



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Karla Šimky a soudců Štěpána Výborného a Sylvie Šiškeové v právní věci žalobkyně: **DEL a.s.**, se sídlem Biskupský dvůr 1146/7, Praha 1, zastoupený JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem Vyšný 157, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 7. 2021, č. j. 25908/21/5200-11433-710862, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 10. 2023, č. j. 62 Af 41/2021-162,

**t a k t o :**

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19. 10. 2023, č. j. 62 Af 41/2021-162, **s e r u š í .**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 7. 2021, č. j. 25908/21/5200-11433-710862, **s e r u š í** a věc **s e v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti v celkové výši 28 570 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám její zástupkyně JUDr. Mileny Novákové, advokátky.
- IV. Žalovaný **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci**

[1] Dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 11. 2019, č. j. 1802909/19/2914-50522-709906 (dále jen „dodatečný

platební výměr“), byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 30. 9. 2015. Správce daně dospěl mimo jiné k závěru, že žalobkyní předložený projekt výzkumu a vývoje „Robotizovaná svařovací pracoviště – VaV2007-0001“ (dále jen „Projekt“) nesplňuje formální podmínky § 34 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) ve znění účinném do 31. 12. 2013, neboť dostatečně nespecifikuje cíle Projektu. Žalobkyně proto neoprávněně uplatnila výdaje spojené s tímto projektem v rámci odčitatelné položky na výzkum a vývoj.

[2] K odvolání žalobkyně žalovaný zčásti dodatečný platební výměr změnil (snížil základ daně). Námitky žalobkyně ve věci nesplnění formálních náležitostí Projektu však považoval za nedůvodné. Žalovaný souhlasil se správcem daně, že Projekt uváděl obecné, nekonkrétní, blíže nespecifikované cíle, které nebylo možno reálně vyhodnotit. Žalovaný neshledal důvodnou ani námitku porušení zásady legitimního očekávání spočívající ve skutečnosti, že v průběhu předchozí daňové kontroly za rok 2008 správce daně shledal soulad Projektu s § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů v tehdy účinném znění.

[3] Žalobu žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného zamítl Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) nyní napadeným rozsudkem.

[4] Krajský soud shledal, že správce daně a žalovaný vycházeli z důkazů předložených žalobkyní a při jejich hodnocení nepochybili. Předložené důkazy nemohly zhojit vadu spočívající v nestanovení dostatečně konkrétních a vyhodnotitelných cílů v okamžiku vyhlášení Projektu. Argumentace žalobkyně zpochybňující závěry správce daně a žalovaného pomíjí, že cílem výzkumné a vývojové činnosti musí být dosažení jedinečného řešení, které lze odlišit od běžné činnosti inovačního charakteru.

[5] Krajský soud uvedl, že není sporu o tom, že v rámci daňové kontroly za rok 2008 správce daně neshledal rozpor Projektu s § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů v tehdy účinném znění. V nyní posuzované věci se však jedná o daňovou kontrolu ke zdaňovacímu období od 1. 1. 2014 do 30. 9. 2015. Skutečnost, že správce daně dříve provedl u žalobkyně daňovou kontrolu, nemá za následek nemožnost v plném rozsahu zkontrolovat správnost její daňové povinnosti v dalších zdaňovacích obdobích. Nelze dovozovat „vázanost“ správce daně předchozími kontrolními závěry. Jsou-li kontrolní závěry správce daně v nyní posuzované věci řádně zdůvodněny, nejedná se o libovůli.

[6] Správce daně podle krajského soudu postupoval v souladu se zásadou legality a nepochybil, pokud se zaměřil na splnění formálních požadavků kladených na projekt výzkumu a vývoje. Nejsou-li tyto požadavky splněny, respektive nelze-li splnění formálních náležitostí projektů výzkumu a vývoje prokázat, je nadbytečné zkoumat věcnou stránku projektu. Žalovaný správně shrnul, že v Projektu nebyla dostatečně konkrétně vymezena činnost ve výzkumu a vývoji, nebyly dostatečně jasné formulovány cíle, kterých lze v době řešení Projektu dosáhnout, a nebylo prokázáno, že byly stanoveny tak, aby je bylo možno reálně vyhodnotit.

[7] K žalobní argumentaci týkající se podjatosti úředních osob krajský soud uvedl, že jen ze samotného způsobu odměňování nelze dovodit automatickou a plošnou podjatost všech

pokračování

úředních osob. V posuzované věci nic nenasvědčuje tomu, že by pracovníci správce daně jednali tendenčně.

[8] Krajský soud konstatoval, že v replikách ze dne 19. 1. 2022 a 27. 2. 2022 navazujících na vyjádření žalovaného žalobkyně poprvé uplatnila námitku, že ve zprávě o daňové kontrole není v seznamu písemností uvedeno její podání ze dne 30. 9. 2019. Krajský soud se proto touto námitkou pro její opožděnost nezabýval.

## II. Podání účastníků řízení

[9] Proti rozsudku krajského soudu podává žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2022 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[10] Stěžovatelka nesouhlasí, že cíle Projektu byly nekonkrétní a ve svém důsledku je nebylo možné vyhodnotit dle zákona o daních z příjmů. Závěry krajského soudu jsou v rozporu s obsahem správního spisu.

[11] Krajský soud podle stěžovatelky pochybil, pokud se nezabýval argumentací přednesenou v replikách ze dne 19. 1. 2022 a 27. 2. 2022, neboť se nejednalo o novou argumentaci, nýbrž o reakci na vyjádření žalovaného. Navíc již v žalobě stěžovatelka namítla porušení § 8 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatelka ve shodě s obsahem repliky ze dne 19. 1. 2022 poukazuje na skutečnost, že stejný správce daně a jeho stejné úřední osoby posuzovaly ve dvou nezávislých daňových kontrolách shodný Projekt se zcela rozdílným výsledkem. Stěžovatelka obsáhle cituje obsah své repliky ze dne 27. 2. 2022 a opakuje, že argumentace v podaných replikách byla reakcí na vyjádření žalovaného. Tvrdí, že teprve po předložení správního spisu krajskému soudu mohla namítat, že tvrzení žalovaného jsou v rozporu s obsahem správního spisu. Uvádí, že vyhodnocení cílů Projektu bylo v řízení předloženo a že cíle Projektu nebyly stanoveny obecně a nekonkrétně.

[12] Stěžovatelka namítá podjatost, resp. hmotnou zainteresovanost pracovníků správce daně na výsledku kontroly. Opakuje, že stejný správce daně za účasti stejné pracovníce prováděl daňovou kontrolu Projektu ke zdaňovacímu období roku 2008, avšak s jiným výsledkem. Z uvedeného lze dovodit minimálně důvodnou pochybnost o nestrannosti a nezájatosti pracovníce správce daně. Není logické a ani přípustné rozdílné posouzení věci bez řádného vysvětlení. Pokud byl v rozhodném období za „výsledek kontroly“ přislíben pracovníci finanční bonus, existuje minimálně důvodné „podezření“ stran ovlivnění úsudku pracovníce správce daně. O ovlivnění úsudku svědčí také skutečnost, že pracovníce správce daně zcela pominula dokument „přehledová tabulka“ obsahující vyhodnocení cílů Projektu.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že tvrzenou podjatost úředních osob správce daně nelze dovozovat z toho, že v minulosti byla provedena kontrola totožných projektů s rozdílným hodnocením. A již vůbec nelze podjatost vyvozovat z toho, že (údajně) měla být opomenuta přehledová tabulka. Z pouhé existence dokumentu Generálního

finančního ředitelství „Podmínky pro příslib cílové odměny“ neplyne podjatost všech úředních osob v jakémkoli daňovém řízení. Vyplácení cílových odměn navíc bylo zastaveno počátkem roku 2019, a proto je s ohledem na datum ukončení daňové kontroly (dne 14. 11. 2019) tato okolnost irelevantní.

[14] Žalovaný tvrdí, že krajský soud považoval za opožděnou pouze námitku, že „*ve zprávě o daňové kontrole není v seznamu písemností uvedeno podání stěžovatele ze dne 30. 9. 2019*“, s čímž se ztotožňuje. Krajský soud se naopak zabýval námitkou, že správce daně provedl dvě daňové kontroly stejných projektů s rozdílným hodnocením, neshledal ji však důvodnou. Žalovaný se závěry krajského soudu souhlasí, neboť skutečnost, že správce daně v rámci jednoho zdaňovacího období výdaje vynaložené na výzkum a vývoj nezpochybnil a v rámci druhého je vyloučil, nesvědčí o jeho libovůli ani nezakládá „nezákonnost“ jeho postupu.

[15] K podstatě sporu žalovaný uvádí, že stěžovatelka na věcnou argumentaci krajského soudu nikterak nereaguje. Podle žalovaného došlo k neuznání odčitatelné položky na výzkum a vývoj v souladu se zákonnými a judikатурními pravidly.

[16] Žalovaný navrhuje, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 s. ř. s.

[18] Kasační stížnost je důvodná.

[19] Pro posuzovanou věc jsou rozhodná ustanovení § 34 odst. 4 a odst. 5 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, která zněla:

*„(4) Od základů daně lze odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje,<sup>73a)</sup> které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje. Pokud vynaložené výdaje (náklady) souvisejí s realizací projektů výzkumu a vývoje<sup>73a)</sup> pouze zčásti, je možné od základů daně odečíst pouze tuto jejich část. Výdaje (náklady), které lze odečíst od základu daně, musí být výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka. Tento odpočet nelze uplatnit na služby, licenční poplatky (§ 19 odst. 7) a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje porýzené od jiných osob s výjimkou výdajů (nákladů) vynaložených za účelem certifikace výsledků výzkumu a vývoje, a dále na ty výdaje (náklady), na které již byla i jen zčásti poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.*

*(5) Projektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odstavce 4, se rozumí písemný dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji a který obsahuje zejména základní*

pokračování

*identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou obchodní firma nebo název poplatníka, jeho sídlo a identifikační číslo, bylo-li přiděleno, popřípadě jméno a příjmení poplatníka, je-li poplatník fyzickou osobou, místo jeho trvalého pobytu a místo podnikání, dobu řešení projektu (datum zahájení a datum ukončení řešení projektu), cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, datum, místo, jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení; oprávněnou osobou se rozumí poplatník, je-li fyzickou osobou, nebo osoba vykonávající funkci statutárního orgánu poplatníka anebo osoba, která je členem statutárního orgánu poplatníka.“*

[20] Poznámka pod čarou 73a) na dvou místech § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, odkazovala na § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu a vývoje). Ten zněl tehdy takto:

*„(1) Pro účely tohoto zákona se rozumí*

*a) základním výzkumem teoretická nebo experimentální práce prováděná zejména za účelem získání nových vědomostí o základních principech jevů nebo pozorovatelných skutečností, která není primárně zaměřena na uplatnění nebo využití v praxi,*

*b) aplikovaným výzkumem teoretická a experimentální práce zaměřená na získání nových poznatků a dovedností pro vývoj nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb,*

*c) experimentálním vývojem získávání, spojování, formování a používání stávajících vědeckých, technologických, obchodních a jiných příslušných poznatků a dovedností pro návrh nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb (dále jen „vývoj“),*

*d) inovacemi zavedení nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb do praxe, s tím, že se rozlišují:*

*1. inovace postupů, kterými se rozumí realizace nového nebo podstatně zdokonaleného způsobu výroby nebo poskytování služeb, včetně významných změn techniky, zařízení nebo programového vybavení,*

*2. organizační inovace, kterými se rozumí realizace nového způsobu organizace obchodních praktik podniků, pracovišť nebo vnějších vztahů.“*

[21] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Nepřezkoumatelný rozsudek zpravidla vůbec nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru, a je tudíž nezbytné jej zrušit.

[22] Za nepřezkoumatelné (pro nedostatek důvodů) lze označit zejména takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek (viz například rozsudky tohoto soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, , č. 787/2006 Sb. NSS, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74), respektive pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka

řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS). Zároveň ovšem nelze opomenout, že nepřezkoumatelnost rozsudku není závislá na subjektivní představě stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn. Jedná se o objektivní překážku, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkum napadeného rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2014, č. j. 3 As 60/2014-85).

[23] Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný nepovažuje. Stěžovatelka namítá, že krajský soud nevypořádal její argumentaci obsaženou v replikách ze dne 19. 1. 2022 a 27. 2. 2022. Nejvyšší správní soud ovšem neshledal, že by krajský soud veškeré v replikách uváděné argumenty *en bloc* pomínil a nijak se jimi nezabýval. V replice ze dne 19. 1. 2022 stěžovatelka namítla nejasnost, podle jaké právní úpravy žalovaný dovozuje její pochybení, dovolávala se porušení legitimního očekávání z důvodu odlišných závěrů daňové kontroly ke zdaňovacímu období roku 2008 a argumentovala dostatečným vymezením cílů Projektu. Obdobně v replice ze dne 27. 2. 2022 namítla rozdílnost závěrů nyní posuzované daňové kontroly a daňové kontroly k roku 2008, odmítla tvrzené nedostatky při formulaci cílů Projektu a zdůraznila možnost vyhodnocení těchto cílů. Dále nesouhlasila, že by došlo k vyhlašování nových projektů, nýbrž vždy se jednalo pouze o zčásti měněný Projekt. Tato argumentace však byla krajským soudem vypořádána. Krajský soud posoudil, která právní úprava měla být na posuzovanou věc aplikována (bod 25 napadeného rozsudku), zhodnotil dostatečnost formulace cílů Projektu (body 26–35) a zabýval se rovněž námitkou porušení legitimního očekávání (body 36 a 37), včetně změn dokumentace Projektu (body 39–41) a nutnosti splnění formálních náležitostí projektu výzkumu a vývoje (body 42–44).

[24] Krajský soud za opožděně uplatněnou považoval pouze námitku, že ve zprávě o daňové kontrole není v seznamu písemností uvedeno podání stěžovatelky ze dne 30. 9. 2019, a námitku týkající se náležitostí kontrolních výstupů správce daně v rámci daňové kontroly ke zdaňovacímu období roku 2008 (tuto odmítl vypořádat rovněž proto, že se týká jiného zdaňovacího období). Kasační soud souhlasí s krajským soudem, že tyto námitky byly uplatněny po lhůtě k podání žaloby. Rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může žalobce jen ve lhůtě pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 s. ř. s.). Řádně a včas uplatněný žalobní bod lze dále rozvíjet i po uplynutí lhůty pro podání žaloby, nemůže se však jednat o nový žalobní bod, který nebyl uplatněn v žalobě. Námitku stěžovatelky, že v seznamu písemností obsaženému ve zprávě o daňové kontrole absentuje podání ze dne 30. 9. 2019, považuje kasační soud, ve shodě s krajským soudem, za nový žalobní bod. Stěžovatelka v replice ze dne 19. 1. 2022 výslovně uvedla, že „*dále - právě v souvislosti s vymezením cílů a doložení plnění cílů bylo straně správce daně dne 30. 9. 2019 zasláno samostatné podání ve formátu „xlsx“ – přehledová tabulka, kterou ale správce daně neeviduje v „seznamu písemností“ na str. 2-4 zprávy o daňové kontrole (...), byť se dle žalobkyně jedná o důkaz, který z podstaty věci navozuje důvodné pochybnosti o závěru žalovaného k „nedostatečnosti vymezení cílů projektu“*“. V podané žalobě stěžovatelka námitku absence podání ze dne 30. 9. 2019 v seznamu písemností ve zprávě o daňové kontrole neuplatnila, ač tak učinit mohla. Kasační soud nesouhlasí, že ji mohla uplatnit teprve po předložení správního spisu krajskému soudu, neboť do daňového spisu mohla nahlédnout

pokračování

v průběhu daňového řízení i po jeho skončení (viz § 66 daňového řádu); obsah zprávy o daňové kontrole byl navíc stěžovatelce bezesporu znám. Případný nesouhlas s opomenutím některých podkladů v seznamu písemností tak mohla uplatnit již ve lhůtě pro podání žaloby. Krajský soud proto nebyl povinen vypořádat opožděnou námitku absence přehledové tabulky ve formátu „xlsx“ v seznamu písemností obsaženému ve zprávě o daňové kontrole.

[25] Nejvyšší správní soud zároveň zdůrazňuje, že daňové orgány i krajský soud touto přehledovou tabulkou disponovaly a její obsah vzaly na zřetel. Krajský soud výslovně uvedl, že nemůže být úspěšná „námitka žalobce, že vada obecnosti cílů vyhodnotitelných po ukončení projektu byla zhojena a že jejich konkrétnost byla tudíž prokázána jinými důkazy (dokument ,VaV 2007-0001 návaznost cílů‘ – tj. přehledová tabulka - pozn. NSS).“ Stejně tak žalovaný a správce daně se k přehledové tabulce vyjádřili (viz bod 134 rozhodnutí žalovaného či s. 39 zprávy o daňové kontrole). Z uvedeného vyplývá, že krajský soud i daňové orgány k odkazované tabulce přihlédly, údaje v ní obsažené však nepovažovaly za rozhodné pro posouzení konkrétnosti cílů Projektu. Nesouhlas stěžovatelky s tímto závěrem nelze ztotožňovat s jejím opomenutím a nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu.

[26] Kasační proto shrnuje, že se krajský soud vypořádal se žalobními námitkami stěžovatelky. Nelze přitom pominout, že povinnost orgánů moci soudní svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou jednotlivou dílčí námitku; podstatné je, aby se soud vypořádal se všemi námitkami základními (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015-71). Takto krajský soud postupoval, čemuž odpovídá věcná polemika stěžovatelky s vyslovenými závěry. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. naplněn není.

[27] K věci samé stěžovatelka v první řadě namítá porušení zásady legitimního očekávání, neboť stejný Projekt hodnotil správce daně již ve zdaňovacím období roku 2008, avšak žádná porušení zákona o daních z příjmů, a to ani z hlediska formulace cílů Projektu, neshledal.

[28] Nejvyšší správní soud uvádí, že obdobnou námitkou porušení legitimního očekávání s ohledem na odlišné hodnocení projektu výzkumu a vývoje v dřívější a následné daňové kontrole se zabýval již v rozsudku ze dne 21. 3. 2024, č. j. 2 Afs 240/2022-38. Kasační soud v citovaném rozsudku odkázal na usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS, body 80 a 81, dle něhož „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.“ A dodal, 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 dodržoval 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 dodržoval

*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).“*

[29] Stěžovatelka existenci ustálené, jednotné a dlouhodobé správní praxe podporující její výklad zákona o daních z příjmů neprokázala a poukazuje toliko na jiné závěry správce daně v daňové kontrole za zdaňovací období roku 2008. Jestliže nyní hodnocenému řízení ovšem předcházela jediná daňová kontrola, nebudou její výsledky samy o sobě obvykle za běžných okolností představovat ustálenou správní praxi (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2023, č. j. 10 Afs 19/2022-39, bod 29). Provedení daňové kontroly v předchozím zdaňovacím období nemá za následek nemožnost v plném rozsahu zkontrolovat správnost daňové povinnosti ve vztahu k dalším zdaňovacím obdobím. Nelze pomíjet, že nezákonná správní praxe může správní (daňový) orgán relevantně zavázat jen za specifických okolností (viz zejm. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006-159, č. 2059/2010 Sb. NSS, body 34 až 53, zejm. bod 51), které ovšem nebyly stěžovatelkou nejen doloženy, ale ani tvrzeny. V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud zdůraznil (viz bod 51), že *„v případě principu právní jistoty jde o princip, který nemá podobu právní normy v tom smyslu, že by bylo možné vymezit jeho uchopitelnou hypotézu, při jejímž splnění se uplatní jeho ochranná funkce – pro účely odvození rozsahu, v němž se uplatní od něj odvozená ochrana oprávněné důvěry, tedy vyžaduje jisté skutkové kontury.“* Za skutkový základ pro ochranu oprávněné důvěry ve správním právu považoval citovaný rozsudek existenci podkladu pro oprávněnou důvěru, vědomí existence tohoto podkladu u adresáta, existující využití oprávněné důvěry ve smyslu již učiněné dispozice a kauzální nexus mezi výše uvedenými body. V projednávané věci by za „podklad pro oprávněnou důvěru“ mohla být považována zpráva o daňové kontrole ke zdaňovacímu období roku 2008, nelze však pomíjet, že tato kontrola obsahové náležitosti Projektu, včetně zákonnosti vymezení jeho cílů, podrobně nehodnotila. Stěžovatelka mohla pouze z „mlčení“ správce daně dovozovat, že jí užitá formulace cílů Projektu odpovídá zákonným požadavkům. Tato skutečnost významně zeslabuje důvodnost námitky porušení legitimního očekávání, neboť stěžovatelka nemohla na základě tohoto podkladu (zprávy o daňové kontrole) nabýt oprávněného přesvědčení o souladu Projektu se všemi zákonnými požadavky. Navíc nelze pomíjet, že *stricto sensu* nelze hovořit o jednom neměněném projektu, neboť sama stěžovatelka v podaném odvolání upozornila na některé úpravy dokumentace Projektu mezi kontrolovanými zdaňovacími obdobími, které již zevrubně shrnul krajský soud (viz bod 39 napadeného rozsudku). Námitka porušení legitimního očekávání tedy není důvodná.

[30] Pro úplnost kasační soud uvádí, že důvody pro odlišný postup a také obdobnou argumentaci legitimním očekáváním zevrubně vypořádal již žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí, v níž náležitě vysvětlil, z jakého důvodu dospěl k jiným závěrům oproti dřívější daňové kontrole (viz body 117–127). Nelze tedy přisvědčit stěžovateli, že by daňové subjekty přistoupily k rozdílnému posouzení věci bez řádného vysvětlení, naopak závěry daňových orgánů byly podrobně odůvodněny (viz také s. 41 zprávy o daňové kontrole).

[31] Nejvyšší správní soud tedy nesouhlasí se stěžovatelkou, že postup daňových orgánů porušil zásadu legitimního očekávání. Na straně druhé ale musí přisvědčit námitce stěžovatelky, že cíle Projektu byly dostatečně konkrétní a odpovídaly požadavkům zákona o daních z příjmů.

pokračování

[32] Nejvyšší správní soud k vypořádání této námitky předesílá, že z § 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s. a ze setrvalé judikatury Nejvyššího správního soudu (viz za všechny rozsudek ze dne 26. 1. 2015, č. j. 8 As 109/2014-70) vyplývá, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční. Obsah a kvalita kasační stížnosti proto do značné míry předurčuje nejen rozsah přezkumné činnosti, ale logicky i obsah rozsudku soudu. Je proto odpovědností stěžovatele, aby v kasační stížnosti specifikoval skutkové a právní důvody, pro které napadá rozhodnutí krajského soudu. Zároveň platí, že jelikož je kasační stížnost oprávněným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.), musí se kasační námitky upínat právě k tomuto rozhodnutí (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2003, č. j. 6 Ads 3/2003-73).

[33] Stěžovatelka v kasační stížnosti obsáhle cituje text svých replik uplatněných v řízení před krajským soudem. K této argumentaci kasační soud podotýká, že stěžovatel musí reagovat na důvody rozsudku krajského soudu a uvádět, proč jsou jeho závěry nesprávné. Kasační stížnost je nepřipustná, pokud nesměřuje proti rozhodovacím důvodům napadeného rozsudku (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Azs 249/2016-38, nebo ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012-351, a judikaturu citovanou v jeho odstavci [140]). Jestliže tedy stěžovatelka do kasační stížnosti zkopírovala text svých podání ke krajskému soudu, nemohl k těmto zkopírovaným pasážím kasační soud přihlídnout, neboť nereagují na vypořádání stejných námitek krajským soudem. Nejvyšší správní soud je zhodnotil pouze z hlediska přezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu (viz výše). Zbylé námitky stěžovatelky, jimiž tvrdila splnění podmínek pro uplatnění daňového odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, však kasační soud shledal důvodnými.

[34] Smyslem oprávnění odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje je podpora výzkumu a vývoje prováděná vlastními pracovníky v rámci jednoho podnikatelského subjektu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2018, č. j. 1 Afs 97/2018-41, bod 35). Jedná se o významný nástroj k „povzbuzení“ výzkumu a vývoje, protože náklady, které daňové subjekty uplatňují zpravidla jako náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), se stanou ještě odčitatelnou položkou až do výše 100 % (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2019, č. j. 1 Afs 429/2018-41, č. 3977/2020 Sb., bod 50).

[35] Odpočet na podporu výzkumu a vývoje tedy představuje výjimku ze základního daňového principu, podle něhož jeden výdaj lze v základu daně uplatnit u téhož poplatníka pouze jednou. Jedná se *de facto* o daňový bonus. Tato skutečnost implikuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti. Jde-li o nadstandardní benefit, musí daňový subjekt vycházet z toho, že po něm může být požadováno prokázání splnění i všech nadstandardních povinností s tímto benefitem spojených (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018-52, bod 19). Uvedené se týká doložení vývojové činnosti, tj. že dosáhl závěrů (výsledků, poznatků, znalostí), které jsou oproti stávající úrovni poznatků a dovedností v daném oboru pro něj nové a dosud nevyužívané, ale také splnění všech formálních náležitostí vyžadovaných zákonem.

[36] Lpění na splnění formálních podmínek odpočtu se v první řadě týká písemného projektu výzkumu a vývoje, který není dokumentem samoúčelným, ale slouží jako základní

a ucelený dokument, jímž daňový subjekt prokazuje nárok na uplatnění odpočtu od základu daně. Projekt výzkumu a vývoje musí být vypracován formálně bezchybně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018-52, bod 19). Pokud poplatník na základě předložených důkazních prostředků neprokáže, že projekt obsahoval všechny zákonné náležitosti, jedná se o nedostatek, který bez dalšího znamená, že správce daně uplatněný odpočet vyloučí ze základu daně v plné výši. Správce daně v této situaci již dále není povinen zabývat se věcnou náplní činností ve výzkumu a vývoji, neposuzuje prvek novosti ani technickou nejistotu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016-51, body 40-42). Důraz na splnění formálních náležitostí stanovených zákonem o daních z příjmů pro odpočet na podporu výzkumu a vývoje přitom není samoučelný či formalistický (viz krom již citovaných rozhodnutí např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2023, č. j. 5 Afs 283/2022-42, bod 39).

[37] V projednávané věci je spornou otázka, zda stěžovatelkou zpracovaný Projekt řádně vymezil cíle projektu.

[38] Cíl projektu výzkumu a vývoje má sloužit k objasnění základní podstaty činnosti výzkumu a vývoje, kterou předpokládá poplatník realizovat. Cíl projektu musí daňový subjekt formulovat dostatečně určitě, aby bylo zřejmé, v čem spatřuje prvek novosti, resp. prvek odstranění technické nejistoty, v čem se řešení liší od současného stavu a jaký bude jeho přínos (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017-53, bod 25). Daňový subjekt musí zejména dostatečně konkrétně popsat výchozí stav a zamýšlený cíl, aby bylo možno posléze posoudit, zda se skutečně jednalo o výzkumnou činnost (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2024, č. j. 6 Afs 76/2024-42, bod 24). Vymezení cíle projektu nekonkrétním textem tak, aby v budoucnosti bylo možné pod takový cíl zařadit neomezené množství budoucích zakázek, nelze považovat za průkazné a reálně vyhodnotitelné. Daňový subjekt nemůže vytvořit univerzální obecný projekt pro všechny budoucí zakázky, které spolu jinak nesouvisí a jejichž výzkumné cíle se liší. Je třeba mít na paměti, že cílem výzkumné a vývojové činnosti musí být dosažení jedinečného řešení, které lze odlišit od běžné činnosti inovačního charakteru (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2021, č. j. 7 Afs 411/2019-54, bod 38).

[39] V pojednávaném případě stěžovatelka definovala cíle Projektu takto: „1) *Dosáhnout vysoké kvality svařovaných spojů současně s vysokou přesností ustavení dílů*; 2) *Dosažení vysoké produktivity práce s minimální obsluhou*; 3) *Zajištění požadované stability a opakovatelnosti svařovacího procesu*; 4) *Splnění nároků na bezpečnost a hygienu práce*“. V Projektu byly dále definovány ocenitelné prvky novosti jako „*Vývinutí algoritmu postupu práce svařovaných pracovišť, kde musí být brány v úvahu tyto faktory: 1) Vyřešení způsobu upínání svařovaných dílů, 2) pořadí upínání dílů, 3) Přístupnost hořáku svařovacího robota, 4) Dosah svařovacích robotů*“. Projekt také v položce „*vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty*“ uvedl: „1) *Volba koncepce pracoviště, 2) Dosažení požadovaných výrobních časů, 3) Dosažení požadovaného tolerančního pole*“.

[40] Kasační soud s ohledem na výše uvedené nejprve opakuje, že správce daně a žalovaný postupovali v souladu se zákonem a nepochybili, pokud se zaměřili na splnění formálních požadavků kladených na projekt výzkumu a vývoje. Jestliže by důvodně shledali, že

pokračování

stěžovatelka nesplnila povinnost vypracovat písemný projekt, jenž obsahuje dostatečně konkrétní a vyhodnotitelné cíle, nemohli by než dospět k závěru, že uplatnila daňový odpočet na podporu výzkumu a vývoje v rozporu se zákonem. Tento postup by nebyl *a priori* formalistický, nýbrž by odrážel podstatu a nároky kladené na řádné definování projektu výzkumu a vývoje, včetně jeho cílů. V projednávané věci však kasační soud nemůže daňovým orgánům a krajskému soudu přisvědčit, že by stěžovatelkou definované cíle projektu byly nedostatečně konkrétní.

[41] Nejvyšší správní soud opakuje, že písemně vymezené cíle projektu musí být určité, dosažitelné a vyhodnotitelné. Každý by tak měl z projektu pochopit, o co se usiluje, jakým způsobem (jakou cestou) se toho chce dosáhnout, a jak se bude testovat, zda takto vymezené cíle byly nebo nebyly dosaženy (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 9. 2021, č. j. 7 Afs 411/2019-54, bod 39). Bylo proto povinností stěžovatelky v cíli Projektu ozřejmit, jak hodlá dosáhnout kýženého cíle (sestrojení robotických svařovacích pracovišť) za pomoci nových, neověřených či nevyzkoušených způsobů aplikace dostupných (stávajících) znalostí.

[42] Kasační soud uznává, že heslovitý popis cílů Projektu užitý stěžovatelkou mohl v daňových orgánech vyvolat obezřetnost, zdali naplňuje požadavky zákona o daních z příjmů. Daňové orgány i krajský soud však chybně ulpěly na obecnosti a slabé konkretizaci stěžovatelkou vymezených cílů projektu, přestože konkrétní skutkové okolnosti posuzovaného Projektu a charakter vývojové činnosti stěžovatelky svědčily jejich dostatečné formulaci. Kasační soud se domnívá, že stručnost definice cílů nemůže být sama o sobě překážkou pro uznání odčitatelné položky na podpory výzkumu a vývoje. Vždy je nezbytné posoudit, zdali i heslovité cíle projektu v sobě zahrnují konkrétní výzkumné či vývojové prvky, jichž má projekt dosáhnout. Povinností daňových orgánů je při finálním zhodnocení ověřit, zda lze projekty daňového subjektu považovat za projekty výzkumu a vývoje ve smyslu zákona o daních z příjmů, náležitě zjistit veškeré skutkové okolnosti a posoudit veškeré aspekty zpochybněných projektů (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119, č. 3273/2015 Sb. NSS, bod 29, či ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016-38, bod 36), což se musí nezbytně projevit také při evaluaci jednotlivých náležitostí projektů (nyní definovaných v § 34c odst. 1 zákona o daních z příjmů).

[43] Podle Nejvyššího správního soudu stěžovatelka v Projektu ve funkčních a procesních rysech popsala, jak by mělo (vyvíjené) svařovací robotické pracoviště po vývoji fungovat a jakých výsledků má dosahovat. Kasační soud uznává, že tyto cílové parametry popsala poměrně obecně, uvedené však odráželo skutečnost, že konkrétní parametry každého svařovacího pracoviště jsou vyvíjeny na míru s ohledem na umístění svařovacího zařízení a předmět svařování (neboli „kde a co bude svařováno“), což ostatně uznal i žalovaný (viz bod 133 odvolacího rozhodnutí). Z Projektu stěžovatelky vyplývá, že podstatou její vývojové činnosti byla maximalizace automatizované činnosti ve svařování s důrazem na kvalitu svařování a na dosažení vysoké produktivity práce při současném důrazu na bezpečnost a hygienu práce. Stěžovatelka takto definovala cíle své vývojové činnosti podle Nejvyššího správního soudu dostatečně určitě a nebylo nezbytné trvat na detailním popisu cílů Projektu. Bylo by v rozporu se smyslem zákona o daních z příjmů po stěžovatelce

vyžadovat přísné požadavky na formulaci cílů Projektu. Je třeba mít na paměti, že výzkumem a vývojem nelze rozumět toliko vyvinutí nové funkce modelů, ale také zdokonalení dosavadních charakteristik určitého výrobku, respektive systematické tvůrčí využití poznatků výzkumu k produkci zlepšených materiálů a výrobků (viz již citovaný rozsudek sp. zn. 1 Afs 174/2016). Takto Projekt stěžovatelky usiloval o vyvinutí efektivnějších a kvalitnějších svařovacích pracovišť, přičemž tyto cíle vývojové činnosti předpokládané zákonem o daních z příjmů stěžovatelka výslovně v Projektu definovala. Stěžovatelka sice stručně, ale jasně a zřetelně popsala, čeho chce dosáhnout (z hlediska novosti). Zároveň cíle Projektu definovala tak, aby mohly být v rámci Projektu zpracovávány jednotlivé vývojové úkoly (robotizovaná svařovací pracoviště vyvíjená na míru), což však není v rozporu se zákonem o daních z příjmů ani jeho smyslem. Zásadní zůstává, že cíle vývojové činnosti mohla stěžovatelka s ohledem na charakter její činnosti definovat jako „nahrazení“ lidské práce automatizovanými systémy při současném zajištění kvality svařovaných spojů, neboť se ve své podstatě nejedná o obecné, ale konkrétní cíle vývojové činnosti. Rovněž stěžovatelkou vymezené ocenitelné prvky novosti potvrzují, že jejím cílem bylo vytvoření sofistikovanějších robotizovaných pracovišť fungujících na předem definovaném algoritmu postupu práce odrážejícím specifika jednotlivých vyvíjených pracovišť. Nelze tvrdit, že by tato charakteristika cílů Projektu stěžovatelky byla ryze obecná a nedostatečně konkrétní, neboť cíle výzkumu jsou i zde jasně deklarovány.

[44] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí považoval stěžovatelkou vymezené cíle Projektu za obecné a nedostatečně konkrétní, aniž by však náležitě zhodnotil a reagoval na charakter konkrétních projektů stěžovatelky (tj. svařovacích pracovišť). Kasační soud opakuje, že cíle projektu výzkumu a vývoje nemusí představovat „přelomový“ technologický posun, postačí, jestliže se jedná o ne zcela běžný vývojový posun. A za zlepšení (cíl vývoje) robotizovaných svařovacích pracovišť lze považovat, jestliže budou schopná provádět vysoce kvalitní (respektive znatelně kvalitnější než doposud) svařovací činnost za současného podstatného snížení využití lidské (především fyzické) práce. Nelze tvrdit, že by takto definovaný cíl nevypovídal nic o technické stránce věci, nýbrž pouze uváděl, jak bude nový, blíže v podstatě nepopsaný, systém možno využít (viz a contr. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2024, č. j. 5 Afs 56/2024-70, bod 49). Vývojová činnost stěžovatelky směřovala k posílení a zdokonalení technické stránky svařovacích pracovišť, přičemž tyto cíle Projekt výslovně definoval. Zdali Projekt stěžovatelky splňoval veškeré parametry projektu výzkumu a vývoje kasační soud neřešil, posuzoval pouze konkrétnost stanovených cílů Projektu a v tomto ohledu korigoval závěry daňových orgánů a krajského soudu. V dalším řízení žalovaný (či správce daně) zejména zhodnotí, zdali činnost popsaná v Projektu svým charakterem naplnila požadavky kladené na projekt výzkumu a vývoje dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, ve spojitosti s tehdejšími zněním zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací), především pak s jeho § 2 odst. 1, na nějž poznámka pod čarou 73a) v § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, odkazovala. Nynější obsah spisu naznačuje, že u Projektu stěžovatelky by mohlo jít zejména o podstatné zdokonalení způsobu výroby, včetně významných změn techniky, zařízení nebo programového vybavení ve smyslu § 2 odst. 1 písm. d) bodu 1. citovaného zákona 130/2002 Sb., v tehdy účinném znění (viz též rozsudek Nejvyššího

pokračování

správního soudu ze dne 25. 6. 2020, č. j. 7 Afs 447/2018-55). Nejvyšší správní soud však nechce žádným způsobem předjímat hodnocení věci v tomto ohledu, to přísluší v první řadě žalovanému (správci daně) a poté případně krajskému soudu.

[45] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud shledal, že v tomto konkrétním případě definovala stěžovatelka cíle Projektu dostatečně určitě. Proto kasační soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného.

[46] Stěžovatelka dále namítá podjatost rozhodujících úředních osob z důvodu příslibu finančního bonusu při doměření daně. Tuto námitku však Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou.

[47] Kasační soud ve shodě s krajským soudem odkazuje k této námitce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018-113, který podrobil politiku odměňování pracovníků finanční správy za vyloučení odčitatelné položky na výzkum a vývoj výrazné kritice. Nejvyšší správní soud výslovně uvedl, že „*smyslem a účelem správy daní, a tedy základním „kompasem“ pro činnost těchto orgánů, je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, musí k tomu směřovat veškeré konání úředních osob správce daně bez pokřívání jejich motivace naprosto nepřijatelnými kritérii odměňování. [...] Motivace úředních osob musí na prvním místě sledovat důsledné dodržování zákona. V daném případě správné, nikoliv co nejvyšší, zjištění a stanovení daně. K tomu disponuje správce daně potřebnými procesními nástroji, mezi jiným též daňovou kontrolou. Důsledná a poctivá kontrola daňových povinností je kýženým ideálem.*“ Nejvyšší správní soud však v tomto rozsudku zároveň dovodil, že pro posouzení namítané podjatosti související s finanční motivací pracovníků provádějících daňovou kontrolu je třeba pečlivě zkoumat časové a věcné aspekty konkrétního případu. Nejvyšší správní soud opakovaně odmítl možnost, že by byly úřední osoby podjaty jen z důvodu existence uvedeného metodického pokynu Generálního finančního ředitelství ke způsobu odměňování (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2022, č. j. 10 Afs 277/2021-56, bod 31, ze dne 28. 4. 2022, č. j. 1 Afs 391/2020-47, body 31–35, ze dne 3. 6. 2021, č. j. 6 Afs 193/2019-59, bod 62). K uvedené skutečnosti by musely přistoupit také nestandardní okolnosti nasvědčující tomu, že úřední osoby činily ve věci úkony z jiných pohnutek než ze snaze o důsledné dodržování zákona.

[48] Za takovou okolnost nelze považovat tvrzení stěžovatelky o údajně nezákonném postupu úředních osob. Podjatost úředních osob nelze seznat z odlišného postupu správce daně v nyní posuzované věci a v daňové kontrole ke zdaňovacímu období 2008 ani z údajného pominutí jednoho dokumentu ve správním spise. Indiciemi svědčícími o tom, že úřední osoba činila kroky primárně s cílem získat finanční odměnu, by byly účelové postupy, zjevná pochybení či excesy, při nichž například správce daně nerespektoval výslovný text zákona nebo bez racionálního důvodu zcela ignoroval zásadní podklad obsažený ve spise (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2024, č. j. 8 Afs 151/2022-135, bod 44). Žádné takové pochybení kasační soud v posuzované věci neshledal, neboť daňové orgány nepominuly ani předložené přehledové tabulky (viz výše) a řádně také odůvodnily změnu hodnocení Projektu oproti zdaňovacímu období roku 2008. Nesouhlas stěžovatelky se závěry daňových orgánů nelze ztotožňovat s jejich podjatostí.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[49] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že shledal kasační stížnost důvodnou, a proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil rozsudek krajského soudu (výrok I.).

[50] Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. V dané věci by krajský soud v souladu s vysloveným závazným právním názorem neměl jinou možnost než rozhodnutí žalovaného zrušit. Nejvyšší správní soud proto v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 s. ř. s. rozhodl tak, že sám rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (výrok II.).

[51] V dalším řízení je žalovaný vázán vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu [§ 78 odst. 5 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. Žalovaný bude povinen považovat stěžovatelkou definované cíle Projektu za dostatečně konkrétní ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů a zaměřené na činnost, která svojí povahou a podstatou, jak je v Projektu popsána, může být výzkumem a vývojem ve smyslu odst. 5 téhož paragrafu.

[52] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. rozhodne Nejvyšší správní soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodl o jejich náhradě ve smyslu § 60 s. ř. s.

[53] V řízení o žalobě představovaly náklady řízení stěžovatelky zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 000 Kč a odměna a náhrada hotových výdajů zástupkyně stěžovatelky (advokátky). Odměna zástupkyni náleží celkem za 4 úkony právní služby: převzetí a příprava zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu], dvě písemná podání (žaloba a replika ze dne 19. 1. 2022; kasační soud nepovažoval za účelně vynaložený náklad repliku ze dne 27. 2. 2022, neboť stěžovatelce nic nebránilo přednést svou argumentaci v rámci jedné repliky) ve věci samé [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu] a účast při jednání dne 19. 10. 2023 [§ 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu].

[54] Za každý účelně vynaložený úkon právní služby náleží stěžovatelce mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d), ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Celkem tak za jeden úkon právní služby připadá částka 3 400 Kč. Výše odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů před krajským soudem činí celkem (4 x 3 100 + 4 x 300 =) 13 600 Kč. Zástupkyně stěžovatelky je plátcem DPH, tato částka se proto zvyšuje analogicky podle § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku 2 856 Kč na celkových 16 456 Kč. Celková náhrada nákladů řízení před krajským soudem činí 19 456 Kč.

pokračování

[55] V řízení o kasační stížnosti představovaly náklady řízení stěžovatelky zaplacený soudní poplatek za podání kasační stížnosti ve výši 5 000 Kč a odměna a náhrada hotových výdajů zástupkyně stěžovatelky (advokátky). Odměna zástupkyni náleží za jeden úkon právní služby spočívající v sepisu kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu] ve výši 3 100 Kč spolu s paušální náhradou hotových výdajů ve výši 300 Kč, tedy celkově 3 400 Kč. I v tomto případě se náhrada za zastupování zvyšuje o DPH ve výši 714 Kč na celkových 4 114 Kč. Celková náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti tedy činí 9 114 Kč.

[56] Celkově je žalovaný povinen uhradit stěžovatelce za řízení o žalobě a kasační stížnosti náhradu nákladů ve výši 28 570 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.) k rukám její zástupkyně (§ 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, užitý na základě § 64 s. ř. s.).

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

V Brně dne 18. prosince 2024

Karel Šimka  
předseda senátu