



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., v právní věci

žalobce: **Novibra Boskovice s. r. o.**, IČO: 46995030
sídlem Na Kamenici 2188, 680 01 Boskovice
zastoupený daňovým poradcem Ing. Ludvíkem Rybářem
sídlem U Koupaliště 620/7, 679 61 Letovice

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 10. 2018, č. j. 46927/18/5200-11435-712486

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 19. 2. 2018, č. j. 662685/18/3007-50524-706872, kterým správce daně ve smyslu zákona č.

586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“) podle § 147 a § 143 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) vyšší o částku 1 029 040 Kč oproti dani, uvedené žalobcem v řádném přiznání k dani ze dne 23. 6. 2014, a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále z doměřené částky ve výši 205 808 Kč.

2. Jak vyplývá z obsahu správního spisu, správce daně neuznal žalobci odečet výdajů na výzkum a vývoj za zdaňovací období 2013 ve výši 5 416 116 Kč (uplatněné náklady byly členěny následovně: mzdové náklady ve výši 1 130 185,34 Kč; cestovní náhrady ve výši 152 457,72 Kč; letenky v částce 297 830 Kč a vzorky – prototypy vřeten v hodnotě 3 835 642,56 Kč), neboť dle správce daně žalobce nesplnil formální podmínky pro uplatnění tohoto odečtu podle § 34 a násl. zákona o daních z příjmů, jelikož nepředložil formálně bezvadný projekt výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, když za takový nepovažoval žalobcem předložený projekt „*P192-Yarn Catcher 2*“. Dne 30. 8. 2017 byla správcem daně vydána výzva k prokázání nároku na předmětný odpočet uplatněný dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, v níž po žalobci požadoval: (i) doložení originálu projektu včetně dodatku a příloh projektu, (ii) doložení mzdových listů a pracovních smluv zaměstnanců, (iii) prokázání a doložení, že náklady dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů jsou náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, (iv) doložení dokumentů, které byly vyhotoveny v souvislosti s projektem (např. hodnocení projektu, způsoby a metody výpočtu atp.). Žalobce v rámci odpovědi na tuto výzvu reagoval dne 13. 9. 2017, č. j. 4017796/17, a to dodáním (i) originálu projektu Yarn – Catcher a (ii) CD nosičem s ostatními dokumenty a informacemi ve formě PDF souborů a excelovských tabulek, což však správce daně shledal nedostačujícím. Správce daně odůvodnil svůj závěr tím, že z hlediska požadavků § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů byl předložen nekompletní projekt, ve kterém absentují podstatné náležitosti a nebyly splněny ani další formální požadavky, které s realizací projektu souvisí. Konkrétně, dle správce daně, projekt postrádá: (i) uvedení sídla žalobce, (ii) identifikační číslo, (iii) kvalifikaci osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu, (iv) způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků a (v) datum a místo schválení projektu před zahájením jeho řešení.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhl krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
4. Žalobce v první řadě namítá, že žalovaný nekonkretizuje, jaké shromážděné podklady a zjištěné skutečnosti vedle zprávy o daňové kontrole přezkoumal. Dále dle žalobce správce daně v daňové kontrole nezákonně postupoval podle právních předpisů a mimoprávních pramenů práva (pokynů Ministerstva financí ČR), jejichž aplikaci považuje žalobce za nepřipustnou, ve znění účinném až poté, co nastaly rozhodné skutečnosti pro posouzení žalobcova nároku na odečet výdajů na výzkum a vývoj od základu DPPO. Žalobce dále vylučuje skutečnost, že by se v případě uplatnění odečtu výdajů na výzkum a vývoj jednalo o dvojí uplatnění výdajů.

5. Žalobce rovněž uvádí, že správci daně předložil projekt výzkumu a vývoje, vypracovaný dne 6. 1. 2009, přičemž se neztotožňuje s tvrzením správce daně, resp. žalovaného, že náležitosti projektu, vymezené v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, jsou náležitostmi vymezenými taxativně, neboť z textace zákona vyplývá, že se jedná o toliko demonstrativní výčet. Nadto žalobce uvádí, že správcem daně tvrzené chybějící náležitosti projektu žalobce byly doplněny do tohoto projektu dodatkem k projektu.
6. Žalobce také namítá, že žalovaný při odkazech na judikaturu správních soudů nezdůvodnil aplikovatelnost použitých závěrů, uvedených v těchto rozhodnutích, na žalobcovu věc, protože je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné. Další procesní pochybení spatřuje žalobce ve skutečnosti, že orgány finanční správy nepostupovaly v daňovém řízení s žalobcem v souladu se zákonem, když závěr svých rozhodnutí nečinily na základě prokázaných skutečností – dle žalobce totiž měli správce daně, resp. žalovaný prokázat, že dodatek k projektu vznikl až po realizaci projektu, resp. neprokázali, kdy tento dodatek měl vzniknout.
7. Žalobce uzavírá žalobu s tvrzením, že rozhodnutí žalovaného je vnitřně logicky rozporné, když tento považuje absenci sídla a IČO za „drobný“ nedostatek projektu, který není zásadním důvodem pro neuznání odečitatelné položky, avšak následně uvádí, že chybě-li v projektu výzkumu a vývoje jakákoliv náležitost podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, nelze odečet výdajů na výzkum a vývoj od základu daně uznat.
8. Nad rámec uvedeného pak žalobce doplňuje, že správce daně se v daňovém řízení dopustil neodstranitelné procesní vady, když v průběhu daňového řízení změnil poslední šestičíslicí čísla jednacího protokolu o zahájení daňové kontroly, aniž by žalobci sdělil důvod této opravy, a aniž by tak učinil způsobem v souladu s § 62 odst. 6 daňového řádu.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě v první řadě uvádí, že je zcela zřejmé, že žalovaný přezkoumal veškeré písemnosti, které jsou součástí spisového materiálu a ze kterých vycházel správce daně při sepisování zprávy o daňové kontrole a při vydání dodatečného platebního výměru a nenašel zde žádné rozpory. Zároveň pokud určitá skutečnost vyplývá z konkrétní písemnosti, je na ni v napadeném rozhodnutí odkazováno.
10. Žalovaný uvádí, že pokud je v bodě [36] napadeného rozhodnutí uvedeno, že podmínky pro akceptaci předmětné odečitatelné položky jsou uvedeny také v Pokynu D-288 Ministerstva financí ČR ze dne 3. 10. 2005, č. j. 15/96003/2005-151, který byl aktualizován sdělením ze dne 1. 4. 2010 a ze dne 3. 10. 2014. Zmínka o aktualizaci neznamená to, že by byl tento pokyn správcem daně nebo žalovaným aplikován v jeho aktualizovaném znění, ale představuje pouze prosté konstatování, že tento pokyn byl aktualizován. Žalovaný tedy považuje tuto námitku žalobce za nedůvodnou a dále uvádí, že ze strany žalobce se jedná o pouhé obecné konstatování bez uvedení jakéhokoliv konkrétního příkladu údajné nesprávné aplikace. K použití pokynu Ministerstva financí ČR žalovaný uvádí, že ačkoliv se v případě pokynu D-288 nejedná o obecně závazný právní předpis, správní orgány mají povinnost se jimi řídit, jelikož tento pokyn odráží ustálenou správní praxi a tato vyplývá z platných právních norem, které přiznávají daňovým subjektům práva a povinnosti.
11. K námitce, kterou žalobce vylučuje, že by se v případě odečtu výdajů na výzkum a vývoj jednalo o dvojí uplatnění výdajů pro účely stanovení základu daně, žalovaný uvádí, že tato

formulace vyplývá přímo z judikatury Nejvyššího správního soudu. K tvrzené demonstrativnosti výčtu náležitostí projektu výzkumu a vývoje dle § 35 odst. 4 zákona o daních z příjmů žalovaný uvádí, že demonstrativní výčet v tomto případě nelze vnímat tak, že postačuje, pokud žalobce splní některé z uvedených náležitostí. Tento výčet je třeba chápat tak, že je nezbytné, aby projekt výzkumu a vývoje obsahoval všechny uvedené náležitosti a může obsahovat i některé další.

12. K námitce nepřezkoumatelnosti žalovaný uvádí, že z napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé, jakými úvahami se žalovaný řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a proč neuznal žalobcem uplatněné náklady ve formě odčitatelné položky na výzkum a vývoj ve smyslu § 34 odst. 4 a 8 zákona o daních z příjmů na řádku 242 řádného daňového přiznání. Zároveň z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že žalovaný nemá povinnost se vypořádat s každou dílčí námitkou, ale postačuje, pokud se vypořádal s obsahem a smyslem argumentace žalobce.
13. K žalobcem tvrzené existenci dodatku projektu výzkumu a vývoje, v němž jsou obsaženy náležitosti projektu výzkumu a vývoje, které v samotném projektu chybí, žalovaný opakuje, že dodatek k projektu výzkumu a vývoje může původní projekt výzkumu a vývoje rozšířit, kupříkladu dojde-li k prodloužení délky doby řešení či nahrazení pracovníků v průběhu realizace projektu (mateřská, rodičovská dovolená; ukončení pracovního poměru; rozšíření řešitelského týmu), což představuje objektivní důvody pro existenci dodatku k projektu výzkumu a vývoje. Dodatek však nemůže, nahrazovat absenci zákonných náležitostí původního prospektivního projektu v jeho průběhu, tzn. ex post.
14. K neunesení důkazního břemene ve vztahu k datu vzniku dodatku k projektu výzkumu a vývoje žalovaný uvádí, že jelikož to byl právě žalobce, který si uplatňoval náklady ve formě odčitatelné položky na výzkum a vývoj, tak to byl právě žalobce, který byl povinen naplnění podmínek pro uznání těchto nákladů prokázat, kdy tato jeho povinnost vyplývá z § 92 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný má tedy za to, že nelze považovat skutečnost, že nebylo prokázáno, kdy předmětný dodatek vznikl, za vadu řízení, která by způsobovala jeho nezákonnost a nesprávnost a považuje tedy i tuto námitku žalobce za nedůvodnou. K námitce aplikace, že správce daně prokazatelně hodnotil skutkový stav, který vznikl v roce 2009 dle zákonných ustanovení platných až v roce 2013 resp. 2014, žalovaný uvádí, že v případě, že došlo novelizací k takové změně, jako ve zde řešeném případě, nelze toto považovat za postup, který je ve fatálním rozporu se základními principy daňového řízení, navíc v případě, že žalovaný aplikoval právní úpravu platnou v rozhodném období a toto pochybení správce daně bylo napraveno.
15. Pokud žalobce tvrdí, že rozhodnutí žalovaného je vnitřně logicky rozporné, žalovaný k tomu uvádí, že v napadeném rozhodnutí pouze konstatoval, že nedostatečná identifikace žalobce je „drobným“ formálním nedostatkem žalovaný konstatuje, že tento sám o sobě není zásadním důvodem pro neuznání této odčitatelné položky od základu daně, ovšem dokresluje skutečnost, že žalobce podcenil vypracování projektu výzkumu a vývoje pro účely zákona o daních z příjmů. Z uvedeného je pak zřejmé, že žalovaný si je vědom toho, že se nejedná o drobný nedostatek (proto je slovo drobný uvedeno v uvozovkách), jelikož tento nedostatek znamená nedodržení zákonných podmínek vyplývajících z § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, nicméně s ohledem na povahu tohoto nedostatku (tedy, že by skutečně bylo možné žalobce identifikovat s ohledem na neexistenci identické společnosti),

toto pochybení nepovažoval za tak zásadní, aby pouze samo o sobě mohlo vést k neuznání odčitatelné položky od základu daně.

16. Konečně k námitce nezhojitelné procesní vady řízení, spočívající v nezákonné změně čísla jednacího v protokolu o zahájení daňové kontroly žalovaný uvádí, že v případě změny čísla jednacího nelze hovořit o zásadním zásahu, nezákonném postupu a už vůbec ne o tom, že by takovým postupem správce daně zatížil řízení zásadní vadou, která měla v konečném důsledku vliv na zákonnost celého řízení. Žalovaný uvádí, že číslo jednací nepatří ani mezi zákonem vymezené náležitosti protokolu, tak jak tyto vyplývají z § 60 odst. 3 daňového řádu a jeho tvorba se řídí toliko spisovým řádem finanční správy České republiky č. j. 47448/12-1910, nikoliv zákonem. S ohledem na uvedené je žalovaný přesvědčen, že nebyl na místě postup dle § 62 odst. 6 daňového řádu, a že je zcela zřejmé, že oprava čísla jednacího nebyla způsobilá jakkoliv zasáhnout do práv žalobce a tato námitka je tedy zcela nedůvodná.

IV. Ústní jednání konané dne 15. 9. 2020

17. Žalobce setrval na své argumentaci předestřené v žalobě se zdůrazněním žalobcem tvrzených formálních nedostatků daňového řízení, vedeného správcem daně s žalobcem. Žalobce zejména nesouhlasil se skutečností, že žalovaný změnil poslední šestičíslí čísla jednacího protokolu o zahájení daňové kontroly s žalobcem ze dne 20. 6. 2017 ani se způsobem, jakým byl o této změně zpraven, spočívajícím v předložení nově vytisknuté první strany tohoto protokolu s opraveným číslem jednacím a instrukcí, aby si původní první stranu stejnopisu protokolu o zahájení daňové kontroly nahradil nově vytištěnou. Stejně tak dle žalobce je formálním pochybením, že z výpisu běžných písemností správního spisu vyplývá, že protokol o zahájení daňové kontroly byl do spisu vložen dne 15. 6. 2017, ačkoliv je označen datem 20. 6. 2017. Z tohoto důvodu žalobce považoval daňovou kontrolu za nezákonně zahájenou, přičemž byl-li následně první procesní úkon správcem daně proveden až v říjnu 2017, učinil tak až po lhůtě k vyměření daně ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu. Za tímto účelem žalobce krajskému soudu navrhl provést důkaz listinami (originál první strany protokolu o jednání ze dne 20. 6. 2017 s již strojově opraveným šestičíslím v č. j.; výpis ze systému – spisového přehledu správce daně a v neposlední řadě i mediální zprávu ČTK ohledně odměňování (motivování) zaměstnanců daňové správy v souvislosti s výběrem daní), které krajský soud při jednání následně provedl. Žalobce dále poukázal na skutečnost, že DPPO byla žalobci dle dodatečného platebního výměru doměřena na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 5. 2. 2018, ačkoliv byla s žalobcem zpráva o daňové kontrole projednána 15. 2. 2018. Konečně žalobce vznesl námitku podjatosti úřední osoby, která se podílela na vedení daňového řízení.
18. Žalovaný následně odkázal na své písemné vyjádření k žalobě, přičemž k žalobcem tvrzeným skutečnostem uvedl, že s nimi nesouhlasí a trvá na svém návrhu, uvedeném ve vyjádření k žalobě.

V. Posouzení věci soudem

19. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

20. Krajský soud se předně zabýval námitkou žalobce ohledně nepřezkoumatelnosti žalobou napadených rozhodnutí, neboť se jedná o tak závažnou vadu, že by se jí soud musel zabývat z úřední povinnosti i nad rámec uplatněných žalobních námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35, rozhodnutí správních soudů jsou rovněž dostupná na www.nssoud.cz). Je-li totiž rozhodnutí správce daně nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu správním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí prostě nelze věcně přezkoumat. Takové rozhodnutí by bylo nutno zrušit pro nepřezkoumatelnost, která může nastat buď pro nesrozumitelnost (nelze seznat určitý a jednoznačný výrok, jde o výrok s obsahem rozporuplným, nevykonatelným apod.), nebo pro nedostatek důvodů (odůvodnění je v rozporu s výrokem, popř. uvádí jiné důvody než ty, v nichž má mít dle zákona oporu, odůvodnění postrádá rozhodný důvod pro výrok či neobsahuje žádné hodnocení provedených důkazů a závěr z nich učiněný).
21. S touto námitkou žalobce se ovšem krajský soud neztotožňuje, neboť k tomu, aby rozhodnutí správce daně bylo považováno za přezkoumatelné, je mimo jiné nezbytné, aby z odůvodnění rozhodnutí správce daně jednoznačně vyplývalo, že se správce daně posuzovanou věcí zabýval a neopomenul žádné účastníkovy námitky. Stejně tak z odůvodnění musí plynout vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé, přičemž takto formulované právní závěry musí být srozumitelné, vnitřně bezrozporné a nacházející oporu právě ve skutkových zjištěních a provedených důkazech. V opačném případě by se jednalo skutečně o rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť by nedávalo dostatečné záruky vylučující libovůli v rozhodovací činnosti správce daně. O takový případ se však u žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného nejedná. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného je totiž jednoznačně zřejmé a seznatelné, na základě jakých důvodů dospěl k závěru, že námitky žalobce uplatněné v odvolání jsou nedůvodné a rozhodnutí správce daně správné. Na rozdíl od žalobce je tak krajský soud toho názoru, že se žalovaný dostatečně a srozumitelně vypořádal se všemi jím uplatněnými námitkami, a to v míře odpovídající jejich relevanci pro podstatu projednávané věci, a není tak zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti.
22. K námitce, že žalovaný nezdůvodnil aplikovatelnost judikatury správních soudů na nyní projednávanou věc, krajský soud uvádí, že tato námitka je zcela obecného charakteru. Krajský soud připomíná, že na obecně formulované žalobní námitky, tj. nevytkne-li žalobce napadenému rozhodnutí vady v dostatečně konkrétní rovině, může soud reagovat rovněž obecně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2016, č. j. 3 As 86/2014-49, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2017, č. j. 3 As 193/2014-37). Míra precizace žalobních námitek totiž určuje také způsob jejich vypořádání – čím je námitka obecnější, tím obecněji k ní může soud přistoupit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Azs 98/2014-15). K tvrzené námitce žalobce tak lze toliko konstatovat, že žalobce žádným způsobem nerozporuje aplikovatelnost žalovaným užitou judikatury na nyní projednávanou věc, s výjimkou rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56. K tomu však krajský soud uvádí, že tato námitka není důvodná, neboť závěry citovaného rozsudku jsou obecně aplikovatelné pro jakýkoliv případ uplatňování odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu daně, bez ohledu na to, zda je v řízení prokázáno, že projekt výzkumu a vývoje byl vytvořen až po realizaci samotného projektu.

23. Konečně krajský soud uvádí, že žalobce v podané žalobě s argumenty žalovaného, resp. správce daně věcně polemizuje; je tak zřejmé, že úvahám žalovaného porozuměl. Námitka nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, resp. správce daně tak není důvodná.
24. Žalobce dále uvádí, že správce daně neunesl v řízení důkazní břemeno, když neprokázal, kdy byl vytvořen dodatek žalobce k projektu výzkumu a vývoje, pročez své rozhodnutí stihl procesní vadou, způsobující nezákonnost tohoto rozhodnutí.
25. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat „*všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*“. Podle odst. 4 téhož ustanovení dále „*pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence*“. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje „*skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*“.
26. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se ve své judikatuře již opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud. Jeho judikaturu lze shrnout tak, že dle výše citovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49).
27. Na základě výše uvedeného proto krajský soud přezkoumal průběh daňové kontroly žalobce a dospěl k závěru, že na žalobce přešlo důkazní břemeno ve vztahu k prokázání výše správcem daně požadovaných skutečností, neboť správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Správce daně totiž zřetelně popsal, v čem spatřuje nedostatečnost žalobcem předloženého projektu výzkumu a vývoje a s ním spojeného dodatku k prokázání splnění formálních náležitostí projektu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, pročez bylo na žalobci, aby tyto argumenty správce daně vyvrátil. Nelze tak hovořit o tom, že by správce daně, resp. žalovaný, v daňovém řízení neunesli svá důkazní břemena.

28. K tvrzení nezákonné změny v protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 20. 6. 2017 krajský soud pouze krátkou cestou uvádí, že ze správního spisu je zjevné, že poslední šestičísí č. j. jmenovaného protokolu bylo změněno z čísla 711575 na 709514, přičemž původní šestičísí je přeškrtnuto, avšak stále čitelné, a nad ním je uvedeno šestičísí nové s podpisem osoby, která opravu v protokolu provedla. V protokolu ze dne 10. 10. 2017, č. j. 4212093/17/3007-60562-711575, pak byl žalobce o této změně správcem daně informován. Takový postup je dle krajského soudu v souladu s § 62 odst. 6 daňového řádu. Krajský soud musí dát za pravdu žalobci v tom, že je poněkud nestandardní postup správce daně, kterým žalobci změnu ve stejnopise nejdříve provedl předložením nově vytištěné první strany protokolu o zahájení daňové kontroly, což žalobce dokládá listinou – originálem první strany protokolu o jednání ze dne 20. 6. 2017 s již strojově opraveným šestičísím v č. j. , včetně podpisů úředních osob, avšak takový postup dle krajského soudu nezpůsobuje nezákonnost vedené daňové kontroly ani daňového řízení jako celku.
29. K žalobcem tvrzenému rozporu mezi datem zahájení daňové kontroly a datem vložení protokolu o zahájení daňové kontroly do spisu krajský soud uvádí, že z výpisu, předloženého žalobcem, je zjevné, že datum vložení, kterým jsou předmětné písemnosti označeny ve správním spise, je datum založení předmětné písemnosti. To vyplývá ze skutečnosti, že i jiné dokumenty, uvedené v tomto výpise, mají jako datum vložení uvedeno jiné datum než to, kdy byly písemnosti oficiálně vydány – protokol o ústním jednání ze dne 10. 10. 2017, č. j. 4212093/17/3007-60562-711575, má uvedeno datum vložení 9. 10. 2018, samotná zpráva o daňové kontrole ze dne 15. 2. 2017 má uvedeno datum vložení 14. 2. 2017, stejně jako protokol o ústním jednání ze dne 15. 2. 2017, č. j. 623655/18/3007-60562-711575.
30. Pouze stručně k žalobcem tvrzenému nesouladu data zprávy o daňové kontrole v dodatečném platebním výměru, určenému žalobci, s datem projednání zprávy o daňové kontrole, krajský soud uvádí, že se jedná o zjevnou chybu v psaní, neboť číslo jedací zprávy o daňové kontrole odpovídá v dodatečném platebním výměru zprávě o daňové kontrole ze dne 15. 2. 2018, a v samotném označení data zprávy o daňové kontrole v dodatečném platebním výměru chybí pouze číslice 1 před číslicí 5 v označení dne projednání daňové kontroly (tedy měsíc ani rok se neliší, a den se liší pouze chybějící číslicí).
31. Jiné procesní nedostatky krajský soud v postupu správce daně neshledal, ostatně žalobce ani neuvádí, v čem by měl procesní postup správce daně natolik zasahovat do jeho práv v postavení daňového subjektu a účastníka daňového řízení, že by způsobil nezákonnost celého daňového řízení.
32. Námitku podjatosti úřední osoby pak žalobce vznesl poprvé až při ústním jednání konaném dne 15. 9. 2020, tedy až po lhůtě k podání žaloby § 72 odst. 1 s. ř. s., proto k ní krajský soud nemůže přihlížet.
33. Poslední žalobní námitkou spíše procesního charakteru žalobce namítá pochybení správce daně při užití právních předpisů v nesprávné časové působnosti, tedy ve znění účinném až poté, co nastaly rozhodné skutečnosti pro posouzení nároku žalobce na odečet výdajů na výzkum a vývoj od základu DPPO a nepřípustného užití mimoprávních pramenů práva. V první řadě krajský soud uvádí, že z rozhodnutí správce daně, v němž správce daně citoval § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů ve znění od 1. 1. 2014, tedy ve znění, kdy

vstoupil v účinnost § 34c zákona o daních z příjmů, v němž byly nově uvedeny náležitosti projektu výzkumu a vývoje, by se mohlo podávat, že správce daně se skutečně takového pochybení dopustil. Je však nutno podotknout, že žalovaný následně přezkoumal správnost postupu správce daně z pohledu zákona o daních z příjmů ve znění, účinném v rozhodném období, dále je třeba přihlídnout ke skutečnosti, že znění § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů účinného do 31. 12. 2013 v části, týkající se uvedení osob, odborně zajišťujících řešení projektu, v projektu výzkumu a vývoje, je téměř shodné s § 34c odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2014, a konečně také ke skutečnosti, že žalobce ani v odvolání, ani v žalobě žádným způsobem věcně nerozporoval postup správce daně – tedy neuvedl, jaký dopad mělo mít předmětné pochybení na posouzení nároku žalobce na odečet výdajů na výzkum a vývoj od základu DPPO správcem daně. Námitka žalobce je tak nedůvodná.

34. Co se týče použití pokynu Ministerstva financí ČR D-288, k zákonnosti použití tohoto pokynu se již vyjadřoval Nejvyšší správní soud, přičemž dospěl k závěru, že není-li takový pokyn v rozporu se zněním zákona, je jeho použití přispěním k předvídatelnosti správní praxe, a tedy v souladu se zákonem (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2010, č. j. 2 Afs 53/2010-63). Žalobce přitom takový rozpor v žalobě nenamítá. V otázce použitého znění tohoto pokynu se pak krajský soud ztotožňuje s žalovaným – žalovaný v bodě č. 36 napadeného rozhodnutí pouze uvedl plné znění tohoto pokynu, přičemž nikde z napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by byl tento pokyn použit na nyní projednávanou věc ve znění, které v rozhodném období nebylo účinné, a žalobce ani nepřednáší věcnou argumentaci, která by takovému pochybení nasvědčovala. Je však nepravděpodobné, že by žalovaný použil pokyn Ministerstva financí ČR v nesprávném znění, když jedna z žalobních námitek žalobce směřovala k použití nesprávného znění zákona o daních z příjmů správcem daně, ke které žalovaný uvedl, že rozhodnutí správce daně přezkoumal z pohledu znění tohoto zákona účinného do 31. 12. 2013. Námitku žalobce je tak potřeba odmítnout jako nedůvodnou.
35. Pokud jde o věcnou podstatu nyní projednávané věci, tu tvoří polemika žalobce se závěry žalovaného (a správce daně), na jejichž základě neshledali žalobce způsobilého k uplatnění odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu daně ve zdaňovacím období 2013, a to z důvodu nenaplnění formálních náležitostí pro možnost uplatnění tohoto odečtu ve smyslu § 34 odst. 4 a § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů (ve znění účinném do 31. 12. 2013).
36. Podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů platí, že „[o]d 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, 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 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 pořizené 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.“

37. Podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů platí, že „[p]rojektem 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 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.“
38. K otázce povahy náležitostí projektu výzkumu a vývoje z pohledu nezbytnosti jejich bezpodmínečného naplnění pro účely možnosti odečtu nákladů na výzkum a vývoj od základu daně se již správní soudy ve své judikatuře opakovaně vyjadřovaly. V rozsudku ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56, Nejvyšší správní soud uvedl, že „[s]plnění podmínky existence písemného projektu splňujícího náležitosti § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů (v současném znění § 34c tohoto zákona), zpracovaného před zahájením výzkumných či vývojových prací, je výchozím předpokladem pro uplatnění odečitatelné položky výzkumu a vývoje a současně jedním z nástrojů zabránění zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj, a to především s ohledem na jeho atraktivitu pro daňové subjekty. Jinak řečeno, § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů vyžaduje pro odečet od základu daně splnění jasně stanovených podmínek (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. srpna 2013, č. j. 31 Af 80/2012 - 25). Projekt výzkumu a vývoje slouží jako základní a ucelený dokument, jímž daňový subjekt v budoucnu správci daně prokáže nárok na uplatnění odpočtu nákladů na výzkum a vývoj. Zákonnou podmínkou vyplývající z povahy věci (z latinského *proiectum* – plán, návrh, rozvrh budoucí činnosti) je, aby byl vypracován před zahájením řešení projektu, aby šlo o dokument prospektivní. Rozhodně tedy není úkolem správce daně a správních soudců, aby sami aktivně a teprve dodatečně propojovali jinak nesouvisející dokumenty a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu, v dané situaci například, komu patří nečitelné podpisy s využitím teprve dodatečně předložené vnitropodnikové směrnice. To ostatně koresponduje i s výše uvedeným charakterem odpočtu nákladů na výzkum a vývoj (de facto dvojí odečet nákladů ze základu daně), který implikuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti.“
39. Nejvyšší správní soud tak aproboval názor Krajského soudu v Hradci Králové, vyjádřený již dříve v rozsudku ze dne 26. 8. 2013, č. j. 31 Af 80/2012-25, zabývajícím se taktéž vlivem nedodržení náležitostí projektu výzkumu a vývoje na oprávněnost odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu DPPO. V citovaném rozsudku č. j. 31 Af 80/2012-25 Krajský soud v Hradci Králové také uvedl, že „[u]stanovení § 34 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o

daních z příjmů, vyžaduje pro uvedené položky odčitatelné od základu daně splnění taxativně vymezených podmínek. Pokud tedy projekt, který musí být vypracován před zahájením jako řešení, má obsahovat určité náležitosti, nelze jejich případnou absenci nabízet v odvolacím řízení, které nesporně probíhá se značným časovým odstupem od okamžiku, kdy měl být písemný dokument se všemi náležitostmi vyhotoven.“ V rozsudku ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018-113 pak Nejvyšší správní soud opětovně zdůraznil, že „projekt výzkumu a vývoje musí být uceleným dokumentem obsahujícím zákonem předepsané náležitosti. Ačkoliv stěžovatelka ne zcela souhlasí s podmínkou naplnění formální stránky projektu, jedná se o zákonem stanovenou povinnost sloužící proti zneužívání poskytovaného daňového zvýhodnění v podobě daňového odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Pro všechny daňové subjekty platí stejné zákonem výslovně stanovené (formální) podmínky pro uplatnění odpočtu. V případě důvodných pochybností správce daně, což absence formálních náležitostí zajisté je, zůstává na daňovém subjektu povinnost pochybnosti vyvrátit.“

40. Prizmatem těchto judikturních závěrů krajský soud posoudil stěžejní žalobní námitku, že žalobce splnil podmínku řádného vypracování projektů výzkumu a vývoje, jako podmínku pro uplatnění odečtu výdajů na výzkum a vývoj od základu DPPO, přičemž dospěl k závěru, že tato námitka žalobce není důvodná. Krajský soud se na jednu stranu neztotožňuje s tvrzením žalovaného, že dodatek žalobce nemohl zhojit vady, které správce daně v daňovém řízení zjistil. Ke stejnému závěru dospěl i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 11. 2013, č. j. 2 Afs 24/2012-34, v němž uvedl, že „[z]ákon o daních z příjmů výslovně nevyžaduje, aby byl projekt výzkumu a vývoje představován jediným, uceleným dokumentem; z povahy věci lze nicméně takový požadavek dovodit (§ 34 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů). Nesplňuje-li projekt beze zbytku tento požadavek, jde o nedostatek formální, který správce daně a priori nezabývá povinnosti zabývat se jeho věcným obsahem.“ V nyní projednávané věci však tyto závěry nemají dopad na zákonnost rozhodnutí žalovaného, resp. správce daně, neboť z napadeného rozhodnutí je zjevné, že dodatek žalobce k projektu není nijak datovaný. V souladu s judikaturou, kterou krajský soud citoval výše je totiž potřeba, aby byl projekt prospektivním dokumentem, a aby jeho vyhotovení, včetně případných dodatků, které mají náležitosti projektu doplňovat, vyhotoven před samotnou realizací projektu výzkumu a vývoje. Tuto skutečnost přitom v případě pochybností správce daně musí prokazovat daňový subjekt. V nyní projednávané věci žalobce netvrdil ani neprokazoval v řízení před žalovaným, ani tak nečiní před krajským soudem, že dodatek k projektu výzkumu a vývoje žalobce byl vyhotoven před samotnou realizací projektu výzkumu a vývoje, ačkoliv o této skutečnosti vyjádřil správce daně důvodné pochybnosti. Žalobce pouze tvrdil, že dodatek nemohl být vyhotoven před vyhotovením samotného projektu výzkumu a vývoje, což však pro nyní projednávanou věc není relevantní. Nezbyvá než uzavřít, že žalobce nemohl prokazovat splnění náležitostí projektu výzkumu a vývoje nedatovaným dodatkem, a tudíž neunesl důkazní břemeno ve vztahu k podmínce prospektivity projektu výzkumu a vývoje vůči samotné realizaci projektu.
41. Krajský soud se rovněž neztotožňuje se závěry žalobce, že výčet náležitostí projektu výzkumu a vývoje v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů je demonstrativní, z čehož žalobce dovozuje, že není potřeba, aby projekt výzkumu obsahoval veškeré tyto náležitosti. Jazykový výklad části citovaného ustanovení „[p]rojektem 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...“ (zvýrazněno krajským soudem) dle krajského soudu naopak zjevně implikuje, že projekt výzkumu a vývoje musí obsahovat vždy náležitosti, vyjmenované v tomto ustanovení (proto použití výrazu „obsahuje“ nikoliv „může obsahovat“), avšak nad rámec těchto náležitostí není na zahrnutí dalších informací a náležitostí do projektu kladeno omezení (proto použití výrazu „zejména“). Tuto námitku žalobce tak krajský soud shledává nedůvodnou.

42. Krajský soud také uvádí, že ačkoliv žalobce napadá některé dílčí závěry žalovaného, týkající se nesplnění obsahových náležitostí projektu výzkumu a vývoje (datum schválení projektu, náležitosti obsažené v dodatku projektu výzkumu a vývoje), žalovaný v napadeném rozhodnutí činí další závěry, týkající se chybějících náležitostí projektu výzkumu a vývoje žalobce, které žalobce v žalobě nijak věcně nerozporuje (místo schválení projektu, datum zahájení a skončení projektu, uvedení jmen osob, odborně zajišťujících realizaci projektu a jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k žalobci, způsob kontroly a hodnocení řešení projektu). Krajský soud může napadené rozhodnutí přezkoumat toliko v mezích žalobních bodů, s výjimkou pochybení, k nimž je krajský soud povinen přihlédnout z úřední povinnosti. Jak judikoval již i Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 12. 1. 2016, sp. zn. II. ÚS 2732/15, „[s]oud není oprávněn (a tím méně povinen) za žalobce domýšlet či dotvářet příliš obecné žalobní námitky z vlastní iniciativy (srov. též Blažek, T., Jirásek, J., Molek, P., Pospíšil, P., Sochorová, V., Šebek, P.: *Soudní řád správní - online komentář. 3. aktualizace. Praha: C. H. Beck, 2014*). Takový postup soudu by popíral uplatnění dispoziční zásady ve správním soudnictví a zasahoval by do principu rovnosti účastníků řízení (čl. 96 odst. 1 Ústavy, čl. 37 odst. 3 Listiny § 36 odst. 1 soudního řádu správního). Odepřel by totiž žalovanému právo vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal soud za určující pro své zrušující rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, sp. zn. 7 Afs 216/2006).“
43. Vzhledem k uvedenému proto krajský soud uzavírá, že i kdyby přisvědčil žalobci v tvrzení, že projekt výzkumu a vývoje obsahoval identifikační údaje žalobce v rozsahu, požadovaném § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, a tedy že přístup správce daně k výkladu těchto nedostatků je přepjatě formalistický, neboť nebylo lze mít pochyby o identifikaci daňového subjektu, napadené rozhodnutí by přesto stálo na závěrech žalovaného o absenci obsahových náležitostí projektu výzkumu a vývoje, které žalobce vůbec nenapadá, a které jsou k odepření nároku na odečet výdajů na výzkum a vývoj od základu DPPO dostatečné.
44. Závěrem krajský soud nepovažuje za důvodnou ani námitku vnitřní logické rozpornosti napadeného rozhodnutí žalovaného. Dle krajského soudu je podstatné to, že projekt výzkumu a vývoje žalobce obsahoval celou řadu dalších formálních náležitostí, které žalobce nerozporuje, a které byly dostatečné pro odepření nároku na odečet výdajů na výzkum a vývoj od základu DPPO. I kdyby proto žalovaný nepovažoval chybějící IČO, sídlo a místo podnikání žalobce za vadu, která z důvodu nemožnosti zaměnit žalobce na základě obchodní firmy za jiný subjekt v obchodním rejstříku není s to způsobit nemožnost odečtu výdajů žalobce na výzkum a vývoj od základu DPPO, dospěl žalovaný k závěru, že tyto nedostatky projektu výzkumu a vývoje dokreslují celkový pohled na splnění obsahových náležitostí projektu výzkumu a vývoje, na jehož základě by bylo možno výdaje na výzkum a vývoj od základu DPPO odečíst. Míra závažnosti nedostatku

identifikačních údajů žalobce v projektu výzkumu a vývoje tak není zásadní pro výrok napadeného rozhodnutí, a krajský soud se taktéž tím, zda by hypoteticky při absenci pouze identifikačních údajů žalobce za skutkových okolností, které žalovaný označil za specifické pro nyní projednávanou věc, bylo možno nárok odečet výdajů na výzkum a vývoj žalobci uznat, nebude zabývat, neboť taková situace v nyní projednávané věci nenastala.

VI. Závěr a náklady řízení

45. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
46. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, pročez mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 23. září 2020

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu