



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **EUROM, s.r.o.**, IČO: 262 17 686
sídlem čp. 473, 627 00 Podolí
zastoupen daňovým poradcem společností FSG Finaudit, s.r.o.
IČO: 619 47 407, sídlem tř. Svobody 645/2, Olomouc

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2018, čj. 56541/18/5200-11435-711918,

takto:

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

Odůvodnění:

- I. **Vymezení věci**

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „finanční úřad“) u žalobce vedl daňovou kontrolu zaměřenou na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2012, 2013 a 2014. V rámci této kontroly vyzval žalobce k prokázání, že předložené projekty výzkumu a vývoje (dále také „projekty“) splňují zákonné podmínky pro uplatnění odpočtu ve smyslu § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“) ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. § 34 odst. 4 a § 34a až § 34c zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2014. Na základě kontrolních zjištění finanční úřad uzavřel, že předložené projekty nesplňují jak formální, tak věcné podmínky dle výše citovaných ustanovení. Proto vydal dne 9. 5. 2017 tři dodatečné platební výměry (jeden na každé zdaňovací období), kterými žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob v celkové výši 901 930 Kč a předsal k úhradě penále v celkové výši 180 386 Kč.
2. Žalobce se proti všem platebním výměrům odvolal a v nynějším řízení se domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného, kterými bylo o těchto odvoláních souhrnně rozhodnuto. Jelikož se žalovaný ztotožnil s nesplněním formálních podmínek, tak podaná odvolání zamítl a napadené platební výměry potvrdil.

II. Shrnutí žaloby

3. Žalobce zdůraznil, že projekt výzkumu a vývoje nemusí představovat jediný dokument. Doložil náležitosti každého projektu, přičemž odkazoval na dokumenty vzniklé před zahájením jejich řešení. Rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné, jelikož nevypořádal odvolací námitku řádně a úplně.
4. Argumentaci žalovaného označil za přepjatý formalismus, jelikož za zásadní je považovat smysl právní úpravy. Jejím smyslem je podpora subjektů, které mají vysokou přidanou hodnotu založenou na výzkumu a vývoji. Posouzení formálních náležitostí musí naplňovat cíl dané úpravy. Projekty realizované žalobcem je proto nutno hodnotit z pohledu materiální pravdy. Proto je nutné odlišovat podstatné náležitosti od těch méně podstatných, které pouze dotvářejí formalizovaný projekt výzkumu. Za nepodstatné žalobce označil neúplnost identifikačních údajů a neuvedení místa schválení.
5. Rozšiřování nároků na projekty zpracované před roky 2012, resp. 2014, prizmatem znalostí roku 2018 neodpovídá právní zásadě legitimního očekávání. Žalobce odkázal i na pozměňovací návrh poslance Pavla Juříčka, který je součástí sněmovního tisku č. 206/3 i na materiál „Inovační strategie České republiky 2019 – 2030“.
6. Stěžejním je posouzení faktické činnosti žalobce a věcně by tudíž případ měl být posuzován jako případ tzv. esenciálních výdajů. Pro úplnost uvedl, že v řízení nebyl uveden jediný technický důkaz o absenci realizace výzkumu a vývoje žalobcem.
7. Z emailu úřední osoby Ing. K. vyplynulo, že se s kolegou shodli, že vývoj mají velmi dobře zpracovaný, což by nebylo možné, pokud by některá ze zásadních náležitostí projektu chyběla.
8. Pokud finanční úřad posuzoval projekty i po věcné stránce, tak zjevně posoudil formální náležitosti za splněné. Opačný výklad by znamenal nezákonné jednání správce daně. Žalovaný tento výklad bez předchozího upozornění přehodnotil. Tím žalovaný porušil ustanovení § 115 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“). Jelikož se žalovaný nezabýval veškerými odvolacími námitkami, je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné.

9. Výsledek kontrolního zjištění uvedený ve zprávě o daňové kontrole musí být totožný jako výsledek kontrolního zjištění, se kterým byl daňový subjekt seznámen a ke kterému uplatňoval své vyjádření. Jelikož finanční úřad žalobce neseznámil se změněným výsledkem kontrolního zjištění a se svojí argumentací, tak postupoval nezákonně a zpráva o daňové kontrole je zmatečná.
10. Zároveň žalobce poukázal na finanční motivaci pracovníků finanční správy k doměrkům, což označil za porušení základních zásad správy daní.
11. Vzhledem k výše uvedenému navrhl, aby napadené rozhodnutí bylo zrušeno.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

12. Žalovaný setrval na argumentech uvedených v napadeném rozhodnutí. Striktní vyžadování zákonných náležitostí pro uplatnění odpočtu souvisejícího s projekty výzkumu a vývoje nelze vnímat jako projev přehnaného formalismu. Právo uplatnit odpočet je beneficiem. Pokud se jej daňový subjekt rozhodne využít, musí splnit veškeré podmínky.
13. Formální podmínky je nutno naplnit ještě před řešením projektů a nedostatky nelze odstranit v průběžných, resp. konečných zprávách. Zákon neumožňuje doplňování náležitostí v průběhu realizace. Pokud měl žalobce za to, že některé dokumenty obsahovaly zákonem požadované náležitosti, nic mu nebránilo, aby tyto dokumenty sám předložil.
14. Ač se lze ztotožnit s tím, že finanční úřad nemusel přezkoumávat věcnou stránku projektů, opačný postup nelze označit za nezákonný.
15. Ačkoliv závěry finančního úřadu nejsou ve zprávě o daňové kontrole doslovně totožné, obsahově a významově se shodují. Nadto ve vztahu k formálním náležitostem projektu byl text zprávy o daňové kontrole totožný se seznámením s výsledky kontrolního zjištění.
16. Subjektivní přístup pracovníků byl ve věci z povahy věci vyloučen, jelikož k nepřiznání nároků na odpočet došlo z důvodu nesplnění formálních požadavků.
17. Vzhledem k uvedenému navrhl, aby byla žaloba zamítnuta.

IV. Jednání před Krajským soudem v Brně

18. Dne 9. února proběhlo ústní jednání před Krajským soudem v Brně. Účastníci setrvali na svých dosavadních tvrzeních. Žalobce zdůraznil svoji úspěšnou historii v oblasti výzkumu a vývoje, připomněl, že v průběhu správního řízení jim bylo odpovědnou osobou sděleno, že vývoj mají zpracovaný na velmi dobré úrovni.

V. Posouzení věci soudem

19. Krajský soud v Brně (dále také „soud“) přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného a rozhodnutí finančního úřadu vydaná v prvním stupni, včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že žaloba **není důvodná**.
20. Klíčový sporný bod mezi účastníky tkví v tom, zda projekty předložené žalobcem splňují formální podmínky pro uplatnění odpočtu nákladů vynaložených na realizaci výzkumu a vývoje. K tomu je předem vhodné říci, že projekty předložené žalobcem byly realizovány v letech 2012 až 2014, přičemž rozhodná právní úprava doznala ke dni 1. 1. 2014 změn.

Náležitosti projektu výzkumu a vývoje (dále také „projektu“) byly v právní úpravě účinné do 31. 12. 2013 upraveny zejména v ustanovení § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů a v právní úpravě účinné od 1. 1. 2014 v ustanovení § 34c zákona o daních z příjmů. Novou právní úpravu lze označit za přehlednější, nicméně pro posouzení nynější věci z ní nevyplývají žádné podstatné změny. Vzhledem k tomu, že soud věc posuzuje podle těchto časových znění právní úpravy, tak pro posouzení věci nejsou relevantní námitky žalobce poukazující na budoucí (pravděpodobný) vývoj právní úpravy.

21. Posuzovaný odpočet představuje svým způsobem formu „bonusu“ pro daňové subjekty, které splní podmínky pro jeho uplatnění, neboť jeho prostřednictvím lze výdaje související s výzkumem a vývojem odečíst od daňového základu podruhé (poprvé jsou odečteny jako „klasické“ výdaje v souladu s ustanovením § 24 zákona o daních z příjmů). Vzhledem k atraktivitě tohoto odpočtu pro daňové subjekty je nutno trvat nejenom na tom, aby konkrétní činnost splňovala kritéria obsahová, ale zároveň je třeba dbát i na dodržení nastavených formálních podmínek. K charakteru tohoto odpočtu (i souvisejících formálních podmínek) se již mnohokrát vyjádřily i správní soudy (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, čj. 6 Afs 60/2014, nebo z nedávné doby rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2020, čj. 8 Afs 72/2018-52), tudíž v důrazu na formální náležitosti projektů nelze spatřovat porušení legitimního očekávání žalobce.
22. Žalovaný rozhodoval pouze na základě absence formálních podmínek, aniž by (z důvodu nadbytečnosti) projekty/činnosti dostatečně hodnotil zároveň po stránce věcné, v čemž žalobce spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Soud však takový postup schvaluje, jelikož zcela logicky vyplývá z příslušné právní úpravy – pokud projekty nesplňují formální podmínky, tak odpočet logicky není možné přiznat bez ohledu na další kritéria. Ostatně judikatura již v minulosti takový postup aprobovala (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2017, čj. 7 Afs 261/2016-20, bod 22; popřípadě ve vztahu k soudnímu přezkumu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2017, čj. 10 Afs 77/2017-53, bod 35). Soud proto svůj přezkum omezuje rovněž na (ne)splnění formálních podmínek pro uplatnění odpočtu.
23. Zároveň nebyl nezákonným postup finančního úřadu, který se zabýval i věcnými podmínkami pro uznání odpočtu. I finanční úřad dospěl k absenci formálních podmínek, tudíž takový postup nebyl nezbytný, nicméně jej nelze považovat za nezákonný. Žalobce sice musel vyvinout při prokazování výzkumného charakteru jeho činnosti značné úsilí, které se s ohledem na přijatý závěr může zpětně jevit jako neadekvátní, nicméně taková byla v daném řízení „tíha“ důkazního břemene (na základě výzvy finančního úřadu ze dne 31. 8. 2016, čj. 3777399/16/3005-60561-711649). Jinými slovy řečeno finanční úřad zásadně nepochybil, pokud předmětem dokazování učinil i prokázání významného prvku novosti a výzkumné/technické nejistoty, jelikož nebylo vyloučeno, že se žalobci splnění formálních požadavků kladených na projekt podaří v průběhu daňové kontroly prokázat.
24. Na tomto místě je vhodné zmínit, že z emailu zaslaného žalobci dne 13. 6. 2016 vyplývá pouze skutečnost, že se vývoj projektu oprávněné úřední osobě v danou chvíli jevil jako kvalitně zpracovaný. Taková zpráva v žalobci sice mohla vzbudit jisté naděje ohledně uznatelnosti odpočtu, nicméně se jednalo pouze o neformální sdělení, z něhož oprávněnost uplatněného odpočtu nelze legitimně dovozovat (resp. nejedná se o oficiální kontrolní zjištění). Ostatně o pochybnostech finančního úřadu byl žalobce informován již (oficiální) výzvou ze dne 31. 8. 2016.

25. V neposlední řadě k této otázce soud dodává, že závěr žalovaného (který se ztotožnil s absencí formálních podmínek a věcné hodnocení projektu označil za nadbytečné) nelze považovat za odlišný právní názor oproti názoru, který ve svém rozhodnutí vyslovil finanční úřad. Oba správci daně totiž shodně dospěli k tomu, že projekty předložené žalobcem nesplňovaly formální podmínky pro uznání odpočtu nákladů vynaložených v souvislosti s výzkumem a vývojem.
26. Dále měl žalovaný pochybit tím, že při posuzování formálních podmínek projektů nepřihlédl některým dokumentům s poukazem na jejich vznik až v průběhu řešení projektu, což dle žalobce nebyla pravda.
27. K této otázce soud předně rekapituluje, že žalovaný vyšel z toho, že ve vztahu k projektům 1201 a 1202 z hlediska formálních náležitostí absentovaly:
- a) základní identifikační údaje (sídlo a IČO);
 - b) předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu;
 - c) kvalifikace a forma pracovněprávního vztahu osob, které budou zajišťovat řešení projektu;
 - d) způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků;
 - e) místo schválení projektu.
28. Ve vztahu k projektům 1401 a 1402 byly závěry žalovaného téměř shodné až na jedinou odlišnost – neabsentovala formální náležitost uvedená výše pod písm. b).
29. Žalovaný při hodnocení formálních náležitostí vyšel z úvodních zpráv projektů a zdůvodnil to tím, že formální náležitosti projektu nemohou být doplňovány až v průběhu jeho realizace (prostřednictvím průběžných a konečných zpráv). Závěr žalovaného je založen na správném předpokladu, jelikož základní podmínkou projektu výzkumu a vývoje je jeho ucelené zpracování před samotným řešením (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2013, čj. 2 Afs 24/2012-34). Pokud žalobce v žalobě uvedl, že neodkazoval na dokumenty vzniklé až po zahájení řešení projektu (obsahově tedy namítá nesprávné vyhodnocení dokumentů žalovaným), tak neupřesnil, o které konkrétní dokumenty se má jednat. Z žaloby jako celku lze však při nejmenším dovodit, že se žalobce odkazuje na dokumenty předložené během ústního jednání dne 3. 6. 2016, jejichž seznam je zachycen v příslušném protokolu (str. 4 a 5 protokolu čj. 2390170/16/3005-60561-711649). Mezi předloženými dokumenty jsou i průběžné a konečné zprávy k jednotlivými projektům, ohledně kterých soud zastává stejný názor jako žalovaný. Tyto zprávy totiž jednoznačně vznikaly až v průběhu řešení projektu (je to zřejmé nejenom z uvedených pozdějších dat schválení těchto zpráv, ale i ze skutečnosti, že několik plánovaných úkolů je v těchto dokumentech evidováno již jako splněných). Proto žalovaný nepochybil, pokud k těmto dokumentům při posuzování formálních náležitostí projektu nijak nepřihlížel. Pro úplnost soud dodává, že ve správním spise nenalezl řadu ve výčtu uvedených dokumentů (zkušební protokoly, mzdové listy většiny zaměstnanců a pracovní smlouvy zaměstnanců včetně dodatků). Protože žalobce neuvedl, kterými konkrétními dokumenty měl konkrétní absentující formální náležitosti projektu doložit, nelze jeho námitku označit za důvodnou, jelikož po správcích daně (ani správních soudech) nelze požadovat, aby samostatně propojovali vzájemně nesouvisející dokumenty a dovozovali z nich formální náležitosti projektů. Pro posouzení formálních náležitostí projektů tudíž byly i pro soud rozhodné pouze úvodní zprávy.

30. Soud se s žalobcem ztotožňuje v tom, že je třeba přihlížet k účelu právní úpravy a dbát na to, aby její výklad nebyl přepjatě formalistický. Proto je třeba hodnotit význam jednotlivých formálních náležitostí, přičemž absence některých by sama o sobě nebyla jako důvod odeprání odpočtu akceptovatelná. Oporu pro tento názor lze náznakem shledat například v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, čj. 6 Afs 60/2014-56, body 40 a 41. Tato část rozsudku je věnována absenci IČO, což Nejvyšší správní soud komentoval slovy „*kdyby jen to, nejde však zdaleka o formální nedostatek jediný*“. Lze tedy souhlasit s tím, že neuvedení místa, kde byly jednotlivé projekty (resp. úvodní zprávy) schváleny, nebude (samo o sobě) tak podstatnou formální vadou, na jejímž základě by bylo možné celý odpočet neuznat. Obdobné lze říci i o neuvedení sídla a IČO, nejsou-li zároveň pochybnosti o subjektu, který projekt zpracoval. Soud tedy tuto část argumentace považuje za důvodnou, jelikož řečené vady by samy o sobě nebyly dostatečně intenzivní pro odeprání odpočtu.
31. Naopak za podstatné náležitosti je třeba považovat zejména ty, které mají vztah k realizaci projektu, jeho odbornému zajištění, či k výši nákladů. Soud za podstatné považuje uvedení předpokládaných výdajů (nákladů) na řešení projektu, *včetně jejich členění na jednotlivé roky řešení*. Tato náležitost u projektů 1201 a 1202 zcela absentuje. Další podstatná náležitost, která u těchto projektů zcela jednoznačně absentuje, je uvedení osob, které budou řešení projektu odborně zajišťovat (včetně jejich kvalifikace a pracovněprávního poměru k žalobci). Obecnou námitku žalobce, že tyto náležitosti prokázal „souvisejícími“ dokumenty soud v této obecné rovině neshledal důvodnou.
32. U projektů 1401 a 1402 absentuje u osob zajišťujících realizaci projektu uvedení jejich kvalifikace a pracovněprávního vztahu k žalobci. Zejména však u těchto projektů zcela jednoznačně absentuje jakékoliv vymezení způsobu kontroly a hodnocení projektu, což soud rovněž považuje za podstatnou náležitost.
33. Výše uvedené skutečnosti *ve svém souhrnu* postačují k tomu, aby žalobci nebyl uznán odpočet ani u jednoho z předložených projektů. Je plně na odpovědnosti konkrétního daňového subjektu, aby projekt zpracoval kvalitně nejenom po stránce věcné, ale i po stránce formální (formální náležitosti jsou nastaveny pro všechny daňové subjekty stejně). V opačném případě je zcela v souladu se zákonem, pokud „bonusový“ odpočet není akceptován. Vzhledem k jednoznačné absenci některých formálních náležitostí nic nenásvědčuje tomu, že by oprávněné úřední osoby neuznaly odpočet účelově (s vidinou finanční odměny).
34. Závěrem soud uvádí, že se neztotožnil ani se zmatečností zprávy o daňové kontrole. Žalobce se ke kontrolním zjištěním obsáhle vyjádřil a v rámci svého vyjádření předložil i řadu důkazů. Finanční úřad na toto vyjádření reagoval přímo ve zprávě o daňové kontrole na str. 41 až 54, nicméně svůj kontrolní závěr nijak nezměnil. Žalobce tvrdí, že měl být s novou argumentací finančního úřadu nejprve seznámen, aby se k ní mohl opětovně vyjádřit. Tato námitka však není důvodná, jelikož ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu říká, že *na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění*. Nad rámec soud dodává, že vyjádření ke kontrolním zjištěním (tím pádem i nová argumentace finančního úřadu uvedená ve zprávě o daňové kontrole) bylo zaměřeno v zásadě pouze na prokázání

věcných podmínek pro uznání odpočtu, přičemž pro rozhodnutí žalovaného (a nyní rozhodnutí soudu) byly podstatné pouze (absentující) podmínky formální.

IV. Závěr a náklady řízení

35. Při přezkumu napadeného rozhodnutí ve smyslu § 75 odst. 2 věta první soudního řádu správního soud shledal podanou žalobu nedůvodnou. Proto ji podle § 78 odst. 7 soudního řádu správního zamítl. Soud opětovně zdůrazňuje, že v tomto řízení posuzoval pouze formální náležitosti projektu z hlediska nároku na odpočet. Nikterak tedy neposuzoval projekt jako takový a nezpochybňuje kvalitu výzkumné činnosti žalobce.
36. O náhradě nákladů soudního řízení bylo rozhodnuto dle úspěchu ve věci (srov. § 60 odst. 1 soudního řádu správního). Právo na náhradu nákladů řízení náleží plně úspěšnému žalovanému. Jelikož mu nevznikly náklady přesahující jeho běžnou administrativní činnost, nebyla mu tato náhrada přiznána.

Poučení:

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

Brno dne 9. února 2021

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu