



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudkyň Mgr. Ivety Postulkové a JUDr. Petry Kamínkové ve věci

žalobkyně: **Elanor a.s.**, IČ 15887219
sídlem Jemnická 1138/1, 140 00 Praha 4
zastoupená daňovým poradcem Ing. Vladimírem Hejdukem
sídlem Na Pankráci 1683/127, 140 00 Praha 4

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 8. 2019 č. j. 34472/19/5200-11433-711413,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobkyně domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, kterým žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „*správce daně*“) ze dne 5. 9. 2018 č. j. 7095435/18/2004-52522-111559 (dále též „*dodatečný platební výměr*“) tím, že doměřil (snížil) žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 z původně vyměřené částky 1 333 420 Kč s penálem v částce 266 684 Kč na částku 1 185 600 Kč s penálem v částce 237 120 Kč.
2. Žalobkyně brojí proti rozhodnutím správce daně i žalovaného podanou žalobou, vznesené námitky lze rozdělit do následujících žalobních bodů.
3. *V prvním žalobním bodu* žalobkyně namítá, že nebyla řádně ukončena daňová kontrola zahájená dne 17. 9. 2015. Ačkoli při ústním jednání konaném dne 30. 7. 2018 byla správcem daně seznámena s výsledky kontrolního zjištění, žalovaný pod bodem [46] napadeného rozhodnutí nesprávně uvádí, že se tak stalo dne 15. 3. 2018. Žalobkyně se k výsledkům kontrolního zjištění vyjádřila písemným podáním ze dne 20. 8. 2018, ale nebyla následně informována, zda (a v jakém rozsahu) se jejím podáním výsledky kontrolního zjištění změnily. Dne 5. 9. 2018 správce daně jí doručil *Zprávu o daňové kontrole* č. j.

7088634/18/2010-62563-108936 (dále též „Zpráva ze dne 5. 9. 2018“) s vyjádřením, že podání žalobkyně ze dne 20. 8. 2018 mu bylo doručeno opožděně, lhůta k němu končila dnem 19. 8. 2018 (opomněl, že uvedené datum připadá na neděli); současně uvedl, že doručením Zprávy ze dne 5. 9. 2018 žalobkyni považuje daňovou kontrolu za ukončenou. Dne 6. 9. 2018 správce daně doručil žalobkyni dodatečný platební výměr, proti kterému podala úspěšné odvolání, neboť žalovaný jí přisvědčil, že podání ze dne 20. 8. 2018 doručila správci daně včas, který nepostupoval podle § 88 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“). Žalovaný proto uložil správci daně odstranit vady řízení a ukončit řádně daňovou kontrolu. Podle žalobkyně však k řádnému ukončení daňové kontroly nedošlo, byť proběhla poté tři ústní jednání. Při druhém ústním jednání dne 25. 3. 2019 správce daně jí předložil *Zprávu o daňové kontrole* č. j. 7088634/18/2010-62563-108936 (dále též „Zpráva 3/19“). Tato Zpráva 3/19 shodného čísla jednacího jako Zpráva ze dne 5. 9. 2018, má ale jiný obsah. Žalobkyně proto namítá, že správce daně jí předložil dvě různé verze zprávy o daňové kontrole, ale nezměnil ani nezrušil dodatečný platební výměr, vztahující se toliko k závěrům Zprávy ze dne 5. 9. 2018, a též neumožnil žalobkyni se k věci vyjádřit. Žalobkyně takovou zprávu nemohla projednat ani podepsat. Nebylo totiž zřejmé, která z nich platí, proto daňová kontrola nebyla řádně ukončena. Napadené rozhodnutí je tudíž nesprávné, nezákonné a nepřezkoumatelné. Současně je i vnitřně rozporné, když pod bodem [48] uvádí, že dne 25. 3. 2019 byla žalobkyni předložena Zpráva 3/19, ale pod bodem [51] popírá existenci více verzí zpráv o daňové kontrole. Žalobkyně považuje postup správce daně i žalovaného za rozporný s § 5 odst. 1 daňového řádu a § 88 daňového řádu, jelikož se nikdy nedopustila jednání, na základě kterého bylo možné ukončit daňovou kontrolu doručením napadeného rozhodnutí podle § 88 odst. 5 daňového řádu.

4. *Ve druhém žalobním bodu* žalobkyně uvádí, že správce daně jí neumožnil vyjádřit se k podkladům dodatečného platebního výměru. Při prvním ústním jednání dne 15. 3. 2019 žalobkyně upozorňovala na přetrvávající nejasnosti procesního stavu. Při druhém ústním jednání dne 25. 3. 2019 správce daně předložil žalobkyni Zprávu 3/19, která se podstatně odlišovala od Zprávy ze dne 5. 9. 2018. Na jejich rozdíl žalobkyně upozornila v podání ze dne 14. 4. 2019. Na třetím ústním jednání dne 15. 4. 2019 správce daně předložil žalobkyni další zprávu o daňové kontrole, a v protokolu velmi podrobně vymezil předmět jednání. Podle žalobkyně to naznačuje snahu správce daně stvrdit, že v daném případě jednal o Zprávě ze dne 5. 9. 2018, která sloužila jako podklad vydání dodatečného platebního výměru. Žalobkyně s ohledem na předchozí zkušenosti s postupem správce daně nemohla bez dalšího spoléhat, že na třetím jednání předkládaná zpráva o daňové kontrole odpovídá Zprávě ze dne 5. 9. 2018 či Zprávě 3/19, aniž by si zanalyzovala text, což by byl postup nepřiměřený § 5 odst. 3 daňového řádu. Správce daně, resp. žalovaný, neumožnil žalobkyni se k průběhu daňové kontroly vyjádřit a vypracovat rozdíly mezi Zprávami ze dne 5. 9. 2018 a 3/19, či se podrobněji vyjádřit k procesnímu postupu. Žalobkyně proto nemohla neproověřený dokument projednat, podepsat a ukončit probíhající daňovou kontrolu. Takovýto postup žalovaného vedl ke zkrácení práv žalobkyně, který její námitky označil za nedůvodné, aniž by se řádně vypořádal s verzemi dvou zpráv o daňové kontrole a dalšího dokumentu, který měl být zprávou o daňové kontrole, předložený žalobkyni při třetím ústním jednání, přitom jí neumožnil se k tomuto postupu dostatečně vyjádřit a procesně na něj reagovat.
5. *Ve třetím žalobním bodu* žalobkyně poukazuje na tyto odlišnosti Zprávy ze dne 5. 9. 2018 a Zprávy 3/19:

- a) na str. 3 v odst. 6 je u obou zpráv o daňové kontrole rozdílné odsazení textu v odstavci;
- b) na str. 7 je mezera mezi bodem 4. a 5. u Zprávy ze dne 5. 9. 2018, u Zprávy 3/19 není. Způsobuje to posun textu o jeden řádek v následujících stránkách;
- c) na str. 13 mezera mezi bodem 32. a 33. u Zprávy ze dne 5. 9. 2018 není, u Zprávy 3/19 mezera je. Srovnává to text v dalších stránkách;
- d) na str. 14 odst. 2 u obou zpráv o daňové kontrole je rozdílné odsazení textu v odstavci;
- e) na str. 14 poslední odstavec u obou zpráv o daňové kontrole má rozdílné formulace k prokázání slevy na dani a k žádosti o příspěvek na podporu zaměstnávání osob se zdravotním postižením na chráněném pracovním místě;
- f) na str. 15 tabulka u obou zpráv o daňové kontrole má rozdílné hodnoty zjištěné správcem daně v Kč na řádcích 310 a 340 daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdanitelné období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012. Zpráva ze dne 5. 9. 2018 uvádí na obou uvedených řádcích částku 1 333 420 Kč, Zpráva 3/19 uvádí částku 1 184 620 Kč;
- g) na str. 15 poslední odstavec u Zprávy 3/19 obsahuje informace o protokolovaném ústním jednání ze dne 30. 7. 2018 za přítomnosti zástupce žalobkyně, který u Zprávy ze dne 5. 9. 2018 chybí;
- h) na str. 16 odst. 2 u Zprávy 3/19 obsahuje veškeré informace následující po větě prvního odstavce, které nejsou přítomné ve Zprávě ze dne 5. 9. 2018, text o zvýšení základu daně a vykázané dani z příjmů právnických osob byl dopsán do Zprávy 3/19;
- i) na str. 16 odst. 2 u Zprávy ze dne 5. 9. 2018, odst. 3 u Zprávy 3/19 – část textu „*při seznámení s výsledkem kontrolního zjištění*“ ze Zprávy ze dne 5. 9. 2018 byl nahrazen ve Zprávě 3/19 zněním „*při projednávání výsledku kontrolního zjištění*“ a dále byla reformulována poslední věta;
- j) od poloviny str. 16 u obou zpráv o daňové kontrole se obsah zcela liší;
- k) na str. 21 Zprávy ze dne 5. 9. 2018, resp. na str. 18 Zprávy 3/19, odstavec nadepsaný „*Kontrolní zjištění – rekapitulace*“, má rozdílný obsah;
- l) na podpisovém řádku u zástupce žalobkyně je u Zprávy ze dne 5. 9. 2018 výslovně označen tento zástupce, u Zprávy 3/19 konkrétní označení chybí;
- m) Zpráva ze dne 5. 9. 2018 má 21 stran formátu A4 (11 listů), Zpráva 3/19 má 19 stran formátu A4 (10 listů), což je u obou textů uvedeno nad podpisy.

Žalobkyně poukazuje na to, že podle Zprávy 3/19 byla oprávněna započíst slevu na dani podle § 35 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZDP“), ale podle Zprávy ze dne 5. 9. 2018, na základě níž byl vydán i dodatečný platební výměr, nikoli. Existovala tudíž zpráva o daňové kontrole, která uznala řádný postup žalobkyně s dodatečným platebním výměrem, který však takový postup neuznal. Postup správce daně proto nelze akceptovat, přičí se zásadám daňového řízení, zejména § 102 odst. 2 až 4 daňového řádu. Dodatečný platební výměr odkazuje na zprávu o daňové kontrole různých variant s totožným číslem jednacím.

6. *Ve čtvrtém žalobním bodu* žalobkyně nesouhlasí se žalovaným, že předložené projekty výzkumu a vývoje trpí formálními nedostatky, pro které nebyly splněny nároky vyžadované ZDP pro uznání nákladu. Má za to, že byla oprávněna využít odpočet na podporu vědy a výzkumu podle § 34 odst. 4 až 8 ZDP a že dostatečně vymezila cíle projektů. Z dokladů vyplývá, v jakém rozsahu je ke stávajícímu informačnímu systému implementován nově vyvíjený software s popisem funkcionalit a propojením. Dále nesouhlasí se žalovaným ohledně rozsahu vymezení osob odborně zajišťujících řešení projektu, protože je třeba rozlišovat mezi pracovníky, kteří plní úkoly projektu a pracovníky odpovědné za jeho odborné řešení. Pro komplexní vědeckovýzkumné projekty

je typické rozřazení rolí. Zákonodárce v § 34 odst. 5 ZDP předpokládal, že zaměstnavatel musí disponovat zaměstnanci schopnými odborného zajištění projektu výzkumu a vývoje, což žalobkyně doložila, že splnila, přitom žalovaný nepopírá, že příslušně kvalifikovaní zaměstnanci byli v projektech jmenováni. Z obsahu, smyslu i účelu zákonné úpravy nevyplývá, že by zákonodárce vyžadoval označení všech osob podílejících se na řešení projektů, je-li jim svěřen toliko dílčí úkol. Žalobkyně proto uvedla v projektech pouze osoby s řádnou kvalifikací odborně zajišťující projekt jako celek, nikoli každý dílčí úvazek. Žalovaný proto nemůže klást k tíži žalobkyni manažerské a projektové řízení projektů, které počítalo s určitým rozsahem odborných garantů a úvazky, které zpracovávaly pouze část projektu, nikoli v jeho celistvosti. Uvedená povinnost spadá na osoby odborně zajišťující řešení projektu. Povinnost označit takové osoby žalobkyně splnila. Dále žalobkyně nesouhlasí, že by nedostatečně vymezila způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků. Interní mechanismy kontroly kvality a hodnocení výzkumného procesu garantují dodržování standardů očekávaných ZDP. Nebýt zmatečného postupu správce daně, ze kterého nebylo jasné, v jaké fázi daňové kontroly či daňového řízení se žalobkyně právě nachází, byla by schopna doložit řádnou evidenci nákladů odpovídající požadavkům ZDP. Žalovaný však nesprávně vyhodnotil skutkový stav i předložené dokumenty, a na základě takto neúplně zjištěného skutkového stavu nesprávně aplikoval dotčené právní normy ZDP.

7. *V pátém žalobním bodu* žalobkyně uvádí, že jí nebylo umožněno předložit znalecké posudky, zda předložené dokumenty obsahovaly dostatečně určité a srozumitelně vymezené cíle výzkumu a vývoje ke splnění povinností podle § 34 odst. 4 až 8 ZDP, neboť nebylo postaveno na jisto, kdy dochází ke koncentraci daňového řízení, resp. v jaké fázi daňového řízení se žalobkyně nachází, a ke kterému okamžiku po vyhotovení znaleckých posudků by je mohla předložit. Též žalovaný v průběhu daňového řízení konstatoval, že daňová kontrola nebyla ukončena řádně. Žalobkyni tak nebylo nikdy přesně stanoveno, k jakému okamžiku považuje správce daně předkládání důkazů v rámci probíhajícího daňového řízení za skončené.
8. *V šestém žalobním bodu* žalobkyně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nepřesné označení časové posloupnosti skutkových dějů v průběhu daňové kontroly, body [48] a [51] k existenci více verzí zprávy o daňové kontrole si protiřečí. Dále žalovaný neodůvodnil, proč se vypočtená částka doplatku daně z příjmů právnických osob liší od Zprávy ze dne 5. 9. 2018 i od Zprávy 3/19. Pod bodem [48] jsou též nesprávné časové údaje, i data, která nejsou spjata s žádným procesním úkonem žádné ze stran, i proto, že takový den v okamžiku vydání rozhodnutí ještě nenastal (např. data 23. 5. 2019 či 5. 9. 2019). Žalovaný pod bodem [46] také nesprávně označil den, ke kterému byla žalobkyně seznámena s výsledkem kontrolního zjištění. Žalovaný dále se nedostatečně vypořádal s odvolacími námitkami žalobkyně ohledně naplnění podmínek pro zvolený postup podle § 88 odst. 5 daňového řádu ve vztahu ke zprávám o daňové kontrole. Závěry o skutkovém vývoji případu považuje za natolik nejednoznačné, že není možný přezkum.
9. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí jako nedůvodné. K *prvnímu žalobnímu bodu* připustil, že pod bodem [46] napadeného rozhodnutí omylem uvedl den seznámení žalobkyně s výsledkem kontrolního zjištění 15. 3. 2018, ačkoli to bylo dne 30. 7. 2018. Tato písařská chyba však nemohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí, když pod bodem [6] ve shrnutí skutkového stavu datum seznámení žalobkyně s výsledkem kontrolního zjištění uvedl správně, ani samotný okamžik seznámení není mezi stranami

předmětem sporu. Obdobné administrativní pochybení učinil i pod bodem [48], kde došlo k přesmyčce číslic, správně mělo být uvedeno datum 25. 3. 2019 namísto 23. 5. 2019. Ani tato chyba v psaní nemohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí. K vyjádření žalobkyně ze dne 20. 8. 2018 uvedl, že správce daně jej zohlednil ve Zprávě ze dne 5. 9. 2018 a k námitkám žalobkyně zaujal stanovisko, přestože nesprávně konstatoval, že žalobkyně zaslala své podání ze dne 20. 8. 2018 opožděně. K závěru, že bylo vyjádření podáno včas, dospěl i žalovaný jako odvolací orgán. Jelikož se správce daně vyjádřením žalobkyně zabýval a zapracoval ho do zprávy o daňové kontrole společně se svým stanoviskem, nepovažuje žalovaný uvedenou námitku za důvodnou. Pod bodem [48] napadeného rozhodnutí je uveden pouze popis skutkového stavu, jak probíhalo dodatečné projednání zprávy o daňové kontrole při jednání dne 25. 3. 2019. Tvrzení, že měla být žalobkyni předložena jiná verze Zprávy ze dne 5. 9. 2018, z uvedeného textu nevyplývá. Naopak z protokolu o ústním jednání ze dne 25. 3. 2019 č. j. 2407700/19/2010-62563-10836 vyplývá, že správce daně předložil daňovému subjektu Zprávu ze dne 5. 9. 2018 k vyjádření se stejným č. j. 7088634/18/2010-62563-108936, tedy tu, která byla žalobkyni doručena prostřednictvím zástupce do datové schránky již dne 5. 9. 2018. Ze žádného dokumentu nevyplývá, že by mělo být správcem daně předloženo jiné znění (verze) Zprávy ze dne 5. 9. 2018. Z obsahu spisové dokumentace vyplývá, že pouze jedna Zpráva ze dne 5. 9. 2018 byla správcem daně elektronicky podepsána dne 5. 9. 2018 a zaevidována v automatizovaném daňovém informačním systému (ADIS) pod č. j. 7088634/18/2010-62563-108936. Z předmětného protokolu o jednání vyplývá, že žalobkyně k předložené zprávě uvedla, že nesouhlasí s její strukturou a s některými vyhodnoceními správce daně. Vzhledem k tomu, že žalobkyně nespécifikovala, o jaké neúplnosti se ve zprávě o daňové kontrole jedná, správce daně na základě žádosti žalobkyně jí poskytl lhůtu 5 dnů a stanovil náhradní termín jednání.

10. Žalovaný ke *druhému žalobnímu bodu* nesouhlasil, že by žalobkyni nebylo umožněno vyjádřit se k průběhu daňové kontroly a jejím podkladům. Žalobkyně dne 20. 8. 2018 zaslala vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, k průběhu daňové kontroly se vyjádřila také v rámci podaného odvolání dne 5. 10. 2018 a v jeho doplnění ze dne 22. 10. 2018. V odvolacím řízení žalovaný podle § 115 odst. 1 daňového řádu uložil správci daně odstranit vady řízení projednáním Zprávy ze dne 5. 9. 2018, o což se správce daně pokusil při ústním jednání ve dnech 15. 3. 2019, 25. 3. 2019 a dne 15. 4. 2019. V rámci projednání Zprávy ze dne 5. 9. 2018 žalobkyně doručila správci daně své vyjádření ke zprávě o daňové kontrole ze dne 14. 4. 2019 evidované pod č. j. 3701320/19/2010-62563-108936 a č. j. 3701459/19/2010-62563-108936. Z uvedeného vyplývá, že v průběhu daňové kontroly i odvolacího řízení měla žalobkyně možnost se vyjádřit k postupu i závěrům správce daně a měla možnost doložit důkazní prostředky k prokázání svého tvrzení.
11. Žalovaný ke *třetímu žalobnímu bodu* uvedl, že ze spisové dokumentace, ani ze stanoviska správce daně nevyplývá, že by měla existovat jiná verze Zprávy ze dne 5. 9. 2018, než ta, která byla zástupci žalobkyně doručena do datové schránky ze dne 5. 9. 2018 č. j. 7088634/18/2010-62563-108936. Podle protokolu o ústním jednání ze dne 25. 3. 2019 správce daně předložil žalobkyni Zprávu ze dne 5. 9. 2018 č. j. 7088634/18/2010-62563-108936 k vyjádření, která k ní uvedla, že nesouhlasí s její strukturou, konkrétně s neúplností v části nazvané průběh daňové kontroly a s některými vyhodnoceními správce daně. Žádné jiné námitky po jejím přečtení při ústním jednání před správcem daně neměla. Ve vyjádření ze dne 14. 4. 2019 žalobkyně ke Zprávě ze dne 5. 9. 2018 uvedla, že dokument, který jí správce daně předložil dne 25. 3. 2019, není shodný se Zprávou ze

dne 5. 9. 2018 č. j. 7088634/18/2010-62563-108936, která byla doručena do datové schránky zástupce dne 5. 9. 2018. Jakým způsobem se uváděný dokument měl lišit od původní zprávy, ve vyjádření neuvedla, v rámci odvolacího řízení své tvrzení nedoložila a ani tvrzenou odlišnou verzi nepředložila. Žalovaný vycházel ze spisového materiálu, jehož součástí je jediná Zpráva ze dne 5. 9. 2018 č. j. 7088634/18/2010-62563-108936. Žalovanému byla až Městským soudem v Praze v rámci soudního řízení předložena Zpráva 3/19, odlišná od Zprávy ze dne 5. 9. 2018, která ale není datována ani není správcem daně podepsána. Z takto předložené písemnosti není zřejmé, o jaký text jde a zda do ní nebylo někým zasahováno, její závěry neodpovídají závěrům odvolacího řízení, liší se i částka, ke které dospěl žalovaný v odvolacím řízení, a kterou navrhoval i správce daně v rámci svého doplnění stanoviska k odvolání ze dne 25. 4. 2019 (č. j. 4032471/19/2000-11430-107876).

12. Žalovaný ke *čtvrtému žalobnímu bodu* se vyjádřil, že každý pracovník podílející se svou činností na řešení projektu výzkumu a vývoje má určitou odbornost. Všechny pracovníky, kteří se budou podílet na řešení projektu, bylo nutné uvést v projektu výzkumu a vývoje, včetně uvedení jejich pracovněprávního vztahu k žalobkyni a jejich kvalifikaci, když žalobkyně uplatňuje osobní náklady na ně v rámci odčitatelné položky. Jelikož žalobkyně v projektech výzkumu a vývoje neidentifikovala všechny osoby podílející se na jejich řešení, a případné zaznamenané potřeby změn v řešitelském týmu nedoložila, porušila § 34 odst. 5 ZDP. Požadavek na vymezení kontroly a hodnocení žalobkyně též nedostatečně vymezila. Je spojen s požadavkem na soustavnost a systematičnost, jelikož výzkum a vývoj je prováděn plánovaným způsobem, záznamy mají obsahovat hodnocení postupu. Proto musí být zřejmé způsoby, jakými se budou kontrolovat a hodnotit dosažené výsledky, v porovnání se stanovenými cíli. Ze způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu musí být zřejmé kdo, kdy a jak bude kontroly provádět, jaké budou o kontrole pořízeny záznamy (jestli vůbec) a také kdy, kým a jakým způsobem bude prováděno hodnocení úspěšnosti projektu vzhledem k cílům vytyčeným v projektech výzkumu a vývoje. Skutečnost, že žalobkyně shodně ve všech třech projektech výzkumu a vývoje vymezila způsob kontroly a hodnocení postupu řešení a dosažených výsledků tím, že uvedla pouze text: „Viz SQ PP-Q/014/0300“ bez dalších dokumentů, které by specifikovaly takto vymezený způsob kontroly, považuje jej žalovaný za nedostatečný.
13. Žalovaný k *pátému žalobnímu bodu* konstatoval, že žalobkyně mohla překládat důkazní prostředky v průběhu celého daňového řízení, aniž by ji mohl správce daně nějakým způsobem omezovat. K prokázání oprávněnosti odpočtu byla žalobkyně naopak v průběhu daňové kontroly správcem daně vyzvána dne 9. 2. 2016, na což nereagovala. Ani v dohodnutém termínu dne 28. 4. 2016 žalobkyně nepředložila žádné podklady k výzkumu a vývoji. Na druhou výzvu k prokázání skutečností žalobkyně též nereagovala, dokumenty k výzkumu a vývoji předložila až v rámci svého vyjádření k výsledku kontrolního zjištění dne 20. 8. 2018 a v průběhu odvolacího řízení. V návaznosti na skutečnost, že si žalobkyně pro daňové řízení zvolila zástupce z řad daňových poradců, nelze přisvědčit jím tvrzené námitce, že mu nebylo zřejmé, v jaké fázi daňového řízení se žalobkyně nacházela. Jelikož u všech projektů výzkumu a vývoje nebyly splněny formální požadavky na písemné projekty výzkumu a vývoje, ani požadavky na vedení oddělené evidence, nebylo již třeba zkoumat naplnění věcné stránky těchto projektů výzkumu a vývoje, ani případně za tímto účelem ustanovit znalce. Přesto mohla žalobkyně důkazní prostředek formou znaleckých posudků předložit. V žalobě zmíněný znalecký posudek se má týkat posouzení řádně vymezených cílů. Z napadeného rozhodnutí však vyplývá, že žalovaný dospěl k závěru, že vymezení cílů není jediným nedostatkem předložených projektů výzkumu a vývoje. I

kdyby případně na základě znaleckého posudku bylo možné dospět k závěru, že cíle byly v projektech řádně vymezeny, přesto by předložené projekty nebyly formálně bezvadné.

14. Žalovaný k šestému žalobnímu bodu zopakoval, že nesprávně uvedené časové údaje pod bodem [48] a [46] napadeného rozhodnutí byly písařskou chybou, která nemohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Dále uvedl, že jelikož správce daně nevydal jinou zprávu o daňové kontrole, než Zprávu ze dne 5. 9. 2018 č. j. 7088634/18/2010-62563-108936, kterou doručil zástupci žalobkyně do datové schránky dne 5. 9. 2018, nemohl odůvodnit jinou verzi. Na existenci pouze jediné Zprávy ze dne 5. 9. 2018 správce daně i žalovaný několikrát žalobkyni upozorňovali, která stěžejní důvody žaloby postavila na této procesní námitce.
15. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
16. Soud, na žádost žalobkyně o projednání předmětné věci v rámci ústního jednání, nařídil jednání na den 30. 9. 2022 (zástupci žalobkyně bylo vyrozumění k jednání doručeno dne 7. 9. 2022). Dne 13. 9. 2022 byla soudu doručena omluva zástupce žalobkyně z nařízeného jednání „z důvodu kolize s jiným jednáním v tomto termínu, které mám již dlouhodobě naplánováno v zahraničí“ se současnou žádostí o odročení jednání na jiný termín.
17. Z veřejně přístupných informačních zdrojů soud dne 13. 9. 2022 ověřil, že zástupce žalobkyně je daňovým poradcem, má daňovou kancelář „er.tax s.r.o.“, disponuje specializacemi „daň z přidané hodnoty, daň z příjmů právnických osob, mezinárodní zdanění, neziskové organizace, správa daní a poplatků“, poskytuje služby v anglickém jazyce, je asistentem auditora a likvidátorem, je evidován v Komoře daňových poradců České republiky (27 let). Společnost er.tax s.r.o. „v oblasti daňového poradenství a outsourcingu účetních a mzdových agend působí účetní a daňová kancelář er.tax již téměř 20 let. Díky širokému spektru našich daňových a účetních, včetně zajištění mzdového outsourcingu, představujeme pro naše klienty silného partnera, který je schopen zajistit jejich potřeby ve všech daňových, účetních a souvisejících oblastech. ... 20 specialistů ... naše společnost se pyšní odborníky na daňovou problematiku a účetními a mnohaletými zkušenostmi v oblasti českého i mezinárodního práva ... er.tax se dlouhodobě věnuje komplexnímu poradenství ... Naše klienty zastupujeme nejen v samotném daňovém řízení, ale i ve správním soudnictví při přezkumech zákonnosti rozhodnutí finančních úřadů či orgánů sociálního zabezpečení ... největší hodnotou účetní a daňové kanceláře er.tax jsou lidé a sebraný tým považujeme za nezbytnou součást firemní kultury i za základní kámen našeho úspěchu. Svým zaměstnancům nabízíme stabilní zázemí, přátelský kolektiv, moderní kanceláře v Praze, Brně a Bratislavě ...“ Dne 13. 9. 2022 vyzval soud zástupce žalobce, aby doložil důvod omluvy z podání ze dne 13. 9. 2022, popř. aby zajistil substituci své osoby u ústního jednání. Výzva byla doručena zástupci žalobkyně dne 14. 9. 2022. Zástupce žalobkyně dne 14. 9. 2022 sdělil, že by se chtěl osobně soudního jednání účastnit, žádal odročení na jiný termín, k tomu doložil nedatovanou kopii písemnosti nazvané „Potvrdenie“ podepsané Mgr. L. M., LL.M. s razítkem společnosti HKV Law Firm s.r.o., sídlem Poštová 3, Bratislava, Slovenská republika, v němž je uvedeno: „Ja Mgr. L. M., LL.M., advokát a konateľ spoločnosti HKV Law Firm s.r.o., týmto potvrdzujem, že v dňoch 29. - 30. 9. 2022 sa uskutoční osobné rokovanie s pánom Vladimírom Hejdukem a M. O. v priestoroch našej advokátskej kancelárie v Bratislave.“

18. Předpokladem odročení jednání na návrh účastníka řízení je omluva z jednání, která je včasná a podána z omluvitelného důvodu. V posuzovaném případě požádal zástupce žalobkyně o odročení jednání včas (dne 13. 9. 2022), avšak uvedený a doložený důvod (nedatovanou) „omluvenkou“ vystavenou jednatelem slovenské s. r. o. soud neshledal omluvitelným důvodem bránícím projednání věci dne 30. 9. 2022 ve smyslu § 50 s. ř. s. Zástupce žalobkyně byl o nařízeném jednání včas vyrozuměn (doručeno dne 7. 9. 2022), měl tedy dostatečný časový prostor proto, aby odložil svou účast na obchodním jednání (byznysu) v Bratislavě, které upřednostnil před soudním jednáním v této věci nebo mohl, jak vyplývá z internetových stránek jeho daňové kanceláře „*er.tax s.r.o.*“ zvolit substituční zastoupení (daňová kancelář disponuje v daňovými kancelářemi nejen na území republiky, ale i v Bratislavě a z prezentace daňové kanceláře je zřejmé, že má k dispozici více odborníků na daňovou problematiku. Na základě uvedeného neshledal soud omluvitelný důvod k odročení jednání a věc projednal.
19. Soud dodává, že zástupce žalobce se (předem) neinformoval, zda soud jeho žádost o odročení akceptuje. Lze připomenout, že není povinností soudu, aby uvědomoval žadatele o tom, zda se bude jednání konat či bude na jeho návrh odročeno. Je věcí omlouvajícího se zástupce, aby se sám a zavčas o (ne)konání jednání informoval, popř. tomu přizpůsobil režim svého pracovního dne. Blíže soud odkazuje na usnesení Ústavního soudu ze dne 16. 8. 2022 sp. zn. I. ÚS 1380/22 či nálezy Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 68/97 či III. ÚS 3736/11).
20. U jednání konaného dne 30. září 2022 žalovaný setrval na své žalobní argumentaci, žádné důkazy nenavrhol. Soud na návrh žalobkyně (obsažený v žalobě) provedl důkaz Zprávou o daňové kontrole 3/19. Zástupce žalovaného k ní uvedl, že žalovaný ji obdržel až od soudu po podání žaloby, není podepsaná ani orázkovaná správcem daně. Soud zamítl provedení důkazu znaleckými posudky, které zástupce žalobce připojil k žalobě a to pro nadbytečnost (blíže viz bod 89. tohoto rozsudku). Soud vyšel ze správního spisu, který obsahuje i listiny, na něž žalobkyně v žalobě poukazovala.
21. Ze správního spisu vyplývají tyto rozhodné skutečnosti:
22. Dne 1. 7. 2013 podala žalobkyně, tehdy daňový subjekt, prostřednictvím shora jmenovaného zástupce (který žalobkyni zastupoval i v řízení před soudem) přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 (dále též „*daňové přiznání*“), ve kterém vykázala na řádku č. 220 základ daně z příjmu právnických osob ve výši 7 018 755 Kč, na řádku č. 242 uplatnila odpočet podle § 34 odst. 4 až 8 ZDP ve výši 6 239 831 Kč, na řádku č. 300 uplatnila slevu na dani podle § 35 odst. 1 ZDP ve výši 147 820 Kč.
23. Dne 17. 9. 2015 zahájil správce daně daňovou kontrolu daňového subjektu na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 (protokol o zahájení daňové kontroly č. j. 5199319/15/2010-62563-110610).
24. Výzvou ze dne 9. 2. 2016 doručenou téhož dne do datové schránky zástupce daňového subjektu, byl daňový subjekt vyzván k předložení projektu výzkumu a vývoje splňujícího požadavky ZDP a současně oddělené přehledné evidence výdajů v členění na jednotlivé projekty a jednotlivé účetní případy, u nichž aplikuje § 34 odst. 4 a 5 ZDP.
25. V pořadí druhou výzvou ze dne 29. 8. 2016 byl daňový subjekt opakovaně vyzván k doložení dokumentů vyžadovaných výzvou ze dne 9. 2. 2016 a k prokázání správnosti

uplatněného odečtu nákladů na výzkum a vývoj podle § 34 odst. 4 až 8 ZDP, k předložení důkazních prostředků a prokázání správnosti uplatněné slevy na dani podle § 35 odst. 1 písm. a) a b) ZDP, správnosti účtování o dlouhodobém majetku (budově a pozemku) a správnosti výše daňových a účetních odpisů a jejich rozdílů. Doručka není součástí správního spisu.

26. Z protokolu ze dne 30. 7. 2018 vyplývá, že se uvedeného dne konalo ústní jednání, v rámci kterého byl daňový subjekt seznámen s výsledkem kontrolního zjištění a požádal o stanovení lhůty k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění.
27. Rozhodnutím ze dne 31. 7. 2018 byla daňovému subjektu stanovena lhůta k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění do 19. 8. 2018.
28. V pondělí dne 20. 8. 2018 bylo správci daně doručeno vyjádření daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění, ke kterému daňový subjekt připojil projekty výzkumu a vývoje realizované v letech 2010-2012, evidenci mzdových a režijních nákladů vynaložených v souvislosti s realizací projektů výzkumu a vývoje a výkaz s evidencí zaměstnanců se zdravotním postižením.
29. Dne 5. 9. 2018 byl do datové schránky daňového subjektu doručen přípis *Zaslání zprávy o daňové kontrole* č. j. 7089253/18/2010-62563-108936, a 21 stránková Zpráva ze dne 5. 9. 2018 (zpráva o daňové kontrole ze dne 5. 9. 2018 č. j. 7088634/18/2010-62563-108936). Vyplývá z ní, že daňový subjekt neprokázal oprávněnost uplatnění odečtu odpočtu na výzkum a vývoj podle § 34 odst. 4 ZDP v projednávaném zdaňovacím období ve výši 6 239 831 Kč na řádku 242 daňového přiznání a neprokázal tvrzenou slevu na dani z příjmů právnických osob za uvedené období ve výši 147 820 Kč podle § 35 odst. 1 písm. a), b) ZDP uplatněnou na řádku 300 daňového přiznání. Projekty výzkumu a vývoje mají formální nedostatky, projekt s názvem Elanor Global Java Edition 2010 neobsahuje celkové výdaje (náklady) na řešení projektu, pouze předpokládané a skutečné výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení, u projektu Projekt Odysea 2001 – 3.0.6 byly předloženy důkazní prostředky pouze za rok 2010.
30. Dodatečným platebním výměrem (ze dne 5. 9. 2018 č. j. 7095435/18/2004-52522-111559) správce daně doměřil daňovému subjektu daň z příjmů právnických osob ve výši 1 333 420 Kč s povinností úhrady penále ve výši 266 684 Kč. Dodatečný platební výměr byl doručen zástupci daňového subjektu dne 6. 9. 2018. Proti němu podal daňový subjekt dne 8. 10. 2018 odvolání datované dnem 5. 10. 2018, které doplnil dne 22. 10. 2018.
31. Přípisem ze dne 14. 2. 2019 žalovaný spis vrátil správci daně a uložil mu povinnost řádně ukončit daňovou kontrolu, a to projednat s daňovým subjektem Zprávu ze dne 5. 9. 2018 a vyhodnotit důkazy předložené daňovým subjektem v odvolání, popř. doplnit dokazování.
32. Dne 4. 3. 2019 správce daně oznámil daňovému subjektu, že dne 15. 3. 2019 v 9:00 hodin proběhne projednání, převzetí a podpis Zprávy ze dne 5. 9. 2018.
33. Podle protokolu o ústním jednání ze dne 15. 3. 2019 od 9:00 hodin (na první straně uvedeno vadně datum 15. 3. 2018) předmětem jednání bylo „*Projednání, převzetí a podpis zprávy o daňové kontrole na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 č. j. 7088634/18/2010-62563-108936.*“ Zprávu ze dne 5. 9. 2018 správce daně nepředal zástupci daňového subjektu, jelikož tento toliko uvedl, že neví, v jaké fázi se daňové řízení nachází, projednání zprávy ve fázi odvolacího řízení nepovažuje v souladu se zákonem. Proto navrhl „*dnešní jednání ukončit a sejít k tomuto tématu znovu v horizontu do*

14 dnů“. Správce daně vyhověl požadavku zástupce daňového subjektu a stanovil termín jednání na 25. 3. 2019.

34. Podle protokolu o ústním jednání ze dne 25. 3. 2019 od 8:00 hodin (na první straně uvedeno vadně datum 25. 3. 2018) předmětem jednání bylo „*Projednání, podpis a převzetí zprávy o daňové kontrole na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 č. j. 7088634/18/2010-62563-108936.*“ Na str. 4 je uvedeno: „*Správce daně předal zástupci daňového subjektu zprávu o daňové kontrole č. j. 7088634/19/2010-62563-108936 k vyjádření. Zástupce daňového subjektu sdělil správci daně: ‚Trvám na svém stanovisku, které jsem uvedl v předcházejícím jednání, že projednání daňové zprávy v průběhu odvolacího řízení znamená, že daňová kontrola dosud nebyla ukončena, daň tudíž nemohla být vyměřena. S ohledem na to, že zpráva mi byla předložena k vyjádření, tak po jejím prvním přečtení konstatuji, že za prvé: Nesouhlasím se strukturou zprávy o daňové kontrole, konkrétně s neúplností v části nazvané průběh daňové kontroly, za druhé: Nesouhlasím s některými vyhodnoceními správcem daně, za třetí: V daném čase a místě nejsem připraven a schopen se konkrétně detailně blíže vyjádřit. Z tohoto důvodu žádám o poskytnutí lhůty k vyjádření se k zprávě o daňové kontrole v délce alespoň 5 dnů‘.*“ K citovanému se dále uvádí: „*Vzhledem k tomu, že zástupce daňového subjektu nespecifikoval, o jaké neúplnosti ve zprávě o daňové kontrole se jedná, správce daně na základě žádosti daňového subjektu poskytl lhůtu v délce 5 dní, a stanovil termín jednání na den 1. 4. 2019...*“.
35. Dne 1. 4. 2019 v 6:55 hodin zástupce žalobkyně zaslal správci daně e-mail, v němž se z jednání omlouvá. Obdobnou omluvu zástupce daňového subjektu zaslal správci daně téhož dne v 12:16:02 hodin do datové schránky, v něm požaduje ústní jednání. Správce daně zástupci daňového subjektu vyhověl a termín ústního jednání stanovil na den 15. 4. 2019.
36. V neděli dne 14. 4. 2019 a v pondělí dne 15. 4. 2019 v 6:52:24 hodin zástupce daňového subjektu zaslal do datové schránky správce daně vyjádření ke zprávě o daňové kontrole.
37. Podle protokolu o ústním jednání ze dne 15. 4. 2019 od 8:00 hodin předmětem jednání bylo: „*Projednání, podpis a převzetí zprávy o daňové kontrole na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 č. j. 7088634/18/2010-62563-108936 v podobě, které byla doručena do datové schránky zástupci daňového subjektu dne 5. 9. 2018 a v podobě, na níž se odkazuje odvoláním napadený dodatečný platební výměr č. j. 7095435/18/2004-52522-111559, a to v rámci probíhajícího odvolacího řízení na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012*“. Zástupce daňového subjektu na v posledním odstavci str. 4 tohoto protokolu uvedl: „*Odmítám dnes při tomto jednání převzít písemnost označenou správcem daně jako zpráva o daňové kontrole, neboť tuto zprávu jsem obdržel již při ústním jednání dne 25. 3. 2019 a k této dříve obdržené zprávě o daňové kontrole jsem zpracoval a podal vyjádření. Vzhledem k tomu, že nemám jistotu, zda písemnost, kterou mi chce dnes správce daně předat, je shodná s písemností, kterou jsem obdržel 25. 3. 2019 a k níž jsem se již vyjádřil, považuji za neekonomické, abych musel znovu studovat celou písemnost. Dále konstatuji, jak jsem již uvedl ve svém vyjádření ke zprávě o daňové kontrole, doručené do datové schránky správce daně dne 15. 4. 2019 v 6:52 hodin, zpráva o daňové kontrole předložena dne 25. 3. 2019 není totožná s písemností označenou rovněž jako zpráva o daňové kontrole doručenu do datové schránky zástupce daňového subjektu dne 5. 9. 2018. Z důvodu, že mi není jasné, k čemu se mám dnes vyjádřit, tak v plném rozsahu odkazuji na již citované písemné vyjádření ke zprávě o daňové kontrole dodané do datové schránky správce daně dne 15. 4. 2019 v 6:52 hodin. Pro vyloučení pochybností konstatuji, že podání do*

dané datové schránky správce daně dne 14. 4. 2019 ve 22:21 hodin, které bylo označeno rovněž jako vyjádření ke zprávě o daňové kontrole, bylo v důsledku technické chyby nesprávné a toto podání ze dne 14. 4. 2019 je plně nabrzeno podáním ze dne 15. 4. 2019. Z důvodu, že podle názoru daňového subjektu je daňová zpráva nezpůsobitelná k projednání a k podpisu, což podrobně vysvětlují již v citovaném podání, konstatují, že zprávu o daňové kontrole není dnes možné podepsat.“ Správce daně k tomuto konstatoval, že při dnešním jednání byla předložena totožná zpráva o daňové kontrole (Zpráva ze dne 5. 9. 2018) jako byla předložena dne 25. 3. 2019. Správce daně proto vyzval zástupce daňového subjektu k vyjádření rozdílů, ten uvedl: „Nejsem připraven uvést konečný výčet všech rozdílů, ale uvedu alespoň příklady. 1) Zpráva o daňové kontrole doručena dne 5. 9. 2018 má celkem 21 stránek. Zpráva o daňové kontrole předložena dne 25. 3. 2019 má 19 stran. 2) Tabulka rekapitulující údaje v daňovém přiznání na straně 15 zprávy o daňové kontrole 5. 9. 2018 obsahuje jiný údaj ve sloupci správce daně na řádce 340 než zpráva o daňové kontrole ze dne 25. 3. 2019 na téže místě. 3) Ihned za výše citovanou tabulkou obsahuje zpráva předložená 25. 3. 2019 jiný text než zpráva o daňové kontrole doručená 5. 9. 2018.“

38. Napadeným rozhodnutím (ze dne 21. 8. 2019 č. j. 34472/19/5200-11433-711413) žalovaný snížil výši doměřené daně z příjmů právnických osob z částky 1 333 420 Kč na 1 185 600 Kč, současně změnil i výši penále z částky 266 684 Kč na částku 237 120 Kč, v ostatním dodatečný platební výměr potvrdil. Uvedl, že vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění ze dne 20. 8. 2018 daňový subjekt podal včas. Konstatoval, že se daňový subjekt nevyjádřil ve lhůtě, nemůže mít vliv na zákonnost dodatečného platebního výměru, jelikož správce daně se vyjádřením daňového subjektu zabýval a zapracoval jej do Zprávy ze dne 5. 9. 2018 společně se svým stanoviskem. Skutečnost, že daňový subjekt již nebyl dále seznámen s tím, že výsledek kontrolního zjištění se nemění, není pochybením ze strany správce daně, je podle § 88 odst. 3 daňového řádu. V daňové kontrole platí zásada koncentrace řízení (§ 88 odst. 3 daňového řádu), daňové subjekty nemohou neomezeně předkládat svá vyjádření, či nové důkazní prostředky, a oddalovat ukončení daňové kontroly. Daňovému subjektu byl v průběhu daňové kontroly poskytnut dostatečný prostor k prokázání tvrzení a důkazního břemena, jež ho tížilo. Daňová kontrola nebyla nejprve řádně ukončena a byl aplikován § 88 odst. 5 daňového řádu tím, že Zpráva ze dne 5. 9. 2018 byla doručena do datové schránky bez projednání a bez podpisu, aniž by pro takovýto postup byly splněny podmínky. K odstranění této vady žalovaný uložil správci daně řádně ukončit daňovou kontrolu. V této věci se konala tři ústní jednání. Při prvním jednání daňový subjekt odmítl postup správce daně k odstranění vad řízení, při druhém byla daňovému subjektu předána Zpráva ze dne 5. 9. 2018, k níž daňový subjekt požadoval lhůtu k vyjádření a při třetím daňový subjekt odkázal na písemné vyjádření ke Zprávě ze dne 5. 9. 2018, kterou odmítl podepsat. Žalovaný konstatoval, že neprojednání zprávy o daňové kontrole je vada odstranitelná v odvolacím řízení. Nalézací řízení končí až pravomocným rozhodnutím o stanovení daně. V daném případě došlo ke zhojení vady, neboť daňová kontrola byla řádně ukončena. Zpráva o daňové kontrole tak představuje odůvodnění dodatečného platebního výměru. K námitce dvojí verze Zprávy ze dne 5. 9. 2019 žalovaný uvádí, že v případech, kdy zpráva o daňové kontrole se (do)projednává v odvolacím řízení, je předmětem projednání a podpisu zpráva v původním znění, na případná tvrzení reaguje až odvolací orgán. Ze spisového materiálu nevyplývá, že by existovalo více verzí Zprávy ze dne 5. 9. 2018. Daňový subjekt v průběhu odvolacího řízení ani údajnou verzi ze dne 25. 3. 2019 na podporu svého tvrzení o rozdílnosti nepředložil. Zpráva ze dne 5. 9. 2019 je popsána chronologicky, odpovídá § 88 odst. 1 písm. d) až f)

daňového řádu. Údaje z daňového přiznání v tabulce H Přílohy č. 1 II. Oddílu daňový subjekt doložil až v odvolacím řízení. Žalovaný uznal proto slevu na dani, uplatněnou na ř. 300 daňového přiznání k dani z příjmu právnických osob, a promítl ji do výše doměřené daně. K nákladům uplatněným na výzkum a vývoj žalovaný dospěl ke shodnému závěru jako správce daně, tedy že předložené projekty výzkumu a vývoje nesplňují formální požadavky vyplývající ze ZDP. Nedostatky spočívají v následujících náležitostech: a) vymezení cílů projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnitelné po jeho ukončení, b) vymezení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu, s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi a c) vymezení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků. Všechny tři projekty výzkumu a vývoje, jejichž náklady byly uplatněny jako odpočet, obsahují stejný obecný cíl, jímž je vytvořit součást informačního systému pro výpočet mezd a pro činnosti mzdové účtárny, přičemž jednotlivé projekty pak obsahují dílčí cíle. Z cílů vymezených v jednotlivých projektech nelze seznat, jaký byl stav informačního firemního systému do doby zpracování projektu výzkumu a vývoje, a proč se daňový subjekt na základě stávající situace rozhodl investovat do výzkumu a vývoje. Rovněž není zřejmé, zda výzkumně-vývojovou činností má vzniknout něco zcela nového, nebo zda se jedná o úpravy dosavadního systému. Vymezení cílů není dostatečné. V projektu *Odysea 2001 - 3.0.6* uvedl daňový subjekt osobu pana Ing. R. B., jeho pracovněprávní vztah a kvalifikaci. Uplatnil však mzdové náklady čtyř zaměstnanců, které v tomto projektu neuvedl, a mzdové náklady na jmenovaného do odpočtu nezahrnul. Není proto zřejmé, zda se jmenovaný v projektu výzkumu a vývoje na tomto projektu vůbec podílel. V projektech *Elanor Global Java Edition 2010* a *Elanor Global Java Edition 2011* uvedl daňový subjekt pouze paní Ing. J. Z., její pracovněprávní vztah a kvalifikaci. Uplatnil však mzdové náklady dalších 21 zaměstnanců, které v tomto projektu neuvedl. Z dokumentace musí být zřejmé, o jakého pracovníka se jedná (jméno, příjmení), jeho kvalifikace, pracovněprávní vztah k daňovému subjektu a k jakému datu se na konkrétním projektu výzkumu a vývoje podílel. Není dostatečné, pokud daňový subjekt do projektu výzkumu a vývoje uvede pouze jednoho pracovníka, a mzdové náklady uplatňuje za pracovníky v projektu neuvedené. Jelikož daňový subjekt v projektech výzkumu a vývoje neidentifikoval všechny osoby podílející se na jejich řešení, a případné zaznamenané potřeby změn v řešitelském týmu nebyly daňovým subjektem doloženy, porušil § 34 odst. 5 ZDP. Daňový subjekt ve všech třech projektech výzkumu a vývoje vymezení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení a dosažených výsledků tak, že pouze text: *Viz SQ PP-Q/014/0300*, ale další dokumenty, které by specifikovaly takto vymezený způsob kontroly a hodnocení, nebyly daňovým subjektem do vydání napadeného rozhodnutí předloženy. Takový způsob vymezení této povinné náležitosti písemného projektu výzkumu a vývoje není dostatečný. Vzhledem k tomu, že žádné jiné dokumenty vztahující se k této náležitosti nebyly daňovým subjektem předloženy, není zřejmé, zda a jak probíhala kontrola a hodnocení postupu řešení projektů. Daňový subjekt porušil § 34 odst. 5 ZDP tím, že ve všech předložených písemných projektech výzkumu a vývoje, za které si uplatnil náklady do odpočtu na výzkum a vývoj, nedostatečně vymezení cíle projektu, osoby, jež se odborně podílí na řešení projektu a způsob kontroly a hodnocení. Proto daňovým subjektem předložené projekty výzkumu a vývoje trpí formálními nedostatky. Vzhledem k tomu, že byly shledány nedostatky v písemných projektech výzkumu a vývoje, nebyla splněna jedna ze tří podmínek pro uznání odpočtu na výzkum a vývoj, a další splnění podmínek tak již by nebylo třeba zkoumat. Daňový subjekt předložil žalovanému podklady k evidenci

výdajů. Podle žalovaného předložená evidence nesplňuje požadavky ZDP. Daňový subjekt do odčitatelné položky na výzkum a vývoj zahrnul mzdové výdaje (náklady), které vycházejí z čtvrtletního průměru, nikoli skutečně vynaložené. Nepředložil žádné důkazní prostředky svědčící o skutečně vyplacených mzdách zaměstnanců podílejících se na daných projektech. Nebyla předložena žádná evidence osvědčující, že zaměstnanci (kteří ani nejsou uvedeni v projektech), skutečně pracovali na projektech výzkumu a vývoje, kdy a kolik hodin, a jak se svou činností podíleli na jejich řešení. Režijní náklady nebyly doloženy primárními doklady a nebyla prokázána jejich souvislost s danými projekty. Druhá podmínka pro uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj tak nebyla splněna. Přítomnost ocenitelného prvku novosti či odstraňování výzkumné a technické nejistoty nebyla zkoumána. Jelikož u všech projektů výzkumu a vývoje nebyly splněny formální požadavky na písemné projekty výzkumu a vývoje a též požadavky na vedení oddělené evidence, nebylo třeba zkoumat jejich věcnou stránku, ani případně za tímto účelem ustanovit znalce.

39. Městský soud vycházel z této právní úpravy v rozhodném znění:

40. Podle § 88 odst. 1 daňového řádu *o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o a) zahájení daňové kontroly podepsaný úřední osobou a daňovým subjektem, b) jednáních vedených v průběhu daňové kontroly, c) skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání, d) seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění, e) vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění, f) stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.*
41. Podle § 88 odst. 2 daňového řádu *správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.*
42. Podle § 88 odst. 3 daňového řádu *na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.*
43. Podle § 88 odst. 4 daňového řádu *zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.*
44. Podle § 88 odst. 5 daňového řádu *odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.*
45. Podle § 88 odst. 6 daňového řádu *odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt*

prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.

46. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*
47. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*
48. Předně soud připomíná, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu soudy nemusí nutně reagovat na každý dílčí argument uvedený v žalobě. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014 č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby soud v odůvodnění rozhodnutí postihl všechny stěžejní námitky účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i reakce na některé dílčí a související námitky (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014 č. j. 7 Afs 85/2013-33). Soud rovněž může pro stručnost odkázat na část odůvodnění rozhodnutí správního orgánu, s nímž se ztotožní. Jak k tomu příležitostně uvádí Ústavní soud, „[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“ (viz nálezný ze dne 12. 2. 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015 č. j. 9 As 221/2014-43, ze dne 29. 3. 2013 č. j. 8 Afs 41/2012-50, ze dne 6. 6. 2013 č. j. 1 Afs 44/2013-30, ze dne 3. 7. 2013 č. j. 1 As 17/2013-50, nebo ze dne 25. 2. 2015 č. j. 6 As 153/2014-108).
49. *První a třetí žalobní bod* soud přezkoumá společně, neboť spolu obsahově souvisí.
50. Nejprve se soud zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí i dodatečného platebního výměru, která je žalobkyní namítána napříč žalobními body. Pokud by tato námitka byla důvodná, bránila by taková vada věcnému posouzení napadeného rozhodnutí. Soud připomíná, že nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí spočívá podle § 76 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále též „s. ř. s.“) v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, přičemž nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost předchází případné nepřezkoumatelnosti pro nedostatek jeho důvodů; důvody rozhodnutí lze zkoumat toliko u rozhodnutí srozumitelných (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2008 č. j. 3 As 51/2007-84). Za nesrozumitelnost rozhodnutí soudy považují například případy, kdy odůvodnění nedává smysl, který by svědčil o skutkových a právních důvodech, které vedly správní orgán k vydání rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2003 č. j. 7 A 547/2002-24); pro rozpor výroku s odůvodněním (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2003 č. j. 2 Ads 33/2003-78) či pro výrok, který nemá oporu v zákoně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2003 č. j. 7 A 181/2000-29), nebo není-li rozhodnutí rozčleněno na výrok a odůvodnění, protože není zřejmé, zda správní orgán rozhodl o všech návrzích účastníka řízení (viz rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 21. 10. 1994 č. j. 6A 63/93-22).
51. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže z jeho odůvodnění není seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo

vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti tvrzené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008 č. j. 7 Afs 212/2006-76). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán podstatou námítky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námítky a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat.

52. Soud dodává, že s ohledem na zásadu jednotnosti správního řízení je nutné rozhodnutí správce daně i napadené rozhodnutí posuzovat jako celek; případné vady odůvodnění rozhodnutí I. stupně tak mohl zhojit žalovaný (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2013 č. j. 6 Ads 134/2012-47). Soud rovněž uvádí, že zrušení správního rozhodnutí výlučně pro nepřezkoumatelnost vylučuje možnost věcného posouzení žalobních bodů, a tím pádem se prodlužuje celková délka sporu, což neprospívá ani účastníkům řízení, ani správním orgánům. Námítku nepřezkoumatelnost je tedy nutné hodnotit i ve vztahu k hospodárné a k racionální aplikaci práva.
53. Napadená rozhodnutí posoudil soud optikou výše uvedené judikatury a dospěl k závěru, že rozhodnutí nepřezkoumatelná nejsou. Z jejich odůvodnění je zřejmé, z jakého skutkového stavu orgány finanční správy vyšly, jak vyhodnotily pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudily. Rozhodnutí jsou řádně odůvodněna a jsou plně srozumitelná. Podle soudu napadené rozhodnutí obsahuje veškeré náležitosti stanovené v § 102 daňového řádu. Shodné pak lze vztáhnout i na dodatečný platební výměr, v jehož výrokové části jsou uvedena zákonná ustanovení, na jejichž základě byla daň doměřena, a v odůvodnění je v souladu s § 147 odst. 4 daňového řádu odkázáno na zprávu o kontrole, která je podle uvedeného zákonného ustanovení považována za jeho odůvodnění.
54. Žalobkyně nejprve tvrdí, že ve věci nebyla řádně ukončena daňová kontrola. Právním základem pro ukončení daňové kontroly je ust. § 88 daňového řádu, podle něhož o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy sepsané v průběhu daňové kontroly. Správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Na žádost daňového subjektu mu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění. Zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola. Odmítne-li se

kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou. Den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly. Odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy po daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tom musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.

55. Jak vyplývá ze shora uvedeného, projednání zprávy o daňové kontrole je konečnou fází daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 daňového řádu). Tyto dva okamžiky nastávající v průběhu daňové kontroly, tedy seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění a seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole, je třeba od sebe odlišovat.
56. Těžištěm daňové kontroly co do poskytnutí informací daňovému subjektu o jejich výsledcích a poskytnutí možnosti se k nim vyjádřit je institut seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu) a na něj navazující institut lhůty k vyjádření se k těmto výsledkům (§ 88 odst. 3 daňového řádu).
57. V souzené věci byla žalobkyně s výsledkem kontrolního zjištění seznámena dne 30. 7. 2018, jak vyplývá z protokolu o ústním jednání č. j. 5895356/18/2010-62563-108939 z téhož dne. Uvedené deklaroval žalovaný i na str. 2 pod bodem [6] napadeného rozhodnutí. Žalobkyně upozornila, že žalovaný pod bodem [46] na str. 10 napadeného rozhodnutí nesprávně uvedl, že žalobkyně byla s výsledkem kontrolního zjištění seznámena dne 15. 3. 2018. Obdobně tak uvedl v bodu [48] datum 23. 5. 2019, když správně mělo být datum 25. 3. 2019. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl k oběma pochybením, že se jednalo o chybu v psaní. Soud k tomuto uvádí, že evidentně chybné uvedení data seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění zmíněné na str. 10 napadeného rozhodnutí, stejně tak záměna číslic v pořadí druhého ústního jednání, nemůže mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Mezi účastníky řízení je ostatně nesporné, že žalobkyně byla s výsledkem kontrolního zjištění seznámena dne 30. 7. 2018, jak vyplývá i ze správního spisu a současně, že dne 25. 3. 2019 se konalo v pořadí druhé ústní jednání, což také není předmětem sporu. Žalovaným chybně uvedená data nemají pro věc zásadní význam, od těchto dat nejsou pro žalobkyni odvozovány žádné rozhodné skutečnosti, není tím krácena na svých právech. Není pochybné, že žalobkyně byla v souladu s § 88 odst. 2 daňového řádu seznámena s výsledkem kontrolního zjištění, přičemž jí byla stanovena lhůta, aby se k tomuto vyjádřila. Jak již konstatoval žalovaný na str. 10 napadeného rozhodnutí, správce daně nesprávně dovodil, že se žalobkyně k výsledkům kontrolního zjištění vyjádřila opožděně, následně se jejím vyjádřením k výsledku kontrolního zjištění zabýval a reagoval na něj ve Zprávě ze dne 5. 9. 2018. Správce daně neshledal důvod pro změnu kontrolního zjištění v návaznosti na vyjádření žalobkyně, což podrobně odůvodnil na stranách 16-21 Zprávy ze dne 5. 9. 2018 (č. j. 7088634/18/2010-62563-108936). Tato Zpráva byla doručena zástupci žalobkyně dne 5. 9. 2018. Obdobně je tomu u vadně uvedeného data konání druhého ústního jednání, které žalobkyně ani nespornuje, že se tomu tak stalo.
58. Seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole je pouhým formálním zakončením daňové kontroly (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2017

č. j. 1 Afs 362/2016-36). Projednání zprávy o daňové kontrole primárně slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu, a podpisu zprávy o daňové kontrole jako konečného výstupu z daňové kontroly. Z citované právní úpravy nevyplývá povinnost pro správce daně informovat žalobkyni, zda (a v jakém rozsahu) se budou na základě jejího písemného vyjádření měnit výsledky kontrolního zjištění, neboť podle § 88 odst. 1 písm. e) daňového řádu zpráva o daňové kontrole obsahuje mimo jiné odkaz na vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady k výsledku kontrolního zjištění. Právní úprava má zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 12/2013-42).

59. V návaznosti na odlišný smysl těchto dvou procesních fází, seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění a seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole, judikatura dovodila, že seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole je možné i po vydání platebního výměru v rámci odvolacího řízení, resp. že procesní pochybení správce daně stran seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole může být odstraněno v průběhu odvolacího řízení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017 č. j. 1 Afs 151/2016-39, či rozsudek ze dne 20. 9. 2012 č. j. 7 Afs 20/2012-41).
60. V projednávané věci v souladu se shora připomenutou judikaturou poté, co žalovaný shledal pochybení správce daně stran projednání Zprávy ze dne 5. 9. 2018, uložil správci daně, aby tuto zprávu se žalobkyní projednal a daňovou kontrolu řádně ukončil.
61. Za tímto účelem správce daně nařídil (v pořadí první) ústní jednání na den 15. 3. 2019, jehož předmětem bylo: „*Projednání, převzetí a podpis zprávy o daňové kontrole na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 č. j. 7088634/18/2010-62563-108936*“. Jak vyplývá z protokolu o ústním jednání ze dne 15. 3. 2019, zástupce žalobkyně si Zprávu ze dne 5. 9. 2018 nepřevzal, neprojednal ji ani nepodepsal, nýbrž jen navrhl další ústní jednání ve věci. V rámci zásady dobré správy správce daně mu vyhověl. Při v pořadí druhém ústním jednání dne 25. 3. 2019 byl předmět jednání vymezen shodně jako v protokolu z prvního ústního jednání konaného dne 15. 3. 2019, a sice: „*Projednání, převzetí a podpis zprávy o daňové kontrole na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 č. j. 7088634/18/2010-62563-108936*“. Z protokolu vyplývá, že „*správce daně předal zástupci daňového subjektu zprávu o daňové kontrole č. j. 7088634/19/2010-62563-108936 k vyjádření*“. Zástupce žalobkyně s tímto postupem nesouhlasil a opětovně žádal o poskytnutí lhůty k vyjádření. Správce daně opět vyhověl zástupci žalobkyně a stanovil (v pořadí třetí) termín jednání na den 1. 4. 2019, z něhož se zástupce žalobce omluvil a žádal o nový termín. Předmětem v pořadí třetího (resp. čtvrtého) ústního jednání dne 15. 4. 2019 bylo: „*Projednání, podpis a převzetí zprávy o daňové kontrole na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 č. j. 7088634/18/2010-62563-108936 v podobě, které byla doručena do datové schránky zástupci daňového subjektu dne 5. 9. 2018 a v podobě, na níž se odkazuje odvoláním napadený dodatečný platební výměr č. j. 7095435/18/2004-52522-111559, a to v rámci probíhajícího odvolacího řízení na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012*“. Správce daně v protokolu uvedl, že „*v první fázi jednání přistoupí k projednání, podpisu a převzetí zprávy o daňové kontrole č. j.: 7088634/18/2010-62563-*

108936 v podobě uvedené v předmětu jednání (...) Odvolací finanční ředitelství uložilo správci daně v souladu s ustanovením § 115 odst. 1 DR odstranit vady řízení, tzn., projednat zprávu o daňové kontrole č. j. 7088634/19/2010-62563-108936 v podobě uvedené v předmětu jednání, která byla zástupci daňového subjektu doručena do jeho datové schránky dne 5. 9. 2018 a předložena dne 25. 3. 2019 při protokolovaném ústním jednání č. j. 2407700/19/2010-62563-108936. Zástupci daňového subjektu byla totožná zpráva o daňové kontrole č. j.: 7088634/19/2010-62563-108936 doručena do jeho datové schránky již 5. 9. 2018 a od této chvíle ji měl ve své dispozici k prostudování. (...) Správce daně umožnil zástupci daňového subjektu nadstandartní časový prostor k seznámení se se zprávou o daňové kontrole č. j. 7088634/19/2010-62563-108936, která mu byla doručena do jeho datové schránky již 5. 9. 2018 v podobě, která je dnešního dne projednávána (...) Správce daně předal zástupci daňového subjektu zprávu o daňové kontrole č. j.: 7088634/18/2010-62563-108936 k podpisu. (...) Správce daně uvádí, že při dnešním jednání tj. 15. 4. 2019 byla předložena totožná zpráva o daňové kontrole č. j.: 7088634/18/2010-62563-108936 jako byla předložena dne 25. 3. 2019 při protokolovaném ústním jednání č. j.: 2407700/19/2010-62563-108936.“

62. Z takto zaznamenaného průběhu ústních jednání (což zástupce žalobkyně nesporně) nevyplývá, že by správce daně předložil zástupci daňového subjektu při ústním jednání jinou zprávu o daňové kontrole, než Zprávu ze dne 5. 9. 2018 (č. j. 7088634/18/2010-62563-108936), doručenou zástupci žalobkyně původně do datové schránky dne 5. 9. 2018. Z kontextu návaznosti jednotlivých protokolů je zřejmé, že označuje-li správce daně tuto zprávu číslem jednacím „7088634/19/2010-62563-108936“, jedná se o zjevnou písařskou chybu, je zaměněno jedno číslo 18 za číslo 19 v lomítku v čísle jednacím, která ničím do práv žalobkyně nezasahuje. Ze znění protokolů, jak je citováno výše, je zřejmé, že se jedná o jednu a tutéž zprávu o daňové kontrole, jak rovněž uvedl správce daně při ústním jednání dne 15. 4. 2019. Žalobkyně ani netvrdila, že by jí byla předložena zpráva o daňové kontrole s jiným číslem jednacím, toliko namítá, že dne 25. 3. 2019 při ústním jednání jí byla předložena zpráva téhož čísla jednacím jako Zpráva doručená dne 5. 9. 2018, o jiném obsahu a formě. Takové tvrzení však nekoresponduje s obsahem správního spisu. Jeho součástí je toliko jediná Zpráva ze dne 5. 9. 2019 č. j. 7088634/18/2010-62563-108936, elektronicky podepsaná oprávněnou úřední osobou. Jiná verze zprávy o daňové kontrole součástí předloženého spisového materiálu není, ani z jeho obsahu nevyplývá, že by taková verze existovala a byla předložena žalobkyni. Rovněž ani žalobkyně v průběhu řízení před orgány finanční správy nedoložila jí zmiňovanou odlišnou verzi zprávy o daňové kontrole, aby na ni orgány finanční správy mohly reagovat. Při ústním jednání, kdy jí údajně měla být předložena rozdílná verze, zástupce žalobkyně toliko uvedl, že nesouhlasí s její strukturou, s neúplností v části nazvané průběh daňové kontroly, a s některými vyhodnoceními správce daně. Zástupce žalobkyně tedy ani na místě netvrdil (ani nedoložil), že by mu byla předložena jiná verze zprávy o daňové kontrole, než kterou měl do té doby k dispozici, nýbrž pouze shledal neúplným popis průběhu daňové kontroly a nesouhlasil se závěry správce daně. Až poté ve vyjádření ze dne 15. 4. 2019 žalobkyně uvedla (vyjádření ze dne 14. 4. 2019 při ústním jednání negovala), že jí byla předložena jiná verze zprávy o daňové kontrole. Přitom při druhém ústním jednání takové skutečnosti netvrdila, ani nedoložila. Žalobkyně se v průběhu řízení omezila toliko na tvrzení, že jí byla předložena odlišná verze zprávy o daňové kontrole, aniž by toto tvrzení jakkoli doložila. Ani z napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by jí bylo předloženo více verzí zprávy o daňové kontrole, jak tvrdí žalobkyně. Napadené rozhodnutí neshledal soud v tomto ohledu rozporným.

63. Až k žalobě žalobkyně připojila Zprávu 3/19 („Zpráva o daňové kontrole“ č. j. 7088634/18/2010-62563-108936) a zaslala ji soudu prostřednictvím datové zprávy ve formátu *pdf* (viz č. l. 102 a násl. soudního spisu). Tento dokument má 20 stran, poslední strana je prázdná. Není na něm uvedeno datum vyhotovení, ani není podepsán úřední osobou. Jedná se o bianko psaný text, jehož obsah (pravost) nelze ověřit, proto jako takový má vůči adresátovi (komukoli) nulové účinky, což by zástupci žalobkyně, daňovému profesionálovi, který žalobkyni zastupuje od počátku předmětného řízení, mělo být známo. Z takto až před soudem doloženého bianco dokumentu, který není součástí správního spisu, nelze bez podpisu oprávněné úřední osoby seznat, kým byla tato písemnost vytvořena, či zda do podoby textu bylo někým zasahováno, když jeho pravost žalobkyně orgánům finanční správy (ani soudu) nedoložila. Soud proto nemůže úspěšně vypořádat ve třetím žalobním bodu uplatněné rozpory ve vztahu k existující, doložené a jediné Zprávě ze dne 5. 9. 2018, která je součástí spisu.
64. Soud se ztotožňuje se žalovaným, který považoval daňovou kontrolu za řádně ukončenou podle § 88 odst. 6 daňového řádu, neboť žalobkyně bezdůvodně odmítla podepsat Zprávu ze dne 5. 9. 2018. Námitky žalobkyně, že nebylo možné aplikovat ustanovení § 88 odst. 5 daňového řádu a ukončit daňovou kontrolu doručením napadeného rozhodnutí, tak jsou liché, neboť daňová kontrola byla ukončena okamžikem bezdůvodného odepření podpisu zprávy o daňové kontrole dle § 88 odst. 6 daňového řádu, jak konstatoval žalovaný pod bodem [49] na str. 11 napadeného rozhodnutí.
65. Judikatura odepření podpisu zprávy o daňové kontrole daňovým subjektem legitimizuje například v případě, kdy správce daně zcela zjevně porušil postup při seznamování s výsledkem kontrolního zjištění např. tak, že daňový subjekt neseznámil s výsledkem doplněného dokazování (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018 č. j. 9 Afs 305/2016-31). Komentářová literatura dále zmiňuje jako dostatečné důvody pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole například skutečnost, že daňový subjekt předložil či navrhl v rámci projednávání zprávy důkazní prostředky a správce daně se jimi odmítl zabývat a tento svůj postup dostatečně neodůvodnil (viz KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A.: Daňový řád s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2013, str. 410). Z uvedeného plyne, že odepření podpisu zprávy o daňové kontrole daňovým subjektem lze za důvodné považovat tehdy, zatížil-li správce daně daňové řízení závažnými vadami, z důvodu čehož nelze po daňovém subjektu rozumně žádat, aby je stvrdil svým podpisem.
66. V daném případě soud ověřil, že žalobkyně neměla pro odepření podpisu Zprávy ze dne 5. 9. 2018 takový dostatečný důvod, který by znemožnil využít tuto zprávu jako podklad pro doměření daně. Z průběhu jednání konaných za účelem projednání, podpisu a převzetí Zprávy ze dne 5. 9. 2018 č. j. 7088634/18/2010-62563-10893, zachycených v jednotlivých protokolech, vyznívá snaha žalobkyně vyhnout se podpisu Zprávy ze dne 5. 9. 2018. Na třetím ústním jednání konaném dne 15. 4. 2019 zástupce žalobkyně přítom odmítl Zprávu ze dne 5. 9. 2018 podepsat, neboť „tuto zprávu jsem obdržel již při ústním jednání dne 25. 3. 2019 a k této dříve obdržené zprávě o daňové kontrole jsem zpracoval a podal vyjádření. Vzhledem k tomu, že nemám jistotu, zda písemnost, kterou mi chce dnes správce daně předat, je shodná s písemností, kterou jsem obdržel 25. 3. 2019 a k níž jsem se již vyjádřil, považuji za neekonomické, abych musel znovu studovat celou písemnost. (...) Z důvodu, že mi není jasné, k čemu se mám dnes vyjádřit, tak v plném rozsahu odkazuji na již citované písemné vyjádření ke zprávě o daňové kontrole dodané do datové schránky správce daně dne 15. 4. 2019 v 6:52

hodin.“ Žalobkyní tvrzený důvod nemůže být důvodem legitimním pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole, když z obsahu správního spisu nevyplývá, že by správce daně předložil žalobkyni jinou zprávu o daňové kontrole, než Zprávu ze dne 5. 9. 2018 č. j. 7088634/18/2010-62563-10893. Žalobkyně své tvrzení, že nemohla žádnou ze zpráv o daňové kontrole projednat a připojit pod ní svůj podpis, neboť nebylo dostatečně vyjasněno, kterou ze zpráv má považovat za platnou, nikterak nedoložila, resp. neprokázala věrohodnými důkazními prostředky, že jí v rámci daňového řízení bylo předloženo více zpráv o daňové kontrole. Tvrzenou vnitřní rozpornost napadeného rozhodnutí soud v ničem neshledal. Jak je shora uvedeno, ze spisu nevyplývá, že by správce daně žalobkyni dne 25. 3. 2019 předložil tvrzenou Zprávu 3/19. Tři (s odročením čtyři) nařízená ústní jednání soud považuje za natolik dostatečná, aby se na nich žalobkyně mohla relevantně vyjádřit. Neztotožnil se proto se žalobkyní, že správce daně jí neumožnil se k věci vyjádřit. Ve shora popsáném ledu událostí soud neshledal postup správce daně ani žalovaného rozporným s § 5 odst. 1 daňového řádu (*správce daně postupuje při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy*) ani s § 88 odst. 5 daňového řádu, a ani jej neshledal nesprávným či nezákonným. Nelze též přisvědčit tvrzení zástupce žalobkyně, profesionálovi v oblasti daňového poradenství, že mu byly správcem daně předloženy různé verze zprávy o daňové kontrole, a proto nemohl zprávu o daňové kontrole podepsat. Takové tvrzení nemá oporu ve správním spise, nebylo ničím relevantním doloženo a současně ani nebylo doloženo, co konkrétního žalobkyni a jejímu zástupci bránilo v tom, aby doložili tvrzený (bianko) dokument již orgánům finanční správy v kdykoli v řízení.

67. Nepřezkoumatelným neshledal soud dodatečný platební výměr ani z důvodu tvrzeného žalobkyní, že byl vydán na základě závěrů zprávy o daňové kontrole, která byla žalobkyni předložena ve více rozdílných a navzájem si odporujících verzích. Jak vyplývá ze správního spisu, dne 5. 9. 2018 byla do datové schránky zástupce žalobkyně doručena Zpráva ze dne 5. 9. 2018 č. j. 7088634/18/2010-62563-10893, což žalobkyně nespornuje. Na jejím základě vydal správce daně dodatečný platební výměr, doručený žalobkyni dne 6. 9. 2018. Na str. 3 odůvodnění dodatečného platebního výměru správce daně v souladu s § 147 odst. 4 daňového řádu odkázal na Zprávu ze dne 5. 9. 2018, když uvedl: *„Za odůvodnění se podle § 147 odst. 4 daňového řádu považuje zpráva o daňové kontrole č. j. 7088634/18/2010-62563-10890 a projednání výsledku kontrolního zjištění protokolem č. j. 5895356/18/2010-62563-108936 ze dne 5. 9. 2018.“* Žalovaný následně v rámci odvolacího řízení shledal pochybení správce daně, který se žalobkyní Zprávu ze dne 5. 9. 2018 č. j. 7088634/18/2010-62563-10893 vůbec neprojednal, ale pouze ji v rozporu s § 88 odst. 5 daňového řádu zaslal do datové schránky zástupce žalobkyně, ačkoli pro takový postup nebyly splněny podmínky. Uložil proto správci daně tuto vadu odstranit a projednat s žalobkyní zprávu o daňové kontrole. Takový postup soud shledává souladným s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, podle níž je pochybení správce daně takového charakteru možno odstranit dodatečně v rámci odvolacího řízení. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 14. 4. 2009 č. j. 8 Afs 15/2007-75 dovodil, že *„[r]ozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení.“* Podle pokynu žalovaného jako odvolacího orgánu správce daně napravil svou předchozí chybu a projednal s žalobkyní Zprávu ze dne 5. 9. 2018 v rámci ústních jednání konaných ve dnech 15. 3. 2019, 25. 3. 2019 a 15. 4. 2019, jež strany nespornují.

68. Dílčí námitku žalobkyně, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť se nijak nevypořádává se situací, že podkladem pro vydání dodatečného platebního výměru jsou navzájem konfliktní zprávy o daňové kontrole, neshledal soud důvodnou. Na tuto skutečnost žalovaný reagoval pod bodem [51] na straně 12 napadeného rozhodnutí.
69. První ani třetí žalobní body soud neshledal důvodnými.
70. Na první a třetí žalobní bod navazuje *šestý žalobní bod*. Žalobkyně v něm tvrdí, že napadené rozhodnutí trpí řadou nepřesností ve zjištěném skutkovém stavu, popisu skutkového děje a vývoje daňového řízení. K tvrzenému rozporu napadeného rozhodnutí co do existence více verzí zprávy o daňové kontrole se soud vyjádřil shora, a k tomuto uvádí, že pod bodem [48] na str. 10 až 11 napadeného rozhodnutí nikterak nevyplývá, že by správce daně předložil žalobkyni více verzí zprávy o daňové kontrole. V tomto odstavci žalovaný rekapituloval průběh konaných ústních jednání, a to na základě jednotlivých protokolů o ústním jednání, na něž v tomto odstavci odkazuje. K druhému ústnímu jednání konanému dne 25. 3. 2019 uvedl v prvním odstavci na str. 11 napadeného rozhodnutí, že *„[d]ne 25. 3. 2019 proběhlo druhé ústní jednání, jehož předmětem bylo projednání, podpis a převzetí zprávy o daňové kontrole (č. j. 2407700/19/2010-62563-10836). Odvolateli byla předána zpráva o daňové kontrole (...)“* Z citovaného textu napadeného rozhodnutí, jakož i ze samotného protokolu o ústním jednání konaném dne 25. 3. 2019 č. j. 2407700/19/2010-62563-108936, na něž žalovaný explicitně odkazuje, nevyplývá tvrzení žalobkyně o předložení jí jiné zprávy o daňové kontrole než Zprávy ze dne 5. 9. 2018 č. j. 7088634/18/2010-62563-10893. Pod bodem [51] na str. 12 napadeného rozhodnutí pak žalovaný přímo konstatoval, že ze správního spisu nevyplývá, že by existovalo více verzí zprávy o daňové kontrole. Soud tedy neshledal napadené rozhodnutí v tomto ohledu rozporným.
71. Námitce žalobkyně, že pod bodem [48] napadeného rozhodnutí jsou uvedena chybná data, je třeba přisvědčit, jak již soud uvedl shora. Konkrétně se jedná o tato nesprávně uvedená data: 23. 5. 2019 a 5. 9. 2019. Žalovaný v předmětném odstavci napadeného rozhodnutí uvedl, že *„[t]řetí ústní jednání proběhlo dne 15. 4. 2019 (protokol č. j. 3594808/19/2010-62563-111139), kdy odvolatel uvedl, že zpráva o daňové kontrole, která mu byla předána dne 23. 5. 2019, není totožná s tou, která mu byla doručena dne 5. 9. 2019 (...)“* Z kontextu tohoto odstavce v rámci celého napadeného rozhodnutí je přitom na první pohled zjevné, že se v daném případě jedná o chyby v psaní. Nesprávně uvedené datum konání druhého ústního jednání 23. 5. 2019 vzniklo záměnou posledního čísla označení dne a čísla označení měsíce, když správně mělo být uvedeno 25. 3. 2019. Chybné datum doručení zprávy o daňové kontrole 5. 9. 2019 vzniklo změnou posledního čísla v označení roku, správně mělo být uvedeno 5. 9. 2018. V dalších bodech napadeného rozhodnutí jsou žalobkyní namítnutá data již uvedena správně, přičemž mezi účastníky řízení není nikterak sporné, kdy k dotčeným skutečnostem skutečně došlo. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě pochybení v tomto směru připustil, uvedl, že se jednalo o písařské chyby. Soud k uvedenému dodává, že tato marginální pochybení žalovaného nemají vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Dílčí námitkou nesprávného označení dne, ke kterému byla žalobkyně seznámena s výsledkem kontrolního zjištění, jak je nesprávně uvedeno pod bodem [46] napadeného rozhodnutí, se soud vyjádřil shora, v rámci vypořádání prvního a třetího žalobního bodu. K již zmiňovanému doplňuje, že ani tato dílčí nepřesnost nezpůsobuje nezákonnost napadeného rozhodnutí.

72. Žalobkyně dále namítá, že žalovaný dostatečně neodůvodnil, proč se jím vypočtená částka doplatku daně z příjmů právnických osob liší od Zprávy ze dne 5. 9. 2018 i od Zprávy 3/19, která dospěla k závěru, že sleva byla provedena řádně. K této námitce uplatněné ve zcela obecné rovině soud uvádí, že otázkou změny doplatku daně z příjmů právnických osob uvedené ve Zprávě ze dne 5. 9. 2018 se žalovaný vyjádřil pod body [55] až [60] napadeného rozhodnutí. Zejména pod bodem [58] se zabýval konkrétním způsobem výpočtu slevy, a pod bodem [59] doplnil, že uznal v jím uvedeném rozsahu slevu důvodnou a promítl ji do výše doměřené daně žalobkyni. Je zcela na místě, že jelikož žalovaný nezjistil ve věci jinou zprávu o daňové kontrole než Zprávu ze dne 5. 9. 2018, pak nemohl v napadeném rozhodnutí odůvodňovat výpočet částky slevy k jiné zprávě o daňové kontrole než ve vztahu ke Zprávě ze dne 5. 9. 2018. Soud se proto neztotožnil se žalobkyní, že by se této otázce žalovaný nevěnoval.
73. Žalobkyně dále namítá, že se žalovaný nedostatečně vypořádal s odvolacími námitkami stran naplnění podmínek pro zvolený postup podle § 88 odst. 5 daňového řádu. Soud uvádí, že žalovaný této skupině odvolacích námitek žalobkyně vyhověl, když shledal, že pro postup podle toho ustanovení nebyly splněny zákonné podmínky a uložil správci daně, aby odstranil způsobenou procesní vadu a Zprávu ze dne 5. 9. 2018 č. j. 7088634/18/2010-62563-10893 s žalobkyní projednal, čemuž se i stalo, jak soud uvádí shora. Šestý žalobní bod není důvodným.
74. Soud neshledal důvodným ani *druhý žalobní bod*. Jak již bylo uvedeno, těžištěm daňové kontroly co do poskytnutí informací daňovému subjektu o jejím výsledku a možnosti se k němu vyjádřit, je institut seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění. Žalobkyně byla s výsledky kontrolního zjištění prokazatelně seznámena dne 30. 7. 2018, přičemž jí byla v souladu s koncentračním principem podle § 88 odst. 3 daňového řádu stanovena lhůta k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění. Žalobkyně se k věci písemně vyjádřila dne 20. 8. 2018 a na toto vyjádření žalobkyně správce daně reagoval ve Zprávě ze dne 5. 9. 2018 č. j. 7088634/18/2010-62563-10893. K reakci správce daně na vyjádření žalobkyně k výsledkům kontrolního zjištění se soud vyjádřil shora. Podle soudu byl žalobkyni v souladu s § 88 odst. 2 daňového řádu poskytnut prostor pro vyjádření se a navržení důkazů, čehož také žalobkyně využila a dne 20. 8. 2018 se písemně vyjádřila. Stejně tak se dne 15. 4. 2019, resp. 14. 4. 2019, písemně vyjádřila k věci. Projednání Zprávy ze dne 5. 9. 2018 je třeba vnímat jako konečnou fázi daňové kontroly. Pokud nedojde na základě vyjádření daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění, včetně navrhování dalších důkazů (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2015 č. j. 6 Afs 105/2015-30). Projednání zprávy o daňové kontrole primárně slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně. Ačkoli správce daně původně procesně pochybil při seznamování žalobkyně se Zprávou ze dne 5. 9. 2018, byla tato procesní vada napravena v rámci odvolacího řízení. Za účelem projednání, podpisu a převzetí zprávy o daňové kontrole byla nařízena celkem tři (s odročením čtyři) ústní jednání, jak vyplývá z jednotlivých protokolů o ústním jednání, jež jsou součástí spisového materiálu. Žalobkyni bylo umožněno i při jednáních se vyjádřit ke Zprávě ze dne 5. 9. 2018, jejíž projednání bylo předmětem jednotlivých ústních jednání, jak je zřejmé z vymezeného předmětu jednání, které soud shora citoval. Správce daně opakovaně vyhovoval návrhům zástupce žalobkyně a stanovoval další termíny k projednání Zprávy ze dne 5. 9. 2018, byť lze konstatovat, že projednání a podpis zprávy o daňové kontrole nepatří mezi úkony vyžadující opakované poskytování časového prostoru na přípravu,

když slouží toliko k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně. Správce daně tedy zcela nepochybně, a v tomto případě i opakovaně, umožňoval žalobkyni, aby se k věci vyjádřila, k čemuž jí poskytoval opakovaně časový prostor tím, že vyhovoval jejím návrhům na odročení ústních jednání. Žalobkyně však v průběhu jednotlivých ústních jednání vznášela toliko námitky, které (posouzeny jednotlivě i ve vzájemné souvislosti) se jeví jako obstrukční a účelové. Při prvním ústním jednání dne 15. 3. 2019 se žalobkyně k vlastní Zprávě ze dne 5. 9. 2018 nikterak nevyjádřila, pouze vznesla námitky ohledně fáze daňového řízení. Při druhém ústním jednání dne 25. 3. 2019 se vyjádřila toliko v obecné rovině, že nesouhlasí s některými závěry správce daně a popis průběhu daňové kontroly shledává neúplný. Za účelem bližšího vyjádření si vyžádala další termínu jednání, přičemž jejímu návrhu bylo vyhověno. K dalšímu jednání na den 1. 4. 2019 se omluvila a při posledním ústním jednání dne 15. 4. 2019 namítla, že při předchozím jednání jí byla předložena Zpráva 3/19, jiná než Zpráva ze dne 5. 9. 2018, ačkoliv při druhém ústním jednání (dne 25. 3. 2019) takovou skutečnost netvrdila. Pokud nyní namítá žalobkyně, že jí správce daně neumožnil vyjádřit se k rozporu mezi údajnými odlišnými verzemi zprávy o daňové kontrole, odkazuje soud na stranu 5 protokolu o ústním jednání ze dne 15. 4. 2019 (č. j. 3594808/19/2010-62563-111139), z něho je zřejmé, že správce daně výslovně vyzval žalobkyni, resp. jejího zástupce, aby specifikoval rozdíly mezi údajnými verzemi zprávy o daňové kontrole. Tedy, správce daně zcela nepochybně umožnil (a to i nadstandardně opakovaně) zástupci žalobkyně, aby se k tvrzeným rozporům vyjadřoval. Ten však nebyl schopen uvést konečný výčet vytýkaných rozdílů, které uplatnil až v žalobě (viz třetí žalobní bod). Pokud tvrdí žalobkyně, že jí při jednání dne 25. 3. 2019 byla předložena viditelně a na první pohled odlišná Zpráva 3/19 než Zpráva 5. 9. 2018, č. j. 7088634/18/2010-62563-10893, nedoložila, z jakého důvodu takovou námitku neuplatnila již správci daně při ústním jednání. A to za situace, kdy termín konání v pořadí třetího ústního jednání byl stanoven nejprve na den 1. 4. 2019, a poté, co se zástupce žalobkyně z tohoto termínu omluvil, konalo se v pořadí třetího ústního jednání dne 15. 4. 2019, kde ji mohl správce daně předložit s konkrétními výtkami. Z uvedeného časového sledu je zřejmé, že žalobkyně měla tedy téměř měsíc na přípravu, přesto nebyla schopna jí uplatňované námitky blíže konkretizovat, resp. uvést výčet všech tvrzených rozporů, aby se jimi mohl žalovaný zabývat, ačkoli k tomu byla správcem daně vyzvána.

75. Podle soudu žalobkyně nebyla krácena na svém právu vyjádřit se ke zjištění, která správce daně učinil v průběhu daňové kontroly. Byla prokazatelně seznámena s výsledky kontrolního zjištění, k nimž jí bylo umožněno se vyjádřit, což i písemně učinila, následně byla správcem daně seznámena i se Zprávou ze dne 5. 9. 2018 č. j. 7088634/18/2010-62563-10893, k níž se mohla vyjádřit v rámci jednotlivých ústních jednání a písemně se vyjádřila rovněž i dne 15. 4. 2019, resp. 14. 4. 2019.
76. Ve věci soud neshledal ani důvodnou námitku žalobkyně, že žalovaný označil její námitky za nedůvodné, aniž by se řádně vypořádal se skutečností, že správce daně žalobkyni předložil dvě verze zprávy o daňové kontrole. Žalovaný reagoval na uvedenou námitku žalobkyně pod bodem [51] na str. 12 napadeného rozhodnutí, konkrétně konstatoval, že *„[v] případech kdy je zpráva o daňové kontrole doprojednávána v rámci odvolacího řízení, je předmětem projednání a podpisu vždy zpráva o daňové kontrole v původním znění, k jejímu doplňování nedochází a na případná tvrzení daňového subjektu reaguje až odvolací orgán v rozhodnutí o odvolání. Ze spisového materiálu nevyplývá, že by existovalo více verzí zprávy o daňové kontrole, jak tvrdí odvolatel. Odvolatel v průběhu odvolacího řízení ani údajnou verzi*

ze dne 25. 3. 2019 na podporu svého tvrzení o rozdílnosti nepředložil.“ Ani druhý žalobní bod tak není důvodný.

77. Ke čtvrtému a pátému žalobnímu bodu, které spolu rovněž obsahově souvisí, soud předně uvádí, že se ztotožňuje se žalovaným, že důkazní břemeno ohledně prokázání uznání nákladů žalobkyně neunesla, když správci daně v rámci důkazního břemene, jímž je zatížena, nepředložila takové důkazní prostředky, kterými by relevantně doložila svá daňová tvrzení (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014 č. j. 8 Afs 71/2013-41, či ze dne 22. 8. 2013 č. j. 1 Afs 21/2013-66). Vyplyvá z nich, že daňový subjekt má povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a současně povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Daňový subjekt podle § 31 odst. 9 ZSDP prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. Podklady předložené až v rámci odvolacího řízení toliko částečně uznal žalovaný, a to v otázce slevy na dani ve vztahu k invalidním zaměstnancům žalobkyně, které shledal za oprávněné. Tuto skutečnost promítl do výše doměřené daně tím, že ve výsledku ji snížil, jak je uvedeno pod bodem 1. tohoto rozsudku. Nárok týkající se slevy na dani za invalidní zaměstnance žalobkyně však není předmětem sporu.
78. K otázce formálních nedostatků předložených projektů výzkumu a vývoje, jak je žalovaný popsal pod bodem [62] napadeného rozhodnutí lze uvést, že výchozím předpokladem pro uplatnění odpočtu a současně jedním z nástrojů zabraňujícím zneužití tohoto institutu je existence projektu, který obsahuje kromě oznámeného názvu i vymezení činnosti výzkumu a vývoje podle zák. č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků, upravujícího podporu výzkumu a vývoje. Od základu daně lze odečíst pouze takové výdaje na výzkum a vývoj, které byly vynaloženy ode dne podání oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje. Projekt je dokument písemný, základní, ucelený, cíleně a vědomě utvořený, který má být následně realizován a o němž má být následně vedena průběžná dokumentace se zaměřením na plnění jeho cílů (zaznamenávání průběžných výsledků, dílčích úspěchů nebo neúspěchů, nutnost dalšího testování atd.). Charakter projektu neumožňuje jeho doplňování v průběhu jeho realizace. K tomu slouží průběžná dokumentace, kterou lze vést po zahájení řešení projektu. Projektem zároveň nemůže být zejména jakákoli průběžná dokumentace, která je vyhotovena v průběhu jeho řešení, jakákoli rozsáhlá a obsáhlá dokumentace, která by vyžadovala od správce daně aktivní účast (tj. hledání náležitostí projektu v jednotlivých listinách), zakázkové nebo nabídkové listy. Není úkolem správce daně propojovat jednotlivé dílčí dokumenty a odvozovat z nich formální a obsahové náležitosti projektu.
79. Součástí projektové dokumentace je časové vymezení projektu výzkumu a vývoje, jedná se o dokument prospektivní (z latinského názvu *projectum* - plán, návrh, rozvrh budoucí činnosti). Nutnost jeho existence ještě před zahájením řešení projektu je dlouhodobě judikováno soudy různých instancí (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2017 č. j. 7 Afs 261/2016-20). V předmětném případě žalovaný dovodil pod bodem [69] napadeného rozhodnutí namítané formální požadavky vyplývající ze ZDP, a to ve vztahu k otázce: a) vymezení cílů projektu dosažitelných v době řešení projektu a vyhodnotitelných po jeho ukončení, b) vymezení osob odborně zajišťujících řešení

projektu, včetně jejich kvalifikace a pracovněprávního vztahu k žalobkyni a c) vymezení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků.

80. K otázce vymezení cílů projektu dosažitelných v době řešení projektu a vyhodnotitelných po jeho ukončení lze konstatovat, že je třeba stručné zhodnocení stávajícího stavu v dané oblasti, tj. co je již v dané oblasti využíváno, co existuje, a co standardně funguje. Jinými slovy, to znamená, že je třeba uvést vstupní informace o stávajícím stavu (např. o činnostech, postupech, technologii, materiálu, struktuře, stavu, v dané oblasti). Z takto uvedených informací by měl proto vyplynout cíl, proč daňový subjekt konkrétní vlastní výzkumnou a vývojovou činnost realizuje, tedy zdůvodnění potřeby změny stávajícího stavu a potřeby nového navrhovaného řešení. Mělo by být patrné, zda má výzkumnou a vývojovou činností vzniknout zcela nový a jedinečný výsledek této činnosti, tzn. výsledek dosud nikde v daném, příbuzném nebo zcela odlišném prostředí nepoužívaný, nevyužívaný v běžné činnosti, netestovaný, nelicencovaný, nepatentovaný (např. nová významná funkce, nová náhrada materiálu, nová podstatná vlastnost výrobku nebo materiálu apod.). Činnost výzkumu a vývoje musí významně přesahovat běžnou úroveň stávajícího stavu. Právě tyto znaky odlišují výstup činnosti výzkumu a vývoje od běžných činností inovačního charakteru nebo rutinních zakázkových úprav. Cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu, musí být po skončení projektu vyhodnotitelné. Má se tedy za to, že nelze stanovit cíl, který následně nelze reálně vyhodnotit.
81. V předmětném případě projekty výzkumu a vývoje žalobkyně obsahují jednotný obecný cíl *vytvořit součást informačního systému pro výpočet mezd a pro činnosti mzdové účtárny*. Z cílů jednotlivých projektů nelze seznat, zda žalobkyně prostřednictvím projektu vytváří novou strukturu na úseku mzdové účtárny, či mění již stávající, resp. zdokonaluje ji. Z projektů není dále zřejmé, v jakém stavu byla komodita mzdové účtárny před zahájením projektu, ani z jakého důvodu se žalobkyně rozhodla účastnit projektů právě na úseku mzdové účtárny. V daném případě se soud ztotožňuje se žalovaným, který rovněž pod bodem [70] napadeného rozhodnutí shledal vymezení cílů za nedostatečné.
82. K otázce vymezení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu lze konstatovat, že součástí dokumentace musí být jmenný seznam všech osob, které se budou ode dne podání oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje podílet na odborném zajištění řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi. Nejedná se jen o řídicí odborné pracovníky, ale např. také o odborné laboranty, vývojáře odborné technicky, vědecké pracovníky atd. Výjimku budou tvořit ty osoby, u nichž nemohl poplatník z objektivních příčin předpokládat jejich zapojení do projektu výzkumu a vývoje. Dále se může jednat např. o situace, kdy je třeba nahradit určitého zaměstnance, který např. opustil svého zaměstnavatele, či se může jednat o zaměstnance, u kterých zaměstnavatel ukončil pracovní poměr, nebo se jedná o zaměstnance, který odešel na mateřskou (rodičovskou) dovolenou. V praxi mohou nastat i situace, kdy je třeba do projektu výzkumu a vývoje přizvat další osoby, další odborníky, se kterými se před zahájením projektu výzkumu a vývoje původně nepočítalo. Veškeré tyto změny, které nebylo možné dopředu naplánovat, musí být však zaznamenány v průběžné dokumentaci. ZDP stanoví povinnost identifikovat a evidovat jednotlivé konkrétní odborné pracovníky, kteří budou zajišťovat řešení projektu. Pro účely uplatnění odpočtu tak není akceptovatelné, pokud v projektu je pouze obecně deklarováno, že projekt zajišťuje např. „kolektiv pracovníků“ nebo „zaměstnanci laboratoře nebo vývojového střediska“, popř. jméno jediného zaměstnance, pokud se na

projektu podílí více zaměstnanců a nejsou uvedeny u jednotlivých osob zákonné náležitosti, a to kvalifikace a pracovněprávní vztah. Současně daňový subjekt je v rámci daňového řízení povinen správci daně prokázat, že konkrétní osoba, která projekt zajišťuje, pracovala na konkrétní činnosti výzkumu a vývoje, v jakém rozsahu a v rámci jakého konkrétního projektu, tyto skutečnosti musí být zachyceny v oddělené evidenci výdajů (nákladů), která je dalším ze zákonných předpokladů pro uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje.

83. V daném případě žalovaný konkrétně popsal pod body [71] až [76] napadeného rozhodnutí důvody, pro které shledal porušení § 34 odst. 5 ZDP, jež soud popsal pod bodem 37. na str. 10 a 11 tohoto rozsudku. S hodnocením správce daně, resp. žalovaného, se soud ztotožňuje, jelikož žalobkyně nedoložila konkrétní osoby pracující na projektech, konkretizace toliko jediné osoby není rozhodně dostačující, když podle dokumentace na projektech se podílelo více osob.
84. K otázce způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků soud uvádí, že dokumentace daňového subjektu musí obsahovat informace o způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků. Ačkoli ZDP nestanoví konkrétní způsob a četnost kontrol, ani nestanoví způsob hodnocení postupů při řešení projektu, a ani způsob, jak mají být dosažené výsledky činnosti výzkumu a vývoje hodnoceny, musí tyto skutečnosti daňový subjekt umět obhájit. Proto v rámci vedení průběžné dokumentace a evidence postupů řešení projektu má vést takové evidence a zajišťovat takové podklady, které lze užít jako důkazní prostředky pro doložení skutečnosti tvrzených v projektové dokumentaci. Pokud si tedy daňový subjekt stanoví v projektové dokumentaci způsob kontroly postupů řešení projektu nebo způsob hodnocení dosažených výsledků, pak o těchto skutečnostech musí existovat důkazní prostředky (např. zprávy z měsíčních kontrol, měsíční vnitřní evidence, měsíční hodnocení dosažení výsledků nebo měsíční e-mailové komunikace atd.).
85. V daném případě soud přisvědčil žalovanému, že pouhý text „*Viz SQ PP-Q/014/0300*“ bez jakýchkoli dalších navazujících podkladů, je pro ověření způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků nedostatečným, jelikož žádné další dokumenty, které by specifikovaly takto vymezený způsob kontroly a hodnocení nebyly žalobkyní do vydání rozhodnutí o odvolání předloženy, a nejsou součástí předloženého správního spisu, jak příhodně popsal žalovaný pod body [77] až [82] napadeného rozhodnutí.
86. Z uvedeného vyplývá, že předložené projekty trpí formálními nedostatky.
87. Pokud dále zástupce žalobkyně napadá postup správce daně jako zmatečný, s tím, že mu nebylo zřejmé, v jaké fázi daňové kontroly se žalobkyně nachází, protože jinak by byl schopen doložit řádnou evidenci, pak není zřejmé, z čeho zástupce žalobkyně, který je odborníkem na daňovou oblast, dovozuje zmatečnost postupu správce daně. V řízení poté, co žalovaný vrátil věc správci daně k odstranění formální vady, tato byla napravena, věc šla s odvoláním žalovanému. Ze správního spisu přitom nevyplývá, že by zástupce žalobkyně v nějaké (jakékoli) fázi daňového řízení považoval jednání správce daně i žalovaného za zmatečné. V řízení před orgány finanční správy ani před soudem přitom zástupce žalobkyně nedoložil, co konkrétního mu bránilo doložit řádnou evidenci těmto orgánům v jeho průběhu.

88. Ze zde uvedeného vyplývá, že žalovaný, resp. správce daně, správně vyhodnotil skutkový stav na základě předložených dokumentů žalobkyní, kterou tíží důkazní břemeno. Skutkový stav proto zjistil důkazních prostředků doložených žalobkyní správcem daně, resp. žalovanému. Má-li nyní žalobkyně zato, že nebyl úplně zjištěný skutkový stav, pak nedoložila, co konkrétního jí bránilo v tom, aby poskytla správcem daně a žalovanému takovou součinnost, aby bylo možno skutkový stav shledat za úplný. Nečinnost žalobkyně jde proto toliko k její tíži.
89. K tvrzení žalobkyně, že nemohla v řízení uplatnit znalecké posudky, neboť jí v tom orgány finanční správy bránily, soud uvádí, že ze spisového materiálu ověřil, že neobsahuje žádný důkaz – listinu, záznam apod., z něhož by uvedené tvrzení vyplývalo. V žalobě žalobkyně ani neuvádí, kdy a jakým konkrétním prostředkem jí měly orgány finanční správy v takovém postupu bránit. K žalobě pak připojila žalobkyně kopii dvou znaleckých posudků (viz č. l. 67 až č. l. 85 a č. l. 127 až č. l. 143 soudního spisu), oba ze dne 4. 3. 2019 znalce z oboru elektronika, elektrotechnika se zvláštní specializací automatizace, obor spoje, obor kybernetika, odvětví výpočetní technika se zvláštní specializací informační systémy, inteligentní systémy a sítě, počítačová grafika a multimédia a digitální zpracování obrazu, obor ekonomika, odvětví ceny a odhady se zvláštní specializací kybernetika a výpočetní technika, pro účel: „ELANOR GLOBAL JAVA EDITION EGJE 2011“ a „ELANOR GLOBAL JAVA EDITION EGJE 2010“. Soud zamítl provedení těchto důkazů pro nadbytečnost, neboť neobsahují posouzení skutkových okolností, nýbrž posouzení právních otázek, jež náleží orgánům finanční správy. Nelze ani jimi vyvrátit zjištění formálních nedostatků, k nimž správní orgány dospěly a s nimiž se soud ztotožňuje.
90. Pokud žalobkyně opětovně tvrdí, že nebylo postaveno na jisto, v jaké fázi se daňové řízení nachází, kdy dochází ke koncentraci řízení, pak se jeví takováto námitka od daňového profesionála minimálně irelevantní. Čtvrtý i pátý žalobní bod nejsou důvodné.
91. Na základě uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
92. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost 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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha 30. září 2022

JUDr. Ludmila Sandnerová, v. r.
předsedkyně senátu