



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. Petry Venclové, Ph.D. a JUDr. Aleše Korejtky ve věci **žalobce: ORLING s.r.o, IČO 45535868**, se sídlem Na Bělisku 1352, Ústí nad Orlicí, **zastoupeného: JUDr. Jiřím Lukášem, advokátem** se sídlem Komenského 160, Ústí nad Orlicí, **proti žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, **o řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21.1.2016, č.j. 2852/16/5200-11435-706478**

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Vymezení věci:

Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím v souladu s ust. § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále „daňový řád“) a podle zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů (dále „zákon o daních z příjmů“), zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále „správce daně“), a to dodatečný platební výměr za zdaňovací období roku 2011 ze dne 21.1.2015, č.j. 67254/15/2809 50523-609146. Tímto byla žalobci na základě výsledků daňové kontroly doměřena daň z příjmů právnické osoby ve výši 671.650 Kč.

Své rozhodnutí odůvodnil žalovaný tím, že správce daně postupoval správně a zcela v souladu se zákonem, když žalobce nepředložil řádný projekt výzkumu a vývoje pro r. 2011, jež by obsahoval všechny zákonem stanovené náležitosti v souladu s ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, vypracovaný před zahájením řešení tohoto projektu, nemá tedy právo na daňové odečtení 100% výdajů s tím spojených dle ust. § 34 odst. 4 téhož zákona. Žalobce předložil v průběhu daňového řízení správci daně dokument označený jako Projekt výzkumu a vývoje roku 2011 a další dílčí dokumenty (Dílčí zadávací listy vývojového úkolu, projekt VV 2011 a konkretizace úkolů VV roku 2011), ani ve svém souhrnu však tyto dokumenty neobsahovaly všechny zákonem stanovené náležitosti a nebyly opatřeny datem, popř. byly datovány datem pozdějším, přičemž byly bez podpisu. V průběhu řízení poté žalobce nikterak neprokázal, že by k vypracování daného projektu došlo již před jeho realizací, kdy navíc sám odkazoval na průběžně vedenou dokumentaci jako na dokumentaci projektu výzkumu. Nadto má žalobce pro příslušné zdaňovací období vytvořen pouze „jeden projekt“, v rámci kterého dle svých tvrzení řešil dílčí úkoly (celkem 18 produktů), nejedná se ale o jeden projekt vytvořený v souladu se zákonem, nýbrž o 18 samostatných projektů, když mezi těmito předloženými dokumenty není přímá souvislost. Správci daně ani žalovanému tak nebyly předloženy důkazy o uceleném, cíleném a vědomém projektu vypracovaném přede dnem zahájení řešení. Nakonec žalovaný uvedl, že ve věci nebyly splněny ani předpoklady týkající se novosti a technické, resp. výzkumné nejistoty, jelikož u předmětných přípravků došlo toliko ke zvýšení jejich účinnosti, nezískaly tak žádnou novou vlastnost či funkci – jedná se tedy pouze o činnost inovativního charakteru dle ust. § 2 odst. 1 písm. d) zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu experimentálního vývoje a inovací (dále „zákon o podpoře výzkumu“), nikoli o výzkum a vývoj.

Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce v zákonem stanovené lhůtě dle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, (dále „s.ř.s.“) žalobu, již se domáhal zrušení napadeného rozhodnutí pro jeho nezákonnost.

Žalobní body:

V první řadě žalobce namítal, že žalovaný nesprávně právně vyložil ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, postupoval tak přepjatě formalisticky, když se soustředil toliko na formální stránku věci a upozadil její materiální podstatu. Svým postupem tak žalobce porušil zásadu přiměřenosti, zásadu *in dubio pro libertate* a překročil i zákonem stanovené meze správního uvážení při hodnocení předmětného projektu výzkumu a vývoje. Ve věci navíc nebyl proveden žádný důkaz, který by svědčil o tom, že projekt výzkumu a vývoje neexistoval na samém počátku jeho řešení, závěr žalovaného o opaku je tak dle žalobce v hrubém rozporu s provedenými důkazy. Předložený projekt je ze své podstaty souhrnným dokumentem, který je tvořen Projektem/Rozpočtem nákladů/Dílčími zadávacími listy včetně specifikace a testování - ve svém souhrnu tvoří tyto dokumenty jeden funkční celek, který obsahuje všechny zákonem stanovené náležitosti. K tomu žalobce odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (dále „NSS“) ze dne 26.11.2013, č.j. 2 Afs 24/2012-34 (rozsudky NSS jsou dostupné na www.nssoud.cz). Předmětné přípravy pak splňují i požadavky na prvek novosti.

Žalobce proto navrhl zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

Vyjádření žalovaného a replika žalobce:

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že považuje předmětnou žalobu za nedůvodnou a navrhl její zamítnutí. Nejprve zdůraznil, že dle ust. § 92 odst. 2 daňového řádu, je stížen důkazním břemenem ve věci žalobce, takže nelze přisvědčit jeho námitce, že nebyl proveden žádný důkaz prokazující, že doklady nebyly vyhotoveny před zahájením projektu. Dle jeho názoru poté není možné na věc aplikovat rozhodnutí NSS ze dne 26.11.2013, č.j. 2 Afs 24/2012-34, jelikož v něm NSS vycházel z jiného skutkového stavu – v dané době ještě nebyla zakotvena povinnost vypracovat písemně projekt před zahájením jeho řešení, žalobce však měl tento projekt vypracovat až cca 5 let po účinnosti novely příslušného zákona, která přesně a jednoznačně stanoví, jak má daný projekt vypadat a jaké má mít náležitosti. Ani jednotlivé části předložené žalovanému by navíc stejně neobsahovaly všechny zákonem stanovené náležitosti. Z datace některých dílčích listů k 31.12.2011, jež jsou dle tvrzení žalobce nedílnou součástí projektu, lze poté dovodit, že projekt nebyl vyhotoven před zahájením jeho řešení. K tomu žalovaný odkázal na rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26.8.2013, č.j. 31 Af 80/2012-25. Opětovně pak poukázal na to, že žalobce ve skutečnosti pracoval celkem na 18 na sobě nezávislých projektech, kdy mezi nimi z jednotlivých předložených listin nevyplývá žádná přímá souvislost – navzájem na sebe ani neodkazují. Nelze tedy dovodit, že by se jednalo o jeden funkční celek.

V replice žalobce namítl, že v daňovém řízení tvrdil a předložením svého účetnictví a projektu i prokázal, že prováděl výzkum a vývoj. Bylo tedy na žalovaném, aby ve smyslu ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, prokázal, že projekt nebyl vytvořen před jeho začátkem. Dílčí zadávací listy poté nebyly datovány, jelikož byly nedílnou součástí projektu, který byl v tzv. košilce (deskách, obalu) datované 4.1.2011 – celý projekt tak byl vyhotoven k tomuto datu. Datum 31.12.2011, či data další poté označovala pouze stav daného projektu k tomuto dni, jelikož se s projektem nadále pracovalo (byl „živý“). Žalobce tak nechápe projekt jako formální zadání, ale jako komplexní dokumentaci o postupu a realizaci tohoto výzkumu a vývoje.

Posouzení věci krajským soudem:

Krajský soud po zjištění, že byla žaloba proti pravomocnému rozhodnutí žalovaného podána oprávněnou osobou (§ 65 s.ř.s.), v zákonem stanovené lhůtě (§ 72 odst. 1 s.ř.s.) a po zjištění, že je žaloba přípustná (§ 68 s.ř.s.), přezkoumal napadané rozhodnutí v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů (§ 71 odst. 1 písm. d/, § 75 odst. 2 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Při přezkoumání rozhodnutí přitom krajský soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.).

Krajský soud se zaměřil v mezích žalobních bodů primárně na otázku, zda v případě žalobce byly, či nebyly splněny formální požadavky stanovené pro možnost odpočtu nákladů na vědu a výzkum jako odečitatelných položek, tj. na existenci řádného projektu, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům.

Z obsahu správního spisu byly zjištěny následující pro rozhodnutí ve věci podstatné skutečnosti:

Daňová kontrola byla u žalobce jako daňového subjektu zahájena dne 1.3.2013 (protokol o zahájení čl. 2 daňového spisu) a dne 8.4.2013 byl žalobce správcem daně požádán o předložení projektu výzkumu a vývoje. Dne 24.4.2013 byl žalobcem předložen šanon dokumentů nazvaný Výzkum a vývoj roku 2011, jehož součástí byly Směrnice pro zpracování

a vedení projektů výzkumu a vývoje ze dne 5.1.2010, Projekt výzkumu a vývoje roku 2011 vyhotovený dne 4.1.2011, jednotlivé dílčí zadávací listy, listina testování, listina Plánované náklady na VV 2011, výkaz osobních nákladů za jednotlivá čtvrtletí roku 2011 a pohyb na účtu od 1.1.2011 do 31.12.2011.

Ze Směrnice pro zpracování a vedení projektů výzkumu a vývoje ze dne 5.1.2010 vyplývá, že tato stanoví povinnosti vedení účetní jednotky v rámci aplikace zákona o daních z příjmů a pokynu č. D-288 při odpočtu výdajů vynaložených na projekty výzkumu a vývoje od základu daně, přičemž jsou zde shrnuty základní náležitosti příslušného souhrnného dokumentu, postup přijetí projektů a prací při jeho řešení, evidence nákladů a vedení účetní evidence.

V listině označené jako Projekt výzkumu a vývoje roku 2011 je obsažen seznam 18 produktů, předpokládané vzorky, doba zadání (leden 2011 či září 2010), u některých produktů je i předpokládaná doba jejich sériové výroby, jejich testování (kdy a kým) a seznam pracovníků, které se na jejich vývoji podílejí (u některých pracovníků je označení „externí“, popř. označení firmy s douškou „smlouva o spolupráci“). Za vedoucí celého projektu je označena Ing. Kateřina Dušková, jejíž povinností je sledovat průběh a postup prací, provádět operativní a nutné změny projektu, popř. časové přesuny jednotlivých etap z hlediska optimalizace práce, rychlosti a účelnosti nákladů. Dále je zde uvedeno, že se ostatní pravidla pro realizaci řídí interní Směrnicí, že je stanovení rozsahu předpokládaných nákladů provedeno v příloze (materiálové, mzdové a ostatní náklady) a je zde obsažen odkaz na přílohu č. 1 a č. 2 (rozsah plánovaného objemu testování výrobků veterinárního charakteru a plán spotřebitelských testů). Na první straně tohoto dokumentu je poté označení žalobce (název, sídlo) a podpis jednatelky společnosti s připojeným razítkem žalobce (zde je název, sídlo, IČO, DIČ a telefon). Přílohu č. 1 tohoto projektu tvořila tabulka s výčtem a charakteristikou testovaných koní, označení jeho trenéra a seznam přípravků, které jsou na nich testovány.

Dle listiny označené jako Plánované náklady na VV 2011 datované dnem 4.1.2011, dosáhnou plánované osobní náklady na daný projekt u osmi pracovníků 2.548.010 Kč a materiálové náklady 1.030.000Kč.

V jednotlivých dílčích zadávacích listech vývojového úkolu (celkem 18 ks) je uveden název výrobku, typ úkolu (např. inovace, nový produkt), termín jeho zahájení a ukončení, prvek novosti produktu (např. nové složení) a předpokládaná nejistota a rizika vývoje (např. senzorická, potřeba změnit složení směsi atd.). Každý je poté opatřen dovětkem týkajícím se aktualizace k 10.1.2011 a stavu daného úkolu k 31.12.2011.

Součástí dílčích listů jsou specifikace vývojového úkolu r. 2011 datované k 10.1.2011. Zde jsou uvedeny specifikace cíle úkolu (např. nové vlastnosti produktu spočívající ve změně složení obsahu vyjmenovaných extraktů atd.), konkretizace prvku novosti (např. ojedinělá kombinace formulí z bylinných extraktů, vitamín a mikroprvků), očekávaný přínos (např. zlepšení doplnění stávajícího portfolia produktů), definice prvku nejasnosti (technologická i senzorická), užití metodické postupy, způsob kontroly a označení osob, které daný úkol zajišťují s označením jejich kvalifikace a pracovněprávního vztahu k žalobci.

Rovněž jsou v dokumentaci založené i listiny označené jako Systém cíleného a cyklického testování použitelnosti, užitné hodnoty a účinnosti originálních českých doplňků

stravy, kde jsou podrobněji popsány účel testování, předpokládaný přínos a metody vyhodnocování.

Na tyto dílčí listy následně navazují zprávy o testování, v nichž jsou obsaženy údaje týkající se osoby řešitele a výsledků výzkumu dosažených v daném roce, a Vyhodnocení vývojového úkolu r. 2011 datované dnem 16.1.2012 a opatřené podpisem jednatele žalobce.

Při ústním jednání konaném dne 16.5.2013 byl žalobce poučen v souladu s ust. § 34 odst. 4, 5 zákona o daních z příjmů, o náležitostech projektu a o tom, že doposud předložené materiály neposkytují dostatek informací nezbytných pro validní posouzení oprávněnosti uplatnění nákladů a byl vyzván, aby ozřejmil: specifikaci cílů projektu včetně kritérií, na jejichž základě bylo provedeno vyhodnocení jejich dosažení; specifikaci ocenitelného prvku novosti a prvku nejistoty; očekávaný přínos; specifikaci osob včetně jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu; specifikaci metod a způsobu kontroly; hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků projektu. Na základě této výzvy se žalobce vyjádřil v tom smyslu, že se doposud jednalo pouze o výtah z projektu, který je podstatně obsáhlejší a obsahuje více dokumentů, které jsou součástí celého administrativního celku. Dne 15.7.2013 poté předložil šanon dokumentů nazvaný VV2011 Konkretizace úkolů VV roku 2011 – realizace (specifikace a konkretizace dílčích úkolů, systém testování, vyhodnocení dílčích úkolů), jehož součástí jsou výše uvedené specifikace vývojového úkolu a Systém cíleného a cyklického testování použitelnosti, užitné hodnoty a účinnosti originálních českých doplňků stravy). Nato správce daně vyzval žalobce ke sdělení, zda je listina Projekt výzkumu a vývoje roku 2011 předložena jako projekt výzkumu a vývoje dle ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, na což mu žalobce sdělil, že jediné, co v tomto dokumentu chybělo, byla specifikace, která byla doplněna právě předloženým šanonem. Následně byl žalobce vyzván, aby předložil kompletní podklady.

Po předložení tohoto šanonu a jeho vyhodnocení vyzval správce daně žalobce k doložení konkretizace subjektu, na němž byl výrobek testován; k doložení množství přípravku spotřebovaného v rámci testu; k doložení historie jednotlivých produktů a změny v jejich složení včetně přínosu, který tato změna má. Následně správce daně žalobce vyzval, aby u každého projektu vzhledem ke vzniklým pochybnostem prokázal, že obsahuje ocenitelný prvek novosti, vyjasnil výzkumné nebo technické nejistoty a doložil, že všechny náklady vztahující se k výdeji výrobků a surovin ze skladu v rámci testu byly vynaloženy v souladu s tímto projektem. Rovněž byl žalobce poučen o tom, že dosud nepředložil projekt výzkumu a vývoje tak, jak jej vymezuje ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, proto byl vyzván k jeho předložení.

Dle výsledku kontrolního zjištění správce daně dospěl k závěru, že žalobce nepředložil žádný dokument, který by obsahoval všechny náležitosti dle ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů a ze kterého by bylo současně patrné, že byl pořízen před zahájením projektu. Pouze listina označená jako Projekt výzkumu a vývoje totiž byla vyhotovena dne 4.1.2011, avšak ta neobsahuje všechny náležitosti projektu (datum ukončení řešení, cíle, kvalifikace a forma pracovněprávního vztahu řešitelů, způsob kontroly a hodnocení postupů je stanoven natolik vágně, že jej nelze považovat za splnění dané podmínky). Nadto není v předložených listinách obsažen žádný dokument, ve kterém by byly uvedeny plánované náklady na konkrétní projekt. U ostatních předložených listin naopak chybí podpis, datum jejich vyhotovení, či identifikace žalobce. Předložené listiny pak netvoří ucelený dokument, jelikož mezi sebou nemají přímou souvislost, resp. na sebe neodkazují. Rovněž také není splněna podmínka novosti, jelikož došlo jen ke zvýšení účinnosti, výrobek však neobsahuje nový prvek (nezískal

žádnou novou vlastnost, ani funkci), protože je určen ke stejnému účelu jako před inovací. Provedenou změnu tak lze označit právě pouze za inovaci, nikoli vývoj. Není zde splněn ani požadavek na prvek vyjasnění technické nejistoty – jedná se např. pouze o senzorickou technickou nejistotu (nejistotu v rámci aplikace přípravku, nikoli při jeho výrobě), či nejistotu v rámci kompozice (zde však žalobce nedoložil, že by se zabýval hledáním nejvhodnější kompozice) atd. v závislosti na konkrétním výrobku.

Krajský soud se po přezkoumání napadeného rozhodnutí zcela ztotožňuje s právním názorem žalovaného vysloveným v jeho rozhodnutí i s právním názorem vysloveným v rozhodnutí správce daně, resp. ve výsledku kontrolního zjištění. Smyslem soudního přezkumu přitom není podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody s názorem soudu a odůvodněním napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění, jak již setrvale rozhoduje NSS (viz např. rozsudek NSS ze dne 27.7.2007, č.j. 8 Afs 75/2005-130).

K jednotlivým žalobním námitkám žalobce krajský soud uvádí následující argumentaci.

Ust. § 2 zákona o podpoře výzkumu, stanoví, že se základním výzkumem rozumí teoretická nebo experimentální práce prováděná zejména za účelem získání nových vědomostí o základních principech jevů nebo pozorovatelných skutečností, která není primárně zaměřena na uplatnění nebo využití v praxi, aplikovaným výzkumem teoretická a experimentální práce zaměřená na získání nových poznatků a dovedností pro vývoj nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb, a experimentálním vývojem získávání, spojování, formování a používání stávajících vědeckých, technologických, obchodních a jiných příslušných poznatků a dovedností pro návrh nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb. Inovace na druhou stranu spočívá v zavedení nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb do praxe, s tím, že se rozlišují: 1. inovace postupů, kterými se rozumí realizace nového nebo podstatně zdokonaleného způsobu výroby nebo poskytování služeb, včetně významných změn techniky, zařízení nebo programového vybavení, 2. organizační inovace, kterými se rozumí realizace nového způsobu organizace obchodních praktik podniků, pracovišť nebo vnějších vztahů.

Dle ust. § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, lze od základů daně odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje. Pokud vynaložené výdaje (náklady) souvisejí s realizací projektů výzkumu a vývoje pouze zčásti, je možné od základů daně odečíst pouze tuto jejich část. Výdaje (náklady), které lze odečíst od základu daně, musí být výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka. Tento odpočet nelze uplatnit na služby, licenční poplatky (§ 19 odst. 7) a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob s výjimkou výdajů (nákladů) vynaložených za účelem certifikace výsledků výzkumu a vývoje, a dále na ty výdaje (náklady), na které již byla i jen zčásti poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.

Ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, stanoví, že se projektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odstavce 4, 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.

Bližší úpravu pojmu projekt obsahuje pokyn Ministerstva financí ČR, D-288, dostupný na <http://www.d288.cz/wp-content/uploads/2016/09/pokyn-d%E2%80%9393288.pdf>. Ohledně povahy „pokynů D“ Ministerstva financí ČR je zřejmé, že se nejedná o obecně závazné právní předpisy, nýbrž o předpisy interní povahy, které však zajišťují jednotnost rozhodovací praxe daňových orgánů, jak ostatně vyplývá z rozsudku NSS ze dne 16.8.2010, č.j. 2 Afs 53/2010-63 /bod 18/: *„Pokyny ministerstev jsou interními předpisy, které upravují a sjednocují praxi správních orgánů. Přestože pokyny ministerstev nejsou obecně závaznými právními předpisy, správní orgány mají povinnost se jimi ve své právní praxi řídit, což neplatí pouze v případě, že by se taková praxe neslučovala s obecně závaznými právními předpisy. Nejvyšší správní soud se povahou metodických pokynů a závazností správní praxe správních orgánů zabýval již v několika svých rozhodnutích, na základě kterých je možné stručně definovat závaznou správní praxi pomocí 1. kritéria zákonnosti - musí se jednat výhradně o praxi (činnost, příp. nečinnost), která je stanovena v souladu se zákonem, resp. vytvořena na základě zákonem svěřené pravomoci, přičemž nesmí zasahovat do zákonem zaručených práv soukromých osob, a 2. kritéria předvídatelnosti - praxe je ze strany příslušných správních orgánů všeobecně přijímána a dodržována, je možné legitimně očekávat stejný postup v podobných případech. „Jestliže se takováto praxe vytvořila, správní orgán se od ní nemůže v jednotlivém případě odchýlit, neboť takový jeho postup by byl libovůlí, která je v právním státě (viz čl. 1 odst. 1 Ústavy) nepřipustná. Ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněné nerovného zacházení (viz čl. 1 věta první Listiny základních práv a svobod) vyplývá princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí v případě, že mu zákon dává prostor pro uvážení, pokud se taková praxe vytvořila“ (cit. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 -55, ve stejném duchu rozsudek ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007-251, publ. pod č. 1383/2007 Sb. NSS, oba dostupné na www.nssoud.cz).“*

Pokyn D-288 přitom uvádí, že se **projektem výzkumu a vývoje rozumí souhrnný dokument, ve kterém poplatník vymezí pro účely uplatnění odpočtu před zahájením řešení projektu svou činnost ve výzkumu a vývoji**. Daný projekt zpracovaný v písemné podobě přitom musí obsahovat zejména:

- a) 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,

- b) cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení,
- c) dobu řešení projektu (datum zahájení a datum ukončení řešení projektu),
- d) předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu,
- e) jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi,
- f) způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků,
- g) datum, místo, jméno a příjmení odpovědné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení; odpovědnou osobou se rozumí poplatník, je-li fyzickou osobou, nebo osoba, která je statutárním orgánem poplatníka nebo jeho členem.

Základním kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních (příbuzných) činností je poté dle tohoto pokynu přítomnost ocnitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty. Pro jejich posouzení se použijí tato doplňující (pomocná) kritéria:

- h) stanovené cíle projektu (jejich dosažitelnost a vyhodnotitelnost po ukončení projektu)
- i) prvek novosti nebo novátorství (v rámci možných informací, které může mít poplatník k dispozici v dané době)
- j) hledání předtím neodhalených jevů, struktur nebo vztahů
- k) aplikace poznatků nebo techniky novým způsobem
- l) výsledkem má být nové, hlubší chápání jevů, vztahů, principů s významem širším než pro jednoho poplatníka
- m) očekávaný přínos, t.j. patent, licence, chráněný vzor apod.
- n) kvalifikace pracovníků zařazených do projektu
- a) používané metody
- b) souvislost s větším celkem (např. s programem, s činností podniku)
- c) míra obecnosti předpokládaných výsledků
- d) souvislost projektu s jinou vědeckotechnickou činností.

Z rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26.8.2013, č.j. 31 Af 80/2012-25 vyplývá, že „*Ustanovení § 34 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, vyžaduje pro uvedené položky odčitatelné od základu daně splnění taxativně vymezených podmínek. Pokud tedy projekt, který musí být vypracován před zahájením jako řešení, má obsahovat určité náležitosti, nelze jejich případnou absenci nahrazovat v odvolacím řízení, které nesporně probíhá se značným časovým odstupem od okamžiku, kdy měl být písemný dokument se všemi náležitostmi vyhotoven.*“ V rozhodnutí NSS ze dne 26.11.2013, č.j. 2 Afs 24/2012-34 byla vyslovena určitá zdrženlivost ve vztahu k formálním požadavkům na projekt: „*Požadavek zákona, aby projekt výzkumu a vývoje byl zpracován jako písemný dokument (§ 34 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů), splňuje nejen projekt v listinné (analogové) podobě, ale i elektronický soubor, lze-li jej kdykoli jednoduše převést do listinné podoby. Zákon o daních z příjmů výslovně nevyžaduje, aby byl projekt výzkumu a vývoje představován jediným, uceleným dokumentem; z povahy věci lze nicméně takový požadavek dovodit (§ 34 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů). Nesplňuje-li projekt bezesbtyku tento požadavek, jde o nedostatek formální, který správce daně a priori nezabavuje povinnosti zabývat se jeho věcným obsahem, předložil-li ale stěžovatel správci daně nikoli ucelený a zcela formálně bezvadný soubor dokumentů, měl být v posuzovaném případě, z hlediska formálních požadavků, akceptován jako projekt.*“ Krajský soud však zdůrazňuje, že toto rozhodnutí nelze aplikovat na případ žalobce, jelikož vycházelo z jiného skutkového stavu, přičemž specialita skutkových okolností byla vyjádřena přímo v daném rozhodnutí.

Stěžovatel totiž v tomto případě vytvořil projekt ještě před účinností novely zákona o daních z příjmů, jež zakotvila zcela jasné a dostatečně určité požadavky na projekt výzkumu a vývoje, a teprve po této novelizaci svůj projekt doplnil tak, aby odpovídal nové zákonné úpravě – nevytvořil tedy jeden ucelený dokument, ale vícero na sebe navazujících dokumentů. Jednalo se tak o značně specifickou situaci, u níž bylo nutné zohlednit všechny skutečnosti.

Předmětná věc žalobce se však od této diametrálně odlišuje. Žalobce měl vypracovat projekt v r. 2010, resp. na počátku r. 2011, tedy více jak 5 let po provedení dané novelizace. S ohledem na svoje postavení daňového subjektu se měl řádně seznámit s požadavky, které jsou na zpracování projektu kladeny, když hodlal využít beneficie daňové podpory výzkumu a vývoje. Krajský soud přitom zdůrazňuje, že „pokyny D“ Ministerstva financí ČR jsou veřejně dostupné, jak již uvedeno shora, tedy žalobce měl jako daňový subjekt reálnou možnost seznámit se podrobně s uplatňovanou praxí daňových orgánů, přičemž ta je v souladu se zcela jednoznačnou právní úpravou § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, která vyžaduje, aby projekt byl vyhotoven jako ucelený písemný dokument před samotným zahájením řešení výzkumu a vývoje.

Žalobce správci daně předložil 2 šanony dokumentů, jež se týkaly jím vypracovaného projektu výzkumu a vývoje pro rok 2011, který však dle názoru krajského soudu netvořil jeden ucelený souhrnný dokument pro jeden konkrétní projekt. Dokumenty obsažené v šanonech na sebe totiž nikterak cíleně nenavazovaly, až na výjimky na sebe neodkazovaly a týkaly se 18 různých produktů. Nejedná se tak o dokumenty v přímé souvislosti, jež by tvořily cíleně a vědomě utvořený projekt. Podle názoru krajského soudu se tak v pojetí žalobce jednalo o 18 různých projektů, které měly společné zadání v listině označené jako Projekt výzkumu a vývoje roku 2011 datované dnem 4.1.2011 a společné vyčíslení nákladů s tím spojené. Tyto listiny však fakticky představovaly pouze rámcové dokumenty pro jednotlivé projekty. Každý z těchto projektů měl totiž zcela jiný předmět (jiný přípravek), formu jeho řešení, možnosti výzkumu, složení osob, které na nich pracovaly, prvek novosti, resp. technické vykonatelnosti, využití metod, způsob kontroly, očekávaný přínos, možnost jejich dalšího využití, účinnost, cílovou skupinu (lidé, psi, koně) i zcela jiný cíl. Fakticky tak těchto 18 vyvíjených produktů (a ve svém důsledku tedy projektů) spojovala pouze osoba žalobce a skutečnost, že se jedná o jím vyvíjené „doplňky stravy.“ Konkrétní vymezení daného projektu (vývoj produktu) vždy obsahovalo jen dílčí zadávací list spolu s příslušnou specifikací a listinou označenou jako Systém cíleného a cyklického testování. Jednotlivé „projekty“ na sebe však nikterak nenavazují a nejsou ani nikterak provázané. Nelze tudíž dospět k závěru, že se jedná o jediný projekt žalobce s 18 dílčími vývojovými úkoly.

Krajský soud proto dále, obdobně jako daňové orgány, posuzoval naplnění požadavků ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, u jednotlivých produktů, resp. projektů a dospěl k závěru, že ani v tomto případě předložené dokumenty netvoří 18 projektů (ucelených souhrnných dokumentů). Tento požadavek dle názoru zdejšího soudu splňuje v obecné rovině listina, která obsahuje pouze základní poznatky o konkrétním projektu a náležitosti stanovené zákonem. Z původu slova projekt (z lat. *proiectum*) vyplývá, že se jedná o zpracovaný záměr, rozvrh nebo plán nějaké budoucí činnosti nebo výsledku. Nejedná se tedy o veškeré listiny, které jsou s vývojem daného produktu spojené tak, jak si představuje, resp. argumentuje žalobce (veškeré podklady týkající se vývoje např. možné receptury, jednotlivé dílčí výsledky vývoje apod.). Naopak jedná se pouze o základní ucelený dokument, který má obsahovat pouze „ty nejnutnější“ poznatky pro posouzení daňového odpočtu – jedná se o prospektivní dokument (dokument „hledící do budoucna“), tedy o jakýsi návod, plán, který má být

následně realizován a o němž má být následně vedena průběžná dokumentace se zaměřením na plnění jeho cílů (zaznamenání průběžných výsledků, dílčích neúspěchů, nutnosti dalšího testování atd.). Jde tak o listinu, která obsahuje právě toliko zákonem stanovené náležitosti, a to označení žalobce (název, sídlo, IČO), cíle projektu, doby jeho řešení (předpokládané datum zahájení a ukončení), předpokládaných nákladů s tím spojených, označení osob, které se na vývoji podílejí s uvedením jejich kvalifikace a formy jejich pracovněprávního vztahu k žalobci, způsob kontroly, vyhodnocení řešení projektu, datum jeho vytvoření, místo a označení odpovědné osoby. Ve svém pojetí se tedy nejedná o celou jistě velmi obsáhlou dokumentaci s tímto projektem spojenou, ta ve svém souhrnu tvoří jeho průběžnou, v čase realizace projektu vytvářenou dokumentaci. Z výše uvedené argumentace žalobce je však patrné, že tyto dva pojmy, projekt a průběžná dokumentace, nesprávně zaměňuje. Povaze projektu, tak, jak je popsána, totiž odporuje, aby s ním bylo dále „pracováno“, tedy aby byl průběžně doplňován. K tomu slouží právě jeho průběžná dokumentace, nikoli projekt samotný. Předložené šanony tudíž ve svém souhrnu tvoří pouze ucelenou řádně vedenou průběžnou dokumentaci k jednotlivým řešeným projektům. Samotné nepochopení projektu žalobcem poté dokládá i jeho vyjádření v replice či vyjádření ke kontrolnímu zjištění ze dne 30.9.2014, kdy uvádí, že pod slovem projekt výzkumu a vývoje nechápe pouze jeho zadání, ale kompletní dokumentaci o postupu tohoto vývoje – avšak projektem je právě toliko dané zadání.

Obdobně lze odkázat na rozsudek NSS ze dne 26.8.2014, č.j. 6 Afs 60/2014-56 /bod 42/: **„Splnění podmínky existence písemného projektu splňujícího náležitosti § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů (v současném znění § 34c tohoto zákona), zpracovaného před zahájením výzkumných či vývojových prací, je výchozím předpokladem pro uplatnění odečitatelné položky výzkumu a vývoje a současně jedním z nástrojů zabránění zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj, a to především s ohledem na jeho atraktivitu pro daňové subjekty. Jinak řečeno, § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů vyžaduje pro odečet od základu daně splnění jasně stanovených podmínek (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. srpna 2013, č. j. 31 Af 80/2012- 25). Projekt výzkumu a vývoje slouží jako základní a ucelený dokument, jímž daňový subjekt v budoucnu správci daně prokáže nárok na uplatnění odpočtu nákladů na výzkum a vývoj. Zákonnou podmínkou vyplývající z povahy věci (z latinského *proiectum* – plán, návrh, rozvrh budoucí činnosti) je, aby byl vypracován před zahájením řešení projektu, aby šlo o dokument prospektivní. Rozhodně tedy není úkolem správce daně a správních soudců, aby sami aktivně a teprve dodatečně propojovali jinak nesouvisející dokumenty a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu, v dané situaci například, komu patří nečitelné podpisy s využitím teprve dodatečně předložené vnitropodnikové směrnice. To ostatně koresponduje i s výše uvedeným charakterem odpočtu nákladů na výzkum a vývoj (de facto dvojí odečet nákladů ze základu daně), který implikuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti.“**

Projekt, jenž by obsahoval všechny výše popsané zákonné náležitosti, tak v dané věci daňovým orgánům předložen nebyl, když není možné, aby byl nahrazován účelovým dodatečným propojováním jinak nesouvisejících dokumentů (viz výše). Listina označená jako Projekt výzkumu a vývoje postrádá datovou identifikaci jednotlivých projektů, jejich cíle, označení osob s jejich kvalifikací, způsob kontroly atd. Jednotlivé dílčí listy, Specifikace a systém cíleného a cyklického testování poté naopak neobsahují označení žalobce, datum vytvoření, podpis apod. Ani ve svém souhrnu by však tyto listiny zákonem požadované náležitosti neobsahovaly - předmětné ustanovení zákona o daních z příjmů i pokyn D-288

totiž požadují, aby byly u každého projektu řádně uvedeny i předpokládané výdaje (náklady) s projektem spojené. V žádném předloženém dokumentu však není tato náležitost obsažena. Žalobce předložil pouze listinu Plánované náklady na VV 2011, zde jsou však zaznamenány pouze celkové předpokládané náklady spojené se všemi projekty dohromady, tedy se všemi 18 projekty celkem. Následně žalobce v průběhu daňového řízení předložil až samotný soupis již vydaných nákladů (osobních i materiálových), ovšem v tomto případě se jednak jedná až o samotnou průběžnou dokumentaci a jednak ani zde nejsou náklady rozlišeny dle jednotlivých projektů.

Nadto je, jak je uvedeno výše, nutné, aby se jednalo o projekt vytvořený před zahájením jeho řešení, tento základní předpoklad však žalobce v daňovém řízení neprokázal.

Dle ust. § 92 odst. 2 daňového řádu, správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Ust. § 92 odst. 3 téhož zákona poté uvádí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to však vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (odst. 4 téhož ustanovení). Na druhou stranu poté správce daně prokazuje a) oznámení vlastních písemností, b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti, e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní (odst. 5 téhož ustanovení). V ustanovení § 92 daňového řádu je tak 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).

Z uvedené právní úpravy daňového řádu plyne, že žalobce jako daňový subjekt má povinnost nejen daň přiznat, ale i povinnost svá daňová tvrzení prokázat, jelikož je skutkovým základem věci právě jeho tvrzení o daňové povinnosti. Toto jeho důkazní břemeno neznámá, že musí prokazovat cokoli, co je pro správné zjištění a stanovení daně podstatné, ale jen skutečnosti, které sám tvrdí. Rozsah těchto tvrzení, resp. jejich doložení poté plyne přímo z jeho povinností stanovených zákonem ve vztahu k řádnému daňovému tvrzení, dodatečnému daňovému tvrzení a dalších podáních, která sám učinil, popř. z výzvy správce daně. V daném případě byl žalobce povinen prokázat, že před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje měl vytvořen řádný projekt výzkumu a vývoje, který odpovídal požadavkům, jenž na něj klade ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, tedy včetně data jeho vytvoření (tj. doby před jeho samotným řešením), proto, aby byl oprávněn si tyto náklady daňově odečíst. Žalobce správci daně předložil vypracovaný projekt, správce daně měl však ve věci důvodné pochybnosti (viz výše), že se nejedná o projekt, který by splňoval zákonem stanovené podmínky, proto jej vyzval, aby mu předložil projekt, jenž by tyto požadavky splňoval. Tím tak opětovně přesunul důkazní břemeno zpět na žalobce. K přesunutí důkazního břemene zdejší soud odkazuje na setrvalou judikaturu, např. na rozsudek NSS ze dne 12.1.2012, č.j. 9 Afs 43/2011-57 v němž je uvedeno: „*Prokáže-li správce daně v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné,*

úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen v intencích § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků (pozn. předcházející právní úprava) prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily.“ K důkaznímu břemenu pak lze ve vztahu k této věci ještě odkázat na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30.1.2014, č.j. 31Af 121/2012-131: „*K této problematice ve shodě s názorem žalovaného v úvodu zdůrazňuje, že důkazní břemeno je v případě uplatnění odečtu VaV umocněno tím, že náklady uplatněné v rámci tohoto odečtu již má žalobkyně jednou zahrnuty v základu daně jako daňově uznatelné. Odečet VaV tak představuje pro žalobkyni „dodatečný bonus“, kterým si tyto již jednou uplatněné náklady uplatní podruhé a pro získání tohoto bonusu je proto nutné předložit bezvadné důkazní prostředky.“*

Žalobce však v rámci posouzení této otázky pouze odkázal na dataci 4.1.2011 listiny označené jako Projekt výzkumu a vývoje, jež tvoří „košilku“ pro všechny listiny, které ve svém souhrnu dle tvrzení žalobce tvoří daný projekt. Tomuto tvrzení přitom odporuje datace některých dílčích zadávacích listů a všech jednotlivých Specifikací vývojových úkolů r. 2011, které jsou datované k 10.1.2011, tedy o šest dní později, přičemž se však má jednat o dokumenty, které tvoří jeden souhrnný celek, jenž je zastřešen právě mezním datem 4.1.2011 (odhlédneme-li od skutečnosti, že se s těmito listinami nadále pracovalo v rozporu s tím, co odpovídá charakteru projektu, tedy že byly listiny dále doplňovány douškami jako „aktualizace ke dni...“, či „stav ke dni...“). Navíc některá data sériové výroby obsažená v listině označené jako Projekt výzkumu a vývoje nesouhlasí s daty obsaženými na jednotlivých dílčích listech, což opětovně odporuje tvrzení žalobce, že se jedná o jeden funkční celek dokumentů k uvedenému datu 4.1.2011. Dle názoru krajského soudu tak žalobce v této věci neunesl své důkazní břemeno, když byl v průběhu daňové kontroly řádně vyzván k předložení projektu, který by obsahoval zákonem stanovené náležitosti. Podle názoru krajského soudu tak žalobce v dané věci nepředložil řádný projekt, tj. projekt, jenž by byl po formální stránce plně v souladu s požadavky stanovenými zákonem o daních z příjmů, když předložil pouze dokument, který nemohl být jako projekt akceptován, a to pro absenci několika zákonem stanovených náležitostí, jak uvedeno shora, jejichž nedostatek nelze prominout. Ze strany správce daně a žalovaného odvolacího orgánu se tak nejedná o přepjatý formalismus, když trvaly na předložení projektu, který by dané zákonné náležitosti obsahoval. Ty jsou přitom v zákoně formulovány dostatečně přesně, jasně, určitě a srozumitelně, takže není možné přisvědčit ani námitce žalobce, že by mělo dojít k aplikaci zásady přiměřenosti, resp. zásady *in dubio pro libertate*. Tyto námitky žalobce tak bylo nutné považovat za nedůvodné.

S ohledem na absenci řádného projektu podle ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů (dle aktuálně platné a účinné právní úpravy dle ust. § 34c zákona o daních z příjmů), by bylo nadbytečné, aby se žalovaný a potažmo i krajský soud zabývaly věcným posouzením tvrzeného výzkumu. Nedostatek formálních náležitostí totiž nemůže být zhojen splněním požadavků věcných. Z těchto důvodů se krajský soud žalobní námitkou týkající se materiální stránky (např. posouzením významného prvku novosti) nezabýval (tento závěr má oporu v rozsudcích NSS ze dne 26.8.2014, č.j. 6Afs 60/2014-56 a ze dne 25.9.2014, č.j. 7Afs 39/2014-48).

Krajský soud tak uzavírá, že správce daně i žalovaný odvolací orgán rozhodly plně v souladu se zákonem o daních z příjmů, nikoli nepřipustně formalisticky.

Ze všech shora uvedených důvodů krajský soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Na tomto místě považuje krajský soud za vhodné doplnit, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivní a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (viz např. rozsudek NSS ze dne 22.10.2014, č.j. 6 Ads 237/2014-9 a dále např. rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13). 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 NSS ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13) 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 NSS ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72), 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. nálezy ze dne 12.2.2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky NSS 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 ze dne 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.

Náklady řízení:

O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci v souladu s ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Úspěšný žalovaný se tohoto práva výslovně vzdal.

Poučení:

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům řízení.

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

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

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

V Pardubicích dne 16. listopadu 2016

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Mgr. Lucie Marešová