkaz je navíc s ohledem na právní názor soudu nadbytečný a zjištěný skutkový stav k rozhodnutí soudu postačil.
38. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v rozsahu uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.) a vycházel ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu dle § 75 odst. 1 s. ř. s.
39. Žalobu podala včas osoba k tomu oprávněná.
40. Žaloba není důvodná.
41. Žalobkyně se domáhala nároku na odpočet daně ve smyslu § 34 odst. 4 až 8 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. § 34 odst. 4 a 5 a § 34a až § 34e ZDP ve znění účinném od 1. 1. 2014.
42. Dle § 34 odst. 4 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2013 lze od základů daně 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 pořizené 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. S účinností od 1. 1. 2014 se úprava přesunula do § 34b ZDP, obsahově však zůstala shodná.*

43. *Dle § 34 odst. 5 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2013 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 vymezi 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 vyhodnitelné po jeho ukončení, předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, datum, místo, jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení; oprávněnou osobou se rozumí poplatník, je-li fyzickou osobou, nebo osoba vykonávající funkci statutárního orgánu poplatníka anebo osoba, která je členem statutárního orgánu poplatníka. S účinností od 1. 1. 2014 se úprava přesunula do § 34c ZDP, obsahově však opět zůstala shodná.*
44. *Hlavní žalobkynina argumentace spočívá v tom, že vynaložení výdajů prokázala, zatímco finanční orgány neprokázaly své pochybnosti o těchto výdajích. Rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně upravuje daňový řád následujícím způsobem.*
45. *Podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje správce daně skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Finanční orgány nemusí výslovně popírat tvrzení daňového subjektu (prokazovat opak). Postačí, že na základě konkrétních skutečností existují pochybnosti o souladu účetnictví se skutečností (obsáhleji k mechanismu přechodu důkazního břemene srov. např. rozsudky NSS z 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-124 a z 19. 11. 2014, čj. 1 Afs 120/2014-34).*
46. *Náležitosti projektu výzkumu a vývoje stanovil do 31. 12. 2013 ZDP v § 34 odst. 5 a s účinností od 1. 1. 2014 je stanovil v § 34c. Z těchto ustanovení vyplývá mimo jiné to, že projekt musí být vypracován a schválen před zahájením jeho řešení a musí obsahovat předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech jeho řešení a způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků.*

47. K náležitostem projektu existuje četná judikatura. Z ní vyplývají tyto podstatné závěry. Odpočet na podporu výzkumu je v zásadě daňový bonus, neboť poplatník uplatňuje výdaje podruhé. To odůvodňuje zvýšené nároky na prokázání oprávněnosti odpočtu (srov. např. rozsudky NSS z 26. 8. 2014, čj. 6 Afs 60/2014-56, bod 42, a z 24. 11. 2017, čj. 10 Afs 77/2017-56, bod 19). Daňový subjekt je mj. povinen vypracovat a předložit formalizovaný projekt výzkumu a vývoje, který má náležitosti dle ZDP. Projekt není samoučelným dokumentem, nýbrž jde o základní a ucelený dokument, jímž daňový subjekt prokazuje nárok na uplatnění odpočtu. Současně se jedná o nástroj proti zneužívání tohoto institutu. Lpění na zákonných náležitostech proto není přepjatým formalismem (srov. např. již citovaný rozsudek čj. 10 Afs 77/2017-56, bod 36). Chybějící náležitosti projektu nelze dovozovat z nesouvisejících dokumentů či podkladů, které dokumentují vlastní realizaci jednotlivých projektů (srov. rozsudek NSS z 9. 9. 2021, čj. 7 Afs 411/2019-54, bod 43).
48. Mezi účastníky je zejména sporné, zda žalobkyně prokázala, že projekty vypracovala před jejich realizací, zda projekt provedla žalobkyně (její zaměstnanci) nebo její dodavatel, zda projekty řádně hodnotila a kontrolovala, zda vedla oddělenou evidenci nákladů a zda uplatněné osobní náklady souvisejí s projekty. Soud níže pro přehlednost vždy vysvětlí, z jakých důvodů měly finanční orgány pochyby o jednotlivých podmínkách uznatelnosti a proč žalobkyně tyto pochyby nevyvrátila.

*Vypracování projektu před jeho zahájením*

49. Jak již soud popsal výše, ze zákona plyne, že projekt musí být vypracován před zahájením jeho řešení. Ke stejnému závěru dochází i judikatura (srov. rozsudek NSS z 27. 4. 2017, čj. 7 Afs 261/2016-20, bod 18).
50. Správci daně vyvstaly pochybnosti o tom, zda žalobkyně sepsala projekt pro rok 2013 před zahájením jeho realizace. Své pochybnosti odůvodnil nejprve tím, že v *Aktualizaci projektové dokumentace*, která měla být vypracována 10. 12. 2012, uvedla žalobkyně jako své sídlo adresu Klimentská 1216/46, Praha 1, na které však nesídlila až do 15. 6. 2013.
51. Tato skutečnost mohla vyvolat oprávněné pochybnosti správce daně, že žalobkyně nevypracovala projekt před jeho zahájením, ale až následně. Žalobkyně vyvracela tuto pochybnost tvrzením, že k uvedení nesprávné adresy došlo administrativním pochybením, neboť se již při sepisování aktualizace projektu jednalo o změně sídla. Žalobkyně předložila dokumenty, z nichž vyplývá, že již v listopadu 2012 jednala o pronájmu nových prostor na adrese Klimentská 1216/46, do kterých se měla stěhovat od 15. 6. 2013. Ing. M. následně při výslechu uvedla, že uvedla nesprávnou adresu schválně, neboť „*se domnívala, že bude nová adresa sídla příhodnější vzhledem k délce projektu*“.
52. Takové vysvětlení pochybnosti o datu vypracování projektu nerozptyluje. Soudu není vůbec zřejmé, v čem spočívá příhodnost uvedení sídla, na němž žalobkyně v době, kdy měla sepsat aktualizaci projektu, vůbec nesídlila a pouze jednala o tom, že by se tam mohla v budoucnu přestěhovat. Žalobkyně předložila správci daně mj. nabídku podmínek nájmu z 10. 12. 2012, tedy ze dne, kdy měla vytvořit aktualizaci projektu. V době údajného sepsání aktualizace tedy žalobkyně zjevně neměla podepsanou nájemní smlouvu, ani nemohla mít jistotu, že na adrese bude skutečně sídlit, neboť o tom teprve jednala. Vysvětlení Ing. M. nepovažuje soud za dostatečné.
53. Správce daně i žalovaný zároveň správně poukázali na to, že ačkoliv byl projekt 2013 původně plánován do 31. 1. 2013 a následně dle aktualizace do 31. 5. 2014, neobsahoval pro

leden 2013 a následně pro leden až květen 2014 žádné náklady. Žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně vysvětlil, proč tento nedostatek vyvolává pochyby o skutečném datu vypracování projektu a jeho aktualizace (srov. body 52 až 62 napadeného rozhodnutí), a soud se s jeho posouzení ztotožňuje. Problém nespočívá v tom, že by se žalobkyně nemohla během realizace projektu rozhodnout, že pro určitou dobu projektu náklady neuplatní, nebo že by jí v určité době uplatnitelné náklady nevznikly. Jde o to, zda to mohla vědět dopředu již při plánování projektu. ZDP totiž vyžaduje, aby projekt obsahoval předpokládané náklady v jednotlivých letech projektu. Pokud žalobkyně plánovala projekt na konkrétní dobu, není zřejmé, proč pro závěr této doby neuvedla žádné plánované výdaje. Stejně jako žalovaný má soud pochyby o tom, že žalobkyně mohla při vytvoření projektu (a jeho aktualizaci) vědět, že za dva roky nebude na projekt vynakládat žádné náklady.

54. Tyto pochybnosti nevysvětluje ani žalobkyněno tvrzení, že implementaci systému měla v závěrečné fázi zajišťovat společnost Cleverlance. Pokud by to tak bylo, je otázkou, proč byl projekt naplánován i na dobu, kdy již mělo docházet pouze k implementaci. Navíc smlouvu se společností Cleverlance uzavřela žalobkyně v říjnu 2011, zatímco projekt 2013 měla sepsat v prosinci 2010, tedy téměř rok předtím.
55. Pochybnosti o skutečném datu sepsání projektu podporují i nedostatky v jeho hodnocení, kterým se soud věnuje níže (viz bod 68 a násl.).
56. Soud uzavírá, že finanční orgány měly oprávněné pochybnosti o tom, zda byl projekt 2013 sepsán před svojí realizací. Tím přenesly důkazní břemeno na žalobkyni, která ho neunesla, neboť pochyby nerozptýlila a neprokázala, že projekt 2013 a jeho aktualizaci vytvořila před zahájením realizace.

#### *Zajištění výzkumné činnosti*

57. Správce daně měl dále pochyby, zda projekt pro rok 2013 a 2014 realizovala skutečně žalobkyně. Ta totiž uzavřela 24. 10. 2011 smlouvu o dílo se společností Cleverlance, která měla obdobný předmět plnění jako projekty. Společnost Cleverlance totiž měla dodat a implementovat informační software a dle smlouvy měla mj. navrhnout technické řešení, vyvinout dílo, připravit a provést migraci dat apod. Logo této společnosti se objevuje též na zápisu z workshopů, kterými žalobkyně dokládala hodnocení projektů.
58. Správce daně poukázal též na to, že společnost Cleverlance vyfakturovala v roce 2014 žalobkyni za nový informační systém 14 895 038 Kč, které žalobkyně zaúčtovala jako *Pořízení dlouhodobému nehmotného majetku – pořízení NIS* (nový informační systém).
59. Tyto skutečnosti jsou opět zcela dostatečné pro přenos důkazního břemene na žalobkyni. Ta namítala, že její činnost byla odlišná od činnosti společnosti Cleverlance, která informační systém pouze implementovala. Soud má však za to, že se jí pochyby nepovedlo vyvrátit.
60. Podobnost předmětu smlouvy se společností Cleverlance a předmětem projektu 2013 i 2014 je naprosto zjevná.
61. **Projekt 2013** se jmenuje *Vývoj centrálního informačního systému a rozvoj stávajících systémů* a obsahuje dvě základní oblasti – *vytvoření nového interního informačního systému* a *rozvoj interních softwarových řešení*. První oblast zahrnuje „celý vývojový cyklus“, pod který spadá analýza a návrh nové architektury informačního systému, kódování a implementace aplikací, sjednocení celé IT infrastruktury a vyvinutí migračních postupů a algoritmů,

kteří umožní validaci a migraci dat do centrálního systému. Pro systém měly být využity prostředí a platformy Microsoft Dynamics CRM 2011, Microsoft Dynamics Navision a open source systémy. Druhá oblast se zaměřuje na eGate, který slouží jako komunikační platforma mezi žalobkyní a obchodními zástupci, ISSD, který je systémem pro správu elektronických dokumentů žalobkyně (DMS), *manažerský systém pro business* a *IS-Proficredit*, což je základní systém pro vedení žalobkyniny agendy. **Aktualizace projektu 2013** má obdobný obsah. Zdůrazňuje, že v roce 2013 „*bude probíhat mohutný vývoj Nového informačního systému*“ zejména v oblastech, které aktualizace vyjmenovává (mj. DMS/OCR, účetnictví, reporting, vyhodnocení rizikových klientů a workflow). **Projekt 2014** se jmenuje *Vývoj centrálního informačního systému* a jeho cílem je „*kontinuální vývoj nového informačního systému pro obsluhu široké škály interních procesů a mechanismů v komplexní informační, datové a systémové infrastruktuře Společnosti, a s tím souvisejících komunikačních komponent*“. I v tomto roce byl projekt zaměřen na vývoj nového informačního systému, a to převážně na moduly pro komunikaci s externími subjekty, s partnery a agenty, moduly pro efektivnější správu dat a databází.

62. Předmětem **smlouvy s Cleverlance** byl závazek této společnosti provést pro žalobkyni dílo, jež spočívalo v *realizačním konceptu rozvoje IT*, který zahrnoval popis stávajícího stavu, požadavky na cílový stav, návrh cílového stavu a návrh kroků k dosažení cílového stavu. Z přílohy č. 6 smlouvy (zadávací dokumentace) vyplývá, že žalobkyně sháněla dodavatele informačního systému „*kteří bude schopen dlouhodobě uspokojit požadavky v oblasti implementace a rozvoje informačního systému*“. Žalobkyně požadovala, aby dodavatel implementoval komplexní informační systém, který bude pokrývat marketing, obchod (včetně správy úvěru), *DMS* a *OCR*, správu a vymáhání pohledávek, personalistiku, řízení workflow a do budoucna možná i účetnictví, plánování a reporting. Z přílohy č. 1 smlouvy (nabídka společnosti Cleverlance) vyplývá, že společnost nabídla žalobkyni řešení (vývoj a implementaci informačního systému), které je postavené na produktech Microsoft, a to MS Dynamics CRM a Microsoft Dynamics Navision, doplněné o ověřenou platformu DMS Alfresco a OCR Konica – Minolta. Následně popsala, jak by pomocí těchto produktů plnila jednotlivé požadavky uvedené v zadávací dokumentaci.
63. Žalobkyně se společností Cleverlance uzavřela též smlouvu o technické údržbě a rozvoji, v jejíž preambuli uvedly, že žalobkyně jako objednatel má zájem na poskytování podpory formou služeb souvisejících s údržbou funkčnosti aplikace NIS (tj. nového informačního systému). Aplikace je ve smlouvě definována výslovně jako „*počítačový program NIS vytvořený Poskytovatelem [tj. společností Cleverlance] na základě smlouvy o dílo z 24. 10. 2011, jež je podrobně specifikován v Příloze č. 3 této smlouvy*“. Zmíněná příloha č. 3 uvádí, že jádro aplikace je založeno na platformě MS Dynamics CRM a pro doplňkové agendy jsou nasazeny další komponenty. Aplikace pokrývá mj. posouzení žádosti o úvěr, vyplácení úvěru, správu úvěru, skenování a DMS, vymáhání pohledávek a integruje externí systémy, které jsou v příloze vyjmenovány a které se shodují se systémy, jež žalobkyně vyjmenovává v projektu 2014.
64. Jakkoliv správce daně nemusí pro přenos důkazního břemene na daňový subjekt prokazovat opak tvrzení daňového subjektu, nelze v tomto případě dospět k jinému závěru, než že v otázce zajištění výzkumné činnosti opak prokázal. Ze smluv vyplývá, že nový informační systém pro žalobkyni vytvořil dodavatel, který ho též implementoval a provedl migraci dat. Smluvní dokumentace obsahuje stejné okruhy jako žalobkyniny projekty, stojí na stejných programech, odkazuje na stejné moduly a externí aplikace a

dokonce společnost Cleverlance výslovně označuje jako tvůrce nového informačního systému. Její zapojení potvrzují i zápisy z analytických workshopů, kterým se soud věnuje níže (viz body 75 a 76).

65. Žalobkynino tvrzení, že společnost Cleverlance pouze implementovala a nastavovala funkcionality navržené žalobkyní, je v rozporu s výše popsanou smluvní dokumentací. Žalobkyně během daňového řízení sice opakovaně zmiňovala algoritmy a funkcionality, které měla vyvinout ona sama (resp. její zaměstnanci), nikdy však nebyla ani náznakem konkrétní. Soudu proto není zřejmé, jaké konkrétní algoritmy a jaké konkrétní nové funkcionality měla žalobkyně vymyslet a navrhnout.
66. Na uvedeném nic nemění ani znalecké posudky, na které žalobkyně poukazovala. Úkolem znalců nebylo posoudit, zda informační systém vytvořila společnost Cleverlance nebo žalobkyně, smluvní dokumentaci s dodavatelem informačního systému ani neměli k dispozici. Vycházeli z předpokladu, že informační systém vytvořila žalobkyně, jak tvrdí v projektu a navazujících dokumentech, přičemž tyto předpoklady neověřovali. Stejně tak neověřovali, zda evidence osobních nákladů odpovídala skutečnosti. Ing. H., který zpracovával znalecké posudky, sice ve své výpovědi uvedl, že společnost Cleverlance a žalobkyně měly rozdílné role, přičemž žalobkyně měla vyvíjet nové funkcionality a algoritmy. Nicméně ani z jeho výpovědi, ani ze znaleckých posudků neplyne, na podkladě čeho rozdílnost rolí dovozuje, když neměl k dispozici smluvní dokumentaci se společností Cleverlance. Z výpovědi ani znaleckých posudků opět neplyne ani to, o jaké konkrétní nové funkcionality a algoritmy mělo jít. Se znaleckými posudky i provedenými výpověďmi se žalovaný dostatečně vypořádal a obdobné odvolací námitce se podrobně věnoval v bodech 71 až 83 a 88 až 93 napadeného rozhodnutí, přičemž soud v podrobnostech na toto odůvodnění odkazuje.
67. Soud shrnuje, že žalobkyně neprokázala, že vlastní činností vyvíjela nový informační systém. Ten jí dle smluvní dokumentace dodala společnost Cleverlance a žalobkyně v rámci daňového řízení neprokázala, že by vyvíjela konkrétní algoritmy a funkcionality, ač jí k tomu správce daně vyzval. Během řízení nebyla totiž ani schopna vysvětlit, o jaké algoritmy a funkcionality šlo.

#### *Kontrola a hodnocení projektu*

68. Daňový subjekt musí v projektu stanovit způsob jeho kontroly a hodnocení, a to dostatečně konkrétně, aby bylo patrné, jakým způsobem a na základě jakých kritérií bude po věcné stránce hodnotit, zda a do jaké míry byl projekt úspěšný (srov. rozsudek NSS z 21. 7. 2022, čj. 8 Afs 170/2020-49, bod 37). Tento požadavek není splněn též tehdy, pokud je způsob hodnocení vymezen nedostatečně (srov. již citovaný rozsudek čj. 7 Afs 411/2019-54, bod 41). Nejde o požadavek samoučelný, neboť má mimo jiné umožnit finančním orgánům zkoumat, zda kontrola a vyhodnocení proběhlo a zda lze případné záznamy o výsledcích kontroly užít při doložení nároku na odpočet (srov. rozsudek NSS z 12. 1. 2017, čj. 9 Afs 144/2016-51, bod 40).
69. V projektu pro rok 2013 bylo ke způsobu hodnocení a kontroly uvedeno, že: *„Vyhodnocení Projektu bude provedeno ve srovnání s rozpočtem a plánem personálního obsazení vývojového týmu, uvedeným v kapitolách 5 a 6 tohoto dokumentu. Vyhodnocení bude provedeno na základě skutečného trvání projektových prací, skutečného nasazení řešitelských kapacit (s vazbou na mzdové listy) a dle posouzení podílu vývojových činností jednotlivých členů řešitelského týmu na celkovém řešení Projektu“*. Takové hodnocení z žalobkyní předložených

dokumentů dle správce daně nevyplývalo. Harmonogram projektu s vyhodnocením vůbec nepočítal. Není tudíž zřejmé, zda bylo dosaženo cíle projektu a jak byl případně vyhodnocen.

70. Obdobné pochyby měl správce daně u projektu 2014. Ten ke způsobu kontroly a hodnocení projektu uvádí, že: *„Projekt bude standardně kontrolován a vyhodnocován dle interních pravidel Společnosti v rámci příslušných porad a kontroly plnění plánu. Společnost má nastaveny a implementovány metody projektového řízení“*. Správce daně zároveň poukázal na to, že i pro tento rok zaslala žalobkyně k výzvě správce daně zápisy z analytických workshopů, ze kterých však hodnocení nevyplývá.
71. Žalobkyně namítá, že mohla nahradit hodnocení výsledku výzkumu a vývoje znaleckým posudkem, neboť to ZDP nezakazuje. Průběžné hodnocení dle žalobkyně plyne ze zápisů z workshopů.
72. Soud k tomu předně poukazuje na to, že znalecké posudky projekty nekontrolovaly, ani nehodnotily. Znaleckým úkolem bylo posoudit, zda činnosti prováděné při realizaci projektu naplňovaly definici aplikovaného výzkumu nebo experimentálního vývoje a zda náklady vynaložené při realizaci projektu byly vynaloženy přímo pro jeho realizaci.
73. Hlavní nicméně je, že žalobkynina námitka se míjí s tím, co jí finanční orgány vytýkají. Nejde totiž primárně o to, že by žalobkyně zvolila nedovolený způsob hodnocení, ale o to, že nedodržela způsob, který si sama vytyčila. Z judikatury přitom plyne, že vymezený způsob hodnocení musí daňový subjekt následně dodržet (srov. již citovaný rozsudek čj. 10 Afs 77/2017-56, bod 28 a 29).
74. Žalobkyně v rámci daňového řízení předložila několik zápisů z analytických workshopů, které však hodnocení a kontrolu projektu neobsahují, což žalovaný podrobně vysvětlil v bodech 99 až 103 napadeného rozhodnutí. Zápisy předně vůbec nepředstavují hodnocení projektu, ale jde zjevně o schůzky žalobkyně s dodavatelem (společnosti Cleverlance), s nímž řeší detaily toho, co má v novém informačním systému být a jaké ze schůzky plynou úkoly. Tak například v zápisu z 28. 5. 2013 se řeší druhy provizí a jejich výpočet, v zápisu z 19. 7. 2013 se opět řeší provize, jejich migrace, exekuční účty a předčasné splácení. Nic z toho není hodnocení *„ve srovnání s rozpočtem a plánem personálního obsazení vývojového týmu“*, jak si žalobkyně stanovila v projektu 2013. Obdobně nejsou hodnocením ani zápisy z roku 2014. V tom ze 7. 4. 2014 se řeší přiřazování pohledávek a v tom z 15. 7. 2014 se řeší, co má být obsahem informačního systému ve vztahu k exekučním návrhům a řízením a insolvenčním řízením. Zápisy tedy nic nehodnotí (což je nutné činnost retrospektivní), ale řeší, co se má udělat do budoucna (prospektivně).
75. Co zápisy nicméně prokazují, jsou pochyby finančních orgánů o tom, zda žalobkyně realizovala výzkum a vývoj vlastní činnosti nebo dodavatelsky.
76. Zápisy mají v záhlaví logo společnosti Cleverlance, její obchodní firmu uvádí i v zápatí a na postranním okraji mají slogan této společnosti. Podoba zápisů je zcela shodná s podobou dokumentu *Specifikace rozsahu – Profecredit NIS pro společnost Profi Credit, a.s.*, jehož autorkou je společnost Cleverlance. Mezi účastníky jsou uvedeni zástupci žalobkyně a zástupci dodavatele, kterým je nutné rozumět opět společnost Cleverlance, neboť žádná další strana se jednání zpravidla nezúčastnila a pokud ano bylo to výslovně uvedeno (např. v zápisu z 19. 7. 2013 je jako zástupce třetí strany uveden *„Essence: Oldřich Florian“*). Zástupce dodavatele je zapisovatelem (zápis z 24. 5. 2013, 19. 7. 2013, 7. 4. 2014 a 15. 7.

2014). Výsledkem jednání je často zadání úkolů, které mají vždy přiděleného řešitele. Tak například v zápisu z 24. 5. 2013 je uveden úkol „zaslat přehled typů (kódů) všech provizí“, který má splnit Proficredit Collections, a „zaslat přehled účetních předkontací pro jednotlivé typy provizí“, který má splnit Proficredit Finance. V zápisu z 15. 7. 2014 je úkolem „Ověřit možnost vygenerování EN do DOCX podoby“ pověřen řešitel VM, což odpovídá iniciálám zástupce dodavatele – V. Malečka. Otevřeným bodem v zápisu z 19. 7. 2013 je mj. otázka „Kde bude řešena konfigurace zápočtů (CRM x NAV) záporných provizních lístků a smluvních pokut“, přičemž jejím řešitelem je společnost Cleverlance a Essence. Oproti tomu otázku „Bude se nárok na provizi (např. za poslední splátku) účtovat do nákladů příštích období, nebo se bude jen evidovat a účtovat se budou jen výplaty“ má vyřešit PC-FD, tedy žalobkyně.

77. Výše uvedené podporuje závěr, že společnost Cleverlance vyvíjela pro žalobkyni informační systém. Žalobkyně pouze stanovovala, co by si přála, aby informační systém uměl, a na dodavateli bylo, aby vymyslel, jak to softwarově vyřešit.
78. Soud shrnuje, že žalobkyně nerozptýlila pochyby finančních orgánů, že neprováděla kontrolu a hodnocení projektů v souladu se způsobem, který si sama vytyčila.
79. Pouze pro doplnění soud poukazuje na to, že přinejmenším vymezení hodnocení a kontroly pro projekt 2014 dosahuje takové míry obecnosti a neurčitosti, že má soud pochyby, zda jde vůbec o řádné a konkrétní vymezení (k tomu lze porovnat žalobkynino vymezení hodnocení např. s vymezením, které NSS nepovažoval za dostatečné v již citovaném rozsudku čj. 8 Afs 170/2020-49, bod 38 a 39). Tímto směrem se však úvahy finančních orgánů neubíraly, a pro věc proto tato otázka není rozhodná.

#### *Osobní náklady*

80. Ze zákona plyne, že daňový subjekt musí náklady na projekt evidovat odděleně od ostatních nákladů.
81. Správce daně vytkl žalobkyni, že z předložených dokumentů není zřejmé, jaké konkrétní projektové činnosti její zaměstnanci prováděli. Žalobkyně do nákladů zahrнула i zaměstnance, kteří nebyli v projektu 2013 uvedeni, přičemž nové zapojení těchto zaměstnanců do projektu není v žádném dokumentu zaznamenáno. Žalobkyně navíc do nákladů zahrнула též náklady, u kterých není zřejmé, jakou mají souvislost s projektem.
82. Obdobné nedostatky shledal správce daně i u projektu 2014. Zdůraznil, že pouze na základě oddělené evidence lze odvíjet přesnou položku osobních nákladů, které žalobkyně vynaložila na projekt.
83. Tyto vady jsou opět dostatečné, aby se na žalobkyni přesunulo důkazní břemeno.
84. Žalobkyně v daňovém řízení oddělenou evidenci nákladů nedoložila, ač tvrdila, že si každý ze zaměstnanců zapojených do projektů vedl tabulku, kam zaznamenával projektovou činnost. Z listiny, kterou předložila, není zřejmé, jaké konkrétní činnosti a kdy jednotliví zaměstnanci vykonávali. Taková souhrnná evidence je nedostatečná, neboť na jejím základě nelze posoudit oprávněnost uplatněných mzdových nákladů. Požadavek předložit tuto oddělenou evidenci není přehnaný, jak se žalobkyně domnívá. Je naopak zcela logický, neboť vyplývá z výslovné zákonné povinnosti oddělenou evidenci vést, chce-li žalobkyně

uplatnit odečitatelnou položku na výzkumný projekt. Tuto povinnost žalobkyně nesplnila, resp. nebyla její splnění schopná doložit.

85. V předložených podkladech nebylo ani zaznamenáno, jak se měnilo složení zaměstnanců v průběhu projektu. Tato povinnost opět vyplývá přímo ze ZDP, což žalovaný v napadeném rozhodnutí vysvětlil v bodech 63 až 66, na které soud v podrobnostech opět odkazuje.
86. Ze ZDP dále plyne, že odečíst od základu daně lze v souvislosti s projektem jen ty náklady, které souvisejí s realizací projektu
87. Žalobkyně zahrnuje do uplatněných mzdových nákladů též další složky mzdy, což vyplynulo z předložených mzdových listů. Jednalo se např. o příplatky za přesčas, věrnostní odměny, odměny za doporučení kandidáta, podílové bonusy či mimořádné odměny. I přes výzvu správce daně žalobkyně v řízení nijak nedoložila, že tyto uplatněné náklady souvisejí s projekty.
88. Žalobkyně obecně namítá, že pohyblivé složky mzdy, které jsou navázány na obecný výkon zaměstnance, lze poměrně uplatnit jako výdaje vynaložené na výzkum a vývoj. Zcela však přehlíží argumentaci žalovaného, že u řady uplatněných položek zjevně nejde o složky navázané na zaměstnancův obecný pracovní výkon (srov. body 67 až 70 napadeného rozhodnutí). Souvislost věrnostní odměny, odměny za doporučení kandidáta a dalších zjevně nejsou navázány na obecný výkon zaměstnance, žalobkyně jejich souvislost s projektem vůbec nevysvětlila a dokonce se o to nepokusila. Tato námitka proto také není důvodná.

#### *Ostatní námitky*

89. Žalobkyně dále namítala, že se žalovaný odchýlil od dosavadní správní praxe stanovené v pokynu D-288, podle kterého je ocenitelný prvek novosti a požadavek na vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty přítomen i tehdy, když cíl projektu nebo jeho část je již známa jiným subjektům. Žalobkyně však zcela přehlíží, že žalovaný své závěry v napadeném rozhodnutí nestavěl na posouzení prvku novosti, ale na nesplnění základních náležitostí projektu. Touto námitkou se proto soud dále nezabýval, neboť pro posouzení věci není nijak podstatná.
90. K otázce ohledně *Podmínek pro přiznání cílových odměn*, se již vyjádřil NSS ve svém rozsudku z 14. 11. 2019, čj. 1 Afs 363/2018-113, na který ostatně žalobkyně odkázala. Soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že samotná existence tohoto dokumentu ještě nesvědčí o automatické podjatosti a nezákonném postupu úředních osob. Žalobkyně v průběhu řízení ani v žalobě netvrdila žádné skutečnosti, které by na nezákonné jednání zaměstnanců finančních orgánů ukazovalo. Takové okolnosti ani nevyplývají ze správního spisu.

#### *VI. Závěr a náklady řízení*

91. Žalobkyně neprokázala oprávněnost uplatnění odečitatelné položky na vědu a výzkum. Soud dospěl k závěru, že se finanční orgány žádného pochybení nedopustily a žalobní námitky nejsou důvodné. Žalobu proto výrokem I. zamítl postupem podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

92. O nákladech řízení rozhodl soud výrokem II. podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný byl ve věci plně úspěšný, avšak nevznikly mu žádné náklady řízení nad rámec běžného výkonu úřední činnosti.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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 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](http://www.nssoud.cz).

Praha 21. února 2023

Mgr. Marek Bedřich v. r.  
předseda senátu