



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Jana Jiráska, Ph.D., a JUDr. Václava Štencla, MA, v právní věci

žalobkyně: **RIPRON, s. r. o.**
sídlem Trnava 232, 674 01
zastoupena advokátem Mgr. Jaroslavem Bártou
sídlem Kobližná 19, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 8. 2023, č. j. 25884/23/5200-11433-713239,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Předmětem přezkumu v nyní projednávané věci je posouzení oprávněnosti nároku žalobkyně na uplatnění odčitatelné položky výzkumu a vývoje od základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018 podle § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů („ZDP“).

2. Žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 8. 2023, č. j. 25884/23/5200-11433-713239 („napadené rozhodnutí“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Kraj Vysočina („správce daně“) ze dne 23. 3. 2022, č. j. 492116/22/2912-50521-709186. Žalobkyni tak byla doměřena daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018 vyšší o částku 411 920 Kč a současně žalobkyni vznikla povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 82 384 Kč.
3. Důvodem doměření daně byly výsledky daňové kontroly provedené správcem daně. Správce daně nepotvrdil žalobkyní uplatněný odpočet na podporu výzkumu a vývoje ve výši 2 168 095 Kč, které uplatnila na základě projektu „Výzkum a vývoj nové generace vrtacích strojů“ („projekt“). Dospěl totiž k závěru, že si žalobkyně odpočet uplatnila v rozporu s § 34 odst. 4 ZDP. Podle žalovaného neprokázala oprávněnost využití § 34a odst. 1 písm. b) ZDP pro zvýšení odčitatelné položky na 110 % vynaložených výdajů, ani to, že uplatněné materiálové a mzdové náklady vynaložila při realizaci projektu.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

4. Žalobkyně namítala, že dostala všem formálním náležitostem a doložila veškeré relevantní a zákonem požadované podklady. Rozhodnutí správních orgánů proto považovala za nesprávná a nezákonná.
5. Žalobkyně využila možnost uplatnit odpočet částkou 110 %, jelikož v roce 2017 uplatnila nulové náklady. Z příslušných ustanovení zákona přitom nevyplývá, že by projekt musel být realizován již v předcházejícím roce 2017, jak akcentoval žalovaný. Smyslem vyššího odpočtu je naopak podpořit zahájení výzkumné činnosti a konkurenceschopnost českých firem. Fakticky navíc k přírůstku nákladů na vědu a výzkum ve zdaňovacím období došlo. Tento žalobkyní zvolený výklad nevyvrací ani důvodová zpráva, nebo pokyn D-288 Ministerstva financí k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 ZDP („pokyn D-288“). Lze pak připomenout, že umožňuje-li právo dvojí výklad, měl by správce daně použít variantu, která je pro žalobkyni příznivější.
6. Žalobkyní předložená oddělená evidence mzdových nákladů navazuje na řádně vedené účetnictví a na skutečné počty odpracovaných hodin na konkrétním projektu konkrétními zaměstnanci. Evidence tak byla zcela dostatečná. Žalovaný požaduje příliš detailní evidenci osobních nákladů členěnou po jednotlivých dnech, o čemž však nehovoří ani zákon, ani pokyn D-288. Vykazování na denní bázi přitom není obvyklé ani v podnikatelské sféře, ani u organizačních složek státu. Správce daně má tak evidentně pochybnosti o výkladu § 34b odst. 1 ZDP a měl by tak i v tomto případě užít výklad pro žalobkyni příznivější.
7. Správce daně měl pochybnosti o tom, že žalobkyně vedla správně a odděleně evidenci, pouze na základě jednatelem omylem dodaného chybného soupisu dokladů. Žalobkyně tuto pochybnost vyvrátila, jelikož vysvětlila, že se jednalo o nesprávný export z původně správně zasláného dokumentu. Jiné pochybnosti žalovaný neměl, žalobkyně tak dodanou oddělenou evidenci dostala svým povinností. Evidence obsahuje nezaměnitelné identifikátory, které výdaje propojují s doklady v účetnictví. Následně žalobkyně na konkrétních příkladech vysvětlovala, jakým způsobem položky z dotčených faktur korespondují s obsahem technické dokumentace i ekonomickými podklady.
8. Žalobkyně v nákladech uplatnila rovněž daňový odpis, k němuž předložila karty dlouhodobého majetku. Vzhledem k tomu, že s předmětnými nástroji pracoval pouze K. V., byl pro výpočet odpisu použit poměr hodin, které tento pracovník strávil prací na projektu

v porovnání s celkovým počtem jím odpracovaných hodin. Žalovaný však uvedený náklad neuznal, jelikož žalobkyně údajně nedoložila, stejně jako u mzdových nákladů, oddělenou evidenci. Tento náhled je ovšem chybný, žalovaný nemůže požadovat detailnější evidenci, než žalobkyně doložila.

9. Žalovaným požadované zvýšené nároky na evidenci nevyplývají ze zákona. Přitom žalobkyně není povinna prokázat svá tvrzení s absolutní jistotou, ale pouze s dostatečnou měrou pravděpodobnosti. Důkazní břemeno žalobkyně nemůže být nepřiměřeně široké. Rozhodnutí správních orgánů jsou nepřiměřeně formalistická, izolovaná a nepřihlížejí k důkazům. Volné hodnocení důkazů nemůže znamenat libovůli. Žalobkyně proto navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

10. Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na napadené rozhodnutí. Na základě gramatického i logického výkladu zopakoval, že možnost uplatnění 110 % odpočtu nemíří na situace, kdy v předchozím zdaňovacím období žádné výdaje na projekt uplatněny nebyly. Z předloženého přehledu odpracovaných hodin a výpočtu dle mzdových nákladů pak nelze seznat, zda vůbec případně jakou část pracovní doby strávili zaměstnanci na projektu. Ze zaslaných kopií faktur nebylo možno rozeznat, k jakému účelu byl určen zakoupený materiál; žalobkyně tedy neprokázala propojenost předložených dokladů a projektu. Žalobkyně zkrátka nepředložila komplexní evidenci jako ucelený systém evidence nákladů souvisejících výhradě s realizací projektu, a to ani mzdových, ani materiálových. Ze stejného důvodu neprokázala, že uplatněné odpisy na stroje byly výdaji vynaloženými na realizaci projektu.
11. Žalobkyně podala k vyjádření repliku, v níž zopakovala svoji žalobní argumentaci.

IV. Posouzení věci

12. Žaloba **není** důvodná.
13. Znění relevantní právní úpravy pro rok 2018 bylo následující. Podle § 34 odst. 4 ZDP bylo možno od základu daně odečíst odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání.
14. Podle § 34b odst. 1 ZDP se výdaji vynaloženými na výzkum a vývoj zahrnovanými do odpočtu rozumí výdaje (náklady), které
 - a) poplatník vynaložil 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).
15. Obecně platí, že ohledně oprávněnosti uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj spočívá důkazní břemeno na straně poplatníka. Důkazní břemeno je umocněno tím, že výdaje (náklady) uplatněné v rámci odpočtu má poplatník v základu daně již jednou jako daňově uznatelné zahrnuté. Odpočet od základu daně pro poplatníka představuje „dodatečný bonus“, kterým si již jednou uplatněné výdaje (náklady) uplatní podruhé, ovšem pouze za předpokladu, že k získání tohoto bonusu předloží bezvadné důkazní prostředky (usnesení

Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 3565/14). V takové situaci má stát zcela oprávněně zájem na striktním dohledu nad nakládáním s těmito prostředky a může nastavit striktní podmínky pro možnost využití takových prostředků z důvodu rizika jejich možného zneužití. Právní názor, že charakter odpočtu nese zvýšené nároky na poplatníka při prokazování oprávněnosti uplatnění odpočtu, vyplývá rovněž z judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016-20 nebo ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018-52).

16. Je tedy na žalobkyni, aby prokázala splnění formálních i materiálních podmínek pro uplatnění odpočtu. V této věci pak bylo sporné, zda žalobkyně vůbec vedla oddělenou evidenci výdajů vynaložených na realizaci projektu a zda prokázala provázanost takto uplatněných výdajů s projektem.
17. 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) [viz ostatně i žalobkyní odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016-51].
18. Požadavek na vedení oddělené evidence výdajů vyplývá přímo z § 34b odst. 1 písm. c) ZDP, přičemž způsob vedení evidence výdajů (nákladů), který žalobkyně zvolí, musí být v souladu také se smyslem a účelem tohoto ustanovení. Nestačí tedy, že žalobkyně evidenci jako oddělenou označuje. Musí z ní být zcela jednoznačně zřejmé, že se o oddělenou evidenci fakticky jedná, tj. musí v ní být výdaje evidovány takovým způsobem, aby bylo na první pohled jasné, že výdaje souvisejí pouze s realizací projektu výzkumu a vývoje. Jakkoliv s sebou takový postup nese vyšší administrativní zatížení, jak již bylo uvedeno, odpočet nákladů (výdajů) na výzkum a vývoj představuje jisté beneficium. Má-li žalobkyně zájem z něj těžit, musí splnit striktní podmínky stanovené zákonodárcem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 11. 2020, č. j. 1 Afs 270/2020-26). Žalovaným požadovaná evidence tak nebyla nepřiměřená ani příliš detailní, ale naopak zcela odpovídající zákonu, judikatuře správních soudů i smyslu a účelu poskytovaného „daňového bonusu“.
19. Konkrétně řečeno tedy musí být z žalobkyní předložené evidence jasné, kolik hodin v každém jednotlivém dni na každém projektu odpracovali jednotliví zaměstnanci, jaký materiál byl pro potřeby projektu pořízen, i jaké konkrétní práce pracovníci vykonávali a jak daný materiál spotřebovali. Zdejší soud je pak toho názoru, že žalobkyně tyto požadavky nenaplnila, jelikož způsob evidence nákladů, který zvolila, znemožňuje jednoznačnou identifikaci a účinnou kontrolu deklarovaných nákladů. Žalobkyně se zabývá výrobou vrtacích strojů, její běžná ekonomická činnost je tak v podstatě shodná s činností na projektu. Tím spíše by však měla být schopna tyto činnosti dostatečně odlišit. Z předložené, pouze souhrnné a obecné evidence (mzdové listy, docházka, čtvrtletní výkazy, přijaté faktury) ale jednoznačně nevyplývá, v jakém konkrétním čase a kterou konkrétní činnost

odvedli kteří konkrétní zaměstnanci, ani jakým způsobem a v rámci které z těchto činností byl spotřebován vykazovaný materiál. Nejde tak o nezaměnitelné ani dostatečně přesné vymezení nákladů. Soud proto evidenci mzdových ani materiálových nákladů nepovažoval za evidenci oddělenou, natož pak za evidenci dostatečně průkaznou. Na tomto závěru ničeho nemění ani žalobkyní v žalobě přednesený komentář, kterým se snažila ozřejmit, jak nejvýznamnější náklady souvisejí s projektem a co podle jejího názoru vyplývá z obrázků v ukončovacím reportu. Výše uvedené skutečnosti totiž musejí dostatečně vyplývat z evidence samotné, nikoliv až z žalobních tvrzení o tom, jakým způsobem měly správní orgány hodnotit předložené důkazy. Soud proto považoval námitky žalobkyně za nedůvodné.

20. Ze stejného důvodu nemohl být žalobkyni uznán jako výdaj vynaložený na výzkum a vývoj ani uplatněný odpis majetku. Vzhledem k tomu, že nebyla dostatečná evidence odpracovaných hodin jednotlivých pracovníků, nebylo z této evidence možné odvozovat ani příslušný čas, který zaměstnanec K. V. strávil prací s příslušnými nástroji. Námitka je nedůvodná.
21. Na posouzení věci nemá vliv přesvědčení žalobkyně, že požadovaná evidence není v podnikatelské sféře obvyklá nebo že pro Technologickou agenturu České republiky či Agenturu pro podnikání a inovace je postačující vykazování počtu odpracovaných hodin na měsíční bázi. Pro věc jsou totiž rozhodná výlučně výše citovaná ustanovení ZDP. Soud nepřisvědčil ani námitce, v níž se žalobkyně dovolává principu *in dubio mitius*. Je třeba zdůraznit, že se tento princip uplatní pouze tam, kde přichází v úvahu více možných výkladů jednoho zákonného ustanovení, tedy kdy po použití veškerých interpretačních metod zůstanou dva skutečně rovnocenné výklady právního předpisu. To ale není případ nyní řešené věci. V této věci existuje pouze jeden možný výklad příslušných ustanovení, který soud předestřel výše, a v souladu s nímž správce daně postupoval.
22. Soud na základě výše uvedeného uzavřel, že žalobkyně nepředložila všechny relevantní a zákonem požadované podklady a neprokázala oprávněnost odpočtu na výzkum a vývoj. Jelikož žalobkyně nesplnila podmínky pro přiznání nároku na odpočet výdajů na výzkum a vývoj od základu daně, bylo nadbytečné, aby se soud zabýval námitkou týkající se výše tohoto odpočtu a tedy výkladem § 34a ZDP.

V. Závěr a náklady řízení

23. Soud tedy shledal námitky žalobkyně neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.“).
24. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 22. ledna 2025

Mgr. Petr Šebek v. r.
předseda senátu