



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **JCEE, s.r.o.**, IČ 465 08 554
sídlem Dobrovského 602, 563 01 Lanškroun – Žichlínské Předměstí,
zastoupená advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 5. 2019, č. j. 21843/19/5200-11435-712486,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 5. 2019, č. j. 21843/19/5200-11435-712486. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „*orgán I. stupně*“ nebo „*správce daně*“) ze dne 16. 11. 2017, č. j. 1744396/17/2809-50523-606429 a č. j. 1744496/17/2809-50523-606429. Uvedenými dodatečnými platebními výměry byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob v částce 1 921 090 Kč a 1 284 970 Kč za zdaňovací období let 2013 a 2014. K doměření daně došlo na základě daňové kontroly, z níž vyplynul závěr o neoprávněném uplatnění položky odčitatelné od základu daně - odpočtu na výzkum a vývoj (dále jen „*VaV*“) podle ust. § 34 odst. 4 až 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „*zákon o daních z příjmů*“) ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. dle ust. § 34 odst. 4 a 5 a § 34a až § 34c téhož zákona ve znění účinném od 1. 1. 2014. Žalobkyně s rozhodnutím žalovaného nesouhlasí a brojí proti němu touto žalobou.

II. Podstata věci

2. Žalobkyně v podaném daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 uplatnila odpočet na podporu VaV ve výši 10 111 020 Kč a v podaném daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 uplatnila odpočet na podporu VaV ve výši 6 763 825 Kč. V rámci daňové kontroly dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně nesplnila vybrané formální náležitosti projektů výzkumu a vývoje. Žalobkyně neprokázala, že byla v průběhu řešení projektů odstraňována technická nejistota, příp. že byl přítomen prvek novosti, neboť nepředložila zápisy z porad nebo kontrol. Nebylo tedy prokázáno, že se jednalo o činnosti, na které lze uplatnit odpočet dle příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů. Řešení jednotlivých projektů VaV pak bylo zahájeno před jejich vyhotovením, což je v rozporu s ust. § 34 odst. 5, resp. § 34c odst. 1 zákona o daních z příjmů. Daňová kontrola byla u žalobkyně zahájena dne 18. 7. 2016. S výsledkem kontrolního zjištění se žalobkyně seznámila dne 12. 5. 2017. Při ústním jednání konaném dne 7. 6. 2017 podala žalobkyně námitku proti postupu správce daně spočívající ve způsobu vedení daňové kontroly a údajném porušení zásady součinnosti. Žalobkyni byla posléze dne 12. 6. 2017 podána stížnost proti postupu správce daně, ve které žalobkyně konstatovala porušení zásady součinnosti a materiální pravdy, neboť správce daně neposkytl hodnocení či pochybnosti ohledně předkládaných důkazních prostředků.
3. Žalobkyně podala proti rozhodnutí prvostupňového správce daně odvolání. V něm namítala procesní pochybení spočívající v tom, že správce daně sdělil žalobkyni své pochybnosti o nesplnění podmínek pro nárok na odpočet až v rámci seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění. Své pochybnosti správce daně nesdělil žalobkyni prostřednictvím výzvy k prokázání potřebných skutečností. O nedostatečnosti předložených důkazů se žalobkyně dozvěděla až v rámci seznámení s výsledkem

kontrolního zjištění. V této souvislosti žalobkyně citovala rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 30. 1. 2018, č.j. 2 Afs 24/2007-119. Žalobkyně se se správcem daně rozcházela i v názoru na způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektů a dosažených výsledků. Požadavky správce daně jdou v tomto směru nad rámec zákona. Zákon totiž žádné bližší podmínky pro řádnou specifikaci způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení nestanoví. Podle žalobkyně jsou stěžejním dokumentem montážní deníky, které prokazují provádění písemných záznamů o průběhu řešení, kontrolách, vzniklých problémech a jejich řešení. Podle žalobkyně byl nesprávný závěr správce daně o tom, že během řešení projektu nedošlo k žádnému odstraňování technické nejistoty. Sám správce daně tvrdil, že takovou skutečnost ani neposuzoval. Podle žalobkyně není vývoj na zakázku v případě odpočtu VaV vyloučen, což plyne i z rozsudku NSS ze dne 11. 6. 2015, č.j. 10 Afs 24/2014-119. Konečně žalobkyně namítala i nesprávné posouzení činností uskutečňovaných před zahájením projektu VaV. Obchodní jednání s dodavatelem totiž nelze považovat za realizaci VaV a ani delší časová prodleva mezi poptávkou zákazníka a konečnou cenovou nabídkou bez dalšího neznačí, že by již mělo docházet k řešení projektu VaV.

4. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádal jednotlivé odvolací námitky žalobkyně. Žalovaný shledal částečně důvodnou námitku žalobkyně ohledně toho, že správce daně měl žalobkyni sdělit pochybnosti dříve než v seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění a vyzvat ji, aby se vyjádřila nebo předložila důkazní prostředky, kterými by pochybnosti správce daně rozptýlila. Taková vada řízení však dle žalovaného neměla vliv na zákonnost daňové kontroly. Z průběhu daňové kontroly bylo zcela zřejmé, co správce daně kontroloval a jaké dokumenty požadoval. Pokud jde o námitku stran způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a výsledků, odkázal žalovaný na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2018, č.j. 31 Af 35/2016-144, podle něhož je oprávněným požadavek na jasné vymezení kontroly a hodnocení realizace činností a výsledků VaV již v projektu VaV.
5. Podle žalovaného jsou způsoby takové kontroly a hodnocení v projektech V01 až V09 specifikovány nedostatečně. Žalobkyně ve svých projektech pouze formálně uvedla způsob kontroly a hodnocení, avšak obsahově je takové vymezení obecné a nekonkrétní. Předložené montážní deníky nemají žádnou výpovědní hodnotu, neboť není zřejmé, k jakému období se vztahují. Ani z dalších předložených důkazních prostředků není zřejmé, co mají prokazovat. Žalovaný se dále ztotožnil se závěrem správce daně ohledně zjištění, že práce na projektech VaV započaly ještě před schválením a zahájením projektu. Ke zhodnocení emailové komunikace, nabídek, objednávek a faktur není zapotřebí technického vzdělání. Povědomí o vyrobiteľnosti strojů před schválením a zahájením projektů lze dovodit právě z již zmíněných nabídek, objednávek či smluv o dílo. Vývoj na zakázku skutečně není vyloučen, avšak u žalobkyně se nejednalo o pouhé odhady cen a termínů, ale o práci na projektech před jejich schválením a zahájením, kdy již musela být alespoň část technické nejistoty vyřešena. K tomu nebylo třeba ustanovit znalce, jak namítá žalobkyně. Žalovaný poukázal i na emailové zprávy, z nichž plyne, že práce na projektech VaV byly zahájeny před schválením projektů VaV. Závěrem žalovaný poukázal na to, že uplatnění odpočtu na VaV je jisté beneficium, které však předpokládá ze strany daňového subjektu předložení bezvadných důkazních prostředků prokazujících všechna jeho tvrzení.

III. Shrnutí žaloby

6. Rozsáhlou žalobní argumentací (více než 30 stran žaloby), jejíž podstatnou část použila žalobkyně již v odvolacím řízení, rekapituluje soud stručně v následujících bodech.
7. *Ad a)* žalobkyně v žalobě namítá procesní pochybení správce daně, který žalobkyni sdělil své pochybnosti až v rámci seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění, a nikoli zákonem předvídanou výzvou dle § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „*daňový řád*“). Důkazní povinnost žalobkyně tak nebyla řádně aktivována. Předložené důkazní prostředky v seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění nebyly ani z větší části hodnoceny. Hodnocení některých důkazních prostředků vtělil správce daně až do zprávy o daňové kontrole. Žalovaný pochybení správce daně nijak nenapravil, neboť sám rovněž nehodnotil veškeré předložené důkazní prostředky. Ani v odvolacím řízení nebylo žalobkyni umožněno seznámit se s hodnocením důkazních prostředků před vydáním napadeného rozhodnutí. Žalobkyni tak scházela možnost vyjádřit se k hodnocení předložených důkazních prostředků. Taková skutečnost měla vliv na správnost a zákonnost rozhodnutí správce daně a žalovaného.
8. *Ad b)* žalobkyně brojí proti způsobu, jakým správce daně a žalovaný hodnotili předložené důkazní prostředky týkající se způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektů VaV. Předložené důkazní prostředky totiž byly hodnoceny nesprávně, resp. byly opomenuty, čímž správce daně a žalovaný dospěli k chybným, resp. neúplným skutkovým zjištěním. Zcela účelově byly hodnoceny například montážní deníky, jejichž význam ozřejmila žalobkyně správci daně již na ústním jednání dne 7. 6. 2017. Vedení těchto montážních deníků jako formy výstupů ze schůzek vývojového týmu nebylo v rozporu s písemnými projekty VaV. Tyto deníky představují výstup z uskutečněných schůzek. V průběhu řízení byla opomíjena celá výkresová dokumentace a ani jiné důkazní prostředky technického charakteru nebyly řádně hodnoceny. Správce daně a žalovaný by totiž k jejich hodnocení musely stanovit znalce, což však považovaly za nadbytečné. Žalobkyně je přesto přesvědčena, že prokázala reálné uskutečňování kontrol a hodnocení při řešení projektů VaV. Skutkový stav zjištěný správcem daně však vyžaduje zásadní doplnění.
9. *Ad c)* žalobkyně nesouhlasí se závěry správce daně a žalovaného v tom směru, že ještě před schválením projektů VaV měla povědomí o vyrobitelnosti strojů. Žalovaný, aniž by měl odborné znalosti, případně aniž by ustanovil znalce, sám dospěl na základě nesprávného hodnocení důkazů k závěru, že žalobkyně realizovala činnosti na projektech VaV ještě před jejich zahájením. Zahájení řešení projektu je ovšem neurčitý právní pojem a ze zprávy o daňové kontrole ani z napadeného rozhodnutí není zřejmé, jak správce daně, resp. žalovaný tento pojem interpretoval. Odkázala na rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119, z něhož lze dovodit, že vývoj na zakázku není pro účely odpočtu na VaV vyloučen. Nadto žalobkyně se sice ve smlouvě skutečně zavázala, že stroj vyrobí a dodá, avšak teprve v průběhu řešení projektu VaV postupně přicházela na vhodná technická řešení obdrženého zadání výroby stroje. Zjištění, jaká správce daně a žalovaný učinili ohledně dodržení údajů o ceně, termínu dodání a parametrů stroje, nemá žádnou vypovídací hodnotu ve vztahu k posouzení odstraňování technické nejistoty, resp. zahájení řešení projektů VaV. Projekty VaV nevznikají z minuty na minutu, aniž by předtím

nebylo zapotřebí uskutečnit určitou přípravnou fází. Do uplatněného odpočtu nákladů na VaV za předmětná období nezahrnula žalobkyně žádné náklady, které v souvislosti s posuzovanými projekty vynaložila před jejich schválením.

10. **V doplnění žaloby pak žalobkyně namítala** podjatost úředních osob s odkazem na rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2019, č.j. 1 Afs 363/2018-113 (dále též „*věc KV2 Audio International*“). V předmětném rozsudku NSS zkritizoval praxi odměňování, resp. příslibu cílových odměn zaměstnanců finančních úřadů, podílejících se na ověřování uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj. Podle NSS taková praxe narušuje základní cíl správy daní a nestrannost při rozhodování v daňovém řízení. Finanční motivace odvislá od neuznaného odpočtu pak způsobuje podjatost úředních osob. V době zahájení daňové kontroly u žalobkyně a po celou dobu jejího trvání byl v platnosti příslib cílových odměn ve vazbě na snížení odpočtu na VaV. Podle žalobkyně tak úřední osoby podílející se na doměření daňové povinnosti žalobkyně na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2013 – 2014 byly vyloučeny pro podjatost podle ust. § 77 odst. 1 písm. c) daňového řádu.
11. V replice k vyjádření žalovaného se žalobkyně opětovně vyjádřila k některým skutečnostem týkajícím se jednotlivých žalobních bodů. Podle žalobkyně vůbec nedošlo k opětovné aktivaci důkazního břemene. Jelikož je pak zpráva o daňové kontrole i napadené rozhodnutí založeno na neunesení důkazního břemene ze strany žalobkyně, je napadené rozhodnutí nezákonné. V replice poukázala na přehled doložených důkazních prostředků ve vztahu k jejich hodnocení ze strany žalovaného a správce daně. Pokud jde o hodnocení a kontrolu postupu řešení projektů VaV, odkázala žalobkyně na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 24. 1. 2019, č. j. 30 Af 5/2017-61, podle něhož „*nemusí být vedení způsobu kontroly a hodnocení nutně konkretizováno explicitně pro každý projekt jednotlivě za situace, pokud takové vymezení obsahově ob stojí a je následně i řádně realizováno.*“ Žalobkyně v písemné projektu VaV nemohla být schopna předem uvést, k jakým výsledkům při řešení projektů dospěje a jaký bude jejich průběh. Požadavky žalovaného zcela popírají plánovací charakter projektů VaV. Žalobkyně je také názoru, že tvrdil-li správce daně, že žalobkyně započala řešit projekty VaV před jejich schválením, bylo jeho povinností zabývat se materiální stránkou těchto projektů a prokázat, že výzkum a vývoj byl uskutečněn před schválením písemných projektů VaV. V případě zhodnocení skutečného zahájení řešení projektů bylo zapotřebí ustanovit znalce, což podle žalobkyně plyne i z Metodického sdělení Generálního finančního ředitelství (dále jen „*GFR*“) z dubna 2019, jakož i z rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 21. 11. 2019, č. j. 52 Af 52/2018-80 a rozsudku téhož soudu ze dne 19. 9. 2018, č. j. 52 Af 18/2016-181 (dále jen „*rozsudek ve věci Energo Choceň*“). Správce daně totiž zpravidla nedisponuje technickými znalostmi k posouzení důkazních prostředků technické povahy. V případě žalobkyně byl naplněn požadavek prospektivnosti projektů VaV a žalovaný ani správce daně netvrdily opak, pouze ve vztahu k hodnocení a kontrole byla žalobkyni vytknuta její obecnost, nikoliv absence.

IV. Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný ve vyjádření k žalobě po shrnutí dosavadního řízení vysvětlil důvody, jež ho vedly k zamítnutí odvolání proti výše uvedenému rozhodnutí správce daně. Zopakoval argumentaci použitou již v napadeném rozhodnutí. Napadené rozhodnutí bylo vydáno

v souladu se zákonem a námitky žalobkyně podle žalovaného nejsou důvodné. Proto žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

13. K doplnění žaloby stran podjatosti úředních osob žalovaný uvedl, že NSS v již výše uvedeném rozsudku nedospěl k závěru, že finanční motivace, odvislá od výše neuznaného odpočtu, způsobuje bez dalšího podjatost úředních osob. V nyní projednávaném případě pak nebyly shledány žádné konkrétní důvody, pro které by bylo možné konstatovat možnou podjatost úředních osob. V tomto konkrétním případě je zřejmé, že žalobkyni nebyla předmětná odčitatelná položka přiznána z důvodu formálních nedostatků (nesplnění podmínek dle § 34 odst 5 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. dle § 34 odst. 4 a 5 a § 34 a až 34c téhož zákona ve znění účinném od 1. 1. 2014). Určitý subjektivní přístup úředních osob by se tedy z logiky věci mohl uplatnit až při následném posuzování materiální stránky projektů VaV. K tomu však v tomto případě nedošlo.

V. Posouzení věci krajským soudem

14. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů a podle skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s ust. § 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).
15. Žalobkyně z větší části předkládá soudu argumentaci, kterou již uplatnila v odvolacím řízení a žalovaným byla tato argumentace řádně vypořádána. Žaloba je velice obsáhlá, což má za následek i sníženou přehlednost.
16. Soud proto na tomto místě považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivy a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008-13). Soud není povinen výslovně reagovat na každé tvrzení obsažené v žalobě (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č.j. 7 As 126/2013-19 a ze dne 6. 6. 2019, č.j. 7 As 185/2018-37, bod 9).
17. Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008-13, dostupný na www.nssoud.cz/), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4

odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011-72, dostupný na www.nssoud.cz atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí.

18. 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.
19. 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).
20. 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>).
21. Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola a 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).
22. Ještě před samotným přezkumem je třeba poznamenat, jak plyne z již výše uvedeného, že předmětem napadeného rozhodnutí je nesouhlas s dodatečnými platebními výměry za roky 2013 a 2014. Vzhledem k novelizaci zákona o daních z příjmů v předmětném období je tak třeba při právním posouzení věci postupovat dle § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních

z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013, pokud jde o dodatečný platební výměr za rok 2013 a dle § 34 odst. 4 a 5 a § 34 a až 34c téhož zákona ve znění účinném od 1. 1. 2014, pokud jde o dodatečný platební výměr za rok 2014.

23. Krajský soud neshledává jako důvodnou námitku žalobkyně výše vymezenou pod bodem a), tedy údajnou nezákonnost rozhodnutí plynoucí z procesního pochybení správce daně. Předně třeba uvést, že z textace § 92 odst. 4 daňového řádu neplyne, že by správce daně musel vždy a za všech okolností takto při daňové kontrole postupovat (viz text „pokud to vyžaduje průběh řízení“). Stěžejní je v tomto případě skutečnost, že žalobkyně předložila dříve správci daně takové důkazní prostředky, ze kterých se podával jednoznačný závěr uvedený ve výsledku kontrolního zjištění. V celém průběhu daňové kontroly přitom muselo být žalobkyni zcela zřejmé, jaké skutečnosti a položky správce daně kontroloval a případně jaké dokumenty předpokládané zákonem pro posouzení výdajů na VaV požadoval.
24. Žalobkyně měla i po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění možnost prokázat, že dostala povinností uvedeným v § 34 odst. 5, resp. § 34c zákona o daních z příjmů. Po předání výsledku kontrolního zjištění byla žalobkyni k její žádosti prodloužena lhůta k vyjádření o dalších 15 dní. Žalobkyně pak na jednání dne 7. 6. 2017 namítala, že správce daně jí od zahájení daňové kontroly až do vydání kontrolního zjištění nesdělil žádné pochybnosti ani způsob, jakým předložené důkazy zpochybňuje.
25. Jak však uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, již v protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 18. 7. 2016 byla žalobkyně požádána o předložení podkladů k nákladům uplatněným na ř. 242 daňových příznána za roky 2013 a 2014, tedy k nákladům na VaV. O další podklady byla žalobkyně požádána i na následujících ústních jednáních (viz např. protokol o ústním jednání ze dne 4. 11. 2016). Jak již uvedeno výše, žalobkyni tedy muselo být již v době před vydáním výsledku kontrolního zjištění dne 10. 5. 2017 zřejmé, čeho se daňová kontrola týkala a jaké skutečnosti měla žalobkyně prokazovat.
26. Za podstatné má soud to, že z žalobkyní předložených důkazních prostředků (zejm. projektů VaV) pak především vyplynul závěr nikoli o nedostatečném rozsahu předložených důkazů k VaV, resp. neprokázání toho, že se jedná o činnosti, na které lze uplatnit odečet dle zákona o daních z příjmů, nýbrž vyplynul závěr o tom, že se o takové činnosti patrně nejednalo, neboť projekty nesplňovaly potřebné náležitosti. Za této situace nebylo nezbytné, aby správce daně jaksi po novu vyzýval žalobkyni k vyjádření se a předložení nových (dalších) důkazních prostředků. Předmětné projekty VaV dle zákona o daních z příjmů byly předloženy a eventuální výzva nemohla vést k tomu, že by se jejich schválení a podepsání obsah mohl měnit. Nedošlo-li tedy ze strany správce daně k postupu dle § 92 odst. 4 daňového řádu, nebyla tím žalobkyně zkrácena na svých právech. Daňová kontrola týkající se uplatněných odpočtů nákladů na projekty VaV proběhla v souladu se zákonem. Soud by případně v této námitce též dal za pravdu žalovanému, který částečně připustil nikoli zásadní procesní pochybení orgánu I. stupně, toto pochybení však nebylo s důsledky upření základních procesních práv žalobce, který nebyl připraven o možnost průběžně reagovat na zjištění správce daně učiněná v průběhu daňové kontroly. K tomu viz odstavce 4 odůvodnění shora.

27. Další žalobní námitka směřovala proti způsobu, jakým správce daně a žalovaný hodnotili předložené důkazní prostředky ohledně způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektů a dosažených výsledků. Krajský soud považuje nejprve za nutné znovu zopakovat, co již uvedl žalovaný k povinnostem daňového subjektu uplatňujícího odpočet nákladů na projekty VaV. Totiž, že s touto formou veřejné podpory se pojí i řada povinností daňového subjektu, který se rozhodl této podpory využít, a současně právo státu splnění takových povinností daňového subjektu posuzovat. Pokud pak správci daně posuzují naplnění formálních podmínek pro uplatnění odpočtu položky VaV od základu daně, nelze takové počínání nazvat přehnaným formalismem, jak namítá žalobkyně.
28. Takový závěr je plně v souladu s konstantní judikaturou správních soudů včetně NSS. Například v rozsudku ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016-20, body 17 a 18, NSS uvedl, že *„ohledem na výhodnost možnosti odpočtu nákladů na výzkum a vývoj předepisuje zákon o daních z příjmů řadu materiálních a formálních podmínek, jejichž splnění je nutné k odpočtu nákladů od základu daně. Jednou z nich je vypracování a předložení formalizovaného projektu výzkumu a vývoje, jehož konkrétní povinné náležitosti stanoví zákon o daních z příjmů (...) Jinak řečeno, § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů vyžaduje pro odečet od základu daně splnění jasně stanovených podmínek. Výše uvedený charakter odpočtu nákladů na výzkum a vývoj tedy implikuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti.“* Obdobné závěry ohledně zvýšených nároků kladených na daňový subjekt k prokázání oprávněnosti uplatněného odpočtu nákladů VaV vychází i z dalších rozsudků NSS (např. rozsudek ze dne 28. 3. 2018, č. j. 3 Afs 304/2016-37, bod 23 a násl.).
29. V nyní projednávaném případě žalobkyně spatřuje přehnaný formalismus správce daně a žalovaného v jejich požadavcích na uvedení konkrétního způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektů VaV a dosažených výsledků. Žalobkyně má za to, že kontrolu a hodnocení ve vztahu k projektům VaV prokázala předložením důkazních prostředků. Z argumentace žalovaného je zřejmé, že splnění této podmínky nebylo žalobkyni uznáno z toho důvodu, že předložené dokumenty neměly vazbu na písemný projekt VaV. Stručně řečeno, písemný projekt VaV neobsahoval označení žalobkyní později předložených dokumentů. Krajský soud v tomto směru musí dát za pravdu správci daně a žalovanému.
30. Žalobkyně při popisu výtek vůči žalovanému ohledně (ne)hodnocení předložených dokumentů, majících prokazovat řádnou kontrolu hodnocení postupu řešení projektů VaV, opomíjí, že zákon vyžaduje uvedení způsobu takové konkrétní kontroly a hodnocení již v písemném projektu. Nelze se tedy spokojit s předloženými dokumenty, byť bezvadnými, se kterými písemný projekt výslovně nepočítá. V rámci posuzování splnění podmínek pro uplatnění odpočtu nákladů VaV je třeba v souladu s textem zákona bezpodmínečně trvat na tom, aby daňový subjekt v písemném projektu stanovil, jak bude kontrola a hodnocení probíhat, kdo tak bude činit, jaké záznamy o tom budou pořízeny a zároveň, aby se toto tvrzení shodovalo s předloženými důkazními prostředky (dokumenty).
31. Pokud žalobkyně v žalobě namítá, že takový důraz žalovaného na precizní a dokonalou formulaci projektů VaV popírá podstatu projektů VaV jakožto plánovacích, prospektivních dokumentů, pak soud je jiného názoru. Podle soudu je i požadavek na uvedení způsobu kontroly a hodnocení v písemném projektu a její shodu s předloženými

důkazy opodstatněn právě zkoumáním oné prospektivnosti takového projektu. Pokud totiž daňový subjekt uvede v písemném projektu pouze obecné, nekonkrétní formy způsoby kontroly a následně předloží konkrétní dokumenty mající prokazovat kontrolu a hodnocení projektů, které nemají žádný odraz v písemném projektu VaV, pak taková skutečnost může zakládat důvodné pochybnosti o prospektivnosti samotného projektu VaV.

32. Z příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů totiž plyne, že projektovou dokumentaci (včetně uvedení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektů VaV) je nutno zpracovat před započítáním prací na projektu. Přičemž soud má za to, že takový požadavek správců daně není přehnaný ani za hranicí splnitelnosti, jak uvádí žalobkyně. Určitou vyšší míru pečlivosti a obezřetnosti stran dodržení zákonných požadavků při písemné formulaci projektů VaV lze očekávat i s ohledem na předpoklad, že projekty VaV budou u daňových subjektů tvořit určitou výjimku z jejich běžné výrobní či jiné činnosti.
33. Žalovaný v této souvislosti v napadeném rozhodnutí vhodně citoval závěry Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2018, č. j. 31 Af 35/2016-144. V bodu 34 odkazovaného rozhodnutí Krajský soud uvedl, že *„Hodlá-li podnikatel postupovat ekonomicky racionálně a skutečně investovat do reálného výzkumu a vývoje a navíc posléze požadovat od státu daňovou úlevu, měl by mít u každého projektu postaveno zcela najisto, jak bude následně hodnotit, zda a do jaké míry byl projekt úspěšný a jakým způsobem se pozitivně promítne do jeho hospodářské činnosti. Je proto zcela legitimní po něm požadovat, aby v písemném projektu předem jasně vymezil, jak konkrétně bude úspěšnost výzkumu a vývoje následně hodnotit.“* Závěry citovaného rozsudku Krajského soudu v Brně byly následně potvrzeny rozsudkem NSS ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018-52. Zdejší soud se s těmito závěry ztotožňuje a nesouhlasí s argumentací žalobkyně, že takové požadavky na písemný projekt jsou přehnaným formalismem.
34. Naopak soud je toho názoru, že žalobkyně, chtěla-li skutečně započít projekt VaV, musela mít již v době sepsání písemného projektu povědomí o konkrétním způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektů. Nešlo tedy jistě o nic nesplnitelného. Pokud žalobkyně brala projekt VaV vážně a za svůj a v rámci něho chtěla odstraňovat technickou nejistotu, pak nutně musela již na počátku, tedy v době sepsání projektu, vědět, jak bude plnění, resp. vývoj daného výrobku kontrolovat a hodnotit. V opačném případě, kdy by žalobkyně pouze čekala, *„zda to nějak dopadne“*, by totiž nebylo její jednání možno považovat za ekonomicky racionální.
35. V již citovaném rozsudku Krajský soud v Brně rovněž uvedl, že *„Za stanovení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků ale v žádném případě nelze považovat toliko obecné formulace (...). Pakliže by takováto obecná formulace dokumentů byla pro uznatelnost odčitatelné položky dostatečná, postrádala by textace § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů smysl. Daňovým subjektům by pak pro možnost odečtení nákladů na jakýkoli další plánovaný projekt výzkumu a vývoje postačoval jeden, předem vytvořený univerzální dokument aplikovatelný na jakýkoli druh projektu o jakémkoli zaměření a cíli.“* Takový závěr je plně aplikovatelný i na nyní projednávanou věc.

36. Není tomu tak, že by citovaný rozsudek byl kvůli svému odlišnému skutkovému stavu nepoužitelný pro nyní projednávanou věc, jak namítá žalobkyně. Povinnost v písemném projektu VaV uvést dostatečně konkrétní způsob kontroly a hodnocení stíhá všechny daňové subjekty, kteří uplatňují odpočet nákladů VaV od základu daně bez ohledu na to, jakou výzkumnou a vývojovou činnost ve smyslu příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů provádí. Navíc, žalobkyně v replice ani neuvedla, v čem konkrétně je skutkový stav odlišný. Rovněž v tomto případě žalobkyně vymezila v písemném projektu způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektů VaV pouze velmi obecným, nekonkrétním způsobem bez vazby na konkrétní dokumenty. Takové vymezení (viz písemný projekt VaV) by bylo jistě možné použít na řadu jiných projektů VaV téměř beze změny. Žalobkyní použitou formulaci by bylo možno považovat za určitou obecnou metodiku, nikoli však za konkrétní způsob kontroly a hodnocení konkrétních projektů.
37. Přitom žalobkyně ani nerozporuje skutečnost, že jí předložené dokumenty k prokázání kontroly a hodnocení projektů VaV nejsou uvedeny v písemném projektu. Jak uvedl žalovaný, například předložené montážní deníky by bylo možno uznat jako řádný důkazní prostředek, to však jedině za situace, kdy by tyto deníky byly vedeny řádně ke všem projektům a rovněž by na tyto deníky byl uveden odkaz v písemném projektu VaV. To se však v případě žalobkyně nestalo. Jak zjistili správce daně a žalovaný, absence odkazu na předložené důkazní prostředky v písemném projektu VaV se týkala všech předložených dokumentů (montážní deníky, výkresová dokumentace, požadavek na výrobu dílců, pracovní listy, analýza zakázek). Žalobkyně tak nesplnila zákonnou náležitost projektů VaV stanovenou § 34 odst. 5, resp. § 34c odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů.
38. Žalobkyně nesouhlasila ani se závěrem správce daně a žalovaného o tom, že řešení projektů mělo být údajně zahájeno před jejich schválením a žalobkyně měla mít povědomí o vyrobitelnosti stroje. Žalovaný toto povědomí o vyrobitelnosti před schválením projektů dovodil z nabídek, objednávek a smluv o dílo. Argumentace žalovaného včetně rozboru nabídek a objednávek je uvedena v bodech 77 až 122 napadeného rozhodnutí. Krajský soud je ve shodě s žalovaným v tom názoru, že jednotlivé nabídky, objednávky, případně faktury u předmětných projektů VaV ve své vzájemné souvislosti opodstatňují závěr žalovaného o tom, že žalobkyně patrně měla již před schválením projektu povědomí o vyrobitelnosti stroje. Souhrnně lze za takové indicie považovat například nabídky včetně podrobného popisu zařízení a specifikace platebních a dodacích podmínek před okamžikem schválení písemných projektů VaV. Žalobkyně v žalobě odkázala na rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119, v němž NSS k otázce vývoje na zakázku uvedl následující: *„Pouze skutečnost, že stěžovatel dokázal ve všech případech požadované zakázky vyrobit, nevylučuje, že stěžovatel v rámci jejich realizace musel vyjasňovat technickou nejistotu.“*
39. Soud nikterak nezpochybňuje tvrzení a závěry, že vývoj a výzkum na zakázku není vyloučen z možnosti odpočtu nákladů VaV. V nyní projednávaném případě však právě k té skutečnosti, že žalobkyně dokázala požadované zakázky vyrobit, přistupují další kvalifikované okolnosti, které významně zvyšují pochybnosti o tom, zda žalobkyně nepracovala na projektech ještě před jejich schválením, resp. zda se vůbec mohlo jednat o zákonem kvalifikovanou činnost výzkumu a vývoje, při které byly přítomny prvky

novosti, ev. prvky výzkumné nejistoty (viz požadavky tzv. Frascati Manuálu OECD). Těmito kvalifikovanými okolnostmi jsou především skutečnosti, že žalobkyně v rámci smluv se zákazníky/odběrateli dokázala stanovit přesnou cenu předmětného výrobku, jež měl vzniknout v rámci projektu VaV a rovněž byla schopna stanovit i přesný termín dodání. To vše před schválením písemného projektu VaV.

40. V této souvislosti je mimosměrná je úvaha žalobkyně o tom, že žalobkyně dodržela uvedenou smlouvu v nabídce, protože by se jinak jednalo o porušení smlouvy a vznik rizika v podobě smluvních pokut. Úvahy žalovaného o povědomí o vyrobiteľnosti stroje vychází nikoli z dodržení smlouvy jako takové, ale ze způsobu, jakým žalobkyně dokázala před schválením písemného projektu specifikovat v nabídce jak zařízení, které mělo být teprve předmětem vývoje a výzkumu, tak stanovit termín dodání. Krajský soud je názoru, že pokud by žalobkyně toto povědomí před schválením projektu neměla, nebyla by schopna takových „přesných“ specifikací a odhadů.
41. Taktéž je třeba odmítnout další námitku žalobkyně stran toho, že správce daně, resp. žalovaný měli ustanovit znalce, neboť hodnotili materiální (technickou) stránku projektů VaV, k jejímž hodnocení nemá potřebnou odbornost. Ze správního spisu však neplyne, že by správce daně či žalovaný jakkoli hodnotili projekty VaV po jejich technické stránce. Správce daně a žalovaný hodnotili pouze formální stránku projektů VaV a v tomto ohledu především jednotlivé důkazní prostředky (nabídky, objednávky, emaily, faktury). Hodnocení těchto důkazních prostředků v bodech 78 až 119 napadeného rozhodnutí se netýká technické stránky jednotlivých zakázek, které měly být předmětem VaV. Jak již bylo uvedeno výše, povědomí o zahájení prací na projektech VaV vyvozuje žalovaný právě z popisu zařízení a specifikace platebních a dodacích podmínek před schválením písemného projektu.
42. Z ničeho neplyne skutečnost, že by žalovaný hodnotil technickou stránku projektů a tudíž nikterak ani nevyvstala potřeba ustanovit znalce. Lze tak učinit závěr, že žalobkyně nesplnila podmínku prospektivnosti projektů VaV, neboť z provedených důkazních prostředků je zřejmé, že žalobkyně přinejmenším započala práce na projektech ještě před jejich schválením v podobě písemného projektu VaV. Protože nesplnila zákonnou podmínku pro uznání odpočtu nákladů VaV od základu daně, je rozhodnutí správce daně, kterým vyměřil dodatečně žalobkyni daňovou povinnost odůvodněný. Odůvodněné je pak i rozhodnutí žalovaného, kterým rozhodnutí správce daně potvrdil.
43. V souvislosti se shora uvedenými poznatky soud rovněž uvádí, že má u projektů realizovaných žalobkyní nikoli nevýrazné pochybnosti o naplnění samotné podstaty výzkumu a vývoje. NSS nejen v rozsudku ze dne 30. 10. 2019, čj. 1 Afs 184/2019-38 (bod 6) setrvale opakuje, že do výzkumné a vývojové činnosti mají být zapojeni zejména vysoce kvalifikovaní pracovníci využívající vědeckých metod a že jedním z hlavních znaků činnosti VaV je vyjasnění výzkumné nejistoty, což se jeví být základním definičním prvkem (viz též Frascati Manuál OECD). Pokud žalobkyně fakticky uvádí, že měla být schopna odběratelům sdělit cenu a dobu zhotovení zakázky, tedy věděla, kdy, jak a co vyrobí (nikoli jen vyvine) její argumentace tak v daném ohledu kulhá na obě nohy. Naznačuje tím, že již s předstihem měla jasnou představu, že činnosti dokončí kýženým výsledkem. Soud nemíní tvrdit, že žalobkyně nestvořila cokoli nového, má však výrazné

pochybnosti o tom, že se jednalo o vysoce odbornou inovační činnost s finálním prvkem vyjasnění výzkumné nejistoty jako jisté třešničky na dortu, jež definuje výzkum a vývoj pro účely odpočtu dle zákona o daních z příjmů.

44. Pokud jde o konkrétní nedostatky jednotlivých projektů VaV, tyto správce daně zcela konkrétně popsal ve zprávě o daňové kontrole a žalovaný posléze v bodech 78 až 119 napadeného rozhodnutí. Příkladem soud uvádí, že žalobkyni se v žalobě nepodařilo nikterak zpochybnit závěr žalovaného o tom, že v případě projektu V01 existovalo povědomí o vyrobitelnosti stroje ještě před samotným zahájením prací. Tvrzení žalobkyně, že předmětná emailová komunikace se uskutečnila ve fázi, kdy nebylo známo ani úplné zadání zakázky je v rozporu s textem smlouvy o dílo projektu V01, kde je v bodě X uvedeno, že „objednatel má zájem (...) na zhotovení zařízení, které splňuje požadavky stanovené v Příloze č. 1“. Je tedy zřejmé, že určitá část technické nejistoty musela být vyřešena již před schválením a zahájením projektu VaV. U namítaného projektu V03 vyšel žalovaný ze zjištění, že částka uvedená ve faktuře se zcela shoduje s cenou uvedenou v nabídce k projektu V03. Rovněž u projektu V08 je odůvodněn závěr žalovaného o nesplnění podmínky prospektivnosti, neboť objednávka projektu byla vystavena ještě před jeho zahájením. U projektu V09 pak byla dodržena přesná fakturovaná cena i termín ukončení projektu. Nejednalo se tedy o pouhý odhad a tato skutečnost indikuje, že rovněž nebyla splněna podmínka prospektivnosti.
45. Žalobkyně později v průběhu soudního řízení namítala podjatost úředních osob s odkazem na rozsudek 1. senátu NSS ve věci KV2 *Audio International*. Krajskému soudu je tento citovaný rozsudek NSS znám. Nelze z něj však bez dalšího vyvozovat závěry, které činí žalobkyně. Nejvyšší správní soud ve zmíněném rozsudku nad rámec samotného přezkumu kritizuje samotný dokument Generálního finančního ředitelství ze dne 19. 2. 2016 a připomíná základní principy správy daní, nicméně Nejvyšší správní soud se nijak nezabýval obecnou automatickou podjatostí úředních osob při správě daní v závislosti na zmíněném dokumentu Generálního finančního ředitelství.
46. Lze se jistě ztotožnit s názorem žalobkyně, že v případě, že by byla námitka podjatosti úředních osob důvodná, a tyto by tak byly z řízení vyloučeny, znamenalo by to vážnou procesní vadu řízení. Je však třeba dodat, že k tomuto obecnému poznatku a závěru NSS by musely přistoupit další kvalifikační okolnosti, v jejichž důsledku by námitka žalobkyně mohla být důvodná. V nyní projednávaném případě však žalobkyně svou obecnou námitku nedoplňuje o žádné konkrétní okolnosti, pro které by bylo možné konstatovat možnou podjatost úředních osob. Žalobkyně především odkazuje na již zmíněný dokument Generálního finančního ředitelství. Tento dokument však dle krajského soudu sám o sobě nezpůsobuje automaticky podjatost úředních osob.
47. V nyní souzené věci žalobkyně byla daňová kontrola zahájena dne 18. 7. 2016. To však samo o sobě nepřináší jakékoli skutečnosti, které by znamenaly nutně nastalou podjatost úředních osob. V možném maximálně rozšířeném výkladu předmětných závěrů rozsudku 1. senátu NSS ve věci KV2 *Audio International*, jak se snaží navodit žalobkyně, může krajský soud spatřovat snad jistou nepatrnou míru nedostatečného zhodnocení všech okolností a důsledků obecně vyslovených závěrů ze strany kasačního soudu při možné aplikaci rozhodných závěrů pro další případy, které nemohou být bez dalšího zobecněny.

48. Soud rozumí přesvědčení NSS o tom, že postup finanční správy nebyl vhodně zvolený (motivace sama o sobě by však zcela potlačena být neměla) a přinejmenším svým způsobem nahrává možným dalším úvahám u kontrolou dotčených daňových subjektů. Krajský soud má rovněž za to, že dokument GFR má sám o sobě v zásadě velmi negativní vyznění pro daňovou správu. Nicméně NSS vyslovil v jím posuzované věci premisu A, možný následek B, avšak nemohl již z důvodu nutnosti zobecňovat pro všechny případy do budoucna vyslovit konkrétní podmínky C, při jejichž naplnění po premise A nutně následuje důsledek B. Dovedeno do až absurdních důsledků by námitka žalobkyně, pokud by jí bylo přisvědčeno v jí předkládaném rozsahu, musela znamenat ukončení všech daňových řízení týkajících se odpočtů na vědu a výzkum za období platnosti zmíněného dokumentu Generálního finančního ředitelství. Takový stav jistě nebyl Nejvyšším správním soudem v rámci citovaného rozhodnutí zamýšlen. Soud taktéž připomíná, že žalované OFŘ dotčeným dokumentem motivováno nebylo. Proto soud nedovozuje jednoznačně podjatost osob jednajících za správce daně.
49. Po provedeném přezkumu musí soud konstatovat, že žalobu nepovažuje za důvodnou a ohledem na shora uvedené závěry tak žaloba nebyla shledána důvodnou, krajský soud ji dle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.
50. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná. Žalovanému náklady řízení podle obsahu spisu nevznikly.

Poučení:

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

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

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

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

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

Pardubice, 24. února 2021

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu