



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně **ALEMA Lanškroun s. r. o.**, Lanškroun, Dvořákova 328, zastoupené JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Prostějov, Palackého 151/10, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 29. 11. 2023, č. j. 52 Af 37/2019 - 98,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále též jen „správce daně“) rozhodnutími ze dne 6. 3. 2018, č. j. 323647/18/2809-50523-606148 a č. j. 324203/18/2809-50523-606148, doměřil žalobkyni postupem dle § 147 a § 143 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. 1. 2012 až 31. 12. 2012 vyšší o částku 437 950 Kč a penále podle § 251 odst. 1 daňového řádu ve výši 87 590 Kč a za zdaňovací období 1. 1. 2013 až 31. 12. 2013 daň vyšší o částku 489 820 Kč a penále ve výši 97 964 Kč (dále jen „dodatečné platební výměry“). Důvodem tohoto postupu bylo zjištění (plynoucí z provedené daňové kontroly), že žalobkyně neoprávněně uplatnila

položky odčitatelné od základu daně (odpočet na výzkum a vývoj - dále jen „VaV“) podle § 34 odst. 4 až 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Rozhodnutím ze dne 23. 4. 2019, č. j. 16703/19/5200-11434-711926 žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům a tyto výměry potvrdil.

[2] Proti napadenému rozhodnutí podala žalobkyně žalobu ke krajskému soudu, který ji rozsudkem uvedeným v záhlaví zamítl.

[3] Krajský soud předně konstatoval, že projednávaná žaloba je identická s žalobou, kterou tentýž soud projednával pod sp. zn. 52 Af 38/2019 a shledal ji nedůvodnou. Zákonost rozsudku ze dne 29. 1. 2020, č. j. 52 Af 38/2019 – 83, byla aprobována Nejvyšším správním soudem, který kasační stížnost proti němu směřující zamítl rozsudkem ze dne 18. 8. 2022, č. j. 10 Afs 54/2020 – 77 (dále též jen „rozsudek desátého senátu“). Krajský soud konstatoval, že se plně ztotožnil se závěry soudů v uvedené věci, a v jejich intencích vypořádal žalobní námitky.

[4] Spornou otázkou bylo, zda byla žalobkyně v souvislosti s realizací projektů VaV oprávněna odečíst osobní (mzdové) náklady od základu daně podle § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně doložila evidenci počtu odpracovaných hodin jednotlivými pracovníky na projektech VaV, z nichž se vycházelo při stanovení výše osobních nákladů zahrnutých do nákladů vynaložených při realizaci projektů VaV. Osobní náklady byly žalobkyní vyčísleny jako součet odpracovaných hodin pracovníků celé divize Nástrojárna (konstrukce, technologie a výroby) za jednotlivý projekt VaV vynásobený kalkulovanou (průměrnou) hodinovou sazbou včetně pojištění v daném roce (v roce 2012 sazbou 236 Kč/hod a v roce 2013 sazbou 243 Kč/hod), a takto byly uplatněny v odpočtu na VaV. S tímto způsobem uplatnění osobních nákladů daňové orgány nesouhlasily, s čímž se krajský soud v plném rozsahu ztotožnil. Uvedl, že uznatelnými výdaji mohou být pouze skutečně vynaložené výdaje. Do odpočtu VaV nelze zahrnout tyto výdaje pouze jako kalkulované (odhadné). Uvedené potvrdil též Nejvyšší správní soud v již zmiňovaném rozsudku č. j. 10 Afs 54/2020 – 77. Další účelové argumenty žalobkyně na tomto závěru nemohly ničeho změnit.

[5] K doměření daně došlo v důsledku neunesení důkazního břemene žalobkyní. V daném případě vznikly správci daně důvodné pochybnosti o skutečně vynaložených osobních nákladech, proto žalobkyni dne 14. 7. 2016 vyzval k předložení důkazních prostředků prokazujících správnost jejich výše; z vyjádření žalobkyně je zřejmé, že výzvě porozuměla. Nejde o obecnou výzvu a žalobkyni tedy muselo být jasné, co po ní správce daně požadoval. Muselo jí být rovněž zřejmé, že nemůže uspět se svojí vlastní teorií o správnosti jí zastávaného výkladu, zahrnujícího možnost uplatnění pouze kalkulovaných osobních nákladů na realizaci projektů VaV.

[6] Krajský soud dále odmítl tvrzení, že se žalovaný dostatečně nevypořádal se znaleckým posudkem vypracovaným Ing. Josefem Pohanem. Uvedl, že k zodpovězení zmíněné stěžejní otázky nebylo třeba žádného znaleckého posudku, protože se jednalo o otázku právní. Hodnocením uvedeného znaleckého posudku se navíc dostatečně vypořádal jak správce daně (zpráva o daňové kontrole, strana 41 až 42), tak žalovaný ve svém

pokračování

rozhodnutí (bod 76). Že se jednalo o právní otázku nevyžadující znalecké posouzení, potvrdil rovněž Nejvyšší správní soud v rozsudku desátého senátu.

[7] V doplnění žaloby argumentovala žalobkyně mj. podjatostí úředních osob. Krajský soud konstatoval, že se jednalo o zcela nový žalobní bod uplatněný až po zákonné lhůtě k podání žaloby. I kdyby však od této skutečnosti odhlédl, neshledal v dané věci žádné důvody, pro které by bylo možné na podjatost úředních osob usuzovat; ostatně ani žalobkyně žádná konkrétní tvrzení neuvedla.

[8] Žalobkyně v dalším doplnění žaloby namítala, že názor vyslovený v rozsudku desátého senátu vznikl „*v důsledku nepochopení podstaty věci*“, k čemuž připojila další argumentaci. Krajský soud tento argument neakceptoval, přičemž poukázal na to, že žalobkyně nebyla úspěšná ani s ústavní stížností proti tomuto rozsudku (byla jako zjevně neopodstatněná odmítnuta usnesením Ústavního soudu ze dne 9. 5. 2023, sp. zn. IV. ÚS 2925/22). Ani doplnění žaloby tak nemohlo ovlivnit závěry krajského soudu, nehledě na to, že již uplynula zákonná lhůta pro rozšíření žalobních bodů a krajský soud navíc není oprávněn přezkoumávat závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem. Důkazy navržené žalobkyní krajský soud pro nadbytečnost neprováděl.

[9] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů vyplývajících z § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[10] Stěžovatelka uvádí, že jí žalovaný ani krajský soud nevytýkali, že by mzdové náklady byly fiktivní, nýbrž to, že jejich přesnou výši nestanovila vynásobením počtu odpracovaných hodin konkrétních zaměstnanců skutečnou výší jejich hodinové odměny ve chvíli, kdy pracovali na vývojové zakázce. Stěžovatelka evidovala skutečný čas jednotlivých zaměstnanců na vývojových zakázkách, jež pak vynásobila průměrnou hodinovou mzdou divize Nástrojárna v příslušném roce, která byla výrazně pod skutečnou mzdou zaměstnanců podílejících se na vývojových zakázkách. Zjištění skutečných hodinových odměn konkrétních zaměstnanců v čase jejich práce na vývojové zakázce, je objektivně nemožné, což již stěžovatelka demonstrovala též krajskému soudu na příkladu pracovníka J. P. Tím prokázala, že i v případě vydělení měsíční mzdy konkrétního zaměstnance počtem jím odpracovaných hodin v měsíci, není výsledkem skutečný osobní hodinový náklad na tohoto zaměstnance, ale pouze kalkulovaný odhad hodinové mzdy zaměstnance v příslušném měsíci. Stěžovatelka se proto domnívá, že je-li hodinová mzda kalkulací, pak bude její použití pro účely odpočtu na VaV zatíženo stejnou nesprávností, jako kalkulace použitá stěžovatelkou. Navzdory této nesprávnosti ji ale Nejvyšší správní soud připouští, a to i jako kalkulaci založenou na průměrné roční mzdě. Ostatně nelze přehlédnout, že jistou formu kalkulace připouští dokonce i sám žalovaný, pokud zcela posvětil uplatnění odpočtu z titulu nákladů na elektřinu, jež jsou náklady vzešlémi z kalkulace. Tuto odlišnost žalovaný ani krajský soud neobjasnili, pročez považuje stěžovatelka jejich rozhodnutí za nepřezkoumatelná.

[11] Podle názoru stěžovatelky platí, že v případě uplatnění menší části odpočtu nelze po daňovém subjektu požadovat, aby vedl podrobnou evidenci k maximální možné částce odpočtu; postačí, pokud jeho evidence prokazuje (byť i jen nepřímou) odpočet alespoň v té

výši, kterou uplatnil. Právě to bylo zajištěno, a to skrze celkové osobní náklady divize Nástrojárna (správcem daně nezpochybněné), na jejichž základě byla stanovená průměrná hodinová odměna za příslušný rok vždy nižší, než kolik činila skutečná (leč v praxi nezjistitelná) hodinová odměna vývojových zaměstnanců. Ve spojení s nezpochybněnou evidencí skutečně odpracovaných hodin konkrétních zaměstnanců na vývojových zakázkách považuje stěžovatelka takto vyčíslený a doložený odpočet na výzkum a vývoj za prokázaný. Stěžovatelka proto unesla své důkazní břemeno.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti konstatoval, že dle jeho názoru je napadený rozsudek přezkoumatelný a v souladu se zákonem. K předmětu sporu, tj. neuznání stěžovatelkou provedeného výpočtu osobních nákladů pro účely odpočtu na podporu VaV, žalovaný poukázal na závěry vyslovené k této otázce již v rozsudku desátého senátu. Uvedl, že totožné argumenty stěžovatelka uplatnila již v doplnění žaloby, nicméně to nijak nezměnilo již vytyčený obsah soudního přezkumu.

[13] Ke konkrétním námitkám stěžovatelky uvedl, že pro zjištění části osobních mzdových nákladů vynaložených v souvislosti s projekty VaV bude samozřejmě vždy nutné provést určité početní operace (kalkulace), nicméně sporné je to, jaké hodnoty stěžovatelka k této kalkulaci použila. Stěžovatelka ve vztahu k evidovaným odpracovaným hodinám jednotlivých pracovníků neuplatnila mzdové náklady na hodinu práce každého konkrétního pracovníka, nýbrž uplatnila jí zvolenou paušální hodnotu, která vycházela z průměrných mezd všech pracovníků celé divize, tj. i těch, kteří se na projektech VaV nepodíleli. Tato hodnota tak neměla prakticky žádnou vypovídací hodnotu ve vztahu k mzdovým nákladům, které byly skutečně vynaloženy na realizaci projektů VaV. Důvodný proto není ani argument, že Nejvyšší správní soud v jiných věcech určitou kalkulaci připustil. Užití údajů o průměrné roční mzdě konkrétního zaměstnance vypovídá, na rozdíl od stěžovatelkou užitých metody, o konkrétní části mzdových nákladů skutečně vynaložených za práci konkrétního pracovníka na projektech VaV v konkrétním zdaňovacím období.

[14] Argumentaci, že výši skutečných nákladů nelze zjistit právě v tom daném okamžiku, kdy pracovník na projektu VaV pracuje, považuje žalovaný za zcela nepodloženou a irelevantní, neboť mu není zřejmé, proč by měl být údaj o skutečně vynaložených mzdových nákladech zjišťován k okamžiku výkonu práce. Mzda se obvykle vyplácí až po skončení kalendářního měsíce a odpočet na podporu VaV se pak uplatňuje až v rámci daňového tvrzení řadu měsíců po skončení zdaňovacího období, kdy již má daňový subjekt k dispozici všechna relevantní data.

[15] Žalovaný souhlasí s tvrzením stěžovatelky, že neměla povinnost uplatnit celý odpočet na podporu VaV, měla nicméně povinnost evidovat relevantní data a z nich vycházet. Tuto povinnost nelze nahradit tvrzením náhodné částky, jež má být nižší, než by byl skutečně vynaložený výdaj. Z § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů vyplývá povinnost vést oddělenou evidenci nákladů, nikoliv jen odpracovaných hodin. Ta je pouze jedním ze vstupních údajů, k němuž musí být doloženy skutečné hodnoty vynaložených mzdových nákladů.

[16] Žalovaný tak uzavřel, že stěžovatelka výši skutečně vynaložených mzdových nákladů výhradně těch pracovníků, kteří se podíleli na projektech VaV, nedoložila, a nebyla ani

pokračování

seznatelná z jejího účetnictví; proto nebylo možné tyto náklady uznat v rámci odpočtu na podporu VaV. Navrhl proto, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

[17] Stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného konstatovala, že za předmět sporu považuje pouze otázku, jaká hodinová mzda byla/měla být u práce na projektech VaV uplatněna. Není zde spor o tom, že její zaměstnanci na vývojových zakázkách skutečně pracovali a náklady na jejich mzdy byly skutečně vynaloženy. Rozvádí přitom svou teorii, že skutečné náklady na VaV nelze stanovit a vždy se jedná o jistou formu kalkulace, tj. nikoli o objektivně přesný údaj. Má za to, že pokud nebyl žalovaný s výpočtem hodinové mzdy spokojen, mohl si ji vypočíst sám, neboť měl podklady k dispozici. Stěžovatelka poté nastoluje otázku, zda musí daňový subjekt prokazovat maximum toho, na co má nárok, nebo zda může požadovat i méně, a jaký je pak důkazní standard. Dle názoru stěžovatelky platí, že byly-li mzdové náklady objektivně vynaloženy, a to ve větším rozsahu, než jaký je uplatňován, pak není důvod neuznat jejich menší část vzešlou ze zcela logického, byť proti realitě zjednodušujícího výpočtu.

[18] Závěrem stěžovatelka doplnila, že k výpočtu odpočtu na VaV docházelo až po skončení zdaňovacího období a nikoli dopředu (odhadem), jak to nastínil žalovaný. Stěžovatelka vedla řádnou oddělenou evidenci mzdových nákladů, která na korunu přesně prokazovala jí uplatněné náklady, jakož i umožňovala jejich kontrolu. To potvrdil i správce daně, když totožnou evidenci ve spojení s obdobnou evidencí nevývojových projektů shledal dostačující pro účely § 24 zákona o daních z příjmů.

[19] Žalovaný v dalším vyjádření akcentoval, že u něj k žádnému názorovému posunu nedošlo a nadále trvá na tom, že stěžovatelka neuplatnila skutečně vynaložené mzdové náklady, vychází-li ze součinu počtu odpracovaných hodin a jediné, společné průměrované, a tudíž nereálné (neuskutečněné) hodnoty. Zároveň připomíná, že zcela totožné argumenty stěžovatelky již vyřešil rozsudek desátého senátu. Mezi evidenci počtu odpracovaných hodin a skutečně vynaložených mzdových nákladů nelze klást rovnítko. Stěžovatelkou užitý průměr kalkulace na základě průměrné hodinové mzdy jednotlivého pracovníka a jí užitá kalkulace, nemůže obstát, neboť přesnost jednotlivých kalkulací s ohledem na užitá data bude diametrálně odlišná. Ke tvrzení, že si měly daňové orgány spočítat skutečně vynaložené náklady samy, žalovaný uvádí, že si je měla spočítat stěžovatelka; pokud tak neučinila, a to ani na upozornění správce daně, a namísto toho postavila celou věc do roviny tohoto principiálního sporu i za cenu ztráty nároku na tuto část odpočtu VaV, jedná se o její dobrovolné a vědomé rozhodnutí, jehož následky musí nést. Stěžovatelka nadto ani nedoložila takové relevantní důkazní prostředky, z nichž by byla odvoditelná skutečná a správná výše mzdových nákladů pracovníků podílejících se na projektech VaV v daném čase. Jedná se zde o otázku čerpání určité daňové výhody a bylo pouze na stěžovatelce, zda byla ochotna vynaložit určité úsilí k vyčíslení částky, která by odpovídala zákonem připuštěnému nároku.

[20] S tím souvisí též stěžovatelčina argumentační linie vycházející z úvahy, že nebylo její povinností uplatnit odpočet na podporu VaV v plné výši. S uvedeným žalovaný souhlasí, nicméně ty náklady, které daňový subjekt hodlá uplatnit, musí odpovídat zákonnému vymezení a nelze je nahradit užitím libovolné částky. Tvrdí-li stěžovatelka, že jí kalkulované náklady byly nižší než skutečně vynaložené, nelze toto tvrzení ověřit, neboť skutečně

vynaloženou částku neprokázala. Tvzení stěžovatelky, že nevycházela z předem stanovené hodnoty, ale z hodnoty vypočtené až po skončení zdaňovacího období, je jednak v rozporu s jejími dřívějšími tvrzeními, a jednak je z hlediska vyčíslení skutečných mzdových nákladů irelevantní, neboť ani jednou metodou nelze získat reálné, zákonem vyžadované hodnoty. Co se týče opakovaně zmiňované přípustnosti použití kalkulovaných nákladů podle § 24 zákona o daních z příjmů, žalovaný zdůrazňuje, že § 34 odst. 4 daňového řádu jednoznačně hovoří o nákladech *vynaložených*.

[21] Stěžovatelka v další replice poukázala na zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a tam zavedenou nevyvratitelnou právní domněnku, že pro zjištění základu daně (i pro § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů) se vychází z účetnictví a řádně vedené účetnictví zachycuje skutečnost, jakkoliv je mnohdy při jeho sestavování vycházeno z dohadů a zprůměrovaných hodnot. Stěžovatelka nechápe, proč žalovaný odmítá zohlednit zprůměrované hodnoty pro účely osobních nákladů, ačkoli ve vztahu k jiným zdrojům je plně akceptuje. Jako příklad uvádí opět náklady na elektřinu nebo materiál. Stěžovatelka je toho názoru, že uplatnění průměrných hodnot je prokázáním skutečného vynaložení nákladů, k čemuž soudu zaslala soubor s porovnáním mezd tří nejvýkonnějších pracovníků v roce 2012. Závěrem stěžovatelka poukázala na znění zprávy o daňové kontrole (s. 11 a 12), dle které byly jí uplatněné osobní náklady stanoveny jako náklady kalkulované, a to až na konci předmětného roku (nikoli předem).

[22] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu kasační stížnosti a z důvodů v ní uplatněných (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[23] Ačkoli je kasační stížnost jako celek přípustná, nejsou přípustné všechny stěžovatelkou uplatněné námitky.

[24] Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. platí, že kasační stížnost *není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl*. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je dané ustanovení vykládáno tak, že nepřípustná je i jednotlivá kasační námitka, jejíž předobraz nebyl stěžovatelem (je-li jím žalobce) řádně uplatněn v předcházejícím řízení před krajským soudem (srov. například rozsudek ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155). Stěžovatelka argumentaci o objektivní nemožnosti zjištění skutečných mzdových nákladů v čase práce zaměstnanců na vývojové zakázce a demonstraci tohoto svého názoru na příkladu zaměstnance P. neuplatnila řádně v řízení před krajským soudem. Tuto námitku vznesla až v doplnění žaloby ze dne 24. 10. 2023; lhůta pro podání žaloby uplynula dne 24. 6. 2019. Nejednalo se přitom o přímou reakci na rozsudek desátého senátu. Uvedenými daty stěžovatelka disponovala i v době podání žaloby a nic jí nebránilo tuto námitku uplatnit včas. Jelikož uvedená námitka nebyla řádně uplatněna v řízení před krajským soudem, není přípustná ani v řízení o kasační stížnosti.

[25] Kromě toho je třeba upozornit, že stěžovatelka podala dne 18. 12. 2023 blanketní kasační stížnost, která vyžadovala postup kasačního soudu dle § 106 odst. 3 s. ř. s., jenž je následně spojen s koncentrací řízení. Stěžovatelka tak mohla uplatňovat (nově) kasační důvody jen ve lhůtě jednoho měsíce stanovené jí usnesením tohoto soudu ze dne 22. 12. 2023,

pokračování

č. j. 3 Afs 301/2023 - 16, tedy do 8. 2. 2024, ve které soudu zaslala projednatelné doplnění kasační stížnosti. Následně, dne 19. 4. 2024 zaslala soudu první repliku, v níž kromě rozvinutí původní kasační argumentace nově namítla, že pokud nebyl žalovaný s výpočtem hodinové mzdy spokojen, mohl si ji vypočíst sám, neboť měl podklady k dispozici. Námitku, že ve vztahu k posouzení „skutečnosti“ bylo třeba vycházet ze zákona o účetnictví, pak stěžovatelka uplatnila až ve své druhé replice ze dne 5. 8. 2024. Uvedené námitky byly uplatněny opožděně a jsou proto nepřijatelné.

[26] Ve zbývajících částech kasační stížnosti věcně projednatelná, není však důvodná.

[27] Nejvyšší správní soud se z povahy věci nejprve zabýval otázkou přezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Stěžovatelka v této souvislosti namítá, že krajský soud vypořádal její „nové“ argumenty, kterými se snažila zpochybnit závěry plynoucí z rozsudku desátého senátu, jen velice povrchně, spíše vůbec. Poukazuje zejména na doplnění žaloby ze dne 24. 10. 2023, konkrétně na pokus o vyčíslení mzdy zaměstnance P., z něž plyne, že hodinová mzda je vždy kalkulací a nepředstavuje skutečný osobní náklad; na to krajský soud věcně nereagoval. Žalovaný ani krajský soud zároveň neosvětlili, proč je někdy kalkulace připuštěna (náklady na elektřinu) a jindy nikoli.

[28] Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že krajský soud zmíněné doplnění žaloby nepominul, nicméně k němu uvedl, že nemohlo zvrátit závěry žalovaného ani rozsudku desátého senátu (z něhož v dané věci vycházel), jenž ostatně obstál i v přezkumu ústavnosti. Ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku. Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence explicitní odpovědi na konkrétní argument žalobce způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 - 13). Krajský soud řádně vypořádal zásadní žalobní námitky (včetně jejich *rozvedení* v doplnění žaloby), přičemž se neztotožnil s argumentací stěžovatelky ale se závěry napadeného rozhodnutí a následným rozsudkem desátého senátu, jenž pojednával o totožných otázkách; z odůvodnění napadeného rozsudku je zcela zřejmé, proč krajský soud považoval uplatněné námitky za nedůvodné a proč se nezabýval argumenty stěžovatelky uplatněnými v doplnění žaloby (pro jejich opožděnost dle § 71 odst. 2 a § 72 odst. 1 s. ř. s.). Ačkoli tyto opožděně uplatněné námitky krajský soud explicitně nevyjmenoval, jednou z nich byla i námitka nemožnosti zjištění skutečných hodinových odměn konkrétních zaměstnanců v čase jejich práce na vývojové zakázce, což stěžovatelka demonstrovala na příkladu pracovníka J. P. Tato námitka nebyla uplatněna ve lhůtě pro podání žaloby, proto se jí krajský soud nemusel zabývat. Pouhý nesouhlas stěžovatelky se závěry krajského soudu nezakládá nepřezkoumatelnost jeho rozsudku (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013 - 30, či ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010 - 163). Nepřezkoumatelnost totiž není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. rozsudky tohoto

soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 - 24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017 - 35).

[29] Pokud jde o námitky směřující do věcného posouzení věci, je vhodné připomenout, že u stěžovatelky byla dne 12. 5. 2015 zahájena daňová kontrola na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2011, 2012 a 2013, v rozsahu omezeném na odčitatelnou položku dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka v rámci odpočtu na VaV za zdaňovací období let 2012 a 2013 uplatnila mj. náklady na mzdy zaměstnanců realizujících VaV. Daňovou kontrolou správce daně vyloučil část výdajů (nákladů) vynaložených při realizaci projektů VaV (v souhrnu se jednalo o realizaci cca 90 zakázek podřízených pod projekty VaV), uplatněných na řádku č. 242 dodatečných daňových příznání za zdaňovací období 2012 ve výši 4 310 539 Kč a za zdaňovací období 2013 ve výši 3 306 372 Kč, a to z důvodu nedostatků ve vedení oddělené evidence výdajů (nákladů) na VaV. Stěžovatelce byl vytýkán chybný způsob ocenění mj. osobních nákladů ve spojení s projekty VaV ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Jelikož stěžovatelkou předložené důkazní prostředky nevyvrátily pochybnosti správce daně, došlo v návaznosti na zprávu o daňové kontrole dne 6. 3. 2018 k vydání výše zmíněných dodatečných platebních výměrů, proti kterým bylo dne 5. 4. 2018 podáno odvolání, které bylo napadeným rozhodnutím zamítnuto.

[30] Nejvyšší správní soud se v nyní projednávané věci nehodlá odchýlit od již krajským soudem zmiňovaných právních závěrů vyslovených v rozsudku desátého senátu, jenž se zabýval skutkově a právně totožnou otázkou ve věci stěžovatelky, jež se odlišovala pouze tím, že se jednalo o předchozí zdaňovací období. V nyní projednávané věci tak Nejvyšší správní soud vychází převážně z uvedeného rozsudku, na jehož závěry plně odkazuje a touto optikou vypořádá stěžovatelkou řádně uplatněné kasační námitky. V této souvislosti, ve shodě s krajským soudem, kasační soud zdůrazňuje, že ve smyslu relevantní judikatury není smyslem soudního přezkumu repetitivně opakovat již jednou vyřčené, a proto může soud v případě shody s odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkázat na konkrétní části jeho odůvodnění (srov. rozsudky tohoto soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, č. 1350/2007 Sb. NSS, ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006 - 86, či ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 - 47).

[31] Podstatou sporu mezi stěžovatelkou a daňovými orgány je výklad § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů a v návaznosti na to otázka, zda stěžovatelka byla oprávněna zahrnout do odpočtu na VaV osobní (mzdové) náklady ve výši stanovené jí provedeným způsobem kalkulace.

[32] Nejvyšší správní soud souhlasí se závěry žalovaného (odst. 53 až 77 odůvodnění jeho rozhodnutí), aprobevanými krajským soudem (odst. 17. napadeného rozsudku), dle kterých z § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů plyne, že od základu daně lze odečíst výdaje (náklady) *skutečně vynaložené* při realizaci projektu VaV na určité zákonem stanovené práce a činnosti. Jak již uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku desátého senátu, „[v]ýdaje (náklady), které byly vynaloženy na výzkum a vývoj, jež jsou zahrnovány do odpočtu, musí být výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Skutečnost, že v odpočtu na VaV lze uplatnit pouze náklady skutečně vynaložené, je zjevná již z podmínky, že tyto vynaložené výdaje (náklady) musí být výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů; musí být tedy daňově uznatelné dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

pokračování

Pro splnění podmínek daňové uznatelnosti výdajů (nákladů) ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je rovněž rozhodná jejich prokazatelná, resp. skutečná výše. Představa stěžovatelky, že ani pro účely ustanovení § 24 odst. 1 ZDP není dána podmínka „skutečného vynaložení“ nákladů (ale lze vycházet i z jakési modelové kalkulace), je tedy mylná.

[33] Z § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů i konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že hodlala-li stěžovatelka uplatnit odpočet nákladů na VaV, byla povinna vést oddělenou evidenci těchto výdajů. Zákon o daních z příjmů nestanoví, jakým způsobem má být tato evidence vedena, jednoznačně z něj však vyplývá, že náklady na projekt VaV musí být evidovány tak, aby odrážely realitu. Z této evidence musí být patrná též návaznost konkrétních výdajů na konkrétní projekty VaV, neboť jejím smyslem je vytvořit úplný soupis všech nákladů, které stěžovatelka vynaložila na výzkum a vývoj. Stěžovatelka proto měla jednoznačně stanovit jednotlivé výdaje tak, aby nevznikly pochybnosti o tom, který výdaj patří ke kterému projektu – měla tedy oddělit jednotlivé náklady vynaložené na konkrétní projekty VaV od jiných, s projekty VaV nesouvisejících (srov. například rozsudek tohoto soudu ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016-51). Při uplatnění odčitatelné položky byla stěžovatelka povinna mít uplatněné osobní náklady na zaměstnance přesně evidovány tak, aby bylo patrné nejen to, jakou část úvazku každý zaměstnanec skutečně odpracoval při řešení projektu VaV (evidence hodin), ale rovněž, jaká výše mzdových nákladů byla u každého jednotlivého zaměstnance skutečně vynaložena. Těmto povinnostem ale stěžovatelka nedostála.

[34] Namítá-li stěžovatelka, že při zjištění osobních nákladů vynaložených v souvislosti s projekty VaV je vždy nutno provádět určitou kalkulaci (výpočet), například zjistit průměrnou hodinovou odměnu v měsíci či roce, je nutno jí dát za pravdu. Uvedené ostatně nepopírá ani žalovaný, jenž konstatoval, že pro zjištění konkrétních nákladů je samozřejmě vždy třeba provést určité početní operace. Stěžovatelkou presentovaný závěr o kategorickém odmítnutí kalkulace osobních nákladů neplyne ani z rozsudku desátého senátu, jenž odmítl kalkulované výdaje pouze v jím projednávané věci, neboť nebyly s to prokázat *skutečně vynaložené* náklady, stejně jako je tomu i v nyní projednávané věci. S ohledem na to vyhodnotil kasační soud jako irelevantní pro projednávanou věc příměr stěžovatelky k nákladům na elektřinu nebo materiál, jimiž argumentovala pro podporu svého závěru o možnosti uplatnění určité kalkulace při zjišťování skutečných nákladů. Uvedené potvrzuje rovněž stěžovatelkou odkazovaná judikatura, dle které lze využít pro výpočet osobních nákladů měsíční nebo dokonce roční průměrnou mzdu konkrétního zaměstnance (rozsudky tohoto soudu sp. zn. 10 Afs 62/2021, sp. zn. 8 Afs 168/2020 nebo sp. zn. 6 Afs 161/2021). Jak již uvedl též žalovaný ve svém vyjádření, pokud je z osobních nákladů na *konkrétního zaměstnance* za rok (popřípadě měsíc) vypočtena poměrná část těchto nákladů dle odpracovaného času v tomto roce (měsíci), vypovídá takto vypočtená hodnota přímo a jednoznačně o konkrétní části mzdových nákladů skutečně vynaložených za práci *konkrétního pracovníka* na projektech VaV v konkrétním zdaňovacím období. Postupovala-li by stěžovatelka tímto způsobem, takto „kalkulované náklady“ by jí byly zcela určitě uznány. Stěžovatelka nicméně využila vlastní metodu výpočtu, jejíž výsledek, jak již objasnily daňové orgány, nekorespondoval se skutečností.

[35] Pro správnost výpočtu v případě jakékoli početní operace je totiž zásadní, jaké jsou použity vstupní veličiny. Zde se již stěžovatelka s daňovými orgány dostává do sporu.

Rozporným tedy není to, zda bylo možné uplatnit „*kalkulované náklady*“, ale zda bylo možné v odpočtu uplatnit tyto konkrétní kalkulované náklady za použití stěžovatelkou zvolených „*vstupních hodnot*“.

[36] Mezi stranami není sporné, že stěžovatelka vedla oddělenou evidenci odpracovaných hodin jednotlivých pracovníků podílejících se na projektech VaV. To však samo nenaplnuje podmínku podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, dle kterého *od základů daně lze odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje. Pokud vynaložené výdaje (náklady) souvisejí s realizací projektů výzkumu a vývoje pouze zčásti, je možné od základů daně odečíst pouze tuto jejich část. Výdaje (náklady), které lze odečíst od základu daně, musí být výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka.* Samotný počet odpracovaných hodin uplatněné náklady nevyčísľuje; jedná se pouze o jeden ze vstupních údajů pro výpočet jejich hodnoty.

[37] Stěžovatelka uplatněné osobní náklady stanovila jako součet odpracovaných hodin pracovníků konstrukce, technologie a výroby za jednotlivý projekt VaV, vynásobený kalkulovanou (průměrnou) hodinovou sazbou včetně pojištění v daném roce (v roce 2012 sazbou 236 Kč/h a v roce 2013 sazbou 243 Kč/h). Tato kalkulovaná hodinová sazba byla vypočtena jako shodná pro všechny pracovníky (dělníky, konstruktéry, technology) a to bez ohledu na to, zda se podíleli na projektech VaV, či nikoliv. Uvedené dle zdejšího soudu představuje zásadní skutečnost, proč nelze výpočet provedený stěžovatelkou akceptovat. Jak to plyne i z napadeného rozhodnutí, stěžovatelkou uplatněná kalkulace osobních nákladů nesplňuje požadavek prokazatelnosti oprávněnosti aplikace § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, protože z ní nelze dovodit vztah ke konkrétním účetním případům, tj. k projektům VaV. Stěžovatelkou zvolený výpočet nemá prakticky žádnou vypovídací hodnotu o skutečných osobních nákladech pracovníků podílejících se na projektech VaV, protože jako druhý vstupní údaj pro jejich výpočet stěžovatelka zařadila průměrnou hodinovou mzdu celé divize Nástrojárna, a nikoli pouze pracovníků, kteří se reálně podíleli na projektech VaV. Výsledek tak byl ovlivněn daty, které s projekty VaV nesouvisely, a nemohl být proto podkladem pro stanovení reálně vynaložených mzdových nákladů na tyto projekty, jelikož použití nesprávných vstupních dat výsledek nežádoucím způsobem zkreslilo.

[38] Lze tedy konstatovat, že stěžovatelce nebyl uznán uplatněný odpočet osobních nákladů nikoli proto, že se jednalo o *kalkulované náklady*, neboť je zřejmé, že pro zjištění výše konkrétních mzdových nákladů jednotlivých zaměstnanců bude vždy potřebná určitá matematická operace, nýbrž proto, že pro jejich výpočet zvolila nevhodnou metodu, která neodpovídá požadavkům zákona. Skutečnost, že v množině dat pro zjištění použitého průměru vedle řady dalších figurují i pro posuzovanou věc relevantní data, k dosažení reálných a odpovídajících hodnot nepostačuje. Naopak, s ohledem na přítomnost dalších, s projekty VaV nesouvisejících dat, nemá výsledek výpočtu vypovídací hodnotu. Jako zcela irelevantní je pak nutno vyhodnotit argument stěžovatelky, že kalkulovaná hodinová sazba

pokračování

(náklady z ní vypočtené) nebyla stanovena předem, ale až na konci roku; uvedené nemůže nijak ovlivnit, že výše uvedená metoda výpočtu není v souladu s § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů *per se*.

[39] S uvedeným souvisí i argumentace stěžovatelky, dle které nebyla povinna nárokovat odpočet v maximální výši, proto jej v této výši ani nemusela prokazovat a postačoval tak její „*zcela logický, byť oproti realitě zjednodušující výpočet*“. Stěžovatelka se za prvé mylně domnívá, že z napadeného rozhodnutí, nebo vyjádření žalovaného plyne, že jsou daňové orgány jiného názoru, pokud jde o možnost uplatnění odpočtu v jiné než maximální výši. Vzhledem k tomu, že nárokovat si odpočet je právem a nikoli povinností daňového subjektu, je samozřejmě na něm, v jaké výši jej hodlá uplatnit. Uvedené však nic nemění na „*důkazním standardu*“, pokud jde o prokázání tohoto (třeba i nižšího) nároku. Položky, které daňový subjekt hodlá zahrnout do odpočtu, musejí odpovídat zákonnému vymezení a nelze je bez dalšího nahradit určením libovolné (byť tvrzené nižší) částky, jak to v podstatě učinila stěžovatelka. Jelikož nakonec v daňovém řízení nedošlo k vyčíslení skutečně vynaložených mzdových nákladů, je argumentace, že v případě výpočtu vycházejícího z paušální hodnoty hodinové mzdy došlo k uplatnění částky nižší, než jakou by představovaly skutečně vynaložené mzdové náklady, ničím nepodloženým tvrzením. Předložení mzdového listu třech nejvýkonnějších pracovníků až ve druhé replice v řízení o kasační stížnosti na tom nemůže ničeho změnit. Ostatně, jedná se o nově uplatněnou skutečnost, která je v řízení o kasační stížnosti dle § 109 odst. 5 s. ř. s. nepřípustná.

[40] Nejvyšší správní soud k této otázce ve shodě s krajským soudem uzavírá, že v průběhu daňové kontroly a ani v odvolacím řízení stěžovatelka přes výzvu správce daně nedoložila relevantní důkazní prostředky, z nichž by bylo možné odvodit skutečnou a správnou výši mzdových nákladů jednotlivých pracovníků, kteří se podíleli na VaV v daných zdaňovacích obdobích, pročez jí správně nebyl přiznán nárokováný odpočet. Stěžovatelka nevedla řádnou oddělenou evidenci nákladů na vědu a výzkum; k řádně evidovanému přehledu odpracovaných hodin nevedla evidenci skutečně vynaložených osobních nákladů. Místo toho zvolila metodu, která byla pro ni sice jednodušší, nebyla ale s to naplnit podmínky podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Jakkoliv je zákonem požadovaná evidence nákladů administrativně náročnější než užití stěžovatelkou aplikované odhadné hodnoty, nelze přehlížet, že odpočet výdajů na výzkum a vývoj představuje výjimku ze základního daňového principu, podle něhož platí, že jeden výdaj lze v základu daně uplatnit u téhož poplatníka pouze jednou. O výdaje (náklady) uplatněné v rámci odpočtu na výzkum a vývoj si totiž poplatník již jednou snížil základ daně a výdaje uplatňuje podruhé. Jedná se tak *de facto* o daňový bonus. To jej zvýhodňuje i oproti jiným subjektům na trhu a poskytuje mu tak konkurenční výhodu. Tato skutečnost již sama o sobě implikuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti. 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 (srov. rozsudky tohoto soudu ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018-52, ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017-71, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, či ze dne 16. 12. 2022, č. j. 5 Afs 269/2021-55.). Měla-li tedy stěžovatelka o odpočet zájem, bylo její povinností splnit bezesbýtku všechny zákonné podmínky, ačkoli je považovala za „*naprosto neúměrné nároky na účetní a mzdové oddělení*“.

[41] Jelikož zásadní otázka projednávané věci již byla zodpovězena, vyjádří se kasační soud ke zbylým námitkám, které již byly navíc vypořádány v prakticky totožné věci též rozsudkem desátého senátu, pouze ve stručnosti.

[42] Stejně jako ve věci řešené rozsudkem desátého senátu, neobstojí ani zde námitka stěžovatelky, že správce daně ve vztahu k osobním nákladům uplatněným v odpočtu na VaV odsouhlasil splnění podmínky daňové uznatelnosti nákladů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Již žalovaný zcela přílehlavě v napadeném rozhodnutí (např. v odst. 78 odůvodnění) konstatoval, že správce daně daný způsob stanovení mzdových nákladů odsouhlasil jako správný jen ve vztahu k jednomu ze způsobů ocenění zásob vytvořených vlastní činností v souladu s § 49 odst. 5 (v důsledku zjevné písařské chyby je v rozhodnutí žalovaného uveden odst. 7) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona o účetnictví, tj. pro účely splnění podmínek zákona o účetnictví, a uvedené vyhlášky, nikoli však pro účely odpočtu na VaV ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Uvedené odpovídá též protokolu o ústním jednání ze dne 15. 9. 2016 (str. 3, čtvrtý odstavec shora), jenž stěžovatelka mj. přiložila ke své první replice k vyjádření žalovaného, podle něhož „*správce daně na dotaz zástupce daňového subjektu ohledně způsobu stanovení uplatněných mzdových nákladů uvádí, že souhlasí s oběma způsoby jejich stanovení, tj. dle § 49 odst. 5 Vyhlášky 500/2002 Sb.*“.

[43] Nelze tedy ani akceptovat tvrzení, že postup stěžovatelky byl v rámci daňových kontrol správcem daně akceptován. Ostatně již ze zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období let 2008 a 2009 plyne, že správce daně upozornil, že stěžovatelka postupuje v rozporu se zákonem, neboť takto „*stanovená výše mzdových nákladů nepředstavuje skutečné konkrétní mzdové náklady konkrétního pracovníka podílejícího se na předložených projektech*“ (viz odst. 78 odůvodnění rozhodnutí žalovaného). Pro stěžovatelku tedy i dle názoru Nejvyššího správního soudu nemohlo být překvapením, že na tomto názoru finanční orgány setrvaly i při kontrole za zdaňovací období 2012 a 2013 (v podrobnostech viz rozhodnutí žalovaného).

[44] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

[45] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 28. února 2025

pokračování

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu