



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Evy Šonkové a soudců Tomáše Kocourka a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **INCENTRUM s. r. o.**, se sídlem Banskobystrická 555, Liberec, zastoupená Mgr. Pavlem Bobkem, advokátem se sídlem Myslíkova 2020/4, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 6. 2021, č. j. 24915/21/5200-11433-712953, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočky v Liberci ze dne 14. 9. 2022, č. j. 59 Af 26/2021-50,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Liberecký kraj (dále „správce daně“) žalobkyni dodatečným platebním výměrem ze dne 27. 8. 2019, č. j. 1227785/19/2601-52521-505296, doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 ve výši 474.240 Kč a stanovil penále. Žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví (dále „napadené rozhodnutí“) potvrdil jeho závěr, že žalobkyně u projektu s názvem „*Výzkum, vývoj unikátního a komplexního technologického souboru jednoúčelových kompatibilních zařízení (s důrazem na průmyslovou automatizaci, robotizaci a umělou inteligenci)*“ (dále „Projekt“), na jehož základě uplatnila odpočet na podporu výzkumu a vývoje, neprokázala splnění podmínky podle § 34c odst. 1 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, protože jí tuto položku odčitatelnou od základu daně nebylo možné uznat. Žalobkyně proti jeho závěrům brojila žalobou, kterou však Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci (dále „krajský soud“) rozsudkem označeným v záhlaví (dále „napadený rozsudek“) zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[2] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) krajskému soudu vytkla, že se nevypořádal s nedostatky daňového řízení týkajícími se postupu pracovníků správce daně. S odkazem na rozvedené cíle Projektu pak stěžovatelka nesouhlasila se subjektivním hodnocením žalovaného a krajského soudu, nedisponujících znalostí technické podstaty věci, že tyto pro svou přílišnou obecnost nevyhovovaly formálním požadavkům. Podle stěžovatelky byly cíle Projektu dostatečně konkrétní a jejich naplňování bylo průběžně sledováno a v závěru vyhodnoceno. Měly být aplikovány zásady *in dubio pro mitius* a *in dubio pro libertate*. Údajně byly porušeny zásady chránící legitimní očekávání, dobrou víru a právní jistotu a předvídatelnost, neboť v rámci daňové kontroly za zdaňovací období roku 2012 správce daně přílišnou obecnost cílů Projektu neshledal; jeho pochybení jí nyní nelze klást k tíži. Podle stěžovatelky byl také zákon spolu s metodickým pokynem D-288 aplikován retroaktivně ve znění účinném od roku 2014, přestože Projekt byl schválen v roce 2012. Stěžovatelka zdůraznila, že výdaje vynaložila v souvislosti se zajištěním, dosažením a udržením zdanitelných příjmů (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), což ani nebylo zpochybněno. Stěžovatelka navrhla napadený rozsudek zrušit.

[3] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelka pouze zobecnila svou žalobní argumentaci. Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí podle něj není důvodná, když stěžovatelka v žalobě žádná konkrétní pochybení neuvedla; s obecnou námitkou vad daňového řízení se krajský soud vypořádal dostatečně. Podle žalovaného byl s ohledem na relevantní intertemporální ustanovení správně aplikován zákon ve znění k 1. 1. 2014, k jeho podstatným změnám však nedošlo. Stěžovatelce nemohlo vzniknout legitimní očekávání nerozporováním Projektu v rámci daňové kontroly za zdaňovací období roku 2012, když se tam správce daně oprávněností odpočtu na podporu výzkumu a vývoje vůbec nezabýval; právě na tu byl zaměřen rozsah daňové kontroly v tomto případě, přičemž nejde o libovůli, pokud správce daně své dřívější pochybení napravil. Žalovaný dále uvedl, že požadavky kladené na Projekt nebyly nepřiměřené a bylo na stěžovatelce prokázat jejich splnění. Ta však vymezila cíle Projektu v rozporu se smyslem a účelem zákona tak stručně a obecně, že pod ně lze podřadit v zásadě jakoukoli činnost (včetně konkrétních úkolů zpracovávaných v návaznosti na pozdější zakázky). Projekt tak již od počátku nesplňoval požadavky „dosažitelnosti“ a „vyhodnotitelnosti“; pro toto určení nebyly žádné odborné znalosti třeba. Nastíněné cíle Projektu nemají žádnou oporu ve spisovém materiálu ani předobraz v žalobě, proto by k nim Nejvyšší správní soud neměl přihlídnout. Připouští-li zákon jen jeden myslitelný výklad, nebyla aplikace zásad *in dubio pro mitius* či *in dubio pro libertate* namístě. Daňová uznatelnost nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů není relevantní u položek odčitatelných od základu daně podle § 34 odst. 4 a 5 téhož zákona. Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[4] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná, není však důvodná.

[5] Stěžovatelka sice důvody kasační stížnosti podřadila i pod § 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“), reálně však žádné důvody nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku neuvedla. Ani Nejvyšší správní soud žádný důvod pro jeho zrušení z úřední povinnosti neshledal (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

pokračování

[6] Stěžovatelka krajskému soudu dále vytkla, že opomenul podstatné vady daňového řízení [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.] související se zmařením jednání u správce daně a vyřízením stížností na postup jeho pracovníků. Tato námitka není přípustná, neboť ji stěžovatelka neuplatnila v žalobě, ač tak učinit mohla (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). V bodě 14 žaloby vznesla pouze obecně formulovanou námitku porušení základních zásad činnosti správních orgánů, kterou krajský soud adekvátně vypořádal v bodě 53 napadeného rozsudku. Z úřední povinnosti přihlíží krajský soud pouze k vadám řízení bránícím přezkumu z něj vzešlého rozhodnutí v mezích žalobních bodů (srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84, č. 2228/2011 Sb. NSS), což v tomto případě nenastalo.

[7] Stěžovatelka brojí proti závěru krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] o absenci dostatečného vymezení cílů Projektu, jež vedla k neuznání odpočtu na podporu výzkumu a vývoje uplatněného na jeho základě. Krajskému soudu a žalovanému údajně chyběla znalost technické stránky věci. Mělo dojít k retroaktivní aplikaci zákona a metodického pokynu. Správně měly být aplikovány zásady *in dubio pro mitius* a *in dubio pro libertate*. Také mělo dojít k porušení zásad chránících legitimní očekávání, dobrou víru a právní jistotu a předvídatelnost, když v rámci daňové kontroly za zdaňovací období rok 2012 nebyla shledána nedostatečnost Projektu.

[8] Nejvyšší správní soud předesílá, že kasační argumentace je formulována nanejvýš stručně a obecně (v podstatě jen na jedné z 15ti stran kasační stížnosti, vedle shrnutí dosavadního průběhu řízení). Míře konkrétnosti polemiky se závěry krajského soudu tak odpovídá i hloubka přezkumu napadeného rozsudku Nejvyšším správním soudem. Důvody uplatněnými v kasační stížnosti je totiž Nejvyšší správní soud vázán a nemůže je za stěžovatelku domýšlet, neboť by pak přestal být nestranným rozhodčím sporu (srov. bod 32 rozsudku rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS).

[9] Podle § 34c odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů *projektem výzkumu a vývoje se rozumí dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji podle zákona upravujícího podporu výzkumu a vývoje a který obsahuje [...] cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení.*

[10] Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že „projekt výzkumu a vývoje slouží jako základní a ucelený dokument, jímž daňový subjekt v budoucnu správci daně prokáže nárok na uplatnění odpočtu nákladů na výzkum a vývoj. Zákonnou podmínkou vyplývající z povahy věci (z latinského *proiectum* – plán, návrh, rozvrh budoucí činnosti) je, aby byl vypracován před zahájením řešení projektu, aby šlo o dokument *prospektivní*“ (rozsudek NSS ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56, bod 42); „je nepochybně třeba cíl v projektu výzkumu a vývoje zformulovat dostatečně jasně, aby bylo zřejmé, v čem daňový subjekt spatřuje prvek novosti, resp. prvek odstranění technické nejistoty, v čem se řešení liší od současného stavu a jaký bude jeho přínos. [...] Vymezení cíle projektu nekonkrétním textem tak, aby v budoucnosti bylo možné pod takový cíl zařadit neomezené množství budoucích zakázek, nepovažuje NSS za průkazné a reálně vyhodnotitelné. Nic nebránilo stěžovatelce v tom, aby k vyhlášení projektu výzkumu a vývoje přistoupila až v okamžiku, kdy byla seznámena se zadáním jednotlivých zakázek. Situaci nelze řešit tak, že stěžovatelka vytvoří univerzální obecný projekt pro všechny budoucí zakázky, které spolu jinak nesouvisí a jejichž výzkumné cíle se liší“ (rozsudek NSS ze

dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017-53, body 25 až 26); „cílem výzkumné a vývojové činnosti musí být dosažení jedinečného řešení, které lze odlišit od běžné činnosti inovačního charakteru“ (rozsudek NSS ze dne 9. 11. 2021, č. j. 7 Afs 411/2019-54, bod 38).

[11] Ze správního spisu se podává, že obecným cílem Projektu byl „Vývoj nových ojedinělých technologických prvků s maximálním důrazem na průmyslovou automatizaci, robotizaci a TI (především v oblasti paletizačních pracovišť, montážních linek, montážních a kontrolních automatů, automatických pracovišť s nasazením robotů)“. Specifickými cíli bylo: „Vyvinout komplexní modulární soubor (systém) strojů a jejich základních komponent (s výhodami stavebnicového systému, vysokou variabilitou systému), tak aby prvky konstrukčního řešení jednoho konkrétního stroje byly maximálně využitelné v dalších řešeních konkrétních strojů (a vzájemně zaměnitelné)“; „Vyvinout speciální konstrukční systém s cílem maximalizovat univerzální rozhraní, interface a systém řízení strojů, který umožní využití širokého spektra speciálních komponent a vybavení, zejména různých typů motorů, kamerových systémů, kompresorů, elektrocentrál a čerpadel“; „Vyvinout unikátní řídicí systém pro inteligentní chování vyvíjených strojů - s maximálním důrazem na umělou inteligenci - technická inteligence“; „Zajistit systém komunikace s předchozími i následujícími výrobními celky“; „Implementace, automatizace a robotizace (především výměna nástrojů, zakládání materiálů, automatické zahájení cyklu, apod.) do vyvíjených řešení jednoúčelových strojů“; „Snížení energetické náročnosti provozu strojů a komplexních celků oproti konkurenci o 5 %“; „Zajistit 100 % funkcionalitu, 100 % spolehlivost strojů a komplexních celků“; „V rámci jednotlivých variant vyvíjených strojů vyvinout modifikace strojů, tj. řešení umožňující maximální variabilitu chování/výkonů/kompatibilitu“.

[12] Podle Nejvyššího správního soudu se stěžovatelce, s ohledem na znění v Projektu vytyčených cílů, nepodařilo zpochybnit závěr (srov. body 44 až 51 napadeného rozsudku a body 33 až 39 napadeného rozhodnutí), že tyto cíle byly v rozporu s § 34 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů formulovány natolik obecně, že reálně nebylo možné zprvu určit, zda jsou vůbec dosažitelné, ani následně vyhodnotit, zda se je podařilo naplnit. Konkrétní obsah cílů Projektu nebylo možno dovodit z jeho rovněž zcela nekonkrétně vymezených pasáží týkajících se „ocenitelných prvků novosti“ a „vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty“, ani z části týkající se „činností prováděných poplatníkem při realizaci projektu dle pokynu MF D288“, kde byla pouze zkopírována relevantní pasáž zmíněného pokynu (srov. body 35 a 38 napadeného rozhodnutí). Pod nekonkrétně vymezené cíle Projektu bylo možné podřadit „celé spektrum nesouvisějících zakázek, které v průběhu let 2012 až 2015 vzešly z požadavků zákazníků žalobce“ (bod 49 napadeného rozsudku); to odporuje výslovnému požadavku zákona o daních z příjmů, aby splnění vytyčených cílů bylo možné náležitě vyhodnotit, stejně jako jeho výkladu zastávanému judikaturou Nejvyššího správního soudu, od níž se v tomto případě není důvod odchytil.

[13] V kasační stížnosti sice stěžovatelka k výše zmíněným „specifickým“ cílům Projektu uvedla další (rovněž obecně formulované) informace, Nejvyšší správní soud k nim však nemohl přihlídnout, neboť v žalobě srovnatelná tvrzení zcela absentovala (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[14] Zjevně nedůvodný je stěžovatelčin nesouhlas s rozhodným zněním zákona o daních z příjmů, který měl být podle ní aplikován ve znění účinném v době vyhlášení Projektu. Podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů (ve znění účinném do 31. 12. 2013) *projektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odstavce 4, se rozumí*

pokračování

písemný dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji a který obsahuje zejména [...] cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení [...]; srov. citaci § 34c téhož zákona v odst. [9] tohoto rozsudku. Jak již uvedl krajský soud (bod 40 napadeného rozsudku), stěžovatelka se odvolává na dřívější zákonnou úpravu, která však je prakticky totožná s tou aplikovanou na její případ, a její námitka proto nemůže být důvodná. Ostatně obsahovou totožnost sama v kasační stížnosti výslovně připustila.

[15] Za této situace se stěžovatelka dovolává zásad *in dubio pro mitius* a *in dubio pro libertate*, tedy „v pochybnostech mírněji“ či „ve prospěch svobody“. Nejvyšší správní soud k tomu ve shodě s krajským soudem (bod 46 napadeného rozsudku) uvádí, že pro jejich aplikaci není splněn základní předpoklad spočívající v existenci vícera (srovnatelně přesvědčivých a vzájemně si konkurujících) způsobů výkladu rozhodných ustanovení zákona o daních z příjmů.

[16] Přisvědčit nelze ani tvrzení, že žalovaný a krajský soud nedisponovali dostatečnými technickými znalostmi pro vyhodnocení adekvátní konkrétnosti cílů Projektu. Jak již Nejvyšší správní soud shledal v rozsudku (přílehlavém na nynější případ) ze dne 10. 11. 2022, č. j. 6 Afs 161/2021-57, bodě 32: *„problém nespočíval v tom, že by žalovaný nerozuměl technické stránce stěžovatelčiny činnosti (což by skutečně vyžadovalo zadání vypracování znaleckého posudku, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119, č. 3273/2015 Sb. NSS), nýbrž v tom, že z předloženého projektu nebylo zřejmé, k jakým cílům má stěžovatelčina výzkumná či vývojová činnost vůbec směřovat. Cíle výzkumu či vývoje je bezesporu možné popsat tak, aby jim v základních rysech porozuměl i laik. Stěžovatelka však v projektu cíle vymezila natolik obecně a neurčitě, že ani znalec by bez dalších pokladů nemohl popsat, v čem její činnost měla vlastně spočívat. Absenci formálních náležitostí projektu pak nelze zhojit podklady, které se týkají jeho vlastní realizace (viz již citovaný rozsudek č. j. 7 Afs 411/2019-54).“*

[17] Zbývá posoudit, zda stěžovatelce mohlo vzniknout legitimní očekávání na základě výsledků daňové kontroly za zdaňovací období roku 2012, kde nedostatky Projektu shledány nebyly. Krajský soud k tomu uvedl, že *„skutečnost, že ve zdaňovacím období 2012 byl nárok na odpočet daně správcem daně v souvislosti se stejným víceletým projektem výzkumu a vývoje uznán, neznamená, že by nemohla být daňová tvrzení žalobce za jiné zdaňovací období podrobena prověření a v případě, že správce daně shledá důvody pro odepření nároku na odpočet, by tak nemohl učinit, tím spíše byla-li daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 zahájena právě v rozsahu ověření správnosti základu daně a uplatnění odpočtu [na podporu výzkumu a vývoje]“ (bod 43 napadeného rozsudku).*

[18] Jak vyslovil rozšířený senát v usnesení ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS, bodech 80 a 81: *„To, zda mohlo vzniknout legitimní očekávání, je pak zcela evidentně otázkou skutkovou. [...] Správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánu veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Jen taková správní praxe je doplněním psaného práva a je způsobilá modifikovat pravidla obsažená v právní normě.“* K tomu lze dodat, že *„účastník řízení se však nepochybně před správním orgánem může dovolávat obdobného zacházení jako v předchozích srovnatelných případech jen tehdy, byl-li tento předchozí postup správního orgánu v souladu se zákonem. To*

znamená, že se nemůže domáhat, aby správní orgán nadále dodržel svoji předchozí nezákonnou správní praxi, i když nebyla relevantně napadena či jinými mechanismy uvedena do souladu se zákonem, ale může se domáhat pouze, aby správní orgán dodržel takovou správní praxi, která se pohybuje v mezích prostoru pro uvážení, jenž je mu zákonem dán“ (rozsudek NSS ze dne 12. 5. 2016, č. j. 5 As 155/2015-35, č. 3444/2016 Sb. NSS).

[19] Stěžovatelka existenci ustálené, jednotné a dlouhodobé správní praxe podporující její výklad zákona o daních z příjmů neprokázala a poukazuje toliko na opomenutí správce daně v průběhu daňové kontroly za zdaňovací období roku 2012.

[20] Závěrem lze souhlasit s žalovaným, že daňová uznatelnost nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů zde není relevantní, když ani nebyla zpochybněna, jak uvádí i sama stěžovatelka. Stejně tak není relevantní údajné průběžné sledování a finální vyhodnocování naplňování cílů Projektu, když je stěžovatelce vytýkána nedostatečnost dokumentace pro jejich přílišnou nekonkrétnost. Jinými slovy, pečlivě odůvodněné a o relevantní judikaturu opřené závěry krajského soudu v tomto případě plně ob stojí.

IV. Závěr a náklady řízení

[21] Nedůvodnou kasační stížnost Nejvyšší správní soud zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

[22] Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému nevznikly náklady nad rámec běžné činnosti.

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

V Brně dne 21. března 2024

Eva Šonková
předsedkyně senátu