



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: **PŘÍHODA s.r.o.**, IČ 62024205
sídlem Za Radnicí 476, 539 01 Hlinsko
zastoupená daňovým poradcem DPE servis a.s.
sídlem Křemencova 178/10, 110 00 Praha 1

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 6. 2019, č. j. 25147/19/5200-11433-711413,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou soudu dne 26. 8. 2019 domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 6. 2019, č. j. 25147/19/5200-11433-711413. Tímto rozhodnutím zamítl žalovaný odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „*orgán I. stupně*“ nebo „*správce daně*“) ze dne 31. 7. 2018, č.j. 1426202/18/2802-50524-609161, rozhodnutí ze dne 2. 8. 2018, č.j. 1426248/18/2802-50524-609161 a rozhodnutí ze dne 2. 8. 2018, č.j. 1426258/18/2802-50524-609161, přičemž tato tři rozhodnutí správce daně potvrdil. Uvedená rozhodnutí správce daně se týkala dodatečných platebních výměrů na daň z příjmů právnických osob. Podstatným důvodem vystavení dodatečných platebních výměrů byl nedostatek prospektivnosti projektů výzkumu a vývoje.
2. V žalobě žalobkyně uvedla, že rozhodnutí žalovaného je nesprávné a nezákonné. Napadené rozhodnutí bylo vydáno na základě neúplně a nesprávně zjištěného skutkového stavu věci. Žalobkyně podala dne 16. 6. 2014, 28. 5. 2015 a 22. 6. 2016 daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob za období let 2013, 2014 a 2015, ve kterých uplatnila odečet výdajů na realizaci projektů výzkumu a vývoje od základu daně ve smyslu § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „*zákon o daních z příjmů*“). Žalobkyně posléze na žádost správce daně v rámci vyhledávací činnosti zaslala podklady k uplatněným výdajům (cca 500 stran skenovaných dokumentů). Následně proběhlo dne 16. 5. 2017 v sídle žalobkyně místní šetření. Žalobkyně měla na jednání připravené podklady doplňující dříve zaslané podklady a jednatel žalobkyně a jeho kolegové ve vývoji měli připravenou dokumentaci k veškerým projektům výzkumu a vývoje včetně praktických ukázek nových výrobků. Jednání však bylo z důvodu technických problémů na straně správce daně předčasně ukončeno. Na ústní jednání dne 14. 6. 2017 přinesla žalobkyně dokumenty, které však správce daně opět vidět nechtěl. Na tomto jednání tak došlo pouze k předání výzev k podání dodatečných daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob za uvedená zdaňovací období. Při ústním jednání dne 16. 8. 2017 pak žalobkyně předložila předmětné projekty výzkumu a vývoje a tyto pak v odpovědích na výzvy k podání dodatečných daňových přiznání navrhla jako důkazní materiál. Jako důkazní prostředky navrhla rovněž směrnice žalobkyně, uskutečnění prohlídky laboratoře, evidenci výdajů (nákladů) uplatněných jako odpočet na výzkum a vývoj, dokumentaci k práci zaměstnanců na projektech vývoje nových výrobků.
3. K prokázání doby vyhotovení projektů výzkumu a vývoje navrhla žalobkyně výsledky svých pracovníků – techniků pro vývoj, kteří předmětné projekty zpracovávali a kontrolovali a rovněž tak výsledky účetní žalobkyně. Výsledky těchto svědků by podle žalobkyně prokázal, že předložené projekty výzkumu a vývoje reálně existovaly již před zahájením řešení těchto projektů. Správce daně však předložené projekty odmítl a navržené důkazní prostředky neprovedl. Podle žalobkyně nebyl v posuzované věci proveden žádný důkaz, který by svědčil o tom, že předmětné projekty neexistovaly již před zahájením jejich řešení. Závěr žalovaného o opaku nemá oporu ve správním spisu. Závěr o údajném dodatečném vypracování projektů dovodil správce daně pouze na základě toho, že kromě řádné verze projektu existovala i pracovní neúplná verze. Správce daně ani žalovaný však nedaly žalobkyni šanci rozptýlit pochybnosti ohledně prospektivnosti

projektů, neboť důkazní prostředky navržené žalobkyní žalovaný odmítl a označil za nadbytečné.

4. Podle žalobkyně však není možné považovat provedení svědeckých výpovědí za nadbytečné v situaci, kdy správní orgány nemají za prokázaná tvrzení žalobkyně toliko na základě předložených listin. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119 není smyslem a účelem důkazního řízení „nachytat“ daňový subjekt na nejasnostech, jež se v řízení objeví, nýbrž zjistit v potřebné míře rozhodné skutečnosti a případné nejasnosti odstranit. Podle § 86 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) má pak daňový subjekt mj. právo předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky, navrhopat jejich provedení a vyvracet pochybnosti správce daně. Žalovaný sice výslech svědků označil za nadbytečný, pominul však, že i žalobkyně může svou přítomností u výsledků a kladením otázek svědkovi výrazným způsobem ovlivnit kvalitu tohoto důkazu. Pokud žalovaný dospěl k závěru, že v daňovém řízení jsou rozpory v tvrzeních žalobkyně, tím spíše měl provést navrhované svědecké výpovědi a zjistit skutkový stav a odstranit nejasnosti.
5. V závěru žaloby pak žalobkyně uvedla, že na vývoji nových výrobků je postavena samotná existence a fungování žalobkyně. K dispozici má rozsáhlé vývojové oddělení, produkují nové inovativní výrobky a je tedy nejvíce inovativní firmou ve svém oboru s řadou registrovaných patentů. Správní orgány však toto zcela pominuly. S ohledem na shora uvedené není myslitelné, aby v případě žalobkyně šlo o jakýsi simulovaný vývoj se zpětným vytvářením předepsané dokumentace za účelem zneužití zákonného nástroje odpočtu. Důkazní nouzi na straně daňového subjektu může žalovaný konstatovat hypoteticky až poté, kdy ani přes provedení všech důkazních návrhů je možné některá skutková tvrzení daňového subjektu považovat za neprokázaná. Žalovaný tak ani neunesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. S ohledem na uvedené navrhla žalobkyně, aby soud napadené rozhodnutí zrušil.
6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě po shrnutí dosavadního řízení vysvětlil důvody, jež ho vedly k zamítnutí odvolání proti výše uvedeným rozhodnutím správce daně. Předně uvedl, že žalobní námitky de facto korespondují s námitkami již obsaženými v odvolání žalobkyně, případně je rozvíjejí. Proto mj. odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Uvedl, že v žalobě je celá řada obecných tvrzení, odkazů na judikaturu NSS, jež však nejsou nijak konkretizována ve vztahu k dané věci. Námitky žalobkyně o neunesení důkazního břemene považuje za nedůvodné a účelové. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 95 odst. 5 písm. c) daňového řádu, tedy prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost nebo úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Pokud správce daně zjistí okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto evidencích, označí konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené důkazní prostředky jako nevěrohodné a uvedené skutečnosti prokáže, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt – žalobkyni (k tomu např. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Důkazní břemeno prokázání splnění zákonných požadavků kladených na projekty výzkumu a vývoje bylo nepochybně

na

straně

žalobkyně

a nikoliv na straně správce daně.

7. Žalovaný připomněl, že zákon o daních z příjmů umožňuje uplatnění odpočtu na vývoj a výzkum za splnění veškerých podmínek vyplývajících z příslušných ustanovení uvedeného zákona a nikoli za splnění pouze některé z těchto podmínek. Žalobu považuje žalovaný za snahu žalobkyně o bagatelizaci zjištění správního orgánu, která se následně stala důvodem pro neuznání nároku na odpočet na výzkum a vývoj. Žalobkyně uplatněné námitky (nezákonnost postupu správních orgánů) nijak blíže nekonkretizovala a nelze je proto adekvátním způsobem vypořádat. Správní úvaha žalovaného byla v napadeném rozhodnutí vyjádřena v logických návaznostech na skutková zjištění, z nichž při rozhodnutí vycházel. Skutečnost, že žalovaný hodnotí důkazy rozdílně od žalobkyně, nelze shledat jako nezákonný postup.
8. Žalobkyně byla vyzvána k prokázání a doložení oprávněnosti uplatnění výdajů na ř. 242 přiznání k dani z příjmů právnických osob, neboť správci daně vznikly pochybnosti stran vypracování projektů výzkumu a vývoje se všemi zákonnými náležitostmi před zahájením jejich řešení. Žalobkyně však pochybnosti správního orgánu o prospektivnosti dotčených projektů výzkumu a vývoje jí navrženými důkazy neodstranila. Tuto skutečnost nelze klást k tíži správních orgánů. Hodnocení správního orgánu ohledně navržených důkazních prostředků shledává žalovaný jako zcela správné a přiléhavé.
9. Žalovaný dále poukázal na to, že Ústavní soud se v řadě svých nálezů věnoval a vyložil pojem tzv. opomenutých důkazů. Neakceptování důkazního návrhu účastníka řízení lze podle Ústavního soudu založit i na tom, že důkazní návrh je shledán jako nadbytečný, neboť určité tvrzení, k jehož ověření či vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností ověřeno nebo vyvráceno.
10. Pokud správci daně vznikly pochybnosti stran prospektivnosti projektů výzkumu a vývoje, pak provedení těchto projektů jako důkazního prostředku nemohlo samo o sobě odstranit důvodné pochybnosti o tom, zda tyto projekty byly vytvořeny před zahájením jejich řešení nebo dodatečně. Ani další navrhované listinné důkazy nemohly již jen z jejich povahy tyto pochybnosti odstranit. Konečně ani navrhované výsledky svědků (technici z oddělení vývoje či účetní žalobkyně) nemohly na věci ničeho změnit. I kdyby žalobkyní navržení svědci uvedli, že předmětné projekty jsou „prospektivní“ a že byly schváleny ještě před započítáním jejich řešení, nebylo by dle žalovaného s to takové tvrzení svědků odstranit důvodné pochybnosti správce daně. Závěr o nadbytečnosti těchto důkazů správcem daně tak žalovaný shledal jako souladný se zákonem.
11. Žalovaný nikterak nezpochybňuje skutečnost, že žalobce pravděpodobně provádí výzkumné a vývojové činnosti, avšak k uplatnění odpočtu jako daňové výhody je třeba splnit i formální požadavky vyplývající ze zákona o dani z příjmů právnických osob. Pokud správce daně dospěl k závěru o nesplnění těchto požadavků žalobkyní, pak hodnotit technickou (věcnou) stránku předmětných projektů by bylo zcela nadbytečné. Žalovaný proto s ohledem na shora uvedené setrval na svém názoru, že předložené projekty výzkumu a vývoje nesplňují požadované formální podmínky. S ohledem na to navrhl žalobu zamítnout.

12. 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.“).
13. Podle ust. § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů „Od základu daně lze odečíst odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání.“
14. Podle ust. § 34 odst. 5 téhož zákona ve znění použitelném pro zdaňovací období roku 2013 „Projektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odstavce 4, se rozumí písemný dokument, ve kterém poplatník **před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje** vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji a který obsahuje zejména základní 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.“ (Zvýraznění provedl krajský soud.)
15. Podle ust. § 34c odst. 1 téhož zákona ve znění od 1. 1. 2014 „K projektu výzkumu a vývoje, ke kterému se váže oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje, poplatník zpracuje projektovou dokumentaci, ve které uvede oznámený název projektu výzkumu a vývoje a vymezí činnost ve výzkumu a vývoji podle zákona upravujícího podporu výzkumu a vývoje. Projektová dokumentace obsahuje

a) základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou

1. obchodní firma nebo název a adresa sídla poplatníka, je-li poplatníkem daně z příjmů právnických osob,
2. jméno, adresa sídla podnikatele a adresa místa trvalého pobytu poplatníka, je-li poplatníkem daně z příjmů fyzických osob,
3. daňové identifikační číslo, pokud bylo přiděleno,

b) dobu řešení projektu, kterou je doba ode dne zahájení do dne ukončení řešení projektu,

c) cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení,

d) předpokládané výdaje v jednotlivých letech řešení projektu od roku, ve kterém bylo podáno
oznámení
o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje, a předpokládané celkové výdaje na řešení projektu,

e) jména všech osob, které ode dne podání oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje odborně zajišťují nebo budou zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi,

f) způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků prováděných ode dne podání oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje,

g) den schválení projektové dokumentace,

h) jméno a podpis osoby schvalující projektovou dokumentaci.“

16. Podle ust. § 34c odst. 2 téhož zákona ve znění od 1. 1. 2014 „*Odpočet na podporu výzkumu a vývoje související s oznámeným projektem výzkumu a vývoje lze odečíst od základu daně nejdříve za období, pro které je ve lhůtě pro podání řádného daňového přiznání schválena projektová dokumentace. Projektová dokumentace musí být v této lhůtě schválena i v případě, že v takovém období nelze odpočet na podporu výzkumu a vývoje odečíst z důvodu nízkého základu daně nebo daňové ztráty.*“
17. Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně podala daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob postupně za období 2013, 2014 a 2015 s uplatněným odečtem výdajů na realizaci projektů výzkumu a vývoje. Správce daně v rámci vyhledávací činnosti vyzval e-mailem ze dne 4. 1. 2017 žalobkyni k zaslání podkladů, tj. předmětných projektů, evidence uplatněných výdajů vynaložených při realizaci těchto projektů a dalších podkladů k uplatněným výdajům. Žalobkyně poté na místním šetření dne 16. 5. 2017 uvedla správci daně, že v zadání jednotlivých projektů není uvedena kvalifikace a forma pracovněprávního vztahu, jelikož se jedná o zaměstnance, a tak jsou tyto skutečnosti obecně známé. Předpokládané výdaje nebyly předem stanoveny a byly kontrolovány průběžně při zpracování projektu. Datum, místo schválení a schvalovatel jsou uvedeny v zadání. Žalobkyni byly v rámci ústního jednání dne 14. 6. 2017 doručeny výzvy k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za uvedená zdaňovací období. Předložené projekty totiž podle správce daně neobsahovaly veškeré náležitosti požadované zákonem o daních z příjmů (absence uvedení data zahájení a ukončení projektu, předpokládané celkové výdaje na realizaci projektu, uvedení kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu u osob zajišťujících odborné řešení projektu, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků a jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení).
18. Dne 16. 8. 2017 proběhlo u správce daně (Územní pracoviště v Hlinsku a Chrudimi) ústní jednání, při kterém žalobkyně předložila dokumenty – Projekty výzkumu a vývoje na období leden 2013 až prosinec 2013, leden 2014 až prosinec 2014 a leden 2015 až prosinec 2015.
19. Dne 31. 8. 2017 obdržel správce daně odpověď na výzvy k podání dodatečných daňových přiznání. V ní žalobkyně uvedla, že již na začátku zdaňovacího období existovala směrnice, technická dokumentace a dokumentace pro účely daně z příjmů právnických osob. Výdaje byly zahrnuty v plánu cash flow na celý rok. Vývoj, který probíhal ve vývojovém oddělení a laboratoři měl výsledky. Výrobky měly požadovaný prvek novosti. Žalobkyně se před

doručením výzev k podání dodatečných daňových přiznání nemohla vyjádřit k pochybnostem správního orgánu. Žalobkyni se nepodařilo odeslat veškeré dokumenty s ohledem na jejich velký objem, a proto očekávala, že správní orgán si v případě potřeby vyžádá doplnění těchto dokumentů. Dále žalobkyně uvedla, že měla za to, že místní šetření se bude týkat praktických náležitostí výzkumu a vývoje a nikoli jen náležitostí formálních. Zpochybnila také protokol o místním šetření ze dne 16. 5. 2017. Žalobkyně doporučila zvážení provedení daňové kontroly. Žalobkyně v těchto odpovědích rovněž navrhla provést důkaz směrnicemi, prohlídkou laboratoře, evidencí výdajů, dokumentem k práci zaměstnanců. Dokumentace zasláná dne 6. 1. 2017 obsahovala všechny podstatné náležitosti, neobsahovala pouze předpokládané celkové náklady, které byly obsaženy v plánu cash flow. Absence této náležitosti neopravňovala správce daně k závěru o nesplněných formálních náležitostech. Podle žalobkyně šlo o přepjatý formalismus ze strany správce daně.

20. Správce daně část těchto odpovědí vyhodnotil jako stížnost dle § 261 daňového řádu. Vyrozuměním o vyřízení stížnosti ze dne 26. 10. 2017 žalobkyni sdělil, že v protokolu o místním šetření není uvedena žádná výhrada, a to i přesto, že byla žalobkyně poučena o možnosti činit návrhy a výhrady. S výsledkem šetření byla žalobkyně seznámena a mohla se k němu vyjádřit, což však neučinila a nesdělila rovněž existenci nějakých dalších dokumentů.
21. Dne 6. 11. 2017 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola k prokázání některých skutečností k odpočtům na výdaje projektů výzkumu a vývoje.
22. Výzvou ze dne 20. 11. 2017 byla žalobkyně vyzvána k prokázání a doložení oprávněnosti uplatnění výdajů na projekty výzkumu a vývoje za výše uvedené období. Žalobkyně na tuto výzvu reagovala tak, že původní dokumenty předložené při místním šetření dne 16. 5. 2017 připravoval jednatel žalobkyně pro svoji potřebu. Zaměstnanci ve vývojovém oddělení měli připravenou další dokumentaci, především pak projekty výzkumu a vývoje zpracované před zahájením řešení projektů.
23. Na ústním jednání dne 8. 3. 2018 po seznámení žalobkyně s kontrolními zjištěními správní orgán konstatoval, že nebyl splněn předpoklad pro uplatnění odpočtu daně prostřednictvím položky výzkumu a vývoje. Tímto předpokladem měla být existence projektů výzkumu a vývoje včetně všech zákonných náležitostí před samotným započítáním řešení projektů. K tomu žalobkyně sdělila, že správní orgán vycházel pouze z důkazů, které měl k dispozici před zahájením daňové kontroly. Nebyly však provedeny žádné nové důkazy. Daňová kontrola tak byla podle žalobkyně nezákonná.
24. Následně dne 17. 4. 2018 doplnila žalobkyně vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, a to v tom smyslu, že při místním šetření dne 16. 5. 2017 měla připravené další dokumenty a čekala, až si je správní orgán sám vyžádá. Nesouhlasila rovněž se závěrem správce daně stran odmítnutí provedení dalších důkazů. Navrhla výslech svědků (zpracovatele projektů, osoby, která projekty zkontrolovala, osoby, která s projekty přicházela do kontaktu a hlavní účetní), přiložila rovněž zápisy z technických porad, na nichž byly projekty projednávány. Správce daně neprovedl navrhované důkazy, neprohlédl si laboratoř, ačkoliv to na místním šetření avizoval.

25. Po projednání zprávy o daňové kontrole byly vydány dodatečné platební výměry za zdaňovací období 2013 na částku 314.070 Kč, 2014 na částku 393.680 Kč a 2015 na částku 304.000 Kč. Žalobkyně s rozhodnutím správce daně nesouhlasila a podala proti němu dne 4. 9. 2018 odvolání.
26. V odvolání žalobkyně zopakovala, že se jí dne 6. 1. 2017 nepodařilo odeslat všechny přílohy, které měla pro správce daně připravené. Správce daně tyto doklady vidět nechtěl. Namítala, že navrhovala důkazní prostředky – výslechy svědků, avšak správce daně tyto důkazy provést odmítl. Jednatel žalobkyně není právník ani ekonom, nerozumí tedy detailně odpočtu výzkumu a vývoje. Navíc žalobkyně předpokládala, že místní šetření bude probíhat obdobně jako daňová kontrola v roce 2010. Předpokládané výdaje na projekty výzkumu a vývoje jsou zřejmé z plánu cash flow, zápisů z porad a rozpočtů. Projekty předložené 16. 8. 2017 částku předpokládaných výdajů obsahují. Žalobkyně rovněž nesouhlasila se správním orgánem stran toho, že existence písemného projektu včetně všech povinných náležitostí před zahájením řešení je základním předpokladem pro uplatnění odpočtu.
27. Napadeným rozhodnutím ze dne 17. 6. 2019 rozhodl žalovaný tak, že odvolání proti rozhodnutí správce daně zamítl a prvostupňová rozhodnutí potvrdil. V odůvodnění napadeného rozhodnutí se žalovaný podrobně vypořádal s jednotlivými odvolacími námitkami. Uvedl, že z ustanovení § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů ve znění účinném a použitelném do 31. 12. 2013 a z ust. § 34c odst. 1 a 2 téhož zákona vyplývá povinnost existence schváleného projektu obsahujícího zákonem stanovené náležitosti ještě před započítáním samotného řešení. To vyplývá i z rozsudku NSS ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016-20. Takový požadavek není podle žalovaného přepjatým formalismem. Pokud žalobce namítal, že se mu nepodařilo odeslat všechny podklady v jedné datové zprávě, nic mu podle žalovaného nebránilo poslat tyto dokumenty v dalších datových zprávách. Správce daně nemohl předpokládat existenci nějakých dalších dokumentů, neboť měl za to, že dokumenty zaslané dne 6. 1. 2017 byly jedinými projekty výzkumu a vývoje. Žalobce předložil projekty výzkumu a vývoje až dne 16. 8. 2017, tedy poté, co se dozvěděl o tom, že projekty předložené dne 6. 1. 2017 neobsahují zákonné náležitosti. Správce daně tak na základě tohoto nabyl pochybností o tom, že projekty předložené 16. 8. 2017, které již obsahují povinné náležitosti, byly vypracovány a schváleny před samotným započítáním řešení projektů.
28. Dále v napadeném rozhodnutí žalovaný vysvětlil, proč navržené důkazní prostředky odmítl jako nadbytečné. Podrobně rozepsal, jaké informace obsahují organizační schémata, směrnice, evidence výdajů a dokumentace k práci zaměstnanců na projektech a zápisy z technických porad, které žalobkyně navrhla provést jako důkaz. Úvaha správce daně o tom, že tyto důkazy by nebyly s to odstranit důvodné pochybnosti správce daně stran prospektivnosti projektu shledal žalovaný jako správnou. Totéž platí o navržené prohlídce laboratoře a navržených výsledech svědků. Vyjádřil se dále i k chybějícím informacím o předpokládaných celkových výdajích projektu. Žalobkyně na místním šetření uvedla, že předpokládané výdaje nebyly předem stanoveny a byly kontrolovány průběžně. Dodatečně předložené projekty výzkumu a vývoje však již vyčíslení těchto předpokládaných výdajů obsahovaly. Kdyby projekty výzkumu a vývoje existovaly již

předtím, netvrdila by žalobkyně podle žalovaného na místním šetření, že výdaje nebyly předem stanoveny, když jedna verze projektu je obsahovala a druhá nikoli, přičemž obě tyto verze podepisoval jednatel žalobkyně. V závěru napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že po přezkoumání prvostupňových rozhodnutí dospěl k závěru, že projekty výzkumu a vývoje předložené správnímu orgánu dne 16. 8. 2017 byly zpracovány dodatečně poté, co se žalobkyně dozvěděla o tom, že původně předložené projekty výzkumu a vývoje neobsahují veškeré zákonem stanovené náležitosti. Předmětné projekty podle žalovaného sice obsahují zákonem stanovené náležitosti, nesplňují však podmínku prospektivnosti, tj. toho, aby byly vypracovány a schváleny před samotným započítáním řešení daného projektu. Žalobkyně tak nesplnila formální podmínky stanovené zákonem o dani z příjmů právnických osob, proto jí nevznikl nárok na odečet výdajů na realizaci projektů výzkumu a vývoje a nemohla tedy čerpat tuto daňovou výhodu.

29. Po provedeném přezkumu musí soud konstatovat, že žalobu nepovažuje za důvodnou.
30. Nutno uvést, že žalobní námitky jsou v podstatě faktickým opakováním námitek odvolacích, resp. námitek vznesených během daňového řízení. Proto bude podstatné vyhodnocení toho, jak se s těmito námitkami vypořádal žalovaný. Soudní přezkum ve správním řízení totiž není dalším přezkumným kolem ve správním řízení, nýbrž je zaměřen především na posouzení toho, zda ve správním řízení byla dodržena garantovaná práva žalobkyně. K tomu je třeba současně uvést, že rozhodnutí správních orgánů tvoří jeden celek.
31. K rozsahu přezkumu ve správním soudnictví se mnohokrát vyslovoval i NSS, když například v rozsudku ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008–130 uvedl: *„Přestože je třeba na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí z hlediska ústavních principů důsledně trvat, nemůže být chápána zcela dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován ve světle okolností každého jednotlivého případu. Zároveň tento závazek nemůže být chápán tak, že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka (srovnej např. rozsudek ve věci Van de Hurk v. The Netherlands, ze dne 19. 4. 1994, Series No. A 288). To by mohlo vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním a kontraproduktivním důsledkům jsoucím v rozporu se zásadou efektivit a hospodárnosti řízení. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se městský soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení tak, aby žádná z nich nezůstala bez náležité odpovědi. Odpověď na základní námitky však v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na některé námitky dílčí a související.“*
32. Účelem soudního přezkumu je tedy zaměřit se spíše na přezkum předchozího řízení než na přijímání nových závěrů ve specializované oblasti práva. V soudním řízení je prostor ke skutkovému přezkumu věci toliko v omezeném případě, kdy by správní orgán postupoval v rozporu s oprávněnými zájmy účastníků, např. pokud by krátil nedůvodně jejich procesní práva, aplikoval nesprávně zákonné předpisy, atd.
33. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný se s odvolacími námitkami žalobkyně vypořádal dostatečným způsobem. Je proto případné, aby soud na odůvodnění napadeného rozhodnutí odkázal.

34. K předmětu projednávané věci je nejprve vhodné uvést následující. Možnost uplatnění daňových odpočtů na projekty výzkumu a vývoje je způsobem, jak stát tyto výzkumné a vývojové činnosti ve firmách podporuje. Zvýhodnění podnikatelských subjektů formou tohoto nástroje pak má mít za následek stimulaci růstu podnikových výdajů na výzkum a vývoj a tím i v obecném měřítku přispění ke konkurenceschopnosti celé ekonomiky. Požadavky na podklady předkládané v případě uplatnění tohoto odpočtu, jakož i další náležitosti spojené s touto problematikou pak upravuje výše uvedená daňová legislativa (ust. § 34 a násl. zákona o daních z příjmu a dále Pokyn Ministerstva financí č. D – 288 a Sdělení k tomuto Pokynu). Jedním z těchto požadavků je již zmiňovaná tzv. prospektivnost, tedy nutnost existence schváleného projektu (dokumentu) výzkumu a vývoje, před započítáním jeho řešení (k této povinnosti viz např. rozsudek NSS ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016-20).
35. Časové období, kdy byly zpracovány a schváleny projekty výzkumu a vývoje, je i předmětem nyní projednávané věci. Byť žalobkyně primárně namítá (a namítala i v daňovém řízení) neprovedení důkazů, které by svědčily o neexistenci projektů výzkumu a vývoje před započítáním jejich řešení a tedy o jejich dodatečném vypracování.
36. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí ztotožnil se závěrem správce daně stran pochybnosti ohledně vypracování projektů výzkumu a vývoje se všemi zákonnými náležitostmi před zahájením řešení těchto projektů. K tomuto závěru dospěl správce daně i žalovaný na základě výše popsaných skutečností. Po výzvě správce daně zaslala žalobkyně dne 6. 1. 2017 podklady k uplatněným odpočtům včetně projektů výzkumu a vývoje. Deklarovala rovněž, že se jí všechny dokumenty zaslat nepodařilo. V rámci ústního jednání dne 14. 6. 2017 pak byly žalobkyni doručeny výzvy k podání dodatečného daňového přiznání s tím, že předložené projekty výzkumu a vývoje neobsahují náležitosti stanovené zákonem o daních z příjmů, konkrétně uvedení data zahájení a ukončení projektu, předpokládané celkové výdaje na řešení projektu, uvedení kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu zaměstnanců, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků a jméno a příjmení osoby, která projekt před jeho zahájením schválila. Posléze žalobkyně dne 16. 8. 2017 doručila správci daně projekty výzkumu a vývoje, které již obsahovaly dané náležitosti. Pochybnost správce daně o existenci předmětných schválených projektů před jejich započítáním je podle krajského soudu na základě takto naznačeného řetězce skutečností zcela na místě.
37. Žalobkyně finančním orgánům a ani v žalobě především nijak nevysvětlila, proč veškeré dokumenty včetně projektů výzkumu a vývoje se všemi náležitostmi nedoručila žalobci ihned na počátku řízení. Pokud žalobkyně deklarovala, že se jí s ohledem na velký objem dat nepodařilo doručit veškeré dokumenty v jedné datové zprávě, nic jí nebránilo zbytek dokumentů odeslat v dalších datových zprávách, případně jiným způsobem předat správnímu orgánu. Nelze dost dobře pochopit úvahu žalobkyně o tom, že vyčkávala, až si další dokumenty vyžádá správce daně. Prvotní důkazní břemeno leží na daňovém subjektu – žalobkyni. Jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, bod 35 „*Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Daňový subjekt podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokazuje všechny skutečnosti, které je*

povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení.“ Navíc, jak uvedeno v protokolu o místním šetření ze dne 16. 5. 2017, jednatel žalobkyně v podstatě potvrdil, že projekty výzkumu a vývoje zaslané správci daně dne 6. 1. 2017 jsou originálními projekty, resp. uvedl, že „se domnívá, že ano, že neobsahují podklady pro mzdové výpočty a odpisové plány a podrobné technické výpočty a podklady“. Na tom nic nemění ani žalobní námitka v tom smyslu že, „na jednání měla účetní daňového subjektu připravené desky s podklady, které doplňovaly informace k dříve zaslaným podkladům, ale bylo jí řečeno, že na tyto podklady se úřední osoby podívají příště (...) Jednatel žalobkyně a jeho kolegové ve vývoji měli připravenou dokumentaci k veškerým projektům výzkumu a vývoje včetně praktických ukázek nových výrobků.“ Žalobkyní předestřenou úvahu o tom, že kdyby správce daně chtěl, mohl veškeré dokumenty obdržet nejpozději na místním šetření, avšak tuto iniciativu neprojevil, je nutno odmítnout.

38. Ze shora uvedeného podle soudu plyne, že správce daně již na místním šetření zjišťoval stanovisko žalobkyně ke dříve zaslaným podkladům včetně projektů výzkumu a vývoje. Žalobkyně originalitu těchto projektů nesporeovala, pouze deklarovala neúplnost všech dokumentů a nabídla předání dalších podkladů, tj. zejména technické dokumentace včetně, jak uvádí v žalobě, praktických ukázek nových výrobků. Žalobkyně však údajně správné projekty výzkumu a vývoje se všemi náležitostmi doručila správci daně až dne 16. 8. 2017, tedy poté, co jí byla sdělena skutečnost, že původní projekty výzkumu a vývoje veškeré náležitosti neobsahují.
39. Jak uvedeno v rozsudku NSS ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56, bod 42 „*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.*“ I ve světle uvedeného je zřejmé, že projekt výzkumu a vývoje se všemi náležitostmi lze považovat za nejdůležitější dokument (podklad) pro nárok na uplatnění daňového odpočtu. Ostatně účelem takového projektu je jistě i shromáždění relevantních informací v jednom dokumentu, přičemž validitu jeho obsahu může správce daně následně kontrolovat i pomocí jiných, daňovým subjektem vedených podkladů (např. technické dokumentace). Pokud by tomu tak nebylo, postrádal by takový projekt smysl a správce daně by byl *ad absurdum* nucen „skládat“ si jednotlivé informace a propojovat poznatky z mnoha více či méně relevantních dokumentů.
40. Soud rovněž, vzhledem k tvrzením a obhajobě žalobkyně v úvodních fázích jednání s finančním úřadem, považuje za nutné zdůraznit, že požadavky kladené na předmětné projekty výzkumu a vývoje nejsou samoučelné a nejsou projevem přepjatého formalismu, kdy by forma bezúčelně vítězila nad podstatou projektů a především výzkumných a vývojových prací. V rozsudku NSS ze dne 25. 5. 2020, č.j. 8 Afs 72/2018-52, bod 19 totiž

soud uvedl následující: „... odpočet na podporu výzkumu a vývoje představuje výjimku ze základního daňového principu, podle něž platí, že jeden výdaj lze v základu daně uplatnit u téhož poplatníka pouze jednou. O výdaje (náklady) uplatněné v rámci odpočtu na výzkum a vývoj si totiž poplatník již jednou snížil základ daně a výdaje uplatňuje podruhé. Jedná se tak de facto o daňový bonus. To jej zvýhodňuje i oproti jiným subjektům na trhu a poskytuje mu tak konkurenční výhodu. Tato skutečnost již sama o sobě implikuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti. Jde-li tudíž o nadstandardní benefit, musí daňový subjekt vycházet z toho, že po něm může být požadováno prokázání splnění i všech nadstandardních povinností s tímto benefitem spojených. Bezchybné formální náležitosti, resp. existence kvalitně zpracovaného projektu ještě před zahájením jeho realizace, jsou základní podmínkou pro bezproblémové uplatnění odpočtu (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2015, čj. II. ÚS 3565/14).“ Žalobkyně tedy nesmí opomenout, že výdaje uplatněné v rámci odpočtu na výzkum a vývoj je určité dobrodíní ve formě bonusu či dotace a je nutné pod tímto úhlem pohledu nyní posuzovanou věc přezkoumávat.

41. Pokud jde o, v žalobě několikrát opakované, neprovedení navržených důkazních prostředků, k tomu lze uvést následující. Částečně o důkazech navržených žalobkyní platí, co již uvedeno v bodu výše. Žalobkyně v průběhu daňového řízení navrhovala provést důkaz listinami (technická dokumentace, směrnice, evidence výdajů, organizační schémata, zápisy z technických porad), prohlídkou laboratoře a výsledky svědků (zaměstnanců). Krajský soud musí přisvědčit závěrům správních orgánů o nadbytečnosti takových důkazů. Pokud jde o první kategorii navržených důkazů, tedy o předkládané směrnice, technickou dokumentaci a další, provedení těchto důkazů by nemohlo nikterak odstranit pochybnosti o prospektivnosti projektů. Stejně tak zápisy z technických porad, jakkoli jsou podle správních orgánů nečitelné, se z logiky věci vztahují spíše k technické stránce projektů. Správní orgány dostatečně zdůvodnily, co tyto listiny obsahují, nemá proto význam, aby toto soud znovu opakoval. Lze proto odkázat na s. 14 napadeného rozhodnutí. Co se týče navržené prohlídky laboratoře (vývojového oddělení) a praktické ukázky nových výrobků, tato by mohla eventuálně prokázat skutečnosti vážící se k materiální stránce projektů, tedy např. zda dané výrobky obsahují požadovaný prvek novosti. Ničeho by však tento důkaz nemohl vypovědět o tom, zda projekty výzkumu a vývoje byly vytvořeny a schváleny před započítáním jejich řešení či až dodatečně. Obdobně lze uzavřít i o navrženém výsledku svědků (zaměstnanců vývojového oddělení; osob, které přišly do styku s projektem; hlavní účetní). Jakákoli myslitelná tvrzení zaměstnanců žalobkyně při případné svědecké výpovědi by nemohlo odstranit pochybnosti správce daně stran doby, kdy byly projekty výzkumu a vývoje vytvořeny a schváleny. Stejně tak žalovaný upozornil na to, že výsledky nemohou odstranit rozpor v tvrzení jednatele žalobkyně, který nejprve uvedl, že předpokládané náklady nebyly předem stanoveny, později předložené projekty však tyto výdaje již obsahují. Pozdější tvrzení jednatele žalobkyně o tom, že měl na mysli náklady podprojektů, nelze hodnotit jako věrohodné. Stejně nevěrohodné je pak i žalobní tvrzení žalobkyně o tom, že finanční orgány závěr o dodatečném vypracování projektů dovodily pouze ze skutečnosti existence řádné i pouze pracovní, neúplné verze projektů.
42. Sama o sobě existence neúplné, pracovní verze je jistě možná. Není však již vůbec zřejmé, proč tedy žalobkyně doručila správci daně nejprve onu neúplnou, pracovní verzi a na dotazy správce ohledně ní věcně reagovala, a až následně o více jak osm měsíců později již

verzi řádnou. Žalobkyně tuto skutečnost nijak věrohodně nevysvětlila, pouze opakovaně uvádí, že měla podklady přichystané, ale správce daně tyto nechtěl vidět. Žalobkyně si jistě byla vědoma svých zákonných povinností stran prvotního daňového tvrzení. Na správnost, resp. originalitu prvně zaslaných projektů výzkumu a vývoje byla správním orgánem dotazována. S ohledem na zvýšené nároky kladené na žalobkyni stran prokázání oprávněnosti nároku na daňový odpočet, měla tato již při prvotním zaslání podkladů správnímu orgánu věnovat maximální péči tomu, aby tyto podklady byly správné a obsahovaly všechny náležitosti stanovené zákonem. Nelze se této povinnosti zbavovat, resp. ji relativizovat tvrzením, že se nepodařilo odeslat vše, a následně „vyčkávat“ až si tyto podklady vyžádá správce daně. Takový postup lze jen stěží považovat za hodnověrný.

43. Krajský soud je proto toho názoru, že tyto pochybnosti správce daně by nebylo možno odstranit navrženými důkazy. Žalobkyně v žalobě zmiňuje rozsudek NSS ze dne 17. 9. 2010, č.j. 5 Afs 15/2010-71, podle něhož *„Správce daně není oprávněn předem odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností, neboť správce daně by takto hodnotil důkaz, aniž by jej vůbec provedl.“* K tomu však nutno uvést, že NSS zde mluví zejména na situace, kdy závěr správních orgánů stran neunesení důkazního břemene daňovým subjektem není dostatečně věrohodně podložen. Pokud však, jako v tomto případě, je závěr správce daně zdůvodněn dostatečně skutečnostmi z již provedených důkazů, pak správce daně není povinen s odkazem na nadbytečnost provádět žalobkyní navržené důkazy. Provádění navržených důkazů není povinností správních orgánů za každé situace (analogicky např. rozsudek NSS ze dne 9. 11. 2016, č. j. 1 As 300/2015-35). K tzv. opomenutým důkazům se několikrát vyjadřoval i Ústavní soud, kdy např. v nálezu ze dne 15. 4. 2004, IV. ÚS 449/03 uvedl: *„Soud není povinen provést všechny navržené důkazy, ale musí o vznesených návrzích rozhodnout. Pokud jim nevyhoví, musí ve svém rozhodnutí vyložit, z jakých důvodů navržené důkazy neprovedl.“*
44. Lze proto uzavřít, že správní orgány ve svých rozhodnutích dostatečně ozřejmily, na základě čeho dospěly k závěru o tom, že předložené projekty výzkumu a vývoje nesplňují podmínku prospektivnosti. Jestliže správní orgány odmítly navržené důkazy, pak v jejich rozhodnutích a zvláště pak v rozhodnutí žalovaného nechybí řádné a dostatečné zdůvodnění, proč k odmítnutí těchto důkazů došlo. Není tedy odpovídající, jak žalobkyně tvrdí v žalobě, že by odmítnutím navržených důkazů správce daně znemožnil žalobkyni vyvracet v rámci daňové kontroly pochybnosti o prospektivnosti projektů výzkumu a vývoje.
45. K popisu prováděných činností a úspěchů žalobkyně na poli vývoje nových výrobků, uvedenému v bodu VII. žaloby lze uvést jen to, co již uvedl žalovaný. Pro oprávněné čerpání daňové výhody formou daňového odpočtu na výzkum a vývoj je i splnění formálních požadavků. V daňovém řízení bylo zjištěno, že tyto formální požadavky předmětné projekty žalobkyně nesplňují. Takový požadavek není přepjatým formalismem správních orgánů, jak se snaží namítat žalobkyně. NSS v rozsudku ze dne 12. 1. 2012, č. j. 9 Afs 43/2011-57 k tomuto uvedl: *„Právě zmíněné náležitosti žalovaný nenalezl ve stěžovatelských projektech výzkumu a vývoje. Nejvyšší správní soud konstatuje, že zákonné vymezení toho, co konkrétně má projekt výzkumu a vývoje obsahovat, nelze jednoduše přejít a*

prověření, zda stěžovatelčiny projekty výzkumu a vývoje dostály zákonným požadavkům na obsah, označit za přepjatý formalismus.“

46. S ohledem na shora uvedené závěry nebyla žaloba shledána důvodnou, krajský soud ji dle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.
47. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. 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 nejbližze 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, 23. září 2020

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu