



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **KOMFI, spol. s r. o.**, Dvořákova 1001, Lanškroun – Žichlínské Předměstí, zastoupené advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 5. 2019, čj. 16827/19/5200-11433-711413, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 9. 12. 2020, čj. 52 Af 40/2019-104,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj rozhodnutím ze dne 5. 3. 2018 doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011.

[2] Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání a žalovaný rozhodnutím ze dne 3. 5. 2019 rozhodnutí finančního úřadu změnil tak, že doměřenou daň změnil z částky 6 594 140 Kč na částku 3 789 360 Kč, a současně změnil výši penále z částky 1 318 828 Kč na částku 757 872 Kč.

[3] Svá rozhodnutí finanční orgány vydaly na základě zprávy o daňové kontrole, z níž dovodily, že žalobkyně neoprávněně uplatnila položky odčitatelné od základu daně (odpočet

na výzkum a vývoj - dále jen „VaV“) podle § 34 odst. 4 - 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“).

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke krajskému soudu, který ji rozsudkem uvedeným v záhlaví zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu rozsáhlou, značně nepřehlednou a mnohdy těžko uchopitelnou kasační stížností.

[6] Stěžovatelka v první řadě namítla nezákonnost rozsudku krajského soudu z důvodu nesprávného posouzení otázky, zda byla u konkrétních projektů VaV splněna formální podmínka pro odpočet na VaV, která spočívá ve zpracování projektu a jeho schválení před samotným zahájením jeho řešení.

[7] Stěžovatelka krajskému soudu vytkla, že se ztotožnil s nesprávnou interpretací podmínky (pojmu) „zahájení řešení projektu VaV“ žalovaným, který dovedl, že za řešení projektu VaV je třeba považovat i takové činnosti, které sice nejsou výzkumem či vývojem, avšak s výzkumem a vývojem úzce souvisí. Žalovaný ani krajský soud však nespécifikovali, co se rozumí činnostmi, které s výzkumem úzce souvisí, a odchýlili se od rozsudku krajského soudu ze dne 19. 9. 2018, čj. 52 Af 18/2016-181 (*ENERGO CHOCEŇ*). Krajský soud se rovněž opřel o „*logická vodítka vydaná finanční správou*“, aniž by je konkretizoval. Stěžovatelka přitom v žalobě argumentovala metodickým sdělením GFR z dubna 2019, které výklad zastávaný krajským soudem popírá a za účelem vyhodnocení charakteru činností realizovaných před schválením projektů považuje nezbytné jmenování znalce, neboť se jedná o posouzení odborné otázky (rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočky v Liberci ze dne 27. 11. 2020, čj. 59 Af 17/2019-58).

[8] Stěžovatelka rovněž rozvedla, že činnosti, které uskutečnila před schválením písemných projektů, byly toliko přípravnými (resp. administrativně obchodními) činnostmi nevývojové povahy, které bylo nezbytné před sestavením písemných projektů učinit. Stěžovatelka zdůraznila, že neřešila jen vývojové projekty, a nikdy proto nebylo předem jisté, zda bude mít realizace konkrétní zakázky podobu řešení projektu, anebo se bude jednat jen o prostou výrobní činnost. Projekt proto stěžovatelka vždy zhotovila teprve v situaci, kdy dospěla k rozhodnutí, že bude výzkum nebo vývoj realizovat, resp. co bude jeho cílem, a kdy měla ujasněno, kteří zaměstnanci budou odborně zajišťovat jeho řešení a jaké budou odhadované náklady.

[9] Žalovaný a krajský soud však za podstatnou považovali jen nejasnou identifikaci souvislosti těchto činností s danými projekty. Závěry krajského soudu, které se týkají odhadu ceny a doby zpracování, vykazují podle stěžovatelky „*obzvlášť vysokou míru myšlenkové vyprázdněnosti, přičemž nemohou být vzdálenější realitě výzkumu a vývoje*“. Stěžovatelka zdůraznila, že odhad ceny i utvoření představy o časové náročnosti představují součást přípravných prací před zahájením řešení projektu a jeho obsahové náležitosti, nikoli vlastní řešení projektu.

pokračování

[10] Náklady, které v odpočtu uplatnila (po vyloučení omylem uplatněných nákladů na přípravné činnosti), byly vynaloženy až v okamžiku, kdy byl zhotoven a schválen písemný projekt. Není správný závěr krajského soudu, že z uplatněných nákladů nelze odečíst jen část, ale je nutné odečíst odčitatelnou položku daného projektu jako celek. Přípravné činnosti realizované před schválením písemných projektů přitom činily 1,52 % celkových hodin odpracovaných v souvislosti s řešením projektů, což představuje celkem částku cca 92 000 Kč, o kterou bylo nutné odpočet snížit; to stěžovatelka nezpochybňovala. Stěžovatelka však namítá, že kvůli tomuto marginálnímu pochybení jí byl odepřen odpočet veškerých nákladů. Krajský soud také nepřiléhavě vyslovil pochybnosti o naplnění samotné podstaty výzkumu a vývoje, přičemž vyšel přinejmenším zčásti z nepoužitelných závěrů znalce, který byl vyloučen pro podjatost.

[11] Stěžovatelka shrnula, že splnila formální podmínku spočívající v prospektivnosti projektů.

[12] Stěžovatelka uvedla, že již v žalobě napadala též závěry žalovaného ve vztahu ke dvěma projektům, u nichž provedla dodatečné opravy (resp. dodatečně doložila správný projekt). Z toho finanční orgány dovodily nesplnění podmínky prospektivnosti těchto projektů.

[13] Oprava data vyhotovení projektu však měla jen charakter odstranění zřejmého překlepu a spočívala pouze v odstranění omylem ponechaného údaje z původní verze projektu, ve které bylo plánováno pozdější zahájení řešení projektu (díky uvolnění kapacit mohl být projekt zahájen dříve). U druhého projektu stěžovatelka původně omylem doložila jiný písemný projekt, následně předložila projekt správný.

[14] Krajský soud však k daným žalobním námitkám pouze odkázal na jejich vypořádání finančními orgány, přestože stěžovatelka argumentovala proti konkrétním závěrům žalovaného. Stěžovatelka proto v tomto směru odkázala na své žalobní námitky, které krajský soud nevypořádal.

[15] Dále stěžovatelka krajskému soudu vytkla, že nesprávně posoudil otázku, zda stěžovatelka prokázala oprávněnost osobních nákladů, které uplatnila v odpočtu na VaV. To má původ v nesprávném a neúplném zjištění skutkového stavu správcem daně, který převzal žalovaný i krajský soud.

[16] Stěžovatelka konstatovala, že správce daně jí vytkl pochybení týkající se oddělené evidence osobních nákladů vynaložených na řešení projektů, a to: 1) nepřehlednost, resp. neprůkaznost oddělené evidence (nesystémové vykazování odpracovaných hodin u montážních pracovníků, vykazování práce o víkendech a státních svátcích a vykazování nestandardních hodnot denní odpracované doby), 2) zvolený způsob účtování o osobních nákladech vedených v oddělené evidenci.

[17] Stěžovatelka namítla, že žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí zjištěné nedostatky jen zopakoval, aniž by reagoval na odvolací námitky. Žalovaný jen konstatoval, že nebylo možné ověřit správnost oddělené evidence osobních nákladů pro nedostatek doložených dokladů. Správnost těchto podkladů však nebyla dle stěžovatelky zpochybněna.

[18] Stěžovatelka zdůraznila, že podstata její argumentace spočívala v tom, že oprávněnost osobních nákladů v odpočtu na VaV prokázala, neboť doložila precizně vedenou oddělenou evidenci osobních nákladů propojenou s účetnictvím a správci daně objasnila způsob jejího vedení. Veškeré nesrovnalosti tedy vysvětlila. To žalovaný nevzal v úvahu.

[19] Podle názoru stěžovatelky naopak finanční orgány správnost, věrohodnost a průkaznost jí doložených důkazů relevantně nezpochybnily a neunesly důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Krajský soud pak vypořádal konkrétní žalobní námitky jen obecně a pouze převzal obecné závěry žalovaného.

[20] Konkrétně stěžovatelka namítla, že pokud se krajský soud odvolává na str. 18 až 32 zprávy o daňové kontrole, jedná se o zavádějící odkaz, neboť na odkazovaných stranách dané zprávy jsou jen závěry správce daně přijaté v rámci výsledku kontrolního zjištění, které však v závěru kontroly doznaly významných změn. Po seznámení stěžovatelky s výsledkem kontrolního zjištění dne 30. 6. 2017 se totiž konala další ústní jednání (ve dnech 5. 10., 20. 10. a 1. 11. 2017), na kterých se stěžovatelka k výsledku kontrolního zjištění podrobně vyjadřovala a dokládala další důkazy. Písemně se k výsledku kontrolního zjištění stěžovatelka vyjádřila podáním ze dne 15. 11. 2017. Výsledek kontrolního zjištění ve své původní podobě, který byl převzat do zprávy o daňové kontrole, byl doplněn stanoviskem správce daně (str. 110 až 141) zprávy o daňové kontrole.

[21] V rámci těchto kasačních námitek stěžovatelka především krajskému soudu vytkla, že se nedostatečně vypořádal s jejími žalobními námitkami. Požaduje-li pak krajský soud jednoznačnost důkazů, žádá po stěžovatelce neakceptovatelně vysoký důkazní standard.

[22] Dále stěžovatelka namítla, že skutková zjištění, která krajský soud převzal, nemají ve spisovém materiálu oporu, resp. jsou s jeho obsahem v rozporu. To stěžovatelka namítala již v odvolání. Stěžovatelka vyjmenovala důkazní prostředky, které doložila správci daně. Podle stěžovatelky tyto důkazní prostředky na sebe logicky navazovaly a doplňovaly se. Původní dílčí nesrovnalosti v součtech tak byly odstraněny. To uznal i správce daně (str. 121 zprávy o daňové kontrole). Stěžovatelka uvedla, že doložením těchto důkazních prostředků bylo ověřeno, že osobní náklady evidované v oddělené evidenci vykazují návaznost na mzdové účetnictví stěžovatelky, jehož správnost potvrzoval znalecký posudek Ing. Josefa Pohana, auditorská zpráva o věcných zjištěních Ing. Slavomíra Vaňouse, jakož i kontroly zdravotních pojišťoven. Nebyly tedy zpochybněny primární účetní doklady ani to, že odděleně evidované osobní náklady byly vynaloženy v souvislosti s řešením daných projektů. Stěžovatelka uvedla, že správce daně paušálně zpochybnil toliko správnost jejich výše, a to na základě účelového závěru, že správnost odpracovaných hodin nelze ověřit pro absenci systému ve vykazování odpracovaných hodin, přestože existenci řádného systému stěžovatelka prokázala.

[23] Stěžovatelka rovněž namítla, že finanční orgány odmítly přijmout systém stěžovatelky jako dostatečný, neboť se nespokojily s elektronickou evidencí odpracovaných hodin, která podle stěžovatelky obsahuje prokazatelné propojení odpracovaných hodin s konkrétními projekty. Finanční orgány nedůvodně vyžadovaly předložení prvotní písemné evidence, ze které byla data mechanicky přenesena do elektronického systému.

pokračování

Finanční orgány ignorovaly to, že pro účely daňové uznatelnosti osobních nákladů na práci zaměstnanců stěžovatelky podle § 24 odst. 1 ZDP nebyl zpochybněn ani počet odpracovaných hodin (včetně vývojových), ani práce o víkendech a státních svátcích. Finanční orgány účelově konstatují, že by nemohla být prokázána souvislost odpracovaných hodin s konkrétními projekty.

[24] Stěžovatelka v této souvislosti zdůraznila, že jí nikdy v průběhu kontroly nebyla sdělena jakákoli pochybnost o existenci souvislosti nákladů s řešením konkrétních projektů. Naopak sám správce daně při hodnocení znaleckého posudku Ing. Josefa Pohana oddělenou evidenci nákladů nezpochybnil a její vedení u ústního jednání konaného dne 20. 10. 2017 potvrdil. Stěžovatelka uvedla, že správce daně se snažil stěžovatelku „nachytat“ na nejasnostech, aby mohl z odpočtu vyloučit co nejvíce uplatněných nákladů a pomínil základní cíl správy daně. Stěžovatelka uvedla, že dokazování jejích tvrzení se v průběhu daňové kontroly změnilo v „námořní bitvu“, obdobně jako ve věci posuzované NSS v rozsudku ze dne 27. 9. 2017, sp. zn. 1 Afs 102/2016.

[25] Stěžovatelka dále v této souvislosti poukázala na to, že správce daně označil další dokazování ve vztahu ke způsobu vedení oddělené evidence osobních nákladů za nadbytečné. Podle správce daně stěžovatelka porušila zákonnou podmínku pro odpočet tím, že neuvedla osoby, které budou odborně zajišťovat řešení projektu, v písemném projektu. Žalovaný se se závěry správce daně ztotožnil. Krajský soud však na rozdíl od žalovaného dovodil, že tato podmínka byla splněna. Podle stěžovatelky je proto zjevné, že vadný procesní postup finančních orgánů měl vliv na zákonnost jejich rozhodnutí. Finanční orgány nedostatečně zjistily skutkový stav věci a neunesly své důkazní břemeno.

[26] Dále stěžovatelka napadenému rozsudku vytkla, že ačkoli v žalobě namítala nesprávné (resp. nedostatečné) hodnocení podstatných důkazů - znaleckého posudku Ing. Pohana a zprávy o věcných zjištěních Ing. Vaňouse - krajský soud jen bez dalšího konstatoval, že tyto důkazy nejsou způsobilé prokázat naplnění podmínek pro přiznání odpočtu na VaV. Nijak však nereagoval na žalobní bod, v němž stěžovatelka namítala nedostatečné vypořádání se s těmito důkazy finančními orgány.

[27] Stěžovatelka zopakovala a rozvedla námitku nesprávné interpretace § 34 odst. 4 ZDP žalovaným, kterou uplatnila v žalobě. Stěžovatelka je přesvědčena, že pokud má žalovaný za to, že omezení pro uplatnění *kalkulovaných výdajů* plyne již z § 24 odst. 1 ZDP, pak je jeho závěr o porušení § 34 odst. 4 ZDP v rozporu s uplatněním § 24 odst. 1 ZDP.

[28] Ve vztahu k námitkám ohledně zvoleného způsobu účtování o osobních nákladech uplatněných v odpočtu na VaV krajský soud jen převzal právní argumentaci žalovaného, přestože proti ní stěžovatelka vznesla podrobné námitky. Ve shodě se žalovaným pak krajský soud dovodil, že § 34 odst. 4 ZDP odkazuje na § 24 odst. 1 ZDP, podle kterého lze v rámci daňově uznatelných nákladů uplatnit pouze „skutečnou“ výši nákladů. Krajský soud tedy převzal také vnitřní rozpor, který stěžovatelka vytýkala a který navíc krajský soud prohloubil konstatováním, že „*k prosazení názoru žalobkyně nemůže vést vcelku matoucí odkaz na znění § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť je obecný pro celý daňový zákon. Uplatnění výdajů na VaV je svázáno zvláštním a detailním ustanovením § 34 zákona*“. Stěžovatelka dále rozvedla údajnou nesrozumitelnost těchto i dalších úvah krajského soudu

a konstatovala, že se krajský soud nevypořádal ve vztahu ke sporné otázce s žalobní argumentací.

[29] Oddělená evidence osobních nákladů vedená stěžovatelkou však nespočívala jen v denních záznamech odpracované doby při řešení projektů a následných prepisech dat do elektronického systému, ale také v měsíčním oceňování vynaložených osobních nákladů, resp. jejich průběžném zaúčtování, jak se projevilo v měsíčních účetních závěrkách. Nejednalo se tak o případ zpětného ocenění odpracovaných hodin za zdaňovací období bez vazby na účetnictví. Krajský soud k tomu jen kuse konstatoval, že není úkolem správce daně, aby sám ověřoval skutečnou výši (osobních) nákladů. Podle názoru stěžovatelky je ovšem právě úkolem správce daně postupovat tak, aby daňovou povinnost stanovil ve správné výši (viz rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2013, čj. 5 Afs 83/2012-46, k němuž se krajský soud nijak nevyjádřil).

[30] Stěžovatelka dále rozvedla, že ze spisu plyne, že v důsledku zvoleného způsobu účtování o osobních nákladech si v odpočtu na VaV uplatnila tyto náklady o cca 1,5 milionu nižší, než jaké by si mohla uplatnit, pokud by účtovala alternativním zákonným způsobem a pokud by uplatnila veškeré přípustné náklady. Jí zvolený způsob evidence osobních nákladů v odpočtu na VaV, který správce daně nepřijal, tak nevedl k uplatnění neoprávněných osobních nákladů. Na to však žalovaný nijak nereagoval a krajský soud měl proto jeho rozhodnutí zrušit.

[31] V této souvislosti stěžovatelka též poukázala na prokázanou skutečnost, že realizace projektů VaV u ní měla za následek značný nárůst zisku. Tím se potvrdil zákonem předvídaný efekt poskytované podpory, a to růst konkurenceschopnosti stěžovatelky. Finanční orgány od této skutečnosti neodůvodněně odhlédly a krajský soud nijak nereagoval na příslušnou žalobní námitku.

[32] Stěžovatelka zdůraznila, že již v průběhu daňové kontroly poukazovala na nedůvodně odlišný přístup správce daně oproti postupu v předchozích daňových kontrolách; konkrétně za rok 2005. Stěžovatelka uvedla, že ačkoli v roce 2005 uplatnila stejný způsob ocenění osobních nákladů jako v roce 2011, v průběhu prověřování uplatněného odpočtu na VaV za rok 2005 správce daně daný způsob ocenění nezpochybil. Tím u stěžovatelky založil legitimní očekávání, že jeho způsob ocenění je správný a bude uznáván i v budoucnu. Žalovaný ani krajský soud se k této námitce nevyjádřili.

[33] Dále stěžovatelka konstatovala, že krajský soud dovedl, že žalovaný mohl vystačit s úvahou o tom, že také v případě projektů z roku 2010 byly v odpočtu na VaV uplatněny kalkulované osobní náklady. To postačí pro vyloučení veškerých uplatněných osobních nákladů z odpočtu a dalšího prověřování nebylo zapotřebí.

[34] Stěžovatelka k tomu namítla, že podstatou jejích námitek byla právě skutečnost, že doměření daně se nemůže zakládat na pouhých domněnkách a nepodložených úvahách, ale musí mu předcházet řádně provedené dokazování. Správce daně přitom po vydání výsledku kontrolního zjištění sám uznal, že neměl k dispozici veškeré posuzované projekty z roku 2010, u nichž stěžovatelka odpočet zčásti uplatnila v roce 2011. Tento stav mu však nevedl a skutkové závěry učinil na podkladě ostatních důkazů, které se vztahovaly k odlišným

pokračování

projektům, a to na základě paušalizace zjištěných skutečností na všechny projekty stěžovatelky.

[35] Krajský soud pak konstatoval, že stěžovatelka nepředložila veškeré podklady týkající se projektů realizovaných v roce 2010, přestože k tomu byla správcem daně vyzvána. Takový závěr však podle stěžovatelky postrádá oporu ve spise. Správce daně totiž stěžovatelce u ústního jednání dne 20. 10. 2017 jen sdělil, že „pokud to uzná za vhodné, může chybějící důkazní prostředky správci daně poskytnout“. Žádnou výzvu však nevydal.

[36] Stěžovatelka uvedla, že předložila k důkazu o správnosti evidence odpracovaných hodin, resp. mzdové evidence, nový důkazní prostředek, a to zprávu VZP o výsledku kontroly plateb pojistného včetně závěrečného protokolu ze dne 13. 2. 2013. Krajský soud však k ní bez dalšího konstatoval, že není způsobilá prokázat splnění podmínek pro přiznání odpočtu na VaV.

[37] Stěžovatelka namítla, že z napadeného rozsudku nelze seznat, proč touto zprávou nelze (ani v souhrnu s ostatními důkazy) prokázat správnost evidence odpracovaných hodin, resp. oddělené evidence osobních nákladů na VaV.

[38] Krajský soud dále nesprávně odmítl provést svědecké výslechy auditora Ing. Slavomíra Vaňouse a znalce Ing. Josefa Pohana, jejichž výslechy stěžovatelka navrhla za účelem vyjasnění obsahu zprávy o věcných zjištěních a znaleckého posudku, jakož i prokázání správnosti účtování stěžovatelky o osobních nákladech. Krajský soud tyto důkazy považoval za nadbytečné, jelikož by nemohly přispět k posouzení, zda byly naplněny podmínky pro přiznání odpočtu na VaV podle § 34 odst. 4 ZDP. Tento závěr krajského soudu je nesprávný, neboť závěr o nadbytečnosti nemůže obstát za situace, kdy je sporné, zda stěžovatelka účtovala o osobních nákladech uplatněných v odpočtu na VaV správně, resp. zda byla správnost, úplnost a průkaznost jejího účetnictví relevantně zpochybněna.

[39] Krajský soud dále podle názoru stěžovatelky nezohlednil, že ve věci rozhodovaly podjaté úřední osoby.

[40] Stěžovatelka namítla, že poukázala na konkrétní okolnosti své věci, které svědčí o podjatosti konkrétních úředních osob. Jednalo se totiž o situaci, kdy její daňová kontrola sice byla zahájena 8 měsíců před vydáním příslibu cílových odměn, ale po jeho vydání trvala ještě dva roky, v jejichž průběhu byly úřední osoby finančně motivovány, aby stěžovatelce odpočet na VaV vyloučily. Pro posouzení námítky podjatosti tedy bylo zásadní, že rozhodné úkony ze strany správce daně směřující k doměření daně (zejména seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a na to navazující ústní jednání a stanovisko k vyjádření stěžovatelky) byly vůči stěžovatelce učiněny až po datu 19. 2. 2016, tj. v době, kdy úřední osoby byly finančně zainteresovány na výsledku daňové kontroly. Krajský soud se však zabýval pouze těmi úkony úředních osob správce daně, které byly v řízení provedeny před vydáním příslibu finanční odměny, ale nijak neposoudil povahu a závažnost těch úkonů, které byly uskutečněny po vydání příslibu, přestože právě tyto úkony byly pro posouzení podjatosti podstatné.

[41] Stěžovatelka je přesvědčena, že pokud nelze subjektivní přístup úředních osob, které prováděly stěžejní fázi daňové kontroly, bezpečně vyloučit „*pro nespornou finanční motivaci*“, pak nezbyvá než konstatovat, že úřední osoby byly z účasti na rozhodování o daňové povinnosti stěžovatelky vyloučeny pro podjatost. V důsledku rozhodování podjatých osob tak bylo porušeno ústavně garantované právo na spravedlivý proces.

[42] Stěžovatelka navrhla, aby NSS zrušil nejen rozsudek krajského soudu, ale též rozhodnutí žalovaného a správce daně.

[43] Žalovaný s kasační stížností nesouhlasil a konstatoval, že stěžovatelka obdobně jako v žalobě v různých modifikacích uvádí obecná nesouhlasná tvrzení. Žalovaný se ztotožnil se závěry rozsudku krajského soudu, podrobně se vyjádřil ke kasačním námitkám a odkázal na své rozhodnutí, jakož i obsah správního spisu.

[44] Žalovaný navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

[45] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka zopakovala a dále rozvedla své argumenty.

[46] Žalovaný ve vyjádření k replice stěžovatelky setrval na svých závěrech.

[47] Poté stěžovatelka dne 25. 4. 2023 doplnila svou kasační stížnost s odkazem na rozsudek NSS ze dne 18. 8. 2022, čj. 10 Afs 54/2020-77 (*ALEMA Lanškroun*), podle jehož závěrů kalkulované osobní náklady u odpočtu na VaV nejsou možné. S ohledem na závěry tohoto rozsudku považovala stěžovatelka za nezbytné podrobněji vysvětlit to, co ve skutečnosti je tato kalkulace. Dochází k ní zcela běžně, neboť bez nějaké formy kalkulace v podstatě není možné uplatnit osobní náklady. Pro účely této demonstrace stěžovatelka vyšla z podkladů svého konkurenta – společnosti ALEMA Lanškroun s. r. o., neboť přístup této společnosti i stěžovatelky byl v podstatě stejný, protože za ním stál auditor Ing. Josef Pohan. Stěžovatelka zdůraznila, že v nyní projednávané věci při odpočtu na VaV uplatnila osobní náklady, které byly skutečně vynaloženy. Pouze při jejich konkrétním vyčíslení bylo třeba použít statistické metody. To dále velmi podrobně rozvedla i ve srovnání se společností ALEMA Lanškroun.

[48] K právě uvedenému doplnění kasační stížnosti se žalovaný nevyjádřil.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[49] Kasační stížnost není důvodná.

[50] Úvodem NSS poznamenává, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je, co do šíře odůvodnění, spjat s otázkou hledání míry. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (rozsudek ze dne 28. 5. 2009, čj. 9 Afs 70/2008-13), případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, se lze spokojit

pokračování

i s akceptací odpovědi implicitní, což připouští i Ústavní soud (např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09) či judikatura zdejšího soudu (např. rozsudek ze dne 21. 12. 2011, čj. 4 Ads 58/2011-72). Takový postup je vhodný zejména u velmi obsáhlých podání, jakým je kasační stížnost stěžovatelky, její replika i doplnění kasační stížnosti, které v zásadě ulpívají na detailech a formálních námitkách, jež nemohou mít vliv na konečný závěr soudu o důvodnosti návrhu; opačný postup by mohl vést až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2019, čj. 1 Afs 8/2019-56).

[51] V obecné rovině lze k odpočtu na podporu VaV podle § 34 odst. 4 ZDP konstatovat, že se jedná o výjimku ze základního daňového principu, podle něhož lze výdaj (náklad) v základu daně uplatnit u téhož poplatníka pouze jednou (§ 24 ZDP). O výdaje uplatněné v rámci odpočtu na VaV si totiž poplatník již jednou snížil základ daně a výdaje uplatňuje podruhé podle § 34 odst. 4 téhož zákona. Jedná se tedy v podstatě o daňový bonus. To poplatníka zvýhodňuje oproti jiným subjektům na trhu a poskytuje mu tak konkurenční výhodu. Tato skutečnost již sama o sobě odůvodňuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání oprávněnosti odpočtu. Jde-li o nadstandardní benefit, musí daňový subjekt vycházet z toho, že po něm může být požadováno prokázání splnění i všech nadstandardních povinností, které jsou spojeny s tímto benefitem (srov. rozsudky NSS ze dne 24. 11. 2017, čj. 10 Afs 77/2017-56, ze dne 25. 5. 2020, čj. 8 Afs 72/2018-52, ze dne 10. 6. 2021, čj. 10 Afs 338/2020-45, ze dne 24. 8. 2022, čj. 2 Afs 194/2020-52, a usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 3565/14).

[52] Jednou z těchto povinností je vypracování a předložení formalizovaného projektu VaV, jehož konkrétní povinné náležitosti stanoví zákon o daních z příjmů. Písemný projekt VaV není dokumentem samoučelným, neboť slouží jako základní a ucelený dokument, kterým daňový subjekt správci daně prokazuje nárok na uplatnění odpočtu od základu daně. Současně se jedná o jeden z nástrojů proti zneužívání institutu odpočtu výdajů vynaložených na VaV (srov. rozsudky NSS čj. 10 Afs 77/2017-56, ze dne 14. 11. 2019, čj. 1 Afs 363/2018-13, či ze dne 3. 3. 2022, čj. 1 Afs 292/2020-49).

[53] V projednávané věci je třeba podtrhnout, že v daňovém řízení je to primárně daňový subjekt, koho tíží důkazní břemeno. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat „*všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*“. Jedná se o základní zásadu, která ovládá dokazování v daňovém řízení. Jak vyplývá již z rozsudku NSS ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004-125, daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, nýbrž je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu dále platí, že „*pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence*“. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje „*skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*“. Prokáže-li správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na

daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily (srov. např. rozsudek NSS ze dne 20. 9. 2017, čj. 6 Afs 34/2017-71). Závěry učiněné NSS ve vztahu k účetnictví daňového subjektu v rámci daňového řízení jsou plně použitelné na nyní projednávanou věc, jež se týká splnění podmínek pro odpočet nákladů od základu daně při realizaci projektu VaV.

[54] V této souvislosti je rovněž vhodné zdůraznit, že není úkolem správce daně a správních soudů, aby sami aktivně a teprve dodatečně propojovali jinak nesouvisející dokumenty a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 8. 2014, čj. 6 Afs 60/2014-56).

[55] Je nezbytné také zdůraznit, že požadavek finančních orgánů na předložení řádných projektů obsahujících všechny zákonem stanovené náležitosti není projevem přepjatého formalismu. Nejedná se pouze o formální administrativní informace, ale o podstatné náležitosti projektu, které správci daně umožňují věcnou kontrolu toho, zda byly výdaje vynaloženy za účelem předpokládaným v § 34 odst. 4 ZDP, tj. zda byla v rámci projektu realizována výzkumná a vývojová činnost. Na řádnosti této dokumentace je nezbytné trvat i s ohledem na to, aby bylo zabráněno spekulativnímu a účelovému uplatňování odpočtů (srov. opět rozsudek NSS čj. 7 Afs 411/2019-54).

[56] Z podání stěžovatelky (včetně žaloby a kasační stížnosti) je nicméně zřejmé, že si stěžovatelka vykládá důkazní povinnost správce daně a daňového subjektu v daňovém řízení značně odlišně, aniž by relevantně zpochybnila závěry krajského soudu o rozložení důkazního břemene, a to navíc s přihlédnutím k povaze odpočtu daných výdajů na podporu výzkumu a vývoje.

Prospektivnost projektů VaV

[57] NSS konstatuje, že krajský soud ve shodě se žalovaným správně dovodil, že stěžovatelka nesplnila jednu z podmínek stanovenou § 34 odst. 5 ZDP, tj. že projekt VaV musel být vyhlášen před zahájením jeho realizace.

[58] Podle § 34 odst. 4 zákona ZDP platí, že od základu daně lze odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje [...]. Výdaje (náklady), které lze odečíst od základu daně, musí být výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka.

[59] Ustanovení § 34 odst. 5 ZDP vymezuje projekt výzkumu a vývoje, na jehož realizaci lze uplatnit odpočet, jako písemný dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji a který obsahuje zejména základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou obchodní firma nebo název poplatníka, jeho sídlo a identifikační číslo, bylo-li přiděleno, popřípadě jméno

pokračování

a příjmení poplatníka, je-li poplatník fyzickou osobou, místo jeho trvalého pobytu a místo podnikání, dobu řešení projektu (datum zahájení a datum ukončení řešení projektu), cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu, s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, datum, místo, jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení; oprávněnou osobou se rozumí poplatník, je-li fyzickou osobou, nebo osoba vykonávající funkci statutárního orgánu poplatníka anebo osoba, která je členem statutárního orgánu poplatníka.

[60] Již v rozsudku ze dne 26. 8. 2014, čj. 6 Afs 60/2014-56, NSS uvedl, že *„splnění podmínky existence písemného projektu splňujícího náležitosti § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů (v současném znění § 34c tohoto zákona), zpracovaného před zahájením výzkumných či vývojových prací, je výchozím předpokladem pro uplatnění odečitatelné položky výzkumu a vývoje a současně jedním z nástrojů zabránění zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj, a to především s ohledem na jeho atraktivitu pro daňové subjekty“*.

[61] Pokud se jedná o cíle projektu, *„žádný právní předpis výslovně nestanoví, jak podrobně má být cíl v projektu popsán. Zákon o daních z příjmů v tomto ohledu vyžaduje, aby daňový subjekt v projektu objasnil jeho cíle, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení. Cílem výzkumné a vývojové činnosti musí být dosažení jedinečného řešení, které lze odlišit od běžné činnosti inovačního charakteru. [...] Zákon současně stanoví požadavek, aby byl cíl po ukončení projektu vyhodnotitelný. [...] Každý by měl z projektu pochopit, o co se usiluje, jakým způsobem, (jakou cestou) se toho chce dosáhnout, a jak se bude testovat, zda takto vymezené cíle byly nebo nebyly dosaženy“* (viz rozsudek NSS ze dne 9. 9. 2021, čj. 7 Afs 411/2019-54, srov. též rozsudky NSS ze dne 10. 11. 2022, čj. 6 Afs 161/2021-57, či ze dne 22. 6. 2023, čj. 10 Afs 16/2021-74).

[62] NSS souhlasí se závěrem žalovaného (str. 17 rozhodnutí žalovaného), že pokud má podnikatel postupovat ekonomicky racionálně a skutečně investovat do reálného výzkumu a vývoje bez záměru (bez plánu/projektu), nemůže zahájit činnost výzkumu a vývoje a následně se v nějaké fázi výzkumu a vývoje (v případě stěžovatelky po získání zakázky) rozhodnout, že vytvoří a schválí projekt výzkumu a vývoje. V souladu s konstantní judikaturou je, že základním předpokladem pro uplatnění odečitatelné položky na výzkum a vývoj je existence projektu výzkumu a vývoje, který obsahuje všechny zákonem předepsané náležitosti, ještě před zahájením řešení, tedy existence projektu jako dokumentu prospektivního.

[63] V této věci je pak vhodné zdůraznit, že argumentace samotné stěžovatelky v kasační stížnosti je do jisté míry vnitřně rozporná. Stěžovatelka totiž jednak namítá (shodně jako v žalobě), že činnosti, které uskutečnila před schválením písemných projektů VaV, byly přípravnými (popř. administrativně obchodními činnostmi) nevývojové povahy, které bylo nezbytné před sestavením písemných projektů učinit. Na straně druhé zdůrazňuje, že nikdy

nebylo předem jisté, zda bude mít realizace konkrétní zakázky podobu řešení projektu VaV, anebo se bude jednat o prostou výrobní činnost.

[64] Zavádějící je přitom argumentace stěžovatelky, že odhad ceny a utvoření představy o časové náročnosti není vlastním řešením projektu VaV, ale tvoří běžnou součást přípravných prací před zahájením řešení projektů VaV - jedná se totiž přímo o obsahové náležitosti projektu VaV. NSS souhlasí se závěry žalovaného, jakož i krajského soudu, že odhad ceny a utvoření představy o časové náročnosti jsou takové kroky, které souvisí s konkretizací záměru výzkumného projektu. Krajský soud v této souvislosti též správně poukázal na to, že bez ucelenosti představy o výsledku projektu nelze odhadovat cenu a dobu zpracování, kterou poté stěžovatelka smluvila s odběratelem.

[65] Žalovaný v této souvislosti podle názoru NSS správně poukázal na to, že řešením projektu VaV nejsou jen činnosti, které jsou přímo výzkumem a vývojem, ale také činnosti, které s těmito činnostmi úzce souvisí. Žalovaný výstižně poukázal na skutečnost, že např. z popisu činnosti (A) u jednoúčelových strojů plyne, že nabídce pro zadavatele předchází zpravidla zpracování koncepce a možné podoby stroje, projednání nových technologií, tvorba hrubých digitálních modelů, vyhodnocení rizik, posouzení životnosti, vypracování cenové nabídky či stanovení doby realizace projektu od objednávky až po převjímkou u zákazníka. Žalovaný v této souvislosti též správně poukázal na tvrzení stěžovatelky, že k vypracování a schválení projektu dochází až zadáním zakázky, tj. podpisem smlouvy se zadavatelem. Není tedy pochyb o tom, že popsání činnosti byly vykonávány před vypracováním a schválením projektu výzkumu a vývoje. Podle názoru NSS nelze nic vytknout závěru žalovaného, že pokud stěžovatelka zpracovává nabídku pro zadavatele v takovém rozsahu, že je již vytvořen nějaký koncept stroje, kdy je stěžovatelka schopna odhadnout cenu a dobu dodání, lze tyto činnosti považovat již za řešení samotného projektu výzkumu a vývoje, protože bez nich a bez na ně navazujících činností by samotná výzkumná činnost nemohla pokračovat. Podmínkou pro uplatnění odpočtu ovšem je zpracování písemného projektu.

[66] NSS v této souvislosti též zdůrazňuje, že formální náležitosti projektu souvisí s obecnějšími požadavky, než je daňová uplatnitelnost konkrétních výdajů, kterou řešilo nynější závazné posouzení. Povinnost zpracování projektu před zahájením realizace projektu má zabránit účelovému uplatňování odpočtu, povinnost vymezení cíle projektu slouží k posouzení charakteru projektu, tedy zda projekt obsahuje prvek novosti (rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2019, čj. 1 Afs 363/2018-113).

[67] Ostatně již z tvrzení stěžovatelky, že „*nikdy nebylo předem jisté, zda bude mít realizace konkrétní zakázky podobu řešení projektu VaV, anebo se bude jednat o prostou výrobní činnost*“, a že „*projekt VaV proto stěžovatelka vždy zhotovila až v situaci, kdy dospěla k rozhodnutí, že bude výzkum nebo vývoj realizovat, resp. co bude jeho cílem*“, vylučuje prospektivnost dotčených projektů. Pojmovým znakem projektů VaV a jednou z esenciálních podmínek pro uplatnění odpočtu výdajů na VaV je skutečnost, že projekt VaV byl zpracován před zahájením řešení projektu, tj. jedná se o dokument prospektivní. Daňový subjekt (stěžovatelka) tedy musí mít již při započítání dané činnosti postaveno najisto, zda se jedná o řešení projektu VaV, anebo o „*prostou výrobní činnost*“. Argumentace samotné stěžovatelky tedy svědčí o nesplnění základní podmínky pro uplatnění odpočtu na VaV.

pokračování

[68] Jak konstatoval již správce daně ve zprávě o daňové kontrole, stěžovatelka byla obeznámena s povinností vypracování projektů VaV před faktickým zahájením prací souvisejících s těmito projekty. To dokonce zakotvila do svého vnitropodnikového předpisu (*Vnitropodniková směrnice k zajištění evidence vynaložených nákladů na výzkum a vývoj ze dne 24. 10. 2005, aktualizovaná k 1. 5. 2009 a k 1. 4. 2010*). Správce daně též příležitostně poukázal na podání stěžovatelky ze dne 28. 4. 2016, v němž stěžovatelka uvedla, že „*v některých případech...došlo k náběhu hodin konstruktérů ještě před založením projektu*“, s konstatováním, že předmětem činnosti těchto pracovníků bylo zpracování analýzy a prvotního návrhu možného řešení pro zadavatele. Samotný projekt VaV byl zpracován až poté, co bylo jasné, že bude daňovým subjektem realizován.

[69] Uvedený postup, jak správně konstatovaly finanční orgány i krajský soud, je v rozporu s § 34 odst. 5 ZDP, jakož i výše uvedenou vnitropodnikovou směrnicí stěžovatelky, neboť projekt VaV musí být zpracován před započítáním prací (srov. např. rozsudek NSS ze dne 26. 8. 2014, čj. 6 Afs 60/2014-56).

[70] Skutečnost, že dané práce byly prováděny před zpracováním a schválením projektů VaV, byla prokázána také tiskovou sestavou „*pracovní listky*“, z níž plyne, že náběh prací před sepsáním projektu VaV se v kontrolovaném zdaňovacím období týkal celkem 13 projektů (viz zpráva o daňové kontrole). V této souvislosti neobstojí ani námitka stěžovatelky, že jen marginální část prací byla vykonána před zpracováním projektů a nebylo možné vyloučit všechny náklady. Podmínka prospektivnosti projektů VaV je totiž stanovena zcela jednoznačně a buď splněna je, anebo není.

[71] Nelze se ztotožnit s kasační námitkou, že se krajský soud odchýlil od závěrů svého rozsudku ze dne 19. 9. 2018, čj. 52 Af 18/2016-181. V nynějším případě se vymezením pojmu „*zahájení řešení projektu*“ zabýval již žalovaný (např. bod [74] rozhodnutí žalovaného, v němž vyšel z rozsudku NSS čj. 6 Afs 60/2014-26) a krajský soud též v nyní napadeném rozsudku vyšel ze svého předchozího názoru uvedeného v bodu [24] rozsudku čj. 52 Af 18/2016-181, že „*schválením písemného vypracování projektu VaV pověřenou osobou, ve kterém zpracovatel vytyčí základní cíle, metody, plánované výdaje projektu VaV a další zákonem stanovené základní údaje, je řešení projektu VaV zahájeno*“.

[72] Od výše definovaného zahájení řešení projektu VaV z hlediska vzniku nároku na odpočet je třeba rozlišovat faktické zahájení prací na řešení projektu, které je třeba i ve smyslu pokynu D-288 chápat širěji než jen jako výkon činností, které v sobě zahrnují ocenitelný prvek novosti. S tímto výkladem finančních orgánů a krajského soudu (bod [25] napadeného rozsudku) NSS souhlasí a konstatuje, že finanční orgány ani nepostupovaly v rozporu s pokynem D-288 či jinými předpisy.

[73] Pochyby krajského soudu o stěžovatelkou tvrzené inovativní vědecko-výzkumné činnosti za situace, kdy „*fakticky zásadní masa osobních nákladů je spojena s montáží stroje či vstřikovací formy*“, vychází v prvé řadě z evidence osobních nákladů a jsou jen podpůrným argumentem, který jinak na zákonnost napadeného rozsudku nemůže mít vliv.

[74] NSS souhlasí též s názorem žalovaného ve vyjádření ke kasační stížnosti, že závěry rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 27. 11. 2020, sp. zn. 59 Af 17/2019, na nynější věc nedopadají, protože v citovaném rozsudku vyčítal krajský soud správci daně neprovedení materiálního, odborného posouzení činností daňového subjektu, čímž nebyl schopen řádně rozlišit činnosti VaV od ostatních činností, které souvisely s projekty VaV. V nyní projednávané věci však tato situace nenastala, neboť finanční orgány prokázaly, že stěžovatelka započala práce na projektech VaV ještě před jejich zpracováním a schválením. Podrobně se touto otázkou zabýval též krajský soud v bodu [36] napadeného rozsudku, na který NSS odkazuje. Daná kasační námitka tedy není důvodná.

Opravy projektů v průběhu daňové kontroly

[75] NSS při vypořádání této námitky nejprve konstatuje, že správce daně shledal porušení § 34 odst. 5 ZDP rovněž v tom, že v průběhu daňové kontroly docházelo k opravám projektů výzkumu a vývoje, a to projektů č. 310115, č. 310116 a č. 310224 (kdy byly předloženy upřesňující podklady), č. 310095 (chyba při zapsání data zahájení projektu), č. 310310 (správci daně byl původně předložen dokument zpracovaný pro tento projekt v roce 2012). U projektů č. 310115, č. 310116 a č. 310224 byla změněna pouze část B. ostatní podmínky zadání, v ostatním zůstaly projekty nezměněny. Stěžovatelka tvrdila, že omylem předložila podklady k jiným zakázkám z předchozích období pro téhož zadavatele.

[76] Úpravy na projektech č. 310095 a č. 310310 se týkaly data vyhotovení projektu a data zahájení řešení. U projektu č. 310095 bylo změněno nejen datum jeho vyhotovení, ale také datum zahájení projektu. Žalovaný správně poznamenal, že kdyby nebyly dané opravy provedeny, stěžovatelka by vykazovala náklady od ledna 2011, přičemž projekt by byl schválen až po zahájení prací na tomto projektu (dne 21. 12. 2011). U projektu č. 310310 stěžovatelka tvrdila, že správci daně byl původně předložen dokument, který byl pro tento projekt zpracován v roce 2012, a bylo tak změněno datum zahájení projektu a data jeho vyhotovení. Finanční orgány také v této souvislosti podle názoru NSS přílehlavě poukázaly na to, že z tvrzení stěžovatelky, že se jedná o týž projekt (pouze zpracovaný pro rok 2012), plyne, že k témuž předmětu řešení by stěžovatelka měla dva projekty VaV, které se liší pouze datem vyhotovení a datem zahájení prací, aniž by bylo posouzeno, zda proběhl na daných pracích nějaký postup za situace, v níž ostatní náležitosti (např. výše předpokládaných nákladů, ukončení řešení projektu) zůstaly nezměněny. NSS souhlasí s finančními orgány, jakož i krajským soudem, že uvedené se jeví jako značně nevěrohodné. Žalovaný též správně zdůraznil, že do zpracovaného a schváleného projektu VaV by nemělo být zasahováno a měla by existovat jen jedna verze tohoto dokumentu.

[77] Daná kasační námitka tedy není důvodná a krajskému soudu nelze vyčítat, že na pečlivé zdůvodnění, které provedly finanční orgány, odkázal. NSS totiž již v rozsudku ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005-130, uvedl, že *„je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a tímž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se souhlasnou poznámkou“*.

pokračování

[78] NSS zároveň nemá ani ve vztahu k dalším námitkám za to, že by krajský soud zmíněný postup nadužíval či zneužíval, neboť v každém případě srozumitelně zdůvodnil, proč považuje závěry žalovaného či správce daně za správné. Nelze tedy uzavřít, že by krajský soud rezignoval na vlastní odůvodnění.

Oprávněnost uplatnění osobních nákladů

[79] Nelze přisvědčit ani námitkám stěžovatelky, které se vztahují k oprávněnosti uplatnění osobních nákladů.

[80] Stěžovatelka tvrdí, že precizně vedla osobní evidenci a tyto náklady prokázala. To však neodpovídá skutečnosti. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole (např. str. 14 a násl. této zprávy) podrobně popsal nedostatky vedení této evidence, jakož i rozpory a nejasnosti, které se v ní vyskytovaly. Stěžovatelka totiž např. nejprve předložila správci daně přehled pracovníků podílejících se na výzkumu a vývoji, který sice po formální stránce splňoval požadavky § 34 odst. 5 ZDP, avšak bylo zjištěno, že neodpovídá skutečnému složení pracovníků, kteří se na realizaci projektů v dotčeném zdaňovacím období podíleli. Neobsahoval totiž všechny osoby, jejichž osobní náklady stěžovatelka uplatnila. Naopak tento přehled obsahoval také jména pracovníků, jejichž odpracované hodiny nebyly v souvislosti s projekty VaV v roce 2011 vykázány. Své závěry správce daně podrobně, logicky a korektně zdůvodnil. Obdobně postupoval správce daně při hodnocení dalších důkazů. V rámci hodnocení stěžovatelkou předložených sestav „*pracovní listky*“ konkrétně poukázal na odlišnou skladbu pracovníků (nebyla v nich uvedena ani kvalifikace a forma pracovněprávního vztahu), jakož i na absenci systému vykazování odpracovaných hodin (montáž), kdy záznamy odpracovaných hodin jednotlivých pracovníků byly často pořizovány několikrát za den, a to i v rámci jednoho projektu a není ani zřejmé, proč tomu tak bylo. Nedostatky byly shledány rovněž ve vztahu k vykázaným odpracovaným hodinám za víkendy, kdy přes výzvu správce daně stěžovatelka nepředložila požadované výkazy docházky či jiné důkazní prostředky, které by potvrzovaly přítomnost pracovníků v zaměstnání, a tedy i pravdivost údajů, které jsou obsaženy v tiskových sestavách „*pracovní listky*“. Dále správce daně u stěžovatelky zjistil vykazování nestandardních hodnot denní odpracované doby, přičemž pochybení stěžovatelky se týkala již samotného vedení evidence odpracovaných hodin. Ta byla vedena nesystémově a nepravidelně, způsob výkaznictví se lišil nejen mezi kategoriemi pracovníků, ale také v rámci těchto kategorií mezi jednotlivými pracovníky - to správce daně podrobně rozvedl a jeho závěrům nelze nic vytknout. Krajský soud se rovněž ztotožnil s těmito závěry.

[81] NSS v této souvislosti připomíná, že bylo v první řadě na straně stěžovatelky, aby z hlediska oprávněnosti těchto nákladů unesla své důkazní břemeno (viz též body [32] a [34] napadeného rozsudku). To se ovšem nestalo. Nedůvodná je v tomto směru též námitka stěžovatelky, v níž žalovanému vytýká, že „*jen konstatoval, že nebylo možné pro nedostatek doložených dokladů ověřit správnost oddělené evidence osobních nákladů*“, když správnost těchto podkladů nebyla „*relevantně zpochybněna*“. K takové námitce může NSS jen konstatovat, že daná evidence byla správcem daně příležitostně a konkrétně zpochybněna, a to i pro případ, že by některé z dokladů, které stěžovatelka předložila, byly správné, nic to nemění na neprůkaznosti této evidence jako celku. Správnost některých dokladů neznamená, že se jedná o dokumentaci úplnou. Na základě neúplné dokumentace nelze

odpočet přiznat. V tomto směru NSS v plném rozsahu odkazuje na zprávu o daňové kontrole, rozhodnutí žalovaného i napadený rozsudek.

[82] NSS v této souvislosti k námitkám stěžovatelky souhlasí také se závěrem žalovaného a krajského soudu, že se stěžovatelce ani později nepodařilo identifikované rozpory a nesrovnalosti odstranit. Následující vysvětlení stěžovatelky a dodání opravných sestav skutečně v kontextu s ostatními důkazy nemělo vliv na konečné hodnocení tiskové sestavy „*pracovní listky*“ - ze sestavy nebylo zřejmé, kdy konkrétně a kolik hodin se daný pracovník věnoval práci na jednotlivém projektu. V této souvislosti je rovněž vhodné zdůraznit, že stěžovatelka nepředložila ani prvotně vedenou evidenci odpracované doby - montážní listy, které představují podklad pro vykazování odpracované doby v tiskové sestavě „*pracovní listky*“. Podklady pro tuto tiskovou sestavu jsou tedy nejasné a samotná sestava nevěrohodná.

[83] Za této situace NSS souhlasí se závěrem finančních orgánů a krajského soudu, že ani v tomto případě nejsou splněny podmínky § 34 odst. 4 a 5 ZDP pro uplatnění těchto nákladů. Nelze totiž než souhlasit se závěrem, že průkaznost evidence osobních nákladů byla opodstatněně správcem daně zpochybněna. S ohledem na její neprůkaznost nebylo možné ověřit ani její realitu.

[84] NSS nesouhlasí ani s námitkou stěžovatelky, že krajský soud v této souvislosti vypořádal žalobní námitky jen obecně a převzal povšechné závěry žalovaného. Není tomu tak. Krajský soud se danými žalobními námitkami dostatečně konkrétně zabýval a řádně je vypořádal. O tom svědčí rovněž skutečnost, že se vymezil proti argumentaci žalovaného a stěžovatelce přisvědčil v dílčí otázce, že je nutné rozlišovat mezi osobami, které odborně zajišťují řešení projektu, a (dalšími všemi) osobami, které se mohou účastnit řešení projektu. V této otázce shledal krajský soud žalobní námitku důvodnou.

[85] Tento dílčí závěr ovšem neměl vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného, neboť krajský soud následně správně dovodil, že je nezbytné trvat na tom, že daňový subjekt musí průkazně doložit všechny osobní náklady ve skutečné výši (nikoli ve výši odhadované či kalkulované) a evidence osobních nákladů musí být průkazná a transparentní (bod [24] rozsudku krajského soudu). V bodu [28] napadeného rozsudku se pak krajský soud neprůkazností evidence osobních nákladů zabýval blíže a v podrobnostech odkázal na zprávu o daňové kontrole, s níž se ztotožnil. Takovému postupu nelze nic vytknout. Závěry krajského soudu jsou v daném směru jasné, přezkoumatelné a správné. Neobstojí ani námitka stěžovatelky, že krajský soud odkázal jen na str. 18 až 32 zprávy o daňové kontrole. Zjištění zde uvedená a jejich hodnocení je precizní a přiléhavé.

[86] Ve vztahu ke kalkulovaným nákladům NSS konstatuje nedůvodnost kasační námitky, že závěr žalovaného, že omezení pro uplatnění kalkulovaných výdajů plyne již z § 24 odst. 1 ZDP, je v rozporu s uplatněním § 34 odst. 4 ZDP a matoucí jsou rovněž závěry krajského soudu. Není tomu tak.

[87] NSS připomíná, že v obecné rovině k odpočtu na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 ZDP platí, že se jedná o výjimku ze základního daňového principu, podle něhož lze výdaj (náklad) v základu daně uplatnit u téhož poplatníka pouze jednou (§ 24 ZDP). Z § 34 odst. 4 ZDP plyne, že od základu daně lze odečíst výdaje (náklady) *vynaložené* při

pokračování

realizaci projektu VaV na určité zákonem stanovené práce a činnosti, *nikoliv však výdaje (náklady) pouze kalkulované*. Výdaje (náklady), které byly vynaloženy na výzkum a vývoj, jež jsou zahrnovány do odpočtu, musí být výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Skutečnost, že v odpočtu na VaV lze uplatnit pouze náklady skutečně vynaložené, je zjevná již z podmínky, že tyto vynaložené výdaje (náklady) musí být výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů; musí být tedy daňově uznatelné dle § 24 odst. 1 ZDP. Pro splnění podmínek daňové uznatelnosti výdajů (nákladů) ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP je rovněž rozhodná jejich prokazatelná, resp. skutečná výše (srov. např. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 10. 2009, čj. 2 Afs 180/2006-64, rozsudky NSS ze dne 1. 4. 2004, čj. 2 Afs44/2003-73, ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005-72, ze dne 26. 2. 2007, čj. 5 Afs 158/2005-227, ze dne 25. 2. 2009, čj. 1 Afs 3/2009-52, ze dne 23. 4. 2020, čj. 9 Afs 280/2018-50, či ze dne 10. 11. 2021, čj. 10 Afs 34/2021-76). Hodnocení žalovaného a krajského soudu tedy není matoucí a nesprávné, ale právě naopak.

[88] V reakci na doplnění kasační stížnosti ze dne 25. 4. 2023 a srovnání se společností ALEMA Lanškroun, jakož i námitku týkající se zásady *in dubio mitius*, NSS konstatuje, že setrvává na svých závěrech, které vyjádřil v rozsudku ze dne 18. 8. 2022, čj. 10 Afs 54/2020-77, že *„dané osobní náklady nemohla stěžovatelka prokázat (uplatnit) pouze v odhadované kalkulované výši, ale ve výši skutečně vynaložené. Ani NSS přitom není jasné, jak by tato zásada „v pochybnostech má být rozhodováno mírněji“ mohla v této věci najít uplatnění, když o výkladu sporné otázky vztahující se k aplikaci § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů není pochyb a argumentace stěžovatelky týkající se možnosti uplatnění osobních nákladů v kalkulované výši je pouze její účelovou a nesprávnou konstrukcí“*. V podrobnostech pak NSS odkazuje na rozsudek čj. 10 Afs 54/2020-77, proti němuž byla podána ústavní stížnost, kterou Ústavní soud odmítl usnesením ze dne 9. 5. 2023, sp. zn. IV. ÚS 2925/22.

[89] Na tyto závěry nemá jakýkoli vliv ani další vyjádření stěžovatelky a *„Stanovisko správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům a výhradám daňového subjektu“* na str. 110 až 141 zprávy o daňové kontrole, na které poukazuje stěžovatelka v kasační stížnosti. Toto stanovisko totiž nic nemění na předcházejících závěrech správce daně o neprůkaznosti dané evidence. Správce daně zde jen např. konstatuje, že při jednáních a dalších úkonech nepotvrdil správnost evidence odpracovaných hodin, potvrdil pouze vedení oddělené evidence ve smyslu § 34 odst. 4 ZDP, podrobně se vyjádřil k argumentaci stěžovatelky a jí předloženým dokumentům, zopakoval a rozvedl své závěry o nemožnosti ověřit správnost evidence odpracované doby.

[90] Nepravdivá je pak námitka stěžovatelky, že jí nikdy v průběhu kontroly nebyla sdělena jakákoli pochybnost o existenci souvislosti nákladů s řešením konkrétních projektů VaV. Tyto pochybnosti jí byly naopak sdělovány průběžně v průběhu daňové kontroly (je možné odkázat např. na výzvu k prokázání skutečností ze dne 22. 2. 2016, protokol o ústním jednání ze dne 3. 3. 2016 či výzvu k prokázání skutečností ze dne 1. 11. 2016 a další obsah správního spisu).

[91] Nepřezkoumatelnost či nezákonnost napadeného rozsudku rozhodně nezpůsobuje to, že krajský soud svým odkazem zdůraznil „jen“ část zprávy o daňové kontrole. Z jeho

rozsudku je zřejmé, že vycházel z celé této zprávy. Krajský soud se rovněž zabýval zprávou Všeobecné zdravotní pojišťovny o výsledku kontroly plateb pojistného včetně závěrečného protokolu ze dne 13. 2. 2013, jakož i znaleckým posudkem Ing. Pohana a zprávou o věcných zjištěních Ing. Vaňouse.

[92] Krajský soud při vypořádání těchto otázek výslovně reagoval též na žalobní námitku stěžovatelky, že se s uvedenými důkazy nevypořádal žalovaný. Krajský soud totiž výslovně v bodu 29 napadeného rozsudku konstatoval, že námitku nevypořádání znaleckého posudku Ing. Pohana a zprávy o věcných zjištěních Ing. Vaňouse uplatnila stěžovatelka již v odvolacím řízení a žalovaný se jí zabýval v bodu [96] svého rozhodnutí. Žalovaný se přitom ztotožnil se způsobem, jakým tyto listiny posoudil správce daně ve zprávě o daňové kontrole (str. 126). Následně krajský soud přisvědčil hodnocení správce daně, podle něhož tyto dokumenty nejsou způsobilé prokázat splnění podmínek stanovených § 34 odst. 4 a 5 ZDP.

[93] Krajský soud dále rovněž uvedl, že stěžovatelkou předložená zpráva Všeobecné zdravotní pojišťovny o výsledku kontroly plateb pojistného včetně závěrečného protokolu ze dne 13. 2. 2013 nemůže nic prokázat ve vztahu k požadavku na řádně vedenou evidenci. Kontrola, na jejímž základě byla tato zpráva vypracována, totiž byla provedena za jiným účelem, než je ověření správnosti vedené evidence ve vztahu k projektům VaV.

[94] NSS konstatuje, že se ztotožňuje s hodnocením krajského soudu, že stěžovatelkou navržené důkazy bylo nadbytečné provádět, a v podrobnostech k tomu odkazuje na odůvodnění napadeného rozsudku.

[95] Není ani pravda, že by se krajský soud nevyjádřil k otázce, že je úkolem správce daně postupovat tak, aby daňovou povinnost stanovil ve správné výši (rozsudek NSS čj. 5 Afs 83/2012-46), jak namítá stěžovatelka v kasační stížnosti. Touto úvahou je vedeno celé odůvodnění rozsudku krajského soudu. Stěžovatelka v této souvislosti v první řadě opomíjí své povinnosti tvrdit rozhodné skutečnosti a označit k nim důkazy. Těmito povinnostem přitom nedostála (např. bod [34] napadeného rozsudku).

[96] Na výše uvedeném nemohou nic změnit ani námitky, že v důsledku projektů VaV stěžovatelka údajně dosáhla značného nárůstu zisku, ani to, že údajně mohla o osobních nákladech účtovat alternativně. Je věcí stěžovatelky, jaký způsob účtování zvolí. V projednávané věci však podmínky pro uplatnění daného odpočtu nesplnila. V této souvislosti není na závadu, pokud se krajský soud ažalovaný s těmito otázkami explicitně nevypořádali. Na přezkoumatelnost a zákonnost jejich rozhodnutí z hlediska pro věc podstatných skutečností to nemá jakýkoli vliv.

[97] Ve vztahu k otázce projektů realizovaných v roce 2010 NSS konstatuje, že touto otázkou se krajský soud zabýval v bodu [33] napadeného rozsudku, v němž přílehavě konstatoval, že *„Žalobkyně uplatnila náklady na výzkum a vývoj i za zdaňovací období roku 2010, avšak nepředložila veškeré podklady týkající se projektů z uvedeného zdaňovacího období, ač k tomu byla vyzvána správcem daně. Žalobkyně byla na nutnost předložení důkazních prostředků upozorněna, této možnosti nevyužila. Ve shora citovaném protokolu o jednání se správcem daně ze dne 20. 10. 2017 je obsažena obsáhlá polemická výměna stanovisek mezi*

pokračování

osobami zastupujícími žalobkyni a osobami správce daně. Soud má za to, že správce daně, alespoň v obecné, avšak v dostačující rovině seznámil žalobkyni se svými úvahami ohledně posouzení uplatněných částí nákladů z roku 2010. Za podstatné soud považuje, že žalobkyni byla dána možnost a byla upozorněna na to, že podklady je třeba doložit. Podstatným je rovněž to, že vyloučení osobních nákladů z projektů realizovaných v roce 2010 se stalo na základě smysluplné úvahy správce daně o tom, že mechanismus vykazování osobních nákladů u žalobkyně byl obdobný jako pro rok 2011“. S tímto hodnocením se NSS ztotožňuje, a to včetně následného posouzení důkazního břemene stěžovatelky.

[98] Ve shodě s vyjádřením žalovaného je též vhodné připomenout, že daná daňová kontrola probíhala v omezeném rozsahu. Byla zaměřena na odčitatelnou položku vyčíslenou v oddílu F b) daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2011, přičemž stěžovatelka v tomto daňovém přiznání uplatnila náklady na VaV i za zdaňovací období roku 2010. Pokud tedy stěžovatelka uplatnila náklady na VaV i za zdaňovací období roku 2010, bylo v jejím zájmu, aby též doložila relevantní důkazní prostředky, což neučinila. Finanční orgány proto neprováděly žádné dokazování a své závěry opřely o správnou úvahu, že mechanismus vykazování osobních nákladů v roce 2010 byl u stěžovatelky obdobný jako v roce 2011.

[99] Není ani pravda, že by stěžovatelku správce daně k prokázání rozhodných skutečností nevyzval. To je zřejmé již ze samotné kasační námitky. Výzvou totiž je právě stěžovatelkou citované sdělení správce daně u ústního jednání ze dne 10. 10. 2017 adresované stěžovatelce, že „pokud to uzná za vhodné, může chybějící důkazní prostředky správcovi daně poskytnout“.

[100] Stěžovatelce je ovšem třeba přisvědčit, že krajský soud se výslovně nevypořádal s její žalobní námitkou, že postup finančních orgánů v této věci byl odlišný od jejich postupu v roce 2005, kdy uplatnila stejný způsob ocenění osobních nákladů. Na straně druhé však nebylo jeho povinností reagovat na každou dílčí námitku (rozsudek NSS čj. 9 Afs 70/2008-13), přičemž krajský soud ve svém rozsudku předestřel svůj jasný názor na to, jakým způsobem mělo být v této věci rozhodnuto, a zdůraznil, že o závěrech finančních orgánů byla stěžovatelka průběžně informována a vyzývána k prokázání rozhodných skutečností. Nelze ani přehlédnout, že již správce daně na str. 117 zprávy o daňové kontrole výslovně k této problematice uvedl, že „změna postupu správce daně mj. plyne též z dosavadní judikatury, kdy je zcela zřejmé, že soudy vyžadují striktní dodržení formálních náležitostí, definovaných v ustanovení § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Nadto správce daně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 126/2009 ze dne 13. 4. 2010, ve kterém je mj. uvedeno, že „nelze mechanicky setrvávat na zjevně nesprávných právních hodnoceních určité skutkové či právní otázky v minulosti“. Za situace, v níž se krajský soud opakovaně ztotožnil se závěry finančních orgánů, a v kontextu odůvodnění jeho rozsudku nemá chybějící výslovné vypořádání této dílčí námitky vliv na zákonnost napadeného rozsudku.

Podjatost úředních osob

[101] Namítá-li stěžovatelka podjatost úředních osob a tvrdí-li, že příslib odměny vedl k účelovosti postupu správce daně, pak NSS odkazuje na svou dosavadní judikaturu, která se k motivaci úředních osob maximalizovat doměření daně vyjádřila kriticky (rozsudek NSS

ze dne 14. 11. 2019, čj. 1 Afs 363/2018-113). Zároveň však v souladu s ní nelze jen ze samotného způsobu odměňování dovodit automatickou a plošnou podjatost všech úředních osob daňových orgánů. Nelze jistě připustit, aby výsledek daňového řízení (zde neuznání odpočtu) byl ovlivněn úsilím úřední osoby o zvýšení vlastního příjmu. V posuzované věci však nic nenasvědčuje tomu, že by dotčené úřední osoby jednaly z jiných pohnutek než ve snaze o důsledné dodržování ZDP (obdobně také rozsudky NSS ze dne 23. 6. 2022, čj. 10 Afs 242/2020-40, a ze dne 22. 6. 2023, čj. 10 Afs 16/2021-74). To konstatoval už krajský soud a NSS se s jeho závěry ztotožňuje a v podrobnostech na ně odkazuje.

[102] NSS tedy nemohl přisvědčit žádné z námitek stěžovatelky, finanční orgány v této věci postupovaly také v souladu se zásadou legitimního očekávání tak, aby daňovou povinnost stanovily ve správné výši a žalovaný své rozhodnutí řádně zdůvodnil.

[103] Závěrem NSS konstatuje, že z právě uvedeného vypořádání kasačních námitek stěžovatelky také plyne nedůvodnost jejích námitek, které se týkají údajné nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného a rozsudku krajského soudu. NSS naopak konstatuje, že tato rozhodnutí jsou plně přezkoumatelná, je z nich zjevné, z jakých skutkových úvah a právních názorů jejich závěry vychází. NSS v této souvislosti také opakuje, že ve smyslu relevantní judikatury není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto může soud v případě shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. rozsudky NSS ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS, ze dne 2. 7. 2007, čj. 4 As 11/2006-86, či ze dne 29. 5. 2013, čj. 2 Afs 37/2012-47).

[104] NSS je nucen konstatovat, že stěžovatelka ve svých podáních (žalobě i kasační stížnosti) volí taktiku vytrhávání jednotlivých pasáží z odůvodnění napadeného rozsudku (resp. rozhodnutí žalovaného atd.), aniž by brala v potaz celé znění jeho odůvodnění a kontext. Jedná se o argumentaci, která zavádějícím a účelovým způsobem (ve skutečnosti neexistující) rozpory vytváří. NSS se proto již dále blíže nezabýval (s ohledem na způsob argumentace stěžovatelky je to dokonce prakticky nemožné) podrobnější kasační argumentací stěžovatelky. Ta pouze neustále rozvíjí již výše vypořádané námítky a představuje v podstatě (s jistou nadsázkou řečeno) jen neustále se rozvíjející argumentaci v kruhu. Posouzení této argumentace by na rozhodnutí v této věci nemohlo nic změnit. V podrobnostech lze ve vztahu k nyní sporným otázkám odkázat na zprávu o daňové kontrole, rozhodnutí žalovaného a rozsudek krajského soudu.

IV. Závěr a náklady řízení

[105] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla, NSS proto kasační stížnost zamítl. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému nevznikly náklady řízení vymykající se běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

pokračování

V Brně dne 4. srpna 2023

Ondřej Mrákota
předseda senátu