



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců Mgr. et Mgr. Jaroslava Vávry a JUDr. Aleše Korejtky v právní věci

žalobkyně: **KOMFI spol. s.r.o.**, IČ 465 04 508
sídlem Dvořákova 1001, 563 01 Lanškroun – Žichlínské Předměstí
zastoupená advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 5. 2019, č. j. 16827/19/5200-11433-711413,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 5. 2019, č. j. 16827/19/5200-11433-711413. Tímto rozhodnutím žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „*orgán I. stupně*“ nebo „*správce daně*“) ze dne 5. 3. 2018, č. j. 317132/18/2809-50523-601053, a to tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 ve výši 6 594 140 Kč se mění na částku 3 789 360 Kč a současně povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně se mění z částky 1 318 828 Kč na částku 757 872 Kč. Žalobkyni byla doměřena daň z příjmů právnických osob na základě zprávy o daňové kontrole, z níž vyplynul závěr o neoprávněném uplatnění položky odčitatelné od základu daně (odpočet na výzkum a vývoj) podle ust. § 34 odst. 4 až 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „*zákon o daních z příjmů*“). Žalobce s rozhodnutím žalovaného nesouhlasí a brojí proti němu touto žalobou.

II. Podstata věci

2. Žalobkyně v podaném daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 uplatnila odpočet na podporu výzkumu a vývoje (dále též „*VaV*“) ve výši 34 706 111 Kč. V rámci daňové kontroly dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně nesplnila některé formální náležitosti projektů výzkumu a vývoje. Jednalo se o neprůkaznost předložené evidence osobních nákladů, chybějící vymezení pracovníků podílejících se na řešení projektů, sporný způsob stanovení osobních nákladů, nesplněná podmínka prospektivnosti, nepředložení důkazních prostředků prokazujících výzkumnou či vývojovou aktivitu u některých projektů, sporný způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků. Správce daně na základě uvedených zjištění vydal a žalobkyni doručil dodatečný platební výměr ze dne 5. 3. 2018, č. j. 317132/18/2809-50523-601053. Tímto dodatečným platebním výměrem byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 6 594 140 Kč a současně uložena povinnost uhradit penále ve výši 1 318 828 Kč.
3. Žalobkyně podala proti rozhodnutí prvostupňového správce daně odvolání. V něm namítala, že správce daně opřel své závěry o nezákonný znalecký posudek, namítala rovněž neprovedení výsledku znalce, podjatost znalce, sdělení pochybností správce daně až při seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění, nesprávný výklad ustanovení § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů právnických osob, nezávažnost Pokynu D-288. Dále namítala, že správce daně neunesl své důkazní břemeno ohledně prokázání neprůkaznosti evidence odpracovaných hodin, mzdového účetnictví a evidence nákladů na projekty výzkumu a vývoje. Závěry správce daně ohledně práce o víkendech a svátcích jsou podle žalobkyně založeny na ničím nepodložených domněnkách, stejně tak závěry správce daně ohledně oceňování osobních nákladů. Podle žalobkyně měl správce daně definovat pojem „zahájení řešení projektu“. V té souvislosti odkázala na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 19. 9. 2018, č. j. 52 Af 18/2016-181 (dále též „*věc ENERGO*“).

CHOCEŇ⁴⁰). Vzhledem k tomu, že projekty nevznikají z minuty na minutu, je třeba odlišit přípravné práce na projektu a zahájení faktické realizace projektu. Pokud by přípravné práce nebyly uplatnitelné v rámci odpočtu, mělo by to mít dle žalobkyně za následek vyloučení právě jen nákladů spojených s přípravnými pracemi a nikoli všech nákladů spojených s projekty, u nichž došlo k pracím před sepsáním projektu. Žalobkyně odmítla, že by před sepsáním a schválením projektu došlo k realizaci výzkumu a vývoje. Pokud jde o opravy projektů, žalobkyně uvedla, že u některých projektů pouze předala správci daně nesprávnou verzi. U projektu č. 310095 pak provedla žalobkyně opravu z důvodu překlepu v datu vyhotovení a uvedení skutečného počátku realizace projektu. Konečně u projektu č. 310310 byl správci daně původně předložen nesprávný dokument. Ani jedna z uvedených oprav však podle žalobkyně nebyla v rozporu s ustanovením § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmu právnických osob. Správce daně se podle žalobkyně zabýval i posouzením pracovních postupů a jejich kontrolou, ač k tomu nemá odborné znalosti. Zákon o daních z příjmů právnických osob ani Pokyn D-288 nestanoví bližší podmínky ohledně specifikace způsobu kontroly a hodnocení. Správce daně si mohl provádění kontrolních a hodnotících činností ověřit v rámci prohlídky provozu konané dne 1. 11. 2017.

4. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádal jednotlivé odvolací námitky žalobkyně. Shledal ve shodě se správcem daně, že žalobkyně porušila ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, když v rámci odčitatelné položky osobních nákladů uvedla jména a příjmení zaměstnanců, kteří nebyli uvedeni v projektech výzkumu a vývoje, ani ve zvláštní příloze. Nikde nebyla rovněž uvedena jejich kvalifikace a pracovněprávní vztah k žalobkyni. Žalobkyně tedy řádně neidentifikovala všechny osoby podílející se na řešení projektů výzkumu a vývoje. Ve shodě se správcem daně byl žalovaný i v otázce prospektivnosti projektů. V daňovém řízení bylo dostatečně prokázáno, že u některých projektů byly započaty práce ještě před sepsáním a schválením takového projektu. Tím tedy žalobkyně porušila zákonný požadavek prospektivnosti projektů výzkumu a vývoje. Pokud jde o žalobkyni namítaný neurčitý právní pojem „zahájení řešení projektu“, žalovaný se ztotožnil s úvahou správce daně, že za takové řešení je nutno považovat již skutečnosti, kdy žalobkyně zpracovává nabídku pro zadavatele v takovém rozsahu, že je již vytvořen nějaký koncept stroje, kdy je odvolatel schopen odhadnout cenu a dobu dodání. Takový širší výklad uvedeného pojmu plyne i z judikatury. Závěry uvedené v rozsudku ve věci *ENERGO CHOCEŇ* považuje žalovaný za ojedinělé, nereflektující dosavadní judikaturu. Žalovaný dále shledal, že žalobkyně vedla neprůkaznou a netransparentní evidenci osobních nákladů. Podle žalovaného již základní, resp. prvotní podmínkou vycházející z ustanovení § 34 odst. 4 ZDP, potažmo z Pokynu D-288, nutnou pro akceptaci výdajů (nákladů), jež lze formou odčitatelné položky při realizaci projektu výzkumu a vývoje od základu daně odečíst, je jejich vynaložení při realizaci těchto projektů, tj. jejich skutečné vynaložení, nikoliv zahrnutí v jejich kalkulované nebo průměrné výši. Žalovaný shledal některé námitky žalobkyně důvodnými. U projektů č. 310115, č. 310116 a č. 310224 neshledal žalovaný úpravy za tak markantní, aby dospěl k názoru, že nebyla splněna podmínka prospektivnosti. U projektů výzkumu a vývoje č. 310115, č. 310116 a č. 310224 byla podle žalovaného splněna podmínka prospektivnosti. Dále žalovaný u tří projektů (č. 310115, č. 310116 a č. 310224) uznal materiálové náklady vynaložené na tyto projekty.

V důsledku toho změnil závěr správce daně a uznal materiálové náklady v celkové výši 14 761 289 Kč.

III. Shrnutí žaloby

5. Obsáhlou a pomálu přehlednou žalobu soud rekapituluje v následujících bodech.
6. *Ad a)* žalobkyně nesouhlasí se závěrem žalovaného o tom, že nesplnila podmínku podle ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů právnických osob tím, že projekt výzkumu a vývoje neobsahoval jména osob, kteří budou odborně zajišťovat řešení projektu včetně jejich kvalifikace a pracovněprávního vztahu. U všech projektů výzkumu a vývoje byla uvedena jména pracovníků, kteří budou řešení projektu odborně zajišťovat. Příloha každého projektu výzkumu a vývoje obsahovala i jména pracovníků, kteří mohli být přizváni k řešení projektu. Žalobkyně doložila správci daně i další dokumenty, ze kterých mělo být zřejmé, kteří konkrétní zaměstnanci se na řešení projektů fakticky podíleli a jakou měli kvalifikaci. Žalobkyně upozornila na to, že správce daně fakticky konstatoval splnění formální podmínky a zjistil pouze nesoulad mezi v projektu uvedenými údaji a skutečným stavem realizace projektu. Projekt výzkumu a vývoje je podle žalobce pouze jakýmsi plánovacím dokumentem, a pokud se v průběhu realizace projektu původní předpoklad změnil, není to bez dalšího důvod k tomu, aby správce daně konstatoval porušení formálních podmínek podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů právnických osob. Žalovaný nesprávně interpretoval pojem osoby, která bude odborně zajišťovat řešení projektu. Je totiž nutno rozlišovat mezi osobami, které odborně zajišťují řešení projektu, a osobami které se pouze podílejí na realizaci projektů, aniž by jejich odborné řešení zajišťovaly. Správce daně chybně interpretoval Pokyn D-288. Z tohoto Pokynu dle žalobkyně naopak plyne, že v rámci odpočtu osobních nákladů lze uznat i náklady na pomocný personál, administrativní zaměstnance či dělníky. Výkladem ust. § 34 odst. 5 ve znění rozhodném pro posuzovanou věc lze dovodit, že nebylo zákonem vyžadováno uvést v projektu veškeré osoby, které budou odborně zajišťovat řešení projektu. Žalobkyně splnila i podmínku dle ust. § 34 odst. 4 citovaného zákona, neboť vedla oddělenou evidenci nákladů vynaložených na realizaci projektů výzkumu a vývoje.
7. *Ad b)* žalobkyně namítala, že žalovaný nesprávně posoudil prospektivnosti projektů výzkumu a vývoje. Náklady identifikované před schválením projektů byly náklady, které žalobkyně musela vynaložit na nezbytné přípravné práce uskutečněné ještě před zhotovením a schválením předmětných projektů. Žalovaný se však nezbytností realizace přípravných činností vůbec nezabýval. Z projektů výzkumu a vývoje vypracovaných žalobkyní nelze dovodit, že by požadavek na jejich prospektivnost nebyl naplněn, a že by cílem projektu byla realizace činností, které již byly předtím v souvislosti s přípravou projektů provedeny. Datem zahájení řešení projektů bylo vždy datum, které bylo jako datum zahájení řešení projektu uvedeno v písemném projektu. Žalobkyně ve správním řízení argumentovala rozsudkem ve věci *ENERGO CHOCEŇ*. Žalovaný se se závěry vyslovenými v tomto rozsudku však nijak nevypořádal. Postup žalovaného není v souladu ani s metodickým sdělením Generálního finančního ředitelství (dále jen „GŘ“). Splnění formálních podmínek je nutno vztahovat k uplatněným nákladům, a nikoli k projektům jako celku. Nelze mít za to, že daňový subjekt, který vypracuje a schválí bezchybný projekt výzkumu a vývoje je diskvalifikován jen z toho důvodu, že nějakou činnost ve

vztahu k budoucím projektům vykonal ještě před jeho vypracováním a schválením. Zákon nijak nestanoví okamžik, kdy má daňový subjekt písemný projekt vypracovat a schválit. V další části tohoto žalobního okruhu žalobkyně namítala přehnaný formalismus žalovaného stran oprav projektu č. 310095 a č. 310310. U prvně jmenovaného projektu došlo k chybě v psaní, když jako datum vyhotovení projektu bylo uvedeno datum 21. 12. 2011, ačkoliv projekt byl skutečně vyhotoven dne 21. 1. 2011. Žalobkyně připustila, že k opravě došlo sice až v průběhu daňové kontroly, jednalo se však pouze o opravu překlepu. I přesto, že původní verze projektu z 21. 1. 2011 uváděla jako datum zahájení datum 3. 6. 2011, nic to nemění na skutečnosti, že fakticky bylo zahájení projektu datováno dne 21. 1. 2011. Žalobkyně správci daně vysvětlila a prokázala, že změna v plánovaném datu zahájení realizace projektu, spočívající v dřívějším zahájení realizace prací na projektu, byla zapříčiněna uvolněním kapacit v konstrukci, což bylo evidováno v informačním systému žalobkyně. Pravdivost vysvětlení žalobkyně byla prokázána svědeckou výpovědí Ing. B. U projektu č. 310310 došlo omylem k předložení nesprávného projektu, kdy byl správci daně předložen jiný projekt, který se sice vztahoval ke stejnému projektu, avšak byl vytvořen pro jeho realizaci v roce 2012, nikoliv v roce 2011. V okamžiku zahájení realizace předmětného projektu v roce 2011 měla žalobkyně vyhotoven řádný písemný projekt, který obsahoval správné údaje o datu vyhotovení a datu zahájení řešení projektu. Tento projekt žalobkyně správci daně v průběhu daňové kontroly předložila. Nedošlo tedy k žádné opravě projektu, žalobkyně pouze označila původně předaný projekt za nesprávný, neboť se k předmětnému projektu (resp. k jeho části realizované v roce 2011) nevztahoval, a místo toho doložila projekt, který byl vyhotoven ve vztahu k realizaci předmětného projektu v roce 2011. Dodatečně předložený projekt tedy podle žalobkyně nebyl předložen s úmyslem dodatečně splnit podmínky dané ustanovením § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, jelikož byl vyhotoven řádně před zahájením řešení projektu.

8. *Ad c)* žalobkyně nesouhlasila se závěrem správce daně a žalovaného o neprůkaznosti evidence osobních nákladů. Žalobkyně správci daně i žalovanému naprosto detailně popsala a prokázala způsob vedení oddělené evidence doby, kterou její zaměstnanci strávili řešením projektů výzkumu a vývoje. Tato evidence tvořila jádro oddělené evidence osobních nákladů vynaložených na projekty výzkumu a vývoje. Její správnost a průkaznost potvrdil auditor i znalec. Žalobkyní předložená oddělená evidence odpracované doby i vynaložených nákladů představovala v řízení stěžejní důkazní prostředky, kterými žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno k prokázání oprávněnosti odpočtu uplatněných osobních nákladů. Bylo tak povinností správce daně, resp. žalovaného prokázat, že o správnosti, resp. průkaznosti těchto důkazních prostředků existují důvodné pochybnosti.
9. *Ad d)* v dalším žalobním okruhu žalobkyně polemizuje se správcem daně a žalovaným ohledně způsobu účtování osobních nákladů. Podle žalobkyně je nutno ust. § 34 odst. 4 citovaného zákona vykládat tak, že výdaje s realizací projektů výzkumu a vývoje jsou širší než jen přímé výdaje vynaložené při realizaci. Podle žalobkyně vadná interpretace předmětného ustanovení žalovaným má svůj původ v nedůvodné akcentaci slova „vynaložil“, které žalovaný chápe nepřipustně restriktivně, a zcela tím mění význam předmětné zákonné podmínky. Žalovaný tak dle žalobkyně bez jakékoliv další opory a

nad rámec znění zákona konstruuje čtvrtou podmínku – faktické vynaložení výdajů, resp. zákaz uplatnění výdajů v tzv. kalkulované výši.

10. *Ad e)* žalobkyně namítala nesprávné rozložení důkazního břemene a porušení základních zásad správy daní. Žalobkyně prokázala faktickou realizaci prací v souvislosti s projekty a související vynaložení deklarovaných osobních nákladů, a tím i naplnění zákonných podmínek pro přiznání odpočtu podle ustanovení § 34 odst. 4 a 5.
11. *Ad f)* žalobkyně namítala, že podala daňové přiznání za předmětné období roku 2011, v němž v části F uplatnila odečet podle ustanovení § 34 zákona o daních z příjmů. Z této části daňového přiznání je zřejmé, že došlo k uplatnění odpočtu za období předešlého roku (2010) ve výši 7 080 960 Kč. Přitom správce daně žádný odpočet naběhlý v tomto předešlém roce, potažmo projekt za tímto stojící, nekontroloval a ani neviděl. Za této situace, kdy fakticky žádná kontrola odpočtů z roku 2010 neproběhla a ani nemohla proběhnout, je postup správce daně podle žalobkyně absolutně nepřezkoumatelný. Správce daně nemůže bez provedení faktické kontroly odpočet z předešlého zdaňovacího období neuznat. **Správce daně ani žalovaný žalobkyni nevyzval k předložení dalších důkazních prostředků, neboť se spokojil se svým odhadem.**
12. **V doplnění žaloby pak žalobkyně namítala** podjatost úředních osob s odkazem na rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018-113 (dále též „*věc KV2 Audio International*“). V předmětném rozsudku NSS zkritizoval praxi odměňování, resp. příslibu cílových odměn zaměstnanců finančních úřadů, podílejících se na ověřování uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj. Podle NSS taková praxe narušuje základní cíl správy daní a nestrannost při rozhodování v daňovém řízení. Finanční motivace odvislá od neuznaného odpočtu pak způsobuje podjatost úředních osob. Podle žalobkyně tak úřední osoby podílející se na doměření daňové povinnosti žalobkyně na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 byly vyloučeny pro podjatost podle ust. § 77 odst. 1 písm. c) daňového řádu.
13. V replice k vyjádření žalovaného navrhla žalobkyně k prokázání faktické realizace prací v souvislosti s projekty výzkumu a vývoje jako důkazní prostředek zprávu o věcných zjištěních ze dne 31. 10. 2017, vypracovanou auditorem Ing. S. V., a znalecký posudek ze dne 30. 10. 2017, vypracovaným znalcem Ing. J. P.. V této souvislosti žalobkyně navrhla vyslechnutí svědků – znalce Ing. J. P. a auditora Ing. S. V. Výslech svědků má podle žalobkyně prokázat správnost účtování o osobních nákladech. Žalobkyně dále v rámci repliky předložila soudu zprávu o výsledku kontroly plateb pojistného na veřejné zdravotní pojištění a dodržování ostatních povinností plátce ze strany Všeobecné zdravotní pojišťovny České republiky, ze dne 13. 2. 2013, č.j. VZP-13-00263064-E857. všeobecná zdravotní pojišťovna v rámci kontroly nezjistila ve mzdové evidenci žalobkyně žádné závady. Tato zpráva tak má podle žalobkyně prokazovat správnost jejích účetních evidencí.
14. Ve druhém doplnění žaloby ze dne 1. 6. 2020 žalobkyně odkázala na obsah Finančního zpravodaje č. 8/2020 vydaného Ministerstvem financí dne 5. 5. 2020, resp. na obsah Pokynu č. MF – 17. Obsah tohoto dokumentu podle žalobkyně podporuje její argumentaci v tom směru, že je třeba rozlišovat mezi osobami, které odborně zajišťují řešení projektu, a

osobami, které se účastní řešení projektu. Poplatník je povinen uvádět v projektu výzkumu a vývoje pouze ty osoby, které označí za osoby odborně zajišťující řešení projektu. Ostatní osoby, které se účastní řešení projektu, je následně povinen správci daně prokázat. Žalobkyně tedy splnila povinnost uvést v písemných projektech výzkumu a vývoje osoby, u nichž předpokládala, že budou odborně zajišťovat řešení projektů výzkumu a vývoje, a v průběhu daňového řízení na podkladě průběžně vedené oddělené evidence nákladů prokázal veškeré další osoby, které se na řešení projektů fakticky podílely.

IV. Vyjádření žalovaného

15. Žalovaný ve vyjádření k žalobě po shrnutí dosavadního řízení vysvětlil důvody, jež ho vedly k zamítnutí odvolání proti výše uvedeným rozhodnutím správce daně. Zopakoval argumentaci použitou již v napadeném rozhodnutí. Námitky žalobkyně neshledal důvodnými a navrhl zamítnutí žaloby.
16. K doplnění žaloby stran podjatosti úředních osob žalovaný uvedl, že NSS v již výše uvedeném rozsudku ve věci *KV2 Audio International* nedospěl k závěru, že finanční motivace, odvislá od výše neuznaného odpočtu, způsobuje podjatost úředních osob. V nyní projednávaném případě pak nebyly shledány žádné konkrétní důvody, pro které by bylo možné konstatovat možnou podjatost úředních osob. Žalovaný připomněl, že již správce daně rozhodnutím ze dne 15. 12. 2017, č. j. 1790354/17/2809-50050-606388 rozhodl o nedůvodnosti námítky podjatosti úředních osob uplatněné žalobkyní z důvodu, že námitka nebyla ničím podložena. Žalovaný dále zdůraznil, že daňová kontrola byla u žalobkyně zahájena již dne 21. 5. 2015 a po nashromáždění relevantních důkazních prostředků byla žalobkyni dne 5. 1. 2016 doručena výzva k prokázání tvrzení uvedených v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období. Druhá výzva pak byla žalobkyni zaslána dne 24. 2. 2016. Z toho plyne, že správce daně u žalobkyně detekoval vážné formální nedostatky předmětných projektů výzkumu a vývoje již před vydáním dokumentu Generálního finančního ředitelství, popřípadě bezprostředně po jeho vydání. Rovněž žalovaný poukázal na skutečnost, že na základě odvolání bylo rozhodnutí správce daně přezkoumáváno žalovaným, na něhož se příslib cílových odměn nevztahoval.

V. Posouzení věci krajským soudem

17. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů a podle skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s ust. § 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).
18. Na tomto místě soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci *Van de Hurk v. Nizozemí*). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž

mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008-13). Soud není povinen výslovně reagovat na každé tvrzení obsažené v žalobě (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č.j. 7 As 126/2013-19 a ze dne 6. 6. 2019, č.j. 7 As 185/2018-37, bod 9).

19. Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008-13, dostupný na www.nssoud.cz/), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011-72, dostupný na www.nssoud.cz atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012-50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013-30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013-50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.
20. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamena, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č.j. 7 As 126/2013-19).
21. Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).

22. Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na www.nssoud.cz).
23. K jednotlivým žalobním okruhům soud uvádí následující.
24. V žalobním okruhu týkajícím se vymezení osob podílejících se na řešení projektu je třeba dát žalobkyni za pravdu v tom směru, že je nutné rozlišovat mezi osobami, které odborně zajišťují řešení projektu, a (dalšími všemi) osobami, které se mohou účastnit řešení projektu. Argumentace žalovaného založená na tom, že i (každý montážní) dělník má svou odbornost je neúnosná, neboť ustanovení § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů takto dle soudu necílí. Ustanovení odstavce 4 tohoto ustanovení zahrnuje i možnost výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části (jako jednu z posledních fází projektu VaV), což znamená, že na těchto pracích v rámci pozdější fáze projektu VaV se mohou podílet i osoby s nižší a méně odbornou kvalifikací (ve smyslu vysokého stupně inovativnosti činností), než osoby zajišťující řešení projektu. Soud tímto nemíní snižovat kvalifikaci montážních pracovníků, u kterých však míra inovativnosti činnosti nepřevažuje. Úvahu správce daně a žalovaného soud proto nesdílí. Tato korekce však nebude mít dopad do případné nezákonnosti rozhodnutí, neboť soud dospěl níže k závěru, že osobní (nikoli materiálové) náklady žalobkyně nelze pro účely odpočtu VaV uznat z jiného důvodu, též identifikovaného správcem daně a žalovaným. Soud tak uzavírá, že projekt nemusí obsahovat jména všech osob, jejichž osobní náklady budou zahrnovány do odpočtu pro VaV. Bezvýhradně je však nutno trvat na tom, že daňový subjekt musí průkazně doložit všechny osobní náklady ve skutečné výši, nikoli ve výši odhadované či kalkulované. Evidence veškerých osobních nákladů musí být průkazná a transparentní. K průkaznosti evidence a ke stanovení osobních nákladů viz níže.
25. Žalobkyně namítala nesprávné posouzení prospektivnosti projektů. Správce daně i žalovaný správně uvedli, že zákonným požadavkem na projekt výzkumu a vývoje je, že takový projekt musí být zpracován a schválen ještě před samotným zahájením projektu včetně všech zákonných náležitostí. To vyplývá i z ustálené judikatury NSS (např. rozsudek ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016-20). Z tabulky č. 14 na s. 34 zprávy o daňové kontrole plyne, že žalobkyně započala práce na projektu ještě před jeho zpracováním a schválením. Skutečnost, že žalobkyně započala práce na řešení projektu před jeho sepsáním tak považuje soud za prokázanou. Nic na tom nemění ani námitka žalobkyně o tom, že nikde není blíže vymezeno, co se pojmem „zahájení řešení projektu“ má na mysli. Správná je v tomto ohledu úvaha žalovaného, že zahájením řešení projektu není jen samotný výzkum a vývoj, ale i činnosti, které s výzkumnou a vývojovou činností úzce souvisí. Odpovídá to i logickým vodítkům vydaným finanční správou, které byly publikovány po rozhodnutí soudu ve věci *ENERGO CHOCENĚ*. Je třeba každý projekt a každou činnost hodnotit zvlášť a přihlížet ke všem okolnostem případu. Krajský soud uvádí, že nelze stanovit jednotné univerzální hledisko, též proto a s ohledem na jiný

skutkový základ věci. Proto částečně koriguje svoje stanovisko míněné nikoli obecně, jež bylo uvedené ve věci *ENERGO CHOCEN*, přičemž dodává, že stanovisko v uvedené věci nemohlo nabýt hodnoty ustálené výkladové praxe, neboť se spíše jednalo o snahu o výklad neurčitěho pojmu „zahájení řešení projektu“ kruhem. Takový výklad nemůže založit rozumně očekávanou praxi, nadto byl přijat v roce 2018, skutečnosti rozhodné v této věci mají původ v roce 2010 a 2011. Správce daně pak na s. 124 zprávy o daňové kontrole dospěl k obdobnému závěru, neboť i výkladem čl. 5 písm. a) Pokynu D-288 lze mít za to, že pojem „zahájení řešení projektu“ je nutno vnímat širěji než jen jako výkon činností, které v sobě zahrnují ocenitelný prvek novosti. S touto stěžejní úvahou správců daně stran prospektivnosti posuzovaných projektů výzkumu a vývoje se krajský soud ztotožňuje. Je potom logické, že po zjištění správce daně ohledně nedodržení prospektivnosti projektů nelze žalobkyni z uplatněných nákladů odečíst pouze určitou část odčitatelné položky představující ocenění hodin vykázaných před sepsáním projektů. Odečíst je naopak nutno odčitatelnou položku daného projektu jako celek. Bylo by zcela proti smyslu a účelu příslušné právní úpravy daňového odpočtu na výzkum a vývoj, pokud by správce daně po zjištění nedodržení prospektivnosti vyloučil z odpočtu pouze tu část hodin, která byla odpracována před sepsáním a schválením projektu. S ohledem na to je irelevantní i námitka žalobkyně, že bylo povinností správce daně prokázat, že před sepsáním projektů došlo k realizaci výzkumných a vývojových činností. Správce daně doložil důkazní prostředky k prokázání skutečnosti, že činnost vztahující se k výzkumu a vývoji byla žalobkyní započata ještě před sepsáním a schválením projektů. Bylo tedy na žalobkyni, aby v daňovém řízení zjištění správce daně vyvrátila. Pokud jde ještě o namítaný rozsudek ve věci *ENERGO CHOCEN*, k němu se žalovaný vyjádřil v napadeném rozhodnutí (bod 78). Lze dodat, že i tato část námitek žalobkyně byla dle názoru soudu přesvědčivě vypořádána v daňovém a následném odvolacím řízení.

26. K pojmu „zahájení řešení projektu“ a otázce prospektivnosti žalobkyně fakticky tvrdila, že s projektem a zahájením VaV prací nesouvisí přímo analytické práce, studie proveditelnosti a že nebylo jisté, zda nabízená zakázka od odběratele dojde do realizační fáze. Vymezila se proti úvaze žalovaného, že se zahájením prací VaV souvisí například činnosti jako odhad ceny a doby dodání zájemci. Krajský soud má za to, že tato úvaha žalobkyně je zásadně mylná. Odhad ceny i utvoření představy o časové náročnosti jsou dle soudu již takové kroky, které musí souviset s konkretizací záměru výzkumného projektu. Bez ucelenosti představy o výsledku projektu nelze odhadovat cenu a dobu zpracování, kterou poté žalobkyně smluvila s odběratelem. V této souvislosti soud rovněž uvádí, že má výrazné pochybnosti o naplnění samotné podstaty výzkumu a vývoje (viz též nepoužitelné odborné závěry znalce Ing. Zemana k materiálním nákladům). NSS nejen v rozsudku ze dne 30. 10. 2019, čj. 1 Afs 184/2019 (bod 6) setrvale opakuje, že do činnosti mají být zapojeni zejména vysoce kvalifikovaní pracovníci využívající vědeckých metod a že jedním z hlavních znaků činnosti VaV je vyjasnění výzkumné nejistoty, což se jeví být základním definičním prvkem (viz též Frascati manual). Pokud žalobkyně fakticky uvádí, že měla být schopna odběrateli sdělit cenu a dobu zhotovení zakázky, její argumentace tak kulhá na obě nohy. Naznačuje tím, že již s předstihem měla jasnou představu, že činnosti dokončí kýženým výsledkem. Soud nemíní tvrdit, že žalobkyně nestvořila cokoli nového, má však výrazné pochybnosti o tom, že se jednalo o vysoce odbornou inovační činnost s finálním

prvkem vyjasnění výzkumné nejistoty jako jisté třešničky na dortu, jež definuje výzkum a vývoj pro účely odpočtu dle daňového zákona.

27. Též v otázce neprospektivnosti, k námitkám ohledně vysvětlení oprav dat u projektů č. 310095 č. 310310 má soud za to, že lze odkázat na jejich vypořádání finančními orgány. Uvedené nedostatky a jejich posouzení jsou již pojednány a odůvodněny ve zprávě o daňové kontrole především na stranách 37, 38 a pak též na 128, 135 a 136. Žalovaný pak na závěry finančního úřadu odkázal a nevedl s žalobkyní další polemiku k vyvrácení jejího vysvětlení nepřesností. Rovněž soud se nemíní zapojovat do nového a dalšího kola objasňování, neboť má za to, že závěry a důvody ve zprávě o daňové kontrole mají svoji logiku a jsou obhajitelné. Žalobkyni se tak pochybnosti, které sama zapříčinila, rozptýlit nepodařilo.
28. V další části žaloby pak žalobkyně rozporovala tvrzení správce daně a žalovaného o neprůkaznosti a netransparentnosti evidence osobních nákladů. Po přezkoumání rozhodnutí však musí krajský soud konstatovat, že takový závěr správce daně a žalovaného je důvodný a plně přezkoumatelný. Správce daně na s. 18 – 32 zprávy o daňové kontrole podrobně popsal jednotlivá zjištění plynoucí z žalobkyní předložených dokumentů. Tato zjištění v souhrnu vedla správce daně k výše uvedenému závěru o neprůkaznosti evidence. Nedostatky byly shledány příkladmo v odlišné skladbě pracovníků, absenci systému vykazování odpracovaných hodin, vykazování nestandardních hodnot denní odpracované doby, vykazování nadměrně odpracovaných hodin. U každého takového zjištění správce daně přezkoumatelným způsobem popsal, jak k němu dospěl. Krajský soud je ve shodě se správcem daně a žalovaným v tom, že žalobkyní předložené dokumenty, mající prokazovat evidenci osobních nákladů, trpí takovými nedostatky, že z nich nelze jednoznačně dospět k závěru o skutečně odpracovaných hodinách jednotlivých zaměstnanců. Vlivem neprůkazné evidence osobních nákladů, projevující se například duplicitními záznamy, tak správce daně neměl ani možnost ověřit, zda předmětné evidence zachycovaly reálné hodnoty. Žalovaný zcela jasně uvedl, že sice neexistují explicitně stanovené požadavky na vedení evidence odpracovaných hodin, avšak precizně vedená evidence je podmínkou pro uplatnění nákladů na výzkum a vývoj v rámci odčitatelné položky. Zcela přiléhavě pak žalovaný odkázal i na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 13. 5. 2016, č. j. 10 Af 3/2015-33, kde krajský soud na s. 7 uvedl, že *„(...) se ztotožňuje s tím, co uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, a sice že je ve vztahu k odčitatelné položce nutné detailně prokázat kdo a co vytvořil či vykonal, kolik času tím strávil, kolik kilometrů ujel atd. Každý náklad na projekt výzkumu a vývoje musí být zcela zřejmě kontrolovatelný, prokazatelný a detailně vykázaný. V tomto ohledu pak nese důkazní břemeno daňový subjekt.“* Závěry citovaného rozsudku pak byly potvrzeny rozsudkem NSS ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016-51. Ustálenou judikaturu NSS o tom, že daňový odpočet na VaV, tj. dvojí uplatnění nákladů, je výrazným benefitem pro daňové poplatníky a proto je na místě jej svázat s dosti formálními a detailními požadavky, považuje soud za nadbytečné opakovat. Naopak je to svým způsobem žalobkyně, která se svými tvrzeními, byť odborně (daňově) mířenými snaží tuto premisu zamlžit a dožaduje se beneficia na základě obecných principů *in favorem* daňového poplatníka vůči státu.

29. Žalobkyní předložená zpráva Všeobecné zdravotní pojišťovny o výsledku kontroly plateb pojistného včetně závěrečného protokolu ze dne 13. 2. 2013 nemůže prokázat ničeho ve vztahu k požadavku na řádně vedenou evidenci osobních nákladů dle citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů. Kontrola, na jejímž základě byla uvedená zpráva vypracována, byla uskutečněna za zcela jiným účelem, než je ověření správnosti vedené evidence ve vztahu k projektům výzkumu a vývoje. Pokud jde o údajné nevypořádání se se znaleckým posudkem Ing. P. a zprávou o věcných zjištěních Ing. V., tuto námitku žalobkyně uplatnila již v odvolacím řízení a žalovaný ji vypořádal v bodu 96 napadeného rozhodnutí. Ztotožnil se s tím, jak tyto důkazní prostředky vyhodnotil správce daně na s. 126 zprávy o daňové kontrole. Rovněž krajský soud se ztotožňuje s vyhodnocením těchto dokumentů správcem daně, a to tím způsobem, že tyto dokumenty nejsou způsobilé prokázat naplnění podmínek pro přiznání odpočtu na výzkum a vývoj podle § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů.
30. S výše uvedeným pak souvisí i námitka žalobkyně stran způsobu účtování o osobních nákladech. Žalobní argumentaci žalobkyně lze shrnout v podstatě tak, že nesouhlasí s žalovaným, pokud jde o zákaz uplatnění osobních nákladů (výdajů) v tzv. kalkulované výši. Žalovaný uvedl, že s ohledem na znění § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů a Pokynu D-288, bod 5, lze odečíst od základu daně jen skutečně vynaložené náklady na realizaci výzkumu a vývoje, nikoli náklady pouze kalkulované. S tím se soud ztotožňuje. Z ničeho totiž nevyplývá, že by bylo možno v rámci daňového odpočtu na projekty výzkumu a vývoje odečíst náklady kalkulované. Naopak z textace ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů plyne, že vynaloženými náklady se rozumí náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tedy náklady daňově uznatelné podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Rovněž z ustanovení § 24 odst. 1 plyne, že pro splnění podmínek daňové uznatelnosti nákladů je rozhodná jejich prokazatelná (skutečná) výše. Z uvedeného tak plyne, že daňový subjekt je při uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj povinen vyčíslit osobní náklady tak, aby odrážely skutečnou nákladů na konkrétního pracovníka podílejícího se konkrétním projektem určitý počet hodin v daném období. K možnosti uplatnění odpočtu pouze skutečně vynaložených nákladů se v minulosti vyjádřil NSS v rozsudku ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 – 111 (s. 117), kde uvedl, že *„Daňový subjekt si tedy od základu daně nemůže odečíst jakékoli výdaje, ale pouze ty, které splňují podmínky citovaných ustanovení. První podmínky charakteru odčitatelného výdaje jsou stanoveny v odstavci prvním § 24 věty první: musí se jednat o výdaje, které slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, tyto příjmy musí být zdanitelné, jejich vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno, výdaje musí být uplatněny ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy, tytéž výdaje nelze uplatnit opakovaně.“* Ve světle uvedeného se lze ztotožnit se závěrem žalovaného o tom, že žalobkyní stanovená výše hodinové sazby, vycházející z údajů z minulého období, může být rozhodná pouze pro účely stanovení ocenění zásob vytvořených vlastní činností. Žalobkyní stanovená výše sazby však nemůže být rozhodná pro účely stanovení výše skutečných osobních nákladů vyplácených jednotlivým zaměstnancům v návaznosti na jejich pracovní výkony. Ještě pokud žalobkyně rozporuje závaznost Pokynu D-288, lze k tomu uvést, že tento Pokyn je určitým závazným vodítkem a k jeho použití v daňovém řízení se vyjádřil i NSS například v rozsudku ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016-38.

31. Jinak shrnuto, soud trvá na tom, že k prosazení názoru žalobkyně nemůže vést vcelku matoucí odkaz na znění § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť je obecný pro celý daňový zákon. Uplatnění výdajů na VaV je svázáno zvláštním a detailním ustanovením § 34 zákona. Žalobkyni nic nebránilo vykazovat skutečné osobní náklady, odkaz na zvolený způsob kalkulace nedokončené výroby zde proto není případný. Rovněž není úkolem správce daně, aby poté, co zpochybní postup daňového subjektu, sám ověřoval skutečnou výši (osobních) nákladů. Nadto i takto uvedený postup by byl spojen s překážkou identifikovaných nepřesností s vykazovanými hodinami práce příslušných pracovníků v žalobkyní zmiňovaných montážních výkazech. V této souvislosti soud opět opakuje, že má pochyby o tvrzené inovativní vědecko-výzkumné činnosti, za situace, kdy fakticky zásadní masa osobních nákladů je spojena s montáží stroje či vstřikovací formy. Soud nemá za to, že žalobkyní deklarovaná výroba byla skutečnou konstrukcí funkčního vzorku nebo prototypu produktu. K této prvotní úvaze dle soudu a případně ani správce daně není třeba jakýchkoli zásadních odborných znalostí, jak naznačuje žalobkyně.
32. Žalobkyně v bodech 170 a násl. žaloby namítá, že žalovaný nevyvrátil správnost žalobkyní vedené evidence osobních nákladů, resp. neprokázal jejich nesprávnost a neunesl tak své důkazní břemeno. I tato námitka však v tomto případě nenalezla své opodstatnění. Ze správního spisu totiž plyne, že žalobkyně byla správcem daně vyzvána k prokázání skutečností pro správné stanovení daně, když jí současně byly sděleny pochybnosti stran ověření správnosti hodnoty odčitatelné položky od základu daně na realizaci projektů výzkumu a vývoje. Jak uvedl žalovaný a krajský soud se s jeho úvahou ztotožňuje, tímto způsobem došlo k přenesení důkazního břemene na žalobkyni. Bylo tedy jen na žalobkyni, aby prokázala, že naplnila podmínky stanovené § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů. Přílehlavý je v tomto směru i odkaz na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 13. 5. 2016, č. j. 10 Af 3/2015-33, který konstatoval, že právě s ohledem na skutečnost, že zákon o daních z příjmů umožňuje odečíst od základu daně 100 % nákladů na realizaci projektů výzkumu a vývoje, je požadavek na prokázání těchto nákladů poměrně striktní a klade zvýšené povinnosti na daňový subjekt stran oddělené evidence nákladů na projekty. Na tomto místě soud uvádí, že nepovažuje za účelné se pouštět do podrobné polemiky s žalobkyní a obsáhle vyvracet její více než obsáhlé žalobní tvrzení. Nedostatečný způsob vedení evidence osobních nákladů v průběhu prací na projektech již žalobkyně nebyla schopna v rámci daňové řízení napravit. Soud má rovněž za to, že deklarované problémy na straně žalobkyně souvisí s tím, že vcelku podstatnou část uplatněných osobních nákladů směřovala do výrobního a montážního procesu, přičemž z podstaty a smyslu VaV by těžiště mělo spočívat jinde, tedy ve výzkumných a vývojových pracích.
33. Závěrem žalobkyně namítala, že ze strany správce daně neproběhla kontrola odpočtů za rok 2010. Žalobkyně nebyla ze strany správce daně vyzvána k doložení dalších důkazních prostředků. I touto námitkou se žalovaný již řádně zabýval a vypořádal ji v bodech 119 – 121 napadeného rozhodnutí, odkázal na průběh ústního jednání (a k tomu protokol) ze dne 20. 10. 2017. Ve vyjádření žalovaný uvedl, že daňová kontrola byla zaměřena pouze na odčitatelnou položku vyčíslenou v oddílu F b) daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2011. Žalobkyně uplatnila náklady na výzkum a vývoj i za zdaňovací období roku 2010, avšak nepředložila veškeré podklady, týkající se projektů

z uvedeného zdaňovacího období, ač k tomu byla vyzvána správcem daně. Žalobkyně byla na nutnost předložení důkazních prostředků upozorněna, této možnosti nevyužila. Ve shora citovaném protokole o jednání se správcem daně ze dne 20. 10. 2017 je obsažena obsáhlá polemická výměna stanovisek mezi osobami zastupujícími žalobkyni a osobami správce daně. Soud má za to, že správce daně, alespoň v obecné, avšak v dostačující rovině seznámil žalobkyni se svými úvahami ohledně posouzení uplatněných částí nákladů z roku 2010. Za podstatné soud považuje, že žalobkyni byla dána možnost a byla upozorněna na to, že podklady je třeba doložit. Podstatným je rovněž to, že vyloučení osobních nákladů z projektů realizovaných v roce 2010 se stalo na základě smysluplné úvahy správce daně o tom, že mechanismus vykazování osobních nákladů u žalobkyně byl obdobný jako pro rok 2011. Tuto skutečnost žalobkyně v žalobě nespornuje. Soud zde míří na nedostatek a nepřípustnost vykazování osobních nákladů pomocí kalkulace namísto nákladů skutečně vynaložených, k čemuž se již vyjádřil shora. Pokud by soud připustil (i shora) možnost využít kalkulace nákladů namísto skutečnosti, musel byt tak učinit nejen u personálních (mzdových) nákladů, čímž by celý smysl daňové podpory konkrétních a vysoce individualizovaných odborných projektů VaV pozbyl účelu a smyslu. To jistě nemůže být cílem ani úvah žalobkyně.

34. K tomu lze ještě uvést, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani. Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm, aby popsáním způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. shora zmíněný rozsudek č. j. 1 Afs 39/2010-124). Žalobkyně v tomto ohledu své důkazní břemeno neunesla.
35. Žalobkyně následně v doplnění žaloby namítala podjatost úředních osob s odkazem na rozsudek 1. senátu NSS ve věci *KV2 Audio International*. Krajskému soudu je tento citovaný rozsudek NSS znám. Nelze z něj však bez dalšího vyvozovat závěry, které činí žalobkyně. Nejvyšší správní soud ve zmíněném rozsudku nad rámec samotného přezkumu kritizuje samotný dokument Generálního finančního ředitelství ze dne 19. 2. 2016 a připomíná základní principy správy daní, nicméně Nejvyšší správní soud se nijak nezabýval obecnou automatickou podjatostí úředních osob při správě daní v závislosti na zmíněném dokumentu Generálního finančního ředitelství. Lze se jistě ztotožnit s názorem žalobkyně, že v případě, že by byla námitka podjatosti úředních osob důvodná, a tyto by tak byly z řízení vyloučeny, znamenalo by to vážnou procesní vadu řízení. Je však třeba dodat, že k tomuto obecnému poznatku a závěru NSS by musely přistoupit další kvalifikační okolnosti, v jejichž důsledku by námitka žalobkyně mohla být důvodná. V nyní projednávaném případě však žalobkyně svou obecnou námitku nedoplňuje o žádné konkrétní okolnosti, pro které by bylo možné konstatovat možnou podjatost úředních osob. Žalobkyně především odkazuje na již zmíněný dokument Generálního finančního ředitelství. Tento dokument však dle krajského soudu sám o sobě nezpůsobuje automaticky podjatost úředních osob. V tomto ohledu je vhodné zmínit i skutečnost, že u

žalobkyně byla zahájena daňová kontrola dne 21. 5. 2015, přičemž žalobkyní vydaný dokument byl vydán až dne 19. 2. 2016, tedy více jak osm měsíců po zahájení daňové kontroly u žalobkyně. První výzva správce daně byla rovněž vydána před únorem 2016. Lze takto uzavřít, že konkrétní kroky k možnému doměření správce daně učinil již před únorem 2016. Skutečnost, že kontrola probíhala i v roce 2017 nepřináší jakékoli skutečnosti, které by znamenaly nutně nastalou podjatost úředních osob. V možném maximálně rozšířeném výkladu předmětných závěrů rozsudku 1. senátu NSS ve věci *KV2 Audio International*, jak se snaží navodit žalobkyně, může krajský soud spatřovat snad jistou nepatrnou míru nedostatečného zhodnocení všech okolností a důsledků obecně vyslovených závěrů ze strany kasačního soudu při možné aplikaci rozhodných závěrů pro další případy, které nemohou být bez dalšího zobecněny. Soud rozumí přesvědčení NSS o tom, že postup finanční správy nebyl vhodně zvolený (motivace sama o sobě by však zcela potlačena být neměla) a přinejmenším „nahrává“ oprávněným úvahám u kontrolou dotčených daňových subjektů. Krajský soud má rovněž za to, že dokument GŘŘ má sám o sobě v zásadě velmi negativní vyznění pro daňovou správu. Nicméně NSS vyslovil v jím posuzované věci premisu A, možný následek B, avšak nemohl již z důvodu nutnosti zobecňovat pro všechny případy do budoucna vyslovit konkrétní podmínky C, při jejichž naplnění po premise A nutně následuje důsledek B. Ad absurdum by námitka žalobkyně, pokud by jí bylo přisvědčeno v jí předkládaném rozsahu, musela znamenat ukončení všech daňových řízení týkajících se odpočtů na vědu a výzkum za období platnosti zmíněného dokumentu Generálního finančního ředitelství. Takový stav jistě nebyl Nejvyšším správním soudem v rámci citovaného rozhodnutí zamýšlen. Soud taktéž připomíná, že žalované OFŘ dotčeným dokumentem motivováno nebylo. Žalovaný v rámci odvolání části námitek žalobkyně vyhověl. Z toho však soud nedovozuje podjatost osob jednajících za správce daně.

36. Krajský soud neprovedl žalobkyní navrhovaný výslech svědka Ing. V. a znalce Ing. P. za účelem objasnění obsahu zprávy o věcných zjištěních ze dne 31. 10. 2017 a znaleckého posudku ze dne 30. 10. 2017. Takový výslech by totiž nepřinesl ničeho významného ke zjištění, zda byly v tomto případě naplněny podmínky pro přiznání odpočtu na výzkum a vývoj podle § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů. Totiž samotná zpráva o věcných zjištěních ani znalecký posudek nejsou s to prokázat naplnění uvedených podmínek. Sama žalobkyně ke zprávě o věcných zjištěních uvedla, že jejím předmětem bylo posouzení vedení účetní evidence žalobkyně a její správnost a průkaznost s ohledem na požadavky stanovené zákonem o účetnictví. K těmto dokumentům se prvostupňový správce daně vyjádřil ve zprávě o daňové kontrole (s. 126). Krajský soud se s tam uvedenými závěry o neprůkaznosti takových důkazních prostředků ztotožňuje a odkazuje na ně, jak již jednou uvedl v bodu 25 tohoto rozsudku. Pokud soud vyvrátil námitky žalobkyně, jednalo se tak především na základě výkladu příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů (oblast prospektivnosti projektů a způsob vykazování osobních nákladů). Výsledky shora jmenovaných osob nebyly s to vyvrátit právní názor zaujatý soudem. Svědci – odborníci mohou přispět k objasnění otázek odborných avšak již jen v nepatrné či mizivé míře otázek právních, tj. výkladu daňového zákona. Soud tak uzavřel, že výslech by byl nadbytečný.

37. Po provedeném přezkumu musí soud konstatovat, že žalobu nepovažuje za důvodnou. O věci rozhodl krajský soud bez nařízení jednání, neboť žalobkyně s takovým postupem souhlasila (ust. § 51 odst. 1 s.ř.s.), výslech osob při jednání nebylo třeba provádět (viz shora).
38. S ohledem na shora uvedené závěry tak žaloba nebyla shledána důvodnou, krajský soud ji dle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.
39. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná. Žalovanému náklady řízení podle obsahu spisu nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Pardubice, 9. prosince 2020

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu