



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobce: **Shimano Czech Republic, s. r. o.**
sídlem Dětmarovická 403/4, 733 01 Karviná - Staré Město
zastoupený advokátkou JUDr. Renatou Svatošovou,
sídlem Sadová 1585/7, 702 00 Ostrava - Moravská Ostrava

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného č. j. 24037/20/5200-11433-711918 ze dne 18. 6. 2020, ve věci daně z příjmů právnických osob,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou, doručenou soudu dne 18. 8. 2020 domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného č. j. 24037/20/5200-11433-711918 ze dne 18. 6. 2020, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání a byla potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, a to dodatečné platební výměry č. j. 3821569/18/3212-50522-809941 a č. j. 3821648/15/3212-50522-809 ze dne 26. 11. 2018. Prvostupňovými rozhodnutími byla žalobci doměřena z moci úřední daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2013 a 2014. Důvodem dodanění byla skutečnost, že žalobce v obou zdaňovacích obdobích uplatnil jako odečitatelné položky od základu daně výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektů výzkumu a vývoje, ačkoli příslušné uplatněné částky za materiál a součástky účtoval jako nedokončený dlouhodobý hmotný majetek (účtová skupina 04) a nikoliv jako náklady (účtová třída 5). Proto nebyly uvedené částky jako odečitatelné položky správcem daně uznány.
2. Žalobce v žalobě zrekapituloval skutkový základ případu, včetně námitek, které v rámci daňového řízení vznesl, a uvedl, že finanční orgány (1) upřednostnily formální stav chybného účtování o spotřebě materiálu a součástek oproti skutečnému věcnému stavu a stavu, který je výslovně a přesně upraven účetními předpisy, (2) nepostupovaly tak, aby byla daň stanovena správně a (3) nedbaly práv a právem chráněných zájmů žalobce, i když žalobce svá práva na řádné a správné stanovení daně aktivně uplatnil a řádně odůvodnil. Žalobce namítal, že žalovaný se řádně nevypořádal s námitkami, které v daňovém řízení žalobce uplatnil. Žalobce akcentoval, že při zjišťování a stanovení daně je třeba vycházet ze zákonné úpravy, a nikoli z chybných postupů, i kdyby je uplatnil sám daňový subjekt. Finanční orgány měly zohlednit zjevné chyby, na které daňový subjekt (žalobce) sám upozornil a žádal zohlednění všech prokazatelných okolností tak, aby byla výsledná daň stanovena správně. Z právní úpravy plyne, že pro stanovení celkového základu daně poplatníka daně z příjmů, který vede účetnictví, je třeba vycházet z řádně vedeného účetnictví, tedy vedeného v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Dle této úpravy je odečitatelná položka na podporu výzkumu a vývoje jednou z položek, která upravuje postupně vypočítávaný (vyčíslovaný) konečný základ daně, z něhož se pak počítá daňová povinnost. Žalobce nemůže být trestán za účetní chybu nezákonným doměřením daně, ale nanejvýš třeba pokutou dle zákona o účetnictví. Žalobce dále poukázal na ustanovení § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) ve vztahu ke zdaňovacímu roku 2013 a na ustanovení § 34b ZDP ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2014 a na metodický pokyn MF D-288; z uvedeného dle žalobce plyne, že materiálové náklady jsou uznatelným nákladem pro uplatnění odečitatelné položky pro podporu výzkumu a vývoje a že se jedná u poplatníků vedoucích účetnictví o výdaje (náklady), které byly zaúčtovány podle zvláštního právního předpisu (tedy dle platných účetních předpisů), při respektování věcné a časové souvislosti; od roku 2014 je pak výslovně doplněno, že se jedná i o náklady vynaložené v daném zdaňovacím období, které později vstoupí prostřednictvím kapitalizace při úspěšném ukončení projektu do vstupní ceny vyvíjeného majetku. Žalobce dále poukázal na ustanovení § 25 zákona o účetnictví a návaznou vyhlášku č. 500/2002 Sb. a české účetní standardy č. 013 a č. 019, z nichž dle žalobce plyne, že při správném účtování je nutno o jednotlivých druhových nákladech vynaložených na pořízení (tj. pořízení ve vlastní režii) zatím nedokončeného dlouhodobého majetku účtovat na příslušný nákladový účet v tom účetním (zdaňovacím) období, kdy byly vynaloženy, a současně je nutno

účtovat o aktivaci. Uvedená metoda ocenění dlouhodobého hmotného majetku pořizovaného ve vlastní režii a metoda účtování o pořizování dlouhodobého majetku ve vlastní režii je závazná jak pro daňové subjekty, tak pro správce daně. Žalobce dále polemizoval se závěry žalovaného v odst. 33 a 36 napadeného rozhodnutí. Žalobce je toho názoru, že mohl účtovat o nákladech na pořízení dosud nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku již od samého počátku

zahájení vývoje nového zařízení, u něhož předpokládal, že po úspěšném vývoji vznikne dlouhodobý hmotný majetek. Pokud by byl vývoj neúspěšný, pak by nedokončenou investici odepsal do ostatních provozních nákladů. Uznáním nákladem pro odečitatelnou položku podporu výzkumu a vývoje je však vynaložený „prvotní přímo související výdaj (náklad)“, tedy předmětná spotřeba materiálu a součástek a nikoli až následný případný odpis nedokončené zmařené investice (nedokončeného dl. hmotného majetku) při případném neúspěšném vývoji. Odpis zmařené investice je důsledkem neúspěšného výzkumu a vývoje, nejedná se o náklad vynaložený na řešení projektu výzkumu a vývoje. Závěrem žalobce zdůraznil, že žalovaný věcně uznal řádnou realizaci projektů výzkumu a vývoje a akceptoval jako uznatelné náklady pro odpočet na podporu výzkumu a vývoje i mzdové náklady (ty byly účtovány prostřednictvím účtové skupiny 52), nikoli však náklady na spotřebu materiálu a součástek, které nebyly z důvodu formální účetní chyby účtovány prostřednictvím účtové třídy 5. Napadené rozhodnutí je proto formalistické a je v rozporu se závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, vyslovenými v usnesení č. j. 5 Afs 16/2003-56 ze dne 12. 10. 2004, kritizujícími přepjatý formalismus (v posuzování náležitostí žaloby).

3. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 9. 10. 2020 navrhl zamítnutí žaloby. Zrekapituloval průběh řízení a vznesené žalobní námítky. Odkázal na obsah napadeného rozhodnutí s ohledem na podstatnou korelaci odvolacích a žalobních námitek. Žalovaný oponoval námitce nepřezkoumatelnosti svého rozhodnutí tím, že žalobce proti závěrům žalovaného obsáhle brojí a polemizuje s nimi; není potřebné reagovat na každý dílčí argument zvlášť, ale uchopit podstatu argumentace a vypořádat se s ní, což bylo učiněno. Pokud se týče žalobní argumentace věnované „účetní chybě“, žalovaný odmítl, že by jeho přístup byl rigidní či přepjatě formalistický. Akcentoval, že předmětné odečitatelné položky jsou formou veřejné podpory, a proto je namíste posuzovat přísně dodržení zákonných podmínek. Striktní vyžadování veškerých zákonných náležitostí je navázáno na komplexní odsouhlasení naplnění veškerých podmínek osvědčujících, zda bude či nebude konkrétnímu subjektu oproti ostatním subjektům přiznána daňová výhoda v podobě odpočtu na výzkum a vývoj. Žalobcem zmíněný judikát NSS č. j. 5 Afs 16/2003-56 považuje za nepřiléhavý, neboť řeší zcela jinou otázku. Žalovaný setrvává na stanovisku, že pokud žalobce účtoval sporné částky za materiál a součástky jako nedokončený dlouhodobý majetek a nikoliv do nákladů, uplatnil příslušné části odečitatelných položek na podporu výzkumu a vývoje neoprávněně. Finanční orgány uznaly žalobcovy projekty za projekty výzkumu a vývoje, a proto uznaly odpočty těch nákladů, které byly řádně zaúčtovány. Aby mohly být určité částky zahrnuty do odpočtu na výzkum a vývoj, musí splňovat kumulativně všechny podmínky dané ZDP, tedy i to, že náklady jsou i podle účetních předpisů i jako náklady účtovány. Tato podmínka splněna nebyla. Pokud se týče námítky vůči odst. 36 napadeného rozhodnutí, pak toto je v žalobě dezinterpretováno; podstata argumentace žalovaného spočívá v tom, že účetním nákladem se po dokončení majetku stanou účetní odpisy, a odpisy bude možno zahrnout do odpočtu na vývoj a výzkum. Bylo na žalobci, jaký zvolí způsob účtování; žalobce však nezhodnotil daňové

důsledky jím zvolené formy účtování, a až v kontextu daňových důsledků se snažil své účtování korigovat. Nejedná se o účetní chybu, ale o volbu formy účtování. Doměření daně z příjmů není postihem za nesprávné vedení účetnictví.

4. Žalobce v replice z 9. 10. 2020, kde zdůraznil, že sám žalovaný nezpochybňuje realizaci výzkumu a vývoje, a poukázal na to, že v rozsudku NSS č. j. 10 Afs 77/2017-53 je řešená zcela jiná situace (např. formální náplň projektu výzkumu a vývoje). Dále žalobce zdůraznil, že zákon o daních z příjmů nikde výslovně neuvádí, že lze uplatnit jen náklady řádně zaúčtované. Žalovaný upřednostnil informace zjištěné z účetních evidencí (zatížených neúmyslnou chybou) před faktickým skutkovým stavem. Žalovaný se nevypořádal s námitkou poukazující na pasáž pokynu D-288, týkající se nákladů, které vstoupí prostřednictvím kapitalizace při úspěšném ukončení projektu do vstupní ceny vyvíjeného majetku.
5. Žalovaný v podání ze dne 20. 1. 2022 soud upozornil, že podobnou otázku, jaká je řešená v nynější věci, řešil Krajský soud v Brně v rozsudku č. j. 62 Af 92/2019-73 ze dne 25. 11. 2021, kde pro posouzení věci vzal za podstatné, že žalobce neúčtoval náklady související s vývojem a výzkumem na vrub nákladů, ale na vrub účtu „Pořízení nehmotných investic“. Na to reagoval žalobce podáním ze dne 7. 3. 2022, v němž poukázal na to, že proti citovanému rozsudku byla podána kasační stížnost a že ve věci řešené brněnským krajským soudem nebyla vznesena řada námitek, které uplatnil žalobce. Dále zopakoval svou námitku opřenu o pokyn D-288.
6. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
7. Ze správního spisu soud zjistil, že žalobce v přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2013 vykázal výsledek hospodaření ve výši 94 259 062 Kč a základ daně ve výši 93 868 828 Kč, na řádce 242 uplatnil odpočet od základu daně ve výši 1 259 656 Kč a vykázal výslednou daň ve výši 17 588 330 Kč. Žalobce následně v přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2014 vykázal výsledek hospodaření ve výši 281 124 977 Kč a základ daně ve výši 287 575 081 Kč, na řádce 242 pak uplatnil odpočet od základu daně ve výši 3 412 082 Kč a vykázal výslednou daň ve výši 53 984 130 Kč. Dne 8. 12. 2015 byla u žalobce zahájena daňová kontrola za výše uvedená zdaňovací období, jejímž předmětem byla oprávněnost uplatnění odčitatelné položky od základu daně dle ustanovení § 34 odst. 4 až 8 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. § 34 odst. 4 a 5 a § 34a až § 34e ZDP ve znění účinném od 1. 1. 2014, tj. výdajů (nákladů) vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje. Správce daně na jejím základě dospěl k závěru, že ve zdaňovacím období roku 2013 žalobce neoprávněně uplatnil část odčitatelné položky ve výši 905 471 Kč, a ve zdaňovacím období roku 2014 neoprávněně uplatnil část odčitatelné položky ve výši 2 240 063 Kč, neboť částky za materiál a součástky účtoval jako nedokončený dlouhodobý hmotný majetek a nikoliv do nákladů. Proto předepsal shora citovanými platebními výměry ze dne 26. 11. 2018 daň za uvedená zdaňovací období zvýšenou v roce 2013 o částku 171 950 Kč a v roce 2014 o částku 451 060 Kč. Žalobce si proti oběma platebním výměrům podal odvolání, o němž bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.

8. Podle § 23 odst. 1 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2013 je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců. Podle téhož ustanovení účinného od 1. 1. 2014 je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, s tím, že u poplatníka, který je účetní jednotkou, jsou těmito příjmy jeho výnosy a těmito výdaji jeho náklady; rozdíl se upraví podle tohoto zákona.
9. Podle § 34 odst. 4 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2013 lze od základů daně 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.
10. Podle § 34 odst. 4 ZDP ve znění účinném od 1. 1. 2014 lze od základu daně odečíst odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání. Podle § 34b odst. 1 písm. b) a c) ZDP ve znění účinném od 1. 1. 2014 se výdaji vynaloženými na výzkum a vývoj zahrnovanými do odpočtu rozumí výdaje (náklady), které jsou výdaji (náklady) na dosažení zajištění a udržení příjmů a jsou evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů).
11. Podstatou celého sporu je posouzení, jaký vliv na odpočet daně má skutečnost, kdy daňový subjekt, jakožto řešitel projektu výzkumu a vývoje, část vynaložených výdajů na výzkum a vývoj neúčtoval jako náklady (účtová skupina 05), ale zaúčtoval je jako nedokončený dlouhodobý hmotný majetek (účtová skupina 04). Mezi stranami není skutkového sporu o realizaci projektu výzkumu a vývoje a vynaložení prostředků na jeho realizaci; spor se omezuje čistě na právní posouzení vlivu účtování části výdajů na realizaci projektu výzkumu a vývoje nikoli do nákladů, nýbrž jako nedokončeného dlouhodobého majetku.
12. Soud při řešení této otázky zdůrazňuje, že ZDP ve znění účinném od 1. 1. 2014 v § 23 odst. 1 výslovně zachycuje princip, že u poplatníků vedoucích podvojně účetnictví se za výdaje považují jejich náklady zaúčtované v souladu s účetními předpisy. Uvedený princip ovšem platil již dříve a byl dovozován z užití sousloví „výdaje (náklady)“. Uvedené sousloví je užito i v úpravě týkající se odpočtů na podporu výzkumu a vývoje v §§ 34 a násl. ZDP, kde se navíc předpokládá oddělená evidence výdajů na výzkum a vývoj v rámci nákladů
13. Z uvedeného tedy dle soudu jasně plyne, že o nákladech, které jsou uplatňovány jako odpočet na vývoj a výzkum, má být i účtováno v rámci nákladů. Tato skutečnost v projednávané věci ohledně sporných výdajů naplněna nebyla, o čemž není sporu.

14. Zbývá uvážit, podmínka účtování o výdajích, uplatňovaných v rámci odpočtů, v nákladové skupině je podmínkou nutnou, jak uvážil žalovaný, nebo na ní není v projednávané věci třeba bezvýhradně trvat s ohledem na zákaz přepjatého formalismu, jak namítá žalobce.
15. Pokud se týče formální přísnosti, existuje v právu celá škála přístupů podle jednotlivých právních odvětví a institutů: od naprosto rigidního formalismu, typického například pro právo směnečné, až po formální uvolněnost některých civilních obligací. Z tohoto hlediska nelze mechanicky přenášet závěry judikatury z jednoho právního odvětví do druhého, a proto soud považuje odkaz žalobce na usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 5 Afs 16/2003-53 za nepřipadný, neboť řeší otázku míry přípustnosti formalismu na půdorysu procesních předpisů upravujících řízení před správními soudy, a nikoli předpisů upravujících správu daní. V oblasti správy daní jsou požadavky na formální procesy zvýšené, již z toho důvodu, že se proces správy daní primárně odvíjí od formalizovaných daňových tvrzení. Navíc právo uplatnit odpočet je zvláštním beneficium, kdy daňový subjekt může náklady uplatnit nejen jako daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, ale umožňuje je odečíst od základu daně také ve formě odpočtu, tedy dvakrát (srov. např. rozsudek NSS č. j. 1 Afs 429/2018-41 ze dne 10. 12. 2019, publ. pod č. 3977/2020 Sb. r. NSS). Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 8 Afs 72/2018-52 ze dne 25. 5. 2020, „*odpočet na podporu výzkumu a vývoje představuje výjimku ze základního daňového principu, podle nějž platí, že jeden výdaj lze v základu daně uplatnit u téhož poplatníka pouze jednou. O výdaje (náklady) uplatněné v rámci odpočtu na výzkum a vývoj si totiž poplatník již jednou snížil základ daně a výdaje uplatňuje podruhé. Jedná se tak de facto o daňový bonus. To jej zvýhodňuje i oproti jiným subjektům na trhu a poskytuje mu tak konkurenční výhodu. Tato skutečnost již sama o sobě implikuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti. Jde-li tudíž o nadstandardní benefit, musí daňový subjekt vycházet z toho, že po něm může být požadováno prokázání splnění i všech nadstandardních povinností s tímto beneficium spojených. (...) Stěžovatelka tedy nesmí opomenout, že výdaje uplatněné v rámci odpočtu na výzkum a vývoj je určité dobrodiní ve formě bonusu či dotace a je nutné pod tímto úhlem pohledu nyní posuzovanou věc přezkoumávat.*“ Nejvyšší správní soud následně aproboval formálně přísné požadavky na podobu projektu výzkumu a vývoje. Jeho východiska jsou ovšem přenositelná i na jiné aspekty nárokování odpočtů nákladů na výzkum a vývoj, ba dokonce na veškeré oblasti, kde je subjekt příjemcem určitého finančního benefícia ze strany státu, jak dokazují kupříkladu i obdobné akcenty v judikatuře ve věcech dotačních.
16. Soud proto uzavírá, že trvání na tom, aby byly uplatňované náklady na výzkum a vývoj také účtovány v příslušné nákladové účetní skupině, nelze označit za přepjatý formalismus, a to zvláště za situace, kdy zákon nejen předpokládá účtování o nákladech v nákladové účetní skupině, ale navíc klade na toto účtování zvláštní požadavky (oddělené účtování).
17. Ke stejnému závěru dospěl i Krajský soud v Brně v rozsudku č. j. 62 Af 92/2019-73 ze dne 25. 11. 2021, na nějž správně upozornil ve svém podání žalovaný. Nejvyšší správní soud pak v následném rozsudku č. j. 1 Afs 357/2021-50 ze dne 7. 6. 2022 tento dílčí závěr Krajského soudu v Brně bez výhrad aproboval, kdy v odst. 35 jasně konstatoval, že pro uplatnění nákladů je nezbytnou podmínkou to, že výdaj (náklad) byl jako náklad podle účetních předpisů rovněž účtován.
18. Za dané situace má soud za bezpředmětnou obsáhlou argumentaci žalobce o tom, jak mělo být správně účtováno, kdy v dané věci je rozhodné, že správně účtováno nebylo, o čemž není sporu.

[Sem zadejte text.]

19. S ohledem na podstatnou korelaci odvolacích a žalobních námitek soud v podrobnostech odkazuje na napadené rozhodnutí, které jasně a přezkoumatelně vyložilo nutnost podmínky řádného účtování uplatňovaných nákladů.
20. Z výše uvedených důvodů soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
21. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., kdy procesně úspěšnému žalovanému v tomto řízení nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 12. července 2022

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu