



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudců Mgr. Věry Jachurové a Mgr. Bc. Jana Schneeweise v právní věci

žalobce: **FERMAT CZ s.r.o.**, IČO: 26180367
se sídlem Praha 5, Žitavského 496
zastoupený Mgr. Jaroslavem Bártou, advokátem
se sídlem Brno, Koblížná 19

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Brno, Masarykova 427/31

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 11. 2022 č.j. 41251/22/5200-11433-712953

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 10. 2. 2021 č.j. 530938/21/2005-53524-110122 (dále též „rozhodnutí finančního úřadu“ nebo „dodatečný platební výměr“) tak, že výši doměřené daně z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období změnil z částky 2 602 430 Kč na částku 1 873 780 Kč, a dále povinnost uhradit penále z částky 520 483 Kč na částku 374 756 Kč; v ostatním ponechal výrok beze změny.
2. Žalovaný v napadeném rozhodnutí shrnul skutkový stav věci, odvolací důvody a právní základ případu. V rámci aplikace právního základu na skutkový stav předeslal, že

předmětem odvolacího řízení je posouzení skutečnosti, zda projekty výzkumu a vývoje (dále též „projekty VaV“) splňují podmínky kladené na projekty VaV dle ustanovení § 34b odst. 1 písm. c) a § 34c odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

3. Žalovaný zdůraznil, že právo uplatnit odečet na podporu výzkumu a vývoje je beneficiem, přičemž o rozsahu poskytnutých výhod rozhoduje zákonodárce. Splnění stanovených podmínek je výchozím předpokladem pro uplatnění odčitatelné položky výzkumu a vývoje a současně jedním z nástrojů zabránění zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj. Charakter odpočtu nákladů na výzkum a vývoj tedy implikuje zvýšené nároky kladené na žalobce k prokázání jeho oprávněnosti. Vzhledem k charakteru odčitatelné položky na výzkum a vývoj, kdy náklady uplatněné v rámci tohoto odečtu již má žalobce jednou zahrnutý v základu daně jako daňově uznatelné (odečet na výzkum a vývoj tak představuje pro žalobce dodatečný bonus, kterým si tyto již jednou uplatněné náklady uplatní podruhé), nelze prověřování splnění zákonem stanovených podmínek označit za přepjatý formalismus.
4. Žalovaný konstatoval, že ze žalobcem předloženého dokumentu nazvaného „Popis činností“ nelze uvedené činnosti provázat s jednotlivými projekty. Činnosti jsou uvedeny heslovitě, případně ani přímo nepopisují konkrétní činnosti. Je zcela zřejmé, že vzhledem k různým termínům realizace jednotlivých projektů není možné, aby ve stejném časovém úseku zaměstnanec vykonával stejnou činnost. Nadto ve status reportech jednotlivých projektů je uvedeno, v jaké fázi se v roce 2015 ten který projekt nacházel. Dokument „Popis činností“ neodpovídá realitě roku 2015, jelikož u mnoha osob jsou v rámci projektu uvedeny činnosti jako interní testovací provoz, sestavení prototypu, konstrukční návrh celkového zařízení, interní testovací provoz – elektro, sestavení prototypu funkčního zařízení – elektro, programování, přičemž k těmto fázím došlo dle status reportů až v následujících letech.
5. Žalobce tedy popsal činnosti jednotlivých osob podílejících se na projektech VaV heslovitě a v kontextu celého trvání projektů VaV, nikoli činnosti uskutečněné jednotlivými osobami v posuzovaném roce 2015. Nebylo tak možné určit, který pracovník vykonal jakou činnost, ve kterém projektu, ve který den.
6. Svědecká výpověď J. H. (dále jen „J. H.“) dle žalovaného nepřispěla k prokázání činností na projektech VaV v roce 2015, jež jsou žalobcem deklarovány v dokumentu „Popis činností“. Rovněž svědeckou výpovědí M. V. (dále jen „M. V.“) nebylo prokázáno, že svědek M. V. v roce 2015 vykonával činnosti uvedené v dokumentu „Popis činností“. Svědek nebyl schopen identifikovat, jaké konkrétní činnosti vykonával v souvislosti s projekty VaV, ani věrohodně neodpověděl na otázku správce daně, co, s kým a ve kterém měsíci či čtvrtletí roku 2015 v rámci jednotlivých projektů konzultoval. K činnostem jednatele žalobce J. F. (dále jen „J. F.“) uvedl, že kontrolní činnost a koordinace projektu nebyla prokázána. Svědek M. V., který má jako jediný v dokumentu „Popis činností“ uvedenou koordinační činnost a kontrolní činnost, stejně jako pan J. F., vypověděl, že tuto činnost vykonával v rámci všech projektů výzkumu a vývoje sám, byť si nebyl jistý, kdy došlo k posílení týmu o kolegyni. Žalobce přitom nepředložil žádné nové důkazní prostředky osvědčující jednoznačnou identifikaci činností pana J. F. Žalovaný shrnul, že provedenými svědeckými výpověďmi nebyl vyvrácen názor, že

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

žalobce porušil ustanovení § 34b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, jelikož nebyly odstraněny pochybnosti o průkaznosti oddělené evidence mzdových nákladů.

7. K návrhu svědecké výpovědi jednatele žalobce pana J. F. žalovaný uvedl, že výpověď jednatele o záležitostech daňového subjektu, jejímž je statutárním orgánem, nemůže být nikdy z podstaty věci hodnocena v daňovém řízení jako výpověď svědka ve smyslu § 96 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), ale pouze jako tvrzení, které je daňový subjekt povinen prokázat předestřenyými důkazními prostředky.
8. Provedení svědeckých výpovědí zbylých zaměstnanců žalovaný s ohledem na vady oddělené evidence shledal nadbytečným.
9. Žalovaný doplnil, že předložené evidence jsou vykázány měsíčně, tedy nikoli na denní bázi, což je taktéž v rozporu s požadavky kladenými judikaturou na oddělenou evidenci mzdových nákladů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2022 č.j. 8 Afs 168/2020-51, dle kterého musí být z evidencí jednoznačné, kolik hodin v každém jednotlivém dni na každém projektu odpracovali jednotliví zaměstnanci).
10. Žalovaný uzavřel, že žalobce sice prokázal způsob výpočtu osobních nákladů, neprokázal ale konkrétní souvislost vynaložených výdajů s činností VaV. Jedná se tedy o případ neunesení důkazního břemene stran obsahu činností vykonaných v oddělené evidenci.
11. Na rozdíl od správce daně nekladl žalovaný žalobci k tíži nenaplnění podmínky podle § 34c odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů.
12. Žalovaný dále dospěl k závěru, že žalobce v rámci odvolání předloženými důkazními prostředky prokázal, že Bc. O. S. (dále jen „O. S.“) byl ke dni schválení Projektu A se žalobcem v pracovněprávním vztahu, tudíž mohl být zařazen do vývojového týmu.
13. Oddělenou evidenci ostatních nákladů považoval žalovaný za průkaznou a tyto uplatněné náklady akceptoval. Dospěl proto k závěru, že ostatní náklady u Projektu B ve výši 2 632 160 Kč a u Projektu C ve výši 1 203 309 Kč, celkově za zdaňovací období roku 2015 ve výši 3 835 469 Kč byly žalobcem uplatněny oprávněně.
14. Žalobce v žalobě namítl, že dostal všem formálním náležitostem a doložil veškeré relevantní a zákonem požadované podklady dokazující průběh VaV prací na všech projektech. Unesl tak své důkazní břemeno a argumentaci správce daně, potažmo žalovaného o opaku považuje za nepodloženou a výši doměřené daně za neoprávněnou.
15. Jelikož u správce daně vyvstaly pochybnosti, zda se u žalobcem uvedených osob nejednalo o provádění pouze administrativní a ostatní podpůrné činnosti, byl žalobce vyzván k rozptýlení této pochybnosti. Žalobce výzvě správce daně zcela vyhověl tím, že předložil dokument „Popis činností“, z něhož jsou dostatečně patrné informace k posouzení, zda se nejednalo o administrativní a ostatní podpůrné činnosti. Žalobce vyhověl i následné výzvě k předložení pracovních smluv. Žalovaný pak realizoval výsledky dvou zaměstnanců, jejichž svědeckou výpověď žalobce navrhl. Z těchto výsledků vyplynulo, že u zaměstnanců se nejednalo o vyloučené činnosti, ale naopak o činnosti zahrnutelné do předmětného odpočtu. Jelikož nebylo více výsledků realizováno, lze vycházet z toho, že předmětné

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

pochybnosti v konečném důsledku nepřetrvaly, a žalobce tak unesl své důkazní břemeno. Rozpor s ustanovením § 34b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů proto nebyl dán.

16. Žalobce dále namítl, že žalovaný se mýlí v hodnocení dokumentu „Popis činností“, který dle jeho názoru neodpovídá realitě roku 2015.
17. Pokud žalovaný uvedl, že dle dokumentu „Popis činností“ nelze jednoznačně určit, který pracovník jakou činnost, v kterém projektu a v který den konkrétně vykonával, žalobce nejprve namítl, že toto nebylo v rámci jednotlivých výzev správce daně takto konkrétně požadováno. Dále namítl, že vykazování činností na denní bázi není ani v podnikatelské sféře obvyklé, neboť smyslem projektů VaV je dosáhnout vytčených cílů a vést přiměřeně administrativně náročnou evidenci. Představa správce daně o denní evidenci s popisem činností se zcela míjí s obvyklým způsobem vykazování odpracovaného času. Kupříkladu dlouholeté dotační programy vyhlašované vládou ČR definují jako podklad pro prokázání prací na projektech právě formu měsíčních výkazů práce a tuto variantu připouští i pokyn MF17 k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 80/2019 Sb., a pozdějších předpisů, konkrétně v kapitole 1.1 e) na s. 3. Žalobce též odkázal na požadavky Technologické agentury České republiky k vykazování práce na projektu. Odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2022 č.j. 8 Afs 168/2020-51 nepovažuje žalobce za přílehlavý, neboť závěr prezentovaný žalovaným nebyl v tomto rozhodnutí závazně učiněn.
18. Žalobce též namítl, že údajné pochybnosti o počtu skutečně odpracovaných hodin správce daně nesdělil, a proto v tomto ohledu nemohlo dojít k přenosu důkazního břemena na žalobce. Nadto z dalších podkladů předložených žalobcem jsou odvoditelné právě jednotlivé práce. I tuto skutečnost by případně osvědčily důkazní návrhy výsledkem zaměstnanců, kdy u uskutečněných výsledků byly předloženy výkazy práce potvrzeny těmito zaměstnanci. V jednotlivých výkazech byla specifikace konkrétních hodin uvedena zvláště pro jednotlivé projekty a správce daně de facto nevysslovil pochybnost, že dané neodpovídalo.
19. Žalobce rovněž poukázal na pracovní zařazení každého zaměstnance, případně na jeho vzdělání a praxi v oboru, což jsou údaje obsažené v dokumentu „Projektový tým“. I tyto údaje měly být zdrojem informací pro správce daně ve vztahu k posuzované činnosti jednotlivých zaměstnanců. Rozdíly při porovnání „pracovního zařazení“ jednotlivých VaV pracovníků s „prací zaměstnance“ uvedenou v jejich pracovních smlouvách jsou zanedbatelné, neboť se jedná o více méně synonymní označení. Výtka žalovaného, že nebyla vedena oddělená evidence, čímž mělo být porušeno ustanovení § 34b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, je tedy nesprávná. Oddělená evidence žalobce navazovala na řádně vedené účetnictví a na skutečné počty odpracovaných hodin na jednotlivých projektech konkrétními zaměstnanci. K uvedenému žalobce upozornil na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 10. 11. 2022 č.j. 22 Af 14/2021-42. Poukázal též na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 26. 9. 2022 č.j. 30 Af 3/2021-158, kde krajský soud přisvědčil tomu, že zákon přímo nedefinoval způsob vedení evidence a požadoval pouze onu „oddělenost“.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

20. Žalobce dále namítl, že žalovaným zmíněné zvýšené nároky na uplatnění benefícia odpočtu nevyplývají *stricto sensu* ze zákonné úpravy. Žalovaný si tyto nároky poupravil pro účely odůvodnění jeho negativního rozhodnutí vůči žalobci. Je zřejmé, že by nemělo být hovořeno o zvýšených nárocích, ale pouze o zákonných požadavcích. Nepřípadné rozšiřování těchto požadavků je zapovězeno. Z postupu správce daně a následně žalovaného je zřejmá nejasnost, co vlastně mělo být žalobcem údajně porušeno, jestliže správce daně dovozoval porušení jiného ustanovení s jinými povinnostmi než následně žalovaný. Žalovaný se přitom nad tímto zásadním rozdílem nikterak nepozastavil a ani ho nijak nevysvětlil. Z uvedeného je tedy zřejmá i nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.
21. Žalovaný rovněž při hodnocení provedené svědecké výpovědi pominul, že dané výsledky byly mimo jiné navrhovány za tím účelem, aby vyvracely pochybnosti o tom, že pracovníci žalobce vykonávali pouze činnosti na projektech VaV nezahrnutelné do předmětného odpočtu. Dle žalobce se žalovaný též dopustil určitých interpretačních nesprávností.
22. Žalobce uznal pochybení u osoby pana J. F., avšak vzhledem k marginálnímu objemu času odpracovaného panem J. F. za daný kvartál se jedná o bagatelní položku. Tento drobný nedostatek by neměl být pro správce daně důvodem ke zpochybnění veškerých VaV prací odvedených všemi členy projektového týmu projektu.
23. U zbývajících osob, tj. u pana O. S., dále pana J. T. (dále jen „J. T.“) a pana Ing. M. D. (dále jen „M. D.“) žalobce vysvětlil, že tyto osoby jakožto manažeři předmětných projektů schválily samy sobě počet odpracovaných hodin na projektu. Šlo o jednání zcela v souladu s předpokládaným postupem schvalování odpracovaných hodin, jelikož toto měl v gesci manažer projektu, což bylo vyjádřeno přímo v příloze projektu. Nadto nadřazené schválení i těchto prací a odpracovaných hodin, a tedy vnitřní kontrola žalobce, bylo poté provedeno statutárním zástupcem společnosti při podpisu a schválení status reportu, čímž žalobce dostal metodice schvalování platné od roku 2015. Dodal, že změna metodiky započatá právě rokem 2015 plyne ze změny struktury dokumentu Projekt VaV. U projektů počínaje rokem 2015 byla dosavadní struktura dokumentu, který se skládal z několika samostatných dokumentů (vč. metodik), nahrazena jediným dokumentem, který způsob kontrol a hodnocení postupu řešení a dosažených výsledků projektu již nedefinoval samostatným dokumentem – metodikou, ale definoval jej přímo v textu projektu samostatným odstavcem, který se již na žádný další dokument neodkazoval. Nebylo tedy co dalšího předkládat.
24. Žalobce dále namítl, že žalovaný nesprávně interpretuje soudní rozhodnutí, o něž opírá svůj názor. Ve vztahu k dokazování poukázal žalobce na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020 č.j. 8 Afs 23/2018-37, dle něhož platí, že důkazní povinnost, kterou podle § 92 odst. 3 daňového řádu nese žalobce, nedosahuje povinnosti prokázání tvrzených skutečností s absolutní jistotou, ale postačí prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti. Je přitom na správci daně, aby v rámci posuzování jednotlivých důkazů postupoval v souladu se zákonem o daních z příjmů a základními zásadami správy daní se zohledněním smyslu předmětné odčitatelné položky, kterým je v konečném důsledku podpora konkurenceschopnosti českých firem a české ekonomiky. Proto by neměl

přístupovat k jednotlivostem pouze formalisticky. Žalobce též připomenul náleží Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95, který konstatoval, že důkazní břemeno, které nese žalobce, nemůže být nekonečně široké. Dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2017 č.j. 7 Afs 261/2016-20, v němž byl osvětlen smysl projektu výzkumu a vývoje, kdy se jedná o důkazní prostředek prokazující správci daně naplnění podmínek pro aplikaci odpočtu na výzkum a vývoj. V tomto ohledu má projekt obdobné postavení jako účetnictví. To však také znamená, že v případě jeho předložení přechází důkazní břemeno na správce daně, který je povinen prokázat skutečnosti vyvracející jeho věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2013 č.j. 2 Afs 24/2012-34 žalobce namítl, že žalovaný v dané věci postupoval přepjatě formalisticky.

25. Závěrem žalobce poukázal na nutnost respektovat práva a právem chráněné zájmy osob zúčastněných na správě daní. Namítl, že správce daně i žalovaný při konstruování svých závěrů pominuli základní východiska určená pro správu daní, která jsou zakotvena v daňovém řádu, a to především v § 1 odst. 2 dále v § 5 odst. 1, 2, 3 daňového řádu.
26. Žalovaný ve vyjádření k žalobě konstatoval, že se žalobními námitkami nesouhlasí. Napadené rozhodnutí není podle něj nepřezkoumatelné ani pro nesrozumitelnost, ani pro nedostatek důvodů. Samotný žalobce ostatně se závěry žalovaného v žalobě polemizuje. Skutečnost, že žalobce se závěry žalovaného nesouhlasí a požaduje jiné odůvodnění, které by nadto plně odpovídalo jeho postoji, nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí pro jeho údajnou nepřezkoumatelnost.
27. K odkazu žalobce na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 10. 11. 2022 č.j. 22 Af 14/2021-42 žalovaný zdůraznil, že v tomto rozsudku dospěl krajský soud k závěru, že žalobou napadené rozhodnutí správního orgánu je zatíženo procesní vadou v podobě nepřezkoumatelnosti, a proto vůbec nepřistoupil k meritornímu posouzení „hlavní“ žalobní námitky týkající se rozsahu a způsobu vedení evidence vztahující se k činnosti výzkumu a vývoje.
28. Co se týče tvrzení, že žalovaný dovozoval porušení jiného ustanovení zákona o daních z příjmů než před ním správce daně, žalovaný uvedl, že jak správce daně, tak i žalovaný vytýkali žalobci zcela totožnou věc, a sice zejména neunesení důkazního břemene stran obsahu činností vykonaných a formálně správně zaznamenaných v oddělené evidenci. Žalovaný uznal, že správce daně v tomto ohledu ve zprávě o daňové kontrole odkazuje na ustanovení § 34b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů a nikoliv na ustanovení § 34b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, nicméně žalobce zcela evidentně přehlíží, že judikatura Nejvyššího správního soudu posuzuje rozhodnutí správních orgánů obou stupňů jako jeden celek. Písemností č.j. 36960/22/5200-11433-71253 ze dne 4. 10. 2022 (dále jen „seznamění“), která byla žalobci v průběhu odvolacího řízení zaslána, byl žalobce ještě před pravomocným skončením řízení zcela jednoznačně seznámen mimo jiné s právním názorem, že porušil ustanovení § 34b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, jelikož nebyly odstraněny pochybnosti o průkaznosti oddělené evidence mzdových nákladů.
29. Žalovaný dále popsal postup správce daně a konstatoval, že po celou dobu daňové kontroly správce daně vyjadřoval vážné a důvodné pochybnosti ohledně obsahu činností

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

vykonávaných zaměstnanci žalobce v rámci jednotlivých projektů VaV. Zejména prostřednictvím druhé výzvy ze dne 6. 6. 2019 č.j. 1406003/19/3107-60561-809613 (dále jen „druhá výzva“) byl žalobce výslovně vyzván k prokázání konkrétních činností zaměstnanců, kteří se podíleli na realizaci projektů VaV. Důvodné pochybnosti správce daně nadále spočívaly, resp. nadále spočívají zejména v tom, že, byť žalobce předložil mimo jiné výkazy práce členů projektového týmu, ve kterých je zachycen měsíční počet hodin odpracovaných jednotlivými zaměstnanci na projektech VaV, a následně pak ještě tabulku obsahující popis činností a rovněž také pracovní smlouvy zaměstnanců žalobce, není z předložených důkazních prostředků vůbec zřejmý konkrétní popis realizovaných činností. Heslovitý popis činností ani ve spojení s pracovními smlouvami, ve kterých je uvedena toliko pracovní pozice jednotlivých zaměstnanců, k unesení důkazního břemene žalobcem rozhodně nepostačují. Rovněž svědecké výpovědi J. H. a M. V. nepostačovaly k unesení důkazního břemene. Oba svědci nebyli schopni rozlišit (rozklíčovat) své činnosti v rámci jednotlivých Projektů VaV a přiřadit je ke konkrétnímu časovému období. Ani odkaz na status reporty nemůže žalobci jakkoli prospět, neboť tyto paradoxně ještě prohlubují pochybnosti správce daně, resp. žalovaného. Tabulka s popisem činností obsahuje řadu činností, ke kterým ovšem podle status reportů mělo dojít až v pozdějších letech. Ve status reportech je rovněž uvedeno, v jaké fázi se v předmětném zdaňovacím období projekty VaV nacházely, což nutně vede k tomu, že není možné, aby ve stejném časovém úseku zaměstnanec žalobce vykonával stále stejnou činnost vzhledem k různým termínům realizace jednotlivých projektů VaV. Žalovaný tedy setrval na závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno stran obsahu činností vykonaných v oddělené evidenci, což má za následek porušení ustanovení § 34b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů.

30. Na podporu svých tvrzení žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2019 č.j. 1 Afs 429/2018-41 a ze dne 12. 1. 2017 č.j. 9 Afs 144/2016-51 a dále na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 9. 12. 2020 č.j. 52 Af 40/2019-104.
31. Žalovaný dále uvedl, že zjištěné „drobné chyby“ a měsíční vykazování mzdových nákladů v rámci jednotlivých projektů VaV jsou do jisté míry pouze podpůrné důvody vedoucí ke zpochybnění žalobcových tvrzení, přičemž zejména měsíční vykazování mzdových nákladů v rámci jednotlivých projektů VaV je v rozporu s recentní judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2022 č.j. 8 Afs 168/2020-51 a ze dne 25. 11. 2022 č.j. 10 Afs 62/2021-48).
32. Žalovaný se neztotožnil s námitkou, že by správce daně, popřípadě žalovaný, vyžadovali po žalobci nepřiměřený důkazní standard, resp. se dopouštěli přepjatě formalistického postupu. Zdůraznil, že z fiskálního pohledu se jedná o jisté daňové zvýhodnění určitých daňových subjektů, kteří tak mají možnost snížit svou daňovou povinnost prostřednictvím veřejných finančních prostředků. V takové situaci bude mít stát zcela oprávněně zájem na striktním dohledu nad nakládáním s těmito prostředky, a stejně tak bude oprávněn nastavit striktní podmínky pro možnost využití takových prostředků, a to z důvodu rizika jejich možného zneužití. Shora uvedené závěry jsou dlouhodobě traktovány i judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 11. 2020 č.j. 1 Afs 270/2020-26).

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

33. K námitce týkající se údajného porušení základních zásad správy daní žalovaný uvedl, že se jedná toliko o obecný odkaz žalobce na příslušná zákonná ustanovení a zcela v něm absentuje vymezení skutkových a právních důvodů, pro které žalobce spatřuje ve věci rozpor se zákonem. Proto nemůže tato námitka obstát (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010 č.j. 4 As 3/2008-78 a ze dne 24. 10. 2020 č.j. 8 Afs 304/2018-42). K případné aplikaci zásady *in dubio mitius* žalovaný podotkl, že v posuzovaném případě se nejedná o případ nejednoznačné právní úpravy. K tomu odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2021 č.j. 1 Afs 163/2021-52 a ze dne 31. 8. 2021 č.j. 8 Afs 246/2019-67.
34. Při ústním jednání před soudem, které se konalo dne 15. 2. 2024, právní zástupce žalobce zopakoval argumentaci obsaženou v žalobě, přičemž odkázal na odůvodnění odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Zdůraznil, že je nutno respektovat dobu, kdy byly projekty realizovány a nelze se opírat až o následnou judikaturu. Žalovaný při jednání rovněž setrval na svém procesním stanovisku a stručně shrnul obsah napadeného rozhodnutí a vyjádření k žalobě.
35. Při rozhodování soud vycházel zejména z následující právní úpravy:
36. Podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů *od základu daně lze odečíst odpočet na podporu výzkumu a vývoje.*
37. Podle § 34a odst. 1 zákona o daních z příjmů *odpočet na podporu výzkumu a vývoje činí součet a) 100 % výdajů vynaložených v období na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu, které nepřevyšují úhrn výdajů vynaložených v rozhodné době na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu, a b) 110 % výdajů vynaložených v období na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu, které převyšují úhrn výdajů vynaložených v rozhodné době na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu.*
38. Podle § 34b odst. 1 zákona o daních z příjmů *výdaji vynaloženými na výzkum a vývoj zahrnovanými do odpočtu se rozumí výdaje (náklady), které a) poplatník vynaložil ode dne podání oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje při realizaci projektu 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,*
- b) jsou výdaji (náklady) na dosažení zajištění a udržení příjmů a c) jsou evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů).*
39. Podle § 34b odst. 2 zákona o daních z příjmů *výdaji vynaloženými na výzkum a vývoj zahrnovanými do odpočtu nejsou a) výdaje (náklady), na něž byla byt' jen z části poskytnuta podpora z veřejných zdrojů, b) výdaje (náklady) na služby, s výjimkou výdajů (nákladů) na 1. služby, které souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje a které jsou pořízeny od veřejné vysoké školy nebo výzkumné organizace vymezené v zákoně upravujícím podporu výzkumu a*

vývoje pro účely poskytování podpory, a to v podobě činností uvedených v odstavci 1 písm. a), 2. služby, které souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje a které spočívají v ověření nebo prokázání toho, že výsledek výzkumu a vývoje splňuje požadavky stanovené právními předpisy, pokud výdaje na ověření nebo prokázání nebyly zahrnuty do odpočtu u jiného poplatníka, 3. úplatu u finančního leasingu hmotného movitého majetku, která souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje, c) licenční poplatky, d) výdaje (náklady) na nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořizené od jiných osob s výjimkou těch, které souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje a které jsou pořizeny od veřejné vysoké školy nebo výzkumné organizace vymezené v zákoně upravujícím podporu výzkumu a vývoje pro účely poskytování podpory.

40. Podle § 34c odst. 1 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2023 k projektu výzkumu a vývoje, ke kterému se váže oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje, poplatník zpracuje projektovou dokumentaci, ve které uvede oznámený název projektu výzkumu a vývoje a vymezí činnost ve výzkumu a vývoji podle zákona upravujícího podporu výzkumu a vývoje. Projektová dokumentace obsahuje a) základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou 1. obchodní firma nebo název a adresa sídla poplatníka, je-li poplatníkem daně z příjmů právnických osob, 2. jméno, adresa sídla podnikatele a adresa místa trvalého pobytu poplatníka, je-li poplatníkem daně z příjmů fyzických osob, 3. daňové identifikační číslo, pokud bylo přiděleno, b) dobu řešení projektu, kterou je doba ode dne zahájení do dne ukončení řešení projektu, c) cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, d) předpokládané výdaje v jednotlivých letech řešení projektu od roku, ve kterém bylo podáno oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje, a předpokládané celkové výdaje na řešení projektu, e) jména všech osob, které ode dne podání oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje odborně zajišťují nebo budou zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, f) způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků prováděných ode dne podání oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje, g) den schválení projektové dokumentace, h) jméno a podpis osoby schvalující projektovou dokumentaci.
41. Podle § 94 odst. 1 daňového řádu *dokazování provádí příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně.*
42. Podle § 94 odst. 2 daňového řádu *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.*
43. Podle § 94 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*
44. Podle § 94 odst. 4 daňového řádu *pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.*

45. Podle § 94 odst. 5 daňového řádu *správce daně prokazuje a) oznámení vlastních písemností, b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti, e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní, f) skutečnosti rozhodné pro posouzení účelu právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.*
46. Podle § 94 odst. 7 daňového řádu *správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepíše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise.*
47. Po provedeném řízení soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
48. Soud nejprve považuje za potřebné uvést, že k vypořádání žalobních námitek přistoupil podle jejich obsahu a vzájemných souvislostí, nikoli tedy tak, jak je v žalobě uspořádal žalobce.
49. Jelikož je vlastní meritorní přezkum napadeného rozhodnutí ze své podstaty možný pouze tehdy, netrpí-li toto rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti, je nutné v první řadě zhodnotit, zda je důvodná žalobní argumentace vytykající napadenému rozhodnutí nepřezkoumatelnost. Tu žalobce spatřuje jednak v tom, že správce daně dovodil porušení ustanovení § 34b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, zatímco žalovaný shledal porušení ustanovení § 34b odst. 1 písm. c) téhož zákona, jednak má žalobce za to, že žalovaný se řádně nevypořádal s odvolacími námitkami, pokud se ztotožnil se závěry správce daně a odkázal na zprávu o daňové kontrole.
50. Soud v obecné rovině předesílá, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí, v němž nelze zjistit jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, 7 Afs 212/2006-74). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 5. 2019, č.j. 7 As 362/2018-23, bod 10). Z napadeného rozhodnutí, které tvoří s rozhodnutím správního orgánu I. stupně jeden celek, je zřejmé, že dokazování bylo v rámci daňové kontroly zacíleno mimo jiné na prokázání faktického obsahu činností zaměstnanců žalobce, kteří se podíleli na realizaci projektů VaV, včetně prokázání mzdových nákladů uplatněných v rámci odčitatelné položky. Žalobci tedy nebylo vytýkáno, že neprokázal podmínku vymezenou v § 34b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, ale pochybnost správce daně byla jednoznačně zaměřena na průkaznost vedení oddělené evidence nákladů. Správce daně se tak dopustil pouhé nepřesnosti, pokud ve zprávě o daňové kontrole konstatoval porušení ustanovení § 34b odst. 1 písm. a) namísto § 34b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Toto formální pochybení byl žalovaný oprávněn napravit v napadeném rozhodnutí, neboť i daňové řízení je ovládáno zásadou

jednotnosti, z níž plyne, že správní rozhodnutí tvoří jeden celek (k tom viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2013 č.j. 6 Ads 134/2012-47). Žalobce byl nadto postupem žalovaného podle § 115 odst. 2 daňového řádu, tj. v průběhu odvolacího řízení, seznámen s právním názorem správního orgánu, že porušil ustanovení § 34b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Co se týká námitky, že žalovaný se nevypořádal s odvolací argumentací žalobce a bez dalšího měl odkázat na zprávu o daňové kontrole, soud předně konstatuje, že tuto námitku žalobce ponechal jen v rovině obecného tvrzení bez bližšího rozvedení tak, aby bylo zřejmé, jaké části odůvodnění napadeného rozhodnutí považuje za nepřezkoumatelné a především z jakých konkrétních skutkových a právních důvodů. Na tomto místě je nutno připomenout, že je to žalobce, kdo určuje kvantitativní a kvalitativní rozsah soudního přezkumu. Správní soud přezkouvává napadené rozhodnutí v mezích (včas) uplatněných žalobních námitek, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 s.ř.s.). Tyto meze nemůže (až na výjimky) překročit, což znamená, že není jakkoli oprávněn za žalobce domýšlet jeho žalobní argumentaci. Od míry konkretizace žalobního bodu se pak odvíjí i míra, v jaké může soud takovou námitku posoudit, neboli čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010 č.j. 4 As 3/2008-78). Soud tedy k uvedené obecné námitce toliko obecně konstatuje, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí v dostatečném rozsahu zabýval jednotlivými odvolacími námitkami, přičemž v rámci jejich vypořádání mohl převzít (přítakat) argumentaci, kterou správce daně sdělil ve zprávě o daňové kontrole, jež byla podkladem pro vydání dodatečného platebního výměru. Lze shrnout, že námitky týkající se nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí tudíž důvodné nejsou.

51. Žalobce dále namítl, že zcela splnil výzvu správce daně, neboť ta směřovala toliko k vyvrácení pochybnosti o tom, zda se u uvedených osob nejednalo pouze o administrativní a ostatní podpůrné činnosti. V reakci na tuto výzvu žalobce totiž předložil dokument zvaný „Popis činností“, z něhož jsou správcem daně požadované informace patrné. Žalobce tak má za to, že unesl důkazní břemeno, resp. namítá, že k přenosu důkazního břemene na něj nedošlo.
52. Soud ani této námitce nepřisvědčil. V rámci jejího vypořádání považuje nejprve za potřebné předeslat, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání, nebo skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně, k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví a další povinné evidence nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsáným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popřípadě aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. například rozsudek Nejvyššího

správního soudu ze dne 30. 1. 2008 č.j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 19. 11. 2019 č.j. 1 Afs 148/2019-59 nebo ze dne 6. 12. 2007 č.j. 2 Afs 91/2007-90).

53. Soud připomíná, že správce daně vydal v rámci zahájeného řízení o daňové kontrole tři výzvy k odstranění pochybností ve smyslu § 92 odst. 4 v návaznosti na § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu. V první výzvě ze dne 1. 3. 2019 vyzval žalobce mimo jiné k tomu, aby předložil: *„mzdové listy a výkazy činnosti osob (tj. zaměstnanců v hlavním pracovním právním poměru i osob v pracovním právním poměru na základě dohody o provedení práce) podílejících se v roce 2015 na realizaci Projektů VaV.“* Tuto výzvu správce daně odůvodnil tím, že žalobce je povinen předložit doklady, z nichž vycházel při tvorbě předložených důkazních prostředků (tj. dokumentu označeného jako Definice vývojového týmu s přílohou obsahující seznam pracovníků podílejících se na projektu, dále dokumentu nazvaného Metodika vykazování nákladů výzkumných a vývojových úkolů, seznamu osob odborně zajišťujících řešení uvedených projektů a oddělené evidenci mzdových nákladů osob podílejících se na jednotlivých projektech VaV). Žalobce na uvedenou výzvu reagoval předložením výkazů práce členů projektového týmu. V těchto výkazech však nebyl obsažen popis realizovaných činností. Správce daně proto vydal dne 6. 6. 2019 další výzvu, v níž žalobce mimo dalšího vyzval k *„prokázání činností zaměstnanců, kteří se podíleli na realizaci projektů výzkumu a vývoje, uplatněných v rámci odčitelné položky na výzkum a vývoj“*. K tomu správce daně v odůvodnění výzvy konstatoval, že má pochybnosti, zda se u osob uvedených žalobcem nejednalo pouze o administrativní a ostatní podpůrné činnosti. Žalobce k této výzvě správci daně předložil dokument Popis činností, v němž popsal činnosti jednotlivých zaměstnanců, kteří se měli podílet na realizaci projektů VaV. Jelikož u správce daně přetrvávaly pochybnosti o skutečném obsahu činností uvedených v tabulce Popis činností, vyzval dne 16. 8. 2019 žalobce k prokázání *„pracovních smluv a pracovní náplně zaměstnanců podílejících se na projektech výzkumu a vývoje“*.
54. Soud se ztotožňuje se žalovaným, že správce daně po celou dobu předmětné daňové kontroly vyjadřoval pochybnosti ohledně obsahu činností vykonávaných zaměstnanci žalobce v rámci projektů VaV. Správce daně již v první výzvě ze dne 1. 3. 2019 deklaroval, že žalobce je povinen k prokázání skutečností relevantních pro uplatněný odpočet předložit výkazy činností všech osob, které se měly podílet na realizaci projektů VaV. Je přitom zřejmé, že výkazem činností je nutno rozumět průkazný materiál, který odstraní pochybnosti týkající se činností, jež měly být skutečně provedeny v souvislosti s projekty VaV. Jelikož žalobcem předložené výkazy práce neobsahovaly konkrétní popis realizovaných činností, přistoupil správce daně k další výzvě, v níž zcela jednoznačně formuloval jako skutečnost potřebnou pro správné stanovení daně prokázání činností zaměstnanců podílejících se na realizaci projektů VaV. Je pak logické, že v odůvodnění této výzvy poukázal na to, že odpočet nelze uplatnit na výdaje na administrativní a ostatní podpůrné činnosti, protože je nutno prokázat činnosti, které měli jednotliví zaměstnanci na projektech VaV provádět. Z uvedeného nelze jakkoli dovozovat, že správce daně chtěl toliko vyloučit pochybnost o činnostech podpůrného a administrativního charakteru, jak žalobce namítá, neboli nelze dovozovat, že správce daně neměl pochybnost o obsahu činností vedených v oddělené evidenci. Naopak je nasnadě, že pokud by správce daně nepochyboval o obsahové náplni činností, které měli pracovníci žalobce vykonat na projektech VaV, mohl by bez potíží rozlišovat mezi činnostmi podpůrného a

administrativního charakteru na straně jedné a ostatní (relevantní) činností na straně druhé. Nedávalo by proto smysl, aby v tomto ohledu vyzýval žalobce k prokázání činností zaměstnanců jakožto skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně. Jak bude též rozvedeno dále, žalobce výzvu správce daně nesplnil, a proto není výše uvedená námitka důvodná. Na tomto místě soud rovněž nepřisvědčuje dílčí námitce žalobce, že správce daně ve výzvách nepožadoval konkrétně doložit (určit), který pracovník jakou činnost a ve kterém projektu vykonával. Žalobce byl povinen ve smyslu § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu prokázat své daňové tvrzení, na základě kterého uplatnil nárok na daňový odpočet podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, přičemž správce daně explicitně a jednoznačně vyjádřil, že má pochybnost o obsahu činností, které měli zaměstnanci žalobce vykonávat v souvislosti s realizací projektů VaV. Řečeno jinak, bylo na žalobci, aby předložil důkazy způsobitelné prokázat, že jeho zaměstnanci se podíleli na realizaci projektů VaV v rozsahu, který odpovídá odpočtu uplatněnému žalobcem na podporu výzkumu a vývoje.

55. Ve vztahu k dalším námitkám, v nichž žalobce polemizoval s hodnocením status reportů, měsíční a nikoli denní evidence mzdových nákladů či způsobu vedení oddělené evidence výdajů na výzkum a vývoj, je soud nucen konstatovat, že tyto se poněkud míjí s těžištěm argumentace, na které je vystavěno napadené rozhodnutí, potažmo prvoinstanční rozhodnutí reflektující závěry shrnuté ve zprávě o daňové kontrole. Správní orgány obou stupňů vyhodnotily žalobcem předložené listiny (tj. výkazy práce členů projektového týmu, dokument Popis činností a pracovní smlouvy) a k návrhu žalobce provedené výslechy svědků jako neprůkazné s ohledem na to, že z nich nebylo možné bez pochybností seznat, jaké konkrétní činnosti a v jakém rozsahu měli jednotliví zaměstnanci žalobce vykonávat při práci na projektech VaV, a nebylo tak možné ověřit, zda byly odčitatelné položky uplatněny v souladu se skutečným průběhem realizace projektů. Žalovaný konstatoval, že v žalobcem předloženém Popisu činností jsou jednotlivé činnosti popsány heslovitě bez bližší konkretizace činnosti, a to u každého zaměstnance zvlášť. Přestože byl žalobce vyzván (výzvou ze dne 16. 8. 2019), aby prokázal i pracovní náplně zaměstnanců podílejících na projektech VaV, tuto výzvu fakticky nesplnil. Z předložených pracovních smluv je zřejmá pouze pracovní pozice jednotlivých zaměstnanců, nikoli konkrétní popis činnosti vykonávané konkrétním pracovníkem. Žalovaný rovněž poukázal na to, že každá osoba uvedená v dokumentu Popis činností měla po celé zdaňovací období vykonávat stejné činnosti, a to u všech projektů VaV, přestože vzhledem k různým termínům realizace jednotlivých projektů není možné, aby ve stejném časovém úseku zaměstnanec vykonával stále stejnou činnost. Správce daně a ve shodě s ním i žalovaný tedy detekovali pochybnosti, jejichž podstatou bylo, že žalobce neprokázal, resp. ani netvrdil, jaké konkrétní činnosti měli uskutečnit jeho zaměstnanci při realizaci projektů VaV. V tomto světle je tak v zásadě bezpředmětné zabývat se tím, zda žalobce vedl evidenci mzdových nákladů na měsíční a nikoli denní bázi. Nutno zdůraznit, že volba důkazních prostředků, jimiž má být prokázáno daňové tvrzení, leží na daňovém subjektu. Řečeno jinak, způsob, jakým hodlal žalobce prokázat správcem daně zpochybněné tvrzení, záležel jen na něm. Bylo výlučně v jeho zájmu, aby evidenci oddělených nákladů vedl tak, aby byl schopen doložit skutečnosti relevantní pro uplatněný odpočet.

56. Ačkoli aplikovaná zákonná úprava výslovně nestanoví, jakým způsobem má být oddělená evidence nákladů podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů daňovým subjektem vedena,

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

je nutno vycházet především z charakteru této odčitatelné položky, která představuje vedle uplatnění daňově uznatelných výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 téhož zákona další daňový bonus, a je tak nutno předcházet jejímu možnému zneužití. Zároveň je třeba reflektovat výše zmíněnou povinnost daňového subjektu prokázat svá daňová tvrzení, neboli povinnost vést evidenci průkazným způsobem. Nejde proto o nepřipadné rozšiřování zákonných požadavků, nýbrž o výklad zákonné normy, jemuž odpovídá i judikatura odkazovaná žalovaným v napadeném rozhodnutí i ve vyjádření k žalobě (viz zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2019 č.j. 1 Afs 429/2018-41).

57. Stran hodnocení status reportů soud uvádí, že obsah těchto listin nedává jakoukoli přímou odpověď na správcem daně nastolenou otázku týkající se obsahu činností, které měli zaměstnanci žalobci v souvislosti s projekty VaV vykonávat. I když lze v obecné rovině připustit, že informace obsažené ve status reportech by mohly přispět k ověření správnosti vedené oddělené evidence, je z povahy těchto dokumentů jakožto hlášení o stavu (průběhu) realizace projektů vyloučeno, aby poskytl vyčerpávající a komplexní přehled o oddělené evidenci nákladů. Znovu je třeba zopakovat, že žalobce neprokázal konkrétní činnosti, které měli konkrétní zaměstnanci při práci na projektech VaV odvést. Skutečnost, že status reporty pro rok 2015 popisovaly některé činnosti shodně, jak je žalobce uvedl v dokumentu Popis činností, nemůže sama o sobě vést k závěru, že žalobce vedl průkazným způsobem oddělenou evidenci. Nadto je třeba dodat, že některé činnosti nejsou ve status reportech za rok 2015 zmíněny u všech projektů, jak ostatně připouští i sám žalobce. Žalovaný poukázal na to, že dokument Popis činností neodpovídá realitě roku 2015, neboť u mnoha osob jsou uváděny činnosti, které měly dle příslušného status reportu spadat až do dalších fází projektů realizovaných v dalších letech. Netvrdil tedy, že všechny činnosti specifikované v dokumentu Popis činností neodpovídají realitě roku 2015, nýbrž že se tato skutečnost týká mnoha uvedených zaměstnanců, resp. řady těchto činností. Podstatné v tomto ohledu je však to, že mzdové náklady nemohly být akceptovány jako celek vzhledem k tomu, že nebyla prokázána konkrétní činnost jednotlivých zaměstnanců při práci na projektech VaV. Žalobce též přehlíží, že žalovaný upozornil i na nesrovnalost týkající se provádění stále (tj. po celé předmětné zdaňovací období) totožné činnosti zaměstnancem, přestože se projekty posouvaly do dalších fází s ohledem na různé termíny realizací stanovených projektových cílů.
58. K dílčím námitkám, v nichž žalobce nesouhlasí s hodnocením některých důkazů, soud uvádí následující:
59. Pokud jde o námitku, že žalobcem předložené měsíční výkazy nebyly správcem daně řádně zpochybněny, soud znovu zdůrazňuje, že žalobce neprokázal konkrétní činnosti, které měly vykázané osoby vykonat. Pochybnost ohledně činností zaměstnanců, resp. skutečné obsahové náplně těchto osob při realizaci projektů VaV, byla správcem daně jednoznačně vyjádřena (viz výše). Žalobce však neprokázal konkrétní souvislost vynaložených (vykázaných) výdajů s činností na projektech VaV, neboť nepředložil žádné důkazy, z nichž by provedení konkrétních činností konkrétními zaměstnanci při realizaci projektů VaV nepochybně vyplývalo. Pouhá specifikace konkrétních hodin ve výkazech tak postrádá potřebnou důkazní relevanci

60. Přisvědčit nelze námitce, že nesouladné označení, které správce daně shledal při konfrontaci pracovního zařazení jednotlivých VaV pracovníků s prací zaměstnance uvedenou v pracovních smlouvách, je pouze zanedbatelné, a že žalobce rozdíl ve více méně synonymních označeních nevnímá. Žalobce tuto námitku pojal velmi obecně a opřel ji *de facto* jen o vlastní (opačný) názor, který však blíže neodůvodnil. Řečeno jinak, žalobce nijak nerozptýlil výše uvedené pochybnosti správce daně.
- Neopodstatněná je i námitka, že oddělená evidence žalobce navazovala na řádně vedené účetnictví. Nebyla-li oddělená evidence průkazná co do konkrétních činností odpracovaných jednotlivými zaměstnanci na projektech VaV, nemá její údajná návaznost na účetní evidenci relevantní důkazní hodnotu.
61. K námitce týkající se hodnocení výsledku svědka J. H. soud uvádí, že žalobce poukazuje pouze na výše z výpovědi této osoby a pomíjí její komplexní hodnocení, které v bodech [62] až [73] napadeného rozhodnutí provedl žalovaný. Současně je třeba poznamenat, že výpověď svědka jen stěží může vyplnit mezery v nedostatečně průkazné odděleně vedené evidenci nákladů.
62. Stran posouzení odpracovaných hodin u osob na manažerských pozicích soud předně odkazuje na strany 21 a 22 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný vypořádal související odvolací námitku. Zdůraznil přitom, že zjištěné pochybnosti nepředstavovaly samostatný důvod, pro který nebyl uznán celý odpočet. Soud se s tímto hodnocením ztotožňuje. Jak již bylo řečeno shora, žalobce nerozptýlil pochybnosti správce daně ohledně prokázání konkrétních činností u jednotlivých zaměstnanců, kteří měli na projektech VaV pracovat, a proto mzdové náklady nemohly být uznány jako uplatněné oprávněně.
63. Lze shrnout, že správce daně postupoval v souladu s § 92 odst. 4 daňového řádu a vyjádřil důvodné a vážné pochybnosti o průkaznosti oddělené evidence ve smyslu § 34b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Žalobce neunesl důkazní břemeno, které na něj postupem správce daně přešlo, neboť nepředložil takové důkazní prostředky, které by pochybnosti správce daně rozptýlily. Soud neshledal, že by správce daně či žalovaný hodnotili žalobcem předložené důkazy svévolně, jednostranně v neprospěch žalobce, izolovaně bez přihlédnutí k ostatním důkazům či formalisticky. Žalobce k takto obecně formulované námitce neuvedl žádné konkrétní skutkové či právní důvody, v nichž porušení zásady volného hodnocení důkazů spatřuje. Soudu není rovněž zřejmé, z čeho žalobce dovozuje, že své důkazní břemeno nemůže objektivně unést. Jak uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, byť může být vedení oddělené evidence administrativně náročnější, skutečně odpracované hodiny na jednotlivém projektu výzkumu a vývoje s přímou vazbou právě na činnost VaV lze sledovat a exaktně vykázat a propojit s činností výzkumu a vývoje. Jelikož je odpočet daně na výzkum a vývoj svojí podstatou benefitem, musí daňový subjekt akceptovat i zvýšené administrativní nároky kladené na prokázání vedení oddělené evidence.
64. Konečně soud nemůže vejít na toliko obecnou námitku, že správce daně a žalovaný pominuli základní východiska správy daní zakotvená v § 1 odst. 2 a § 5 odst. 1, 2, a 3 daňového řádu. Tato námitka neobsahuje jakékoli propojení s konkrétními skutkovými a právními závěry, k nimž správní orgány obou stupňů dospěly, případně s postupy správních orgánů v předmětném daňovém řízení. Líčení skutkových okolností v žalobě

proti rozhodnutí správního orgánu totiž nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých "obvyklých" nezákonností, k nimž při vyřizování věcí určitého druhu může docházet, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem. Žalobce je též povinen vyličit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami. Pokud žalobce odkazuje na okolnosti, jež jsou popsány či jinak zachyceny ve správním či soudním spise, nemůže se jednat o pouhý obecný, typový odkaz na spis či jeho část, nýbrž o odkaz na konkrétní skutkové děje či okolnosti ve spisu zachycené, a to tak, aby byly zřetelně odlišitelné od jiných skutkových dějů či okolností obdobné povahy a aby bylo patrné, jaké aspekty těchto dějů či okolností považuje žalobce za základ jím tvrzené nezákonnosti (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005 č.j. 2 Azs 92/2005-58).

65. Soud nepřisvědčil ani námitce, že se správce daně měl v intencích zásady *in dubio mitius* přiklonit k mírnějšímu postupu, pokud uváděl, že má pouze pochybnosti k naplnění dané zákonné podmínky. Jak vyplývá ze závěrů, k nimž soud dospěl shora, pochybnosti správce daně nebyly liché a nikterak marginální. V této souvislosti nelze pominout, že žalobce ohledně svých daňových tvrzení nese důkazní břemeno a je povinen prostřednictvím odděleně vedené evidence prokázat náklady, které měl vynaložit na výzkum a vývoj. V nyní projednávané věci této povinnosti nedostal, protože mu nemůže být přiznána výhoda ve formě odpočtu. V této situaci není jakýkoli prostor pro žalobcem namítaný (nadto blíže nespecifikovaný) mírnější postup. V tomto ohledu je bezpředmětná i námitka, že daňové orgány v případě žalobce nereflektovaly povinnost vybírat daň pouze ve výši správně stanovené. Jakkoli je obecným cílem správy daní správné zjištění a stanovení daní, není tím nikterak eliminována či odsouvána do pozadí povinnost daňového subjektu prokázat své daňové tvrzení. Neunesení důkazního břemene ze strany daňového subjektu se pak logicky promítne do jeho daňových povinností ve formě doměření daně tam, kde to zákon ukládá.
66. Soud závěrem uvádí, že při jednání zamítl návrh žalobce na doplnění dokazování výsledkem jeho zaměstnanců, neboť provedení těchto důkazů by bylo s ohledem na výše uvedené závěry nadbytečné. Pakliže žalobce ani řádně netvrdil, jaké konkrétní činnosti měli jeho zaměstnanci při realizaci projektů VaV vykonávat, je z logiky věci vyloučeno, aby k absentujícímu tvrzení byl prováděn důkaz výsledkem svědka, jehož výpověď nadto nemůže nahradit průkazně vedenou oddělenou evidenci nákladů na výzkum a vývoj.
67. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
68. Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve věci úspěšný a žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady v řízení nevznikly.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

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. 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.

Praha 15. února 2024

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu