



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA v právní věci

žalobce: **Holík International s.r.o.**, IČ 25322214
sídlem Za Dvorem 612, 763 14 Zlín – Štípa
zastoupený advokátem Mgr. Alešem Dufkem
sídlem K Pasekám 2984, 760 01 Zlín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 7. 2019, č. j. 29326/19/5200-11434-711926

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou ze dne 11. 9. 2019 doručenou zdejšímu soudu následujícího dne domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 7. 2019, č. j. 29326/19/5200-11434-

711926, jímž žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „daňový řád“) a podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro předmětné zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2014 do 31. 3. 2015 ze dne 22. 6. 2018, č. j. 1455303/18/3301-51523-707268 (dále jen „dodatečný platební výměr“).

2. Dodatečným platebním výměrem byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 214 700 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 42 940 Kč. Žalobci nebyla za předmětné zdaňovací období uznána uplatněná odčitatelná položka od základu daně ve smyslu § 34 odst. 4 a násl. zákona o daních z příjmů ve výši 1 130 000 Kč.

II. Obsah žaloby

3. Žalobce v žalobním návrhu připomněl, že mu správce daně neuznal jako daňově uznatelné náklady výdaje ve výši 1 130 000 Kč spojené s realizací Projektu výzkumu a vývoje kolekce rukavic založené na ruční výrobě. Faktické zjištění žalobce nerozporuje, namítá pouze jednu skutečnost. Výsledkem projektu jsou daňově uznatelné náklady, protože nově vyvinutá kolekce módních rukavic je vyráběna inovativním způsobem, specifickými výrobními postupy a technologiemi s důrazem na ruční řemeslnou práci. Nejdůležitějším ocenitelným prvkem novosti je nová technologie zpracování kůže a specifikace parametrů ručního zpracování pro jednotlivé druhy usní. Má tak za to, že projekt splňuje podmínky výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 4 a násl. zákona o daních z příjmů.

III. Vyjádření žalovaného

4. Žalovaný se k žalobnímu návrhu vyjádřil podáním ze dne 16. 10. 2019. S žalobními tvrzeními se již vypořádal v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí, pročez na toto rozhodnutí odkázel. Žalobce v žalobě neuvádí v podstatě žádné žalobní námítky, ze kterých by bylo patrné, z jakých právních a skutkových důvodů považuje napadené rozhodnutí za nezákonné. K tvrzenému nesprávnému posouzení § 34 odst. 4 a násl. zákona o daních z příjmů žalovaný připomněl, že správce daně zpochybnil provádění činností souvisejících s výzkumem a vývojem ve smyslu tohoto ustanovení, přičemž se žalobci tyto pochybnosti nepodařilo v průběhu daňového řízení dostatečně rozptýlit. Žalobce v průběhu daňového řízení deklaroval vyvinutí nové výrobní technologie, resp. nového výrobního postupu módních rukavic založených na ruční výrobě, kterýžto v průběhu daňového řízení jakkoli nedoložil. Předložené důkazní materiály nebyly způsobilé prokázat ocenitelný prvek novosti, který je základním kritériem odlišení výzkumu a vývoje od ostatních (příbuzných) činností a od inovací, resp. vyvrátit předestřené pochybnosti sdělené ve výzvě správce daně.

IV. Replika žalobce

5. Na vyjádření žalovaného žalobce zareagoval replikou ze dne 8. 11. 2019. Asi před pěti lety se rozhodl rozšířit své výrobní portfolio o výrobu módních rukavic, šel cestou vlastního vývoje, protože neexistuje žádný univerzální způsob či know-how k této výrobě. Celý proces skončil tím, že žalobce skutečně výrobu módních rukavic zahájil a několik let tyto rukavice vyráběl. Podstata vývoje výroby módních rukavic spočívala ve snaze dosáhnout

kvality rukodělné výroby za použití moderních výrobních prostředků. Žalovanému lze vyčíst přílišný formalismus při posuzování celé záležitosti. Žalobce skutečně „na zelené louce“ vyvinul nový typ módních rukavic a zahájil jejich výrobu. Nebyla to žádná účelová akce, v rámci svého podnikání se žalobce pokoušel inovovat a vytvářet nové produkty, což správce daně ani nezpochybňuje. Samotná kontrola se soustředila na formalistické záležitosti typu „co je vlastně inovativní“, jestli šev, nebo žehlení nášivek, atd., nicméně inovativní byl tento proces jako celek. Právě tomuto by správní orgány měly přihlížet, tzn. jestli se nejednalo při vývoji o fingování „procesu pro proces“ nebo jestli výrobní společnost skutečně začala něco vyrábět. Což však v dané věci nikdo nezpochybňuje.

V. Posouzení věci krajským soudem

6. Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě dle ustanovení § 72 odst. 1 s. ř. s. osobou k tomu oprávněnou dle ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. a jde o žalobu přípustnou ve smyslu ustanovení § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.
7. Krajský soud v Brně přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s. ř. s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**. O žalobě soud rozhodl, aniž by nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 s. ř. s.
8. Předně lze připomenout, že náklady na výzkum a vývoj je možné z hlediska daně z příjmů de facto uplatnit dvakrát, neboť jsou nákladem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, ale také je lze uplatnit jako odčitatelnou položku na výzkum a vývoj.
9. Právě tento druhý případ je podstatou projednávané věci, byť žalobce ve svém podání nepřesně uvádí, že mu předmětné výdaje nebyly uznány jako daňově uznatelné náklady. Předmětem sporu je tak posouzení, zda byly naplněny podmínky dle § 34 odst. 4 a násl. zákona o daních z příjmů ve vazbě na § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění účinném pro předmětné zdaňovací období (dále jen „zákon o podpoře výzkumu a vývoje“), a zda bylo možné uznat žalobcem uplatněnou odčitatelnou položku na výzkum a vývoj.
10. Dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, platí, že od základů daně lze odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo obdobích, 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.

11. Podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014, lze od základu daně odečíst odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání.
12. Dle § 2 odst. 1 zákona o podpoře výzkumu a vývoje se rozumí
 - a) základním výzkumem teoretická nebo experimentální práce prováděná zejména za účelem získání nových vědomostí o základních principech jevů nebo pozorovatelných skutečností, která není primárně zaměřena na uplatnění nebo využití v praxi,
 - b) aplikovaným výzkumem teoretická a experimentální práce zaměřená na získání nových poznatků a dovedností pro vývoj nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb,
 - c) experimentálním vývojem získávání, spojování, formování a používání stávajících vědeckých, technologických, obchodních a jiných příslušných poznatků a dovedností pro návrh nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb (dále jen „vývoj“),
 - d) inovacemi zavedení nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb do praxe, s tím, že se rozlišují:
 1. inovace postupů, kterými se rozumí realizace nového nebo podstatně zdokonaleného způsobu výroby nebo poskytování služeb, včetně významných změn techniky, zařízení nebo programového vybavení,
 2. organizační inovace, kterými se rozumí realizace nového způsobu organizace obchodních praktik podniků, pracovišť nebo vnějších vztahů.
13. Ze správního spisu vyplývá, že na základě daňové kontroly za zdaňovací období od 1. 4. 2014 do 31. 3. 2015 zahájené dne 8. 11. 2017 žalobci nebyla uznána odčitatelná položka na výzkum a vývoj ve výši 1 130 000 Kč spojená s realizací Projektu výzkumu a vývoje kolekce rukavic založené na ruční výrobě, jelikož žalobce neprokázal naplnění podmínek § 34 odst. 4 a násl. zákona o daních z příjmů ve vazbě na § 2 odst. 1 zákona o podpoře výzkumu a vývoje. Správci daně vznikla pochybnost, zda předmětná činnost spadá pod definici výzkumu a vývoje nebo se jedná o inovaci, pročež žalobce vyzval k prokázání této skutečnosti. V průběhu daňového řízení žalobce neprokázal existenci ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné či technické nejistoty v rámci předmětného Projektu výzkumu a vývoje. Zpráva o daňové kontrole byla projednána dne 14. 6. 2018, v návaznosti na to byl vydán dodatečný platební výměr, proti němuž žalobce podal odvolání, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl.
14. Žalobce přitom v žalobním návrhu sám uvedl, že namítá pouze jednu skutečnost, a to daňovou uznatelnost těchto nákladů, tj. naplnění podmínek § 34 odst. 4 a násl. zákona o daních z příjmů. Nově vyvinutá kolekce módních rukavic je vyráběna inovativním způsobem, specifickými výrobními postupy a technologiemi s důrazem na ruční řemeslnou práci. Nejdůležitějším ocenitelným prvkem novosti je nová technologie zpracování kůže a specifikace parametrů ručního zpracování pro jednotlivé druhy usní.
15. Soud k uvedenému poukazuje na obecnost a nekonkrétnost žalobcem tvrzených skutečností. Tvrdí sice ocenitelný prvek novosti v podobě nové technologie zpracování

kůžě a specifikace parametrů ručního zpracování pro jednotlivé druhy usní, nicméně blíže neuvádí, o jakou technologii se konkrétně jedná, jak se tato technologie odlišuje oproti stávajícím technologiím používaným při výrobě kožených rukavic u žalobce nebo v čem je tato technologie jiná oproti technologiím, které používají ostatní výrobci rukavic na daném trhu. Rovněž tvrzení o výrobě inovativním způsobem, specifickými výrobními postupy a technologiemi s důrazem na ruční řemeslnou práci je toliko obecné. Navíc toto vyjádření žalobce svědčí spíše o provedení inovace jeho výrobků, nikoliv o realizaci výzkumu a vývoje vedoucí k produktu s vysokou mírou novosti, která je typická pro situace, v nichž má být odčitelná položka na výzkum a vývoj uznána. Blíže svou námitku nesprávného posouzení ze strany žalovaného žalobce nerozvedl ani v replice k vyjádření žalovaného, v níž poukázal na motivy, které jej vedly k výrobě módních rukavic. Nadto sám v této replice odkazoval na provedení inovace svých produktů. Lze proto shrnout, že žalobce v dané věci dostatečně nespecifikoval skutečnosti, na základě nichž považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné, neunesl tak svou povinnost tvrzení.

16. V této souvislosti lze poukázat na závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, který v rozsudku ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, konstatoval: „*míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.*“
17. Nad rámec uvedeného se soud vyjádří také k nesprávnému posouzení žalobcem uplatněných výdajů na výzkum a vývoj jako odčitelné položky ze základů daně, přičemž toto posouzení provedené správcem daně a žalovaným považuje za správné. Žalobce dle svého přesvědčení prováděl výzkum a vývoj s cílem výroby módních rukavic, které doposud ve svém portfoliu výrobků nenabízel. Ze skutečností zjištěných v průběhu daňového řízení nicméně vyplývá, že se jednalo sice o produkci nového zboží u žalobce, které však na daném trhu není nikterak specifické, jelikož módní rukavice jsou běžně vyráběny a prodávány. Naproti tomu nijak nevyplývá to, že by žalobcem vyráběné módní rukavice měly mít vlastnosti, které jsou odlišné oproti módním rukavicím jiných výrobců na daném trhu, tj. existence ocenitelného prvku novosti odlišující výzkum a vývoj od ostatních činností. Z žalobcem uváděných tvrzení tak není nijak patrné, že by se jednalo o získání nových vědomostí o základních principech jevů nebo pozorovatelných skutečností, které nejsou primárně zaměřeny na uplatnění nebo využití v praxi; získání nových poznatků dovedností pro vývoj nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb; či získávání, spojování, formování a používání stávajících vědeckých, technologických, obchodních a jiných příslušných poznatků a dovedností pro návrh nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb (ve smyslu legální definice dle § 2 odst. 1 zákona o podpoře výzkumu a vývoje). Jak uvedl správce daně na s. 9 zprávy o daňové kontrole, výzkum a vývoj má významně přesahovat běžnou úroveň stávajícího stavu, což odlišuje výzkum a vývoj od běžných činností inovačního charakteru, nicméně právě tento přesah oproti stávajícímu stavu žalobce v průběhu daňového řízení nijak neprokázal, netvrdil jej ostatně ani v žalobním návrhu, v němž logicky ani tuto skutečnost nenavrhoval prokazovat.
18. Pokud žalobce ve své replice dále namítá přílišný formalismus při posuzování celé záležitosti, soud tuto námitku musí odmítnout jako opožděnou, neboť ji žalobce uplatnil

až v replice, kterou podal po uplynutí lhůty k podání žaloby. Nadto ze zprávy o daňové kontrole a napadeného rozhodnutí nelze mít za to, že by snad správní orgány přistoupily k posouzení projednávané věci formalisticky, neboť se řádně a precizně zabývaly tím, zda žalobce naplnil podmínky ustanovení § 34 odst. 4 a násl. zákona o daních z příjmů.

VI. Shrnutí a náklady řízení

19. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného, kterým byl dodatečný platební výměr potvrzen a odvolání žalobce zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedená žalobní námitka uplatněná žalobcem není důvodná. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.
20. Výrok o nákladech řízení má oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 26. listopadu 2020

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu