



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **ALEMA Lanškroun s.r.o.**  
sídlem Dvořákova 328, Žichlínské Předměstí, 563 01 Lanškroun  
zastoupena advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským  
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 4. 2019, č.j. 16699/19/5200-11434-711926,

takto:

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

**Odůvodnění:**

1. Žalobkyně (dále v textu i jako „žalobce“) se včasnou žalobou domáhala soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 6. 3. 2018, č. j. 323079/18/2809-50523-606148, jímž byla podle zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“ nebo jen „ZDP“) a podle § 147 a § 143

Shodu s prvopisem potvrzuje

odst. 3 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „daňový řád“) doměřena žalobkyni z moci úřední daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 1 118 150 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. ve výši 223 630 Kč, přičemž její odvolání proti tomuto rozhodnutí správce daně bylo zamítnuto. Žalovaným rozhodnutím bylo zmíněné rozhodnutí správce daně ze dne 6. 3. 2018 změněno tak, že doměřená daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2011 byla změněna z částky 1 118 150 Kč na částku 1 046 330 Kč a současně byla změněna výše penále na částku 209 266 Kč. Žalované rozhodnutí bylo vydáno po provedené daňové kontrole, přičemž ze zprávy o daňové kontrole, která se týkala daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2011, vyplynul závěr o neoprávněném uplatnění položky odčitatelné od základu daně (odpočet na výzkum a vývoj – dále v textu jen jako „VaV“) podle § 34 odst. 4 – 8 zákona o daních z příjmů. Žalobu odůvodnil žalobce následujícím způsobem.

2. Předně uvedl, že v rámci odpočtu na VaV za zdaňovací období roku 2011 uplatnil náklady na mzdy zaměstnanců realizujících VaV, náklady na materiál použitý na realizaci projektů VaV a rovněž související náklady na energie a správce daně, resp. žalovaný vyloučil část uplatněných materiálových nákladů a veškeré uplatněné osobní náklady, přičemž *„značnou část důkazních prostředků řádně nehodnotil a na podkladě těch, které hodnotil, dospěl k nesprávným, resp. neúplným skutkovým zjištěním“* a nevypořádal se s právní argumentací žalobce. Nezákonnost žalovaného rozhodnutí spatřuje v nesprávně posouzené otázce nesplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet nákladů vynaložených na realizaci projektu VaV. V další části žaloby III. a násl. poté konkrétně žalobce zpochybnil závěry správce daně a žalovaného, které se týkaly nedostatků ve vedení oddělené evidence výdajů (nákladů) VaV ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, kdy správní orgány vycházely z chybného způsobu ocenění osobních nákladů. Žalobce v žalobě, stejně jako v odvolání, zastal názor, že postupoval správně, když ocenil vlastní náklady projektu VaV na základě kalkulace výroby, přičemž správní orgány vycházely z toho, že jejich postup je správný a je třeba vycházet ze skutečně vynaložených nákladů (zejména zde v dané věci osobních nákladů). V této části žaloby přitom žalobce rozvedl svoji argumentaci z odvolání, ve kterém trval na tom, že využil *„zákonné možnosti dané ust. § 49 odst. 5 vyhl. č. 500/2002 Sb. a ocenil vlastní náklady projektů VaV na základě kalkulace výroby“*. K tomu ještě uvedl, že pro účely ocenění osobních nákladů *„si stanovil kalkulovanou výši ocenění každé odpracované hodiny na projektu VaV, a to v podobě průměrné hodinové sazby mzdových nákladů“*, přičemž *„skutečná hodnota průměrných hodinových osobních nákladů za rok 2011 činila vyšší částku, a sice 232 Kč“* a je *„nadto zjevné, že pokud by bylo počítáno s průměrnou hodinovou sazbou vypočtenou z mezd pouze těch zaměstnanců, kteří se podíleli na realizaci projektů VaV, byla by tato částka ještě vyšší“*. Žalobce po dobu realizace předmětných projektů přesně evidoval dobu, kterou jeho zaměstnanci strávili činností na projektech VaV, žalobcem zvolený způsob ocenění vývojových nákladů byl součástí ocenění nákladů i mimo projekty VaV. Dále uvedl, že ve vztahu k 9 projektům VaV realizovaným ještě v roce 2010 správce daně dovodil porušení formální podmínky dle ust. § 34 odst. 5 ZDP, a to ve vztahu k vymezení povinnosti kontroly a hodnocení projektů VaV, žalovaný v napadeném rozhodnutí předmětné závěry správce daně korigoval a od závěru ohledně porušení předmětné formální podmínky upustil. Žalobce se žádného porušení ust. § 34 odst. 5 ZDP nedopustil. Žalovaný nezpochybnil, že uplatněné osobní náklady bylo možno označit za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalobce

dále poukázal na údajný „*vnitřní rozpor*“ rozhodnutí žalovaného, kdy ten úvodem konstatoval, že „*není sporu o tom, že byla určitým, resp. odvolatelem zvoleným způsobem oddělená evidence výdajů (nákladů) vynaložených při realizaci projektu VaV vedena*“, přesto dospěl k závěru, že formální podmínka podle ust. § 34 odst. 4 ZDP ve vztahu k vedení oddělené evidence splněna nebyla. Své požadavky žalovaný podložil jen interní normativní instrukcí, Pokynem D-288, žalobce namítl, že Pokyn D-288 je sice závazný pro správce daně, avšak nikoliv pro daňové subjekty. Žalobce opakovaně v žalobě tvrdil, že jím vedená oddělená evidence osobních nákladů vynaložených na realizaci projektů VaV byla naprosto přehledná a že v řízení prokázal, že jím uplatněné osobní náklady vynaložil „*výhradně v příčinné souvislosti s realizací projektu VaV*“. Žalobce vycházel „*z precizně vedené a správcem daně, resp. žalovaným nezpochybněné evidence hodin odpracovaných na projektech VaV*“. Dále namítl, že vyslovený požadavek ze strany žalovaného na vedení oddělené evidence osobních (mzdových) nákladů, jakožto úplného soupisu účetních případů, neplyne ze zákona ani z judikatury, přímá vazba na účetnictví žalobce byla zajištěna přesným evidováním doby odpracované na projektech VaV. Žalobce pak vyjímá z žalovaného rozhodnutí závěry, které jsou podle něho „*neslučitelné*“, ze strany žalobce se jedná o „*selhání argumentace žalovaného*“. Žalovaný nezpochybnil, že evidence osobních nákladů byla vedena odděleně, spornou otázkou však byla správnost použitého způsobu vedení oddělené evidence osobních nákladů. V další části žaloby (bod 30 a násl.) se pak žalobce zaměřil na polemiku se závěrem žalovaného, který pro splnění formálních podmínek pro přiznání odpočtu na VaV považoval za nutné vycházet pouze z vynaložených výdajů (nákladů) při realizaci projektů VaV, žalobce však v žalobě obhajoval (stejně jako v odvolání – pozn. krajského soudu) svůj názor o tom, že je možné vycházet i z kalkulovaných nákladů. K tomu uváděl podrobnou argumentaci, obdobně jako v odvolání vyslovil názor, že by „*bylo na místě postupovat v souladu se zásadou „in dubio mitius*“. Rovněž jako v odvolání poukázal na svůj názor o tom, že žalovaný nesprávně aplikoval rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 13. 5. 2016, č. j. 10 Af 3/2015-33. Žalovaný se též dostatečně nevypořádal se znaleckým posudkem Ing. J. P. Žalobce v žalobě často cituje z žalovaného rozhodnutí, tedy vyjímá určité závěry žalovaného a podrobuje kritice, např. v bodu 48 za „*libovolné a zmatečné*“ považuje závěr žalovaného o tom, že „*nehodnotil z pohledu přítomnosti ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty*“, přitom „*ve vztahu k některým nákladům, u nichž nezjistil porušení formálních podmínek (materiál a energie), odpočet na VaV uznal*“. Faktickou realizaci výzkumu a vývoje tak žalovaný nezpochybnil. Následně klade žalobce v žalobě otázky, např. „*Lze se ptát, z jakého důvodu správce daně, resp. žalovaný v rámci hodnocení splnění formálních podmínek posuzoval otázku faktického vynaložení výdajů uplatněných v rámci odpočtu na VaV ve smyslu první věty ustanovení § 34 odst. 4 ZDP, když sám uvedl, že se vůbec nezabýval samotným materiálním posouzením, a sice zda se jednalo o projekty VaV. Přitom otázka faktického vynaložení výdajů za účelem řešení projektů VaV je pro účely vyhodnocení splnění formálních podmínek irelevantní.*“ Došlo tak ke „*zmatečnému zaměňování mezi formálními podmínkami a materiálním posouzením.*“ Žalobce dále nesouhlasí s hodnocením žalovaného, který poukázal na skutečnost, že ve výzvě správce daně ze dne 14. 7. 2016 požadoval jen obecně „*předložení důkazních prostředků prokazujících správnost výše mzdových nákladů zahrnutých do nákladů vynaložených na realizaci projektů VaV*“, na rozdíl od závěru žalovaného žalobce v žalobě tvrdí, že správce daně, resp. žalovaný neunesli své důkazní břemeno, když žalobce po správci daně žádal bližší

objasnění jeho požadavku, aby mohl reálně dostat své důkazní povinnosti, na ústním jednání dne 15. 9. 2016 správce daně na dotaz žalobce uvedl, že souhlasí s oběma způsoby jejich stanovení dle § 49 odst. 5 vyhl. č. 500/2002 Sb. Žalobce „*neví, jaké další důkazní prostředky k prokázání splnění všech formálních zákonných podmínek daných v ust. § 34 odst. 4 ZDP měl správci daně, resp. žalovanému předložit, aby jej uspokojil*“. Dále žalobce citoval z judikatury správních soudů k otázce posuzování nedostatků v účetnictví, k důkaznímu břemenu atd. Žalobce se poté opětovně vrací již k tvrzeným skutečnostem v žalobě, např. ke zmíněnému rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (např. bod 61 žaloby), vrací se rovněž k obhajobě své argumentace, která se týká způsobu splnění zmíněné formální podmínky týkající se evidence nákladů. Žaloba je koncipována ve formě polemiky s rozhodnutím žalovaného, s „vytrháváním“ různých závěrů žalovaného a správce daně, které izolovaně žalobce podrobuje kritice, přičemž v žalobě často klade otázky (např. bod 67). Žalobci měl být údajně přiznán odpočet části nákladů, pokud tomu tak nebylo, tak to „*odporuje principu právní jistoty a legitimního očekávání*“, k tomu cituje žalobce judikaturu, soudu známou, která se týká institutu právní jistoty atd. Namísto precizního vymezení žalobních bodů je tak žaloba smíchána z různé argumentace žalobce uplatněné i v odvolání. Žalobce v žalobě „*shrnuje*“, co v řízení bylo nesporné (bod 70), žalobce „*opakuje*“ (bod 72), že dostal stěžejnímu požadavku na zajištění oddělitelnosti výdajů vynaložených na VaV od ostatních výdajů atd. V části IV. žalobce uvedl, že žádal, aby správce daně, resp. žalovaný ve svém rozhodnutí zohlednil oprávněné odpočty žalobce na výzkum a vývoj v takovém rozsahu a v takovém zdaňovacím období, aby byla daňová povinnost stanovena ve správné výši a v souladu se zákonnými požadavky. Za tím následuje poukaz žalobce na „*základní cíl správy daní*“, poukaz na ust. § 92 odst. 2 daňového řádu, žalobce pak cituje z rozsudku NSS ve vztahu k předmětu daňové kontroly a konkrétní námitku lze „*vypreparovat*“ až z bodu 75 a násl., který se vztahuje k postupu správce daně, který hodnotil žalovaný v bodu 51 a násl. žalovaného rozhodnutí, přičemž i tato námitka uvedená v žalobě byla uplatněna v odvolání, když žalobce tvrdil, že mu měl být uznán také odpočet „*té zbylé části nákladů vynaložených v roce 2011, které byly (a v okamžiku podání daňových přiznání musely být) uplatněny ve zdaňovacím období roku 2012, tj. tak, aby byl žalobci uznán nárok na odpočet v maximální zákonem požadované výši. To za situace, kdy správce daně, resp. žalovaný některé žalobcem uplatněné náklady na realizaci projektů VaV z odpočtu vyloučil*“. Žalobce tedy „*trvá*“ na důvodnosti své námitky týkající se nesprávného vyloučení uplatněných nákladů na realizaci projektů VaV, když tuto námitku uplatnil v odvolání. Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

3. Žalovaný odkázal na obsah žalovaného rozhodnutí, konstatoval z něj podstatné skutečnosti, a navrhl, aby soud žalobu zamítl.
4. Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům:
5. Vzhledem ke způsobu uplatnění žalobních bodů, které musel soud pracně zjišťovat z nepřehledné žaloby, koncipované ve formě polemiky se závěry žalovaného a správce daně, proložené otázkami a opakováním odvolacích námitek, považoval soud za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou

námítku (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. 9 Afs 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).

6. 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. 9 Afs 70/2008 – 13, dostupný na [www.nssoud.cz/](http://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](http://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.
7. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, 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). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů:

*„...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolností každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námítky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“*

Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016-45, bod 19:

*„Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, přičemž dospěl k závěru, že jde o rozhodnutí zcela srozumitelné a přezkoumatelné. Je pravda, že krajský soud podrobně a výslovně nereagoval na každou jednotlivost, kterou stěžovatelka v žalobě namítla. Sám však na úvod rozhodnutí avizoval, že s ohledem na obsáhlost žaloby zvolí jinou cestu vypořádání žaloby, a to sice že zformuluje právní názor, v jehož konkurenci žalobní námítky jako celek neobstojí. Takový přístup je zcela legitimní a aproboval ho i Ústavní soud....“: „Není 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.“ [nález Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), bod 68]. Také Nejvyšší správní soud v minulosti uvedl, že „pokud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, mylí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat „přezkoumatelný“ rozsudek.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2014 č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 13).*

8. 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>).
9. 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](http://www.nssoud.cz)).

10. K soudnímu přezkumu ve správním soudnictví je třeba i pro danou věc uvést, že v rozsudku ze dne 20. 10. 2015 ve věci č. 4037/10 – Fazia Ali v. Spojené království Evropský soud pro lidská práva uvedl, že pojem „úplný přezkum“ však není vykládán doslova a Soud (zde míněno ESLP) se v zásadě spokojí, bude-li přezkum dostatečný (sufficient review). Je třeba též přihlídnout ke specifčnosti řízení ve správním soudnictví, v rámci něhož může být skutkový přezkum v zásadě omezený a odvolací soudní orgán se může zaměřit spíše na přezkum předchozího řízení než na přijímání skutkových závěrů. Z článku 6 Úmluvy tak nevyplývá právo na přístup k soudu, který může nahradit názor správního orgánu svým vlastním názorem; v této souvislosti Soud (ESLP) zdůrazňuje, že musí být respektována rozhodnutí správních orgánů založená na vhodnosti (expediency), která jsou mnohdy přijímána ve specializovaných oblastech práva, jakými jsou např. územní plánování, ochrana životního prostředí či regulace lovu (např. Bryan proti Spojenému království, č. 19178/91, rozsudek ze dne 22. listopadu 1995, § 47). Při posuzování dostatečnosti soudního přezkumu je podle ESLP nutno posoudit:

- (i) pravomoci příslušného soudního orgánu,
- (ii) oblast, jíž se rozhodnutí správního orgánu týká, a to zejména z pohledu, zda obsahuje posouzení otázek vyžadujících zvláštní odborné znalosti,
- (iii) míru správního uvážení, kterou v dané věci příslušné správní orgány mají,
- (iv) způsob, jakým bylo rozhodnutí přijato, zejména z pohledu záruk, které měli účastníci správního řízení k dispozici, a
- (v) obsah sporu včetně rozsahu soudní žaloby. Soud proto musí přezkoumat právní zakotvení soudního přezkumu jako celek, včetně procesních záruk, které účastníci řízení mají k dispozici, a ověřit, zda byly skutkové okolnosti v řízení jako celku náležitě přezkoumány. Z toho vyplývá, že soud ve správním soudnictví v dané věci nemůže svým rozhodnutím nahradit odborné věcné závěry správních orgánů, k nimž jsou jen tyto povolány z hlediska jejich odborné kompetence.

11. Výše uvedené závěry krajský soud uvedl zejména proto, že s podobným způsobem koncipování žalob ze strany právního zástupce žalobce má obdobné zkušenosti z nepřehledných, často „zaplevelených“ žalob značného rozsahu (například ve věci řešené zdejší soudem pod sp. zn. 52 Af 20/2015 obsahovala žaloba 63 stran textu a byla koncipována obdobným způsobem), přičemž za zaplevelenou žalobu lze považovat již takovou, která má již 18 stran textu, k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015-48). Často stejný právní zástupce v kasačních stížnostech poté využívá nepřehlednosti koncipování vlastní žaloby k tvrzením o nepřezkoumatelnosti rozsudků krajského soudu, když ten nereaguje na každý argument, ukrytý umně v přívalu polemiky se závěry správních orgánů (často v žalobě opakované s nenápadným přidavkem dalšího argumentu), soudu kladených otázek, opakovaných odvolacích námitek a účelové citace judikatury v žalobě.

12. Ostatně takový účelový a zavádějící způsob argumentace zástupce žalobce komentoval již i NSS v rozsudku ze dne 22. 5. 2019, č. j. 10 Afs 70/2018-73, v bodu 21, takto:

*„Stěžovatelka namítá, že žalovaný se vůbec nezabýval „čestným prohlášením“ společnosti Elster a krajský soud jeho nesprávný postup potvrdil. Jak ovšem zjistil NSS, není pravda, že by žalovaný předloženou listinu ignoroval. Obecněji lze k této části kasační argumentace podotknout, že i zde stěžovatelka (což je pro její kasační stížnost příznačné) cituje judikaturu NSS zavádějícím způsobem jak při samotném výběru judikátů (požaduje pro zajišťovací řízení srovnatelné důkazní a argumentační standardy jako pro vyměřovací řízení), tak při*

*citacích (vybírá si jen ty věty, které jsou příznivé, zatímco bezprostředně související věty, které se jí nehodí, pomíjí).“*

13. A nyní již k samotnému přezkumu žalovaného rozhodnutí:

14. Jak vyplývá z rozhodnutí správce daně, ze zprávy o daňové kontrole, z žalovaného rozhodnutí a ostatně to není ani mezi účastníky sporné, v daňovém řízení, v němž bylo vydáno žalované rozhodnutí, žalobci nebyl uznán odpočet na VaV, který uplatnil dodatečně v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011, přičemž na základě daňové kontroly správce daně vyloučil část výdajů (nákladů) vynaložených při realizaci projektů VaV a uplatněných v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2011. Důvodem takového postupu byl správcem daně zjištěný nedostatek ve vedení oddělení evidence výdajů (nákladů) na VaV dle ust. § 34 odst. 4 ZDP, a to konkrétně chybný způsob ocenění osobních nákladů, neprokázání vynaložení části materiálových nákladů ve spojení s projekty VaV a dále z důvodu nesplnění formálních náležitostí v případě 9 konkrétních projektů VaV (nedostatečně vymezený způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektů a dosažených výsledků). Žalovaný na základě podaného odvolání dospěl k závěru, že jedna z formálních náležitostí pro uplatnění výdajů vynaložených při realizaci projektů VaV, způsob kontroly (§ 34 odst. 5 ZDP), byl v dané věci naplněn. Žalovaný se ztotožnil se správcem daně na závěru na neuznání žalobcem uplatněných osobních nákladů vynaložených v souvislosti s realizací VaV, přičemž mezi účastníky není sporu o tom, že žalovaný uznal pouze část výdajů, která odpovídala výši materiálových nákladů vynaložených ve spojení s realizací VaV (srov. bod 70 žalovaného rozhodnutí).

15. Stěžejním sporem mezi účastníky je posouzení správnosti postupu správce daně, který žalobce napadl nejen v odvolání, ale i v žalobě, tedy že žalobce mohl uplatnit jen výdaje (náklady), tj. osobní náklady vynaložené v konkrétním období při realizaci projektu VaV, přičemž tento závěr žalobce zpochybňuje, když podle jeho názoru do výdajů (nákladů) vynaložených při realizaci projektů VaV lze zahrnout a uplatnit náklady kalkulované či odhadní. Podstatu sporu vystihl žalovaný v bodu 73 žalovaného rozhodnutí, ve kterém uvádí, že: *„Spor je tak veden převážně v linii, zda je správný právní názor správce daně, že, je-li zákonem deklarována možnost uplatnění výdajů (nákladů) vynaložených v konkrétním období při realizaci projektů VaV ve vazbě na splnění podmínek daných ustanovením § 34 odst. 4 a násl. zákona o daních z příjmů, pak by jejich hodnota měla odpovídat faktické výši, v jaké byly v daném období vynaloženy. Naproti tomu odvolatel zastává názor odlišný, tedy že do výdajů (nákladů) vynaložených při realizaci projektů VaV lze zahrnout a v odpočtu na VaV na řádku č. 242 daňového přiznání uplatnit náklady kalkulované, resp. odhadní.“* Správce daně a



žalovaný vycházel předně z ust. § 34 odst. 4 ZDP, z něhož již přímo vyplývá, že od základu daně lze odečíst výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektu VaV za určité zákonem stanovené práce či činnosti. K tomu žalovaný správně poukázal na skutečnost, že v odpočtu na VaV lze „*uplatnit pouze náklady skutečně vynaložené*“, což vyplývá z již samotné zákonné podmínky, že tyto vynaložené výdaje (náklady) musí být výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tj. výdaje (náklady) daňově uznatelné dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. I pro splnění podmínek daňové uznatelnosti výdajů (nákladů) ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP je rozhodná jejich prokazatelná, resp. skutečná výše, což vyplývá jak z textace samotného ust. § 24 odst. 1 ZDP, tak z ustálené judikatury. S tímto závěrem se krajský soud zcela shoduje s tím, že tento závěr je obsažen již i v ustálené judikatuře NSS (srov. např. rozsudek NSS ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009-111), který rovněž správně žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí citoval. Žalobce v žalobě tvrdí, že „*jím vedená oddělení evidence osobních nákladů vynaložených na realizaci projektu VaV byla naprosto přehledná a je možno ji označit za důkaz oprávněnosti zahrnutí předmětných nákladů do odpočtů na VaV. Žalobce v řízení prokázal, že jím uplatněné osobní náklady vynaložil výhradně v příčinné souvislosti s realizací projektu VaV*“ (srov. bod 21 žaloby). Ve věci však není sporu o tom, že by žalobce nevedl oddělenou evidenci osobních nákladů vynaložených na realizaci projektů VaV, ale je sporu o tom, zda se opravdu jednalo o „vynaložené“ náklady na realizaci projektů VaV. Žalovaný naopak v bodu 71 žalovaného rozhodnutí uvedl, že v této věci „*[n]ení sporu o tom, že byla určitým, resp. odvolatelem zvoleným způsobem oddělena evidence výdajů (nákladů) vynaložených při realizaci projektu VaV vedena. Tato byla vedena v členění na jednotlivé projekty VaV (zakázky), přitom se zvlášť evidovaly materiálové náklady, osobní náklady (mzdové náklady a jím odpovídající náklady na povinné zákonné odvody) a režijní náklady.*“ Spor mezi žalobcem a správcem daně, resp. žalovaným přece nebyl o způsobu vedení evidence osobních nákladů, tedy výdajů na VaV, ale týkal se zcela jiné skutečnosti, jak soud již výše uvedl (k tomu citovaný bod 73 žalovaného rozhodnutí). Žalobce v případě osobních (mzdových) nákladů doložil pracovní evidenci, tj. evidenci počtu odpracovaných hodin jednotlivými pracovníky na projektech VaV, z nichž se vycházelo při stanovení výše osobních nákladů zahrnutých do nákladů vynaložených při realizaci projektů VaV. Osobní náklady byly žalobcem vyčísleny jako součet odpracovaných hodin pracovníků konstrukce, technologie a výroby za jednotlivý projekt VaV vynásobený kalkulovanou (průměrnou) hodinovou sazbou včetně pojištění v daném roce (v roce 2010 sazbou 180 Kč/hod a v roce 2011 sazbou 228 Kč/hod) a takto byly uplatněny v odpočtu na VaV. A právě s tímto způsobem uplatnění těchto osobních nákladů správce daně a potažmo žalovaný nesouhlasil, když jak žalovaný uvedl v bodu 72 žalovaného rozhodnutí: „*V případě osobních (mzdových) nákladů byly do odpočtu na VaV zahrnuty nikoliv skutečně vynaložené a do nákladů odvolatele zaevidované osobní (mzdové) náklady pracovníků podílejících se na řešení jednotlivých projektů VaV, nýbrž osobní (mzdové) náklady kalkulované. Správce daně pojal pochybnosti o správnosti výše osobních (mzdových) nákladů zahrnutých do nákladů vynaložených na realizaci projektů VaV, resp. uplatněných v odpočtu na VaV na řádku č. 242 za zdaňovací období 2011, proto odvolatele vyzval k předložení důkazních prostředků prokazujících správnost výše těchto nákladů (viz Výzva, bod [7]). V Odpovědi na Výzvu odvolatel potvrdil, že do odpočtu na VaV zahrnul osobní (mzdové) náklady kalkulované, nikoliv skutečně vynaložené.*“

16. Z uvedeného vyplývá, že, ostatně jak je to pro způsob argumentace zástupce žalobce v žalobě typické, ten v podstatě napadá závěry správce daně, které vytrhává z kontextu žalovaného rozhodnutí a sám jim dává zcela jiný význam. V dané věci totiž nebylo sporu o způsobu vedení oddělené evidence osobních nákladů, resp. způsob evidence osobních nákladů nebyl důvodem pro neuznání výdajů, resp. nákladů vynaložených na realizaci projektů VaV, ale to, zda mohl či nemohl žalobce uplatnit osobní náklady pouze v kalkulované výši zmíněným způsobem (k tomu bod 71 žalovaného rozhodnutí). Danými uznatelnými výdaji mohou být pouze skutečně vynaložené výdaje, ostatně to vyplývá i z ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pokud žalobce tvrdí, že jím aplikovaný způsob zahrnutí výdajů (nákladů), tedy osobních výdajů, není v rozporu s platnou právní úpravou, tak s takovým názorem se krajský soud neztotožňuje, když naopak ze zákona o daních z příjmů a ani z pokynu D-288 nevyplývá, že by bylo možné do odpočtu VaV zahrnout tyto výdaje pouze kalkulované. A o tom, že kalkulovaný výdaj nemůže být považován za skutečně vynaložený, snad nemůže být žádných pochyb. Ostatně sám žalobce se v žalobě neodvážil takový závěr uvést. Naopak se, v podstatě účelově, v žalobě snaží vytvořit dojem nezákonného postupu ze strany správce daně a žalovaného, např. argumentuje ust. § 49 odst. 5 vyhl. č. 500/2002 Sb. (srov. bod 8 žaloby), přičemž toto ustanovení se vztahuje pouze ke způsobu ocenění zásob vytvořených vlastní činností, nikoliv však pro účely stanovení výše skutečných mzdových nákladů vyplácených jednotlivým zaměstnancům v návaznosti na jejich pracovní výkony, které jsou účtovány na příslušném nákladovém účtu. Žalobce jako zaměstnavatel přece nepřiznává svým zaměstnancům pouze kalkulovanou mzdu, ale skutečně vynaloženou mzdu a ve vztahu k posouzení toho, zda byly osobní výdaje skutečně vynaložené, je nerozhodné, jak žalobce oceňuje zásoby vytvořené vlastní činností. I na této námitce lze demonstrovat účelovost argumentace žalobce, která se v podstatě míjí s podstatou dané problematiky. Správně tedy žalovaný vycházel jak z ust. § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, přičemž přihlédl i k ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, zároveň při výkladu této problematiky zohlednil Pokyn D-288 (pokyn Ministerstva financí ČR k jednotnému postupu při uplatňování ust. § 34 odst. 4 a 5 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ze dne 3. 10. 2005, č.j. 15/96003/2005-151, který zahrnuje mzdy nebo platy dle pracovní smlouvy, resp. dle dohody o pracovní činnosti, dohody o provedení práce či obdobné dohody dle zahraničních právních předpisů) ze kterého nevyplývá, že by se mohlo jednat pouze o kalkulované mzdové náklady vyčíslené na základě kalkulované (průměrné) hodinové sazby stejné pro všechny pracovníky a stanovené pro účely ocenění zásob vytvořených vlastní činností, jak se stalo v případě postupu žalobce. Právě i ve vztahu k aplikaci pokynu D-288 opětovně žalobce účelově v žalobě namítl, že *„Pokyn D-288 je sice závazný pro správce daně, avšak nikoliv pro daňové subjekty... a je možné jej použít pouze jako výkladové vodítko v mezích, v nichž je souladný se zákonem. Pokyn nemůže zavést žádná omezení práv daňových subjektů nad rámec omezení plynoucích ze zákona.“* Tato námitka je typická pro výše zmíněným způsobem koncipované žaloby ze strany právního zástupce žalobce, když ten „něco“ namítne, „nadhodí“, ale nechává na soudu, aby za žalobce domýšlel důsledek této námitky, resp. v čem konkrétně pochybil správce daně, resp. žalovaný, když výše zmíněným způsobem poukázal i na pokyn D-288. Pokud žalobce k tomu v bodu 20 cituje z judikatury zdejšího soudu (rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 7. 1. 2019, č. j. 31 Af 23/2016-76, tedy že: *„pokyn D-288 nemůže zavést žádná omezení práv daňových subjektů nad rámec omezení plynoucích ze zákona“*, tak

k tomu neuvádí, jak konkrétně ve vztahu k dané problematice aplikováním tohoto pokynu správce daně či žalovaný pochybili, když z tohoto pokynu vůbec nevyplývá, že žalobce mohl postupovat způsobem, který si zvolil, tedy že uplatnil osobní náklady pouze v kalkulované, nikoliv skutečné výši. Pokud se žalobce v bodu 42 „diví“, proč se žalovaný „upnul“ na konstatování pochybností ohledně uplatnění osobních nákladů ve správné výši a s tímto si vystačil za situace, kdy faktické vynaložení osobních nákladů na realizaci projektů VaV, resp. faktické uskutečnění zcela konkrétní činnosti na projektech VaV zaměstnanci žalobce, kteří za svoji práci dostali zapláceno, je nepochybné, že účelově pomíjí základní argumentaci správce daně a žalovaného, která se opírá o platnou právní úpravu, tedy že zmíněné osobní náklady nemohl žalobce prokázat pouze v odhadované kalkulované výši, ale ve skutečně vynaložené výši.

17. Krajský soud závěry žalovaného a potažmo i správce daně považuje ve vztahu k této stěžejní otázce za správné a v podrobnostech odkazuje na závěry správního orgánu, zejména na body 71 a násl. žalovaného rozhodnutí s tím, že soud není povinen vyvracet jednotlivé vznesené námitky (podle krajského soudu se jedná zejména o účelové námitky, když na stěžejní otázku rozhodnutí žalovaného odpovídá správně, srozumitelně a jasně), přičemž argumentace žalovaného tvoří vlastní ucelený argumentační systém, tedy není třeba reagovat podrobně na každou námitku, kterých je v žalobě celá řada, např. proč by měl krajský soud vyvracet žalobci jeho námitku o tom, že *„bylo by na místě postupovat v souladu se zásadou in dubio mitius, jak žalobce namítal již v daňovém řízení“*. I z výše uvedených závěrů, opřených o zcela jasné a konkrétní závěry žalovaného, vyplývá, že žádný prostor pro uplatnění této zásady v dané věci neexistoval. Pokud žalobce tvrdí, že *„na podporu jím zastávané interpretace uplatňuje logickou, právně kvalifikovanou argumentaci, kterou nepochybně lze považovat přinejmenším za srovnatelně přesvědčivou výkladovou alternativu interpretace žalovaného“* (srov. bod 37 žaloby), tak to ještě automaticky neznamená, že by se měl krajský soud s touto argumentací ztotožnit či by jí měl vyvracet. Jak soud již výše v úvodní části odůvodnění rozsudku uvedl, 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), když tento závěr lze vztáhnout i na rozhodování správních orgánů. Žalovaný se s argumentací žalobce dostatečným způsobem zabýval, když nebyl povinen podrobně vyvracet vznesené námitky, jelikož proti nim postavil vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v souvislostech vyložil tak, že podpora správnosti těchto závěrů je sama o sobě dostatečná (srov. nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68, a např. i rozsudek NSS ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012-50, bod 21 atd.). Žalobce navíc účelově směšuje zákonem stanovené formální podmínky pro uplatnění výdajů na VaV, stanovené v § 34 odst. 5 ZDP, se zákonnou podmínkou pro jejich uznání v případě realizace projektů VaV (§ 34 odst. 4 VaV), jako vyplývá z bodu 15 a 16. V daném případě se jednalo právě o splnění této zákonné podmínky pro uznání těchto výdajů uvedené v § 34 odst. 4 ZDP, kdy žalobce již uplatnil (čili neplánoval pouze) výdaje na VaV, v takovém případě musel prokázat, že tyto výdaje skutečně vynaložil, nikoliv pouze, že je zmíněným způsobem pouze „kalkuloval“. Rovněž účelová a nerelevantní námitka je uvedena v bodu 28 žaloby, kdy žalobce dospěl k závěru o „selhání“ argumentace rozhodnutí žalovaného. Krajský soud žádné „selhání“ argumentace žalovaného či nepřesvědčivost žalovaného rozhodnutí nespatřuje

v odůvodnění žalovaného rozhodnutí. Naopak je to žalobce, kdo účelově vytrhává z kontextu různé závěry žalovaného a vyvozuje z nich účelově pro něj vhodné námitky. V bodu 74 žalovaný dospěl k závěru, že přímo z ust. § 34 odst. 4 ZDP jednoznačně vyplývá, že od základu daně lze odečíst výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektu VaV na určité zákonem stanovené práce a činnosti, nikoliv však výdaje (náklady) kalkulované, a že výdaje vynaložené na VaV musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů, zároveň odkázal na pokyn D-288 (bod 5), podle něhož je povinen poplatník vést o výdajích (nákladech) oddělenou evidenci, členěnou na jednotlivé projekty a jednotlivé účetní případy, a to i tehdy, když je aplikováno zmíněné ust. § 34 odst. 4 a 5 ZDP. Pokud poté v bodu 28 žaloby, tedy po poukazu na body 74 a 82 žalovaného rozhodnutí, žalobce poukazuje na rozpornost závěrů či na „selhání argumentace žalovaného“, a to citací vytržené věty z kontextu z bodu 86 žalovaného rozhodnutí, tak je třeba k tomu uvést plnou citaci z tohoto bodu žalovaného rozhodnutí, která zní: *Odvolací orgán rovněž nesouhlasí s odvolatelem, že výše uvedený judikát (jak Krajského soudu v Českých Budějovicích, č. j. 10 Af 3/2015-33, tak NSS, č. j. 9 Afs 144/2016-51) je zcela nepřiléhavý k nyní projednávané věci a má za to, že právní závěry přijaté v předmětných rozsudcích ve vztahu k vymezení obecných požadavků na vedení oddělené evidence výdajů (nákladů) při realizaci projektů VaV, tj. že se musí jednat o evidenci přesnou a průkaznou lze vztáhnout i na nyní projednávanou věc. Byť se jedná o jinou skutkovou podstatu, tak právní názory krajského soudu, potažmo NSS vycházející z výkladu ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů co do vedení řádné oddělené evidence výdajů (nákladů) vynaložených na realizaci projektů VaV lze vztáhnout i na tento případ, neboť i v případě odvolatele byla zpochybněna průkaznost a přesnost jím vedené evidence osobních (mzdových) nákladů, přičemž, jak již bylo uvedeno výše, tato nebyla vedena způsobem, jež striktně vyžaduje § 34 odst. 4 zákon o daních z příjmů ve spojení s Pokynem D-288. Byť byla odvolatelem vedena evidence odpracovaných hodin, tuto lze v daném případě považovat toliko za vstupní/výchozí podklady pro vedení oddělené evidence osobních (mzdových) nákladů. Odvolatelem však nebyla vedena oddělená evidence osobních (mzdových) nákladů jakožto úplný soupis účetních případů, neboť jejich výše byla stanovena odhadem, tj. na základě předem stanovené kalkulované hodinové sazby, nikoliv však na základě skutečné výše mzdových nákladů toho kterého zaměstnance v jednotlivých měsících. Odvolatel v podstatě provedl zpětný dopočet souhrnných nákladů na mzdy, a to tak, že souhrnný počet odpracovaných hodin za rok 2011 jednotlivými pracovníky na jednotlivých projektech VaV vynásobil předem stanovenou kalkulovanou hodinovou sazbou. Stále se tak jedná o údaje odhadní, neodpovídající realitě, neboť nevycházejí ze skutečných hodnot evidovaných v účetnictví odvolatele. Předem stanovená kalkulovaná hodinová sazba ani nevychází z reálných podkladů, resp. skutečných hodnot roku 2011, především skutečně vynaložených mzdových nákladů roku 2011. Tato byla stanovena dopředu (odhadem), kdy nebylo zřejmé, jaká výše mzdových nákladů bude jednotlivým zaměstnancům přiznána a vyplacena. Tuto skutečnost odvolatel ostatně i v odvolání zdůraznil, když se vyjadřoval ke správcem daně vytýkanému rozporu v částkách hodinové sazby mzdových nákladů za rok 2011, když uvedl, že v roce 2011 byla použita hodinová sazba ve výši 228,- Kč a tato představuje předem stanovenou kalkulovanou sazbu hodinových osobních nákladů.“ K tomu již není co dodat, snad pouze to, že se jednalo o zcela logické závěry žalovaného, které žalobce nebyl v žalobě schopen vyvrátit, pouze z nich účelově vytrhává věty, které klade do jiných, jím uměle vytvořených rozporů. Proto krajský soud pouze konstatuje, že nebude dále vyvracet další námitky, které se týkají této stěžejní otázky, když závěry žalovaného považuje za správné*

a tyto další námitky nejsou schopny samy o sobě bez dalšího argumentaci žalovaného vyvrátit, a to tím spíše, když vycházejí z platné právní úpravy (viz argumentace soudu).

18. Stěžejní v dané věci bylo, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, přičemž k této otázce je nejprve třeba uvést následující závěry:

V daňovém řízení tíží daňový subjekt důkazní břemeno ohledně jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c), § 92 odst. 3 daňového řádu, srov. též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)], tzn., že daňový subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky prokážou jeho tvrzení (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2003, čj. 31 Ca 62/2002 - 25, publikovaný pod č. 94/2004 Sb. NSS).

19. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, je důkazní povinnost daňového subjektu upravena takto: Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

20. Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže jím tvrzené skutečnosti, nelze dovozovat, že tyto skutečnosti naopak musí prokázat správce daně, a pokud tak neučiní, dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007 – 84, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

21. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu, je správce daně zavázán zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů. Z uvedené dikce se tak podává, že svého uplatnění se zde dostává zásadě projednací, kdy má daňový subjekt právo na prokázání svých tvrzení navrhnout důkazní prostředky, avšak současně není dokazování omezeno pouze na důkazní návrhy daňového subjektu. Judikatura NSS již přitom vyslovila, že při dokazování podle daňového řádu se neuplatní zásada vyšetřovací (např. rozsudek NSS č. j. 1 Afs 54/2004-125 ze dne 9. 2. 2005). Podle důvodové zprávy k § 92 odst. 2 daňového řádu: *„Neznamená to, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků, pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek (§ 98).“*

22. V uvedeném ustanovení jsou vytyčeny mantinely povinnosti správce daně, když je tímto modifikována zásada materiální pravdy a zcela potlačena zásada vyšetřovací, neboť správce daně není zodpovědný za úplné zjištění skutečného stavu věci. Tímto je reflektována ta okolnost, že je to daňový subjekt, nikoliv správce daně, kdo má nebo by přinejmenším měl mít, znalosti o skutečnostech rozhodných pro prokázání jeho daňových tvrzení. V souladu s uvedenou premisou je v ustanovení § 92 daňového řádu zakotveno tzv. „rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt,“ které představuje vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně (viz rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007 ze dne 30. 1. 2008).

23. Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil (za všechny srov. např. instruktivní rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 40/2011 – 92). Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (srov. nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, či ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, všechna rozhodnutí jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).
24. Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 - 99, ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 - 68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 92 odst. 5 daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02).
25. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.
26. Lze tak shrnout, 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).
27. V daném případě se nejednalo o to, že by se jednalo o otázku, zda žalobce „zatemnil“ obraz hospodaření daňového subjektu, jak argumentuje žalobce v bodu 52 žaloby rozsudkem NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ale správci daně vznikly důvodné pochybnosti o skutečně vynaložených osobních nákladech, proto žalobce vyzval

k předložení důkazních prostředků, prokazujících správnost výše mzdových nákladů, dokonce sám žalobce v bodu 55 uvádí, že ve výzvě ze dne 14. 7. 2016 vyzval správce daně žalobce k předložení důkazních prostředků prokazujících správnost výše mzdových nákladů zahrnutých do nákladů vynaložených na realizaci projektů VaV, tedy nejedná se o žádnou obecnou výzvu, žalobci tedy muselo být jasné, co po něm správce daně požadoval. Navíc žalobci muselo být jasné, že se musí jednat o skutečně vynaložené náklady, což vyplývá i z ust. § 34 odst. 4 ZDP. Námitku uvedenou v bodu 56 žaloby, tedy že údajně na ústním jednání dne 15. 9. 2016 správce daně na dotaz žalobce ohledně způsobu stanovení uplatněných mzdových nákladů uvedl, že souhlasí s oběma způsoby jejich stanovení, tj. dle § 49 odst. 5 vyhl. č. 500/2009 Sb., není vůbec konkrétní z hlediska odkazů na příslušný podklad ve správním spisu a nelze z nich vyvodit bez dalšího závěr, že by správce daně na rozdíl od svého rozhodnutí a závěrů žalovaného, uvedeného v žalovaném rozhodnutí, se odklonil od platné právní úpravy a vyzval žalobce ke splnění této povinnosti tímto způsobem, tj. že by mu umožnil uplatnit náklady i v plánované, kalkulované výši. Krajský soud nebude za žalobce vyhledávat k tomu příslušný podklad a dotvářet jeho námitku, přičemž považuje tuto námitku za účelovou, protože žalobce nevyvrátil závěry žalovaného, které se týkaly odkazu na § 49 odst. 5 citované vyhlášky, který použil správce daně ve vztahu ke zvolenému způsobu ocenění zásob vytvořených vlastní činností pro účely splnění podmínek zákona o účetnictví, nikoliv však k zodpovězení zmíněné stěžejní otázky, tj. zda mohl uplatnit zmíněné osobní náklady žalobce v kalkulované výši či nikoliv. Ostatně z žádného podkladu, založeného ve správním spisu, nevyplývá, že by takovouto informaci správce daně žalobci poskytl, a to tím spíše, když správce daně vyzýval zmíněnou výzvou ze dne 14. 7. 2016 žalobce k předložení důkazních prostředků prokazujících správnost výše mzdových nákladů zahrnutých do nákladů vynaložených na realizaci projektů VaV, tedy žalobci muselo být jasné, že nemůže uspět se svojí vlastní teorií o správnosti jím zastávaného výkladu, zahrnujícího možnost uplatnění pouze kalkulovaných osobních nákladů na realizaci projektů VaV.

28. Zároveň žalobce ani nezpochybnil to, co uvedl žalovaný v bodu 91 žalovaného rozhodnutí, totiž že v průběhu daňové kontroly správce daně předmětný způsob stanovení mzdových nákladů odsouhlasil jako správný ve vztahu k jednomu ze způsobu ocenění zásob vytvořených vlastní činností v souladu s ust. § 49 odst. 7 citované vyhlášky, tj. pro účely splnění podmínek zákona o účetnictví a zmíněné vyhlášky, nikoliv však pro účely odpočtu na VaV dle § 34 odst. 4 ZDP. Krajský soud tak spatřuje tuto námitku o tom, že by správce daně odsouhlasil jím zvolený způsob stanovení mzdových nákladů ve vztahu k posouzení splnění podmínek pro odpočet výdajů na VaV ve smyslu § 34 odst. 4 ZDP, za účelovou.
29. Dle názoru krajského soudu své důkazní břemeno správce daně unesl, když výzvou ze dne 14. 7. 2016 vyzval žalobce srozumitelným způsobem k prokázání správnosti výše mzdových nákladů, naopak to byl žalobce, kdo toto břemeno neunesl. Krajský soud rovněž nebude odpovídat na sugestivní otázky žalobce (bod 49), kdy ten se dotazuje, z jakého důvodu správce daně, resp. žalovaný v rámci hodnocení splnění formálních podmínek posuzoval otázku faktického vynaložení výdajů uplatněných v rámci odpočtu na VaV. Z žalovaného rozhodnutí a z rozhodnutí správce daně vůbec nevyplývá, že by se správní orgány vůbec věcným posouzením projektů VaV zabývaly, z žalovaného rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že žalobci nebyly uznány tyto výdaje ze zcela jiného důvodu, jak

soud již výše uvedl, a pokud žalobce spatřuje „libovůli a tendenčnost postupů správce daně, resp. žalovaného“, a že to je z jím uvedených, účelových námitek „jasně patrné“, tak naopak z žaloby je „jasně patrné“, že žalobce uvádí účelové a nerelevantní námitky, vytrhává jednotlivá tvrzení žalovaného z kontextu a vyvozuje z jeho závěrů zcela něco jiného, co vůbec z odůvodnění žalovaného rozhodnutí nevyplývá (srov. např. viz výše uvedená argumentace s uvedením konkrétních příkladů). Není rovněž pravda, že by se žalovaný „dostatečně nevypořádal se znaleckým posudkem vypracovaným Ing. J. P.“. K posouzení zmíněné stěžejní otázky nebylo třeba žádného znaleckého posudku, když se jedná o právní otázku a nikoliv o otázku, kterou by měl posuzovat znalec. A se zhodnocením tohoto znaleckého posudku se dostatečně vypořádal správce daně (Zpráva o daňové kontrole, strana 41 až 42) a dále žalovaný v žalovaném rozhodnutí (bod 89). Závěr tohoto znaleckého posudku nemohl vyvrátit správný názor žalovaného, který se vztahuje ke zmíněné stěžejní otázce (argumentace soudu viz výše), krajský soud považoval proto návrh žalobce na provedení důkazu výsledkem znalce za nedůvodný a nadbytečný.

30. Námitku, kterou žalobce uvádí v části IV. žaloby, uvedl žalobce již v odvolání, přičemž s touto námitkou se vypořádal žalovaný v bodu 51 a násl. žalovaného rozhodnutí. Žalovaný vycházel správně z § 34 odst. 6 ZDP a z pokynu D-288 (bod 10), kdy jestliže poplatník v období, kdy vznikl nárok na odpočet, tj. v období, kdy byly náklady na realizaci projektů VaV vynaloženy, vykáže základ daně z příjmů dostatečně vysoký a odpočet na VaV neuplatní nebo ho neuplatní v celkové výši, nelze tento odpočet nebo část přenášet do dalších období. Správce daně pak postupoval tak, jak je podrobně uvedeno v této části žalovaného rozhodnutí (body 51, 52, 53, 54, 55, 56). Krajský soud považuje tento postup za dostatečně odůvodněný a správný, přičemž v podrobnostech na tuto část žalovaného rozhodnutí odkazuje (není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, proto se bude soud v případě shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí, odkazovat na toto odůvodnění – srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS).
31. Krajskému soudu bylo dne 20. 12. 2019 doručeno podání žalobkyně označené jako „Doplnění žaloby, replika žalobce k vyjádření žalovaného a návrh na výslech znalce“. V tomto podání žalobkyně v části II. pouze rozvádí polemiku s názory a postupem žalovaného, s čímž se podrobně vypořádal krajský soud již výše v tomto rozhodnutí. Stejně tak se krajský soud již výše vypořádal s návrhem na výslech znalce obsaženým v bodě [21] zmíněné písemnosti. Krajský soud se tedy vyjádří pouze k argumentaci žalobkyně uvedenou v části III. Podjatost úředních osob. V první řadě je třeba uvést, že tento žalobní bod uvedl žalobce zcela nově, když v žalobě ze dne 24. 6. 2019 uplatněn nebyl. Proto je třeba přihlídnout ke skutečnosti, že takto žalobce učinil po uplynutí dvouměsíční zákonné lhůty pro podání žaloby, ve které může žalobce rozšířit žalobu o další žalobní body (§ 71 odst. 2 a § 72 odst. 1 s.r.s.), protože žalované rozhodnutí bylo žalobci doručeno 23. 4. 2019 a tato zákonná lhůta uplynula dne 24. 6. 2019, což ostatně potvrdil žalobce již v bodu I. žaloby. Žalobce tedy nerespektoval koncentrační zásadu, zakotvenou v těchto ustanoveních s.r.s. Z té judikatura NSS uvádí výjimky s odkazem na právní úpravu (například v případě nicotnosti žalovaného rozhodnutí, nepřekoumatelnost žalovaného rozhodnutí, prekluze odpovědnosti za přestupek atd.). V dané věci však o žádný takový případ se nejedná a nelze ani na věc aplikovat nálezy Ústavního soudu ze dne



3.4.2018, sp. zn. II. ÚS 3189/16, který se netýkal námitky podjatosti, ale zcela jiného případu. Ale i kdyby od této skutečnosti, bránící soudnímu přezkumu žalovaného rozhodnutí v mezích daných tímto novým žalobním bodem, soud odhlédl, nebylo by možné mu přisvědčit, a to z následujících důvodů.

32. Žalobkyně v této části vyjádření a „doplnění žaloby“ odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 363/2018-113, ze dne 14. 11. 2019, zabývající se mj. také dokumentem Generálního finančního ředitelství ze dne 19. 2. 2016 s názvem „Podmínky pro příslib cílové odměny, příslib cílové odměny“, které bylo adresováno všem finančním úřadům a specializovanému finančnímu úřadu. Podle tohoto dokumentu mají na mimořádnou odměnu nárok zaměstnanci podílející se na ověření uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. V citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu dle žalobkyně NSS dospěl k závěru, že finanční motivace odvislá od výše neuznávaného odpočtu způsobuje podjatost úředních osob. Tento názor žalobkyně je však nutno korigovat. Krajskému soudu je zmíněný rozsudek NSS dobře znám a není pravdou, že by Nejvyšší správní soud dospěl k podobným závěrům, jaké uvádí žalobkyně. Nejvyšší správní soud ve zmíněném rozsudku pouze 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.“* Nicméně ve zde projednávaném případě krajský soud neshledal žádné konkrétní důvody, pro které by bylo možné konstatovat možnou podjatost úředních osob, a ani žalobkyně žádná tato konkrétní tvrzení neuvádí. Žalobkyně pouze odkazuje na dokument Generálního finančního ředitelství, což však nezpůsobuje automaticky podjatost úředních osob, což ani nezmiňuje NSS ve svém rozsudku, o který žalobkyně svou argumentaci opřela. Tvrzení žalobkyně tak zůstává pouze v rovině spekulací. Navíc krajský soud přezkoumal postup správce daně I. stupně, přičemž neshledal žádná pochybení, tudíž byla daň žalobkyni doměřena v souladu se zákonem. Pokud tedy žalobkyně netvrdí žádné konkrétní skutečnosti, pro které lze spatřovat podjatost úředních osob, nelze posoudit postup úředních osob k zákonnému doměření daně jako vážnou procesní vadu řízení, a to i s ohledem na skutečnost, že daňová kontrola byla u žalobkyně zahájena dne 12. 5. 2015, tudíž ještě před vydáním zmíněného dokumentu Generálního finančního ředitelství. Navíc pokud by krajský soud akceptoval bez dalšího argumentaci žalobkyně, došlo by za období platnosti dokumentu Generálního finančního ředitelství k naprostému paralyzování finanční soustavy v rámci daňových řízení, daňová řízení týkající se ověření odpočtu na podporu vědy a výzkumu za toto období by musela být ukončena a nastaly by „daňové prázdniny“, což jistě nebylo úmyslem Nejvyššího správního soudu při jeho rozhodování.

33. Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.)

#### 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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](http://www.nssoud.cz).

Pardubice 29. ledna 2020

JUDr. Jan Dvořák v. r.  
předseda senátu