



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystrické a soudců Jana Jiráska a Petra Pospíšila v právní věci

žalobkyně: **VALSTRO s. r. o.**
sídlem Dopravní 2624, 756 61 Rožnov pod Radhoštěm
zastoupená SmarTech Solutions, s. r. o.
sídlem Nad Ovčírnou V 1778/11, 760 01 Zlín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 6. 2022, č. j. 21625/22/5200-11433-712953,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Předmětem přezkumu v nyní projednávané věci je posouzení oprávněnosti nároku žalobkyně na uplatnění odčitatelné položky výzkumu a vývoje od základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 podle § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

2. Finanční úřad pro Zlínský kraj, Územní pracoviště v Rožnově pod Radhoštěm (dále jen „správce daně“), zahájil dne 29. 6. 2018 v rámci ústního jednání u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 dle podaného přiznání k dani z příjmů právnických osob ze dne 23. 3. 2016 v plném rozsahu dle posledního vyměření (viz protokol č. j. 1503105/18/3307-60562-712202). S výsledkem kontrolního zjištění byla žalobkyně seznámena písemností ze dne 20. 10. 2020, č. j. 1926665/20/3307-60562-712202, na kterou reagovala podáním ze dne 26. 11. 2020. Vyjádřením žalobkyně však nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění. Dne 22. 2. 2021 zaslal správce daně žalobkyni oznámení o ukončení daňové kontroly společně se zprávou o daňové kontrole ze dne 22. 2. 2021, č. j. 270084/21/3307-60562-712202. V návaznosti na to vydal dne 23. 2. 2021 dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob č. j. 293145/21/3310-50522-712971, kterým byla žalobkyni doměřena daň za zdaňovací období roku 2015 ve výši 299 250 Kč a stanoveno penále ve výši 59 850 Kč.
3. Proti uvedenému dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, které žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 9. 6. 2022 zamítl a rozhodnutí správního orgánu I. stupně potvrdil.

II. Obsah žaloby

4. Žalobkyně ve včas podané žalobě uvedla, že napadené rozhodnutí a rozhodnutí správce daně jsou nepřezkoumatelná a nezákonná z důvodu nesprávného právního posouzení. Žalovaný pouze převzal závěry správce daně, které nijak nezpochybnil a nepřezkoumal. Podrobnější vypořádání odvolacích námitek žalovaným absentuje. Již před vypořádáním odvolacích námitek žalovaný v bodě 34 uvádí, že důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet bylo nesplnění formálních požadavků, přičemž za této situace je nadbytečné se zabývat věcným naplněním požadavků na výzkum a vývoj.
5. Ze strany správce daně bylo žalobkyni vytýkáno, že při schválení projektu měla či mohla vědět, zda je realizace možná bez účasti třetích osob či nikoliv. Předběžnou kalkulaci a účast daných osob na realizaci měla v projektu zohlednit. Důvodem, proč jako jediná osoba odpovídající za realizaci projektu byl uveden jednatel žalobkyně, byla skutečnost, že ke dni schválení projektu neměla žádné osoby v pracovním poměru. Jednatel žalobkyně přitom nevěděl, zda bude potřeba nalézt nové pracovníky za účelem realizace projektu (případně na jak dlouho a za jakou mzdu). Žalovaný však na základě tohoto nedostatku shledává nesplnění formálního předpokladu dle § 34c odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů. Za další nesplněný formální předpoklad je považována skutečnost, že žalobkyně nepředpokládala vznik nákladů na práci těchto nových pracovníků, viz § 34c odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů. Právní předpisy však nestanovují, jakým způsobem by měla vytvořit odhad předpokládaných nákladů.
6. Povaha projektu odporuje jeho průběžnému doplňování, tj. vyjde-li v průběhu prací na projektu potřeba vzniku nových nákladů, musí být tyto odděleně evidovány. Toto žalobkyně splnila, přičemž k tomu odkazuje na související judikaturu. Ustanovení § 34c odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů v rozhodné době nestanovovalo povinnost do projektu uvádět i to, co vše hodlá poplatník realizovat vlastními silami, a co již prostřednictvím subdodavatelů. Výklad dotčených ustanovení zastávaný žalovaným by *de facto* znamenal, že výčet těchto nákladů musí být skutečně taxativní (v opačném případě by projekt vykazoval formální vady a uplatňovaný odpočet by z důvodu formálních náležitostí automaticky neobstál). Tento výklad však žalobkyně považuje za ryze formální, blíže nijak

neodůvodněný a nepodložený. V rámci realizace projektu postupovala plně v souladu s odbornou literaturou – tj. nové pracovníky k projektu oficiálně přiřadila, jejich mzdové náklady evidovala v oddělené evidenci, a tyto skutečnosti již dříve doložila důkazními prostředky. Zároveň žalobkyně odkázala na zanedbatelnost těchto nákladů v celkovém kontextu a na skutečnost, že potřeba přibrat další dva zaměstnance k realizaci projektu vznikla až podstatně později po schválení projektu. Zpochybnění naplnění formálního předpokladu správními orgány svědčí o formálnosti a účelovosti.

7. Další výtka správce daně směřovala proti způsobu kontroly a hodnocení, který podle něj nebyl v projektu dostatečně vymezen, resp. při samotné realizaci projektu nebyl dostatečně prováděn. Sama skutečnost, že je vedení způsobu kontroly a hodnocení v projektu stanoveno obecněji však nemůže znamenat, že nebylo dostatečně vymezeno. Požadavky kladné správcem daně na žalobkyni byly zcela neoprávněné a nad rámec právních předpisů. Projekt byl rozdělen do několika etap s tím, že každá z etap byla po svém dokončení řádně kontrolována a vyhodnocena. Zákonodárce ponechal daňovým subjektům určitou volnost v nastavení způsobu kontroly a hodnocení. Žalobkyně k tomu odkázala na judikaturu správních soudů s tím, že správce daně by měl preferovat mírnější výklad před přísnějším. V bodě 37 žalovaný dal žalobkyni za pravdu, že právní předpisy nestanovují žádné bližší podmínky pro řádnou specifikaci předmětné náležitosti projektu. Správce daně přitom nedisponuje pravomocí blíže dotvářet právo a stanovovat bližší požadavky ve vztahu k náležitostem projektů vývoje výzkumu ve smyslu zákona o daních z příjmů. Pokud nejsou stanovená žádná bližší kritéria, je pak v případě přezkoumání vhodnosti nastavení kontroly pouze na vnitřním uvážení správce daně, jakým způsobem bude na nastavený mechanismus kontroly a hodnocení hledět. S jistotou tak nelze nastavit mechanismy kontroly a hodnocení tak, aby je správce daně nezpochybnil. Proto je třeba v tomto případě přistoupit k aplikaci zásady o preferenci mírnějšího výkladu, neboť jinak by šlo o libovůli správního orgánu.
8. Dále má žalobkyně za to, že rozhodnutí správních orgánů jsou založena na nesprávných skutkových zjištěních. Podstatná část předložených důkazních prostředků v reakci na seznámení s výsledky kontrolního zjištění prokazuje, že způsob kontroly a hodnocení projektu byl nastaven řádně a pro účely možnosti uplatnění odpočtu dostatečně. Správce daně se však s těmito důkazními prostředky nijak nevypořádal. Z tohoto důvodu tedy nebyl ani schopen zjistit skutečný skutkový stav projednávaného případu. Žalobkyně se ohrazuje se vůči argumentaci žalovaného, že zvýšené požadavky na formální předpoklady projektu jsou odůvodněny tím, že náklady vynaložené na výzkum a vývoj je možné *de facto* odečíst dvakrát. Toho si je vědoma, avšak má za to, že správní orgány postupují při svém extenzivním výkladu dotčené normy neoprávněně, neboť dotváří právo v neprospěch žalobkyně. Ta přitom zpřísněné požadavky, po předložení důkazních prostředků v reakci na seznámení s výsledky kontrolního zjištění, splňuje.
9. Smyslem a účelem právní úpravy odpočtů na podporu výzkumu a vývoje je motivace podnikatelského prostředí k inovacím, posouvání stávajících hranic a poznání, a tím zvyšování konkurence schopnosti jednotlivých subjektů i ekonomiky jako celku. Cílem správních orgánů však dle žalobkyně je co nejvyšší daňový výnos, neboť jejich výklad je jak extenzivní, tak současně založený pouze na prostém jazykovém znění předmětných ustanovení. Výzkum a vývoj je přitom z podnikatelského hlediska rizikovou činností, neboť je spojen s výzkumnou nejistotou, a tedy i nejistou rentabilitou takové činnosti.
10. Z právní úpravy vyplývá požadavek, aby výzkum a vývoj byl záměrný a plánovaný, proto projekt musí obsahovat vymezení cílů, předpokládanou dobu i náklady. Vyjma cílů jsou však

uváděné údaje pouze orientační a předběžné, jejich cílem není aspirovat na přesnost. Příliš přesný odhad by naopak mohl svědčit o absenci výzkumné nejistoty. Smyslem uvedení osob odborně zajišťujících výzkum a vývoj je podpora zaměstnanosti vysoce kvalifikovaných osob a realizace výzkumu vlastními silami. Důsledkem tohoto požadavku jsou zvýšené mzdové náklady na tyto pracovníky, přičemž možnost odpočtu všech složek mzdy tak plně reflektuje smysl a účel právní úpravy. Systematický přístup k výzkumu a vývoji představuje cíl, který se promítá v požadavku, aby projekt obsahoval způsob kontroly a hodnocení postupu řešení a dosažených výsledků. Zákonodárce však ponechal na daňových subjektech, aby si sami vymezily (a následně prokázaly), že výzkum probíhal a jak byl kontrolován a koordinován.

11. Závěrem žalobkyně poukázala na zákon č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek, v němž zákonodárce upravil kontrolu i hodnocení velmi detailně (vyžaduje se vymezení kritérií hodnocení, jejich vztahu nebo váhy, metody hodnocení a taktéž jsou stanoveny limity a mantinely postupu zadavatelů). Z komparace obou právních předpisů jednoznačně vyplývá, že pokud by zákonodárce chtěl nastavit precizní limity a přípustnost způsobu kontroly a hodnocení taktéž u projektu výzkumu a vývoje, potom by k tomu přistoupil jako v případě zákona o zadávání veřejných zakázek. Jelikož to neučinil, je nutné v souladu se zásadou racionálního zákonodárce mít za to, že zákonodárce nechal na daňovém subjektu, jak si nastaví způsob kontroly a hodnocení.
12. Na základě výše uvedeného žalobkyně navrhla, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

13. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě odkázal na napadené rozhodnutí. Ustanovení § 34c zákona o daních z příjmů zakotvuje obligatorní náležitosti projektu výzkumu a vývoje, mezi které spadá také podmínka uvedení předpokládaných výdajů (nákladů) na řešení projektu, předpokládaných výdajů (nákladů) v jednotlivých letech řešení projektu, jména všech osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu a způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků. Splnění předmětných podmínek však u projektu žalobkyně neshledal. Opakující se námitky žalobkyně byly v napadeném rozhodnutí řádně vypořádány. Je zcela přípustné, že žalovaný v některých částech svého rozhodnutí odkazuje na odůvodnění správce daně. Na obsáhlou argumentaci žalobkyně nemá povinnost reagovat stejně košatým a obsáhlým rozhodnutím. Napadené rozhodnutí považuje za plně přezkoumatelné.
14. V projektu byla uvedena pouze jediná osoba, jednatel žalobkyně, který měl odborně zajišťovat řešení projektu výzkumu a vývoje. Předpokládané celkové výdaje na realizaci byly stanoveny ve výši 8 000 000 Kč. Tato částka však dle projektu představovala pouze náklady materiálové; mzdové náklady do této částky zahrnuty nebyly (a to ani předpokládané mzdové náklady jednatel). Ačkoliv žalobkyně do projektu neuvedla, že by se na projektu podíleli i externí dodavatelé služeb, do materiálových nákladů zahrnula i služby externích dodavatelů (konstruktérů a programátorů). Z předložené evidence nákladů je potom zřejmé, že se na projektu podílelo více osob, než je v samotném projektu uvedeno. Žalovaný si je vědom, že výčet výdajů na projekt v rámci celkových nákladů není taxativní, avšak je nepochybné, že mzdové výdaje do výdajů na projekt vývoje a výzkumu spadají. Tohoto si je žalobkyně vědoma, neboť je sama následně uplatnila v rámci odčitatelné položky. Je třeba trvat na charakteru plánovitosti projektu a nutnosti jeho racionálního sestavení. To

neznamená, že by v průběhu realizace nemohlo dojít k odchýlení se od hodnot či informací uvedených v projektu, avšak vzhledem k promyšlenosti a plánovitosti projektu se může jednat o situace mimořádné a objektivně zdůvodnitelné. To však není situace žalobkyně. Zjištěné nedostatky projektu neodpovídají promyšlenosti projektu. Pokud žalobkyně neznala v době schválení projektu jména konkrétních osob, tak jí tato skutečnost nebránila v zohlednění počtu předpokládaných míst v rámci kalkulace nákladů. Sama však do nákladů nezahrnula ani náklady na mzdu jednatele, o jehož roli v projektu věděla. Podmínky zakotvené v § 34c odst. 1 písm. d) a e) zákona o daních z příjmů žalobkyně nesplnila.

15. Žalobkyně dále nesplnila ani podmínku v podobě vymezení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků. Ke způsobu kontroly v projektu uvedla pouze to, že každá z etap bude po dokončení kontrolována a v případě potřeby přepracována. Postup do další fáze projektu je podmíněn úspěšným dokončením předchozí etapy. Ačkoliv pokyn D-288 ani zákon o daních z příjmů nestanovují explicitně žádné bližší podmínky pro řádnou specifikaci této povinné náležitosti projektu, neznamená to, že lze tuto náležitost vypořádat obecným a nekonkrétním popisem. Je povinností žalobkyně, aby byl v projektu způsob kontroly zanesen tak, aby z něj byl snadno pochopitelné, jaký mechanismus bude při kontrole a hodnocení použit, kdo bude kontrolu provádět, či s jakou četností.
16. Rozhodnutí žalovaného, na nějž žalobkyně opakovaně odkazuje (č. j. 41884/19/5200-11434-711926), není na předmětnou věc uplatnitelné. Již samotné vymezení způsobu kontroly a hodnocení obsahovalo oproti projektu žalobkyně zásadní odlišnosti, jako např. text o konání porad týmu s cílem revize stávajícího stavu poznání, projednávání jednotlivých problémů pracovníků ve snaze tyto problémy řešit a navrhopvat předcházení problémů. Závěry v tomto případě tak odpovídají konkrétním okolnostem. Zároveň žalovaný podotýká, že každé daňové řízení je ve své podstatě unikátní a nelze automaticky vztahovat výsledky jednoho daňového řízení na druhé. Aplikace zásady výkladu *in dubio mitus* se uplatní pouze tam, kde přichází v úvahu více možných výkladů jednoho zákonného ustanovení. To však není situace v nyní projednávané věci. Ustanovení § 34c zákona o daních z příjmů jasně zakotvuje formální a obsahové náležitosti písemného projektu výzkumu a vývoje.
17. Žalovaný nerozporuje smysl a účel úpravy odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje uváděný žalobkyní, avšak vzhledem k atraktivitě institutu jsou také nastavena přísnější pravidla posuzování naplnění nezbytných zákonných náležitostí. Existuje oprávněný zájem na přísnějším posuzování naplnění podmínek pro uplatnění tohoto institutu. Po žalobkyni nebyly vyžadovány zcela konkrétní a přesné informace do nejmenších detailů, avšak v případě plánovité činnosti, jakou má projekt výzkumu a vývoje být, se nelze spokojit s tím, že projekt bude obsahovat údaje náhodné či racionálně neodůvodněné. Žalobkyně vychází pouze z jazykového výkladu zákona, přičemž dovozuje, že projekt by měl být zcela obecného rázu.
18. Za důvodnou nepovažuje ani námitku směřující do komparace zákona o daních z příjmů se zákonem o zadávání veřejných zakázek. Žalobkyně pomíjí vlastnosti a podstatu samotného institutu odečtu na podporu vývoje a výzkumu, který má být plánovitý a jasně promyšlený. V rozporu se zásadou racionálního zákonodárce není skutečnost, že ponechává na úvaze jednotlivých daňových subjektů, jakým způsobem přistoupí k naplnění náležitostí projektu výzkumu a vývoje. Vzhledem ke skutečnosti, že každý projekt má být odlišný a individuální, je právě taková právní úprava nanejvýš odpovídající.

19. Závěrem žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci

20. Žaloba není důvodná.
21. Podstatou nyní projednávané věci je posoudit, zda správní orgány oprávněně neuznaly nárok žalobkyně na daňový odpočet na podporu výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Konkrétně, zda projekt výzkumu a vývoje předložený žalobkyní nesplňuje formální náležitosti pro uplatnění odpočtu od základu daně, a zda správní orgány nepostupovaly přepjatě formalisticky.
22. Soud se níže věnoval jednotlivým uplatněným žalobním námitkám. Nejprve se vyjádřil k námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí [bod IV. A. rozsudku], poté se věnoval námitkám směřujícím vůči nesplnění formálních náležitostí projektu výzkumu a vývoje [bod IV. B. rozsudku]. V závěru se zabýval ostatními námitkami, konkrétně směřujícími do smyslu a účelu právní úpravy a dále týkajícími se komparace zákona o daních z příjmů se zákonem o zadávání veřejných zakázek [bod IV. C. rozsudku].

IV. A. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí

23. Vzhledem k tomu, že žalobkyně v podané žalobě uplatnila námitku nepřezkoumatelnosti, soud se nejprve zabýval otázkou, zda je napadené rozhodnutí způsobilé soudního přezkumu. Případná nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí (ať už pro jeho nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů) by totiž byla vadou natolik závažnou, k níž by soud byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (ex officio) a pro kterou by muselo být rozhodnutí žalovaného dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušeno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35)
24. Soud nejprve uvádí, že úkolem správního orgánu není reagovat výslovně na každou dílčí argumentaci účastníka řízení, a tu vyvracet. Nezbytné však je vypořádat se přesvědčivě s obsahem a smyslem jeho argumentace. Podstatné tak je, aby se správní orgán „vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení tak, aby žádná z nich nezůstala bez náležité odpovědi. Odpověď na základní námitky však v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na některé námitky dílčí a související“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130, hovořící v této souvislosti o povinnostech soudu, které lze ale shodně vztáhnout i na správní orgán).
25. Žalobkyně spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí v tom, že žalovaný pouze převzal závěry správce daně (ty nezpochybnil a nepřezkoumal) a ještě před vypořádáním odvolacích námitek v bodě 34 uvedl, že důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet bylo nesplnění formálních požadavků, přičemž za této situace je nadbytečné se zabývat věcným naplněním požadavků na výzkum a vývoj.
26. Soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí je srozumitelné, vnitřně strukturované a ve sporných otázkách dostatečně odůvodněné. Žalovaný reagoval na všechny podstatné aspekty projednávané věci a relevantní námitky, které žalobkyně ve správním řízení vznesla. Napadené rozhodnutí obsahuje rozbor a zhodnocení podkladů rozhodnutí, úvahy, kterými se správní orgán řídil při hodnocení skutkového stavu, při výkladu právních předpisů a jejich jednotlivých ustanovení, jakož i to, proč byly aplikovány způsobem, který vedl k výslednému rozhodnutí. Žalovaný se ztotožnil se závěrem správce daně o neprokázání bezvadného splnění formálních náležitostí projektu výzkumu a vývoje ve smyslu § 34c odst.

1 písm. d), e) a f) zákona o daních z příjmů. V projektu žalobkyně totiž absentoval jak konkrétní mechanismus, kterým bude každá z etap po jejím dokončení kontrolována, tak zahrnutí předpokládaných mzdových nákladů, resp. otázka předpokládaných míst v rámci kalkulace nákladů.

27. Nesplnění jakékoliv formální podmínky je však hodnoceno jako dostatečný důvod pro nepřiznání odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, přičemž tento postup soud nepovažuje za přepjatý formalismus, jak nastiňuje žalobkyně, blíže viz níže). Ztotožňuje se tak se žalovaným, že v takovém případě není správce daně ani žalovaný povinen se zabývat věcnou náplní činností ve výzkumu a vývoji (tzn. nepřistoupí k posouzení prvku novosti ani nejistoty [viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016-20]). Zároveň soud zdůrazňuje, že obě správní rozhodnutí tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003-56). Pokud že žalovaný převzal úvahy správce daně, přičemž je vzhledem k obsáhlosti zprávy o daňové kontrole podrobněji nerozváděl, pak nelze mít vypořádání námitek žalobkyně za nedostatečné. Námitku nepřezkoumatelnosti tak soud považuje za nedůvodnou.

IV. B. Nesplnění formálních náležitostí projektu výzkumu a vývoje

28. Podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, může poplatník od základu daně odečíst odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání. Hlavní formální podmínkou pro uznání odpočtu od základu daně je vypracování tzv. projektu výzkumu a vývoje před zahájením řešení projektu, v němž poplatník uvede oznámený název projektu výzkumu a vývoje a vymezí činnost ve výzkumu a vývoji podle zákona upravujícího podporu výzkumu a vývoje (§ 34c odst. 1 zákona o daních z příjmů).
29. Náležitosti projektové dokumentace stanovuje § 34c odst. 1 zákona o daních z příjmů, přičemž mezi ně (mimo jiné) patří uvedení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu i dosažených výsledků prováděných ode dne oznámení záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje (§ 34c odst. 1 písm. f); dále předpokládané výdaje v jednotlivých letech řešení projektu od roku, ve kterém bylo podáno oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje, a předpokládané celkové výdaje na řešení projektu (§ 34c odst. 1 písm. d); a také jména všech osob, které ode dne podání oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje odborně zajišťují nebo budou zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi (§ 34c odst. 1 písm. e).
30. V rozsudku ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018-113, Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „projekt výzkumu a vývoje musí být uceleným dokumentem obsahujícím zákonem předepsané náležitosti. Ačkoliv stěžovatelka ne zcela soubhlasí s podmínkou naplnění formální stránky projektu, jedná se o zákonem stanovenou povinnost sloužící proti zneužívání poskytovaného daňového zvýhodnění v podobě daňového odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Pro všechny daňové subjekty platí stejně zákonem výslovně stanovené (formální) podmínky pro uplatnění odpočtu. V případě důvodných pochybností správce daně, což absence formálních náležitostí zajistí je, zůstává na daňovém subjektu povinnost pochybnosti vyvrátit.“
31. Obecně platí, že v případě prokázání oprávněnosti uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj spočívá důkazní břemeno na straně poplatníka. Důkazní břemeno je umocněno tím, že výdaje (náklady) uplatněné v rámci odpočtu má poplatník v základu daně již jednou jako daňově uznatelné zahrnutý. Odpočet od základu daně pro poplatníka představuje

„dodatečný bonus“, kterým si již jednou uplatněné výdaje (náklady) uplatní podruhé, ovšem pouze za předpokladu, že k získání tohoto bonusu předloží bezvadné důkazní prostředky (viz usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 3565/14). V takové situaci pak stát zcela oprávněně bude mít zájem na striktním dohledu nad nakládáním s těmito prostředky a může nastavit striktní podmínky pro možnost využití takových prostředků z důvodu rizika jejich možného zneužití. Právní názor, že charakter odpočtu nese zvýšené nároky na poplatníka při prokazování oprávněnosti uplatnění odpočtu, vyplývá rovněž z judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016-20).

32. Zákon o daních z příjmů tedy předepisuje řadu formálních podmínek, jejichž splnění je jedním z předpokladů pro uznání odpočtu výdajů (nákladů) na výzkum a vývoj od základu daně. Písemný projekt výzkumu a vývoje (projektová dokumentace) není dokumentem samoučelným. Slouží jako základní a ucelený dokument, jímž daňový subjekt správci daně prokazuje nárok na uplatnění odpočtu od základu daně. Současně se jedná o jeden z nástrojů proti zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj, a to především s ohledem na jeho atraktivitu pro daňové subjekty, spočívající v daňovém zvýhodnění skrze „druhý“ odpočet výdajů od základu daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56).
33. Nesplnění jakékoliv formální podmínky je v judikatuře správních soudů hodnoceno jako dostatečný důvod pro nepřiznání odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Nejedná se o přepjatý formalismus, ale o nástroj k zabránění zneužívání uvedeného institutu (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 8. 2013, č. j. 31 Af 80/2012-25, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56, a ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016-20). Projekt výzkumu a vývoje tedy musí být vypracován před zahájením jeho řešení a musí obsahovat zákonné náležitosti. Správce daně je oprávněn požadovat po daňovém subjektu, který si nárokuje odpočet daně, doložení bezvadného (bezchybného) projektu výzkumu a vývoje, u něhož nevznikají pochybnosti, že byl kompletně zpracován před zahájením projektu. Úkolem správce daně ani správních soudů není, aby si sami aktivně a teprve dodatečně propojovali nesouvisející dokumenty a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2021, č. j. 10 Afs 338/2020-45).
34. V projednávané věci bylo žalobkyni nejprve vytýkáno nesplnění požadavku zakotveného v § 34c odst. 1 písm. d) a e) zákona o daních z příjmů. Žalobkyně konkrétně v projektové dokumentaci uvedla mezi osoby zajišťující řešení projektu pouze jediného společníka a jednatele žalobkyně, Roberta Omelku. Správce daně však následně v daňovém řízení zjistil, že se na řešení projektu podílelo více osob. Žalobkyně přitom namítá, že v době vypracování projektu neměla žádné zaměstnance a nevěděla, zda vyvstane potřeba nalézt nové zaměstnance za účelem realizace projektu. Dále správce daně zjistil, že žalobkyně mezi předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu (viz str. 3 projektu) zahrнула pouze předpokládané materiálové náklady, přičemž mzdové náklady nebyly do této částky zahrnuty, a to ani ve vztahu k jednatelem žalobkyně. Žalobkyně namítá, že náklady za mzdy, které uplatňovala, byly ve vztahu k ostatním nákladům téměř zanedbatelné, přičemž za podstatné považuje, že nové pracovníky k projektu přiřadila a jejich mzdové náklady evidovala v oddělené evidenci, k čemuž předložila konkrétní důkazní prostředky.
35. Soud nejprve zdůrazňuje, že žalovaný ani správce daně netvrdí, že by výčet předpokládaných výdajů (nákladů) musel být taxativní a nemohlo by dojít ke změně jeho výše (ať už k jeho

snížení či zvýšení). Vzhledem k promyšlenosti a plánovitosti projektu je však nutné trvat na tom, aby k tomu došlo z objektivních důvodů. Žalobkyni je přitom vytýkáno, že do předpokládaných nákladů vůbec nezahrnula mzdové náklady jako takové. Přitom to byl jednatel žalobkyně, kdo předmětný projekt výzkumu a vývoje sestavil. Vzhledem ke skutečnosti, že byl jako jediný uveden v seznamu osob zaštiťujících realizaci projektu, musel si být vědom minimálně svých mzdových nákladů (a to i vzhledem ke své odbornosti a zkušenosti). Za nepodstatné soud považuje, zda uplatňované mzdové náklady tvoří pouze zanedbatelnou částku (ve srovnání s ostatními náklady) či nikoliv. Jak již soud výše uvedl, je třeba si uvědomit, že jednou z podmínek pro uplatnění odpočtu daně je předložení bezvadného projektu výzkumu a vývoje, který musí být komplexně zpracován již před zahájením projektu. Současně přitom vady projektu výzkumu a vývoje nelze v daňovém řízení zhojit. Soud se ztotožňuje s daňovými orgány, že žalobkyně by již na počátku měla mít vyjasněno (hodlá-li skutečně investovat do reálného projektu výzkumu a vývoje), kdo se na projektu bude podílet, respektive zda je realizace samotného projektu bez zapojení dalších osob reálná. Pokud si toto nevyjasní již při sestavení projektu, nelze uvažovat o promyšlenosti a plánovitosti projektu.

36. Ačkoliv judikatura se přiklání k závěrům, že by daňový subjekt měl v podrobnostech před schválením projektu vědět, které konkrétní osoby budou po odborné stránce zajišťovat řešení projektu, s jakou kvalifikací a v jaké formě pracovní právního vztahu, dovede si soud představit, že by žalobkyně nemusela v době sestavení z objektivních důvodů vědět jména všech pracovníků podílejících se na realizaci projektu. To však již nelze říci o nepromyšlení reálného počtu podílejících se osob či o nepromyšlení konkrétních prací, respektive hodin potřebných pro realizaci projektu jako takového. Tyto skutečnosti totiž bezpochyby mají značný podíl na samotné realizaci projektu, tedy nejen na předpokládaných nákladech na realizaci projektu. Aby mohl být projekt skutečně úspěšný, je třeba mít přehled o předpokládané náročnosti na jeho realizaci a trvat na zahrnutí těchto skutečností do projektu výzkumu a vývoje. Smyslem uvedení osob odborně zajišťujících výzkum a vývoj je přitom podpora zaměstnanosti vysoce kvalifikovaných osob a realizace výzkumu vlastními silami. Důsledkem tohoto požadavku jsou zvýšené mzdové náklady na tyto pracovníky, přičemž možnost odpočtu všech složek mzdy tak plně reflektuje smysl a účel právní úpravy.
37. Správce daně na základě písemností předložených žalobkyní zjistil, že se na realizaci projektu výzkumu a vývoje podíleli i externí konstruktéři a programátoři (např. Ing. R. či Ing. B.). Z projektu přitom neplyne jakákoliv informace o plánovaném zapojení dalších osob nad rámec jednatele žalobkyně. Žalobkyně si tedy měla při sestavení projektu vyjasnit, co vše bude k realizaci projektu potřeba, a toto promítnout v projektu jako takovém. Skutečnost, že následně v průběhu realizace projektu přibrala externí pracovníky, o jejichž potřebnosti při sestavení projektu neměla povědomí, svědčí o nepromyšlenosti projektu jako takového. Taktéž začlenění mzdových nákladů do celkového odhadu výdajů (nákladů) soud považuje za nezbytné pro naplnění podmínky zakotvené v § 34c odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů, neboť minimálně obecný předpoklad těchto nákladů musí daňový subjekt u promyšleného projektu výzkumu a vývoje mít. V podrobnostech soud odkazuje na samotnou zprávu o daňové kontrole a napadené rozhodnutí, kde se daňové orgány podrobně zabývaly nesplněním náležitosti projektu ve smyslu § 34c odst. 1 písm. d) a e) zákona o daních z příjmů.
38. Dále bylo žalobkyni vytýkáno nesplnění požadavku týkajícího způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, zakotveného v § 34c odst. 1 písm.

f) zákona o daních z příjmů. Žalobkyně konkrétně v projektu uvedla, že „každá z etap bude po dokončení kontrolována a v případě potřeby přepracována. Postup do další fáze projektu je podmíněn úspěšným dokončením předchozí etapy“, viz str. 3 předmětného projektu. Na to následně navazoval výpis základních etap projektu, který však pouze nastiňoval, jaké práce budou na projektu probíhat, a nikoliv to, jak budou práce kontrolovány a hodnoceny. Správce daně dospěl k závěru, že z projektu není zřejmé, jakým způsobem bude každá z etap projektu vývoje montážní linky pro kompletaci ovládací páčky pod volantem po dokončení kontrolována a v případě potřeby přepracována, ani jaké budou o kontrole prováděny záznamy o hodnocení. Správce daně se přitom naplněním tohoto po požadavku zabýval podrobně např. na str. 29-33, 51-58, 70 zprávy o daňové kontrole a žalovaný v bodech 34-45 napadeného rozhodnutí.

39. Jak uvedl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 9. 9. 2021, č. j. 7 Afs 411/20199-54, k nesplnění formálního požadavku na stanovení způsobu kontroly a hodnocení nedojde jen tehdy, pokud se projekt o způsobu kontroly a hodnocení nezmiňuje vůbec, ale i tehdy, pokud tento způsob vymezuje nedostatečně. Ustanovení § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů totiž vyžaduje, aby tvůrce projektu mimo jiné stanovil, jakým způsobem a na základě jakých kritérií se bude po věcné stránce hodnotit, zda a do jaké míry byl projekt úspěšný (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2018, č. j. 31 Af 35/2016-144, jehož závěry v této otázce potvrdil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018-52).
40. Žalobkyně má za to, že v průběhu daňového řízení předložila důkazní prostředky, které nesly konkrétní informace vztažené ke konkrétní etapě projektu. Správce daně přitom podle jejího názoru není oprávněn hodnotit a přezkoumávat, zda byl způsob kontroly a hodnocení v projektu nastaven vhodně, či nikoliv. Zákonodárce totiž ponechal daňovým subjektům volnost v nastavení způsobu kontroly a hodnocení, přičemž daňové orgány nemohou stanovovat bližší požadavky týkající se náležitostí.
41. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že žalobkyně vymezila způsob kontroly a hodnocení projektu velmi obecně. V projektu absentuje konkrétní mechanismus, jakým způsobem bude každá z etap po jejím dokončení kontrolována a případně dle potřeb přepracována. Výše uvedený obecně vymezený způsob nelze považovat za dostatečně konkrétní, aby mohl naplňovat zákonný požadavek § 34c odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů vykládaný ve světle judikatury shrnuté výše. Žalobkyní předložené důkazní prostředky vztahující se k reálnému hodnocení a vyhodnocení projektu (např. vyhodnocení etapy návrhu technologického procesu včetně oponentury konstrukčního návrhu ze strany zákazníka a návrh technologického procesu) nemohou zhojit skutečnost, že žalobkyně v samotném projektu nevymezila způsob kontroly a hodnocení dostatečně. Jednotlivé dokumenty pouze prokazují, že došlo k realizaci určitých etap projektu, avšak již neprokazují, jakým způsobem a kdy probíhala kontrola a hodnocení projektu výzkumu a vývoje. Jak správně uvedl žalovaný v bodě 40 napadeného rozhodnutí, žalobkyní předložená dokumentace je dokumentací následnou, přičemž je třeba trvat na tom, aby byl projekt kompletně zpracován před svým zahájením. Jednotlivé vady projektu přitom nelze zhojit až v průběhu jeho samotné realizace.
42. Hodlá-li podnikatel postupovat ekonomicky racionálně, skutečně investovat do reálného výzkumu a vývoje, a posléze požadovat od státu daňovou úlevu, měl by u každého projektu postavit zcela najisto, jak bude následně hodnotit, zda a do jaké míry byl projekt úspěšný a jakým způsobem se pozitivně promítne do jeho hospodářské činnosti. Je proto zcela

legitimní po něm požadovat, aby v písemném projektu předem jasně vymezil, jak konkrétně bude úspěšnost výzkumu a vývoje následně hodnotit. Toto žalobkyně však v daném případě nesplnila. Jí zvolený zcela nekonkrétní způsob kontroly a hodnocení by byl fakticky použitelný pro jakýkoliv projekt výzkumu a vývoje. Požadavek na vymezení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu i dosažených výsledků však není samoúčelný. Má mimo jiné umožnit finančním orgánům zkoumat, zda kontrola a vyhodnocení proběhly. A pokud skutečně proběhly, zda lze případné záznamy o výsledcích kontroly užít při doložení nároku na odpočet (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016-51, bod 40). Způsob vymezení kontroly a hodnocení v projektech žalobkyně zjevně nemohl takovou funkci plnit.

43. Žalobkyní namítaným rozhodnutím žalovaného č. j. 41884/19/5200-11434-711926, se již zabýval správce daně i žalovaný, přičemž uvedly, že případ žalobkyně není skutkově stejný jako případ řešený v uváděném rozhodnutí. V případě projektu žalobkyně chybí jakýkoliv konkrétní způsob kontroly a hodnocení, zatímco v projektu jiného daňového subjektu byla situace odlišná. Mimo to je třeba poznamenat, že skutkové závěry z jiného daňového řízení nemohou samy o sobě vyvolat u jiného daňového subjektu legitimní očekávání stejného výsledku. Každé daňové řízení je totiž specifické a individuální.
44. Soud k nedostatečnému vymezení způsobu kontroly dále odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2022, č. j. 8 Afs 170/2020-49, podle něž za dostatečně konkrétní způsob kontroly a hodnocení nelze považovat větu, že „*řešení projektu bude 1x za rok kontrolovat a hodnotit Ing. M. T. O této kontrole sepiše zápis.*“ Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku zdůraznil, že ve světle judikatury je třeba trvat na dostatečném vymezení způsobu kontroly a hodnocení, přičemž v řešené věci „*z posuzovaných projektů nevyplývá nic konkrétního o samotném obsahu kontroly a hodnocení. Nebylo nijak vymezeno, podle jakých pravidel (kritérií, metodiky) se mělo po věcné stránce hodnotit, zda a do jaké míry bylo řešení projektu úspěšné. Žádná taková konkrétní pravidla, která by odrážela uskutečněnou seriózní vědeckou práci, přitom nelze dovodit ani z každoročního hodnocení navázaného na rámcové vymezení činností pro jednotlivé roky řešení projektů.*“ Tyto závěry plně dopadají na případ žalobkyně.
45. Pokud poplatník na základě předložených důkazních prostředků neprokáže, že projekt byl zpracován před zahájením řešení projektu (tedy prospektivně), nebo projekt neobsahuje všechny výše uvedené náležitosti, pak se jedná o nedostatek, který bez dalšího znamená, že správce daně uplatněný odpočet vyloučí ze základu daně v plné výši. V takové situaci správce daně není povinen zabývat se věcnou náplní činností ve výzkumu a vývoji, neposuzuje prvek novosti ani technickou nejistotu, viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016-20, nebo ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016-51.
46. S ohledem na výše uvedené tedy soud dospěl k závěru, že způsob vymezení kontroly a hodnocení v projektu žalobkyně je nedostačující. Nesplňoval formální nároky kladené na projekty výzkumu a vývoje ve smyslu § 34c odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů, a námitku žalobkyně tak neshledal důvodnou. Nesouhlasí přitom s žalobkyní, že by ze strany správce daně či žalovaného došlo k nedovolenému dotváření práva. Je sice pravdou, že § 34c zákona o daních z příjmů nezakotvuje přímo, jak si má daňový subjekt způsob kontroly a hodnocení vymezit, avšak ze zákona i z judikatury vyplývá požadavek na možnost kontroly projektu ze strany správních orgánů. Požadavek daňových orgánů na předložení řádných projektů obsahujících všechny zákonem stanovené náležitosti proto podle soudu není projevem přepjatého formalismu. Nejedná se o formální administrativní informace, ale o

podstatné náležitosti projektu, které správci daně umožňují věcnou kontrolu toho, zda daňový subjekt vynaložil výdaje za účelem předpokládaným v § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, tj. zda v projektu realizoval výzkumnou a vývojovou činnost. Na řádnosti této dokumentace je nezbytné trvat i proto, aby se zabránilo spekulativnímu a účelovému uplatňování odpočtů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 9. 2021, č. j. 7 Afs 411/2019-54).

IV. A. Ostatní námitky

47. Závěrem se soud zabýval námitkami směřujícími do smyslu a účelu právní úpravy a dále týkajícími se komparace zákona o daních z příjmů s úpravou zákona o zadávání veřejných zakázek. Žalobkyně má za to, že cílem správních orgánů je získání co nejvyššího daňového výnosu. Výklad žalovaného je striktně extenzivní a stojí pouze na jazykovém znění jednotlivých ustanovení.
48. Smyslem právní úpravy odpočtů na podporu výzkumu a vývoje je zájem státu na provádění výzkumu a vývoje. A to jak specializovanými osobami (např. vědecké ústavy), tak i podnikatelskými subjekty. Jak již soud podrobně uvedl v části týkající se nesplnění formálních náležitostí projektu výzkumu a vývoje (viz část IV. B. tohoto rozsudku), z právní úpravy vyplývá jasný požadavek, aby výzkum a vývoj byl záměrný a plánovaný, proto projekt musí být vypracován komplexně před zahájením realizace projektu a vady projektu nelze zhojit v průběhu samotného daňového řízení. Skutečnost, že projekt výzkumu a vývoje nemůže být pouze obecný vyplývá již ze samotné podstaty a funkce projektů o výzkumu a vývoji. Soud nemá za to, že by správní orgány postupovaly extenzivně či sledovaly pouze jazykový výklad dotčených ustanovení zákona o daních z příjmů. Nesplnění jakékoliv formální podmínky je totiž hodnoceno jako dostatečný důvod pro nepřiznání odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, přičemž žalobkyně nesplnila hned tři formální náležitosti projektu dle § 34c odst. 1 písm. d), e) a f) zákona o daních z příjmů. Nejedná se tedy o přepjatý formalismus, nýbrž o nástroj k zabránění zneužívání tohoto institutu.
49. K námitce směřující vůči aplikaci zásady v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu, soud uvádí, že ačkoliv se jedná o jednu ze základních interpretačních zásad v oblasti daňového práva (srov. např. náleží Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02), je třeba zdůraznit, že se uplatní se však pouze tam, kde přichází v úvahu více možných výkladů jednoho zákonného ustanovení. To ale není případ nyní řešené věci. Formální a obsahové náležitosti písemného projektu jsou v § 34c odst. 1 zákona o daních z příjmů jasně dány, přičemž v podrobnostech se nechává prostor pro daňový subjekt, jakým konkrétním způsobem svou povinnost splní. Nejednoznačnost předmětného ustanovení zákona o daních z příjmů zdejší soud neshledal.
50. Soud nepovažuje za důvodnou ani námitku směřující do komparace zákona o daních z příjmů s úpravou zákona o zadávání veřejných zakázek. Ze samotné skutečnosti, že zákonodárce v zákoně o zadávání veřejných zakázek detailně zakotvil velmi přesně kritéria hodnocení (jejich vztah, váhu, metody a další), zatímco v případě zákona o daních z příjmů ponechal na úvaze daňového subjektu, jakým způsobem přistoupí k naplnění zákonem zakotvených náležitostí projektové dokumentace (která představuje hlavní formální podmínku pro uznání odpočtu od základu daně) nelze dovozovat, že by způsob hodnocení a kontroly mohl být vymezen pouze velmi obecně (v podrobnostech soud odkazuje na část IV. B. tohoto rozsudku). Žalobkyně tu přistupuje ke komparaci dvou právních předpisů,

jejichž smysl a účel je naprosto odlišný. Zatímco účelem výše citovaných ustanovení zákona o daních z příjmů je podpora výzkumu a vývoje, účelem vymezení hodnotících kritérií dle zákona o zadávání veřejných zakázek je zajištění transparentního, nediskriminačního a férového výběru nejlepšího dodavatele zboží či služeb pro veřejného zadavatele. Ze srovnání těchto dvou úprav proto pro případ žalobkyně nic smysluplného nevyplývá.

V. Závěr a náklady řízení

51. Soud tedy shledal námitky žalobkyně neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
52. 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. Žalobkyně ve věci úspěch neměla, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku 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 26. září 2023

Zuzana Bystřická v. r.
předsedkyně senátu