



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Kocourka a soudců Lukáše Pišvejce a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **Czech Brewmasters s. r. o.**, se sídlem K Sibříně 198, Praha 9, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 11. 2022, č. j. 43625/22/5200-11433-712953, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 3. 2024, č. j. 8 Af 2/2023-80,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27. 3. 2024, č. j. 8 Af 2/2023-80, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně se žalobou podanou k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“) domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 11. 2022, č. j. 43625/22/5200-11433-712953 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu – dodatečný platební výměr ze dne 25. 11. 2021. Tímto platebním výměrem Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 ve výši 1.393.840 Kč a stanovil penále ve výši 278.768 Kč, a to z důvodu neuznání uplatněného odpočtu na podporu výzkumu a vývoje.

[2] Městský soud žalobu zamítl. Předně dovodil, že napadené rozhodnutí není překvapivé, neboť jak žalovaný, tak správce daně se zabývali shodnými otázkami, tj. realizací vývoje a výzkumu (dále též jen „VaV“) a činností subdodavatelů. Postup podle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, tedy nebyl namístě. Městský soud se dále ztotožnil

s žalovaným v závěru, že dodávky pro žalobkyni od jejích subdodavatelů představovaly službu ve smyslu § 34 odst. 2 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), a to z důvodu zásadního přínosu subdodavatelů, bez něhož by žalobkyně nemohla svou zakázku dokončit. Podle městského soudu napadené rozhodnutí není vnitřně rozporné z důvodu, že žalovaný vedle závěru o pořízení služeb věcně posuzoval, zda dané služby materiálně odpovídají definici VaV, neboť správce daně přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Z hlediska naplnění podstaty VaV městský soud uvážil, že výsledky realizované činnosti nemají obecně využitelný výsledek, jelikož novátorské koncepty byly přičitatelné subdodavatelům, nikoliv žalobkyni. Podle městského soudu žalovaný nepochybil, když u některých posuzovaných projektů neustanovil znalce, neboť tyto projekty neuznal z formálních důvodů, především proto, že žalobkyně neprokázala realizaci VaV. U zbylých projektů měl správce daně pochybnosti, zda byla VaV realizována, proto znalce ustanovil. Městský soud dále uvedl, že u těchto projektů nedošlo ke svévolnému zacházení s podklady pro rozhodnutí, neboť správce daně, resp. žalovaný, řádně hodnotil i znalecký posudek předložený žalobkyní. Žalobkyně v této souvislosti nijak nevymezila, v čem je znalecký posudek získaný správcem daně nekvalitní.

II. Argumentace účastníků řízení

[3] Žalobkyně („stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Navrhla, aby Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[4] Stěžovatelka má v první řadě za to, že městský soud pochybil, když napadené rozhodnutí nezrušil z důvodu jeho překvapivosti. O důvodu pro doměření daně, spočívajícím v tom, že odpočet na podporu VaV nebylo možné uplatnit, neboť byl vykázán na činnosti pořízené od jiných osob jako služba, se poprvé dozvěděla až z napadeného rozhodnutí, a nemohla tak uvést cokoli na svoji obranu.

[5] Stěžovatelka dále nesouhlasila se závěrem městského soudu, resp. žalovaného, že využití subdodavatelů v rámci projektů VaV představovalo pořízení služby, které ve smyslu § 34b odst. 2 písm. b) ZDP není možné do odpočtu na VaV zahrnout. Cílem stěžovatelky bylo obstarat si zařízení pro vlastní realizaci projektů VaV. Předmětná zařízení sice museli dodavatelé vyrobit, avšak proces výroby nebyl pro stěžovatelku podstatný. Stěžovatelka neplatila dodavatelům za činnost v podobě služby, ale za dodání jí objednaného zboží. Ve vysoce specializovaných oblastech, jako je VaV, je nemožné, aby jeden subjekt vyvinul a vyrobil veškerý materiál, který v rámci projektu potřebuje. Stěžovatelka je primárně projektovou kanceláří, nikoliv továrnou či výrobním závodem.

[6] Stěžovatelka rovněž namítala, že rozsudek městského soudu je nezákonný, neboť napadené rozhodnutí bylo vystavěno na závěrech, které se vzájemně vylučují. Žalovaný totiž uvádí, že stěžovatelka nerealizovala činnosti na úrovni VaV, a zároveň dovozuje, že se jednalo toliko o přijetí služeb, které nelze zahrnout do odpočtu. Podle stěžovatelky platí, že nejde-li o činnosti spadající svou povahou pod VaV, je absurdní zabývat se tím, zda přijatá plnění představují službu.

pokračování

[7] Podle stěžovatelky městský soud v rozporu se zákonem a judikaturou NSS vyložil pojem VaV, přičemž v důsledku tohoto pochybení dospěl k nesprávnému závěru, že stěžovatelka realizovala pouze inovativní činnost, nikoliv VaV. Stěžovatelka doložila dostatek důkazních prostředků prokazujících vlastní průběh výzkumné vývojové činnosti.

[8] Městský soud podle stěžovatelky pochybil, když se ztotožnil s postupem žalovaného, který u některých projektů neustanovil znalce k posouzení, zda v jejich rámci docházelo k realizaci VaV, neboť se jedná o odbornou otázku, kterou si správce daně není oprávněn zodpovědět.

[9] U projektů, ohledně nichž byl znalec ustanoven, se daňové orgány přiklonily k závěrům jimi vybraného znalce, ač tyto byly zpochybněny posudkem doc. Chládky, aniž by se současně pokusily rozpory posudků odstranit výsledky obou znalců, případně ustanovením znalce třetího. Městský soud tuto žalobní argumentaci podle stěžovatelky vůbec nevypořádal, čímž zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že napadené rozhodnutí je vystavěno na stejných skutkových i právních závěrech jako rozhodnutí prvoinstanční, proto nebyl důvod pro postup podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný upozornil na skutečnost, že obě rozhodnutí odkazují na stejné právní normy.

[11] Žalovaný má dále za to, že stěžovatelka od subdodavatelů pořizovala nikoliv zboží, ale služby, což dokládá nízká úroveň nákladů vzniklých vlastní činností oproti nákladům na tzv. materiál, tj. služby od subdodavatelů. Nadto z předloženého popisu úkolů pracovníků stěžovatelky nelze zjistit nic o případné výzkumné a vývojové činnosti. Tyto úkoly byly realizovány pouze v řádu několika hodin, což podle žalovaného rovněž svědčí o tom, že v rámci realizace jednotlivých zakázek pořizovala stěžovatelka od svých dodavatelů služby, na které nelze odpočet uplatnit.

[12] Ve vztahu k tvrzené rozpornosti obsahu napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že i případná nadbytečnost věcného přezkumu činnosti stěžovatelky z hlediska naplnění požadavků VaV by nemohla nic změnit na skutečnosti, že stěžovatelka uplatnila odpočet na činnosti, které pořídila od svých dodavatelů jako službu, což podle § 34 odst. 2 ZDP nejde.

[13] Podle žalovaného nebyl u realizovaných projektů zjištěn ocenitelný prvek novosti a odstraňování technické nejistoty. Cíle těchto projektů byly stanoveny velmi obecně, což činí náročným zhodnocení jejich naplnění. Chybějící výzkumná a vývojová činnost stěžovatelky rovněž vyplývá ze znaleckých posudků, které zpracoval žalovaným ustanovený znalec. Ve znaleckých posudcích předložených stěžovatelkou identifikoval žalovaný nesrovnalosti. Navíc platí, že některé inovativní prvky označené v těchto znaleckých posudcích nebyly uvedeny jako předmět VaV.

[14] Ve vztahu k projektům neposuzovaným znalcem žalovaný konstatoval, že je nadán pravomocí samostatně odpovédět na otázku, zda stěžovatelka uskutečňovala dané projekty samostatně, či zda je pořizovala od jiné osoby jako službu. Znalecký posudek nebyl třeba ani k posouzení toho, zda doložený okruh důkazů je dostatečný z hlediska určení

ocenitelného prvku novosti a odstraňování technické nejistoty. Důkazní břemeno k prokázání těchto otázek leží primárně na stěžovatelce.

[15] Žalovaný uvedl, že za situace, v níž byl uplatněn odpočet na činnosti nerealizované stěžovatelkou, ale pořízené od jiných subjektů jako služba, nebyl správce daně povinen zkoumat materiální naplnění definice VaV a k tomuto účelu nechat zpracovat znalecké posudky. Z tohoto důvodu nebylo nutné provádět výsledky znalců či nechat zpracovat revizní znalecký posudek. Případná nadbytečnost posudků však není vadou řízení s vlivem na zákonnost.

[16] V navazujících vyjádřeních účastníci zopakovali svá argumentační východiska, která podpořili hojnými citacemi judikatury NSS.

III. Posouzení kasační stížnosti

[17] Kasační stížnost je přípustná, projednatelná a také důvodná.

[18] NSS nejprve posoudil námitku (dílčí) nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu. Pokud jde o obsah samotného pojmu nepřezkoumatelnost, odkazuje soud na svou ustálenou judikaturu k této otázce; srov. např. rozsudky NSS ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS, či ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245. Kasační soud pro potřeby nyní projednávané věci zdůrazňuje, že z odůvodnění krajského (městského) soudu musí vyplývat jasný názor na podstatné aspekty posuzovaných otázek.

[19] Podle stěžovatelky není z rozsudku městského soudu patrná reakce na žalobní argumentaci, již bylo zpochybňováno řádné zjištění skutkového stavu správcem daně. Stěžovatelka v žalobě zejména upozorňovala na rozpory ve znaleckých posudcích, které byly ve věci zpracovány, a v této souvislosti brojila vůči kvalitě znaleckých závěrů znalce ustanoveného správcem daně.

[20] NSS se s touto námitkou ztotožňuje. Závěr městského soudu, „*pakliže je žalobce přesvědčen, že posudek Ing. Kratochvíle je oproti posudku doc. Chládky nekvalitní, měl vymezit, jak konkrétně je mu tato ‚nekvalita‘ k tíži. Je pravdou, že např. v bodě 73 se o to snaží, soud však jeho názor v tomto konkrétním bodě nesdílí*“ nenaplní standardy přezkoumatelné reakce vymezené shora. Předně městský soud ve svém požadavku na konkrétní polemiku se závěry znaleckého posudku zcela přehlíží, že stěžovatelka v žalobě přesně tímto způsobem postupovala, když jasně uvedla, s jakými znaleckými závěry nesouhlasí. Například v bodech 70 a 71 upozorňuje na absentující úvahy znalce při posouzení „technického rozboru“ v posudku č. 20-02-21/05, který byl zpracován v souvislosti s projektem „Nové technologie pro pivovar v Kunraticích – chlazení“. V bodu 73 žaloby, který městský soud užívá jako příklad nedůvodné snahy stěžovatelky o polemiku se závěry znalce, stěžovatelka jasně identifikuje části posudku, které jej podle ní činí nepřesvědčivým (viz např. tvrzená nedostatečná práce s odbornou literaturou), zároveň provádí komparaci s jí předloženým posudkem doc. Chládky a uvádí, na základě jakých důvodů tento znalec zpracovává odbornou otázku vhodnějším způsobem. Podle NSS se jedná o poměrně sofistikovanou

pokračování

argumentaci, která z pohledu přezkoumatelnosti rozsudku nemůže být vypořádána prostým konstatováním, že městský soud ji „nesdílí“. Obdobným způsobem stěžovatelka postupovala v dalších bodech žaloby při zpochybňování navazujících znaleckých posudků zpracovaných v ostatních posuzovaných projektech (viz body 74 – 79 žaloby). Na tyto úvahy již městský soud nereagoval vůbec. Tuto část svého rozsudku proto zatížil vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, neboť NSS není umožněno zjistit důvody, které městský soud vedly k jeho přijetí (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS).

[21] NSS se dále zabýval tím, zda je rozsudek městského soudu přezkoumatelný ve vztahu k vypořádání žalobní námitky týkající se zákonnosti postupu správce daně, který v případě některých projektů neustanovil znalce k posouzení realizace VaV. Stěžovatelka sice nepřezkoumatelnost rozsudku v tomto směru výslovně nenamítala, jde však o vadu, k níž NSS přihlíží z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). NSS má za to, že městský soud ohledně této žalobní námitky vyslovil vnitřně rozporné závěry. Na jednu stranu v bodě 77 svého rozsudku totiž uvedl, že „*v projektech, kde měly správní orgány pochybnosti, zdali byla věda a výzkum realizována, tam k ustanovení znalce došlo*“, z čehož NSS dovozuje, že městský soud považuje za kritérium pro ustanovení znalce zkoumání materiální (odborné) stránky činnosti stěžovatelky v rámci projektů. Na druhou stranu městský soud v navazujícím bodě 78 rozsudku uvážil, že „*pokud jde o projekty, kde znalec ustanoven nebyl, tam žalovaný a správce daně došli k závěru, že odpočet na VaV nelze uznat spíše z formálních důvodů, především že žalobce nedostatečně prokázal realizaci vědy a výzkumu*.“ První část této úvahy městského soudu se podle NSS nachází na samé hraně přezkoumatelného odůvodnění, neboť alespoň v hrubých rysech naznačuje, že k neustanovení znalce u některých projektů došlo proto, že materiální (odborné) hledisko u nich nebylo vůbec zkoumáno, tudíž intervence znalce v nich nebyla potřeba. Nesrozumitelnou pro vnitřní rozpornost však tuto část odůvodnění činí příklad těchto „*formálních důvodů*“, když podle městského soudu by se mělo jednak především o „*realizaci vědy a výzkumu*“, tj. o materiální hledisko, s nímž městský soud v předchozím citovaném odstavci spojuje nutnost znalce ustanovit. Tento závěr městského soudu nijak blíže nevysvětluje ani navazující úvahy obsažené v bodě 78 rozsudku, zejména pokud se týkají nutnosti „*přibrat znalce k tomu, aby se (správce daně) dozvěděl, zdali může v dané věci rozhodnout bez znalce, nebo naopak znalce potřebuje (k čemuž zdá se žalobce v bodě 54 žaloby částečně směřuje)*“. Navíc v bodě 54 žaloby takový požadavek stěžovatelka neformuluje, když její úvahy směřují toliko k otázce nutnosti znaleckého zkoumání doložení ocenitelného prvku novosti, pokud je tato otázka v daňovém řízení spornou. Rozsudek městského soudu je tudíž i v této části nepřezkoumatelný, v tomto případě z důvodu jeho nesrozumitelnosti.

[22] Stěžovatelka v kasační stížnosti dále poukazovala na vnitřní rozpornost napadeného rozhodnutí z důvodu, že je vystavěno na závěrech, které se vzájemně vylučují. Jednalo by se tak o nepřezkoumatelné rozhodnutí pro nesrozumitelnost. Podle stěžovatelky žalovaný nemohl uzavřít, že její činnost v rámci projektů nespadá pod VaV podle § 34 odst. 4 ZDP, a zároveň dospět k tomu, že z její strany došlo toliko k přijetí služeb, na které nelze odpočet uplatnit ve smyslu § 34b odst. 2 písm. b) ZDP. NSS předesílá, že podle konstantní judikatury platí, že přezkoumá-li krajský (městský) soud rozhodnutí žalovaného, které nebylo k přezkoumání vůbec způsobilé, zatíží vadou nepřezkoumatelnosti i své rozhodnutí (srov. rozsudky NSS ze dne 13. 6. 2007, č. j. 5 Afs 115/2006-91, či ze dne 28. 1. 2009,

č. j. 1 As 110/2008-99). O takový případ však v nyní projednávané věci nejde. Je jistě pravdou, že pokud by správce daně uzavřel, že určitá činnost nenaplňuje kritéria VaV, nárok na odpočet bez dalšího nevzniká, a nemusel by se tak již zabývat tím, zda původcem dané (nevědecké) činnosti je přímo daňový subjekt, který odpočet uplatnil, nebo zda za touto činností stojí jiný subjekt, který ji poskytl daňovému subjektu jako službu. Pokud by ovšem správce daně takovým způsobem postupoval, jednalo by se toliko o postup nadbytečný, nikoliv zakládající vnitřní rozpornost, jak mylně uvádí stěžovatelka. Je třeba si totiž uvědomit, že oba prezentované rozhodovací důvody jsou na sobě nezávislé, vycházející z odlišného okruhu posuzovaných skutečností a opírající se o jiný právní základ. Námitka vnitřní rozpornosti napadeného rozhodnutí tudíž není důvodná.

[23] NSS se naopak ztotožnil s námitkou překvapivosti napadeného rozhodnutí pro stěžovatelku v důsledku nerespektování § 115 odst. 2 daňového řádu, podle něhož *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.* Smyslem tohoto ustanovení je poskytnout daňovému subjektu (stěžovateli) možnost se ke změně skutkového či právního posouzení věci vyjádřit a případně na ni procesně reagovat.

[24] Pokud se jedná o první alternativu zakládající překvapivost rozhodnutí o odvolání, tj. provádění dokazování v rámci odvolacího řízení bez seznámení daňového subjektu s jeho výsledky, pak v nyní projednávaném případě k ní nedošlo. Správce daně i žalovaný vycházeli z totožných podkladů pro rozhodnutí, které byly shromážděny při daňové kontrole (viz str. 2 – 4 zprávy o daňové kontrole), přičemž z nich činili shodné skutkové závěry, tj. že „*podstata činnosti daňového subjektu spočívala v přizpůsobení existujících zařízení (komponent) pořizovaných subdodavatelsky, konkrétním specifickým podmínkám zákazníka.*“ (viz např. bod 115 napadeného rozhodnutí; str. 11 zprávy o daňové kontrole). Stěžovatelka tedy věděla nejenom o shromážděných podkladech, ale i o tom, jak je odvolací orgán hodnotí a co za skutečnosti z nich dovozuje.

[25] Odlišná situace však panuje v otázce právního hodnocení shora popsaných skutkových zjištění. Správce daně dospěl k závěru, že povaha činnosti stěžovatelky nenaplňuje pojem VaV ve smyslu § 34 odst. 4 a § 34b odst. 1, 2 ZDP zejména pro chybějící prvek novosti. Žalovaný se s tímto právním hodnocením ztotožnil a dále jej argumentačně rozhojnil (odkázal na vymezení vědy a výzkumu obsažené v § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací). Potud je právní hodnocení obsažené v prvoinstančním a napadeném rozhodnutí ve shodě, když žalovaný v souladu se svou rolí odvolacího orgánu toliko precizoval rozhodovací důvody správce daně. V bodě 87 a násl. napadeného rozhodnutí se žalovaný nicméně znenadání zaměřil na právní posouzení skutkového zjištění týkajícího se subdodavatelského pořizování komponent stěžovatelkou při realizaci projektů, přičemž jej kvalifikoval jako službu podle § 34b odst. 2 písm. b) ZDP, na niž nelze odpočet na VaV uplatnit. Dále se blíže zabýval určením definice pojmu „služba“, k čemuž využil § 14 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Z provedeného shrnutí úvah v prvoinstančním rozhodnutí je zjevné, že

pokračování

tímto směrem se správce daně vůbec neubíral, a žalovaný tak novým způsobem právně hodnotil zjištěný skutkový stav. Na právě uvedeném nemůže nic změnit ani odkaz správce daně na § 34b odst. 1 a 2 ZDP v textu zprávy o daňové kontrole, resp. v prvoinstančním rozhodnutí. Ustanovení § 34b odst. 2 ZDP sice obsahuje mj. normu, o kterou se opřel žalovaný v napadeném rozhodnutí, základající nemožnost odpočtu nákladů na služby, avšak je třeba si uvědomit, že pouhý odkaz na určité ustanovení zákona není právním hodnocením, s nímž by stěžovatelka mohla reálně polemizovat (tím spíše že odkazované ustanovení upravuje více druhů neuznatelných nákladů), neboť v prvoinstančním rozhodnutí (zprávě o daňové kontrole) zcela chybí zachycení výsledku intelektuální činnosti spočívající v podřazení zjištěného skutkového stavu pod danou právní normu. Žalovaný měl tudíž postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu a umožnit stěžovateli na tuto dodatečnou právní kvalifikaci reagovat.

[26] Důvodem pro zrušení správního rozhodnutí je pouze taková vada řízení před správním orgánem, která mohla mít vliv na jeho zákonnost [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. Pokud vada řízení zcela jistě neovlivnila obsah napadeného rozhodnutí, jenž by byl shodný i v případě bezvadného postupu správního orgánu, nemohla mít vliv na jeho zákonnost (rozsudek NSS ze dne 8. 3. 2007, č. j. 8 Afs 102/2005-65). Na otázku, zda výše popsaná vada daňového řízení mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, však aktuálně není možné odpovědět. S ohledem na skutečnost, že žalovaný vystavěl své rozhodnutí na dvou na sobě nezávislých rozhodovacích důvodech (nenaplnění kritérií VaV a absence vývojové činnosti na straně stěžovatelky), přičemž překvapivostí je stížnost pouze druhý z nich, relevanci ve vztahu k zákonnosti by tato vada nabyla pouze v případě, v němž by v dalším řízení před městským soudem vyšlo najevo, že nemůže samostatně obstát důvod první. Způsob, jakým městský soud posoudí žalobní body, které se ho týkají, však v současné době není možné předjímat, a to s ohledem na nepřezkoumatelnost úvah městského soudu stran této otázky. Pokud by napadené rozhodnutí mohlo obstát jen díky druhému důvodu, na němž je založeno, mohla by mít popsaná vada vliv na jeho zákonnost.

[27] V důsledku tohoto pochybení žalovaného a s ním spjaté překvapivosti napadeného rozhodnutí se NSS pro předčasnost nemohl vyjádřit k samotné věcné správnosti argumentace žalovaného, resp. městského soudu, ohledně toho, zda lze činnost subdodavatelů stěžovatelky v rámci projektů vskutku podřadit pod pojem služba ve smyslu § 34b odst. 2 bodu b) ZDP.

[28] Z obdobných důvodů se NSS nezabýval ani polemikou stěžovatelky se závěry městského soudu a žalovaného stran řádného definování a doložení ocenitelných prvků novosti a překonávání technických nejistot v projektech, na které stěžovatelka uplatnila odpočet na VaV. Není totiž možné posoudit naplnění materiálních znaků definujících VaV, aniž by byl řádně zjištěn skutkový stav případu. Jak NSS rozvedl v bodech 23 a 24 tohoto rozsudku, městský soud námitky směřující vůči obsahu znaleckých posudků, resp. vůči jejich absenci v jiných případech, vypořádal nepřezkoumatelným způsobem, proto dokud k této otázce nepřijme závěry, na něž by mohl NSS věcně reagovat, je předčasné se věnovat právnímu hodnocení otázek z nich případně vyplývajících.

IV. Závěr a náklady řízení

[29] S ohledem na shora uvedené NSS podle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení, v němž podle odstavce čtvrtého téhož ustanovení bude vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

[30] Městský soud v novém rozhodnutí rovněž rozhodne o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 27. srpna 2025

Tomáš Kocourek
předseda senátu