



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyně Mgr. Jany Jurečkové a Mgr. Andrey Veselé ve věci

žalobce

Avast Software s.r.o.

se sídlem Pikrtova 1737/1a, Praha 4
zastoupený společností Rödl & Partner Tax, k.s.
se sídlem Platněřská 191/2, Praha 1

proti
žalovanému

Odvolací finanční ředitelství,
se sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 4. 2022, č.j. 14801/22/5200-11433-706478,

takto:

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

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

I.

Základ sporu

1. Žalobce se v podané žalobě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. 4. 2022, kterým žalovaný zamítl odvolání proti rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu ze dne 17. 6. 2020, č. j. 104187/20/4222-21794-302647, tedy platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016.

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

2. V žalobě žalobce především uvedl, že žalovaný navzdory řadě předložených důkazních prostředků prokazujících splnění podmínky uvedené v ustanovení § 34b odst. 1 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, dále rozvedené v pokynu Ministerstva financí D-288 k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů, tedy vedení přehledné a prokazatelné oddělené evidence výdajů (nákladů), aproboval postup Správce daně, který odmítl žalobci uznat osobní (mzdové) náklady zaměstnanců v celkové výši 68.637.729 Kč zahrnutých do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje s poukazem na neprokázání stanovení procentuálního podílu doby strávené příslušnými zaměstnanci žalobce při řešení Projektu z celkového fondu jejich pracovní doby v jednotlivých kalendářních měsících.
3. Dále žalobce vytkl, že závěry a tvrzení žalovaného v napadeném rozhodnutí nenalézají odraz v řádně zjištěném skutkovém stavu, čímž činí napadené rozhodnutí nejen nezákonné, ale také vnitřně rozporné.
4. Přestože žalovaný přisvědčil žalobci, že z provedených svědeckých výpovědí pana J. B., Z. F. aj. N. bylo prokázáno monitorování zapojení jednotlivých zaměstnanců na řešení Projektu v rámci pravidelných pracovních schůzek s jejich nadřízenými, uvádí žalovaný v bodě č. 93 napadeného rozhodnutí, že tuto skutečnost žalobce nepodložil kromě svědecký výpovědí výše uvedených osob žádnými dalšími důkazními prostředky, například evidencí těchto schůzek, zápisy ze schůzek apod. Z toho je zřejmé, že žalovaný postupuje nezákonně, když v rozporu s ustanovením § 8 odst. 1 daňového řádu přisuzuje některým důkazním prostředkům vyšší váhu a jiným zejména těm, které hovoří ve prospěch žalobce, nepřikládá žádnou váhu, resp. hodnotí je jako nedostatečné a požaduje k svědeckými výpověďmi prokázané skutečnosti z nepochopitelných důvodů další důkazní prostředky. Takovýto přístup žalovaného vykazuje svévolnost a jednoznačný záměr vyměřit vyšší daňovou povinnost za každou cenu, což žalobce považuje za zcela nepřípustné a rozporným s článkem 11 Listiny základních práv a svobod.
5. Konečně, žalobce namítal, že žalovaný odmítl uznat část osobních (mzdových) nákladů zaměstnanců podílejících se na Projektu a zahrnutých do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje alespoň v takovém rozsahu, který považuje správce daně, resp. žalovaný za prokázaný, a to v situaci, kdy žalovaný např. v bodě č. 68 Napadeného rozhodnutí uvádí, že nerozporuje aktivní účast zaměstnance M. D. na řešení Projektu.
6. Pokud jde o předmět sporu, žalobce uvedl, že v průběhu daňové kontroly unesl své důkazní břemeno, když prokázal, že u činností souvisejících s Projektem je přítomný

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

ocenitelný prvek novosti, jakož i vyjasnění výzkumné a technické nejistoty, což ve Zprávě o daňové kontrole potvrdil i správce daně, takže splnění věcné podmínky uvedené v § 34b odst. 1 písm. a) zákona o dani z příjmů je tak nespornou skutečností. Nespornou skutečností je rovněž to, že vynaložené výdaje podle ustanovení § 34b odst. 1 písm. b) zákona o dani z příjmů jsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

7. Jediným sporným bodem mezi orgány daňové správy a žalobcem tak zůstala otázka, zda žalobce splnil podmínku vedení přehledné a prokazatelné oddělené evidence výdajů (nákladů) na výzkum a vývoj dle § 34b odst. 1 písm. c) zákona o dani z příjmů. Podle žalovaného totiž žalobce údajně neprokázal skutečně odpracovanou dobu jednotlivých pracovníků na činnostech výzkumu a vývoje (neprokázání skutečnosti, že se jeho zaměstnanci v deklarovaném procentuálním rozsahu svého pracovního úvazku skutečně věnovali Projektu), čímž se žalobcem předložená evidence stala nepřesnou, odhadní a správce daně ani žalovaný nemohl jejich správnost ověřit.
8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě konstatoval, že žalobce v žalobě v podstatě neuvedl žádné nové skutečnosti, které by již nevznely v rámci daňového řízení.
9. Žalovaný upozornil dále na to, že odpočet na podporu výzkumu a vývoje (dále jen „VaV“) podle § 34 odst. 4 zákona o dani z příjmů je výjimkou ze základního daňového principu, dle něhož lze výdaj (náklad) v základu daně uplatnit u téhož poplatníka pouze jednou - o výdaje uplatněné v rámci odpočtu na VaV si totiž poplatník již jednou snížil základ daně, a výdaje uplatňuje podruhé podle § 34 odst. 4 téhož zákona. Jedná se tak de facto o daňový bonus. To poplatníka zvýhodňuje oproti jiným subjektům na trhu a tato skutečnost již sama o sobě odůvodňuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání oprávněnosti odpočtu. Jde-li o nadstandardní benefit, musí daňový subjekt vycházet z toho, že po něm může být požadováno prokázání splnění i všech nadstandardních povinností s tímto benefitem spojených.
10. Pokud jde o mzdové výdaje v rámci projektu, ty by měly být kontrolovatelné, prokazatelné a detailně vykázané. Z dokladů předložených žalobcem by tedy muselo být zřejmé, že zaměstnanci se v žalobcem tvrzeném rozsahu skutečně věnovali projektu VaV; tyto skutečnosti však z dokladů předložených žalobcem zřejmé nebyly.
11. Žalobce již v průběhu řízení před správcem daně tvrdil, že zaměstnanci zapojení do Projektu za daný měsíc odreportovali svému nadřízenému alokaci odpracovaného času mezi výzkumnou činnost strávenou na Projektu a ostatní činnost. Žalobce však v průběhu řízení správcem daně, ani žalovanému zmiňované reporty nepředložil, a následně uvedl, že zmiňovaný reporting probíhal prostřednictvím pravidelných schůzek s nadřízenými. To však podle žalovaného neprokázalo, že předmětný procentní úvazek zaměstnanců byl skutečně věnován práci na projektu a žalovaný setrvává na názoru, že svědecká výpověď nemůže nahradit povinnost žalobce vést průkaznou evidenci skutečně odpracované doby na činnostech VaV.
12. Pokud jde o námitku žalobce, že se žalovaný dopustil vadného hodnocení důkazních prostředků stran výstupů ze Systémů a skutečností z nich vyplývajících, pak žalovaný uvedl, že žalobce sám nijak neobjasnil, jak mělo být toto výsledné procento úvazku věnovanému práci na Projektu, „dopočítáno“, nepodává ohledně toho žádný návod. Tvrzení žalobce jsou stále obecná, a pokud jde o výstupy ze systémů JIRA či Confluence, pak žalobce ani v žalobě nevysvětluje, jak se měly promítnout do výpočtu skutečně odpracované doby na Projektu.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

13. Žalovaný dále zdůraznil, že stanovení rozsahu zapojení jednotlivých zaměstnanců do projektů VaV procentuálním podílem na jejich pracovním úvazku, považuje za akceptovatelný způsob. Zároveň je však nutné uvést, že stanovení procentuálního podílu musí být natolik přesné, aby při uplatnění odčitatelné položky mohlo být považováno za jednoznačné a prokazatelné ve vztahu k přesnému vynaložení částí osobních nákladů na zaměstnance v souvislosti s jejich zapojením do realizace projektů VaV. Podle § 34b odst. 1 písm. c) zákona o dani z příjmů byl žalobce povinen vést oddělenou evidenci o nákladech, které byly vynaloženy výlučně na Projekt, a to tak, aby odrážely realitu a nejednalo se pouze o údaje odhadní.
14. Pokud jde o mzdové listy, trval žalovaný na tom, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání skutečného rozsahu mzdových výdajů vynaložených v rámci projektu VaV, když neprokázal, zda vůbec nebo jakou konkrétní část pracovní doby strávili konkrétní zaměstnanci prací na Projektu. To ze mzdových listů (ostatně ani z dalších doložených důkazních prostředků) nevyplývá. I přesto, že mzdové listy (resp. procenta alokace v nich uvedená) mohou perfektně odpovídat údajům ve mzdových a účetních systémech, tato skutečnost nic nemění na tom, že není dostatečně podložena skutečně odpracovaná doba jednotlivých zaměstnanců na Projektu.
15. Ke svědeckým výpovědím svědků B., F. a N. žalovaný odkázal na body [88] až [94] napadeného rozhodnutí. Ze svědeckých výpovědí vyplývá, že evidence docházky vedena nebyla, docházkový systém instalován nebyl, zaměstnanci měli volnou pracovní dobu a na docházku a plnění úkolů dohlížel přímý nadřízený. Kontrola prováděných činností probíhala na pravidelných týdenních nebo denních schůzkách, přičemž hlavním zdrojem úkolů byl systém JIRA, dokumenty a technická řešení byla evidována v systému Confluence a zdrojové kódy v systému GIT. Ohledně možnosti používat tyto systémy k evidenci odpracovaných hodin na Projektu jednotlivými zaměstnanci svědci shodně uvedli, že k tomuto účelu nesloužily. Dále, svědci sice potvrdili, že zapojení jednotlivých zaměstnanců na řešení Projektu bylo monitorováno v rámci pravidelných pracovních schůzek s jejich nadřízenými, to však žalobce nepodložil žádnými dalšími důkazními prostředky, jako například evidencí těchto schůzek, zápisy ze schůzek apod. Z provedených svědeckých výpovědí rovněž vyplynulo, že procentuální podíl odpracované doby na Projektu byl stanoven na základě dohody mezi zaměstnancem a jeho nadřízeným, nikoliv na základě faktického monitoringu takto odpracované doby.
16. Žalovaný uzavřel své vyjádření s tím, že zhodnotil všechny předložené důkazní prostředky, jakožto i provedené svědecké výpovědi, jednotlivě, tak i ve vzájemných souvislostech, a nedopustil se při jejich hodnocení namítaných pochybení. Jak však opakovaně konstatoval žalobce nepředložil evidenci skutečně odpracované doby jednotlivých zaměstnanců v souvislosti s plněním úkolů vyplývajících z Projektu a předloženými důkazními prostředky neprokázal, že deklarované osobní náklady byly na Projekt skutečně a jednoznačně vynaloženy.
17. Při jednání soudu dne 10 dubna 2024, z něhož se zástupce žalobce omluvil, soud zrekapituloval podstatné části daňového spisu. Pokud jde o závěrečný návrh, konstatoval, že žalobce žádal, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Pověřený zástupce žalovaného navrhl zamítnutí žaloby.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

III.

Posouzení žaloby

18. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 soudního řádu správního), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. Jiné vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.
19. Žaloba není důvodná.
20. Podle ust. § 34b odst. 1 zákona o dani 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 výdaje (náklady) na dosažení zajištění a udržení příjmů a*
- c) jsou evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů).*
21. Jak konstatoval sám žalobce v podané žalobě, mezi ním a orgány daňové správy není sporu o tom, že jím uplatňované mzdové náklady, jež vynaložil na zaměstnance, kteří se podíleli na pracích na projektu „AVG Anti-virus verze pro rok 2017“, splňují definiční předpoklady podle ust. § 34b odst. 1 písm. a) a písm. b) zákona o dani z příjmů. Spor se týká právě a pouze toho, zda u nich byla splněna podmínka podle ust. § 34b odst. 1 písm. c) tohoto zákona, tedy zda evidovány odděleně od ostatních výdajů.
22. V této věci pokládá soud za velmi podstatné konstatovat, že – jak též připomněl – žalovaný, daňový institut *Výdaje vynaložené na výzkum a vývoj zahrnované do odpočtu* představuje výjimku z obecné zásady, že výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané, resp. stanovené, právě jednou.
23. Z relevantní právní úpravy je zřejmé, že výdaje vynaložené na výzkum a vývoj může daňový subjekt uplatnit podle svého uvážení (není k tomu tedy nucen), přičemž musí doložit a prokázat, že tyto výdaje eviduje odděleně od ostatních výdajů (nákladů).
24. Jelikož tento institut daňového práva vzhledem ke své výjimečnosti představuje mimořádný benefit pro daňový subjekt, odpovídá tomu i mimořádnost nároků na splnění zákonem stanovených podmínek.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

25. To se nesporně týká i případu, kdy daňový subjekt hodlá v rámci uplatnění výdajů vynaložených na výzkum a vývoj do odpočtu uplatnit mzdové náklady na zaměstnance. V takové situaci je nutno, aby daňový subjekt měl tyto mzdové náklady důsledně *evidovány odděleně od ostatních výdajů*, tedy minimálně aby bylo zřejmé, jaký čas konkrétní zaměstnanec věnoval práci na projektu spadajícího pod VaV.
26. Ve věci nyní projednávané se městský soud zcela ztotožnil se závěry žalovaného v tom směru, že žalobce nesplnil podmínku vedení přehledné a prokazatelné oddělené evidence výdajů (nákladů) na výzkum a vývoj dle § 34b odst. 1 písm. c) zákona o dani z příjmů, neboť neprokázal skutečně odpracovanou dobu jednotlivých pracovníků na činnostech ve výzkumu a vývoji a jeho evidence se tak stává nepřesnou, odhadní a správce daně (ani odvolací orgán) nemohl její správnost ověřit.
27. Městský soud na závěry koncipované žalovaným v odůvodnění napadeného rozhodnutí v plném rozsahu odkazuje.
28. K tomu soud podotýká, že podle recentní judikatury platí, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou správně vyřčené, a proto není zkrácením práva účastníka řízení, bude-li soud tam, kde se se závěry správních orgánů shodne, na tyto odkazovat, event. je zopakuje. Soud přitom nemá povinnost alternativně a originálně vyjádřit závěry, které již přesvědčivě vyslovily správní orgány (podobně srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013 – 128, popř. rozsudek téhož soudu ze dne 4. 3. 2015, č. j. 6 As 72/2014 – 88), resp. není povinen vše znovu převyprávět „vlastními slovy“ (srov. např. náleží Ústavního soudu ze dne 10. 11. 2020, sp. zn. III. ÚS 1889/20).
29. O jednotlivých relevantních žalobních bodech pak městský soud uvážil takto:
30. Soud především odmítl námitku stran nesprávného hodnocení důkazních prostředků.
31. Žalobce v části IV. žaloby opakoval svá tvrzení z daňového řízení, že jím předložené důkazní prostředky tvoří řetězec přímých a nepřímých důkazů svědčících v jeho prospěch. K tomu žalobce na straně 7 žaloby připojil výčet těchto důkazních prostředků.
32. Soud především konstatuje, že žalobce nepředložil žádnou vlastní konstrukci onoho *řetězce přímých a nepřímých důkazů svědčících v jeho prospěch* a není tedy jasné, jak by z výčtu těchto důkazních prostředků měly vyplývat závěry ve prospěch žalobce.
33. Městský soud zde především zdůraznil, že žádný z žalobcem odkazovaných důkazních prostředků primární data, tedy základní údaje o tom, který zaměstnanec plnil pracovní úkoly na Projektu „AVG Anti-virus verze pro rok 2017“, jaké úkoly to byly a jaký čas mu jejich plnění zabralo. Dominantním důvodem pro to, že žalobce taková data nepředložil, je skutečnost, že – jak vyplývá z výpovědí svědků Mgr. J. B., J. N. a Z. F. – u žalobce nebyla vedena formální evidence docházky, docházkový systém nebyl instalován, zaměstnavatel měl se zaměstnancem dohodu o týdenním rozsahu pracovní doby, který byl kontrolován vedoucím zaměstnanců a zaměstnanec si mohl se svým vedoucím dohodnout volnou pracovní dobu, případně i práci z domova, resp. ve společnosti byla volná pracovní doba a na docházku a plnění úkolů dohlížel přímý nadřízený.
34. K tomu soud uvádí, že žalobce jistě nemá povinnost evidovat pracovní dobu svých zaměstnanců a jejich činnost v této době, resp. nemá povinnost vést o tom formální evidenci, například formou docházkového systému. Zda bude či nebude kontrolovat kdy, kde, jak a na čem jeho zaměstnanci pracují, je výlučně na jeho uvážení. Za obvyklých

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

okolností by se také orgány daňové správy o existenci takové evidence, resp. kontroly, nijak nezajímaly.

35. Jestliže se však žalobce rozhodl využít možnosti zahrnout do odpočtu výdaje vynaložené na výzkum a vývoj - a to jmenovitě mzdové náklady na zaměstnance, kteří se podíleli na projektu „AVG Anti-virus verze pro rok 2017“, pak otázka evidence pracovní doby jeho zaměstnanců, resp. jejich činnost, přestala být jeho interní záležitostí.
36. Pokud totiž žalobce neměl nijak evidovaný celkový rozsah a využívání pracovní doby u jednotlivých zaměstnanců, je vyloučeno stanovit, kolik času a práce pak konkrétní zaměstnanec věnoval Projektu „AVG Anti-virus verze pro rok 2017“. Z výpovědí svědků vyplynulo, že rozsah pracovních úkolů spjatých s tímto Projektem byl stanovován toliko volnou úvahou příslušného manažera, resp. domluvou mezi zaměstnancem a pověřeným nadřízeným. To ovšem postrádá jakoukoliv objektivitu, protože nejsou-li k dispozici prvotní data o pracovní době konkrétního zaměstnance, nelze nijak ověřit, že manažerem stanovený procentní podíl na práci pro Projekt odpovídá skutečnosti. Ani v žalobě totiž žalobce neuvedl nic o tom, z jakých výchozích údajů o pracovní činnosti jednotlivých zaměstnanců jejich nadřízení vycházeli, resp. jakým způsobem onen procentní podíl stanovovali.
37. Návazně na to bylo nutno odmítnout i argumentaci žalobce odkazující na mzdové listy jednotlivých zaměstnanců. Ty sice obsahují údaje o fondu pracovní doby a o době odpracované, resp. neodpracované, avšak nic o tom, kolik v absolutních hodnotách ten který zaměstnanec odpracoval na Projektu. Jestliže tedy je následně ve mzdovém listě uvedeno, že u konkrétního zaměstnance bylo na práci na Projektu alokováno 80, resp. 60 procent, nelze zjistit, jak k této hodnotě žalobce dospěl.
38. Pokud jde o žalobcovu argumentaci závěry z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016-110, jmenovitě v bodě [49], tam je třeba uvést, že žalobce vynechal poslední větu, kde Nejvyšší správní soud výslovně uvedl, že *Poznamenat lze, že vedle požadavků na oddělenou evidenci osobních nákladů bylo na stěžovatele, aby unesla též důkazní břemeno, že evidované osobní náklady byly na projekty výzkumu a vývoje též skutečně vynaloženy, tj. že daní zaměstnanci se v tvrzeném rozsahu svého pracovního úvazku skutečně věnovali projektům výzkumu a vývoje.*
39. Za podstatnou pak městský soud považuje argumentaci v bodě [47], kde Nejvyšší správní soud výslovně uvedl, že *Zákon o daních z příjmů v § 34 odst. 4 stanovuje, že výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektů výzkumu a vývoje musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka. Smysl oddělené evidence Nejvyšší správní soud spatřuje ve vytvoření úplného soupisu všech výdajů (nákladů) vynaložených daňovým subjektem při realizaci projektu výzkumu a vývoje, přičemž již ze samotné evidence musí být dostatečně patrna návaznost na konkrétní výdaj (náklad) vynaložený při realizaci projektu výzkumu a vývoje. Identifikace jednotlivých výdajů (nákladů) v oddělené evidenci musí být natolik jednoznačná, aby nemohly vzniknout pochybnosti, který z jednotlivě vynaložených výdajů (nákladů) je do evidence zahrnut, tj. na základě evidence musí být možno jednoznačně oddělit jednotlivé výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektu výzkumu a vývoje od ostatních výdajů (nákladů) daňového subjektu, které s projektem výzkumu a vývoje nesouvisí. Identifikace výdajů (nákladů) v oddělené evidenci musí být takového charakteru, aby na jejím základě bylo možno propojit jednotlivé účetní doklady s evidovanými výdaji (náklady).*

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

40. Nelze tu přehlédnout jednoznačný důraz na požadavek *oddělené a jednoznačné evidence* příslušných výdajů (nákladů) daňového subjektu. Jak již bylo uvedeno výše, žalobce ohledně rozsahu pracovní činnosti jednotlivých zaměstnanců na Projektu „AVG Anti-virus verze pro rok 2017“ žádnou takovou evidenci nevedl, a v daňovém řízení, jakož i v řízení před správním soudem, nabízel toliko spekulativní způsoby dodatečného určování rozsahu této činnosti.
41. Soud dále v této věci musel odmítnout námitku žalobce, že žalovaný porušil zásadu volného hodnocení důkazů, když mu nestačily svědecké výpovědi svědků B., N. a F. a žádal předložení dalších důkazů.
42. Z obsahu napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný náležitě reflektoval to, co z výpovědí těchto svědků zjistil – tedy u žalobce neexistoval systém evidence docházky a že o tom, jakým dílem se konkrétní zaměstnanec podílel na práci na Projektu, rozhodoval jeho nadřízený. Z těchto informací nemohl žalovaný zjistit nic víc, než že objektivní údaje o práci jednotlivých zaměstnanců na Projektu žalobce nepředložil, což jej správně vedlo k tomu, aby žalobce dále vyzval k doložení takových údajů.
43. Dále se soud zabýval argumentací žalobce v části V. žaloby, která však v zásadě neobsahuje žádná nová tvrzení, resp. nové informace. Soud konstatoval, že zde se žalobce popisem své činnosti na Projektu, způsobem řízení své práce, fungování systémů JIRA, Confluence a GIT Source Controlling, plánování prací na Projektu a popisem pravidelného monitorování a reportování průběhu prací snažil zastřít skutečnost, že nemá k dispozici žádná prvotní a ověřitelná data o tom, kdy a jak se jeho jednotliví zaměstnanci účastnili prací na Projektu „AVG Anti-virus verze pro rok 2017“.
44. Nadto pasáž týkající se fungování systémů JIRA, Confluence a GIT Source Controlling shledal soud nesrozumitelnou. Sám žalobce sám v žalobě uvedl, že implementované systémy JIRA, Confluence a GIT Source Controlling slouží primárně k řízení a průběžné kontrole Projektu, tedy k prokázání charakteru prováděné práce a doložení výstupů z jednotlivých fází Projektu, tj. výzkumných a vývojových činností v rámci Projektu, *nikoliv k zaznamenávání rozsahu práce na Projektu, resp. počtu hodin strávených na Projektu jednotlivými zaměstnanci, resp. že systém GIT Source Controlling nesloužil a neslouží primárně jako evidence hodin práce pracovníků participujících na Projektu.* To ostatně vyplynulo i z výpovědí svědků.
45. Následně tedy není zřejmé, proč žalobce dospívá k závěru, že *Závěrem tohoto bodu žaloby Žalobce zdůrazňuje, že systémy JIRA, Confluence a GIT Source Controlling, resp. jejich výstupy sloužily pro evidenci činností na Projektu a dohromady tvoří jasnou, srozumitelnou a průkaznou evidenci prokazující činnost na Projektu a s ním související evidenci nákladů zahrnutých do odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje.*
46. Soud konstatuje, že celá argumentace v části V. žaloby by byla v zásadě zbytečná, pokud by žalobce měl k dispozici přímé údaje o tom, jak se jednotliví zaměstnanci podíleli na plnění úkolů Projektu. Pak by totiž mohl žalobce jak v daňovém řízení, tak v řízení o správní žalobě, argumentovat právě takovými údaji, a nemusel by žalobu stavět na komplikovaných konstrukcích, jež jsou svou povahou především spekulacemi a jejichž správnost - konec konců i pro absenci prvotních dat - nelze ověřit.
47. Dále soud odmítl námitku, že žalovaný rozšiřoval žalobcovu důkazní povinnost do absurdních nezákonných mezí.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

48. Jistě je nutno souhlasit s tím, že důkazní povinnost daňového subjektu není bezbřehá. V projednávané věci však nelze o jakékoliv bezbřehosti hovořit, neboť z obsahu daňového spisu je zřejmé, že orgány daňové správy žádaly po žalobci důkazy pouze a právě k tomu, co žalobce sám tvrdil, tedy kolik času, resp. práce věnovali jednotliví zaměstnanci plnění úkolů na Projektu „AVG Anti-virus verze pro rok 2017“.
49. Jak je vyloženo výše, žalobce uplatnil náklady podle ust. § 34b zákona o dani z příjmů – jmenovitě mzdové náklady svých zaměstnanců – a byl proto povinen prokázat, že tyto jeho náklady jsou evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů).
50. Nelze než zopakovat, že žádný takový důkaz žalobce nepředložil, jelikož s ohledem na firemní způsob evidence a kontroly pracovních úkolů jednotlivých zaměstnanců jím ani nedisponoval.
51. Další žalobní námitka se týkala požadavku orgánů daňové správy, totiž že jediným důkazním prostředkem, který by akceptovaly jako *dostatečný k prokázání skutečně odpracované doby jednotlivých zaměstnanců participujících na Projektu, by byly time-sheety jednotlivých zaměstnanců, ve kterých by musely být uvedeny minutu po minutě jednotlivé činnosti, kterými se v ten který den předmětní zaměstnanci zabývali.* Tento vyjádření požadavek správce daně a žalovaného označil žalobce za absurdní, nezákonný a nelogický.
52. S tímto hodnocením se soud neztotožnil. Pokud by totiž žalobce takovým nástrojem pro vykazování práce na Projektu disponoval, neocitl by se ve stavu důkazní nouze, ale naopak by mohl velmi snadno prokázat svá tvrzení o tom, kolik času, resp. práce věnovali jednotliví zaměstnanci plnění úkolů na Projektu „AVG Anti-virus verze pro rok 2017“, a se svým nárokem podle ust. § 34b zákona o dani z příjmů by pravděpodobně mohl uspět. Jestliže žalobce zvolil jinou firemní strategii, a nemá proto ani docházkový systém, ani nástrojem pro vykazování práce na Projektu, je nepochybně věcí jeho úvahy, zda zvažil možné dopady právě v záležitosti dokazování výdajů podle ust. § 34b zákona o dani z příjmů.
53. Konečně, soud neakceptoval ani námitku ohledně tvrzeného odklonu správce daně od rozhodovací praxe, kdy žalobce tvrdil, že Specializovaný finanční úřad již v minulosti posuzoval v rámci postupu k odstranění pochybností ve věci daňového přiznání k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2012 žalobcem předloženou evidenci mzdových nákladů, která rovněž obsahovala procentní alokaci úvazku toho kterého zaměstnance na řešení projektu, a tuto evidenci bez výhrad akceptoval.
54. K tomu soud poukazuje na to, že tuto námitku žalobce uplatnil již v odvolání a žalovaný se k ní vyjádřil v bodu [104] napadeného rozhodnutí, kde k této věci uvedl, že *předmětem ověřování správnosti uplatněného odpočtu na podporu výzkumu a vývoje ve zdaňovacím období roku 2012 bylo posouzení vzájemného poměru celkových výdajů zahrnutých do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje oproti veřejné podpoře (cílené dotaci), nikoli ověření samotných hodnot či průkaznosti evidence odpracované doby na daném projektu VaV. [...] Ze strany správce daně nebyly ve zdaňovacím období roku 2012 ověřovány deklarované procentuální podíly dle jednotlivých zaměstnanců konfrontací s primárními záznamy v interních systémech odvolatele.*
55. V žalobě žalobce tuto námitku zopakoval a zpochybnil její vyřízení žalovaným s tím, že *by správce daně nemohl efektivně posoudit úpravu hodnoty osobních nákladů, pokud by se detailně nezabýval strukturou evidence mzdových nákladů.*

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

56. Tuto argumentaci shledal soud pouhou spekulací, jež se navíc vztahuje k věci, která není předmětem aktuální žaloby. Jak vyložil žalovaný, nejednalo se o druhově shodnou věc. Nadto lze jen stěží mít za to, že jediný doložený případ by představoval relevantní základ pro *založenou správní praxi*. Konečně, nelze opomenout ani to, že správní praxe může zakládat legitimní očekávání jen tehdy, je-li souladná se zákonem.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

57. Městský soud v Praze tedy po přezkoumání věci dospěl k závěru, že žaloba nebyla podána důvodně, a proto ji podle ust. § 78 odst. 7 soudního řádu správního zamítl.
58. Výrok náhradě nákladů řízení je odůvodněn podle ust. § 60 odst. 1 soudního řádu správního, když žalobce úspěch ve věci neměl žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 10. dubna 2024

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.