



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., v právní věci

žalobce: **REDA a. s.**, IČO 18828507
sídlem Hviezdoslavova 1456/55d, 627 00 Brno
zastoupený advokátem Mgr. Alešem Dvorským
sídlem Kopečná 987/11, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 11. 2018, č. j. 50999/18/5200-11435-711868

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V záhlaví označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dva dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob vydané dne 1. 12. 2017

Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“). Dodatečným platebním výměrem č. j. 4763300/17/3002-50521-709525 správce daně doměřil žalobci za zdaňovací období od 1. 4. 2012 do 31. 3. 2013 daň vyšší o částku 315 400 Kč, čímž současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 63 080 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 4763351/17/3002-50521-709525 pak správce daně doměřil žalobci za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 daň vyšší o částku 212 610 Kč, čímž současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 42 522 Kč. V rámci daňové kontroly správce daně neuznal daňově účinnými některé žalobcem uplatněné náklady za externí služby – reklamní služby, členské příspěvky, marketing. Dále neakceptoval osobní náklady spojené s řešením projektů výzkumu a vývoje č. 11-01 *Výzkum a vývoj nového zakázkového portálu na bázi webového rozhraní* a č. 13-01 *Výzkum a vývoj nového CRM systému*, neboť shledal, že žalobce nesplnil zákonné podmínky pro uplatnění odpočtu těchto nákladů dle § 34 odst. 4, 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro předmětná zdaňovací období. V podaném odvolání žalobce brojil proti závěrům správce daně ohledně odpočtu nákladů na výzkum a vývoj. Žalovaný se však ztotožnil se správcem daně, podle něhož žalobce neunesl důkazní břemeno týkající se zhotovení projektů před zahájením jejich realizace, způsobu kontroly a hodnocení řešení projektů a dosažených výsledků, kdo, jak a kdy se podílel na realizaci řešení každého konkrétního projektu, a že činnosti prováděné za účelem naplnění cíle předložených projektů naplňují charakteristiky výzkumu a vývoje.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Ve včas podané žalobě ze dne 15. 1. 2019 žalobce uvedl, že rozhodnutím žalovaného byl zkrácen na právech. Navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil správnímu orgánu k dalšímu řízení.
3. V návaznosti na výzvu soudu ze dne 18. 1. 2019 (č. l. 12) k odstranění vad žaloby ve lhůtě pro její podání doplněním konkrétních žalobních bodů žalobce ve včas učiněném podání ze dne 21. 1. 2019 uvedl, že rozhodnutí žalovaného spočívá na nesprávném právním hodnocení věci, jeho odůvodnění nemá oporu ve spisech a hodnocení důkazů je v rozporu s obsahem důkazů. Žalovaný nezjistil skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně co nejúplněji. Současně porušil základní zásady daňového řízení, zejména zásadu zákonnosti, přiměřenosti, volného hodnocení důkazů a materiální pravdy. Odůvodnění napadeného rozhodnutí je též nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, neboť odporuje zásadám formální logiky, i vzhledem k nedostatku důvodů.
4. Žalobce dále uvedl, že dle svého názoru v plné míře unesl důkazní břemeno ohledně splnění zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu nákladů vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje. Jím předložené důkazní prostředky prokázaly jeho tvrzení. Závěry žalovaného tudíž nemají oporu v daňovém spisu, přestože dle žalovaného správce daně prověřil žalobcem předložené dokumenty a své závěry týkající se náležitostí projektů výzkumu a vývoje popsal ve zprávě o daňové kontrole, z níž má vyplývat, že žalobce nedoložil projekty, které by splňovaly náležitosti písemných prospektivních dokumentů ve smyslu § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů.
5. Orgány finanční správy vadným způsobem posoudily povinnosti žalobce plynoucí z příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů, jakož i formální požadavky kladené zákonem na metodiku a projekty výzkumu a vývoje. Tyto orgány požadovaly po žalobci prokazování nad rámec svých oprávnění a v rozsahu překračujícím jak hranice vymezené zákonem pro projekty výzkumu a vývoje, tak hranice vymezené daňovým řádem, a to

např. ve věci evidence a vyčíslení nákladů vynaložených na projekty výzkumu a vývoje. Orgány finanční správy nepřihlédly ke všem skutečnostem, které v průběhu daňového řízení vyšly najevo, a hodnotily důkazy účelovým způsobem v neprospěch žalobce.

6. Pokud jde o posouzení splnění věcných podmínek projektů výzkumu a vývoje, žalovaný vadně usoudil, že v rámci předmětných projektů nebyla prokázána existence ocenitelného prvku novosti. Přitom nesprávně posoudil činnost žalobce jako standardní vývoj softwaru, kdy chybně dovedl, že činnost žalobce nebyla tvůrčí a systematickou prací vykonávanou za účelem zvýšení úrovně vědomostí (včetně znalostí lidstva, kultury a společnosti) a k navržení nových způsobů aplikace dostupných znalostí. Správce daně překročil i svoje kompetence a schopnosti při posouzení vysoce odborných programů výzkumu a vývoje.
7. Žalovaný dále účelově požadoval předložení důkazních prostředků, které již z povahy věci předloženy být nemohly, neboť je žalobce neměl v držení. Po předložení důkazních prostředků se přitom důkazní břemeno přesunulo na žalovaného.
8. Rozhodnutí žalovaného není řádně odůvodněno. Není patrné, jakými konkrétními úvahami se žalovaný při rozhodování řídil a zejména to, jaké konkrétní důkazy dle žalovaného prokazují výroky napadeného rozhodnutí.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

9. Ve vyjádření k žalobě ze dne 12. 4. 2019 žalovaný setrval na argumentaci uvedené již v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci

10. Soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná.**
11. V dané věci je předmětem sporu odpočet nákladů na výzkum a vývoj dle § 34 odst. 4, 5 zákona o daních z příjmů ve znění účinném pro předmětná zdaňovací období.
12. Na tomto místě je však nutno v první řadě konstatovat, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je ovládáno dispoziční zásadou a soud je v zásadě vázán žalobními body. Je to tedy žalobce, kdo vymezuje rozsah soudního přezkumu napadeného rozhodnutí a kdo musí v žalobě předestřít polemiku se závěry žalovaného správního orgánu. Soud při přezkumu nemůže tuto roli převzít, neboť by tak vykročil ze svého nestranného postavení. Jeho úkolem není domýšlet za žalobce důvody nezákonnosti v postupu či závěrech správního orgánu. Z tohoto důvodu platí, že obsah a kvalita žaloby předurčuje obsah rozhodnutí soudu. Uvedení konkrétních žalobních bodů zpravidla nelze nahradit obecnými floskulami, ani zopakováním námitek uplatněných v předchozích podáních nebo pouhým odkazem na tato podání. Povinností žalobce je sdělit, z jakých důvodů považuje závěry žalovaného správního orgánu za nezákonné, nikoliv pouze vyjádřit obecný nesouhlas s napadeným rozhodnutím.
13. V nyní projednávané věci žaloba, i přes výzvu soudu k odstranění vad žaloby, ve své podstatě zůstala toliko souborem obecných proklamací vyjadřujících nesouhlas se závěry orgánů finanční správy bez uvedení, v čem konkrétně tyto orgány pochybily.

14. Pokud tedy má soud reagovat na tvrzení uplatněná v žalobě, musí nejprve uvést, že rozhodnutí žalovaného nelze považovat za nepřezkoumatelné. Naopak, toto rozhodnutí je podrobně a přehledně odůvodněno, vedle celkového posouzení věci (provedeného v některých otázkách i nad rámec nezbytného přezkumu) obsahuje reakci na žalobcem uplatněné odvolací důvody.
15. Pokud jde o námitku unesení důkazního břemene a tedy prokázání splnění zákonných podmínek pro uplatnění odpočtů žalobcem, nutno poukázat na výzvu k prokázání skutečností ze dne 21. 12. 2016, v níž správce daně vyjádřil konkrétní pochybnosti ohledně správnosti uplatnění předmětné odčitatelné položky. Správce daně dále ve zprávě o daňové kontrole podrobně popsal, v čem spatřuje formální (blíže viz odkaz v bodě [23] rozhodnutí žalovaného) i materiální (blíže viz odkaz v bodě [41] rozhodnutí žalovaného) nedostatky v podkladech předložených žalobcem. Tyto nedostatky pak obsáhle rozebral též žalovaný v napadeném rozhodnutí (k formálním požadavkům viz body [22] až [32], k otázce vedení oddělené evidence nákladů viz body [33] až [38], k věcným požadavkům viz body [39] až [49]). Vůči těmto závěrům žalobce nepředložil v žalobě konkrétní oponenturu, postačí tudíž uvést, že tyto závěry plně odpovídají obsahu daňového spisu, a soud je považuje za souladné se zákonem. V uvedených souvislostech současně není vůbec zřejmé, jaké důkazní prostředky měly být správcem daně po žalobci účelově požadovány, přestože je žalobce z povahy věci předložit nemohl, neboť je neměl v držení. I tato námitka je tedy nedůvodná.
16. Žalobce dále namítl, že orgány finanční správy jeho daňové povinnosti posoudily vadným způsobem, a to včetně formálních požadavků na projekty výzkumu a vývoje. Tu bohužel není vůbec zřejmé, jakých závěrů správce daně či žalovaného se uvedené tvrzení týká. Postačí tudíž odkázat na již shora specifikované body rozhodnutí žalovaného, v nichž jsou podrobně rozebrány nedostatky předmětných projektů výzkumu a vývoje. Závěry žalovaného přitom odpovídajícím způsobem vycházejí též z judikatury správních soudů. Z obdobných důvodů je pak nedůvodné též žalobní tvrzení, že orgány finanční správy při dokazování překračovaly svá oprávnění, jakož i hranice vymezené zákonem pro projekty výzkumu a vývoje.
17. Namítl-li žalobce, že orgány finanční správy nepřihlédly ke všem skutečnostem, které v průběhu daňového řízení vyšly najevo, nutno uvést, že žalobce nekonkretizoval, jakých skutečností se toto jeho tvrzení týká. Obdobně pak nutno vyhodnotit též námitku hodnocení důkazů účelovým způsobem v neprospěch žalobce.
18. Žalobce též tvrdil, že správní orgány překročily svoje kompetence a schopnosti při posouzení vysoce odborných otázek v rámci hodnocení splnění věcných podmínek projektů výzkumu a vývoje, kdy měly vadně usoudit, že v rámci předmětných projektů nebyla prokázána existence ocenitelného prvku novosti. Tu je nutno v první řadě uvést, že žalovaný v bodě [39] napadeného rozhodnutí správně zdůraznil, že základní podmínkou pro uplatnění předmětné odečitatelné položky je naplnění formálních náležitostí projektu výzkumu a vývoje. Vzhledem k tomu, že v daném případě formální podmínky splněny nebyly, bylo vyhodnocení věcných požadavků provedeno toliko nad rámec nutného odůvodnění. I kdyby tedy závěry správce daně a žalovaného ohledně naplnění věcných podmínek byly nesprávné, nemohlo by to na výsledku celkového hodnocení věci ničeho změnit. Tvrzení žalobce, nepodložené konkrétními důvody, je však navíc liché. Správce daně se samozřejmě při posuzování přítomnosti ocenitelného prvku novosti či vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty může z hlediska hodnocení odborných otázek dostat

na příslovečný tenký led, to však neznamená, že je ve všech případech nezbytné shromažďovat expertní posouzení věci. Tak tomu bylo i v nyní projednávané věci, v níž správce daně, potažmo žalovaný podrobně rozvedli důvody, pro něž měli za to, že se v případě předmětných projektů výzkumu a vývoje jednalo o softwarové činnosti rutinní povahy, které obecně nelze považovat za výzkum a vývoj (v daňovém smyslu). Proti tomuto závěru žalobce nepostavil žádnou relevantní argumentaci. Ani v řízení před soudem pak žalobce konkrétně netvrdil ani neprokazoval, v čem činnosti prováděné v rámci předmětných projektů přesahovaly rámec standardního vývoje softwaru a počítačové údržby.

V. Závěr a náklady řízení

19. Soud shledal námitky žalobce nedůvodnými. V řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti. Z těchto důvodů zdejší soud žalobu zamítl jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
20. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 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 ve věci úspěch neměl, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

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 31. ledna 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu