

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **ABADIA a.s.**, se sídlem Slapy 144, zast. Mgr. Davidem Neveselým, advokátem se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 12. 2014, č. j. 32170/14/5200-11434-711305, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 13. 5. 2016, č. j. 10 Af 3/2015 - 33,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), jímž byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 12. 2014, č. j. 32170/14/5200-11434-711305. Uvedeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „finanční úřad“) ze dne 3. 10. 2013, č. j. 1740064/13/2212-24803-302565, jímž byla stěžovatelce doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 10. 2010 ve výši 851 600 Kč a sděleno daňové penále ve výši 170 320 Kč.

[2] Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že předmětem sporu bylo, zda stěžovatelkou vynaložené osobní a provozní náklady ve výši 4 258 127 Kč byly skutečně vynaloženy na projekty výzkumu a vývoje v daném zdaňovacím období a zda mohou být uplatněny jako odčitatelná položka dle § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů lze od základů daně odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil při realizaci projektů výzkumu a vývoje. V § 34 odst. 5 daného zákona je vymezeno, co se rozumí projektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn daňový odpočet.

[3] Finanční orgány dospěly k závěru, že stěžovatelka neprokázala, že náklady skutečně vynaložila na projekty výzkumu a vývoje, neboť nevedla dostatečně průkaznou evidenci těchto nákladů. Krajský soud uvedl, že zákon o daních z příjmů umožňuje od základu daně odečíst 100 % výdajů (nákladů) vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje, proto je dán poměrně striktní požadavek na prokázání těchto nákladů, které jsou *de facto* od základu daně odečítány dvakrát (poprvé jako daňově účinné náklady dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podruhé v rámci odečtu nákladů vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje). Daňový subjekt musí vést oddělené evidence, aby bylo patrno, že náklady byly vynaloženy výhradně na projekt, a nikoli za jiným účelem.

[4] Krajský soud souhlasil se závěrem, že stěžovatelka nevedla evidenci výdajů (nákladů) na projekty výzkumu a vývoje odděleně od nákladů na běžnou činnost, jak je požadováno v § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Na analytických účtech byly zachyceny jednotlivé náklady, ale neexistuje v nich odkaz na projekty výzkumu a vývoje. Vnitropodniková střediska pro tyto účely využita nebyla. Předložení analytických účtů spolu se souhrnným vyúčtováním, které bylo stanoveno na základě poměru pracovních úvazků a poměru počtu ujetých kilometrů služebními vozidly, dle krajského soudu nepostačuje pro to, aby se jednalo o průkaznou oddělenou evidenci výdajů (nákladů).

[5] Pokud jde o osobní výdaje na zaměstnance, pak krajský soud považoval stanovení rozsahu zapojení jednotlivých zaměstnanců do projektů procentním podílem na jejich pracovním úvazku za způsob, který je akceptovatelný. Dle jeho názoru však byl rozsah prací provedených jednotlivými zaměstnanci stanoven pouze rámcově. Nutné však bylo evidovat výdaje (náklady) na projekt výzkumu a vývoje, a to tak, aby odrážely realitu a nejednalo se pouze o údaje odhadní. Při uplatnění odčitatelné položky tak byla stěžovatelka povinna uplatněné osobní náklady na zaměstnance mít přesně rozepsány a evidovány.

[6] Krajský soud uvedl, že ani na základě provedených svědeckých výpovědí, jejichž obsah rozebral, stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno. Vyhodnotil proto, že žaloba je nedůvodná a zamítl ji dle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

II. Obsah kasační stížnosti

[7] Stěžovatelka v kasační stížnosti poukázala na závěr koordinačního výboru Komory daňových poradců a Ministerstva financí, v jehož rámci Ministerstvo financí vyjádřilo souhlas s tím, že pro oddělení evidence, které vyžaduje § 34 odst. 4 zákona o daních

z příjmů, je možné podpůrně využít účetních předpisů o analytické evidenci, účtování s využitím podnikových středisek, případně jiný průkazný způsob. Bylo by projevem přepjatého formalismu dovozovat, že podmínka oddělené evidence není splněna u daňového subjektu, který sice o nákladech neúčtuje na samostatném analytickém účtu, ale který je schopen jednoznačným logickým klíčem identifikovat hodnotu těchto nákladů. Stěžovatelka má za to, že evidenci nákladů vynaložených při realizaci projektu výzkumu a vývoje vedla v souladu se závěrem koordinačního výboru jiným průkazným způsobem.

[8] Již finančnímu úřadu byly předloženy důkazní prostředky, které ukazují výsledky práce jednotlivých zaměstnanců, finanční orgány je však nevyhodnotily, což mělo podstatný vliv na jejich rozhodnutí.
[9] Stěžovatelka na pochybnosti správce daně reagovala mj. stanoviskem vypracovaným soudním znalcem Ing. Jiřím Sedlákem, který popsal patentové řízení a vysvětlil, proč podáním patentové přihlášky výzkum a vývoj nekončí. Finanční úřad ve zprávě o daňové kontrole na základě pouhého odkazu na internetové stránky Úřadu průmyslového vlastnictví odmítl přiznat jeho vyjádření relevanci. Žalovaný tuto argumentaci převzal a při hodnocení výpovědi tohoto svědka zdůraznil, že svědek nebyl schopen určit konkrétní dny, kdy se scházel se zaměstnanci stěžovatelky. Způsob hodnocení písemného vyjádření znalce i jeho výpovědi dle stěžovatelky ovlivnil zákonnost správních rozhodnutí.

[10] Stát chtěl odpočtem výdajů (nákladů) vynaložených při realizaci projektu výzkumu a vývoje podpořit investice zaručující zvýšení konkurenceschopnosti. Stěžovatelka se na základě porovnání meziroční procentní změny indexu stavební produkce a meziroční procentní změny jejích tržeb, které rostly rychleji než index stavební produkce, domnívá, že naplnila základní účel, který byl odpočtem sledován.

[11] Stěžovatelka na výzvu finančního úřadu k prokázání skutečností reagovala a podala vysvětlení. Má za to, že pochybnosti správce daně rozptýlila již při ústních jednáních ve dnech 22. 4. 2013 a 22. 5. 2013. V dalším průběhu daňové kontroly finanční úřad nové pochybnosti nebo požadavky nevznesl. Pochybnosti správce daně směřovaly pouze k identifikaci (rozklíčování) nákladů, nikoli k otázce jejich faktického vynaložení. Takto vymezené pochybnosti správce daně stěžovatelka v průběhu daňového řízení rozptýlila. Pokud správce daně nebyl schopen v průběhu řízení dostatečně srozumitelně vysvětlit, co by měl daňový subjekt ještě vysvětlit, nelze daňovému subjektu vyčítat, že blíže nespecifikované pochybnosti nerozptýlil.

[12] Stěžovatelka navrhla napadený rozsudek a spolu s ním i rozhodnutí žalovaného zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

[13] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil s rozsudkem krajského soudu. Stěžovatelka vedla analytickou evidenci veškerých nákladů na autoprovoz a osobních nákladů na zaměstnance. Šlo o daňově účinné náklady dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka však nevedla evidenci výdajů (nákladů) na projekty výzkumu a vývoje oddělenou od nákladů na běžnou činnost, jak je požadováno v

§ 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka zachytila své jednotlivé náklady, ale v její evidenci neexistuje odkaz na projekty výzkumu a vývoje.

[14] Stěžovatelkou vedená evidence mohla sloužit jen pro účely § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nikoli pro účely § 34 odst. 4 daného zákona. Ve vztahu k odpočtu nákladů na projekty výzkumu a vývoje je nutné detailně prokázat, kdo a co vytvořil či vykonal, kolik času tím strávil, kolik kilometrů ujel apod. Každý náklad na projekt výzkumu a vývoje musí být zcela zřejmě kontrolovatelný, prokazatelný a detailně prokázaný. Těmto požadavkům stěžovatelka nevyhověla. Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, stěžovatelka je v řízení o kasační stížnosti zastoupena advokátem. Důvody kasační stížnosti odpovídají důvodům podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, zároveň zkoumal, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

IV. a) Unesení důkazního břemene

[16] Stěžovatelka si dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů od základu daně odečetla výdaje (náklady), které dle svých tvrzení vynaložila při realizaci projektů výzkumu a vývoje.

[17] Stěžovatelka namítla, že v průběhu daňového řízení rozptýlila pochybnosti správce daně ohledně vynaložení výdajů (nákladů) při realizaci projektů výzkumu a vývoje, u nichž uplatnila odpočet dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Dle jejího názoru se tak stalo již na jednáních dne 22. 4. 2013 a 22. 5. 2013, která se konala v úvodní části daňového řízení. Má tak za to, že již tehdy unesla své důkazní břemeno a že důkazní břemeno přešlo na finanční orgány, které by musely prokázat neoprávněnost odpočtu výdajů (nákladů) vynaložených při realizaci projektu výzkumu a vývoje, což se však nestalo.

[18] Dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů: „*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. Tento odpočet nelze uplatnit na služby, licenční poplatky (§ 19 odst. 7) a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob s výjimkou výdajů (nákladů) vynaložených za účelem certifikace výsledků výzkumu*

a vývoje, a dále na ty výdaje (náklady), na které již byla i jen zčásti poskytnuta podpora z veřejných zdrojů."

[19] Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatelka při jednáních dne 22. 4. 2013 a 22. 5. 2013 neunesla své důkazní břemeno ve vztahu ke skutečnosti, že jí tvrzené výdaje (náklady) byly vynaloženy při realizaci projektů výzkumu a vývoje.

[20] Finanční úřad stěžovatelce adresoval výzvu k prokázání skutečností (ze dne 18. 3. 2013, č. j. 1300012551/2212-05402-303996, pořadové č. 4 správního spisu). Výzva směřovala k prokázání, že náklady na materiál, spotřebu pohonných hmot, opravy vozidel a osobní náklady byly vynaloženy v přímé souvislosti s realizací projektů výzkumu a vývoje. Finanční úřad pojal pochybnosti ve vztahu k těmto nákladům z následujících skutečností. Cílem stěžovatelčina projektu výzkumu a vývoje I. bylo vyřešení problematiky nové konstrukce podlah ocelových závěsných balkonů a získání poznatků pro návrh nového výrobku. Tento projekt výzkumu a vývoje měl být realizován od 1. 1. 2009 do 30. 10. 2009. Poslední, třetí, etapa realizace výzkumu a vývoje měla být završena výrobou funkčních vzorků, ověřením postupů a případně zápisy chráněných vzorů u Úřadu průmyslového vlastnictví. U projektu výzkumu a vývoje II., jehož předmětem bylo vyřešení problematiky nové konstrukce ocelových závěsných balkonů při použití sendvičových panelů, byl termín realizace určen od 1. 11. 2009 do 30. 10. 2010. Mezi posledními činnostmi zahrnutými do projektu figurovalo ověření funkčnosti, výroba prvních kusů a posouzení novosti z hlediska zápisu užitného vzoru Úřadem průmyslového vlastnictví. Finanční orgány zjistily, že stěžovatelka podala dne 23. 3. 2009 přihlášku průmyslového vzoru k závěsnému balkonu a dne 30. 6. 2009 a 1. 7. 2009 dvě přihlášky užitných vzorů týkající se balkonů. Pochybnosti finančního úřadu se vztahovaly ke skutečnosti, že projekt výzkumu a vývoje I. měl být realizován do 30. 10. 2009 s tím, že v závěrečné fázi mělo případně dojít k zápisu chráněného vzoru, přičemž k zápisu průmyslového vzoru a užitných vzorů došlo již 23. 3. 2009, 30. 6. 2009 a 1. 7. 2009. Pochybnosti finančního úřadu se vztahovaly ke skutečné výši nákladů. Dle vyúčtování projektů výzkumu a vývoje se totiž některé náklady vztahovaly i k období po podání přihlášek chráněných vzorů (např. pojištění vozidel od 1. 5. 2009 a 31. 10. 2009 a též mzdové náklady, které byly určeny stabilním procentuálním podílem mzdových nákladů za celé období plánované realizace projektů).

[21] Nejvyšší správní soud nesouhlasí s tím, že by se stěžovatelce podařilo vyhovět výzvě finančního úřadu či rozptýlit pochybnosti ohledně výdajů (nákladů) na projekty výzkumu a vývoje při jednáních dne 22. 4. 2013 a 22. 5. 2013, jak tvrdila v kasační stížnosti. Výzvě finančního úřadu bylo možno vyhovět prokázáním přímé souvislosti výdajů (nákladů) s realizací projektů výzkumu a vývoje, a to u těch výdajů (nákladů), u nichž stěžovatelka uplatňovala odpočet dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Šlo o výzvu k prokázání skutečností, které stěžovatelka uvedla do daňového přiznání a k nimž ji v daňovém řízení tíží důkazní břemeno.

[22] Při jednání dne 22. 4. 2013 stěžovatelka uvedla, že vyčlenění zaměstnanců k projektu a jejich pracovní náplň se odvíjela od příkazu jejího ředitele č. 9, který předložila, a že k plnění úkolů byla zaměstnancům vyčleněna osobní vozidla, u nichž provozní náklady byly uplatněny jen v případě měřitelných nákladů např. podle knihy

jízd. Dále doplnila, že patenty nebyly cílem projektu. Uvedla, že podrobná dokumentace není podmínkou jejich přihlášky a hlavním důvodem žádosti o ně je ochrana technického řešení.

[23] V příkazu ředitele č. 9, který byl vydán před samotnou realizací projektu dne 28. 11. 2008, je určena náplň práce zaměstnanců na projektu a procentní rozsah jejich pracovního úvazku, který má být využit při realizaci projektu (a to u jednotlivých zaměstnanců od 20 % do 80 %). Obdobné vymezení je i v projektech výzkumu a vývoje. Nejvyšší správní soud plně souhlasí se závěrem krajského soudu a žalovaného, že procentuální určení pracovního úvazku jednotlivých zaměstnanců provedené před samotnou realizací projektu nedokládá, že právě tato část pracovní doby jednotlivých zaměstnanců byla projektu skutečně věnována. Příkaz ředitele č. 9 představuje určitý budoucí plán. Příkaz dokládá pouze to, že v říjnu 2008 stěžovatelka plánovala práci zaměstnanců určitým způsobem, není ale schopen doložit, že se od ledna 2009 ve skutečnosti podle tohoto plánu postupovalo. K tomu by byly třeba dodatečné důkazní prostředky. Na základě shodné argumentace lze konstatovat, že příkaz ředitele č. 9 nedokládá, zda nakonec zaměstnanci vykonávali činnosti v příkazu uvedené, resp. co konkrétně skutečně činili a zda zde byla dána souvislost s realizací projektů výzkumu a vývoje. Ze mzdových listů jednotlivých zaměstnanců, které byly předloženy dne 22. 5. 2013, nelze seznat, zda vůbec či jakou část pracovní doby strávili prací na projektech výzkumu a vývoje. Dále není zřejmé kupříkladu, zda vyplácené prémie, které tvořily součást mzdy zaměstnanců, měly souvislost s projekty, a pokud ano, jakou.

[24] I knihami jízd, o nichž se stěžovatelka na jednání dne 22. 4. 2013 zmínila a které následně předložila, se krajský soud zabýval. Zcela přiléhavě poznamenal, že účel cest („*jednání*“ či „*PVV*“) byl zaznamenán zcela neurčitě, nebylo možno seznat, s kým mělo být jednáno, za jakým účelem a zda je dána souvislost s projekty výzkumu a vývoje. Nejvyšší správní soud souhlasí i s tím, že pochybnosti vzbuzovala i skutečnost, že do knihy jízd vedené jinak jako elektronická tabulka byl účel cest zanesen až dodatečně tužkou.

[25] Pochybnosti finančního úřadu nemohlo rozptýlit ani samotné tvrzení přednesené dne 22. 4. 2013, že chráněné vzory nebyly cílem projektu, resp. jak stěžovatelka později tvrdila, že podáním přihlášky užitného vzoru výzkumná práce nekončí. Bez doložení, jaké konkrétní výzkumné či vývojové práce byly vykonány po podání přihlášek užitných vzorů, kdy byly vykonány a v čem spočívaly, představuje informace o tom, že přihláškou vzoru výzkumná práce nekončí, nedostatečné a nedoložené tvrzení.

[26] Dne 22. 5. 2013 ve svém stanovisku stěžovatelka uvedla, že v rámci projektů výzkumu a vývoje bylo nutné provést sběr dat v terénu, jednat s projektanty a správci domů, jednat s patentovou kanceláří, vyrobit a ověřit modely, vzorky a prototypy. Nejvyšší správní soud konstatuje, že jde o obecný výčet činností, aniž by stěžovatelka ve svém stanovisku ze dne 22. 5. 2013 tyto činnosti doložila, přiřadila je zaměstnancům, kteří se měli na projektu podílet, aniž by uvedla, kdy přesně činnosti probíhaly, a aniž by specificky těmto činnostem přiřadila vykazované provozní náklady.

[27] Ke zbylým tvrzením o osobních a provozních nákladech ve stěžovatelčině stanovisku ze dne 22. 5. 2013 lze konstatovat, že nic nezměnila na hodnocení, které bylo uvedeno v bodech [23] až [26] shora.

[28] Nejvyšší správní soud uvádí, že při jednáních dne 22. 4. 2013 a 22. 5. 2013 se stěžovatelce nepovedlo rozptýlit pochybnosti finančního úřadu, natož prokázat oprávněnost odpočtu dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud proto nesouhlasí s její námitkou, že podklady a vysvětleními na těchto jednáních unesla své důkazní břemeno.

[29] Po jednáních, která se uskutečnila dne 22. 4. 2013 a 22. 5. 2013, dále pokračovalo daňové řízení, v jehož rámci finanční orgány stěžovatelku informovaly o tom, že neunesla své důkazní břemeno. Např. již v protokolu ze dne 1. 8. 2013, č. j. 1544467/13/2212-05402-303996 (pořadové č. 7 správního spisu), finanční úřad stěžovatelku podrobně informoval o hodnocení dosud předložených podkladů a dále ji zpravil, že dosud nedoložila, že náklady uvedené ve vyúčtování projektů výzkumu a vývoje skutečně vynaložila a že měly souvislost s projekty výzkumu a vývoje. U činností jednotlivých zaměstnanců, kteří se měli podílet na projektu výzkumu a vývoje, finanční úřad sdělil, které aspekty je třeba doložit a vyjasnit. Ve vztahu ke knize jízd požadoval objasnit, o jaká jednání šlo a jaké byly jejich výstupy, aby bylo možno ověřit souvislost s projekty výzkumu a vývoje. Dále žádal objasnit, co bylo účelem cest, aby bylo možno ověřit, zda je dána souvislost s projekty výzkumu a vývoje. Stěžovatelka v průběhu daňového řízení dostala příležitost unést své důkazní břemeno.

[30] K hodnocení dalších důkazních prostředků (zejména svědeckých výpovědí) provedených po jednáních dne 22. 4. 2013 a 22. 5. 2013 v kasační stížnosti nebyly konkrétně uplatněny námitky, vyjma hodnocení svědecké výpovědi Ing. Sedláka [k hodnocení jeho výpovědi viz část IV. b) tohoto rozsudku]. S ohledem na formulaci kasačních námitek Nejvyšší správní soud zhodnotil námitku, v jejímž rámci stěžovatelka uváděla, že již na jednáních dne 22. 4. 2013 a 22. 5. 2013 rozptýlila pochybnosti správce daně a unesla své důkazní břemeno, k později provedeným důkazním prostředkům (vyjma výpovědi Ing. Sedláka) se nevyjadřoval. Lze tak pouze konstatovat, že krajský soud se zabýval i hodnocením důkazních prostředků, jichž se kasační námitky netýkaly, a dospěl k závěru, že ani na jejich základě stěžovatelka své důkazní břemeno neunesla. Dodat lze, že krajský soud se nezabýval projektovou dokumentací, o níž se stěžovatelka poprvé zmiňuje v kasační stížnosti, k tomu blíže viz IV. c) tohoto rozsudku.

IV. b) Písemné vyjádření Ing. Sedláka a jeho svědecká výpověď

[31] Pro vysvětlení toho, proč byly výdaje (náklady) na realizaci projektů výzkumu a vývoje vynakládány i po podání přihlášek užitných vzorů a průmyslového vzoru, stěžovatelka odkázala na písemné vyjádření Ing. Sedláka, znalce v oboru patentů a vynálezů. Ing. Sedlák uvedl, že přihlášky užitných vzorů a vynálezů se podávají v určité fázi vývoje, kdy je ověřen základní technický princip nového řešení a kdy je třeba základní myšlenku rychle ochránit před konkurencí. To dle jeho stanoviska neznamená, že je vývoj ukončen. Dále poznamenal, že stěžovatelčin užitný vzor neřešil např. konkrétní materiál výrobku a jeho povrchovou úpravu, dále rozměry, pevnostní charakteristiky svarů, způsob zavěšení na různé typy fasád, cenové kalkulace pro prodej, marketingové plány a další charakteristiky.

[32] Nejvyšší správní soud konstatuje, že na základě popsaného vyjádření Ing. Sedláka ze dne 14. 8. 2013 lze vycházet z toho, že i po podání přihlášek průmyslových či užitných vzorů mohla probíhat výzkumná či vývojová činnost. Hodnocené vyjádření však žádným způsobem nedokládá, zda u stěžovatelky po podání přihlášek nějaká vývojová či výzkumná činnost skutečně probíhala, případně jakou měla faktickou povahu.

[33] Následně byl Ing. Sedlák vyslechnut. Uvedl, se kterými pracovníky stěžovatelky spolupracoval a že jednání probíhala telefonicky, elektronickou poštou či osobně v jeho kanceláři v Českých Budějovicích. Vyjadřoval se k jen užitnému vzoru č. 19909, jehož složku měl s sebou. První jednání o tomto vzoru mělo dle svědka proběhnout koncem května 2009 nebo začátkem června 2009. Ve vztahu k užitnému vzoru č. 19909 svědek spolupracoval na vypracování rešerší na stav techniky, pomáhal při přípravě popisu přihlášky k Úřadu průmyslového vlastnictví. Zdůraznil, že podáním přihlášky není vývoj ukončen, nicméně u vzoru č. 19909 nedokázal určit, jaký byl další harmonogram vývoje. Na závěr své výpovědi obecně popsal spolupráci se stěžovatelkou spočívající ve vysvětlení podstaty technického řešení, rešerše stavu techniky, přípravě a podání přihlášky.

[34] Nejvyšší správní soud souhlasí se žalovaným a krajským soudem v tom, že ani popsaná svědecká výpověď Ing. Sedláka neprokázala, že stěžovatelkou deklarované výdaje (náklady) byly vynaloženy při realizaci projektů výzkumu a vývoje. Svědek se pouze obecně vyjádřil, že se stěžovatelkou spolupracoval. Vzhledem k tomu, že svědek neuvedl, které dny konkrétně měly schůzky probíhat, nebylo možno určit, natož ověřit, zda byly jízdy zaznamenané v knize jízd podniknuty za účelem jednání s Ing. Sedlákem, případně které z vykázaných jízd měly být podniknuty ke svědkovi. Současně svědek o jednáních se stěžovatelkou pojednával natolik obecně, že nebylo možno určit, kolik jednání se po dobu realizaci projektů výzkumu a vývoje s Ing. Sedlákem realizovalo, jak dlouho měla trvat, co přesně bylo předmětem každého z jednání. Bez těchto informací nebylo doloženo, že na jednání byla vynaložena pracovní doba zaměstnanců, jejichž mzdy stěžovatelka zahrnula mezi výdaje na projekty výzkumu a vývoje, a že předmět jednotlivých jednání spadal pod realizaci projektů výzkumu a vývoje, a nikoli např. pod jiné stěžovatelčiny podnikatelské aktivity.

[35] Lze shrnout, že ani na základě písemného vyjádření Ing. Sedláka a jeho svědecké výpovědi se stěžovatelce nepovedlo unést její důkazní břemeno v daňovém řízení.

IV. c) Námitka k projektové dokumentaci

[36] Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatnila námitku, že již finančnímu úřadu byla předložena projektová dokumentace zahrnující návrhy, výkresy, výpočty, fotodokumentaci prototypů a vzorků, postupy práce a měsíční rozpisy práce jednotlivých pracovníků podílejících se na projektech výzkumu a vývoje (tzv. plachty). Finanční orgány dle stěžovatelky uvedenou dokumentaci nehodnotily a vůbec se k ní nevyjadřovaly. Nejvyšší správní soud konstatuje, že jde o kasační námitku, která byla uplatněna poprvé až v kasační stížnosti. V žalobě ke krajskému soudu nelze nalézt žalobní námitku, která by byla předobrazem uvedené kasační námitky. Zmíněná kasační námitka je tak nepřípustná dle § 104 odst. 4 s. ř. s., jelikož vychází z důvodů, které stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohla.

[37] V žalobě stěžovatelka poukazovala na projekty výzkumu a vývoje I. a II., vyúčtování projektů výzkumu a vývoje, příkaz ředitele č. 9, svědecké výpovědi Ing. Sedláka, Ing. arch. Š. a Ing. Z., dále poukazovala na knihu jízd. Všechny uvedené podklady rozhodnutí jsou ve správním spise obsaženy a finanční orgány se k nim vyjadřovaly (ke svědeckým výpovědím provedeným až v odvolacím řízení se vyjadřoval pouze žalovaný). Projektová dokumentace, na kterou odkazuje stěžovatelka v kasační stížnosti a která dle jejího tvrzení obsahovala prvky uvedené v bodě [36] shora, obsahem správního spisu není. Projekty výzkumu a vývoje I. a II. (založené ve spise pod pořadovými čísly 23 a 24) mají přesně ten textový obsah, který stěžovatelka uvedla na stranách 2 a 3 žaloby (jejich obsahem nejsou návrhy, výkresy, výpočty, fotodokumentace či měsíční rozpisy práce). Nejvyšší správní soud tak konstatuje, že správní spis neobsahuje projektovou dokumentaci, na kterou stěžovatelka odkazuje v kasační stížnosti. O projektové dokumentaci, o níž se stěžovatelka zmiňuje poprvé až v kasační stížnosti, se žaloba nezmiňuje, proto krajský soud neposuzoval, zda se s ní finanční orgány vypořádaly.

[38] Pokud by se Nejvyšší správní soud vyjadřoval k námitce, že finanční orgány neposuzovaly projektovou dokumentaci, nešlo by o přezkum rozsudku krajského soudu, který se k této otázce vzhledem k absenci příslušné námitky nevyjadřoval, ale o prvotní hodnocení postupu správních orgánů, což není smyslem řízení o kasační stížnosti. Za takové situace jde dle § 104 odst. 4 s. ř. s. o nepřípustnou námitku, jak již výše Nejvyšší správní soud poznamenal.

IV. d) Náležitosti projektu výzkumu a vývoje

[39] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitce, že vytknutí nedostatků projektů výzkumu a vývoje ze strany žalovaného je projevem přepjatého formalismu. Žalovaný shledal, že stěžovatelčiny projekty výzkumu a vývoje neobsahují předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektů a dále vymezení způsobu kontroly a hodnocení postupu při řešení projektu a dosažených výsledků.

[40] V § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů je stanoveno, co má být obsahem projektu výzkumu a vývoje. Mezi náležitosti projektu výzkumu a vývoje patří dle zákonného vymezení i předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků. Právě zmíněné náležitosti žalovaný nenalezl ve stěžovatelčiných projektech výzkumu a vývoje. Nejvyšší správní soud konstatuje, že zákonné vymezení toho, co konkrétně má projekt výzkumu a vývoje obsahovat, nelze jednoduše přejít a prověření, zda stěžovatelčiny projekty výzkumu a vývoje dostály zákonným požadavkům na obsah, označit za přepjatý formalismus. Žalovaný hodnotil, zda stěžovatelka prokázala či neprokázala, že má nárok na odpočet daně dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Ani v nejmenším nelze žalovanému vytýkat, že se při tomto hodnocení zabýval i náležitostmi projektu výzkumu a vývoje. Dodat lze, že např. náležitost projektu v podobě vymezení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků by mohla být využita při zkoumání, zda stěžovatelka prokázala, zda má nárok na odpočet. Pokud by stěžovatelka v projektu výzkumu a vývoje vymezila způsob kontroly a hodnocení, mohly by finanční orgány zkoumat, zda tato kontrola a vyhodnocení proběhly, a pokud by skutečně proběhly, bylo

by možno zkoumat, zda případné záznamy o výsledcích kontroly lze užít při doložení nároku na odpočet.

[41] Nedůvodná je námitka, že se finanční úřad v rámci daňové kontroly nedostatky projektu výzkumu a vývoje prakticky nezabýval. Odvolací orgán může dle § 114 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, překročit návrhy odvolatele v odvolání. Stěžovatelka byla v průběhu odvolacího řízení seznámena (dne 16. 10. 2014 pod č. j. 27706/14/5000-14204-711305) se zjištěním žalovaného, že projekt výzkumu a vývoje neobsahuje vymezení předpokládaných celkových výdajů (nákladů) na řešení projektu a dále způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků. Stěžovatelka se k danému zjištění též vyjadřovala a na její vyjádření žalovaný reagoval v rozhodnutí o odvolání. Žádné pochybení tak Nejvyšší správní soud neshledal.

[42] Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem krajského soudu, že závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2013, č. j. 2 Afs 24/2012 - 34 (publikovaný jako č. 3002/2014 Sb. NSS; všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz) na danou věc nedopadají. Ve vztahu k posuzování náležitostí projektu výzkumu a vývoje lze konstatovat, že uvedený rozsudek shledal přepjatý formalismus při posuzování náležitostí projektu výzkumu a vývoje za situace, kdy daňový subjekt vypracovával projekt výzkumu a vývoje v roce 2005. Tehdy právní úprava umožňovala odpočet výdajů (nákladů) vynaložených při realizaci projektu výzkumu a vývoje, ale formalizované náležitosti projektu výzkumu a vývoje byly do § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů vloženy až s účinností od 1. 1. 2006, kdy uvedený daňový subjekt začínal s realizací první etapy výzkumu a vývoje dle svého projektu. Jde o velkou odlišnost od stěžovatelčina případu, v němž jsou projekty výzkumu a vývoje datovány dny 2. 1. 2009 a 1. 11. 2009, tedy v době, kdy byly náležitosti projektu výzkumu a vývoje v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů zakotveny již 3 roky. Nejvyšší správní soud dále považuje za vhodné zdůraznit, že vedle chybějících náležitostí projektu výzkumu a vývoje se finanční orgány věcně zabývaly tím, zda stěžovatelka prokázala oprávněnost odpočtu, a shledaly, že nikoli. I z tohoto pohledu nelze o přepjatém formalismu vůbec hovořit.

IV. e) Námitka naplnění účelu odpočtu

[43] Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že stěžovatelčino tvrzení o tom, že naplnila účel daňového odpočtu nákladů vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje, je pro posouzení věci bez významu. Za účel daňového odpočtu stěžovatelka považuje motivaci k investicím do výzkumu a vývoje, čímž se zvyšuje konkurenceschopnost. Uvedla, že její tržby rostly rychleji než index stavební produkce a že tedy naplnila smysl odpočtu v podobě zvýšení své konkurenceschopnosti.

[44] Pro posouzení nynějšího případu je především rozhodné, zda stěžovatelka unesla své břemeno tvrzení a břemeno důkazní ohledně vynaložení nákladů na projekty výzkumu a vývoje. K tomu však nemá vypovídací hodnotu porovnání meziroční procentní změny indexu stavební produkce a meziroční procentní změny stěžovatelčiných tržeb, na jejichž podkladě stěžovatelka demonstruje svou zvýšenou konkurenceschopnost.

IV. f) Oddělené evidování nákladů vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje

[45] Dle § 34 odst. 4, věty třetí, zákona o daních z příjmů platí, že výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které si daňový subjekt odečítá od základu daně, musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka. Finanční orgány a krajský soud shledaly, že tyto výdaje (náklady) nebyly v nynější věci evidovány odděleně od svých ostatních výdajů (nákladů). S jejich závěrem stěžovatelka nesouhlasí.

[46] Stěžovatelka ke svým dvěma projektům výzkumu a vývoje předložila vyúčtování (pořadové č. 23 a 24 správního spisu), které mělo shodnou strukturu u obou projektů. Celkové náklady na projekty výzkumu a vývoje rozdělila v obou případech na provozní náklady a osobní náklady. V rámci provozních nákladů u jednotlivých konkrétně určených automobilů uvedla, jaké byly její celkové náklady na materiál, spotřebu, opravy, provoz, pojištění a odpisy. Následně uvedla, jaké procento celkových nákladů u jednotlivých automobilů tvoří náklady na realizaci projektu výzkumu a vývoje. V rámci osobních nákladů u jednotlivých zaměstnanců, kteří byli dle jejího tvrzení zapojeni do projektů, uvedla, jaký podíl jejich pracovní doby byl věnován na projekty. Tímto podílem pak násobila celkové náklady na zaměstnance a výsledná částka tvořila osobní náklad na projekty. Na popsané vyúčtování poukázala v kasační stížnosti a uvedla, že jde o oddělené evidování výdajů (nákladů), jelikož je zde uveden druh nákladů (osobní a provozní), jejich charakter a hodnota.

[47] Zákon o daních z příjmů v § 34 odst. 4 stanovuje, že výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektů výzkumu a vývoje musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka. Smysl oddělené evidence Nejvyšší správní soud spatřuje ve vytvoření úplného soupisu všech výdajů (nákladů) vynaložených daňovým subjektem při realizaci projektu výzkumu a vývoje, přičemž již ze samotné evidence musí být dostatečně patrna návaznost na konkrétní výdaj (náklad) vynaložený při realizaci projektu výzkumu a vývoje. Identifikace jednotlivých výdajů (nákladů) v oddělené evidenci musí být natolik jednoznačná, aby nemohly vzniknout pochybnosti, který z jednotlivě vynaložených výdajů (nákladů) je do evidence zahrnut, tj. na základě evidence musí být možno jednoznačně oddělit jednotlivé výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektu výzkumu a vývoje od ostatních výdajů (nákladů) daňového subjektu, které s projektem výzkumu a vývoje nesouvisí. Identifikace výdajů (nákladů) v oddělené evidenci musí být takového charakteru, aby na jejím základě bylo možno propojit jednotlivé účetní doklady s evidovanými výdaji (náklady).

[48] Uvedenému požadavku stěžovatelka ve svých vyúčtováních nedostála ve vztahu k provozním nákladům. Zde sice vyčíslila náklady na materiál, spotřebu, opravy, provoz, pojištění a odpisy u svých automobilů, ale z výpisu není patrné, s jakými cestami dané náklady souvisí. Na základě samotné stěžovatelčiny evidence tak nebyly výdaje (náklady) specifikovány dostatečně konkrétně. Pod stěžovatelčinu evidenci provozních nákladů by bylo možno podřadit náklady, které byly vynaloženy na jakékoli cesty podniknuté s určenými vozidly ve vymezeném období a které v souhrnu dosahují stěžovatelkou uvedené výše. Nejde tak o nezaměnitelné ani dostatečně přesné vymezení výdajů (nákladů).

Na základě samotného stěžovatelčina vyúčtování proto nelze určit, které konkrétní výdaje (náklady) spojené s automobily byly zařazeny mezi výdaje (náklady) na realizaci projektu výzkumu a vývoje.

[49] Co se týče osobních nákladů v předloženém vyúčtování, Nejvyšší správní soud zhodnotil, že vyúčtování mzdových nákladů daných ustanoveným podílem pracovního úvazku věnovaného u určených zaměstnanců na realizaci projektu výzkumu a vývoje vyhovuje požadavku na evidování výdajů (nákladů), aby bylo dostatečně konkrétně patrno, jaký výdaj (náklad) se váže k projektu výzkumu a vývoje, a aby nemohlo dojít k jejich záměně s jinými výdaji (náklady) nesouvisejícími s realizací projektu výzkumu a vývoje. Je totiž zřejmé, že podíl je vztažen ve stanovené výši k veškerým mzdovým nákladům na konkrétního zaměstnance v jednotlivých měsících, tedy ke všem jednotlivým nákladům (výdajům) takto evidovaným v účetnictví. I zde by mohla být evidence podrobnější, nicméně svůj účel, tedy nezaměnitelné přiřazení k jednotlivým nákladům, ve svých důsledcích splňuje. V posuzované věci tak bylo možno akceptovat způsob evidování toliko u osobních nákladů. Poznamenat lze, že vedle požadavků na oddělenou evidenci osobních nákladů bylo na stěžovatelce, aby unesla též důkazní břemeno, že evidované osobní náklady byly na projekty výzkumu a vývoje též skutečně vynaloženy, tj. že daní zaměstnanci se v tvrzeném rozsahu svého pracovního úvazku skutečně věnovali projektům výzkumu a vývoje.

[50] Lze uzavřít, že stěžovatelka u provozních nákladů nevyhověla požadavku na oddělené evidování nákladů vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje. Její námitka o odděleném evidování nákladů proto není důvodná.

V. Závěr a náklady řízení

[51] Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji dle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání, jelikož § 109 odst. 2 s. ř. s. takový postup předpokládá.

[52] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto dle uvedených ustanovení nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení náklady, které by překračovaly jeho běžnou úřední činnost.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. ledna 2017

JUDr. Radan Malík
předseda senátu