

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **Holík International s.r.o.**, se sídlem Za Dvorem 612, Zlín - Štípa, zastoupená Mgr. Alešem Dufkem, advokátem se sídlem K Pasekám 2984/45, Zlín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 7. 2019, č. j. 29326/19/5200-11434-711926, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 11. 2020, č. j. 31 Af 72/2019 - 40,

takto:

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. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] V záhlaví označeným rozhodnutím žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „daňový řád“) a podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro předmětné zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2014 do 31. 3. 2015 ze dne 22. 6. 2018, č. j. 1455303/18/3301-51523-707268 (dále jen „dodatečný platební výměr“).

[2] Dodatečným platebním výměrem byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 214 700 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 42 940 Kč. Žalobkyni nebyla za předmětné zdaňovací období uznána uplatněná odčitatelná položka od základu daně ve smyslu § 34 odst. 4 a násl. zákona o daních z příjmů ve výši 1 130 000 Kč.

[3] Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) shora označeným rozsudkem zamítl žalobu směřující proti napadenému rozhodnutí. Krajský soud podrobně shrnul relevantní právní úpravu i průběh daňového řízení. Poukázal na obecnost a nekonkrétnost žalobních námitek týkajících se ocenitelného prvku novosti v podobě nové technologie zpracování kůže a parametrů ručního zpracování jednotlivých druhů usní s cílem vyrobit módní rukavice. Tvrzení žalobkyně svědčí o inovaci jejích výrobků, nikoliv o realizaci výzkumu a vývoje, který by k této inovaci vedl. Krajský soud shledal, že žalobkyně nedostatečně specifikovala skutečnosti, na základě nichž považuje posouzení žalovaného za nezákonné. Módní rukavice nejsou na trhu nikterak specifické, běžně jsou vyráběny a prodávány. Z ničeho nevyplývá, že by rukavice měly mít odlišné vlastnosti než rukavice jiných výrobců. Výzkum a vývoj má významně přesahovat běžnou úroveň stávajícího stavu, což odlišuje výzkum a vývoj od běžných činností inovačního charakteru. Právě tento přesah oproti stávajícímu stavu žalobkyně v průběhu daňového řízení nijak neprokázala, netvrdila a nenavrhovala jej prokazovat ani v žalobním návrhu.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného

[4] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“ a „napadený rozsudek“) kasační stížnost, v níž uplatnila důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“). Stěžovatelka namítá, že neexistuje přesná hranice, která by vymezovala, která část inovace ve výrobě je drobnou změnou výrobního postupu a od které fáze se tato inovace stává důsledkem výzkumné a vývojové činnosti, a tudíž daňově odčitatelnou položkou. Stěžovatelka si je vědoma své povinnosti unést důkazní břemeno, avšak není jí zřejmé, jak jinak měla v daňovém řízení postupovat.

[5] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s napadeným rozsudkem a odkázal na své vyjádření k žalobě. Shrnul argumentaci uvedenou v napadeném rozhodnutí a navrhl kasační stížnost zamítnout. Podle žalovaného stěžovatelka nebrojí *a priori* proti napadenému rozsudku a obdobně jako v žalobě neuvádí téměř žádné stížní důvody. Toliko obecně vyjadřuje nesouhlas s napadeným rozsudkem a rozhodnutím žalovaného. Námitky stěžovatelky stran neexistence přesné hranice mezi posuzováním výzkumu a vývoje a inovací a toho, že skutková podstata, z níž správce daně vycházel, nemá oporu ve spise, jsou uplatněny nově a dle § 104 odst. 4 s. ř. s. jsou nepřípustné, jelikož nebyly uplatněny v řízení před krajským soudem.

III. Posouzení kasační stížnosti

[6] V prvé řadě se Nejvyšší správní soud zabýval přípustností kasační stížnosti.

[7] Žalovaný ve svém vyjádření upozorňoval, že stěžovatelka brojí toliko proti rozhodovacím důvodům žalovaného a nezpochybňuje závěry krajského soudu, pročež by byla kasační stížnost nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. (srov. k tomu usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2009, č. j. 7 Afs 106/2009 - 77, č. 2103/2010 Sb. NSS, ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019 - 63, nebo ze dne 28. 5. 2020, č. j. 9 Azs 101/2020 - 17, body 11 a 12).

[8] S tímto náhledem se však Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Ačkoliv je kasační stížnost stěžovatelky stručná a brojí v zásadě proti právnímu posouzení ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty, jímž se zabývali jak žalovaný, tak krajský soud, nepřebírá mechanicky či doslovně argumentaci v žalobě ani nehovoří výslovně jen o právním názoru žalovaného. Stěžovatelka naopak v kasační stížnosti, ač ve zcela obecné rovině, nesouhlasí s argumentací krajského soudu, který poukazoval na hranici mezi inovací a ocenitelným prvkem novosti. Kasační stížnost je tedy přípustná, neboť se opírá o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[9] Vznáší-li stěžovatelka ve své kasační stížnosti námitku, že „*z důvodu, že tato přesná hranice při posuzování, co je výzkum a vývoj neexistuje, považuje stěžovatel napadené rozhodnutí za vadné, protože je v rozporu se skutkovou podstatou obsaženou ve spise,*“ přičemž žádné další podrobnosti k rozporu s obsahem spisu neuvádí, jedná se spíše než o samostatnou námitku podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. o nesprávnou klasifikaci této námitky ze strany stěžovatelky. Z obsahu kasační stížnosti je zjevné, že stěžovatelka sporuje především právní posouzení krajského soudu a žalovaného ve vztahu k hranici mezi inovací a vývojem a výzkumem. Tato tvrzení lze proto *summa summarum* podřadit pod námitku nesprávného právního posouzení podle § 103 odst. 1 a) s. ř. s.

[10] Připomínce žalovaného, že kasační námitka neexistence přesné hranice mezi posuzováním výzkumu a vývoje a inovací je nepřípustná, neboť ji stěžovatelka neuplatnila v žalobě (§ 104 odst. 4 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Stěžovatelka v žalobě namítala, že její činnost spočívala ve výzkumu a vývoji a obecně zkonstatovala, že ocenitelným prvkem novosti je nová technologie zpracování kůže a specifikace parametrů ručního zpracování. Na to krajský soud v napadeném rozsudku obdobně jako žalovaný reagoval úvahou o rozdílu mezi inovací a výzkumem a vývojem. Ačkoliv mohla stěžovatelka již v žalobě vést svou argumentaci výslovně a konkrétně o nejasných hranicích mezi inovací a výzkumem, lze tuto kasační námitku v obecné rovině podřadit pod námitku, zda činnost stěžovatelky je výzkumem a vývojem, či nikoliv. Nejvyšší správní soud shledal kasační námitku přípustnou.

[11] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., 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.

[12] Obdobně jako v napadeném rozsudku úvodem Nejvyšší správní soud uvádí, že „*míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.*“ (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78).

[13] Řízení ve správním soudnictví je plně ovládáno zásadou dispoziční a je na žalobci, zda proti rozhodnutí správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, podá žalobu u soudu či nikoliv. Je pouze na žalobci, aby v případě, že se bude domáhat ochrany svých práv žalobou u soudu, v této žalobě jasně vymezil, které výroky správního rozhodnutí napadá, a v žalobních bodech pak specifikoval, z jakých skutkových a právních důvodů považuje napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné (§ 71 s. ř. s.).

[14] Stěžovatelka toliko namítá, že její činnost nebyla inovací, ale výzkumem a vývojem. Rozdíl nelze podle ní určit na základě úvahy správního orgánu.

[15] K tomu Nejvyšší správní soud s odkazem na svou dosavadní judikaturu uvádí, že „[d]*efinici výzkumu a vývoje zákon o daních z příjmů neobsahuje. V souladu s právním názorem krajského soudu a se zásadou jednotnosti právního řádu je zapotřebí hledat takovou definici jinde (tento postup obecně aproboval Nejvyšší správní soud např. v rozsudcích ze dne 6. 8. 2013, čj. 8 As 63/2012-37, a ze dne 28. 7. 2011, č. j. 8 Afs 13/2011-81). Vymezení pojmu výzkumu a vývoje je obsaženo pouze v § 2 odst. 1 zákona o podpoře výzkumu. Toto ustanovení popisuje výzkum jako systematickou tvůrčí práci* ‚rozšiřující poznání, včetně poznání člověka, kultury nebo společnosti, metodami umožňujícími potvrzení, doplnění či vyvrácení získaných poznatků, [prováděnou jako] základní výzkum, kterým jsou experimentální nebo teoretické práce prováděné s cílem získat znalosti o základech či podstatě pozorovaných jevů, vysvětlení jejich příčin a možných dopadů při využití získaných poznatků; [...] [aplikovaným výzkumem] jsou experimentální nebo teoretické práce prováděné s cílem získání nových poznatků zaměřených na budoucí využití v praxi; ta část aplikovaného výzkumu, jehož výsledky se prostřednictvím vývoje využívají v nových výrobcích, technologiích a službách, které jsou určeny k podnikání podle zvláštního právního předpisu, se označuje jako průmyslový výzkum.‘ *Vývoj dle citované právní úpravy představuje* ‚systematické tvůrčí využití poznatků výzkumu nebo jiných námětů k produkci nových nebo zlepšených materiálů, výrobků nebo zařízení anebo k zavedení nových či zlepšených technologií, systémů a služeb, včetně pořízení a ověření prototypů, poloprovozních nebo předváděcích zařízení.‘“ (podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014 - 119). Krajský soud i žalovaný tak v obecné rovině správně uvedli, že základním kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních činností a od inovací je přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty.

[16] Citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu dále uvádí, že „*finální zhodnocení, zda projekty stěžovatelky lze považovat za projekty výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, náleží správním orgánům. Jedná se o otázku právní. Povinností správních orgánů však v takovém případě bylo náležitě zjistit veškeré skutkové okolnosti a náležitě posoudit veškeré aspekty zpochybněných projektů stěžovatelky.*“ Oproti nyní posuzované věci však v tehdy přezkoumávaném případu stěžovatelka od počátku namítala konkrétní tvrzení, které dokládala množstvím důkazů ohledně technických aspektů její činnosti a snažila se správní orgán i krajský soud přesvědčit, v čem konkrétně spočíval ocenitelný prvek novosti. Jednalo se převážně o technická data, o technický popis jednotlivých aspektů projektů, včetně výkresů. Stěžovatelka v citovaném případě kupříkladu poukazovala na modifikace, které musely být u jednotlivých projektů provedeny, aby bylo možné formu či nástroj vůbec vyrobit, a namítala, že odborným hodnocením se měl zabývat znalec. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „[s]*právce daně zpravidla nedisponuje dostatečnými technickými znalostmi k posouzení důkazních prostředků technické povahy navržených za účelem prokázání přítomnosti ocenitelného prvku novosti a technické nejistoty u přezkoumávaných projektů výzkumu a vývoje. Jsou-li tyto důkazy pro věc relevantní, je povinen ustanovit znalce dle § 95 odst. 1 daňového řádu*.“

[17] V nyní přezkoumávané věci však stěžovatelka takto podrobná tvrzení a důkazy o své činnosti neuvádí. Nikterak ani nespecifikuje, z jakých konkrétních důvodů by její činnost měla být považována za výzkum a vývoj, a proč je v jejím případě úvaha krajského soudu, a potažmo i žalovaného, nesprávná. V žalobě ani v kasační stížnosti nenamítá, v čem konkrétně spatřuje ve svém případě přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty. Krajskému soudu stěžovatelka ani nevytýká, jaké konkrétní okolnosti v její situaci svědčí o tom, že posoudil právní otázku nesprávně. Kromě toho stěžovatelka ani nenamítá, že k posouzení, zda se v jejím případě jedná o inovaci nebo výzkum a vývoj, je zapotřebí znaleckého posudku, neboť by byly vyžadovány odborné znalosti přesahující možnosti správce daně, žalovaného či krajského soudu.

[18] Byť tedy judikatura Nejvyššího správního soudu připouští, že závěr, zda se jedná o výzkum a vývoj, nebo pouhou inovaci, může spočívat na odborném znaleckém posouzení tvrzení a důkazních návrhů daňového subjektu, v případě stěžovatelky potřebě jeho provedení nic nenasvědčuje, neboť stěžovatelka toliko konstatovala, že se o výzkum a vývoj jedná, aniž by cokoliv uvedla na podporu svého stanoviska. To bylo však v soudním řízení správním její úlohou, jejíž nesplnění jde k tíži stěžovatelky. K toliko obecné kasační námitce lze proto jen uvést, že pevnou a jasnou hranici mezi inovací na jedné straně a výzkumem a vývojem na straně druhé nelze vymezit, neboť posouzení záleží vždy na konkrétním případu činnosti daňového subjektu a jejím charakteru i v kontextu trhu a daného vědního oboru.

IV. Závěr a náklady řízení

[19] 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.

[20] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl na základě § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který byl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. srpna 2022

Mgr. Eva Šonková
předsedkyně senátu