



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **RIPRON, s. r. o.**, se sídlem Trnava 232, zastoupená Mgr. Jaroslavem Bártou, advokátem se sídlem Kobližná 19, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 1. 2025, č. j. 31 Af 41/2023-42,

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 :

[1] Finanční úřad pro kraj Vysočina (dále „*správce daně*“) doměřil žalobkyni dodatečným platebním výměrem ze dne 23. 3. 2022 daň z příjmů právnických osob za rok 2018 vyšší o částku 411 920 Kč a současně žalobkyni uložil povinnost uhradit penále ve výši 82 384 Kč. Důvodem doměření daně byly výsledky daňové kontroly provedené správcem daně. Správce daně neuznal žalobkyní uplatněný odpočet na podporu výzkumu a vývoje ve výši 2 168 095 Kč, který žalobkyně uplatnila na základě projektu „*Výzkum a vývoj nové generace vrtacích strojů*“. Správce daně dospěl k závěru, že si žalobkyně odpočet uplatnila v rozporu s § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále „*ZDP*“). Podle správce daně žalobkyně neprokázala oprávněnost využití § 34a odst. 1 písm. b) ZDP pro zvýšení odčitatelné položky na 110 % vynaložených výdajů, ani to, že uplatněné mzdové a materiálové náklady vynaložila při realizaci projektu. Proti rozhodnutí správce daně se žalobkyně odvolala. Její odvolání žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 4. 8. 2023, č. j. 25884/23/5200-11433-713239, a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[2] Následně se žalobkyně obrátila na Krajský soud v Brně. Ten její žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl rozsudkem ze dne 22. 1. 2025, č. j. 31 Af 41/2023-42.

[3] V úvodu svého rozsudku krajský soud přdestřel právní rámec posuzování prokazování nákladů v souvislosti s realizací projektů výzkumů a vývoje a jejich následných odpočtů. Vyšel přitom ze zákonné úpravy, judikatury Ústavního a Nejvyššího správního soudu a smyslu a účelu příslušných zákonných ustanovení. Zde krajský soud upozornil zejména na to, že břemeno důkazní ohledně splnění formálních i materiálních podmínek pro uplatnění odpočtu leží na daňovém subjektu. Odpočet na výzkum a vývoj přitom představuje významné beneficium ze strany státu, proto je legitimní, jsou-li nároky kladené na evidence vedené daňovým subjektem poměrně přísné. Tato skutečnost koresponduje se snahou o zabránění podvodům na těchto odpočtech.

[4] Podle krajského soudu žalobkyně potřebné požadavky nenaplnila, jelikož způsob evidence nákladů, který zvolila, znemožňoval jednoznačnou identifikaci a účinnou kontrolu deklarovaných nákladů. Žalobkyně se navíc zabývala výrobou vrtacích strojů a její běžná ekonomická činnost tak byla 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 nevyplývalo, v jakém konkrétním čase a kterou konkrétní činnost odvedli konkrétní zaměstnanci, ani jakým způsobem a v rámci které z těchto činností byl spotřebován vykazovaný materiál. Nešlo tak o nezaměnitelné a dostatečně přesné vymezení nákladů. Krajský soud proto evidenci mzdových ani materiálových nákladů nepovažoval za evidenci oddělenou, natož pak za evidenci dostatečně průkaznou. Na tomto závěru nemohl ničeho změnit ani komentář přednesený žalobkyní v žalobě, kterým se snažila ozřejmit, jak nejvýznamnější náklady souvisejí s projektem a co podle jejího názoru vyplývalo z obrázků v „ukončovacím reportu projektu“. Uvedené skutečnosti totiž měly dostatečně vyplývat již z evidencí samotných, nikoliv až ze žalobních tvrzení o tom, jak měly správní orgány hodnotit předložené důkazy.

[5] Ze stejného důvodu nemohl být žalobkyni uznán jako náklad 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 konkrétní zaměstnanec K. V. strávil prací s příslušnými nástroji.

[6] Na posouzení věci neměla vliv ani námitka 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 ustanovení ZDP. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, v níž se žalobkyně dovolávala principu *in dubio mitius*. Tento princip se 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 nebyl případ nyní řešené věci. V této věci podle krajského soudu existoval pouze jeden možný výklad příslušných ustanovení, v souladu s nímž daňové orgány postupovaly.

[7] Krajský soud na základě výše uvedeného uzavřel, že žalobkyně nepředložila všechny relevantní a zákonem požadované podklady a neprokázala oprávněnost odpočtu na výzkum

pokračování

a vývoj. Jelikož žalobkyně nesplnila podmínky pro přiznání nároku na odpočet výdajů na výzkum a vývoj od základu daně, bylo nadbytečné, aby se krajský soud zabýval námitkou týkající se výše tohoto odpočtu, a tedy výkladem § 34a ZDP.

[8] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále *stěžovatelka*) kasační stížnost z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Krajský soud podle stěžovatelky věc nesprávně právně posoudil, správní orgány nesprávně a nedostatečně zjistily skutkový stav věci a rozsudek krajského soudu byl rovněž nepřezkoumatelný.

[9] V úvodu své kasační stížnosti stěžovatelka obecně zpochybnila použitelnost rozhodnutí Ústavního a Nejvyššího správního soudu, ze kterých vyšel krajský soud, na posouzení nynější věci. Podle stěžovatelky se krajským soudem citovaná rozhodnutí týkala jiných právních otázek a nebyla pro posuzovaný spor použitelná. Stěžovatelka souhlasí jen s použitelností rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016-51, který však krajský soud vyložil nesprávně a jeho závěry naopak svědčí o dostatečnosti stěžovatelčina postupu.

[10] V první části kasační stížnosti stěžovatelka napadla závěr o nedostatečnosti evidence mzdových nákladů. Zde stěžovatelka upozornila zejména na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2025, č. j. 4 Afs 215/2024-37, který se zabýval stejnou otázkou a podle stěžovatelky vykazoval rovněž shodné skutkové okolnosti. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku dal za pravdu daňovému subjektu a shledal dostatečnost jeho dokumentace. Stěžovatelka přitom podle svého přesvědčení zpracovala příslušnou dokumentaci pro účely daňového odpočtu v souladu se zákonnými požadavky. Jen pro rok 2018 vzniklo k uvedenému celkem 13 dokumentů, které obsahují 45 stran dokumentace a důkazních prostředků k zahájení projektu i jeho následné realizaci. Uvedené však bylo třeba hodnotit nejen jednotlivě, ale i komplexně. Podle stěžovatelky tedy nemůže obstát názor správce daně a žalovaného aprobovaný krajským soudem, že při absenci jimi požadované detailnosti vedení výkazů práce v denním členění nemohla stěžovatelka správně vypočíst položku osobních nákladů. Tato byla vypočtena správně, tedy na základě výkazů práce, jež byly vykazovány každým členem projektového týmu a schváleny a podepsány manažerem projektu; přitom hodiny uvedené v pracovních výkazech byly posléze navázány na mzdové listy těchto zaměstnanců. Nebylo tedy možno tyto výdaje, resp. odpracovaný čas, zaměnit s výdaji, resp. odpracovaným časem na zajištění stěžovatelčiny běžné ekonomické činnosti a jednalo se proto o oddělenou evidenci podle zákonných požadavků.

[11] Podle stěžovatelky byl chybný rovněž závěr krajského soudu, který se neztotožnil se stěžovatelčinou argumentací, že daňovými orgány 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. Nutnost krajským soudem vyžadovaného natolik detailního vedení evidence osobních nákladů podle stěžovatelky nezakotvuje ani § 34b odst. 1 ZDP, ani pokyn Ministerstva financí D-288 k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*pokyn D-288*“), na který odkazuje žalovaný. Formu měsíčních výkazů práce připouští dokonce i Pokyn č. MF-17, k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 80/2019 Sb. a pozdějších předpisů (dále jen „*pokyn MF-17*“); k tomu se však krajský soud nijak nevyjádřil.

[12] Ve druhé části kasační stížnosti stěžovatelka napadla závěr o nedostatečnosti evidence materiálových nákladů. I v této části stěžovatelka dle svého názoru dostala požadavkům stanoveným v § 34b odst. 1 ZDP. Stěžovatelka vedla evidence tak, že byly jednoznačně identifikovány konkrétní doklady včetně jejich specifikace s určením, že se jedná o náklad konkrétního projektu výzkumu a vývoje a v jaké výši. Z dodané evidence je přitom patrné, které jednotlivé výdaje (náklady) byly vynaloženy na konkrétní projekt výzkumu a vývoje, neboť tyto byly vedeny v rámci oddělené evidence na výzkum a vývoj. Evidence obsahuje ke každému uplatněnému nákladu několik jednoznačných a nezaměnitelných identifikátorů, které tyto výdaje propojují s jednotlivými doklady evidovanými v účetnictví stěžovatelky.

[13] Stěžovatelka dokonce z opatrnosti na konkrétních příkladech názorně a detailně osvětlila, jakým způsobem položky z dotčených faktur týkajících se materiálových nákladů korespondují a jsou vzájemně propojeny s obsahem technické dokumentace i ekonomickými podklady. K uvedenému bohužel žalovaný uvedl pouze lakonický komentář, že dané skutečnosti musejí dostatečně vyplývat z evidence samotné, nikoliv až ze žalobních tvrzení. Stěžovatelka však upozorňuje, že uvedené jednak doložila a sdělila již správci daně v rámci daňové kontroly a nejedná se tedy o novotu obsaženou v žalobních tvrzeních, ale především je namístě vše hodnotit komplexně, a nikoliv izolovaně, jak to činil žalovaný (což aproboval rozsudek krajského soudu).

[14] Navíc ze stejného důvodu jako u mzdových nákladů nemohl být podle žalovaného a následně krajského soudu stěžovatelce uznán jako výdaj vynaložený na výzkum a vývoj ani uplatněný odpis majetku. Podle krajského soudu nebyla dostatečná evidence odpracovaných hodin jednotlivých pracovníků a z této evidence nebylo dle názoru soudu možné odvozovat ani příslušný čas, který stěžovatelčin zaměstnanec strávil prací s příslušnými nástroji. S tímto závěrem stěžovatelka rovněž nesouhlasí a k uvedenému se tedy plně vztahuje shora popisovaná argumentace.

[15] Z důvodu údajného nesplnění podmínky pro přiznání nároku na odpočet výdajů na výzkum a vývoj od základu daně se krajský soud pro nadbytečnost nezabýval námitkou týkající se výše tohoto odpočtu, a tedy výkladem § 34a ZDP. I tento závěr je podle stěžovatelky nesprávný.

[16] Ke stěžovatelčině kasační stížnosti se vyjádřil žalovaný, který navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost.

[17] Žalovaný nesouhlasí s tím, že by rozhodnutí, na která odkázal krajský soud, nebyla na věc použitelná. Sama stěžovatelka uvedla, že krajský soud z těchto rozhodnutí přebral pouze obecná východiska posuzování obdobných sporů; proto z uvedených rozhodnutí mohl krajský soud vycházet i přes jejich částečnou skutkovou odlišnost od nyní posuzované věci.

[18] Žalovaný především nesouhlasí s tvrzením, že by kladl příliš vysoké nároky na stěžovatelčiny evidence mzdových a materiálových nákladů. Relativně přísné nároky na evidence odpovídají povaze a atraktivitě předmětného odpočtu a rovněž náchylnosti k jeho zneužívání. Při požadavcích kladených na stěžovatelku vycházel žalovaný ze ZDP a judikatury Nejvyššího správního soudu. Daňový subjekt má pro uplatnění

pokračování

odpočtu povinnost prokázat, že konkrétní pracovník, který se měl na projektu podílet, pracoval na konkrétní činnosti výzkumu a vývoje, v konkrétní dobu a tyto skutečnosti musí být zachyceny v oddělené evidenci výdajů, která je zákonným předpokladem pro uplatnění odpočtu. Tyto požadavky přitom stěžovatelka nesplnila. Ze stěžovatelkou předložených souhrnných evidencí (mzdové listy, docházka, čtvrtletní výkazy práce) totiž nebylo zřejmé, co který pracovník konkrétně prováděl či vytvářel, kolik času na úkolech projektu odpracoval; doložené podklady poskytovaly zcela obecné informace, nelze z nich ověřit konkrétní věcnou náplň pracovníků v roce 2018 ve vztahu k projektu. Činnost prováděná v rámci výzkumu a vývoje musí být přesně přiřaditelná, aby nedocházelo k záměně s jinými podnikatelskými aktivitami či běžnou podnikatelskou činností stěžovatelky, což v daném případě nenastalo.

[19] Ve vztahu k materiálovým nákladům je podstatné, že stěžovatelka předložila správci daně tabulku (soupis), která obsahovala přijaté faktury a dva výdajové pokladní doklady, na základě kterých byl uplatněn odpočet nákladů na realizaci projektu v celkové výši 1 457 384,57 Kč. Avšak ze zaslaných kopií přijatých faktur nebylo možno rozeznat, k jakému účelu byl zakoupený materiál určen. Stěžovatelka nevedla skladovou evidenci a nákup materiálu (včetně dopravy, cla, člení) účtovala přímo do spotřeby materiálu na účet 501002. Kdo zodpovídal za příjem materiálu a jakým způsobem byl materiál přijímán (naskladňován) při dodávce od dodavatele, jakým způsobem byl následně vydáván (vyskladňován) do spotřeby, zda byl určen k běžné činnosti nebo zda byl vynaložen při realizaci na projekt, nebylo možné z přijatých faktur rozeznat.

[20] V případě stěžovatelčina odkazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 215/2024-37 žalovaný souhlasí se stěžovatelkou, že na danou věc dopadá a poskytuje jakýsi „návod“ pro posouzení nynější věci. Podle žalovaného je však třeba zohledňovat, že je rozdíl mezi tím, zda nejsou náklady uznány z důvodu nevedení oddělené evidence, tzn. z důvodu jejich formálních nedostatků, anebo z důvodu neprůkaznosti této evidence, tj. neunesení důkazního břemene ohledně souvislosti vynaložených nákladů (výdajů) s činností výzkumu a vývoje. A právě tato skutečnost odlišuje stávající věc od věci řešené Nejvyšším správním soudem v citovaném rozsudku. Zatímco v citovaném rozsudku tamější daňový subjekt vedl oddělenou evidenci a spornou otázkou zůstala „pouze“ její průkaznost, v nynějším sporu však dospěl žalovaný k závěru, že evidence stěžovatelky nebyla ani oddělená, ani průkazná. Ani v citovaném rozsudku se navíc Nejvyšší správní soud neodchýlil od své dřívější judikatury, že je povinností daňového subjektu vést podrobnou evidenci nákladů (výdajů), z níž je patrné, kolik hodin strávil který zaměstnanec prací na jednotlivých projektech a jaký materiál byl pro potřeby projektu pořízen. Současně v citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud zdůraznil, že každý případ je nutno posuzovat individuálně, přičemž tamější daňový subjekt doložil (na rozdíl od nynějšího případu) ucelený soubor důkazních prostředků, kterými prokázal průkaznost předložené evidence; o jejím odděleném vedení nebylo, na rozdíl od stávajícího případu, ani pochyb.

[21] Co se týče nesouhlasu stěžovatelky s tím, že jí nemohl být uznán jako výdaj ani uplatněný daňový odpis, neboť nebyla doložena podrobná oddělená evidence odpracovaných hodin zaměstnanců, a nebylo tak možné z této evidence odvozovat příslušný čas, který zaměstnanec strávil prací s příslušnými nástroji, odkazuje žalovaný stejně jako stěžovatelka na svou předchozí argumentaci, neboť se jedná se o stejný důvod jako pro neuznání mzdových výdajů.

[22] Konečně k poslední námitce stěžovatelky, že se krajský soud z důvodu nesplnění podmínky pro přiznání nároku na odpočet pro nadbytečnost nezabýval námitkou týkající se výše tohoto odpočtu a tedy výkladem § 34a ZDP, žalovaný odkázal na rozsudek krajského soudu. Jelikož stěžovatelka podle tohoto rozsudku 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.

[23] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatuje, že kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[24] Kasační stížnost **není** důvodná.

[25] Úvodem svého právního hodnocení Nejvyšší správní soud konstatuje, že rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný. Z odůvodnění rozsudku je seznatelné, jakými úvahami se při rozhodování věci krajský soud řídil a k jakým závěrům po posouzení všech relevantních skutečností případu dospěl. Stěžovatelka ostatně s právními závěry krajského soudu v kasační stížnosti polemizuje, což by v případě jejich nepřezkoumatelnosti nebylo z logiky věci možné. Nejvyšší správní soud připouští, že vypořádání posledních dvou stěžovatelčiných žalobních námitek bylo ze strany krajského soudu poměrně úsporné (odst. 20 a 22 rozsudku krajského soudu). To však souviselo s jejich akcesorickou povahou ve vztahu k základním dvěma žalobním námitkám – viz níže. Souhrnně tedy rozsudek krajského soudu dostal požadavkům na jeho přezkoumatelnost.

[26] Stěžovatelčinu věcnou kasační polemiku lze rozčlenit do čtyř tematických celků. V prvních dvou celcích stěžovatelka napadla závěry krajského soudu o nedostatečnosti její evidence mzdových a materiálových nákladů, a tedy nesplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet. Ve třetím celku stěžovatelka napadla neuznání daňového odpisu jako nákladu vynaloženého v souvislosti s projektem a konečně v posledním celku stěžovatelka napadla závěr krajského soudu, který se odmítl zabývat údajným nesprávným výpočtem výše odpočtu.

[27] Podstatou sporu v nyní souzené věci je, zda stěžovatelka prokázala opodstatněnost nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje, tj. zda z pohledu § 34 odst. 4 ZDP dostatečně prokázala své mzdové a materiálové náklady vynaložené v souvislosti se svým projektem.

[28] První dva celky stěžovatelčiných kasačních námitek směřovaly proti údajnému nesprávnému neuznání odpočtu z důvodu chybně vedených evidencí mzdových a materiálových nákladů. Posouzení těchto dvou okruhů kasačních námitek, a tedy posouzení závěru o neuznání stěžovatelčina odpočtu, přitom přímo ovlivňuje posouzení zbylých dvou kasačních okruhů. Ohledně chybně vedených evidencí mzdových a materiálových nákladů se krajský soud ztotožnil s právním hodnocením žalovaného.

pokračování

I podle krajského soudu daňové orgány v souladu se zákonem neuznaly stěžovatelce nárok na odpočet. Stěžovatelkou vedené evidence totiž neprokazovaly, které náklady byly vynaloženy v souvislosti s výzkumem a vývojem. Stěžovatelčiny evidence mzdových ani materiálových nákladů nebylo možné považovat za evidence oddělené, natožpak za evidence dostatečně průkazné, proto nemohly být stěžovatelce tyto náklady uznány jako odpočet na podporu výzkumu a vývoje dle § 34 odst. 4 ZDP (takto souhrnně odst. 19 rozsudku krajského soudu).

[29] Podle § 34 odst. 4 ZDP v rozhodném znění *od základu daně lze odečíst odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání*. Podle § 34b odst. 1 ZDP *výdaji vynaloženými na výzkum a vývoj zahrnovanými do odpočtu se 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).*

[30] V první části kasačních námitek stěžovatelka zpochybnila použitelnost krajským soudem citovaných rozhodnutí, ze kterých krajský soud vyšel při posouzení věci, a prostřednictvím kterých vymezil právní rámec posuzování nároků na vedení evidencí při uznávání odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Tato dílčí kasační námitka není podle Nejvyššího správního soudu důvodná.

[31] Právní rámec hodnocení posuzované věci vymezil krajský soud v odstavcích 13 až 18 svého rozsudku. Krajský soud přitom vyšel jak ze zákonné úpravy obsažené v ZDP, tak ze souvisejících rozhodnutí Nejvyššího správního i Ústavního soudu. S obecným vymezením právního rámce, jak jej provedl krajský soud, Nejvyšší správní soud souhlasí. Stěžovatelce lze přitakat, že rozhodnutí citovaná krajským soudem vykazovala odlišné skutkové okolnosti a některá se rovněž částečně týkala odlišných právních otázek než stávající případ. Přesto je z rozsudku krajského soudu zřejmé, že krajský soud použil zmíněná rozhodnutí skutečně pouze pro ilustrování obecného právního rámce, v jehož mezích je třeba spory jako je ten nynější posuzovat. To ostatně připustila i sama stěžovatelka ve své kasační stížnosti a rovněž na tuto skutečnost upozornil i žalovaný ve svém vyjádření. Oba účastníci sporu se tedy shodují v tom, že z uvedených rozhodnutí krajský soud převzal pouze obecné závěry a nastínil jimi právní rámec posuzovaného sporu. Konkrétní skutkové okolnosti krajský soud posoudil v navazujících pasážích svého rozsudku. Proti takovému postupu Nejvyšší správní soud nic nenamítá a s obecně vymezeným právním rámcem, jak jej nastínil krajský soud, souhlasí.

[32] I Nejvyšší správní soud tedy konstatuje, že odpočet od základu daně pro poplatníka představuje „dodatečný bonus“, kterým si již jednou uplatněné výdaje (náklady) uplatní podruhé (poprvé podle § 24 ZDP, podruhé právě podle § 34 ZDP), ovšem pouze za předpokladu, že k získání tohoto bonusu předloží dostatečné důkazní prostředky. V takové situaci má stát zcela oprávněně zájem na striktním prokázání, jak daňový subjekt nakládal s těmito prostředky a může nastavit přísné podmínky pro možnost využití takových

prostředků, aby předešel možnému zneužití této daňové výhody. S uvedeným koresponduje i skutečnost, že charakter odpočtu nese zvýšené nároky na poplatníka při prokazování oprávněnosti uplatnění odpočtu. Břemeno důkazní ohledně oprávněnosti uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj spočívá tedy bezesporu na straně poplatníka. Je tedy na stěžovatelce, aby prokázala splnění formálních i materiálních podmínek pro uplatnění odpočtu, přičemž zákon ponechává plně na vůli poplatníka, jakým způsobem splnění podmínek prokáže. V podrobnostech Nejvyšší správní soud odkazuje na již zmíněné odstavce 13 až 18 rozsudku krajského soudu i rozhodnutí žalovaného, ve kterém rovněž žalovaný obsáhle vymezil právní rámec posuzovaného sporu (ke zvýšeným nárokům na poplatníka při prokazování oprávněnosti uplatnění odpočtu viz např. např. rozsudky 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).

[33] Ve daném případě jsou sporné dvě evidence nákladů, které stěžovatelka v souvislosti se svým projektem výzkumu a vývoje vedla – evidence mzdových nákladů a evidence materiálových nákladů. V souvislosti s evidencemi se přitom podle ustálené judikatury posuzují dvě na sobě nezávislé otázky: a) zda byly evidence vedeny odděleně a b) zda byly evidence průkazné, jinak řečeno unesení důkazního břemene daňového subjektu ohledně souvislosti vynaložených nákladů (výdajů) s činností výzkumu a vývoje (k tomu srov. např. účastníky řízení zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 215/2024-37, odst. [29] i s citací další judikatury). V nynějším případě přitom žalovaný u obou evidencí dospěl k závěru, že zmíněné evidence nebyly ani vedeny odděleně, ani nebyly průkazné. Krajský soud se s tím závěrem ztotožnil (zejména odst. 19 napadeného rozsudku).

[34] Ohledně evidence mzdových nákladů souhlasí Nejvyšší správní soud s posouzením věci žalovaným a následně i krajským soudem. Ani podle Nejvyššího správního soudu stěžovatelka nepředložila oddělenou, resp. průkaznou evidenci mzdových nákladů. Tento okruh kasačních námitek tedy není důvodný.

[35] Ohledně posouzení splnění podmínek evidence mzdových nákladů odkazuje Nejvyšší správní soud v první řadě na zprávu o daňové kontrole založenou ve správním spisu (s. 9 až 19 zprávy o daňové kontrole) a rozhodnutí žalovaného, s jejichž výsledkem se krajský soud ztotožnil ve svém rozsudku. Z těchto podkladů se podává, že stěžovatelka měla ve zdaňovacím období roku 2018 čtyři stálé zaměstnance, z čehož tři se údajně podíleli na projektu výzkumu a vývoje. Stěžovatelka správci daně v průběhu daňové kontroly předložila mzdové listy, docházku a čtvrtletní výkazy práce. Ani podle Nejvyššího správního soudu nebyly předložené podklady dostatečné. Jak uvedl již žalovaný ve svém rozhodnutí, hlavním důvodem, jenž vedl správce daně k závěru o nedostatečnosti předložené evidence mzdových nákladů, byly chybějící podrobnější informace a detailnější členění snímku pracovních dnů jednotlivých zaměstnanců. Z výše uvedených podkladů, které stěžovatelka předložila, lze vyčíst pouze zcela obecné údaje o tom, kolik hodin v jednotlivých měsících roku 2018, resp. čtvrtletích 2018 jednotliví zaměstnanci na projektu výzkumu a vývoje údajně pracovali. Údaje o hodinách údajně strávených na projektu výzkumu a vývoje dále obsahují stále se opakující a obecně popsane činnosti jako např. „konstrukční návrhy“, „testování technických procesů“, „interní konzultace“, či „montážní práce“. Jak navíc opakovaně upozornily daňové orgány, stěžovatelčina komerční ekonomická činnost spočívající ve výrobě vrtacích strojů a dodávání obráběcích, tvářecích a lisovacích strojů včetně jejich servisu se značně shodovala s jejím projektem výzkumu a vývoje spočívajícím ve „výzkumu a vývoji nové generace vrtacích strojů“. Nejvyšší správní

pokračování

soud proto souhlasí se závěrem daňových orgánů, resp. krajského soudu, že stěžovatelkou předložená evidence mzdových nákladů nebyla dostatečná.

[36] Ani Nejvyšší správní soud shodně jako žalovaný ve svém vyjádření ke stěžovatelčině kasační stížnosti přitom nerozporuje shodné rysy věci posuzované v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 215/2024-37 s nynějším případem. Přesto však nelze právní názory vyslovené v daném rozsudku podle Nejvyššího správního soudu mechanicky použít na nyní posuzovanou věc.

[37] Ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu vychází z obecného vymezení požadavků na oddělenost, resp. průkaznost evidencí vedených daňovými subjekty, které jsou úzce spjaty se samotným smyslem a účelem evidencí jako podkladů prokazujících skutečné náklady vzniklých v souvislosti s projektem výzkumu a vývoje a následně odečtených od základu daně. Toto vymezení, jak se shodují oba účastníci řízení, provedl Nejvyšší správní soud zejména v rozsudku ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016-51, odst. [47], ve kterém uvedl, že „*smysl oddělené evidence Nejvyšší správní soud spatřuje ve vytvoření úplného soupisu všech výdajů (nákladů) vynaložených daňovým subjektem při realizaci projektu výzkumu a vývoje, přičemž již ze samotné evidence musí být dostatečně patrna návaznost na konkrétní výdaj (náklad) vynaložený při realizaci projektu výzkumu a vývoje. Identifikace jednotlivých výdajů (nákladů) v oddělené evidenci musí být natolik jednoznačná, aby nemohly vzniknout pochybnosti, který z jednotlivě vynaložených výdajů (nákladů) je do evidence zahrnut, tj. na základě evidence musí být možno jednoznačně oddělit jednotlivé výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektu výzkumu a vývoje od ostatních výdajů (nákladů) daňového subjektu, které s projektem výzkumu a vývoje nesouvisí. Identifikace výdajů (nákladů) v oddělené evidenci musí být takového charakteru, aby na jejím základě bylo možno propojit jednotlivé účetní doklady s evidovanými výdaji (náklady)*“.

[38] Z judikatury Nejvyššího správního soudu také vyplývá, že daňový subjekt je povinen „*vést podrobnou evidenci nákladů (výdajů), z nichž bude patrné, kolik hodin strávil který zaměstnanec prací na jednotlivých projektech, jaký materiál byl pro potřeby kterého projektu pořízen apod. Jakkoliv s sebou takový postup nese vyšší administrativní zatížení stěžovatele, je třeba mít na zřeteli, že odpočet nákladů (výdajů) na výzkum a vývoj podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů představuje jisté beneficium, a pokud má stěžovatel zájem z něj těžit, musí splnit striktní podmínky stanovené zákonodárcem. [...] stěžovatelem odkazovaný pokyn Ministerstva financí D-288 není obecně závazným předpisem (jedná se o interní normativní instrukci, která představuje pokyn nadřízeného orgánu vůči orgánu služebně podřízenému), pročez z něj nelze dovozovat povinnosti daňového subjektu nad rámec zákona. Z tohoto důvodu lze také uvedený pokyn použít pouze jako výkladové vodítko v mezích, v nichž je souladný se zněním zákona o daních z příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 8 Afs 3/2005-59). V posuzované věci nicméně požadavek na vedení oddělené evidence výdajů vyplývá přímo ze zákona [§ 34b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů], přičemž stěžovatelem zvolený způsob evidence výdajů (nákladů) je rozporný se smyslem a účelem citovaného ustanovení“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 11. 2020, č. j. 1 Afs 270/2020-26, odst. [33] a [34]).*

[39] Přitom zcela konkrétní vymezení požadavků na kvalitu vedení evidence mzdových nákladů neobsahuje ani pokyn D-288, ani pozdější pokyn MF-17. I tyto pokyny ovšem obsahují obecné požadavky na vedení oddělených evidencí splňujících požadavky

přehlednosti a prokazatelnosti oprávněnosti odpočtů (srov. bod „5. Výdaje vynaložené při realizaci projektů“ pokynu D-288 a shodně bod „5. Výdaje vynaložené při realizaci projektů výzkumu a vývoje pokynu“ MF-17). Pokyn MF-17 pak sice v podkapitole 1.1 bodu e) na s. 2 skutečně zmiňuje prokazování mzdových nákladů měsíčními výkazy práce; měsíční výkazy práce ovšem pokyn zmiňuje pouze příkladmo v souvislosti s některými specifickými osobami podílejícími se na projektu výzkumu a vývoje, především se však nijak konkrétně nevyjadřuje k obsahové kvalitě, které musí tyto měsíční výkazy práce dosahovat.

[40] Důvodnost této kasační námitky směřující k otázce průkaznosti evidencí nezakládá podle Nejvyššího správního soudu ani stěžovatelkou opakovaně namítaná skutečnost, že daňovými orgány 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. Jak již sdělil stěžovatelce krajský soud, pro danou věc jsou rozhodná citovaná ustanovení ZDP a naplnění jejich smyslu a účelu, jak je vymezil a konkretizoval Nejvyšší správní soud ve své judikatuře, mj. i v té, kterou je citována výše.

[41] Nejvyšší správní soud proto opakuje, že dostatečnost evidencí je třeba posuzovat s ohledem na jejich smysl účel spočívající v zobrazení úplného soupisu všech nákladů vynaložených daňovým subjektem při realizaci projektu a výzkumu. Rovněž nelze *a priori* vymezit přesný obraz toho, jak má dostatečná evidence vypadat. Dostatečnost evidence je naopak zkoumána v každém jednotlivém případě s ohledem na individuální skutkové okolnosti každé věci (to ostatně konstatoval i čtvrtý senát ve stěžovatelkou odkazovaném rozsudku č. j. 4 Afs 215/2024-37, odst. [37], ve kterém Nejvyšší správní soud upozornil, že ze závěrů judikatury je třeba vycházet, nelze však pominout, že každý případ je individuální a je nutno jej rovněž individuálně posuzovat). Nadto je třeba poznamenat, že zejména z odst. 34 rozsudku č. j. 4 Afs 215/2024-37 plyne, že v tehdejší věci byly předložené evidence, resp. další důkazní prostředky, podrobnější a víc vypovídající. Zejména šlo o propojení úkolových listů s dalšími podklady, to vše podpořeno svědeckými výpověďmi. Přestože tedy v citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud netrval striktně na výkazech za každý jednotlivý den práce příslušného zaměstnance, není možné jeho závěry mechanicky a bez dalšího přebírat na nynější věc.

[42] Ze všech uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem k závěru, že stěžovatelkou předložená evidence mzdových nákladů nebyla dostatečná.

[43] Jako důvodnou neshledal Nejvyšší správní soud ani stěžovatelčinu polemiku ohledně údajného chybného posouzení dostatečnosti její evidence materiálových nákladů. I ohledně evidence materiálových nákladů se krajský soud ztotožnil s daňovými orgány v tom, že evidence materiálových nákladů nebyla vedena samostatně, ani nebyla dostatečně průkazná. I s tímto právním závěrem Nejvyšší správní soud souhlasí.

[44] Rovněž ohledně nedostatečné evidence materiálových nákladů odkazuje Nejvyšší správní soud v první řadě na zprávu o daňové kontrole (§. 19 až 27) a rozhodnutí žalovaného. Již daňové orgány stěžovatelce vysvětlily, že byť stěžovatelka v rámci daňové kontroly předložila tabulku obsahující přijaté faktury a dva výdajové podkladní doklady, z těchto podkladů nebylo možné rozeznat, k jakému účelu byl zakoupený materiál určen.

pokračování

Stěžovatelka nevedla žádnou skladovou evidenci a nákup materiálu (včetně dopravy a celních výdajů) účtovala přímo do spotřeby materiálu. Z předložených podkladů nevyplývalo nic o dalším zacházení s materiály ani to, zda byl materiál určen ke stěžovatelčině obchodní činnosti, či právě pro realizaci projektu výzkumu a vývoje. Ze všech předložených faktur bylo pouze na dvou ručně napsáno písmeno „V“, což však není podle Nejvyššího správního soudu dostatečný důkaz k použití materiálu z těchto faktur v rámci projektu výzkumu a vývoje.

[45] Jak navíc opakovaně upozorňuje žalovaný, ze zprávy o daňové kontrole též vyplynulo, že v roce 2018 „zabrala“ stěžovatelce činnost výzkumu a vývoje podle jejích výkazů téměř 70 % jejího pracovního fondu, přesto se to nijak neprojevalo na jejích tržbách, které byly v roce 2018 vyšší než za rok 2017, kdy stěžovatelka žádnou výzkumnou a vývojovou činnost neprováděla. I tato skutečnost, především ve spojení s tím, že stěžovatelčin projekt výzkumu a vývoje se téměř shodoval s její obchodní činností (viz výše), vnáší do posuzovaného případu pochyby ohledně správného a věrohodného evidování nákladů na projekt výzkumu a vývoje, resp. toho, zda stěžovatelka vskutku konkrétní výzkum a vývoj prováděla. Již krajský soud navíc stěžovatelku správně upozornil, že dostatečnost podkladů pro uznání odpočtu měla plynout zejména z těchto podkladů samotných (zejména tedy ze stěžovatelkou předložených evidencí případně ve spojení s dalšími podklady spojenými s projektem, jako samotným vymezením projektu a „ukončovacím reportem projektu“). Jak však Nejvyšší správní soud výše vysvětlil, ani on dostatečnost stěžovatelčiných podkladů neshledal. Dané skutečnosti stěžovatelka již nemohla ozřejmit až v následných soudních řízeních, ve kterých navíc přednesla dodatečnou argumentaci pouze k některým „nejvýznamnějším“ nákladům.

[46] Konečně se Nejvyšší správní soud zabýval i zbylými dvěma okruhy stěžovatelčiných kasačních námitek ohledně neuznaného nákladu spočívajícího ve stěžovatelkou uplatněném odpisu majetku a nesprávného výpočtu odpočtu. Tyto námitky však nemohou být důvodné již jen z důvodu toho, jak je stěžovatelka ve své kasační stížnosti zformulovala. Stěžovatelka oba uvedené okruhy kasačních námitek zformulovala jako akcesorické k svým dvěma základním námitkám spočívajícím, jak je výše uvedeno, v údajně dostatečné evidenci mzdových a materiálových nákladů. Protože tedy stěžovatelka podle svého přesvědčení předložila dostatečné evidence k prokázání svých nákladů, měl jí proto být započítán i uplatněný odpis majetku; krajský soud se měl zabývat i údajným nesprávným výpočtem odpočtu (srov. část VI. kasační stížnosti). Protože však Nejvyšší správní soud shledal nedůvodné stěžovatelčiny námitky ohledně prvních dvou kasačních okruhů - tedy právě ohledně evidencí mzdových a materiálových nákladů, nemohl shledat důvodnými ani tyto okruhy.

[47] Nejvyšší správní soud k těmto okruhům kasačních námitek tedy plně odkazuje na rozhodnutí žalovaného a rozsudek krajského soudu, neboť již žalovaný i krajský soud vysvětlili, že vzhledem k tomu, že nebyla dostatečná evidence mzdových nákladů (resp. evidence odpracovaných hodin jednotlivých pracovníků), nebylo z této evidence možné odvozovat ani čas, který zaměstnanec K. V. strávil prací s příslušnými nástroji. S tímto posouzením se Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené závěry ztotožňuje. Nejvyšší správní souhlasí s krajským soudem rovněž v tom, že jelikož stěžovatelka 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.

[48] Z výše uvedených důvodů tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelčina kasační stížnost nebyla důvodná, proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

[49] Stěžovatelka v nynější věci nebyla úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.) Žalovanému pak nevznikly žádné náklady, které by se vymykaly z jeho běžné úřední činnosti, proto mu Nejvyšší právní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. července 2025

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu