



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **Shimano Czech Republic, s.r.o.**, IČ 25875701, se sídlem Dětmárovičká 403/4, Karviná, zast. JUDr. Renatou Svatošovou, advokátkou, se sídlem Sadová 1585/7, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 6. 2020, č. j. 24037/20/5200-11433-711918, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 12. 7. 2022, č. j. 25 Af 108/2020-45,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 26. 11. 2018, č. j. 3821569/18/3212-50522-809941 a č. j. 3821648/18/3212-50522-809941, doměřil žalobkyni z moci úřední daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2013 a 2014 ve výších 171.950 Kč a 451.060 Kč a současně jí stanovil povinnost uhradit penále v částkách 34.390 Kč a 90.212 Kč. Důvodem pro vyměření těchto daňových povinností byla skutečnost, že žalobkyně uplatnila jako odčitatelné položky od základu daně výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektů výzkumu a vývoje ve výši 905.471 Kč za rok 2013 a ve výši 2.240.063 Kč za rok 2014, ačkoli příslušné částky za materiál a součástky účtovala jako nedokončený dlouhodobý hmotný majetek (úctová skupina 04), nikoliv jako náklady (úctová skupina 05), a proto je správce daně za odčitatelné položky neuznal.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 6. 2020, č. j. 24037/20/5200-11433-711918, odvolání zamítl a uvedené dodatečné platební výměry potvrdil.

[3] Žalobu podanou proti tomuto rozhodnutí žalovaného zamítl jako nedůvodnou Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 12. 7. 2022, č. j. 25 Af 108/2020-45.

[4] V odůvodnění tohoto rozsudku krajský soud zdůraznil, že zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), ve znění účinném od 1. 1. 2014, ve svém § 23 odst. 1 výslovně zachycuje princip, podle něhož 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)“, které je užito i v úpravě odpočtů na podporu výzkumu a vývoje obsažené v § 34 a násl. zákona o daních z příjmů, kde se navíc předpokládá oddělená evidence výdajů na výzkum a vývoj v rámci nákladů. Z uvedeného tak jasně plyne, že o výdajích, jež jsou uplatňovány jako odpočet na výzkum a vývoj, má být i účtováno v rámci nákladů. Tato skutečnost v dané věci ohledně předmětných výdajů naplněna nebyla, o čemž není mezi účastníky řízení žádného sporu.

[5] Dále krajský soud zdůraznil, že se správa daní primárně odvíjí od formalizovaných daňových tvrzení, a proto jsou v této oblasti požadavky na formální procesy zvýšené. Navíc právo uplatnit odpočet je zvláštním beneficiem, kdy daňový subjekt může náklady uplatnit jako daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a zároveň je odečíst od základu daně ve formě odpočtů, tedy dvakrát. Nejvyšší správní soud proto v rozsudku ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018-52, aproboval formálně přísné požadavky na podobu projektů výzkumu a vývoje, přičemž jeho východiska jsou přenositelná i na jiné aspekty nárokování odpočtu nákladů na výzkum a vývoj, ba dokonce na veškeré oblasti, kde je subjekt příjemcem určitého finančního benefícia ze strany státu, jak dokazují také obdobné akcenty v judikatuře ve věcech dotačních. Z těchto důvodů 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). Ke stejnému závěru dospěl i Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 25. 11. 2021, č. j. 62 Af 92/2019-73, jehož předmětný dílčí závěr bez výhrad aproboval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 6. 2022, č. j. 1 Afs 357/2021-50, když v odstavci 35 jasně konstatoval, že pro uplatnění nákladů je nezbytnou podmínkou, aby výdaj byl jako náklad podle účetních předpisů rovněž účtován.

[6] Za dané situace měl krajský soud za bezpředmětnou obsáhlou argumentaci žalobkyně o tom, jak mělo být správně účtováno, když v dané věci je rozhodné, že správně účtováno nebylo, o čemž není sporu. Konečně s ohledem na podstatnou korelaci odvolacích a žalobních námitek krajský soud v podrobnostech odkázal na rozhodnutí žalovaného, které jasně a přezkoumatelně vyložilo nutnost podmínky řádného účtování uplatňovaných výdajů.

II. Obsah kasační stížnosti a dalších podání účastníků řízení

pokračování

[7] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítla, že finanční orgány i krajský soud upřednostnily formální stav chybného účtování o spotřebě materiálu a součástí oproti skutečnému věcnému stavu a stavu, který je výslovně a přesně upraven účetními předpisy. Dále nepostupovaly tak, aby byla daň stanovena správně, a nedbaly práv a právem chráněných zájmů stěžovatelky, i když ta svá práva na řádné a správné stanovení daně aktivně uplatnila a řádně odůvodnila. Stěžovatelka namítla, že žalovaný se řádně nevypořádal s námitkami, které v daňovém řízení uplatnila. Souhlasí s tím, 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 a krajský soud však měly zohlednit zjevné chyby, na něž stěžovatelka upozornila a žádala 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 ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“). Podle této úpravy je odčitatelná položka na podporu výzkumu a vývoje jednou z položek, která upravuje postupně vyčíslovaný konečný základ daně, z něhož se následně počítá daňová povinnost. Stěžovatelka přitom nemůže být trestána za účetní chybu nezákonným doměněním daně, ale nanejvýš pokutou podle zákona o účetnictví. Ze znění § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů ve vztahu ke zdaňovacímu roku 2013, ze znění § 34b téhož zákona ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2014 a z metodického pokynu Ministerstva financí D-288 plyne, že materiálové náklady jsou uznatelným nákladem pro uplatnění odčitatelné 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 podle platných účetních předpisů, a to 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. Stěžovatelka dále poukázala na § 25 zákona o účetnictví, prováděcí vyhlášku č. 500/2002 Sb. a české účetní standardy č. 013 a č. 019, z nichž plyne, že při správném účtování je nutno o jednotlivých druhových nákladech vynaložených na 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 a účtování dlouhodobého hmotného majetku pořizovaného ve vlastní režii je přitom závazná jak pro daňové subjekty, tak pro správce daně.

[9] Stěžovatelka dále polemizovala se závěry žalovaného vyslovenými v odstavcích 33 a 36 žalobou napadeného rozhodnutí a je toho názoru, že mohla účtovat o nákladech na pořízení dosud nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku již od samého počátku zahájení vývoje nového zařízení, u něhož předpokládala, že po úspěšném vývoji vznikne dlouhodobý hmotný majetek. Pokud by byl vývoj neúspěšný, pak by nedokončenou investici odepsala do ostatních provozních nákladů. Uznáním nákladem pro odčitatelnou položku podporu výzkumu a vývoje je však vynaložený „prvotní přímo související výdaj (náklad)“, tedy předmětná spotřeba materiálu a součástí, a nikoli až následný případný odpis nedokončené zmařené investice (nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku) při případném neúspěšném vývoji. Odpis zmařené investice je důsledkem neúspěšného výzkumu a vývoje,

nejedná se tak o náklad vynaložený na řešení projektu výzkumu a vývoje. Stěžovatelka zdůraznila, 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, jež byly účtovány prostřednictvím účtové skupiny 52, nikoli však náklady na spotřebu materiálu a součástí, jež nebyly z důvodu formální účetní chyby účtovány prostřednictvím účtové třídy 5. Dodatečné doměření daňových povinností je proto nezákonné, odůvodněné jen formálními důvody a v rozporu se závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vyslovenými v usnesení ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003-56, které kritizují přepjatý formalismus (zde při posuzování náležitosti žaloby).

[10] Následně stěžovatelka namítla, že předmětná nákladová položka na spotřebu materiálu byla vynaložena na řešení projektu výzkumu a vývoje a došlo pouze k formální chybě při účtování, jež však podle zákonné úpravy nediskvalifikuje daňový subjekt z možného uplatnění odpočtu. Zákon o daních z příjmů přitom nikde pro účely předmětné odčitatelné položky výslovně neuvádí, že v jejím rámci lze uplatnit jen náklady řádně zaúčtované. Takový postup ani není možný, neboť pokud se použije hmotný majetek pro účely řešení výzkumu a vývoje, tak jsou součástí odčitatelné položky daňové odpisy tohoto majetku, o kterých se však neúčtuje. Krajský soud tak v napadeném rozsudku nesprávně a nezákonně před faktickým skutkovým stavem upřednostnil informace zjištěné z účetních evidencí, které byly vytrženy z kontextu a zatíženy neúmyslnou chybou. Přitom účetní záznamy podle zákona o účetnictví jen evidují či popisují stanoveným způsobem určité ekonomické události a nedefinují existenci daňově účinného nákladu.

[11] K odkazu na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. 11. 2021, č. j. 62 Af 92/2019-73, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2022, č. j. 1 Afs 357/2021-50, který byl učiněn v napadeném rozsudku, stěžovatelka nejprve poukázala na to, že prvně citovaný rozsudek krajského soudu i předchozí rozhodnutí správního orgánu byly zrušeny kasačním soudem. Dále uvedla, že každý případ je nutné posuzovat individuálně. Přitom z obsahu uvedených soudních rozhodnutí vyplývá, že se v nich řešené kauze jednalo o jinou situaci, daňový subjekt nenamítal řadu pochybení žalovaného a neuváděl některé argumenty, které jsou uplatněny v této věci a které jsou podstatné pro její posouzení.

[12] Konečně stěžovatelka namítla, že se krajský soud nevypořádal s žalobní námitkou o právní úpravě uplatnění nákladu na pořízení hmotného majetku v rámci odčitatelné položky na výzkum a vývoj obsažené v metodickém pokynu Ministerstva financí D-288, jež nebyla překonána jiným výkladem, nýbrž naopak potvrzena novým metodickým pokynem platným od roku 2020, který ji doslovně přejal.

[13] Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že krajský soud plně dostal judikатурním požadavkům na přezkoumatelnost svého rozsudku. Zabýval se totiž meritem sporu, a to otázkou, jaký vliv na odpočet daně má skutečnost, že stěžovatelka část vynaložených nákladů na výzkum a vývoj neúčtovala jako náklady (účtová skupina 05), nýbrž jako nedokončený dlouhodobý hmotný majetek (účtová skupina 04). Krajský soud

pokračování

přítom nebyl povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, neboť jeho úkonem bylo vypořádat se s obsahem a smyslem žalobních námitek, což učinil. Jestliže krajský soud dovodil, že o nákladech, jež byly uplatněny jako odpočet na vědu a výzkum, mělo být účtováno v rámci nákladů, byla zkonsumována žalobní argumentace týkající se metodického pokynu Ministerstva financí D-288.

[15] Dále žalovaný uvedl, že stěžovatel přebral mechanicky či doslovně žalobní argumentaci, výslovně polemizoval jen s právním názorem vysloveným v žalobou napadeném rozhodnutí a nereagoval na jeho posouzení krajským soudem, v důsledku čehož je kasační stížnost nepřijatelná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., jak vyplývá z usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2009, č. j. 7 Afs 106/2009-77, publikovaného pod č. 2103/2010 Sb. NSS. Pokud by se Nejvyšší správní soud s tímto názorem neztotožnil, pak žalovaný zdůraznil, že stěžovatelka neoprávněně uplatnila část odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje, neboť příslušné částky za materiál a součástky účtovala jako nedokončený dlouhodobý majetek, a nikoliv do nákladů. Nebyla tudíž splněna podmínka vyplývající z § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, respektive z § 34b téhož zákona, ve znění účinném od 1. 1. 2014, tedy že pro možnost zahrnutí výdajů na výzkum a vývoj do odčitatelné položky se musí jednat o daňově uznatelné výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pokud tak správce daně tyto částky neakceptoval a doměřil stěžovatelce daňové povinnosti, byl jeho postup souladný se zákonem.

[16] V této souvislosti žalovaný zdůraznil, že položka odčitatelná od základu daně je daňovou kategorií a lze ji použít až poté, co je výsledek hospodaření transformován na základ daně. Právo uplatnit odpočet je „beneficiem“, neboť daňovému subjektu je poskytnuta možnost uplatnit identické náklady na výzkum a vývoj v základu daně podruhé a je plně jen na něm, zda tohoto práva využije. Pokud tak učiní, musí splnit všechny podmínky stanovené v zákoně o daních z příjmů. Příslušné částky za materiál a součástky však nebyly stěžovatelkou v rozhodných zdaňovacích obdobích zahrnuty do daňově účinných výdajů, a proto neovlivnily ani nemohly ovlivnit výsledek hospodaření a nebylo je možné zahrnout do odpočtu na výzkum a vývoj. Nejednalo se přitom o účetní chybu či změnu účetní metody, nýbrž o stěžovatelkou zvolený způsob účtování externích nákladů souvisejících s pořízením majetku. Stěžovatelka se mýlí i v tom, že je nepřijatelně a svévolně trestána za účetní chybu jinak než uložením pokuty podle zákona o účetnictví, a to nezákonným doměřením daně z příjmů právnických osob. Jedná se totiž o dvě rozdílná řízení se zcela jiným předmětem, přičemž doměření daňové povinnosti nelze považovat za postih za nesprávné vedení účetnictví.

[17] Podmínka účtování o výdajích na výzkum a vývoj v nákladové skupině nepředstavuje podle žalovaného výraz přepjatého formalismu. Položky odčitatelné od základu daně jsou totiž formou veřejné podpory zvýhodňující určité daňové subjekty před jinými a představují konkurenční výhodu. Pokud tedy stát váže poskytnutí takové výhody na speciální podmínky, je oprávněně přísně posuzovat jejich dodržování. Odkaz stěžovatelky na usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003-56, přitom není příležitý, neboť tento judikát se zabývá jinou otázkou míry přípustnosti formalismu v řízení před správními soudy, a nikoliv v oblasti správy daní, v níž jsou zvýšené požadavky na formální procesy již z toho důvodu, že se odvíjejí od formalizovaných daňových tvrzení.

[18] Konečně žalovaný uvedl, že nenachází žádný důvod, proč by rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. 11. 2021, č. j. 62 Af 92/2019-73, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2022, č. j. 1 Afs 357/2021-50, neměly být aplikovány na posuzovanou věc a proč by bylo nutné se od nich odchýlit. Nejvyšší správní soud totiž v citovaném judikátu výslovně a jednoznačně přisvědčil správnosti závěru krajského soudu, že pro uplatnění nákladu na výzkum a vývoj nebyla splněna podmínka uvedená v § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy že výdaj (náklad) byl jako náklad podle účetních předpisů rovněž účtován.

[19] S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

[20] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka zdůraznila své již dříve uplatněné argumenty a uzavřela, že důsledkem postupu daňové správy a krajského soudu spočívajícího v upřednostnění formálního stavu před stavem skutečným budou obavy z využívání odčitatelné položky na výzkum a vývoj daňovými poplatníky nebo přímo její neuplatňování.

III. Posouzení kasační stížnosti

[21] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatnila námitky podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[22] Podle písm. a) zmíněného ustanovení *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*. Podle písm. b) téhož ustanovení *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost*. Podle písm. d) téhož ustanovení *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé*.

[23] V kasační stížnosti nebyly namítány žádné konkrétní skutkové či procesní vady řízení před finančními orgány, které by bylo možné podřadit pod důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť stěžovatelka jen v obecné rovině zmínila, že se žalovaný řádně nevypořádal s námitkami uplatněnými v daňovém řízení, aniž toto své tvrzení jakkoliv specifikovala.

[24] Vadu řízení o žalobě stěžovatelka spatřovala pouze v tom, že se krajský soud nevypořádal s námitkou týkající se metodického pokynu Ministerstva financí D-288. Za nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou však považována jen taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52), přičemž

pokračování

soudy nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je totiž vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Proto je podstatné, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33).

[25] Jestliže tedy v dané věci krajský soud objasnil, že podle příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů a principů uplatňovaných při správě daní bylo zapotřebí o materiálu a součástkách vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje účtovat v rámci nákladů a současně odkázal na judikaturu správních soudů, která je v souladu s tímto jeho právním názorem, nelze v pominutí uvedené dílčí žalobní argumentace spatřovat nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek jeho důvodů. Proto důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nebyl naplněn.

[26] Za této situace se mohl Nejvyšší správní soud zabývat zákonností napadeného rozsudku. Přitom se neztotožnil s tvrzením žalovaného, že stěžovatelka mechanicky a doslovně přebrala žalobní argumentaci a výslovně polemizovala pouze s právními závěry žalobou napadeného rozhodnutí, a nikoliv také rozsudku krajského soudu, v důsledku čehož je kasační stížnost podle příslušné judikatury nepřijatelná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Stěžovatelka totiž sice v kasační stížnosti téměř doslovně zopakovala žalobní argumentaci, kterou však doplnila úvahou o své jen formální chybě při účtování, která jí však podle zákonné úpravy nediskvalifikuje z možného uplatnění odpočtu. Dále polemizovala s odkazem krajského soudu na rozhodnutí správních soudů, která dospěla ke stejnému právnímu závěru, podle něhož pro uplatnění výdajů na výzkum a vývoj jako odčitatelné položky je nezbytnou podmínkou to, aby o nich bylo účtováno podle účetních předpisů jako o nákladech. Na základě kasační argumentace je tedy možné se s tímto posouzením merita věci provedeným krajským soudem zabývat.

[27] Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 25. 11. 2021, č. j. 62 Af 92/2019-73, vyslovil, že „jestliže žalobce namítá, že provedl opravu chybného účtování ve věci výsledků výzkumu a vývoje, která se projevila v podání dodatečných daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob za následující zdaňovací období roku 2015, 2016 a 2017, a že správce daně bez dalšího daň na základě podaných dodatečných daňových přiznání doměřil, čímž uvedené důvody plně akceptoval, tak podstatné je, že žalobce v rámci zdaňovacího období 2014 náklady související s výzkumem a vývojem neúčtoval na vrub nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, nýbrž na vrub účtu 041500 - Pořízení nehmotných investic - mopy, přestože náklady na pořízení hmotného a nehmotného majetku nelze uznat za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely. Proto zdejší soud nemá uvedenému postupu správce daně co vytknout; správní orgány postupovaly v souladu se zákonem.“ Tento závěr aproboval Nejvyšší správní soud v navazujícím řízení o kasační stížnosti, když v odstavci 35 rozsudku ze dne 7. 6. 2022, č. j. 1 Afs 357/2021-50, uvedl, že stěžovatel „náklady na projekt nesprávně účtoval na účtu 041 500, byť měly být zaúčtovány na jinou účtovou třídu, a v této souvislosti namítl, že správce daně měl tyto náklady promítnout do dodatečně stanovené daně“. Jak uvedl již krajský soud v bodě 39 napadeného rozsudku, tato chyba vyústila v podání dodatečných daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob za následující zdaňovací období roku 2015, 2016 a 2017. Uvedenou námitkou se rovněž zabýval i žalovaný, který v bodě

114 napadeného rozhodnutí uvedl, že pro uplatnění nákladu není splněna podmínka uvedená v § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. že výdaj (náklad) byl jako náklad podle účetních předpisů rovněž účtován. Nejvyšší správní soud s tímto souhlasí a bez dalšího na tuto argumentaci odkazuje“.

[28] Nejvyšší správní soud v uvedeném judikátu přezkoumávaný rozsudek Krajského soudu v Brně i jemu předcházející rozhodnutí žalovaného zrušil, nicméně tak učinil ve vztahu k jiným druhům nákladů. Proto je nutné pro účely nyní posuzované věci vycházet ze skutečnosti, že jiný senát Nejvyššího správního soudu vyslovil závěr, podle něhož pokud výdaje vynaložené na výzkum a vývoj nebyly podle příslušných účetních předpisů zaúčtovány jako náklady, není možné je uznat za odčitatelné položky.

[29] S tímto právním názorem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje i pro účely nyní posuzované věci a neshledává žádný důvod se od něho odchýlit, neboť se nejedná o jinou situaci a stížnostní argumentace vznesená v tomto řízení nemůže jeho správnost zpochybnit.

[30] Podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném ve zdaňovacím období roku 2014, *základem daně je 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.* U poplatníků vedoucích podvojně účetnictví, kterým byla i stěžovatelka, se tedy za výdaje považovaly jejich náklady zúčtované v souladu s účetními předpisy. Stejný princip se uplatnil také ve zdaňovacím období roku 2013 a vycházel ze znění odstavce druhého písmena a) téhož ustanovení, které platilo i v roce 2014 a s odkazem na zákon o účetnictví stanovilo, že *pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů, u poplatníků, kteří vedou účetnictví.* Od zdaňovacího období 2015 se pak v § 21h zákona o daních z příjmů výslovně uvádí, že *u poplatníka, který je účetní jednotkou, jsou příjmy jeho výnosy podle právních předpisů upravujících účetnictví a výdaji jeho náklady podle právních předpisů upravujících účetnictví, s výjimkou poplatníků, kteří účtují v soustavě jednoduchého účetnictví.*

[31] Dále podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném ve zdaňovacím období roku 2013, a § 34b odst. 1 písm. c) téhož zákona, ve znění účinném ve zdaňovacím období roku 2014, musely být výdaje vynaložené při realizaci projektů výzkumu a vývoje evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka. Nelze tedy přisvědčit stěžovateli, že i přes účetní chybu jí nárok na odpočet výdajů vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje náležel podle těchto ustanovení zákona o daních z příjmů, prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb. a metodického pokynu Ministerstva financí D-288. Pro jeho řádné uplatnění byla totiž výslovně stanovena povinnost zaúčtovat uvedené výdaje do nákladů, a to odděleně od ostatních výdajů.

[32] Tento požadavek přitom nebyl výrazem přepjatého formalismu. Účelem § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů je totiž podpora aktivit, které daňový poplatník vyvíjí v rámci výzkumu a vývoje. Podstatou tohoto zvýhodnění je zavedení zvláštní položky odčitatelné od základu daně, a to ve výši výdajů, které poplatník v rámci svých aktivit v oblasti výzkumu a vývoje vynaložil, čímž fakticky dochází ke dvojímu uplatnění příslušných nákladů. Výdaje vynaložené na výzkum a vývoj je možné uplatnit jako náklad na dosažení,

pokračování

zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a následně je uplatnit ještě jednou jako odpočet na podporu výzkumu a vývoje, tedy ve formě položky odčitatelné od základu daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2018, č. j. 1 Afs 97/2018-41, č. 3810/2018 Sb. NSS).

[33] Nicméně v rozsudku ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56, Nejvyšší správní soud připomněl, že právě s ohledem na tuto značnou výhodnost možnosti odpočtu nákladů na výzkum a vývoj předepisuje zákon o daních z příjmů řadu materiálních a formálních podmínek, jejichž splnění je nutné k odpočtu nákladů od základu daně. Jednou z nich je vypracování a předložení formalizovaného projektu výzkumu a vývoje, jehož podoba musí splňovat přísné požadavky. Další z podmínek, jejímž splněním zákon o daních z příjmů podmiňuje uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, je již zmíněné vedení oddělené evidence výdajů vynaložených na podporu výzkumu a vývoje od ostatních výdajů. Proto ani podmínění uplatnění odpočtu výdajů na výzkum a vývoj jejich účtováním v příslušné nákladové účetní skupině není možné považovat za nepřiměřené upřednostnění formálního stavu před stavem skutečným. Poukaz stěžovatelky na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003-56, je na posuzovanou věc nepřipadný, neboť tento judikát se zabývá jinou otázkou posuzování náležitostí správní žaloby, a nikoliv formálními procesy v oblasti správy daní.

[34] Lze tedy ve shodě s dosavadní judikaturou Nejvyššího správního soudu shrnout, že v dané věci krajský soud ani finanční orgány nepochybily, když stěžovatelce neuznaly výdaje vynaložené za materiál a součástky při realizaci projektů výzkumu a vývoje za odčitatelné položky podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů v rozhodném znění. Krajský soud posoudil příslušnou právní otázku správně, a proto nebyl naplněn ani důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

IV. Závěr a náklady řízení

[35] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatelka v něm neměla úspěch a žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 7. srpna 2023

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu