



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **TECNOCAP s.r.o.**, se sídlem Střížovice 67, zast. JUDr. Ondřejem Trubačem, Ph.D., LL.M., advokátem se sídlem Na Poříčí 1079/3, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 21. 4. 2023, č. j. 14223/23/5200-11433-706478 a č. j. 14254/23/5200-11433-706478, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 31. 1. 2024, č. j. 63 Af 6/2023-63,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

## O d ů v o d n ě n í :

## I. Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobkyně (stěžovatelka) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (krajský soud), kterým byla zamítnuta její žaloba proti shora uvedeným rozhodnutím žalovaného.

[2] Spornou otázkou je v projednávané věci prokázání nároku na odpočet nákladů vynaložených na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (zákon o daních z příjmů). Projekty výzkumu a vývoje [*Projekt speciálního strojního vybavení* („Projekt VaV1“, zahájení 1. 1. 2012, ukončení 31. 12. 2013), *projekt Vývoj automatizovaných linek a jejich komponent* („Projekt VaV2“, zahájení 1. 1. 2014, ukončení 31. 12. 2015), *projekt Vývoj automatizovaných linek a jejich komponent* („Projekt VaV3“, zahájení 1. 1. 2016, ukončení 31. 12. 2017)] byly realizovány v roce 2012 (náklady související s tímto projektem byly stěžovatelkou v souladu s § 34 odst. 5

zákona o daních z příjmů uplatněny ve zdaňovacím období roku 2015) a dále byly realizovány v letech 2013, 2014, 2015 a 2016 (náklady související s projekty realizovanými v tomto období byly uplatněny ve zdaňovacím období roku 2016).

[3] Stěžovatelka v žalobě uvedla, že se zabývá inovací strojního vybavení sloužícího k výrobě víček a uzávěrů se specifickými vlastnostmi, k čemuž zaměstnává vysoce kvalifikované zaměstnance. Je přesvědčena, že správce daně neunesl důkazní břemeno ohledně pochybností týkajících se průkaznosti a správnosti jí předložených evidencí a v rámci hodnocení dokazování na ni kladl nadměrné nezákonné požadavky. Své evidence považuje za zcela dostačující. Daňovým orgánům dále vytýká nezákonné zpochybnění způsobu účtování o nákladech na materiál pro účely výzkumné a vývojové činnosti, žalovanému i nesprávný procesní postup v odvolacím řízení (porušení § 115 odst. 2 daňového řádu).

[4] Krajský soud podanou žalobu zamítl. Odkázal na konstantní judikaturu NSS (např. rozsudky ze dne 10. 12. 2019, č. j. 1 Afs 429/2018-41, č. 3977/2020 Sb. NSS, ze dne 25. 6. 2020, č. j. 7 Afs 447/2018-55 či ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016-51), ze které mj. vyplývá, že benefit v podobě odpočtu na podporu výzkumu a vývoje lze daňovému subjektu přiznat pouze tehdy, pokud je z jeho strany řádně prokázáno, že jím uplatněné náklady (výdaje) byly skutečně vynaloženy na výzkum a vývoj, tedy že jde o náklady využitě na činnosti taxativně vymezené v § 34b odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nejvhodnějším prostředkem k prokázání výzkumné či vývojové činnosti je řádně vedená dokumentace, ze které je patrné, že již samotný proces vývojové či výzkumné činnosti (v projednávané věci inovace speciálního strojního vybavení) vedl ke vzniku nových či podstatně zlepšených výrobků (víček a uzávěrů).

[5] Tvrzení stěžovatelky, že předložením evidencí unesla své důkazní břemeno, krajský soud nepřisvědčil. Pochybnosti správce daně stran prokázání souvislosti evidovaných nákladů a projektů na výzkum a vývoj (VaV) označil za intenzivní. Evidence o odpracované době obsahovaly odpracovanou dobu, jména zaměstnanců, odpracované hodiny VaV a číselný kód vývojové činnosti (předloženými znaleckými posudky vymezenými jako „interní zakázky“) – např. „34-337 Vývoj nových nástrojů“. Z takto obecného označení vývojové činnosti nicméně nelze ověřit, že šlo skutečně o činnost spadající pod výzkum a vývoj, jak byla vymezena např. v rámci projektu „Vývoj speciálního strojního vybavení“. Není totiž zřejmé, jakému z projektů se pracovníci konkrétně věnovali.

[6] Bylo v zájmu stěžovatelky, aby jí vedená evidence či jiná dokumentace zcela bez pochybností prokazovala, že zaměstnanci vyčlenění na tuto činnost v tvrzeném rozsahu skutečně vykonávali právě výzkumné či vývojové činnosti uvedené v projektech. Stěžovatelka takto průkaznou evidenci nepředložila a nepředložila ani jiný důkaz osvědčující oprávněnost uplatněných mzdových nákladů. Nápravu v tomto směru nepřináší ani žalobou namítané znalecké posudky Deloitte Advisory s.r.o., jež požadovanou specifikaci činností konkrétních zaměstnanců a jejich rozsahu neobsahují.

[7] Krajský soud v této souvislosti odkázal na rozsudek č. j. 1 Afs 429/2018-41, ve kterém NSS nepřisvědčil kasačnímu tvrzení, že otázka „kdo a co vytvořil a vykonal, kolik času tím strávil nebo kolik kilometrů ujel“ je až předmětem dalšího dokazování, nikoliv samotné evidence (viz bod 54 citovaného rozsudku). NSS v odůvodnění výslovně uvedl, že neuznání sporných výdajů (nákladů) uplatňovaných jako osobní výdaje na podporu VaV souviselo

pokračování

právě i s neprokázáním souvislosti vynaložených výdajů s činností VaV, tj. s neunesením důkazního břemene, a nikoliv s tím, že by evidence nebyla vedena odděleně, tj. s formálními nedostatky evidence.

[8] K namítané nesprávné aplikaci těchto závěrů na projednávanou věc soud také uvedl, že daňový subjekt je povinen prokázat souvislost vynaložených nákladů s výzkumnou a vývojovou činností ve vztahu ke konkrétním činnostem pověřených zaměstnanců. Jakkoli ve věci řešené prvním senátem NSS vznikly pochybnosti ohledně daných nákladů z důvodu překryvu činnosti na VaV s běžnou podnikatelskou činností, shora uvedené požadavky jsou obecně aplikovatelné na každou nákladovou evidenci, jež má prokazovat souvislost s výzkumnou a vývojovou činností.

[9] Posledně uvedený závěr platí obzvláště za situace, kdy stěžovatelka v daňových přiznáních uplatnila odčitatelné položky týkající se mzdových nákladů v částkách několikanásobně vyšších, než které byly uváděny v projektech VaV, přičemž tyto rozdíly nijak průkazně neosvětlila. Pochybnosti týkající se oprávněnosti uplatněných mzdových nákladů vzbuzuje též skutečnost, že některé projekty VaV v dalších letech pokračovaly, ačkoli již měly být ukončeny. Projekt „*Vývoj speciálního strojního vybavení*“ měl být například ukončen k 31. 12. 2013, avšak činnost byla vykazována i ve zdaňovacím období roku 2014. V případě projektu „*Vývoj automatizovaných výrobních linek a jejich komponent*“ stěžovatelka naopak vykazovala mzdové náklady za zdaňovací období roku 2015, ačkoli uvedený projekt měl být zahájen až v roce 2016. Stěžovatelka rovněž v rozporu s § 34c odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů v projektech neuvedla veškeré osoby odborně zajišťující realizaci projektů (v evidencích odpracovaných dob uvedla položku „Ostatní“), což později osvětlila jako skupinu dalších zaměstnanců, kteří se částečně rovněž na projektech podíleli, aniž by však v dokumentaci těchto projektů byli uvedeni. Seznam těchto zaměstnanců byl doložen dodatečně až na základě výzvy správce daně. Pochybení uvedeného charakteru bylo ze strany správce daně zjištěno vícero.

[10] Krajský soud konstatoval, že zejména s ohledem na četnost nesrovnalostí již nelze hovořit o „administrativním pochybení“, jak se opakovaně uvádí v žalobě. Jedná se o indicii svědčící spíše účelově dodatečně vytvořeným podkladům pro uplatňování odpočtu na podporu VaV. Četnost popsanych nesrovnalostí významně snižuje věrohodnost předložených evidencí, což opět vede k závěru o legitimitě požadavku daňových orgánů na předložení průkazné evidence mzdových nákladů, zachycující konkrétní činnosti konkrétních zaměstnanců v konkrétním rozsahu. Krajský soud dále odkázal na zjištění správce daně týkající se nedostatků ve zdůvodnění několikanásobného navýšení nákladů uplatněných v daňových přiznáních oproti mzdovým nákladům uvedeným v projektech.

[11] Krajský soud se ztotožnil i se závěrem správce daně týkajícím se neprůkazné Evidence nákladů na spotřebu materiálu na VaV. Stěžovatelkou vedené evidence se vztahovaly k projektům, které byly ukončeny nebo ještě nezačaly (vykazovaly shodné formální nedostatky jako evidence mzdových nákladů). Stěžovatelka již na počátku projektu účtovala o materiálu na VaV jako o pořízení majetku na účet Pořízení hmotného majetku (či přeúčtovala náklady na tento majetek). Krajský soud dospěl ve shodě s daňovými orgány k závěru, že o nákladech vynaložených na výzkum a vývoj je třeba po celou dobu realizace projektu účtovat na nákladovém účtu, takové náklady nelze přeúčtovat či je od počátku účtovat na účtech hmotného majetku.

[12] Dále uvedl, že evidence nákladů na spotřebu materiálu neodpovídala předloženému účetnictví a není z ní zřejmé, jak byly tyto náklady účtovány odděleně od ostatních. Vzhledem k tomu, že přeúčtování či přímé účtování některých nákladů na účtu 042 -Pořízení hmotného majetku nebylo z předložené evidence nákladů na spotřebu materiálu patrné, je zcela logický závěr daňových orgánů o tom, že taková evidence není průkazná. Pokud tedy stěžovatelka prokazovala touto evidencí oprávněnost jí uplatněného odpočtu nákladů na výzkum a vývoj, pak nemohla být úspěšná.

[13] Stejně tak v případě, kdy žalobkyně účtovala o nákladech na materiál souhrnným zápisem na stranu MD nákladového účtu, nelze shledat, že by takový postup byl souladný s požadavky na přehlednost a prokazatelnost správnosti daňovým subjektem uplatněného odpočtu nákladů. Podle Pokynu D-288 bodu 5 platí, že: *„Poplatník je povinen vést o výdajích (nákladech), u kterých aplikuje ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona oddělenou evidenci v členění na jednotlivé projekty a jednotlivé účetní případy. Tato evidence musí splňovat požadavek přehlednosti a prokazatelnosti oprávněnosti použití ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona s tím, že důkazní břemeno je na poplatníkovi.“*

[14] Důvodnou krajský soud neshledal ani námitku týkající se procesního pochybení žalovaného (porušení § 115 odst. 2 daňového řádu), kterého se měl dopustit tím, že stěžovatelku neseznámil se změnou svého právního názoru. Oproti správci daně, který pochybení měl dle jejího názoru shledat v evidenci vedené v rozporu s § 34b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, žalovaný shledal pochybení v neprokázání souvislosti vykázaných nákladů s výzkumnou činností. Jak však plyne z výzvy správce daně k prokázání skutečností pro správné stanovení daně a k předložení dokladů ze dne 2. 6. 2020, správce daně i žalovaný kladli stěžovatelce k tíži, že neprokázala souvislost jí uplatněných mzdových nákladů s VaV. Jinými slovy, ze strany daňových orgánů byla konstatována neprůkaznost jí předložených dokladů. Není tedy pravdou, že by správce daně v této souvislosti zpochybňoval pouze splnění formálních náležitostí evidence mzdových nákladů. Evidence mzdových nákladů byla vedena odděleně, avšak neprokazovala, že tyto náklady byly vynaloženy v souvislosti s VaV. Správce daně i žalovaný tak učinili shodné závěry týkající se neprůkaznosti předložené evidence, a k porušení žalobou namítaného § 115 odst. 2 daňového řádu tudíž dojít nemohlo.

## II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a replika stěžovatelky

[15] Rozsudek krajského soudu napadla stěžovatelka kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[16] V otázce prokázání mzdových nákladů vynaložených na VaV je namítáno, že krajský soud nesprávně posoudil otázku rozložení důkazního břemene. Ten totiž odůvodnil správnost žalobou napadených rozhodnutí částí kontrolních zjištění správce daně, které však žalovaný nepřevzal.

[17] Žalovaný postavil svoji argumentaci na tom, že předložená evidence není věcně průkazná, protože neobsahuje detailní rozpis činností jednotlivých pracovníků a neodůvodňuje významné navýšení celkového počtu hodin oproti odhadu uvedenému v projektu VaV, nikoli na formálních nedostatcích evidence. Formální nedostatky evidence

pokračování

vytýkal stěžovatelce správce daně. Bylo proto povinností žalovaného před vydáním rozhodnutí postupovat dle § 115 odst. 2 daňového řádu a seznámit stěžovatelku se změnou právního hodnocení, aby se mohla v průběhu odvolacího řízení účinně bránit. Závěr krajského soudu, že ke změně právního hodnocení v průběhu odvolacího řízení nedošlo, je v rozporu se spisovým materiálem.

[18] Stěžovatelka opakovaně uváděla, že skutečnost, že si projekt v konečném důsledku vyžádal více času, než bylo předpokládáno, je v praxi běžnou realitou. Není jí zřejmé, jak by měla uvedený faktický stav prokazovat jinak než vykázanými hodinami. Vytýkat jí, že zdůvodnění nárustu mzdových nákladů nepromítla do předložené evidence, ale zdůvodnila jej až v průběhu daňového řízení, lze označit za přepjatý formalismus.

[19] Krajský soud na namítané překročení zákonných požadavků a důkazního břemene ve věci rozpisu činností jednotlivých pracovníků aplikoval nepřiléhavou judikaturu. Požadavek, aby obsahem vedené evidence mzdových nákladů vynaložených na VaV byl podrobný a vyčerpávající rozpis odváděné práce, je nepřiměřený, neodpovídající smyslu a účelu zákonné úpravy a neodpovídající dosavadním judikатурním závěrům NSS. Závěry rozsudku sp. zn. 1 Afs 429/2018 jsou vytržené z kontextu a nejsou přílehlavé. V uvedené věci se jednalo o překryv běžné podnikatelské činnosti a činnosti na VaV, a proto nešlo náklady rozlišit. Tak tomu však v projednávané věci není.

[20] Přílehlavými jsou naopak závěry Krajského soudu v Brně (rozsudky sp. zn. 29 Af 28/2021 a sp. zn. 29 Af 68/2018), jež krajský soud odmítl aplikovat. Je sice pravdou, že druhý z uvedených rozsudků byl následně zrušen NSS, avšak z důvodů pro nyní projednávanou věc irelevantních. Stěžovatelka nesouhlasí ani s úvahou krajského soudu, dle které první z uvedených rozsudků nelze aplikovat pro rozdílnou skutkovou a právní situaci. Naopak předmětem sporu byla právě otázka podrobnosti rozpisu činností jednotlivých pracovníků v evidenci mzdových nákladů a požadavky správců daně jdoucí nad rámec zákonné úpravy.

[21] Požadovaný detailní rozpis činností jednotlivých pracovníků není obecně platným požadavkem na průkaznost evidence, naopak jde o požadavek nepřiměřený a neadekvátně zatěžující daňové subjekty. Pro účely unesení důkazního břemene plně postačí, pokud evidence plní svůj základní účel, tj. odliší činnosti na VaV od běžné podnikatelské činnosti. Této povinnosti stěžovatelka dostála, a proto nebyla povinna dokládat podrobnější evidence, důkazní břemeno naopak tížilo správce daně.

[22] Důrazně se také ohrazuje proti závěru krajského soudu, jenž z množství nesrovnalostí v evidenci dovodil účelovost spočívající v dodatečně vytvořených podkladech pro uplatňování odpočtu na VaV. Jedinými skutečnými nesrovnalostmi v evidenci jsou nesprávně uvedené názvy projektů za roky 2014 a 2015, k nimž došlo v důsledku administrativního pochybení. Ostatní nedostatky se netýkají evidence mzdových nákladů (jde např. o znalecký posudek, způsob účtování o materiálu, označení některých osob jako „ostatní“). Tuto argumentaci navíc krajský soud převzal ze závěrů správce daně, žalovaný ji však do žalobou napadených rozhodnutí nepromítl.

[23] Nesprávnostmi je zatíženo i hodnocení znaleckého posudku Deloitte Advisory. Ten nad rámec předložené evidence popisuje průběh konkrétních projektů, tj. předmět

činnosti výzkumných pracovníků, a jednoznačně dokládá vztah mezi vykázanými mzdovými náklady a projekty VaV. Stěžovatelka netvrdila, že znalecká vyjádření měla konkretizovat činnost jednotlivých pracovníků uvedených v evidenci. Jejich účelem bylo prokázat oprávněnost uplatněných nákladů, stěžovatelka je navíc zadala preventivně před samotnou daňovou kontrolou.

[24] Požadavek krajského soudu na spárování číselného kódu zakázky s výsledky výzkumné činnosti je z praktického hlediska nesmyslný. Vývojové činnosti, jak je z interních zakázek zjevné, se týkaly několika výrobních linek, pro které se vyvíjela různá strojní vybavení. Vývoj lisovacích hlav, střižných skříní, vodících částí či řídicích a chladících systémů neprobíhal odděleně, ale všechny tyto prvky byly vyvíjeny souběžně. Dostát tomuto požadavku by znamenalo vést minutový rozpis práce s označením každé jednotlivé části stroje (kterých bylo mnoho), na níž zrovna v daném okamžiku každý jeden zaměstnanec pracoval. Takové vedení docházky je v praxi absolutně nemyslitelné.

[25] K nákladům na materiál stěžovatelka uvádí, že skutečnost, že o některých nákladech na VaV bylo účtováno (přeúčtováno) jako o pořízení majetku, nemá za následek, že by v příslušném účetním období nebyly tyto náklady řádně vykázané na nákladovém účtu. Tyto náklady byly na nákladové účty přeúčtovány souhrnným zápisem, což nemá pro jejich uznatelnost jako nákladů na VaV žádnou relevanci. Zákon nestanoví, že by v evidenci mělo být uvedeno na jakém účtu bylo o daném nákladu v účetnictví účtováno. Podstatné je pouze to, zda je příslušný náklad v účetnictví dohledatelný, což bylo v jejím případě splněno. Stěžovatelka je přesvědčena, že přeúčtováním nákladů z majetkového účtu na nákladový účet souhrnným zápisem splnila zákonem stanovené požadavky na vedení oddělené evidence.

[26] Dle platných účetních pravidel nelze po dokončení projektu provést kapitalizaci nákladů na VaV vzniklých v předchozích letech, neboť je nutné respektovat věcnou a časovou souvislost nákladů a výnosů. Jedná se o daňově konzervativní přístup mající za následek vyšší daňovou povinnost. Pokud by náklady vynaložené na pořízení dlouhodobého majetku nebyly kapitalizovány, došlo by ke zkreslení údajů o majetku a v konečném důsledku i ke snížení daňové povinnosti (namísto odpisů by byly náklady jednorázově uplatněny). Výše uvedené stěžovatelka ilustruje na konkrétním příkladu výpočtu daňové povinnosti.

[27] Závěry daňových orgánů i krajského soudu, dle kterých musí být náklady na materiál na VAV účtovány po celou dobu projektu na nákladových účtech, vedou k absurdnímu výkladu, jenž umožňuje uplatnit náklady na VaV pouze u krátkodobých projektů nepřesahujících jedno zdaňovací období.

[28] Kapitalizace nákladů nemá vliv ani nepředjímá jistotu úspěchu projektu. Nebyl-li by projekt úspěšný, majetek by nikdy nebyl zařazen do užívání, a vzniklý náklad by se odepsal jako zmařená investice. Žádný z krajským soudem uvedených rozsudků neřeší případy následné kapitalizace nákladů, a nejsou proto aplikované na posuzovanou věc.

[29] Stěžovatelka navrhuje rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

[30] Žalovaný ve svém vyjádření uvádí, že rozsudek krajského soudu považuje za zcela správný. K důkaznímu břemenu odkazuje na body 49 až 55 napadeného rozsudku

pokračování

a odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí. Uvádí, že věcnou správnost a průkaznost předložené evidence zpochybnily daňové orgány obou stupňů, a zdůrazňuje, že mezi vznesenými pochybnostmi správce daně ve výzvě správce daně z 2. 6. 2020 v rámci daňové kontroly a závěry odvolacího orgánu nelze klást rovnítko, jaké klade stěžovatelka. Pochybnosti správce daně totiž mohou být v průběhu řízení vyvráceny, a proto nemusí mít odraz v konečném hodnocení.

[31] Nesouhlasí s kasační argumentací napadající nepřiměřené evidenční požadavky, které jsou údajně v rozporu se zákonem i judikaturou NSS. Odkazuje na rozhodnutí o odvolání, ve kterých žalovaný poukázal na ustálenou judikaturu NSS, z níž vyplývá, že uplatnění tohoto daňového benefícia je možné pouze za kumulativního splnění veškerých v zákoně o daních z příjmů stanovených přísných podmínek. Od požadavků na vedení přesné a průkazné evidence nákladů (výdajů) vynaložených při realizaci projektu VaV nelze dle NSS odhlédnout.

[32] Námitka nesprávného hodnocení důkazů není důvodná. Požadavek správce daně na podrobnější evidenci prokazující, co přesně konkrétní pracovník na projektu výzkumu a vývoje vykonával, je dle judikatury NSS zcela legitimní. Účelem evidence je prokázat, zda se zaměstnanci v tvrzeném pracovním rozsahu skutečně projektu VaV věnovali. V projednávané věci nebylo z evidence zřejmé, co který zaměstnanec konkrétně prováděl či vytvářel a kolik času na projektech VaV odpracoval. To ostatně nedokládá ani znalecký posudek, což připouští i stěžovatelka. Stěžovatelka také neprokázala navýšení uplatněných mzdových nákladů oproti nákladům uvedeným v projektu (trojnásobně za rok 2015, dvojnásobně za rok 2016), navíc do těchto výdajů byli zahrnuti i zaměstnanci, kteří se na těchto projektech vůbec nepodíleli.

[33] Krajský soud aplikoval na neprůkaznost evidencí odpracované doby přílehlavou judikaturu a použil ty závěry NSS, které jsou zobecnitelné. Je to naopak stěžovatelka, která tyto závěry vytrhává z kontextu projednávané věci a snaží se nalézt skutkové odlišnosti. Nemohlo dojít ani k porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, protože žalovaný ohledně neprůkaznosti evidence učinil shodné závěry jako správce daně.

[34] K nesprávnému účtování nákladů na VaV odkazuje na napadená rozhodnutí a napadený rozsudek. V této souvislosti odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 12. 7. 2022, č. j. 25 Af 108/2020-45, jenž uvedl: „*Soud proto uzavírá, že trvání na tom, aby byly uplatňované náklady na výzkum a vývoj také účtovány v příslušné nákladové účetní skupině, nelze označit za přepjatý formalismus, a to zvláště za situace, kdy zákon nejen předpokládá účtování o nákladech v nákladové účetní skupině, ale navíc klade na toto účtování zvláštní požadavky (oddělené účtování).*“ Citované rozhodnutí bylo následně přezkoumáno NSS, rozsudkem ze dne 7. 8. 2023, č. j. 4 Afs 229/2022-41, a také i Ústavním soudem (usnesení ze dne 31. 10. 2023, sp. zn. I. ÚS 2639/23) a zůstalo nezměněno.

[35] Z předloženého účetního deníku vyplývá, že stěžovatelka některé náklady přeúčtovala na stranu MD na účet 042 – Pořízení hmotného majetku, případně je účtovala přímo na tento účet, což však z předložených oddělených evidencí nákladů na spotřebu materiálu není patrné. Evidence nákladů na spotřebu materiálu neodpovídá předloženému účetnictví, a je tudíž neprůkazná, s čímž se následně ztotožnil i krajský soud.

[36] Co se týče příkladu, který stěžovatelka popisuje v bodě 53 kasační stížnosti, jedná se o obecný popis kapitalizace nákladů, ze kterého však nevyplývá žádný závěr o naplnění či nenaplnění podmínek pro uplatnění odpočtu nákladů na VaV. Konečně co se týče námitky, že stěžovatelka nepochybila, účtovala-li o některých nákladech na VaV souhrnným zápisem, žalovaný odkazuje na svá rozhodnutí a na shrnutí krajského soudu v bodě 67 napadeného rozsudku, kdy oba dospěli k závěru, že takový způsob účtování nelze považovat za přehledný a průkazný.

[37] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[38] V replice stěžovatelka zdůrazňuje, že žalovaný závěry správce daně přehodnotil a korigoval. Odvolací řízení není doplněním prvostupňového řízení, naopak v souladu s §114 odst. 2 daňového řádu musí rozsah přezkumu vycházet z odvolání, nikoli z libovůle správce daně. V projednávané věci nedošlo k bezvýhradnému potvrzení závěrů správce daně žalovaným, a není tedy namístě tvrdit, že všechny dílčí úvahy a pochybnosti, které zazněly v průběhu daňové kontroly, jsou i po vydání žalobou napadených rozhodnutí stále relevantní.

[39] Z napadených rozhodnutí plyne, že žalovaný postavil svou argumentaci pouze na tom, že 1) neobsahuje detailní rozpis činností jednotlivých pracovníků a 2) neodůvodňuje navýšení celkového počtu hodin oproti odhadu uvedenému v projektech VaV. Tím, že žalovaný nepřevzal argumentaci správce daně, jasně deklaroval, že v ostatních ohledech evidence nedostatky neobsahovala. Otázku důkazního břemene proto nelze posuzovat optikou výzvy správce daně. Obdobně je nepřípustné, aby se za této procesní situace žalovaný následně v soudním řízení hájil jednotou prvostupňového a druhostupňového rozhodnutí. Žalovaný svým postupem porušil § 115 odst. 2 daňového řádu.

[40] Ve zbývajících částech stěžovatelka pouze opakuje argumentaci z kasační stížnosti týkající se aplikace judikatury NSS na projednávanou věc.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[41] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je řádně zastoupena (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Rovněž ověřoval, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že **kasační stížnost není důvodná.**

#### III.1. Důkazní břemeno

[42] Námitka, dle které v projednávané věci nesl důkazní břemeno správce daně, není důvodná.

[43] Daňové řízení je postaveno na tom, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat (§ 135 daňového řádu), tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má břemeno důkazní (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Tato břemena nese daňový



pokračování

subjekt v rámci dokazování, které vede správce daně. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

[44] Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v otázce odpočtu na výzkum a vývoj zejména z § 34 odst. 4, respektive od 1. 1. 2014 § 34a až 34e zákona o daních z příjmů. Jinými slovy, byla to stěžovatelka, která nesla důkazní břemeno ohledně veškerých jí uplatněných nákladů na VaV a která byla povinna své důkazní břemeno v průběhu daňové kontroly unést (viz např. rozsudek NSS ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016-51).

[45] Jak vyplývá z § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, v rozhodném znění [nyní z § 34b odst. 1 písm. c) tohoto zákona], výdaje (náklady) na výzkum a vývoj musejí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka. Zákon ponechává na vůli daňového subjektu, jakým způsobem splnění této podmínky prokáže. Krajský soud užil k výkladu zmíněných ustanovení zákona přílehlavou judikaturu, kterou níže NSS rekapituluje.

[46] NSS v rozsudku sp. zn. 9 Afs 144/2016, na který v projednávané věci odkázal i krajský soud, judikoval, že smyslem oddělené evidence je „*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)*“.

[47] Z rozsudku NSS sp. zn. 1 Afs 429/2018, stejně jako z rozsudku ze dne 21. 7. 2022, č. j. 8 Afs 170/2020-49 (kterým byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 10. 8. 2020, č. j. 29 Af 68/2018-90, na který stěžovatelka odkazuje), vyplývá, že je rozdíl mezi tím, zda nejsou náklady na výzkum a vývoj uznány z důvodu nevedení oddělené evidence, tzn. z důvodu jejich formálních nedostatků, anebo z důvodu neprůkaznosti této evidence [neunesení důkazního břemene daňového subjektu ohledně souvislosti vynaložených nákladů (výdajů) s činností výzkumu a vývoje].

[48] Stěžovatelkou předložená evidence (veškeré nákladové evidence k projektům realizovaným v letech 2012 až 2016) vykazovala formální nedostatky. V evidenci nákladů na materiál i v evidenci odpracované doby (srov. např. str. 67 Zprávy o daňové kontrole) byly vedeny náklady na již ukončené nebo naopak ještě nezapočaté projekty. Evidence vykazovala nedostatky ohledně průkaznosti (evidence nákladů na materiál neodpovídaly účetnictví, stěžovatelka náklady účtovala přímo na účet Pořízení majetku, v evidenci odpracované doby vykázané mzdové náklady nešlo přiřadit ke konkrétní VaV činnosti, v evidenci VaV1 byly zahrnuti zaměstnanci, kteří se na VaV činnosti nepodíleli, výše mzdových nákladů v projektech neodpovídala nákladům uplatněným v přiznáních). Pochybnosti měl správce

daně dále i v otázce ocenitelného prvku novosti (nedostatky věcné). Veškeré nedostatky jsou podrobně popsány ve výzvě správce daně ze dne 2. 6. 2020.

[49] Stěžovatelka bezvadnou evidenci správci daně nepředložila, jakkoli se zejména formální nedostatky snaží v žalobě i kasační stížnosti bagatelizovat (vydává je za administrativní pochybení). Ze spisového materiálu (shora uvedené výzvy, ale i zprávy o daňové kontrole; srov. bod 8 str. 50 až 96 Zprávy o daňové kontrole) však skutečně vyplývá, že předložené evidence nákladů na materiál u různých projektů (nikoli jen jedna evidence) nesou např. titul projektu, který v době, kdy tyto evidence měly být zpracovány, ještě formálně neexistoval. Případně šlo o evidence nákladů na projekty, které již byly ukončeny v předchozích zdaňovacích obdobích. Obdobně byla zcela nesprávným projektem označena Evidence odpracované doby za rok 2015, kterou stěžovatelka označila názvem projektu, který měl být realizován až v roce 2016, či evidence odpracované doby za rok 2014 označená projektem, který skončil k 31. 12. 2013 (viz např. str. 60, 61, 67 Zprávy o daňové kontrole). S krajským soudem lze proto souhlasit, že se nejedná o ojedinělé formální pochybení, které by vzniklo např. chybnou záměnou názvu projektu. Správce daně také ve výzvě opakovaně uvedl, že kontrolou předložených evidencí včetně znaleckých posudků mu vznikly pochybnosti o tom, zda vůbec a jaké konkrétní činnosti na jakých projektech byly prováděny.

[50] Za této situace byly pochybnosti správce daně namístě. Pouhým předložením evidence stěžovatelka své důkazní břemeno neunesla, a proto toto břemeno nemohlo přejít na správce daně. Veškerá kasační argumentace o přenosu důkazního břemene je tak nedůvodná.

[51] NSS nesdílí ani přesvědčení stěžovatelky, že požadavky správců daně a následně krajského soudu ohledně průkaznosti jí předložené evidence v otázce přiřaditelnosti uplatněných mzdových nákladů ke konkrétní výzkumné či vývojové činnosti jsou přepjatým formalismem.

[52] Náklady, které lze uplatnit jako náklady na výzkum a vývoj, musí být náklady vynaloženými na zajištění, dosažení či udržení zdanitelných příjmů. Poplatník je tedy má již jednou v základu daně zahrnutý jako náklady daňově uznatelné dle § 24 zákona o daních z příjmů, případně je jako daňově uznatelný náklad uplatňuje formou odpisů.

[53] Z tohoto důvodu musí jejich opakované uplatnění v rámci odpočtu na VaV činnosti být naprosto nezpochybnitelné. Důkazní břemeno je nutno unést jak ve věci splnění formálních požadavků, tak splnění požadavků věcných.

[54] Stěžovatelka se mýlí, domnívá-li se, že pro úspěšné unesení důkazního břemene stačí náklady na VaV evidovat odděleně od nákladů vynaložených na běžnou podnikatelskou činnost a takto vedenou evidenci předložit správci daně. Vedení oddělené evidence je pouze jedním z předpokladů pro konečný úspěch. Z evidence totiž musí být zcela jednoznačné, že náklady vykázané na VaV skutečně souvisí s konkrétním projektem VaV.

[55] Mzdové náklady musí být v evidenci zachyceny tak, aby odpracované hodiny daného pracovníka byly přiřaditelné ke konkrétnímu projektu VaV činnosti. Obdobně náklady na materiál musí být jednoznačně přiřaditelné ke konkrétním projektům. To však z předložené evidence neplyne, např. označení předmětu v evidenci odpracované doby je bez jakékoli

pokračování

vazby na konkrétní projekt, a vykázané mzdové náklady nelze proto ke konkrétním projektům přiřadit.

[56] Mimo výše uvedené NSS konstatuje, že procentuální vyjádření osobních nákladů v evidenci nemá oporu v jednotlivých projektech (srov. bod 52 rozhodnutí žalovaného ve vztahu ke zdaňovacímu období 2015 a body 62 a 63 ve vztahu ke zdaňovacímu období 2016). Z předložené dokumentace žádným způsobem nevyplývá, že by se konkrétní pracovníci měli na VaV činnosti podílet na základě předem stanoveného procenta, jakož ani to, jak bylo procento určeno.

[57] Stěžovatelka hodnověrně nevysvětlila ani následné dvojnásobné a trojnásobné navýšení nákladů na VaV v příznáních k dani. Ze zprávy o daňové kontrole NSS ověřil, že v dokumentu Účetní závěrka a zpráva auditora k 31. 12. 2012 je částka výdajů na VaV ve výši 80 000 Kč. V příznání za zdaňovací období 2015 v rámci období 2012 uplatnila stěžovatelka odpočet na VaV ve výši 2 439 905 Kč. Ve správním spisu (č. l. 34) je založena „Výroční zpráva 2012 TECNOCAP s.r.o. ze dne 2. 7. 2013“, ve které stěžovatelka v části Informace o aktivitách v oblasti VaV uvedla: „V roce 2012 a 2011 společnost vynaložila 80 tisíc a 215 tisíc na výzkum. Tyto částky byly zaúčtovány do nákladů“. Obdobná vyjádření platí i pro účetní závěrky za roky 2015 a 2016 (viz. bod [72] tohoto rozsudku).

[58] Je jistě obecně myslitelné, že se náklady na VaV v konečném důsledku oproti jejich vyčíslení v projektu při faktické realizaci VaV činnosti zvýší. Jakékoli navýšení, tím spíše takové markantní navýšení jako tomu je v projednávané věci, si žádá uvedení jasných a přezkoumatelných důvodů, pro které k tomu v rámci konkrétního projektu došlo. K navýšení nákladů navíc nepochybně dochází již v průběhu projektu. Argumentace omezující se pouze na to, že jednotliví pracovníci pro složitost věci strávili na projektech VaV vyšší počet hodin práce, který je zachycen v evidenci, takovým zdůvodněním rozhodně není.

[59] Stěžovatelka tak neprokázala věcnou souvislost mzdových nákladů s VaV činností, protože z jí předložených evidencí nelze dovodit existenci přímé vazby odpracované doby na VaV činnost. Na výše uvedeném nic nemění ani znalecké posudky, neboť ty jen obecně popisují činnosti vymezené v projektech. Je v nich jen obecně uvedeno, jaké náklady jsou v rámci projektů VaV uplatňovány (osobní náklady na zaměstnance, náklady na materiál, zásoby a drobný hmotný majetek) s dovětkem, že tyto náklady byly vynaloženy v přímé souvislosti s řešením projektu VaV (viz čl. 3.2 znaleckých posudků).

### III.2. Náklady na materiál

[60] NSS se ztotožňuje se závěrem, dle kterého předložené nákladové evidence na materiál na VaV nejsou průkazné. Některé dílčí argumenty krajského soudu i daňových orgánů je však nutno korigovat.

[61] Předně je nutno uvést, že stěžovatelka se v kasační stížnosti snaží závěry daňových orgánů i krajského soudu o neprůkaznosti evidence nákladů na materiál zúžit na otázku, zda náklady na materiál na VaV musí být účtovány až do dokončení projektu (jenž přesahuje jedno zdaňovací období) pouze na nákladových účtech, resp. na otázku kapitalizace (aktivace) nákladů do majetku dle účetních předpisů. Kapitalizace nákladů do majetku však nebyla důvodem neuznání odpočtu na materiál na VaV. Správce daně při daňové kontrole

zpochybňoval přímé účtování nákladů na majetkové účty z hlediska přítomnosti prvku výzkumné a technické nejistoty. V této souvislosti konstatoval, že stěžovatelka účtovala o nákladech na materiál již na počátku a v průběhu dvouletých projektů (a tedy nikoli až k rozvahovému dni) jako o pořízení dlouhodobého hmotného majetku. Na počátku a v průběhu projektu ovšem nemohla vědět, zda projekt úspěšně ukončí, resp. zda hmotný majetek skutečně vytvoří. Pokud by to již na počátku projektu věděla, nebylo by třeba v průběhu projektu odstraňovat technickou či výzkumnou nejistotu.

[62] S ohledem na nesrovnalosti předložených písemností, neprůkaznost evidence nákladů na materiál a na několikanásobné navýšení nákladů na VaV v přiznáních k dani bez hodnověrného vysvětlení se však věcnou stránkou projektů (zda vůbec šlo o projekty na VaV) daňové orgány (ani následně krajský soud) nezbyvaly.

[63] Jak již NSS uvedl v bodě [49] výše, předložené evidence nákladů na materiál (za 2013, 2014, 2015 a 2016) neodpovídaly příslušným projektům. Předložené evidence u různých projektů nesou titul projektu, který v době, kdy tyto evidence měly být zpracovány, ještě formálně neexistoval (srov. např. str. 61 nebo 65 Zprávy o daňové kontrole). Případně šlo o evidence nákladů na projekty, které již byly ukončeny v předchozích zdaňovacích obdobích. Např. projekt VaV2 měl být realizovaný v letech 2014 a 2015. Stěžovatelka však správci daně k tomuto projektu předložila nákladovou evidenci na spotřebu materiálu k projektu VaV1, přičemž tento projekt měl být ukončen již k 31. 12. 2013. Jiná evidence nákladů na materiál k tomuto projektu předložena nebyla. Obdobné nedostatky obsahuje např. i znalecký posudek č. 692-2018 (k období 2016 až 2017, VaV3). Z účetního deníku je zřejmé, že pod jednotlivými zakázkami (členění dle zakázek si zvolila stěžovatelka) byly účtovány i jiné náklady než náklady na VaV. Např. u zakázky evidované v účetním deníku pod. č. 34-356 jsou evidovány jak náklady na VaV, tak náklady na pořízení dlouhodobého majetku v ve výši 2 229 300 Kč. Stěžovatelka tak nesplnila požadavek na vedení oddělené evidence (srov. strana 14 rozhodnutí žalovaného za zdaňovací období 2015).

[64] V předložené evidenci nákladů na materiál stěžovatelka ve všech položkách uvedla účet č. 501151 nebo č. 501303, datum účetního případu, MD-částka, popis události, číslo zakázky a rok. Z předloženého účetního deníku však správce daně zjistil, že některé částky evidované jako zaúčtované na nákladových účtech byly ve skutečnosti od počátku projektu zaúčtované na účet Pořízení dlouhodobého hmotného majetku.

[65] Ke stejným závěrům dospěl i žalovaný. Ten na příkladech uvedl, že není zřejmé, zda např. materiál Profil Al40x16 zaúčtovaný na účet 501151 v částce 904,83 Kč a s datem účetního případu 16. 5. 2014, zakázka 34-398, je součástí nákladů na projekt VaV1 nebo na projekt VaV2. Znalecké posudky období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 nepokrývají, a není tedy zřejmé, do jakého období patří, ani ke kterému projektu se vztahují. Zcela shodné nedostatky vykazovaly i nákladové evidence na materiál k dalším projektům (VaV2 i VaV 3, jež byl realizovaný v letech 2015 a 2016). Stěžovatelka opět předložila evidence k jiným projektům a některé náklady na materiál účtovala přímo na majetkový účet 042, ačkoliv v evidenci byly tyto položky vykazovány jako zaúčtované na nákladových účtech (viz např. body 86 až 90 žalobou napadeného rozhodnutí za zdaňovací období 2016).

[66] NSS z daňového spisu ověřil, že stěžovatelka tato pochybení vysvětlovala buď administrativním pochybením či tím, že nesrovnalosti nejsou podstatné, neboť např. zákonná

pokračování

úprava nepodmiňuje uplatnění odpočtu na VaV uvedením čísel zakázek; ty jdou nad rámec zákonných povinností a představují doplnění zápisu z účetnictví. Případně uváděla, že odpočet na VaV není podmíněn částkou uvedenou v příloze k daňovému priznání či částkou uvedenou v příloze účetní závěrky (viz odpověď stěžovatelky na výzvu správce daně ze dne 28. 7. 2020 založená na č. l. 12. spr. spisu). Taková argumentace však nemůže být bez dalšího úspěšná. Je jistě pravdou, že zákon nepředepisuje způsob, jakým má být oddělená evidence vedena. Jak již však NSS opakovaně judikoval, identifikace jednotlivých nákladů v oddělené evidenci musí být natolik jednoznačná, aby nemohly vzniknout pochybnosti, který z jednotlivě vynaložených nákladů je do evidence zahrnut. Jinými slovy, na základě evidence musí být možno jednoznačně oddělit jednotlivé náklady vynaložené při realizaci projektu výzkumu a vývoje od ostatních nákladů daňového subjektu, které s projektem výzkumu a vývoje nesouvisí. Identifikace nákladů v oddělené evidenci musí být takového charakteru, aby na jejím základě bylo možno propojit jednotlivé účetní doklady s evidovanými náklady (viz rozsudek NSS č. j.9 Afs 144/2016-51). Stejně tak musí být poplatník schopen hodnověrným způsobem vysvětlit navýšení uplatněných nákladů v priznáních oproti původním projektům.

[67] Krajský soud správně vyhodnotil uvedené nesrovnalosti jako závažné a opakované, které nelze vysvětlit pouhým administrativním pochybením. Předložené evidence, a dokonce i jeden ze znaleckých posudků nesou titul projektu, který v době, kdy tyto evidence měly být zpracovány, formálně ještě neexistoval. Evidence nákladů na materiál je v rozporu s účetním deníkem. Některé položky jsou v evidenci vykázány jako položky účtované do nákladů, avšak dle účetnictví byly již na počátku účtovány jako pořízení dlouhodobého hmotného majetku. Ačkoliv si stěžovatelka sama zvolila členění nákladů dle jednotlivých zakázek, náklady neměly návaznost na účetnictví. Tyto nesrovnalosti žádným způsobem nesouvisí s otázkou kapitalizace (aktivace) nákladů do majetku dle účetních předpisů.

[68] Pokud jde o otázku kapitalizace nákladů, resp. výkladu pokynu D-288, lze se stěžovatelkou souhlasit v tom, že výklad daňových orgánů, který následně převzal krajský soud, není správný. V tomto smyslu je proto nutno závěry daňových orgánů i krajského soudu korigovat.

[69] Pokyn D-288, uvádí, že „za náklady vynaložené v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové priznání, jsou považovány i náklady, které vstoupí prostřednictvím kapitalizace při úspěšném ukončení projektu do vstupní ceny vyvíjeného majetku“ (zvýrazněno NSS). To však nelze dle názoru NSS vykládat tak, že i když projekt přesáhne dané zdaňovací období, nesmí být náklady až do okamžiku ukončení projektu aktivovány. V takovém případě by skutečně nastal problém z hlediska účetních předpisů a dodržení zde uvedené zásady časové a věcné souvislosti.

[70] O skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, tj. i o výnosech a nákladech, se účtuje do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí. Jen tak účetnictví zobrazuje poctivý a věrný obraz účetní jednotky. S výrobou dlouhodobého majetku jsou spojené náklady, které nesmí jednorázově ovlivnit výsledek hospodaření běžného účetního období. Proto musí být vynaložené náklady dle účetních předpisů aktivovány, a to jejich snížením. I o této činnosti je nutno účtovat tak jako o jiných skutečnostech, aby účetnictví bylo vedeno úplně, průkazným způsobem a správně zobrazovalo reálné skutečnosti. U dlouhodobého majetku totiž nedochází ke spotřebě jednorázově. Opotřebením tohoto majetku se vyjadřuje

prostřednictvím účetních odpisů, s jejichž pomocí se náklady spojené s pořízením majetku rozloží do jednotlivých účetních období podle předpokládané doby použitelnosti majetku.

[71] V průběhu účetního období se tedy i náklady na vývoj, které byly vynaloženy v souvislosti s konkrétním projektem, standardně účtují jako spotřeba materiálu, energií, mzdové náklady apod. do nákladů na příslušné účty skupiny 5xx. Jak již bylo uvedeno výše, tyto náklady však lze v účetnictví zobrazit pouze formou odpisů, proto se nejpozději k rozvahovému dni na konci účetního období musí aktivovat (zaúčtovat na účet skupiny 04x Pořízení majetku souvztažným zápisem s účtem skupiny 58x Aktivace majetku, případně aktivovat do nákladů příštích období).

[72] Ostatně stěžovatelka sama ve výroční zprávě (dle § 21 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví jsou účetní jednotky povinny ve výroční zprávě informovat o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje) deklarovala, že náklady vynaložené na VaV účtovala do nákladů. Ve Výroční zprávě 2012 ze dne 2. 7. 2013 (založené na č. l. 34 spr. spisu) sama v části Informace o aktivitách v oblasti VaV uvedla: „*V roce 2012 a 2011 společnost vynaložila 80 tisíc a 215 tisíc na výzkum. Tyto částky byly zaúčtovány do nákladů*“ (zvýrazněno NSS). Obdobně ve výroční zprávě za rok 2015 (založena na č. l. 36) stěžovatelka uvedla, že společnost v roce 2015 vynaložila a zaúčtovala do nákladů 3 285 tis. Kč na výzkum a vývoj. Ve výroční zprávě za rok 2016 (zal. na č. l. 37 spr. spisu) uvedla, že v roce 2016 a 2015 společnost vynaložila a zaúčtovala do nákladů 1 857 tis. Kč a 3 285 tis. Kč na výzkum a vývoj. V priznáních však následně daňově uplatnila i náklady od počátku účtované jako pořízení dlouhodobého hmotného majetku.

[73] Náklady na materiál na VaV musí být z daňového hlediska evidovány odděleným způsobem, jenž musí být zcela transparentní. Vedení oddělené evidence nákladů na VaV je daňovým konstruktem, který vyžaduje na nákladových účtech oddělené evidování nákladů s jasnou, přehlednou a dohledatelnou vazbou na konkrétní projekt. Kapitalizace (aktivace) nákladů do majetku je konstruktem účetním, který vyžaduje prokazovat vazbu na majetek a splnění kritérii kapitalizace. Jinak řečeno, byly-li by náklady na materiál na VaV zaúčtované v nákladech odděleně ve vazbě na konkrétní projekty a přeúčtovány (zpravidla k rozvahovému dni) jednou sumou z nákladových účtů (58x) na účty nedokončeného dlouhodobého majetku (04x), nebylo by možné bez dalšího dospět k závěru, že není splněna podmínka vedení oddělené evidence nákladů na VaV. Tak tomu však v projednávané věci nebylo.

[74] V posuzované věci je zcela zjevné, že odpočet na materiál na VaV nebyl stěžovatelce odepřen proto, že by v souladu s účetními předpisy k rozvahovému dni aktivovala náklady na VaV z nákladových účtů na účet nedokončeného dlouhodobého majetku. Takto stěžovatelka totiž nepostupovala.

[75] Stěžovatelka některé náklady na materiál deklarované jako náklady na materiál na VaV účtovala nestandardně již na počátku projektu přímo na účet Pořízení dlouhodobého hmotného majetku (042), jiné náklady buď ten samý den nebo v rozmezí několika dnů po jejich zaúčtování na nákladové účty následně přeúčtovala opět na účet 042. Některé náklady byly v evidenci uvedeny jako náklady zaúčtované na nákladové účty, ačkoliv v účetnictví byly tyto položky zaúčtovány na účet pořízení dlouhodobého hmotného majetku. Jinými slovy,

pokračování

její daňová evidence nákladů na materiál neodpovídala účetnictví a nebyla z ní patrna vazba vynaložených nákladů na konkrétní projekty.

[76] Tvrdí-li stěžovatelka, že dostála oddělené evidenci, protože následně některé náklady z majetkového účtu přeúčtovala na nákladové účty jednou sumou souhrnným zápisem, nelze ji přisvědčit. I kdyby totiž NSS se stěžovatelkou souhlasil v tom, že dosavadní závěry judikatury NSS (viz rozsudky sp. zn. 1 Afs 429/2018 a 4 Afs 229/2022, týkající se povinnosti účtovat náklady na VaV pouze na nákladové účty) není možné zobecňovat na všechny myslitelné případy, souhrnný účetní zápis z majetkového účtu na nákladové účty neumožňuje přeúčtované náklady přiřadit ke konkrétním projektům. Ani v tomto smyslu není tedy splněna podmínka oddělené daňové evidence nákladů na VaV.

[77] Ze všech výše uvedených důvodů stěžovatelkou předložené nákladové evidence na materiál na VaV nejsou průkazné, a proto je závěr krajského soudu i přes dílčí nedostatky jeho odůvodnění správný.

### III.3. *Procesní pochybení žalovaného*

[78] K procesnímu pochybení žalovaného nedošlo.

[79] Ze spisového materiálu NSS ověřil, že námitka porušení § 115 odst. 2 daňového řádu se zcela mýjí se skutkovým a právním stavem zachyceným ve spisu. Pochybnosti a následný závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatelky ohledně nedostatků předložené evidence včetně její neprůkaznosti z hlediska souvislosti vynaložených nákladů s konkrétní VaV činností byly shodně učiněny jak správcem daně, tak žalovaným v rozhodnutích o odvolání (srov. výzvu správce daně ze dne 2. 6. 2020, str. 13 až 15, 22 až 24, 59, 61 až 65 zprávy o daňové kontrole; body 45 až 55, body 61, 65 až 68, 73 rozhodnutí žalovaného, ve vztahu ke zdaňovacímu období 2015; a body 60 až 74 rozhodnutí žalovaného, ve vztahu ke zdaňovacímu období 2016). Za této procesní situace není žádný důvod postupovat dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Ke změně právního posouzení, která by byla pro stěžovatelku překvapivá, a proti které by proto nemohla uplatnit protiargumenty, v rámci odvolacího řízení nedošlo.

[80] Závěrem je třeba vyjádřit se k tvrzení uvedenému v replice stěžovatelky, dle kterého je odvolací orgán vázán rozsahem odvolání. Toto tvrzení nemá oporu v zákoně.

[81] Vedle přezkumu prvoinstančního rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvolání (obecné pravidlo) je odvolací orgán povinen zabývat se prvoinstančním rozhodnutím správce daně nad rámec odvolacích důvodů i z hledisek specifikovaných v § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu. Výjimky z obecného pravidla rozsah použitelnosti tohoto pravidla zásadním způsobem redukuje ve prospěch rozšíření přezkumu o řadu aspektů zákonnosti napadeného prvoinstančního rozhodnutí, ke kterým musí odvolací orgán přihlédnout z úřední povinnosti. Lze tedy konstatovat, že rozhodnutí odvolacího orgánu nebude možno shledat nezákonným pouze za předpokladu, že odvolací orgán v daňovém řízení přezkoumá (a správně posoudí) rozhodnutí orgánu prvoinstančního jednak v rozsahu požadovaném v odvolání, jednak nad rámec tohoto rozsahu i z důvodů uvedených v 114 odst. 2 a daňového řádu.

[82] K výše uvedenému nutno dodat, že přezkumem prvoinstančního rozhodnutí v určitém rozsahu nad rámec odvolacích důvodů se realizuje jedna ze základních zásad daňového řízení, plynoucí z § 2 daňového řádu a nacházející svůj odraz i v řadě dalších ustanovení tohoto předpisu, a sice povinnost postupovat tak, aby byla daňová povinnost stanovena správně. Jasným projevem této zásady v odvolacím řízení je, že odvolací orgán není (...) vázán návrhy odvolatele, a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele (§ 114 odst. 2 daňového řádu). Uvedená zásada přirozeně neplatí absolutně, což se projevuje i v úpravě odvolacího řízení – v rámci něho není přezkum prvoinstančního rozhodnutí neomezený, nýbrž se dle § 114 odst. 3 daňového řádu vztahuje toliko na skutečnosti, které vyšly při přezkoumávání najevo a zároveň mají podstatný vliv na výrok rozhodnutí (srov. také např. rozsudek NSS ze dne ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005-57, č. 868/2006 Sb. NSS, vztahující se k obdobné právní úpravě § 50 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků).

#### IV. Závěr a náklady řízení

[83] S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[84] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

**P o u č e n í:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. června 2024

JUDr. Barbara Pořízková  
předsedkyně senátu