



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D. ve věci

žalobkyně: **Contipro a.s.**, IČ 60917431
sídlem Dolní Dobrouč 401, 561 02 Dolní Dobrouč
zastoupená advokátem JUDr. Ondřejem Trubačem, Ph.D., LL.M.
sídlem Klimentská 1216/46, 110 00 Praha 1

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 8. 6. 2020, č. j. 22051/20/5200-11433-712486,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zmínuto odvolání a potvrzeno celkem šest rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále též „správce daně“). Těmito rozhodnutími správce daně – dodatečnými platebními výměry byla podle zákona č.

586/1992 Sb., o dani z příjmu, v platném znění (dále jen „zákon o dani z příjmu“ nebo jen „ZDP“), doměřena z moci úřední daň z příjmů právnických osob a současně byla podle ust. § 251 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „daňový řád“), uložena žalobci zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně. Tyto dodatečné platební výměry byly vydány za zdaňovací období 2013, 2014 a 2015, a to ve vztahu k právnímu předchůdci žalobce, zaniklému daňovému subjektu Contipro Biotech s.r.o., byly vydány tyto tři dodatečné platební výměry, přičemž celková výše takto dodatečně vyměřené daně z příjmu činila 13.009.870 Kč a ve vztahu k daňovému subjektu Contipro Pharma, tedy žalobci před změnou jeho obchodního názvu na Contipro a.s., byly rovněž vydány tři dodatečné platební výměry na daň z příjmu právnických osob za výše uvedená zdaňovací období, kdy byla doměřena tato daň v celkové výši 6.217.940 Kč, přičemž v obou případech byla rovněž uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši blíže specifikované v uvedených dodatečných platebních výměrech žalovaného rozhodnutí. Zmíněné platební výměry a žalované rozhodnutí byly vydány po provedené daňové kontrole, přičemž ze Zprávy o daňové kontrole, projednané dne 25. 1. 2009 (dále jen „Zpráva o daňové kontrole“), která se týkala daně z příjmu právnických osob za výše uvedená zdaňovací období, vyplynul správci daně a žalovanému závěr o neoprávněném uplatnění položky odčitatelné od základu daně (odpočet na výzkum a vývoj – dále v textu jen jako „VaV“) podle § 34 odst. 4 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2013 a podle § 34 odst. 4 a 5 a § 34a – 34e ZDP, účinném od 1. 1. 2014. Žalobce odůvodnil žalobu následujícím způsobem:

2. Po úvodním popisu skutkového stavu a předchozího řízení před správcem daně, uvedl v částech III., IV., V. žalobní body. V části III., označeném jako „*Nesprávné posouzení otázky vzniku nároku na odpočet VaV*“, uvedl žalobce argumentaci, která se vztahuje ke zjištěným nedostatkům, týkajících se zákonných formálních požadavků kladených na projekty VaV, a to požadavku týkajícího se kontroly a způsobu hodnocení postupu řešení projektů. Žalobce uvedl námitky, které směřovaly proti hodnocení správce daně a žalovaného ve vztahu ke způsobu zajištění splnění tohoto požadavku, tj. kontrola a hodnocení budou realizovány prostřednictvím roční zprávy o postupu prací na záměru výzkumu a vývoje a že dílčí úprava a způsob kontroly byla obsažena ve vnitřní směrnici žalobce č. 106/032/000 založené ve spisu, a dál se jednalo o vnitřní směrnici č. 106-030/000, týkající se prezentace výsledků oddělení výzkumu a vývoje a technického rozvoje před vedením. Žalobce především považoval za nepřezkoumatelnou a nepřesvědčivou argumentaci žalovaného obsaženou v bodech 45-47 žalovaného rozhodnutí, závěr žalovaného o obecnosti projektové dokumentace je zcela „*arbitrární, nepřesvědčivý a nepřezkoumatelný*“. Žalobce uvedl, že z projektové dokumentace je zřejmé, že projekty má průběžně hodnotit vedení společnosti na základě připravených prezentací a ročních zpráv o postupu prací a tuto úpravu považuje žalobce z hlediska procesního vymezení způsobu kontroly za dostatečnou. K tomu uvedl příklady z jednotlivých záměrů (Z-05, Z-07), stav plnění cílů projektů byl u každého projektu v průběhu jejich realizace průběžně vyhodnocován, údaje uvedené v zadávacích protokolech představují velmi konkrétní referenční hlediska pro hodnocení průběhu výsledků projektů, z protokolů je zřejmé, co by žalobce považoval za úspěšnou či neúspěšnou realizaci projektu. Výtky žalovaného vůči projektům výzkumu a vývoje pokládá žalobce za účelové, neopodstatněné. Žalobce rovněž poukázal na to, že v průběhu daňové kontroly předložil správci daně velice rozsáhlou dokumentaci, která osvědčovala komplexní, průběžné a konkrétní hodnocení všech

projektů výzkumu a vývoje, dále uvedl, že „již“ 30. listopadu 2017 založil žalobce do spisu dokumenty s názvem Opatření výzkumu a vývoje, jejíž přílohou jsou přehledy zaměstnanců, ke kterým se žalovaný vyjadřuje, tedy z nich vyplývají informace, kdo a kdy schválil.

3. V žalobním bodu uvedeném v části IV. Žaloby, označeném jako „*Nesprávné posouzení otázky dopadu čerpané veřejné podpory na odpočet VaV*“, žalobce zpochybnil závěry žalovaného, které se týkají aplikace ustanovení § 34b odst. 2 písm. a) ZDP, podle něhož z odpočtu VaV jsou vyloučeny takové výdaje, na které byla, byť jen z části, čerpána podpora z veřejných zdrojů. Žalobce zejména zpochybnil závěry žalovaného, obsažené v bodu 63 žalovaného rozhodnutí, kdy žalovaný zdůraznil potřebu přesného vymezení účelu dané dotace, tedy že z podkladů projednávané věci nevyplývalo, že byly podpořeny konkrétní výdaje či typy výdajů, že tedy prostředky získané z dotace byly spojeny s projektem jako celkem. Takový výklad považuje žalovaný za absurdní, tvrzení žalovaného, že při posouzení vlivu dotace na odpočet VaV je vždy třeba vycházet z účelu dotace, považuje žalobce za „*nesmyslné*“. K tomu žalobce uvádí své vlastní závěry, tj. že účel dotace je pouze obecným vymezením projektu, že až „*uznané náklady, které příjemci poskytovaly, deklaroval poskytovatel a poskytovatel je schválil, lze považovat za náklady podpořené dotací*“. Pokud by měla být dotace poskytována na všechny potenciálně způsobilé náklady, nebylo by možné ke každému takovému nákladu dodržet stanovenou míru podpory a navíc by takový výklad „*vedl k nelogickému a nekonceptnímu vyprázdnění pojmu uznané náklady, jak je definován v ZPV*“ (zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků). Žalované rozhodnutí je tedy zatíženo nesprávným právním posouzením spočívajícím v nesprávném výkladu § 34d odst. 2 písm. a) ZDP, které je třeba interpretovat tak, že „*z odpočtu VaV jsou vyloučeny pouze ty konkrétní náklady, které jsou jako uznané náklady předmětem veřejné podpory (být jen z části, dle stanovené míry podpory)*“. Žalovaný a správce daně neprovedli dostatečně důslednou analýzu obdržených dotačních smluv a souvisejících podkladů, správci daně se nepodařilo shromáždit dokumentaci, která by mu umožňovala vyhodnotit konkrétní podmínky poskytování dotace. Žalobce poukázal na dotační program, v němž je obsah spisu pro jeho posouzení dostačující, odkázal například na projekt Škola molekulárních technologií – lékařské nanotechnologie. Z této dokumentace vyplývá, že „*podmínky poskytnutí této dotace počítaly s tím, že žalobce bude dotaci čerpat pouze na vybrané náklady, které bude k proplacení předkládat poskytovateli dotace v rámci žádosti o platbu. Pokud správce daně a OFŘ dospěli k závěru, že se dotace dotýká všech nákladů, které potenciálně naplňují definici způsobilého nákladu, je takový závěr v příkrém rozporu s podmínkami dotaci, a dokládá kriticky nedostatečnou míru seznámení správce daně a OFŘ se spisovým materiálem*“. Žalobce namítl, že pokud chtěl správce daně prokázat, že dotacemi byly dotčeny také jiné náklady než ty, které deklaroval žalobce, bylo důkazní břemeno na straně správce daně, ten je však na rozdíl od žalobce neunesl. Žalovaný pochybil při hodnocení navržených důkazů a při „*hodnocení dokazování*“, v bodu 39 žaloby uvedl žalobce jeden příklad o tom, že na straně 34 zprávy o daňové kontrole je uvedeno, že společnost ContiproPharma a.s. čerpala prostředky z dotačního programu AMCARE na projekt Z-18, z dokumentů předložených žalobcem je však zřejmé, že dotační program AMCARE nemá z projektem Z-18 žádný vztah, a údajně „*obdobně správce daně pochybil i u jiných dotačních programů*“. V žalobním bodu, obsaženém v části V. žaloby, označeném jako „*údajná nesoučinnost a nepravdivá tvrzení žalobce*“, žalobce uvedl námitky, které směřovaly proti závěrům žalovaného o

nevedení oddělené evidence pro účely odpočtu VaV i čerpání dotací, tvrdil, že „podklady přeložené správci daně jsou víceméně než dostatečné pro to, aby umožnili provést kontrolu účetnictví žalobce a ověření tvrzení žalobce, že nedochází k souběhu odpočtu VaV a veřejné podpory“. Žalobce zejména dále namítl, že tvrzení žalovaného o jeho údajné nesoučinnosti a jeho nepravdivých tvrzeních, součástí žaloby je příklad, který má svědčit o tom, že žalobce vyhověl všem požadavkům správce daně, například se jednalo o soubor programu Microsoft Excel, který žalobce předložil v průběhu daňové kontroly správci daně a týkal se popisu účetního případu mzdových nákladů V. H. v měsíci březnu 2014, z něhož vyplývá, že žalobce vedl oddělenou evidenci pro účely odpočtu VaV i čerpání dotací. V bodu 44 žaloby pak ještě žalobce v podstatě odkázal na rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018-113, který souvisí s jeho jednou odvolací námitkou, která se týká podjatosti pracovníků správce daně s tím, že námitky žalobce žalovaný ve vztahu k námitce podjatosti nepovažoval za relevantní, tím zatížil žalované rozhodnutí další vadou. Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

4. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl argumentaci zpochybňující námitky žalobce, přičemž odkázal zejména na závěry obsažené v žalovaném rozhodnutí, navrhl, aby soud žalobu zamítl.
5. Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům:
6. Na tomto místě soud 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. Podle rozsudku NSS ze dne 22. 10. 2014, č. j. 6 Ads 237/2014-9 (srov. též rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13) *„povinnost orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze 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). Námitku lze vypořádat i tak, že soud v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní a tím - minimálně implicitně - námitku vypořádá. Absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění rozhodnutí soudu nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto požadavek by mohl vést až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivní a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení. Rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry, proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 13, dostupný na www.nssoud.cz). Akceptována je odpověď implicitní i Ústavním soudem (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, sp. zn. II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68). Obdobně se k této otázce staví i Nejvyšší správní soud (srov. rozsudky 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). Skutečnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práva na spravedlivý proces. Toto právo*

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 citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).“

7. 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 (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13). Soud není povinen výslovně reagovat na každé tvrzení obsažené v žalobě (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19 a ze dne 6. 6. 2019, č. j. 7 As 185/2018-37, bod 9).
8. Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13, dostupný na www.nssoud.cz/), 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. 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 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 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.
9. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznámá, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když

jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů:

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

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

„Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, přičemž dospěl k závěru, že jde o rozhodnutí zcela srozumitelné a přezkoumatelné. Je pravda, že krajský soud podrobně a výslovně nereagoval na každou jednotlivost, kterou stěžovatelka v žalobě namítla. Sám však na úvod rozhodnutí avizoval, že s ohledem na obsáhlou žalobu zvolí jinou cestu vypořádání žaloby, a to sice že zformuluje právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Takový přístup je zcela legitimní a aproboval ho i Ústavní soud....“: „Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ [nálezy Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), bod 68]. Také Nejvyšší správní soud v minulosti uvedl, že „pokud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, mylí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat ‚přezkoumatelný‘ rozsudek.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2014 č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 13).

11. 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>).

12. Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na www.nssoud.cz).
13. K soudnímu přezkumu ve správním soudnictví je třeba i pro danou věc uvést, že v rozsudku ze dne 20. 10. 2015 ve věci č. 4037/10 – Fazia Ali v. Spojené království Evropský soud pro lidská práva uvedl, že pojem „úplný přezkum“ však není vykládán doslova a Soud (zde míněno ESLP) se v zásadě spokojí, bude-li přezkum dostatečný (sufficient review). Je třeba též přihlídnout ke specifčnosti řízení ve správním soudnictví, v rámci něhož může být skutkový přezkum v zásadě omezený a odvolací soudní orgán se může zaměřit spíše na přezkum předchozího řízení než na přijímání skutkových závěrů. Z článku 6 Úmluvy tak nevyplývá právo na přístup k soudu, který může nahradit názor správního orgánu svým vlastním názorem; v této souvislosti Soud (ESLP) zdůrazňuje, že musí být respektována rozhodnutí správních orgánů založená na vhodnosti (expediency), která jsou mnohdy přijímána ve specializovaných oblastech práva, jakými jsou např. územní plánování, ochrana životního prostředí či regulace lovu (např. Bryan proti Spojenému království, č. 19178/91, rozsudek ze dne 22. listopadu 1995, § 47). Při posuzování dostatečnosti soudního přezkumu je podle ESLP nutno posoudit:
- a. pravomoci příslušného soudního orgánu,
 - b. oblast, jíž se rozhodnutí správního orgánu týká, a to zejména z pohledu, zda obsahuje posouzení otázek vyžadujících zvláštní odborné znalosti,
 - c. míru správního uvážení, kterou v dané věci příslušné správní orgány mají,
 - d. způsob, jakým bylo rozhodnutí přijato, zejména z pohledu záruk, které měli účastníci správního řízení k dispozici, a
 - e. obsah sporu včetně rozsahu soudní žaloby. Soud proto musí přezkoumat právní zakotvení soudního přezkumu jako celek, včetně procesních záruk, které účastníci řízení mají k dispozici, a ověřit, zda byly skutkové okolnosti v řízení jako celku náležitě přezkoumány. Z toho vyplývá, že soud ve správním soudnictví v dané věci nemůže svým rozhodnutím nahradit odborné věcné závěry správních orgánů, k nimž jsou jen tyto povolány z hlediska jejich odborné kompetence.
14. Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, z žalovaného rozhodnutí a ostatně to ani není mezi účastníky sporné, v daňovém řízení, v němž bylo vydáno žalované rozhodnutí, nebyl žalobci uznán odpočet na VaV, když správce daně ve vztahu k již výše zmíněným daňovým subjektům Contipro Biotech s. r. o. (právní předchůdce žalobce) a Contipro Phrama a. s. (žalobce před změnou obchodního názvu) vyloučil náklady uplatněné na VaV za zdaňovací období 2013, 2014, 2015 ve výši, která je konkrétně uvedena v bodu 4 žalovaného rozhodnutí. Důvodem takového postupu byly správcem daně zjištěné nedostatky, které jsou podrobně uvedeny ve Zprávě o daňové kontrole, projednané dne 25. 1. 2019. Zjištěné nedostatky se týkaly absence některých formálních požadavků kladených na projekty VaV, tj. existence projektu s povinnými náležitostmi, dále vedení oddělené

evidence výdajů (nákladů) vynaložených na realizaci projektu VaV a prokazatelnost uplatněných výdajů (nákladů), další důvod pro neuznání těchto nákladů spatřoval správce daně a žalovaný v tom, že žalobce čerpal současně prostředky z veřejných zdrojů, tedy čerpal v procentním ocenění dotace na schválené projekty a zbylé náklady uplatnil jako položku odčitatelnou od základu daně, přičemž podle § 34 odst. 4 ZDP účinném do 31. 12. 2013 a podle § 34b odst. 2 písm. a) ZDP nelze odpočet na VaV uplatnit na ty výdaje (náklady), na které již byla i jen z části poskytnuta podpora z veřejných zdrojů (tedy v daném případě se jednalo o dotace). Podle správce daně a žalovaného neunesl žalobce důkazní břemeno ke svým tvrzením, když podle názoru žalovaného ve vztahu ke splnění formálních požadavků kladených na projekty VaV žalobce dodatečně v průběhu daňové kontroly předkládal další důkazní prostředky (například dne 30. 11. 2017 předložil správci daně 26 šanonů), aby tak dodatečně prokázal splnění formálních požadavků kladených na projekt VaV, které však podle názoru žalovaného by měly existovat již v době vytvoření projektu VaV. Rovněž takto obdobně postupoval podle názoru žalovaného i žalobce ve vztahu k dalšímu zjištěnému nedostatku výše uvedenému, tj. že žalobce čerpal na totožné projekty VaV dotace a současně náklady na shodné projekty uplatnil jako výdaje (náklady) na VaV, když dodatečně předkládal upravené podklady v reakci na výsledek kontrolních zjištění (srov. body 93, 96, 99 žalovaného rozhodnutí).

15. Podstatou sporu v dané věci je otázka, zda žalobce vyvrátil pochybnosti správce daně týkající se splnění zákonných náležitostí na vyhotovení písemného projektu VaV, a dále pochybnosti správce daně, které se týkaly výdajů (nákladů), jenž souvisely s poskytnutím podpory z veřejných zdrojů, tj. z dotací, tedy zda byl žalobce oprávněn uplatnit odpočet vynaložených nákladů na VaV od základu daně v projednávané věci.
16. Podle ust. § 34 odst. 4 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2013 je možné od základu daně odečíst 100% výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které podává daňové přiznání, při realizaci projektu výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výrobu funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektu výzkumu a vývoje. Pokud vynaložené výdaje (náklady) souvisejí s realizací projektu výzkumu a vývoje pouze z části je možné od základu daně odečíst pouze tuto jejich část. Výdaje (náklady), které lze odečíst od základu daně, musí být výdaje (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, 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.
17. Náležitosti projektu pak ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2013 stanovil v § 34 odst. 5 ZDP, přičemž se projektem VaV rozumí písemný dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu VaV 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 jeho 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 (nákladů) na řešení projektu a předpokládané výdaje (nákladů) v jednotlivých letech řešení projektu, jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace, a formy pracovního právního 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 osobou vykonávající funkci statutárního orgánu poplatníka nebo osoba, která je členem statutárního orgánu poplatníka. ZDP s účinností od 1. 1. 2014 zmíněné zákonné předpoklady pro uplatňování položky odčitatelné od základu daně ve formě odpočtu na podporu VaV stanoví v § 34 odst. 4 a 5 a § 34a – § 34e ZDP s tím, že jsou v podstatě stejné.

18. Správce daně a žalovaný ve vztahu ke splnění zmíněných zákonných formálních požadavků kladených na projekt VaV, jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole a z žalovaného rozhodnutí, zjistili řadu nedostatků (srov. strana 10 – 14, strana 52 a 53 Zprávy o daňové kontrole), například projekty VaV byly neúplné v označení doby řešení projektu, nebylo uvedeno místo schválení projektu. U některých projektů chybělo konkrétní datum jejich zahájení a ukončení, nebylo uvedeno místo schválení projektu. Tyto formální nedostatky nepovažoval žalovaný za nedostatek, který by měl vliv na neuznání celého odpočtu na VaV, přičemž naopak v případě požadavků týkajícího se způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektů a dosažených výsledků, správce daně a žalovaný správně vycházeli ze skutečnosti, že tento požadavek by měl být splněn a v daném případě se tak nestalo, respektive žalobce neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání tohoto požadavku. Žalovaný správně vycházel z rozsudku Krajského soudu v Brně, č. j. 31 Af 35/2016-144, ze dne 28. 2. 2018, podle něhož *„bodlá-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 na jisto, jak bude následně hodnotiti, 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. To v projednávané věci žalobkyně nesplnila. Na základě zcela obecné metodiky hodnocení, údajně použitelné pro jakýkoliv projekt výzkumu a vývoje, nelze určit, co by považovala za úspěšnou či neúspěšnou realizaci projektů“*, přičemž správnost tohoto závěru byla v podstatě potvrzena v rozsudku NSS ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2008-52.
19. Odpočet na podporu výzkumu a vývoje představuje výjimku ze základního daňového principu, podle něž platí, že jeden výdaj lze v základu daně uplatnit u téhož poplatníka pouze jednou. O výdaje (náklady) uplatněné v rámci odpočtů na výzkum a vývoj si totiž poplatník již jednou snížil základ daně a výdaj uplatňuje podruhé. Jedná se tak defacto o daňový bonus. To jej i zvýhodňuje oproti jiným subjektům na trhu a poskytuje mu tak konkurenční výhodu. Tato skutečnost již sama o sobě implikuje zvýšené nároky na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti. Jde-li tudíž o nadstandartní benefit, musí daňový subjekt vycházet z toho, že po něm může být požadováno prokazování splnění i všech nadstandartních povinností s tímto benefitem spojených. Není tak úkolem správce daně a správních soudů, aby sami aktivně a teprve dodatečně propojovaly jinak nesouvisějící dokumenty a dovozovaly z nich formální a obsahové náležitosti projektů. Bezchybné formální náležitosti, respektive existence kvalitně zpracovaného projektu ještě

před zahájením jeho realizace jsou základní podmínkou pro bezproblémové uplatnění odpočtu (k tomu srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2015, č. j. II. ÚS 3565/14). Výdaje uplatněné v rámci odpočtu na výzkum a vývoj jsou určitým dobrodiním ve formě bonusu či dotace a je nutné pod tímto úhlem pohledu nyní posuzovanou věc přezkoumávat (k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018-52, bod 19). Ve vztahu k tomuto zákonnému požadavku lze tak nepochybně souhlasit se závěrem žalovaného, že tedy „ze způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu musí být zřejmé, kdo, kdy a jak bude kontrolu provádět, jaké budou o kontrole pořizeny záznamy atd.“. V rámci provedené daňové kontroly správce daně zjistil, že v předložených dokumentech projektů VaV za zmíněná zdaňovací období absentovala tato povinná náležitost, a bylo na žalobci jako na daňovém subjektu, aby unesl své důkazní břemeno (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Jedná se o základní zásadu ovládající dokazování v daňovém řízení, když daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, nýbrž je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. i rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125).

20. V daňovém řízení tíží daňový subjekt důkazní břemeno ohledně jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c), § 92 odst. 3 daňového řádu, srov. též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, dostupný na www.nssoud.cz], tzn. že daňový subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky prokážou jeho tvrzení (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2003, č. j. 31 Ca 62/2002 - 25, publikovaný pod č. 94/2004 Sb. NSS).
21. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, je důkazní povinnost daňového subjektu upravena takto: *Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*
22. Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže jím tvrzené skutečnosti, nelze dovozovat, že tyto skutečnosti naopak musí prokázat správce daně, a pokud tak neučiní, dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007 – 84, dostupný na www.nssoud.cz).
23. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu, je správce daně zavázán zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů. Z uvedené dikce se tak podává, že svého uplatnění se zde dostává zásadě projednací, kdy má daňový subjekt právo na prokázání svých tvrzení navrhnout důkazní prostředky, avšak současně není dokazování omezeno pouze na důkazní návrhy daňového subjektu. Judikatura NSS již přitom vyslovila, že při dokazování podle daňového řádu se neuplatní zásada vyšetřovací (např. rozsudek NSS č. j. 1 Afs 54/2004-125 ze dne 9. 2. 2005). Podle důvodové zprávy k § 92 odst. 2 daňového řádu: „Neznamená to, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků, pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování

vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek (§ 98).“

24. V uvedeném ustanovení jsou vytyčeny mantinely povinnosti správce daně, když je tímto modifikována zásada materiální pravdy a zcela potlačena zásada vyšetřovací, neboť správce daně není zodpovědný za úplné zjištění skutečného stavu věci. Tímto je reflektována ta okolnost, že je to daňový subjekt, nikoliv správce daně, kdo má nebo by přinejmenším měl mít, znalosti o skutečnostech rozhodných pro prokázání jeho daňových tvrzení. V souladu s uvedenou premisou je v ustanovení § 92 daňového řádu zakotveno tzv. „rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt,“ které představuje vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně (viz rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007 ze dne 30. 1. 2008).
25. Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil (za všechny srov. např. instruktivní rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 40/2011 – 92). Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (srov. nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, či ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, všechna rozhodnutí jsou dostupná na www.nssoud.cz).
26. Krajský soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že důkazní břemeno ve vztahu k prokázání splnění tohoto formálního požadavku na projekty VaV žalobce neunesl. Jak vyplývá ze Zprávy o daňové kontrole (strana 12 a 13) v definicích projektů nebyly proti záměrům uvedeny úplné údaje o předpokládaných výdajích, nebyly uvedeny úplné údaje u osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektů. Výdaje byly ve všech definicích projektů uvedeny pouze celkem, když zákon požaduje uvedení také předpokládaných výdajů v jednotlivých letech řešení projektů, konkrétně pak například v případě definice programu „VYHA“ žalobce v kolonce „za kolik“ uvedl „není definováno, jednotlivé akce jsou schvalovány průběžně.“ U definice projektu s názvem „InCos 15, s kódem Kosmetika“ a definice projektu s názvem „4 SPIN-CONTI01“ žalobce uvedl vlastníka, sponzora a manažera projektu, avšak neuvedl žádný seznam osob podílejících se na řešení. U definice projektu s názvem „Syntéza biokonjugátů TYRAMINU SHA“ žalobce uvedl v řešitelském týmu jména a k tomu garantování za výstup například analytika, poloprovozní příprava, u definice programu „VYHA“ žalobce uvedl v řešitelském týmu jména a k tomu pracovní zařazení pracovníka například vývojový pracovník OTR, vedoucí OPP. U těchto osob nebyla uvedena kvalifikace, a forma pracovněprávního vztahu, nebyla uvedena jména všech osob podílejících se na řešení projektu. Tyto skutečnosti, které se týkaly nedostatků ve formálních náležitostech předložených definic projektů, popsanych podrobně ve zprávě o daňové kontrole na straně 12 a 13 a uvedených i v bodě 49 žalovaného rozhodnutí neuvedl žalobce argumentaci, která by závěry správce daně a žalovaného vyvracela. Ve vztahu k nedostatku ve formálních náležitostech, které se týkají požadavků na stanovení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektů,

žalobce v daňovém řízení a i v žalobě považoval za dostatečné, že projekty stačí hodnotit průběžně vedením společnosti „na základě připravených prezentací a ročních zpráv o postupu prací“ (srov. zejména bod 16 žaloby). S tímto závěrem žalobce se krajský soud neztotožňuje, naopak považuje za správný závěr žalovaného, že „ze zákonného ustanovení § 34 odst. 5, respektive § 34c ZDP vyplývá, že projektem se rozumí písemný dokument, ve kterém uvedené náležitosti poplatník vymezí před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje. Je tak zřejmé, že onen písemný dokument obsahující všechny vyžadované náležitosti musí celý vzniknout ještě před zahájením prací na projektu VaV.“, tedy že i tento požadavek týkající se stanovení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků musí být stanoven již v protokolu a není možné jej vypořádat obecným (nekonkrétním) popisem, který obsahuje obecný závěr o tom, že toto hodnocení bude obsaženo v roční zprávě o postupu prací na záměru výzkumů a vývoje. Za výstižný a správný považuje krajský soud závěr žalovaného, podle něhož „naopak je zřejmé, že každá společnost bude mít nastavený způsob kontroly a hodnocení individuálně, a to pravděpodobně i v rámci jednotlivých projektů VaV, respektive produktů, a to i v případě, že jsou produkty vyvíjeny za užití standardizované metodiky skládající se z jednotlivých ohraničených etap.“

27. Je třeba poznamenat, že důkazní břemeno v případě prokázání splnění těchto formálních náležitostí nemohl žalobce splnit tím, že v průběhu daňové kontroly dodatečně předložil dne 30. 11. 2017 v rámci odpovědi na jednu výzvu správce daně 26 šanonů k daňové kontrole, když unesení důkazního břemene v případě prokázání splnění těchto formálních náležitostí mohl žalobce prokázat jedině předložením projektu, který tyto náležitosti již obsahoval, neboť ZDP vyžaduje (§ 34 odst. 5, § 34c ZDP), aby projekt vymezoval tyto náležitosti již před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje, tedy všechny požadované zákonné náležitosti musí vzniknout již před zahájením prací na projektu VaV. Toto důkazní břemeno žalobce nemohl unést tím, že předložil správci daně dodatečně další podklady, které nemohly prokázat splnění těchto zákonných formálních požadavků. Ostatně, jak konstatoval NSS ve zmíněném rozsudku ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018-52 (bod 30) „písemný projekt výzkumu a vývoje není dokumentem samoúčelným. Je to výchozí předpoklad pro uplatnění odečitatelné položky výzkumu a vývoje a současně jedním z nástrojů proti zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj, a to především s ohledem na jeho atraktivitu pro daňové subjekty. 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 (k tomu srov. i rozsudek NSS ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56). Pokud tedy žalobce v žalobě (bod 22) tvrdí, že „v průběhu daňové kontroly předložil správci daně velice rozsáhlou dokumentaci osvědčující komplexní, průběžné a velice konkrétní hodnocení všech projektů výzkumu a vývoje“, přičemž podle něho byla uvedená náležitost projektu splněna, tak se mýlí, neboť konkrétní způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu měl být obsažen již v projektech, přičemž žalobcem dodatečně předložené důkazní prostředky v podobě hodnotících zpráv jsou sice podrobně rozpracovanou dokumentací týkající se hodnocení a kontroly činností spojené s realizací projektů VaV, avšak nebyly součástí primárního dokumentu a nemohly naplnit podmínku perspektivnosti, tedy plánu jakým způsobem bude zhodnocení a kontrola probíhat (k tomu srov. i závěr žalovaného v bodu 48 žalovaného rozhodnutí, na který krajský soud v podrobnostech odkazuje). Ostatně „rozhodně tedy není úkolem správce daně a správních soudců, aby sami aktivně a teprve dodatečně propojovali jinak související dokumenty a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu ... To ostatně koresponduje i s výše

uvedeným charakterem odpočtu nákladů na výzkum a vývoj (defacto dvojí odečet nákladů ze základů daně), který implikuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56). Žalobce ve vztahu k těmto závěrům, týkajícím se nesplnění zmíněných formálních požadavků, zejména stanovení kontroly a způsobu hodnocení, neunesl své důkazní břemeno, přičemž z výše uvedených důvodů nemohl žalobce uspět s poukazem „na skutečnost, že v průběhu daňové kontroly, předložil správce daně velice rozsáhlou dokumentaci osvědčující komplexní, průběžné a velice konkrétní hodnocení všech projektů výzkumu a vývoje“, jak tvrdí v bodu 22 žaloby. Tímto předložením zmíněné dokumentace nemohl odstranit nesplnění zmíněných nedostatků projektu ve vztahu ke splnění formálních požadavků projektů VaV, jak jsou uvedeny výše. Tento závěr se týká i jeho tvrzení obsaženém v bodu 24 žaloby, tj. že „již dne 30. 11. 2017 založil do spisu dokumenty s názvem opatření výzkumu a vývoje, jejíž přílohou jsou právě přehledy zaměstnanců, ke kterým se žalovaný vyjadřuje. Z opatření výzkumu a vývoje jednoznačně vyplývají právě žalovaným postrádané náležitosti, tedy kdo a kdy je schválil a k jakým projektům se vztahují, což je dle názoru žalobce důvodem proto, že ani sám správce daně tuto náležitost projektové dokumentace nerozporoval“. K tomu žalovaný uvedl, že sice dne 30. 11. 2017 předložil správce daně 26 šanonů k daňové kontrole, avšak správně poukázal na skutečnost, že „nedostatky ve formálních náležitostech projektu VaV nelze zhojit předkládáním dalších důkazních prostředků, neboť by to odporovalo požadavku ZDP na projekt, coby perspektivní dokument“ (srov. bod 50 žalovaného rozhodnutí). Krajský soud tak žalobní bod uvedený v části III. žaloby shledal nedůvodným.

28. Dalším důvodem pro vyloučení nákladů na VaV uplatněných žalobcem a pro dodatečné doměření daně z příjmu právnických osob spočívalo podle správce daně a žalovaného v tom, že žalobce v rozporu s ust. § 34 odst. 4 ve znění účinném do 31. 12. 2013 a § 34b odst. 2 písm. a) ZDP účinném od 1. 1. 2014 čerpal dvojí podporu z veřejného rozpočtu ve formě dotací, a to tak že na identické náklady (výdaje) čerpal dotace a zároveň uplatňoval odčitatelnou položku na VaV. Žalobce ani v žalobě nepopřel, že na některé dílčí cíle v rámci záměru čerpal také tuto veřejnou podporu ve formě dotací, přičemž tyto prostředky z veřejných zdrojů čerpal v procentním ocenění dotací na schválené projekty a zbylé náklady uplatnil jako položku odčitatelnou od základu daně. Správce daně v průběhu daňové kontroly z jednotlivých smluv o poskytnutí této veřejné podpory, bez jednotlivých dotací, zjistil, že dotace nebyly poskytnuty pouze na mzdové náklady, či její části, jak tvrdil žalobce, v žádostech o poskytnutí dotací vyčíslil žalobce celkové výdaje (celkové náklady), přičemž dotace mu byla poskytnuta ve výši procentního podílu celkových vyčíslených nákladů, tedy nejednalo se o konkrétní náklady. Tyto dotace byly poskytovány k jednotlivým projektům, žalobce v průběhu daňové kontroly a v podstatě v žalobě tvrdí, že obdržel veřejnou podporu pouze na uznané náklady, kterými byly například náklady na materiál či mzdy. Ze zprávy o daňové kontrole však vyplývá (strany 24 – 52 Zprávy o daňové kontrole a body 70 a násl. žalovaného rozhodnutí), že tyto dotace nebyly poskytovány pouze na tyto uznané náklady, ale vztahovaly se na i další náklady. Z uvedených skutečností vyplývá, že žalobce obdržel ve formě dotací procentuálně vyjádřené podíly celkových nákladů, tj. jak na mzdové prostředky, tak i na materiál, režii, na personál, ostatní přímé náklady, cestovné i nepřímé náklady (Zpráva o daňové kontrole strana 24-52, již výše zmíněná část žalovaného rozhodnutí). V takovém případě je správné tvrzení žalovaného (bod 68), že žalobce byl v tom případě povinen prokázat, že předmět (obsah, cíl) činností hrazených z dotací „nebyly identické či podobné jako ty, které bradil ze

svých (nedotovaných) zdrojů“. Pokud toto nebylo explicitně prokázáno a doloženo, nelze výdaje na tyto činnosti zahrnout do odpočtu, neboť musí být postaveno zcela najisto, že výdaje na tyto činnosti VaV nebyly podpořeny z veřejných zdrojů“.

29. Krajský soud nepovažuje za správný názor žalobce, z něhož v podstatě vyplývá, že důkazní břemeno v tomto případě leželo na správci daně, když ten naopak podle názoru žalobce měl sám prokazovat, že dotacemi byly dotčeny také jiné náklady, než ty, které deklaroval žalobce (bod 37 žaloby). Podle názoru správce daně a žalovaného, se kterým se krajský soud ztotožňuje, byl to žalobce, který v tomto případě nesl důkazní břemeno, tedy byl to žalobce, kdo měl prokázat, že činnosti hrazené z dotací nebyly identické či podobné jako ty, které hradil ze svých nedotovaných zdrojů. Z právní úpravy vyplývá, že výdaje, které byly jen z části hrazeny z veřejného zdroje, nelze do odpočtu na VaV zahrnout (§ 34 odst. 4 ZDP účinného do 31. 12. 2013, § 34b písm. a ZDP účinného od 1. 1. 2014), přičemž další takto nepodpořené výdaje je možné uplatnit jako výdaje (náklady) na VaV, aby bylo možné vůbec rozlišit tyto dvě rozdílné situace, tj. kdy je projekt VaV částečně financován z poskytnuté dotace, tedy z veřejných zdrojů, a kdy se jedná o jiný výdaj, který takto financován nebyl, je třeba prokázat, o jaké konkrétní výdaje (náklady) či typ výdajů se jednalo, a zda na tento výdaj či jeho část byla poskytnuta dotace z veřejných zdrojů. Jestliže tedy daňový subjekt získá přímou podporu na určitý typ výdajů, třeba na mzdy, ostatní typy výdajů může zahrnout do odpočtu na VaV. Z výše uvedené právní úpravy tak vyplývá, že pokud byl jednotlivý výdaj (náklad) podpořen dotací, a to jen z části, nelze již zbylou část tohoto nákladu podpořit formou odpočtu na VaV, když je třeba prokázat, a to musí prokazovat daný subjekt, nikoliv správce daně, o jaký konkrétní výdaj či typ výdajů se jednalo a jak tento výdaj (náklad) byl podpořen, zda byl celý podpořen z veřejného zdroje, tj. zda na něj byla čerpána dotace, či byl takto podpořen jen z části. Proto soud neshledává „absurdním“ názor žalovaného v bodu 63, jak uvádí žalobce v bodu 25 žaloby, tedy krajský soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že *„Obecně tedy platí, že pokud poplatník získá dotaci (přímou podporu) na určitý typ výdajů, např. na mzdy, ostatní typy výdajů jako je např. materiál může zahrnout do odpočtu na VaV (nepřímá podpora). Pokud by byla z veřejného zdroje podpořena mzda konkrétního pracovníka, nelze do odpočtu zahrnovat zbytek jeho mzdy, kterou hradí poplatník ze svých zdrojů, neboť tento konkrétní výdaj byl podpořen. Ostatní mzdy dalších pracovníků podílejících se na projektu VaV uplatnit v odpočtu povoleno je. Záleží tedy vždy na přesném vymezení účelu dané dotace. Z daných podkladů však v posuzovaném případě nevyplývá, že byly podpořeny konkrétní výdaje či typy výdajů. Prostředky získané z dotace tak byly spojeny s projektem jako celkem.“* Správce daně a žalovaný dospěli k závěru, že z žalobcem předložených podkladů nevyplývá, že by žalobce obdržel veřejnou podporu pouze na uznané náklady, kterými byly například náklady na materiál či mzdy (tyto podklady jsou specifikovány v bodu 61 žalovaného rozhodnutí). Jak již bylo výše uvedeno, správce daně a žalovaný vycházeli ze Zprávy o daňové kontrole (strana 24 – 52, bod 72 a násl. žalovaného rozhodnutí), přičemž z jednotlivých smluv o poskytnutí dotací a z dalších podkladů předložených žalobcem nevyplývalo, že by tyto dotace byly použity pouze na uvedené konkrétní náklady, zejména mzdové náklady, jak žalobce v průběhu daňové kontroly tvrdil. Byl to žalobce, kdo v rámci svého důkazního břemene byl povinen prokázat, jak byla dotace použita, tedy zda podporovala například mzdu zaměstnance či jiný náklad, zda se jednalo o celkovou podporu tohoto nákladu nebo jeho části. Správce daně nebyl povinen vyhledávat a spojovat předložené důkazní prostředky a

sám sobě prokazovat, jak byla dotace konkrétně použita (srov. rozsudek NSS č. j. 6 Afs 60/2014-56 ze dne 26. 8. 2014).

30. Žalobce v žalobě uvádí, že *„podmínky poskytnutí této dotace počítaly s tím, že žalobce bude dotaci čerpat pouze na vybrané náklady, které bude k proplacení předkládat poskytovateli dotace v rámci žádosti o platbu. Pokud správce daně a OFŘ dospěli k závěru, že se dotace dotýká všech nákladů, které potenciálně naplní definici způsobilého nákladu, je takový závěr v příkrém rozporu s podmínkami dotace a dokládá kriticky nedostatečnou míru seznámení správce daně a OFŘ se spisovým materiálem.“*
31. Tento závěr žalobce je zcela účelový, když odpovědnost za unesení svého důkazního břemene přesouvá žalobce na správce daně. Pokud totiž žalobcem citované dokumentace (jednalo se o dva projekty na poskytnutí dotací, žalobcem specifikovaných v bodu 35 v žalobě) vyplývá, že žalobce měl čerpat dotaci pouze na vybrané náklady, když k proplacení měl předkládat poskytovateli dotace v rámci žádosti o platbu, tak to ještě samo o sobě bez dalšího neznámá, že tím žalobce prokázal, jaký konkrétní výdaj či typ výdajů byl skutečně v rámci čerpání této dotace ve skutečnosti podpořen, a bylo možné tak vůbec zjistit, zda předmět čistě hrazený z dotací byl stejný či podobný jako ten, který hradil ze svých nedotovaných zdrojů. Žalobce nepředložil správci daně takové podklady, ze kterých by bylo vůbec možné zjistit, jaké činnosti byly v rámci jednotlivých projektů prováděny, kdo, kdy a v jakém rozsahu uplatněné činnosti fakticky vykonával, přičemž z této evidence by mělo vyplývat i rozčlenění na činnosti, zda výdaje či jejich část byla podpořena dotací či nikoliv.
32. O účelovosti tvrzení žalobce svědčí i jeho názor, podle něhož *„v případě některých dotačních programů, se správci daně naopak nepodařilo shromáždit dokumentaci, která by umožňovala vyhodnotit konkrétní podmínky poskytování dotace. Tato skutečnost však nemůže jít k tíži žalobce, neboť žalobce nebyl v rámci daňové kontroly povinen podmínky dotací prokazovat.“* Krajský soud není ani oprávněn vyhledávat konkrétní případy, kdy se v případě některých dotačních programů *„správci daně naopak nepodařilo shromáždit dokumentaci, která by umožňovala vyhodnotit konkrétní podmínky poskytování dotace.“*, toto tvrzení je obecné a naopak již z výše uvedených skutečností vyplývá, že naopak správce daně vycházel z dostatečných podkladů a správně je i vyhodnotil (bod 70 a násl. žalovaného rozhodnutí). Na výše uvedených závěrech, které se opírají o rozsáhlá skutková zjištění správce daně, nemůže nic změnit ani tvrzení žalobce o nesprávném hodnocení dokazování, když ten podle žalobce *„určoval obecné možnosti překryvu výzkumných záměrů a čerpaných dotací“* s uvedením jednoho příkladu ze strany 34 Zprávy o daňové kontrole. I kdyby dotační program AM CARE neměl s projektem Z18 žádný vztah, jak tvrdí žalobce v bodu 39 žaloby, tak to nemůže nic změnit na výše zmíněných závěrech o neunesení důkazního břemene žalobcem, když naopak jak tvrdí žalovaný v bodech 87 a násl. žalovaného rozhodnutí *„ze spisového materiálu, resp. z předložených důkazních prostředků nevyplývají informace o tom, jaké činnosti byly v rámci jednotlivých projektů prováděny, tedy kdo, kdy a v jakém rozsahu uplatněné činnosti fakticky vykonával, přičemž v tomto případě by z evidencí mělo vyplývat i členění na činnosti podle toho jestli byla podpořena dotací nebo bude podpořena odpočtem na VaV (viz též body [56], [57] a [68] tohoto rozhodnutí). Jinými slovy, s ohledem na způsob spolupráce a financování mezi Contipro Pharma a.s. a Contipro Biotech s.r.o. bylo nezbytné, aby odvolatel specifikoval vynaložené náklady i z pohledu této propojenosti, což však neučinil. Jedná se především o předložení prokazatelného přehledu o tom, kolik finančních*

prostředků z jednotlivých podpor každý subjekt obdržel a na který projekt VaV tato podpora připadala a v jaké výši. [88] Ze spisového materiálu, resp. z jednotlivých důkazních prostředků vyplývá, že veškeré způsobilé náklady, kterými byly dle podmínek jednotlivých dotačních titulů např. i mzdové náklady vynaložené na předmět dotačního titulu, byly stanoveny v jednotkové výši, tedy bez určení konkrétních osob a předpokládaných mzdových nákladů nebo dále, že nebyly identifikovány náklady na materiál či ostatní náklady. [89] Odvolatel předložil evidence obsahující množství číselných hodnot, avšak tyto hodnoty nejsou nijak navázány na konkrétní činnosti, jež měly být vykonány. Předložené důkazní prostředky a číselné hodnoty v evidenci není možné provázat (resp. chybí klíč k jejich provázání), přičemž s těmito závěry správce daně byl odvolatel opakovaně seznamován – prostřednictvím Výzvy a poté také prostřednictvím VKZ. Odvolatel setrvává v rovině svého stanoviska a ani v rámci odvolání nepředložil důkazní prostředky, které by jeho tvrzení prokázaly. [90] Odvolací orgán taktéž dodává, že nesouhlasí s tvrzením odvolatele a konstatuje, že správce daně je i v souvislosti s odčitatelnou položkou na VaV plně oprávněn kontrolovat veškeré evidence, zejména pak evidence oddělené, a to v souladu s § 34 odst. 4, resp. § 34b odst. 1, písm. c) ZDP. Odvolací orgán odkazuje na § 86 odst. 4 daňového řádu, dle kterého má správce daně při provádění daňové kontroly pravomoci dle ustanovení § 80 až 84, a podle kterých má správce daně mimo jiné právo na přístup k účetním záznamům a jiným informacím v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení cíle správy daní, což je dle odvolacího orgánu právě popsaná situace.“ Tyto závěry považuje krajský soud za nesporné a žalobce je nevyvrátil ani v žalobě. Tento žalobní bod (IV. žaloby) považuje krajský soud rovněž za nedůvodný.

33. A konečně v posledním žalobním bodu (část V. žaloby) označeném jako „Údajná nesoučinnost a nepravdivá tvrzení žalobce“ se žalobce „ohradil“ vůči tvrzení žalovaného o nesoučinnosti žalobce a jeho nepravdivých tvrzeních. Z toho žalobce vyvodil závěr o „dezinterpretaci“ v průběhu řízení před správcem daně, „nepochopení“ tvrzení žalobce a „neporozumění“ problematiky fungování dotací na výzkum a vývoj. K tomu uvedl dva příklady z žalovaného rozhodnutí (bod 5 a bod 6) a předložil kopii souboru programu Microsoft Excel, které též předložil žalobce v průběhu daňové kontroly správci daně, a to pro „ilustraci“, jak byly excelové soubory koncipovány, přičemž v tomto excelovém souboru byl popsán určitý případ mzdových nákladů V. H. v měsíci březnu 2014. K tomu krajský soud odkazuje na předchozí části odůvodnění rozsudku, v němž jsou popsána pochybení žalobce a závěry o neunesení jeho důkazního břemene, které vycházejí ze závěrů správce daně a žalovaného, a zejména pak ze zmíněné Zprávy o daňové kontrole. Žalobcem uvedené případy nemohou samy o sobě bez dalšího vést k závěru o nezákonnosti žalovaného rozhodnutí. Pokud žalobce zpochybňuje závěry žalovaného o tom, že žalobce nedostatečně spolupracoval se správcem daně, a i kdyby byl takový závěr nepravdivý, nemohl by vést soud k závěru o nezákonnosti žalovaného rozhodnutí. Jak vyplývá i z žalovaného rozhodnutí, žalobce sice „zahrnul“ správce daně velkým množstvím důkazních prostředků, kdy se jednalo o různé sestavy disponujícími souhrnnými čísly, ale nebylo z nich možné zjistit, že by žalobce odstranil vzniklé pochybnosti správce daně, týkající se uplatnění nákladů na VaV. Krajský soud odkazuje zejména na body 56, 57, 58 žalovaného rozhodnutí, a na již výše citovaný závěr žalovaného obsažený v bodu 87 a násl. žalovaného rozhodnutí. Pokud žalobce demonstrativně pro ilustraci uvedl v bodu 42 a násl. žaloby jeden soubor programů Microsoft Excel a popsal jeden účetní případ mzdových nákladů V. H. v měsíci březnu 2014, přičemž hodlal zřejmě přesvědčit soud o nesprávném postupu správce daně a žalovaného a zpochybnit již výše

uvedené zcela jasné závěry správce daně a žalovaného, měl tak učinit v daňovém řízení. Pokud až v žalobě hodlal žalobce „vysvětlit“, jak byly excelové soubory „koncipovány“, tak měl toto učinit v daňovém řízení, neboť krajský soud nemůže nahrazovat činnost správce daně, přičemž soud se ve správním soudnictví zabývá přezkumem žalovaného rozhodnutí a toto soudní řízení není pokračování daňového řízení. Z již výše uvedených závěrů soudu vyplývá, že zmíněné důkazní břemeno žalobce neunesl, a tento jediný „ilustrativní“ příklad nemůže na výše zmíněných závěrech nic změnit. Zmíněnou „ilustraci“ s popisem zmíněného případu měl tedy žalobce uplatnit v daňovém řízení, zároveň žalobce neuvedl, jaké důvody bránily uvést tento příklad žalobci v rámci prvoinstančního řízení, když je dokonce vyloučeno, aby daný subjekt uspěl v odvolacím řízení, když před správcem daně prvního stupně zůstal nečinný s tím, že s důkazy vyčká do řízení odvolacího (srov. rozsudek NSS ze dne 2. 2. 2006, č. j. 2 Afs 111/2005-74). Jestliže tímto příkladem hodlal žalobce prokázat, že vedl „oddělenou evidenci pro účely odpočty VaV i čerpání dotací“, tak měl tento důkaz předložit již správci daně, a pokud by jej předložil a správce daně potažmo žalovaný jej vyhodnotil nesprávně, mohl by se soud argumentací směřující proti tomuto vyhodnocení důkazu zabývat. Navíc tento jediný případ nevyvrací a ani není schopen vyvrátit sám o sobě již výše uvedená zjištění správce daně o pochybení žalobce a o neunesení jeho důkazního břemene. K tomu soud opětovně odkazuje i na body 87 a násl. žalovaného rozhodnutí. Navíc nelze přehlédnout i skutečnost, že žalobce v průběhu daňové kontroly měnil i údaje v předložených souborech a dodatečně je účelově upravoval, jak vyplývá z bodu 92 a násl. žalovaného rozhodnutí, přičemž závěry a zjištění uvedená žalobce nepopřel ani v žalobě. Tento jediný příklad nemůže vyvrátit závěr o tom, že žalobce v podstatě předkládal důkazní prostředky sice ve velkém množství (například dne 30. 11. 2017 předložil správci daně 26 šanonů), avšak předložené důkazní prostředky a číselné hodnoty v evidenci žalobce nebylo možné provázat a správce daně nebyl povinen za žalobce plnit jeho důkazní břemeno a sám sobě rozptylovat vzniklé pochybnosti.

34. V bodu 44 žaloby žalobce opětovně jako v odvolání tvrdí, že „postup úředních osob zakládá důvodné podezření ohledně jejich podjatosti“. Toto tvrzení zakládá na svém názoru, že žalobci byl nárok na odpočet VaV „upřen na základě zcela formálních argumentů, které nemají oporu ve skutkovém stavu ani v samotné právní úpravě, souběhu odpočtů VaV a dotací“. V projednávané věci však nebyl žalobci upřen nárok na odpočet VaV na základě zcela „formálních argumentů“, které by neměly oporu ve skutkovém stavu a samotné právní úpravě v souběhu odpočtů VaV a dotací, ale jak vyplývá již z výše uvedené části odůvodnění tohoto rozsudku a samozřejmě zejména ze Zprávy o daňové kontrole a z žalovaného rozhodnutí, tento odpočet byl žalobci upřen zcela správně s oporou ve skutkovém stavu a v samotné právní úpravě souběhu odpočtů VaV a dotací. Navíc „souběh odpočtů VaV a dotací“ a zjištěné závěry správce daně týkající se tohoto souběhu nebyly jediným důvodem pro „odepření tohoto odpočtu“. Rovněž i tento žalobní bod proto shledal krajský soud nedůvodným.
35. Důvodná není ani námitka týkající se odměňování pracovníků Finanční správy ČR za doměřování daní. Žalobkyně žádným způsobem netvrdila ani neprokázala, že by namítaný způsob odměňování pracovníků Finanční správy ČR byl jednak uplatněn v návaznosti na doměření daně právě žalobkyni, natožpak že by v důsledku této případné skutečnosti došlo k porušení kteréhokoli zákonného ustanovení či k případné podjatosti daného

pracovníka. Nebylo tak prokázáno (ani žádným relevantním způsobem tvrzeno), že by z uvedených důvodů jakýmkoliv způsobem došlo ke zkrácení na právech žalobkyně.

36. Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).
37. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému soud toto právo nepřiznal, když mu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost (mimořádný opravný prostředek) ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 16. června 2021

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu