



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Martina Jakuba Bruse v právní věci žalobkyně: **BENEKOVterm s.r.o.**, IČ 25839811, se sídlem Masarykova 402, Horní Benešov, zast. Mgr. Pavlem Říhou, advokátem, se sídlem Poděbradova 2738/16, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2021, č. j. 3373/21/5200-11433-712953, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 10. 11. 2022, č. j. 22 Af 14/2021-42,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 10. 11. 2022, č. j. 22 Af 14/2021-42, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 5. 2. 2020, č. j. 409601/20/3205-50522-800486, doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 448.210 Kč a současně jí stanovil povinnost uhradit penále ve výši 89.642 Kč. Učinil tak na základě výsledků provedené daňové kontroly, kdy prověřoval oprávněnost uplatněného odpočtu na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 až 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro příslušné zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

[2] Odvolání podané proti uvedenému dodatečnému platebnímu výměru žalovaný rozhodnutím ze dne 2. 2. 2021, č. j. 3373/21/5200-11433-712953, zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), který jej rozsudkem ze dne 10. 11. 2022, č. j. 22 Af 14/2021-42, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[4] Krajský soud ve svém rozsudku nejprve shrnul podání účastníků a podstatné okolnosti zjištěného skutkového stavu. Z nich ve stručnosti vyplývá, že v roce 2013 žalobkyně realizovala dva projekty výzkumu a vývoje v oblasti kotlů na tuhá paliva. Výdaje vynaložené na tyto projekty ve výši 2.358.462 Kč si pak v daňovém přiznání uplatnila jako odčitatelnou položku od základu daně podle § 34 odst. 4 až 6 zákona o daních z příjmů. Orgány finanční správy oprávněnost uplatnění této odčitatelné položky prověřily, přičemž shodně shledaly, že žalobkyně nesplnila všechny zákonné podmínky pro její uplatnění. Na základě provedeného dokazování sice potvrdily, že se žalobkyně tvrzené realizaci projektů výzkumu a vývoje skutečně věnovala, přičemž v souvislosti s tím vedla oddělenou evidenci nákladů (výdajů), avšak zároveň shledaly, že žalobkyně neprokázala kdo, v jakém čase, jakou konkrétní činnost a v jakém produktu vykonával, tj. neprokázala realizaci projektů výzkumu a vývoje ve vazbě na konkrétní výdaje (na 15 pracovníků a na materiál) podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů.

[5] Krajský soud po rekapitulaci podstaty sporu žalovanému vytkl nepřiléhavost některých judikátů, na které ve svém rozhodnutí poukázal. Konkrétně za nepřiléhavý označil rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2020, č. j. 7 Afs 447/2018-55, neboť se v něm soud sice zabýval uplatněním odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, avšak z pohledu doložení vývojové činnosti, tj. z hlediska novosti získaných poznatků oproti dosavadnímu stavu, což není případ stěžovatelky. V jejím případě žalovaný za zásadní nedostatek označil neprokázání souvislosti vynaložených výdajů s činností na výzkumu a vývoji. Za pouze částečně přiléhavý v tomto ohledu krajský soud považoval žalovaným odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2019, č. j. 1 Afs 429/2018-41, a to pro neporovnatelnost obou případů, neboť v dané věci byly nesrovnalosti v dokladech předložených daňovým subjektem mnohem rozsáhlejší. Nepřiléhavými dále krajský soud shledal rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56, a ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018-52, jelikož se tato rozhodnutí také zabývala jinými otázkami, resp. důkazní nouzí daňového subjektu v souvislosti s prokázáním existence projektu výzkumu a vývoje a prokázáním novosti.

[6] Krajský soud dále uvedl, že žalobkyně v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru namítala neúměrný rozsah požadavků správce daně na unesení důkazního břemene a také podrobně s odkazem na příslušné pasáže zprávy o daňové kontrole rozporovala jeho závěry. Poukazovala přitom na konkrétní důkazní prostředky a argumentovala, že jejich porovnání a vzájemné vyhodnocení prokazuje činnost konkrétních zaměstnanců na realizaci projektů výzkumu a vývoje. Žalovaný tuto část odvolání vypořádal ve svém rozhodnutí pouhým ztotožněním se se závěry správce daně uvedenými ve zprávě o daňové kontrole, aniž se konkrétními výhradami žalobkyně zabýval. Tuto formu vypořádání se s argumentací uplatněnou v odvolání krajský soud neshledal přezkoumatelnou. Naopak v tom spatřil porušení povinností odvolacího orgánu stanovených v § 114 odst. 2 a § 116 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

[7] Jako nepřezkoumatelné označil krajský soud následně i žalovaného vypořádání se s odvolací námitkou týkající se prokázání souvislosti vykázaných výdajů na materiál s realizací projektů. I v tomto případě žalovaný příslušnou odvolací argumentací vypořádal

pokračování

především pomocí odkazu na závěry správce daně a konstatováním, že se s těmito závěry ztotožňuje.

[8] Krajský soud dále shledal důvodnou žalobní námitku týkající se procesního pochybení orgánů finanční správy. Správce daně v průběhu daňové kontroly předvolal k podání svědecké výpovědi pracovníka Ing. R. S.. Tento pracovník byl u jednoho z projektů výzkumu a vývoje jeho řešitelem a u druhého byl v postavení zástupce manažera projektu. Když se Ing. R. S. v daný (druhý) termín dostavil k výslechu, správce daně zjistil, že žalobkyně nebyla v důsledku systémové chyby na jeho straně o konání výslechu podle § 96 odst. 5 daňového řádu vyrozuměna. Správce daně proto k výslechu nepřistoupil a od dotyčného si opatřil vysvětlení podle § 79 daňového řádu. K získanému vysvětlení pak orgány finanční správy při rozhodování přihlížely a vyhodnocovaly je v souvislosti s obsahem provedených důkazních prostředků. Tím podle krajského soudu porušily § 79 odst. 3 daňového řádu, přičemž se jedná o podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[9] Žalobkyni naopak krajský soud nepřisvědčil ohledně žalobní argumentace týkající se poskytnutí nedostatečné lhůty pro vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění a zájmu úředních osob na výsledku daňového řízení.

[10] Krajský soud tedy zrušil rozhodnutí žalovaného pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí a pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[11] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) blanketní kasační stížnost, kterou následně doplnil na základě výzvy Nejvyššího správního soudu ve stanovené měsíční lhůtě.

[12] Stěžovatel je přesvědčen o tom, že veškerá judikatura uvedená v jeho rozhodnutí je pro nyní řešený případ přílehavá. Stejně tak trvá na tom, že jeho požadavky na kvalitu vedení evidence nákladů spojených s realizací projektu výzkumu a vývoje mají oporu v právních předpisech i judikatuře.

[13] Stěžovatel rovněž nesouhlasí s krajským soudem, že jeho rozhodnutí trpí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Má totiž za to, že se vypořádal se všemi uplatněnými odvolacími námitkami v souladu se zákonem a ustálenou judikaturou. Vypořádání odvolací námitky pomocí odkazu na příslušnou část napadeného rozhodnutí představuje dovolený způsob vypořádání. Z rozhodnutí žalovaného jasně vyplývá, proč rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku. Tomu svědčí i skutečnost, že žalobce v podané žalobě důvody rozhodnutí o odvolání rozporoval, což by v případě nepřezkoumatelnosti nebylo možné. Žalovaný je proto názoru, že zde není překážka, jež by bránila věcnému přezkumu jeho rozhodnutí.

[14] Stěžovatel naopak uznal procesní pochybení v souvislosti s opatřeným vysvětlením od Ing. R. S., kdy správce daně původně chtěl tuto osobu vyslechnout jako svědka.

Skutečnost, že žalovaný zrekapituloval obsah předmětného vysvětlení pro dokreslení celkového obrazu zjištěného skutkového stavu ve svém rozhodnutí, však nepovažuje za tak vážnou vadu řízení, jež by měla vést ke zrušení rozhodnutí o věci samé. Stěžovatel je totiž přesvědčen, že i kdyby nebylo předmětné vysvětlení v rozhodnutí o odvolání zmíněno, jeho výrok by obstál, neboť skutkový stav byl dostatečně zjištěn důkazními prostředky. Upozornil také na to, že nevyslechnutí dotčené osoby nebylo v odvolání namítáno. Vzhledem k obsahu opatřeného vysvětlení a absenci návrhu na výslech Ing. R. S. žalovaný v rámci odvolacího řízení dodatečně k výslechu dotčené osoby nepřistoupil.

[15] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[16] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalobkyně navrhla její zamítnutí. Uvedla, že se ztotožňuje s důvody, proč krajský soud shledal rozhodnutí o odvolání nepřezkoumatelným a nezákonným. Nadto také obsáhle argumentovala ve prospěch názoru, že v daňovém řízení prokázala oprávněnost uplatnění odčitatelné položky.

III. Posouzení kasační stížnosti

[17] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Stěžovatel poukázal na § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., podle něhož *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.*

[18] Nejvyšší správní soud nejprve přistoupil k přezkumu důvodů, kvůli kterým krajský soud konstatoval nepřezkoumatelnost rozhodnutí stěžovatele pro nedostatek důvodů. Z napadeného rozsudku (body 20. a 21.) vyplývá, že krajský soud shledal nepřezkoumatelným vypořádání odvolacích námitek týkajících se prokázání souvislosti vykázaných výdajů na pracovníky a na materiál s realizací projektů. Nepřezkoumatelným je shledal proto, že žalovaný na předmětné odvolací námítce reagoval pouhým ztotožněním se se závěry správce daně, aniž konkrétní výhrady žalobce proti nim jakkoli reflektoval. To je podle krajského soudu v rozporu s § 114 odst. 2 a § 116 odst. 2 daňového řádu. Nejvyšší správní soud příslušné hodnocení posoudil, přičemž shledal, že není správné.

[19] Z odvolání žalobkyně vyplývá, že nesouhlasila s doměřenou daní, neboť byla přesvědčena o tom, že v průběhu daňové kontroly náležitě prokázala oprávněnost uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Bylo podle ní pochybením správce daně, že nevyhodnotil všechny předložené či opatřené důkazní prostředky ve vzájemné souvislosti jako dostatečné pro prokázání jejích tvrzení. Současně měla za to, že správce daně neunesl své důkazní břemeno týkající se jeho pochybností o předmětných tvrzeních. V podaném odvolání žalobkyně postupně jednotlivé dílčí závěry přijaté správcem daně s odkazem na příslušné pasáže výsledku kontrolního zjištění a zprávy o daňové kontrole rozporovala (ojediněle i souhlasila). Odkazovala se přitom často na své podání ze dne 22. 11. 2019, jímž v průběhu daňové kontroly reagovala na výzvu správce daně k prokázání skutečností s tím,

pokračování

že správce daně rozporované závěry přijal, ačkoliv mu již v tomto podání vše patřičně vysvětlila. V odvolacím řízení žalobkyně nepředložila ke svým tvrzením žádný nový důkazní prostředek.

[20] Stěžovatel ve svém rozhodnutí o odvolání žalobkyně nejprve stručně shrnul skutkový stav a poté popsal jednotlivé odvolací námitky (důvody). Následně pomocí právních ustanovení a judikatury vymezil právní základ případu a poté vylíčil průběh dokazování. Závěrem této části uvedl své hodnocení provedeného dokazování, resp. zmínil, co z provedených důkazních prostředků (a opatřeného vysvětlení) vyšlo najevo, tj. co bylo a nebylo prokázáno. V návaznosti na to pak přistoupil k postupnému vypořádání dříve popsaných odvolacích námitek.

[21] Nejvyšší správní soud při přezkumu vypořádání odvolacích námitek v rozhodnutí stěžovatele neshledal, že by na kteroukoliv z nich stěžovatel reagoval pouhým ztotožněním se se závěry správce daně. Co se týká krajským soudem vytýkaných vypořádání v bodech 79. až 84. a 85. až 93. rozhodnutí o odvolání, tak k nim je potřeba uvést, že stěžovatel v rámci nich skutečně konstatoval souhlas se závěry správce daně. K tomu však v návaznosti na výsledek popsaného dokazování srozumitelně uvedl, proč se s nimi ztotožnil, resp. proč nemohl dát za pravdu žalobkyni.

[22] O nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů se jedná zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Naopak, pokud se správní orgán podstatou námitky řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky, o nepřezkoumatelnost rozhodnutí se nejedná. Správní orgány a soudy zároveň nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí; takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43, nebo ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38). Z hlediska přezkoumatelnosti navíc nelze označit za vadné, pokud si odvolací orgán při vypořádání argumentace uplatněné již dříve v řízení osvojí názor prvostupňového orgánu a odkáže na odůvodnění prvostupňového rozhodnutí obsahující vypořádání této argumentace, aniž by k ní uváděl vlastními slovy vytvořené vypořádání. Daňové řízení, z něhož vzešlo i rozhodnutí stěžovatele, je ovládáno zásadou jednotnosti. Tato zásada vyjadřuje, že daňové řízení představuje až do vydání rozhodnutí o odvolání jeden celek. Je proto přípustné, aby odvolací orgán při vypořádání argumentace uplatněné již u orgánu prvního stupně odkázal na jeho rozhodnutí, ve kterém se prvoinstanční orgán se shodnou argumentací daňového subjektu dříve přezkoumatelně vypořádal (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2014, č. j. 6 As 161/2013-25, či ze dne 31. 3. 2021, č. j. 3 As 36/2019-45).

[23] Krajský soud se v napadeném rozsudku nezabýval uplatněnou odvolací argumentací po stránce novátorství ve srovnání s argumentací uplatněnou již u správce daně. Z daňového spisu plyne, že žalobkyně po celou dobu řízení trvá na svém názoru, že oprávněnost uplatněného odpočtu na podporu výzkumu a vývoje dostatečně prokázala. Podané odvolání

však žádný nový zásadní argument na podporu jejího názoru neobsahuje. Jak již výše Nejvyšší správní soud uvedl, žalobkyně se v něm mnohdy odkazuje na podání, která učinila již v prvostupňovém řízení, a žádný nový důkazní prostředek k němu nepřipojila. S ohledem na výše uvedené proto vypořádání předmětných odvolacích námitek způsobem, který zvolil stěžovatel, nepovažuje Nejvyšší správní soud z hlediska přezkoumatelnosti za jakkoli problematické. Při vytváření rozhodnutí o odvolání se stěžovatel evidentně držel podstaty odvolání a celou věc komplexně posoudil, přičemž výsledný výrok dostatečně a srozumitelně odůvodnil. Neporušil přitom nijak svoje povinnosti plynoucí z § 114 odst. 2 a § 116 odst. 2 daňového řádu. Zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2021, č. j. 4 Azs 374/2020-33). To však z uvedených důvodů není případ rozhodnutí stěžovatele.

[24] Pro úplnost k tomu ještě Nejvyšší správní soud dodává, že podle vyjádření ke kasační stížnosti má žalobkyně za to, že krajský soud věcně posoudil stěžejní spornou otázku týkající se míry prokázání oprávněnosti uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, přičemž usoudil, že žalobkyně svá tvrzení dostatečně prokázala. Tento její názor je však podle Nejvyššího správního soudu mylný, neboť krajský soud onu otázku věcně posoudit nemohl, když vypořádání odvolacích námitek, jež se této otázky týkaly, shledal (nesprávně) nepřezkoumatelným podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[25] Přestože krajský soud konstatoval nepřezkoumatelnost rozhodnutí stěžovatele pro nedostatek důvodů, posoudil také další vznesené žalobní námítka. Zabýval se tedy i zákonností opatření si a využití vysvětlení Ing. R. S. orgány finanční správy, přičemž v souvislosti s tím shledal podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem. Jelikož tak krajský soud učinil a jím přijaté hodnocení stěžovatel v kasační stížnosti rozporoval, Nejvyšší správní soud přistoupil i k jeho přezkumu.

[26] Z napadeného rozsudku vyplývá, že krajský soud neshledal vadným samotné opatření si vysvětlení od dotčené osoby ze strany správce daně namísto svědecké výpovědi. Orgánům finanční správy však vytkl, že ve svých rozhodnutích (odůvodněních) s podaným vysvětlením nakládaly jako s důkazním prostředkem. Tím podle něj došlo k porušení § 79 odst. 3 daňového řádu, resp. k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí. Stěžovatel procesní pochybení v souvislosti s předmětným vysvětlením uznal, ale nespatřuje v něm tak závažné porušení ustanovení o řízení jako krajský soud.

[27] Z daňového spisu vyplývá, že správce daně v průběhu daňové kontroly předvolal Ing. R. S. k podání svědecké výpovědi na den 31. 10. 2019, o čemž žalobkyni vyrozuměl. Ing. R. S. se však z výsledku omluvil, o čemž byla žalobkyně rovněž vyrozuměna. Následně správce daně dotyčného předvolal na den 15. 11. 2019. O tom však žalobkyně vyrozuměna nebyla. V daný termín si správce daně od dotyčného obstaral vysvětlení ve smyslu § 79 daňového řádu namísto původně zamýšlené svědecké výpovědi.

pokračování

[28] Podle § 79 odst. 1 daňového řádu *správce daně v rámci vyhledávací činnosti opatřuje nezbytná vysvětlení k prověření skutečností rozhodných pro naplnění cíle správy daní, pokud tyto skutečnosti nelze prověřit jiným úředním postupem.*

[29] Podle § 79 odst. 3 daňového řádu *podané vysvětlení nelze použít jako důkazní prostředek.*

[30] Podle § 96 odst. 1 daňového řádu *každá osoba je povinna vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, pokud jsou jí známy; musí vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat.*

[31] Podle § 96 odst. 5 daňového řádu *daňový subjekt má právo být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností. O provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení.*

[32] Hlavní náplní daňové kontroly je obstarání a vyhodnocení důkazních prostředků za účelem zjištění daňové povinnosti ve správné výši. Institut vysvětlení je v daňovém řádu systematicky zařazen mezi vyhledávací činnosti. Správce daně si je opatřuje zpravidla od třetí osoby bez přítomnosti daňového subjektu. Podané vysvětlení nelze na základě výslovné úpravy na rozdíl od svědecké výpovědi použít jako důkazní prostředek. To zejména proto, že osoba podávající vysvětlení oproti svědku nemá povinnost mluvit pravdu a nic nezamlčet (viz Lichnovský, O. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 2021, komentář k § 79, dostupný z právního informačního systému beck-online).

[33] Na tomto místě považuje Nejvyšší správní soud za vhodné připomenout náleží Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, kde se tento soud sice zabýval předchozí právní úpravou daňového řízení, avšak dále citovaný závěr je podle Nejvyššího správního soudu přílehlavý i pro nyní řešenou věc. „*Jestliže je příslušná osoba dotazována na důležité okolnosti v daňovém řízení, jež se týkají jiných osob, jsou-li jí známy (...), jedná se zjevně o výslech svědka. Správce daně tedy není oprávněn volně volit mezi těmito právními úkony, nýbrž musí přihlídnout k jejich skutečnému obsahu, a to již z důvodu ochrany práv subjektu, s nímž je vedeno daňové řízení, neboť svědek je dle zákona povinen vypovídat pravdu a nic nezamlčet, o čemž musí být poučen a poučen musí být i o následcích nepravdivé nebo neúplné výpovědi.*“

[34] Z uvedeného plyne, že v případě potřeby získání informací ohledně kontrolovaného daňového subjektu od třetí osoby má toho správce daně dosáhnout prostřednictvím svědecké výpovědi, pokud nejsou dány výjimečné okolnosti, jimiž by odlišný postup odůvodnil.

[35] Z daňového spisu vyplývá, že správce daně měl v době předvolání Ing. R. S. povědomí o tom, že v souvislosti s touto osobou žalobkyně vykazala druhou nejvyšší personální výdajovou položku (z celkových patnácti) zahrnutou do uplatněného odpočtu. Bylo tak namísto předjímat, že dotčená osoba může mít důležité informace pro probíhající řízení. Stěžovatel nepochybně proto dotčenou osobu předvolal k podání svědecké výpovědi. Když se ve stanovený termín k výsledku dostavila a správce daně zjistil, že z důvodu jeho pochybení nebyla o výsledku vyrozuměna žalobkyně (a nebyla proto přítomna), nemělo být podle Nejvyššího správního soudu k podání vysvětlení přistoupeno. Správci daně nic nebránilo provést svědecký výslech v jiný termín i za možné účasti žalobkyně, tj. nic mu

nebránilo postupovat v souladu s dotčenou právní úpravou tak, aby nezkrátil žalobkyni na právech, jež jí poskytuje § 96 odst. 5 daňového řádu.

[36] S ohledem na uvedené Nejvyšší správní soud shledal, že správce daně procesně pochybil již v souvislosti se samotným podáním vysvětlení. V návaznosti na to pak musí soud konstatovat, že orgány finanční správy rovněž pochybily, když při rozhodování věci neoprávněně, tj. v rozporu s § 79 odst. 3 daňového řádu přihlédly k obsahu podaného vysvětlení. Nejvyšší správní soud zde musí odmítnout tvrzení stěžovatele, že obsah vysvětlení ve svém rozhodnutí pouze zrekapituloval a nevyužil ho jako důkazní prostředek. Z rozhodnutí stěžovatele totiž vyplývá, že jej „zrekapituloval“ a k vyhodnocení věci využil stejně jako v řízení provedené důkazní prostředky a rovněž jej využil při vypořádávání odvolacích námitek.

[37] Zbývá tedy zodpovědět, jak závažnou vadu výše popsané procesní pochybení orgánů finanční správy znamená, resp. jaké má důsledky. Stěžovatel k tomuto v kasační stížnosti správně podotknul, že ne každé pochybení správního orgánu je důvodem pro zrušení rozhodnutí o věci samé. Nejvyšší správní soud konstantně judikuje, že o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, se nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo (srov. rozsudek ze dne 14. 10. 2005, č. j. 6 Ads 57/2004-59, či ze dne 8. 3. 2007, č. j. 8 Afs 102/2005-65, a ze dne 15. 6. 2011, č. j. 2 As 60/2011-101).

[38] Vadou srovnatelnou s nyní řešenou vadou řízení se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 17. 9. 2015, č. j. 1 Afs 219/2014-52 (ústavní stížnost proti tomuto rozsudku Ústavní soud odmítl usnesením ze dne 21. 7. 2016, sp. zn. III. ÚS 3522/15), kde dovodil, že opatření si vysvětlení namísto svědecké výpovědi a přihlédnutí při rozhodování k jeho obsahu neznamená vždy zásah do práv daňového subjektu takové intenzity, který by vyžadoval zrušení správního rozhodnutí (body 31. až 34.). Nejvyšší správní soud k tomu připomíná, že není vázán názorem uvedeným v rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci ze dne 21. 8. 2015, č. j. 59 Af 176/2014-57, z něhož vycházel krajský soud v napadeném rozsudku (bod 23.).

[39] Z daňového spisu vyplývá, že si správce daně pro rozhodnutí ve věci obstaral řadu podkladů včetně svědeckých výpovědí dalších šesti pracovníků, v souvislosti s nimiž žalobkyně vykávala personální výdaje zahrnuté do uplatněného odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Informace z podaného vysvětlení nejsou jakkoli převratné a pro výsledek řízení stěžejní, pouze dokreslují důkazními prostředky zjištěný stav. Z rozhodnutí orgánů finanční správy je zcela zřejmé, proč nevzaly uplatnění předmětné odčitelné položky za oprávněné, přičemž v přijetí tohoto závěru je informace z podaného vysvětlení nikterak zásadně neovlivnily. Dá se proto usuzovat, jak namítá stěžovatel, že případné nevtážením obsahu vysvětlení do rozhodnutí o odvolání by nemělo žádný vliv na jeho výrok.

[40] Nejvyšší správní soud nemůže také opomenout, že žalobkyně, která o podání předmětného vysvětlení již před zahájením odvolacího řízení musela vědět, je v odvolání nijak nenapadala. V odvolacím řízení obsah vysvětlení nerozporovala ani nepožadovala Ing. R. S. vyslechnout jako svědka, aby mu mohla položit otázky. Tato skutečnost nijak nelegitimizuje nesprávný postup správce daně, ale zásah do práv žalobkyně to značně snižuje.

pokračování

[41] Nejvyšší správní soud vzhledem k uvedenému shledal, že v daňovém řízení nedošlo k nepřiměřenému zkrácení procesních práv žalobkyně. To znamená, že zmíněný nesprávný postup orgánů finanční správy nepředstavuje podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, jež by mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

[42] Lze tedy shrnout, že krajský soud posoudil nesprávně všechny právní otázky, ve vztahu k nimž učinil závěr o nutnosti zrušení rozhodnutí stěžovatele, v důsledku čehož byl naplněn důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

IV. Závěr a náklady řízení

[43] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.). Krajský soud bude v souladu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) povinen o žalobě rozhodnout znovu. V dalším řízení tedy meritorně posoudí spornou otázku, zda žalobkyně dostatečně prokázala oprávněnost uplatněného odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Při řešení této otázky přitom i ve světle argumentace uplatněné v této kasační stížnosti znovu posoudí přílehavost některých judikátů, na něž odkázal stěžovatel ve svém rozhodnutí.

[44] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 6. února 2024

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu