



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D., a soudců JUDr. Jakuba Kroupy a JUDr. Petra Černého, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **TRATEC-CS, s. r. o.**, IČO 43224806
sídlem Brtnická 57, 407 78 Velký Šenov
zastoupená advokátem Mgr. Davidem Hejzlarem
sídlem 1. máje 97, 460 07 Liberec

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 10. 2017, č. j. 43681/17/5200-11435-712083

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného, ze dne 11. 10. 2017, č. j. 43681/17/5200-11435-712083, se pro nezákonnost **zrušuje** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 10. 2017, č. j. 43681/17/5200-11435-712083, kterým byla zamítnuta její odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“), a to:
 - a) dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 ze dne 2. 6. 2016, č. j. 1506105/16/2513-50523-507862, jímž byla žalobkyni podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 147 ve spojení s § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“), doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 26 790 Kč a současně podle § 251 odst. 1 písm. a) d. ř. uložena povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 5 358 Kč,

b) dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 8. 2013 ze dne 2. 6. 2016, č. j. 1506172/16/2513-50523-507862, jímž byla žalobkyni podle zákona o daních z příjmů a podle § 147 ve spojení s § 143 d. ř. doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 34 390 Kč a současně podle § 251 odst. 1 písm. a) d. ř. uložena povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 6 878 Kč, a

c) dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 9. 2013 do 31. 12. 2014 ze dne 2. 6. 2016, č. j. 1506259/16/2513-50523-507862, jímž byla žalobkyni podle zákona o daních z příjmů a podle § 147 ve spojení s § 143 d. ř. doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 78 850 Kč a současně podle § 251 odst. 1 písm. a) d. ř. uložena povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 15 770 Kč.

Žaloba

2. Žalobkyně v žalobě uvedla, že ze strany správce daně jí byla v dodatečných platebních výměrech doměřena daň v důsledku neuznání oprávněnosti uplatnění a daňové uznatelnosti některých výdajů v souvislosti s realizací projektů výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 4 až 8 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. § 34 odst. 4 a 5 a § 34a až 34e zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2014, konkrétně osobních nákladů souvisejících s náhradou mezd za dovolenou zaměstnanců a odměn vedoucích zaměstnanců středisek podílejících se na výzkumu a vývoji. Dle jejího názoru tak správce daně učinil v rozporu s právními předpisy, v důsledku čehož byla žalobkyně zkrácena na svých právech, přičemž v následném odvolacím řízení uvedené pochybení neodčinil ani žalovaný, jehož způsob, jakým se vypořádal s odvolacími námitkami, považuje jmenovaná nejen za nesprávný, ale nadto i za nedostatečný.
3. V případě odměn vedoucích středisek žalobkyně správci daně předložila dokument nazvaný „*Systém odměňování zaměstnanců ve spol. TRATEC-CS, s. r. o.*“, z něhož je zřejmé, že odměny tvořily součást mzdových nároků příslušných pracovníků, a měly tak přímou vazbu na projekty výzkumu a vývoje. Na této skutečnosti přitom dle žalobkyně nemohla nic měnit ani okolnost, že odměny byly koncipovány v rámci pohyblivé složky mzdy, ani skutečnost, že dle zmiňovaného interního dokumentu byla jejich výplata podmíněna ziskovostí střediska a úsporou materiálových a mzdových nákladů, jelikož příslušná střediska mohla být zisková pouze v případě, pokud byly současně ziskové i projekty výzkumu a vývoje. Podle zákona o daních z příjmů lze do odpočtu zahrnout výdaje, které poplatník vynaložil při realizaci výzkumu a vývoje v souvislosti s dosažením a udržením příjmů, přičemž zákon výslovně stanoví, které náklady při odpočtu uplatnit nelze. Žalobkyně má proto za to, že odměny splňují zákonné podmínky pro možnost jejich uplatnění, neboť vedoucí středisek vykonávali práci, jež přímo souvisela s projekty výzkumu a vývoje, tyto výdaje byly vynaloženy s ohledem na tuto činnost a současně jejich výše souvisela i se ziskovostí středisek v závislosti na ziskovosti projektů.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

4. Správní orgány nicméně dle žalobkyně v řízení opak neprokázaly, a za nesprávnou je tak nutné považovat i jejich úvahu, že pohyblivá složka mzdy na rozdíl od základní s realizací výzkumu a vývoje nesouvisela. Pokud by totiž žalobkyně stejný mzdový nárok dotyčného vedoucího střediska nerozdělila a odměny předem rozpočítala do základní mzdy, vedl by tento postup k zásadně odlišným daňovým dopadům, což však není možné, tudíž pro takovéto rozlišování neexistují ze strany správních orgánů žádné zákonné důvody. Žalovaný se navíc dle žalobkyně v odůvodnění svého rozhodnutí omezil pouze na úvahu, že manažerskou činnost vedoucích středisek nelze podřadit pod výzkum a vývoj, a to ačkoliv daňové uplatnění jejich základních mezd nijak nerozporoval. Nevypořádal se především s námitkou, že v takovém případě není srozumitelné, proč k vyloučení odměn nepřistoupil pouze z důvodu, že byly koncipovány nikoliv jako pevná, nýbrž jako pohyblivá složka mzdy.
5. Rovněž pokud se týká částky vyplacené zaměstnancům jako náhrada mzdy za čerpání dovolené, nelze dle žalobkyně z právních předpisů dovodit, že by nemohla tvořit součást uplatňovaných osobních nákladů, když k jejímu vyplacení je zaměstnavatel povinen s ohledem na pracovní právní úpravu. Nadto se nejedná o náklad, který by zákon o daních z příjmů výslovně vyjímал z možnosti jeho uplatnění jako odpočtu v rámci výzkumu a vývoje, stejně jak to nestanoví ani Pokyn D-288 Ministerstva financí k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů (dále jen „Pokyn“), na jehož znění správní orgány v rámci svého posouzení odkazovaly, a to přesto, že nejde o obecně závazný předpis. Z tohoto důvodu považovala žalobkyně jejich postup za nepřipustný extenzivní výklad daňové správy.
6. Dovolená podle zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákoník práce“), náleží každému zaměstnanci, přičemž náhrada mzdy za její čerpání je dle § 212 a následujících povinnou součástí osobních nákladů vynakládaných zaměstnavatelem na zaměstnance. Podle názoru žalobkyně právo na dovolenou jakožto nezbytného času odpočinku, jenž zaměstnanci pomáhá plnit jeho pracovní úkoly, zahrnuje jak samotné pracovní volno, tak i poskytování mzdy či platu po dobu jeho čerpání, nejedná se tedy o pouhý zaměstnanecký benefit, ale o institut přímo související s výkonem práce zaměstnance na pracovišti. Za této situace proto musí logicky dle žalobkyně plynout, že náhrada mzdy za dovolenou činí z pohledu daňových odpisů náklad přímo související s konanou prací zaměstnance, který lze např. postavit na roveň povinným zákonným odvodům na zdravotní a sociální pojištění. Jako takový by proto měl být vnímán za součást osobních nákladů na zaměstnance v souvislosti s realizací výzkumu a vývoje. Pokud pak žalovaný v dané souvislosti argumentoval, že obdobně není možné za odpočitatelné náklady považovat ani příspěvky na stravování a jiná práva zaměstnanců vyplývající z kolektivní smlouvy, dle žalobkyně přehlédl, že dovolená je na rozdíl od nich nárokem přímo stanoveným zákoníkem práce, a zaměstnavatel se tudíž nemůže volně rozhodnout, zda ji zaměstnanci poskytne, či nikoliv.
7. Závěrem žalobkyně poukázala, že podle zásady *in dubio mitius* by měly správní orgány při pochybnostech vždy volit takový výklad právní normy, který je z hlediska daňového subjektu mírnější, což však v právě projednávané věci zohledněno nebylo. Naopak žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí konstatoval, že se v daném případě o konflikt možného dvojího výkladu právních norem nejedná, což však rozporuje i žalobkyní k žalobě přiložený záznam odborné diskuze mezi Komorou daňových poradců a finanční správou. Z tohoto důvodu považovala jmenovaná postup správních orgánů za příliš Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

restriktivní, a tedy mimo jiné rozporný i se základními ústavněprávními principy. Stejně tak, pokud dle ní žalovaný odkazoval ve svém rozhodnutí na závěry Generálního finančního ředitelství, jež byly prezentovány v rámci Koordinačního výboru č. 451/22.04.15, jedná se pouze o nezávazný názor daňové správy. V uvedeném smyslu je pak nepřipadný i jeho odkaz na judikaturu Nejvyššího správního soudu, když stanoviska Koordinačního výboru či metodické pokyny (mezi které dle žalobkyně patří i již zmíněný Pokyn) jsou závazná jen pro správní orgány. Naopak bez dalšího ale nelze dospět k závěru, že by vyvolávaly právní následky i ve vztahu k daňovým subjektům, pro něž je rozhodující pouze právní úprava vyjádřená v obecně závazných předpisech.

Vyjádření žalovaného k žalobě

8. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Uvedl, že obdobné námitky uplatnila žalobkyně již v odvoláních proti dodatečným platebním výměrům, proto v podrobnostech odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.
9. Předně není dle něj možné souhlasit s názorem žalobkyně, podle kterého lze náhradu mzdy za čerpání dovolené zaměstnanci podílejícími se na projektech výzkumu a vývoje uplatnit jako odpočitatelnou položku ze základu daně – tomu odporuje jak ustanovení § 34 odst. 4 (resp. § 34b) zákona o daních z příjmů, tak již i žalobkyní zmíněný Pokyn, který poměrně obecnou právní úpravu za účelem jednotného postupu objasňuje. Závazností Pokynu se přitom již zabýval i Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 16. 8. 2010, č. j. 2 Afs 53/2010-63, a ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016-38, v nichž konstatoval, že ač se nejedná o obecně závazný právní předpis, lze jej za účelem zásady legitimního očekávání a rovnosti použít jako výkladové vodítko v mezích, v nichž je souladný se zákonem o daních z příjmů. Podle tohoto Pokynu přitom platí, že se do odčitatelných osobních výdajů započítává pouze mzda či plat zaměstnanců zapojených na řešení projektu, přičemž pojem mzda definuje § 109 zákoníku práce jako peněžité plnění za práci. Z toho dle žalovaného vyplývá, že náhrada mzdy za čerpání dovolené nepředstavuje výkon práce, a z pohledu daňových předpisů se nejedná o osobní odčitatelný náklad za zaměstnance, neboť ten se v dané době na projektu výzkumu a vývoje nepodílí. Správnost tohoto názoru dle žalovaného podporují i závěry Krajského soudu v Hradci Králové, pobočky v Pardubicích, učiněné v rozsudku ze dne 22. 1. 2014, č. j. 52 Af 30/2013-105, na které jmenovaný odkázal.
10. Obdobně žalovaný nesouhlasil ani s možností odečtu nákladů na odměny vedoucích středisek. I v této souvislosti lze totiž dle něj odkázat na Pokyn, jenž v bodu 4 písm. f) výslovně uvádí výčet činností, které pro účely odpočtu od základu daně z příjmů ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů nelze užít, patří mezi ně např. administrativa a další podpůrné činnosti, přeprava, skladování, úklid či právě manažerské činnosti, obdobně tak stanoví i bod 7 Pokynu. Pokud tedy žalobkyně předložila správci daně svůj interní dokument týkající se systému odměňování zaměstnanců, spíše se jednalo o důkazní prostředek nasvědčující závěrům žalovaného, neboť z něj vyplynulo, že mzda vedoucích pracovníků středisek byla tvořena složkou základní mzdy a pohyblivou složkou odměn vázaných na hospodaření střediska, tj. na jeho vynaložených nákladech a celkové ziskovosti. Z toho dle žalovaného plyne, že se jednalo o ekonomické ukazatele, nikoliv o činnosti související s výzkumem a vývojem, které by bylo možné uplatnit v rámci daňových odpočtů.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

11. K námitce, že žalovaný nezohlednil zásadu *in dubio mitius*, jmenovaný konstatoval, že argumentace žalobkyně je v daném případě zcela nepřipadná. Žalobou napadené rozhodnutí bylo dle něj vydáno na základě objektivně zjištěného skutkového stavu a nejednalo se v daném případě o konflikt dvojího výkladu právních norem, v tomto smyslu proto považuje své závěry stran případného odpočtu výdajů za náhradu mzdy při čerpání dovolené zaměstnanců a výdajů na odměny vedoucích pracovníků za manažerskou činnost za jednoznačné.

Replika žalobkyně

12. Žalobkyně ve své replice k vyjádření žalovaného znovu zopakovala, že závěry plynoucí z Pokynů nejsou obecně závazné, přednost má vždy právní úprava zákona o daních z příjmů, jež uplatnění sporných odpočtů nevylučuje. Pokyny Ministerstva financí tak lze užít toliko k jejímu vyjasnění, nikoliv k rozšiřování či doplňování podmínek vyplývajících ze zákona. V daném případě navíc ani samotný Pokyn nestanoví, že by nebylo možné náhradu mzdy za dovolenou uplatnit v daňovém řízení, a navíc i § 212 a následující zákoníku práce stanoví, že náhrada za čerpanou dovolenou přísluší každému zaměstnanci, podle žalobkyně tudíž tvoří povinnou součást osobních výdajů.
13. Stejně tak, pokud žalovaný uváděl, že výdaje vynaložené na odměny vedoucích zaměstnanců nelze pro účely odpočtu zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje, není možné tento názor dle žalobkyně akceptovat. Ze strany žalovaného se tak jednalo pouze o účelově pojatou argumentaci, kdy ze správního spisu nijak nevyplynulo, že zatímco základní mzda těchto zaměstnanců se měla týkat činností výzkumu a vývoje, pohyblivá pak činnosti manažerské. Dle žalobkyně naopak obě uvedené složky měly přímou vazbu na vykonávanou práci spojenou s výzkumnými projekty.
14. Konečně žalobkyně ani nesouhlasila s tím, že její námitka týkající se neuplatnění zásady *in dubio mitius* ze strany správních orgánů byla neopodstatněná. Opětovně argumentovala tím, že otázka týkající se možnosti uplatnění předmětných odvodů není dosud jednoznačně dořešena, tudíž správní orgány měly volit takový výklad, který bude pro daňový subjekt mírnější. Ačkoliv totiž právní úprava sama náhrady mzdy za dovolenou neřeší, žalovaný možnost jejího uplatnění v dané věci sám vyloučil, čímž citovanou zásadu svým extenzivním výkladem porušil.

Posouzení věci soudem

15. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání, neboť žalobkyně i žalovaný s takovýmto projednáním vyslovili svůj souhlas.
16. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věty první tohoto zákona. Z ní vyplývá, že soud přezkoumává rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během lhůty dvou měsíců ode dne, kdy bylo rozhodnutí žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení, jak stanoví § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení odůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud z úřední povinnosti přihlídnout toliko k takovým vadám napadeného rozhodnutí, k nimž

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají jeho nicotnost podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky v projednávané věci nebyly zjištěny.

17. Z obsahu spisové dokumentace, kterou soudu předložil žalovaný, byly zjištěny následující podstatné skutečnosti. Dne 18. 1. 2016 zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012, od 1. 1. 2013 do 31. 8. 2013 a od 1. 9. 2013 do 31. 12. 2014.
18. Dne 29. 2. 2016 správce daně žalobkyni vyzval k prokázání správnosti uplatněného odpočtu od základu daně podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů týkajícího se náhrad za dovolenou a odměn vedoucích středisek.
19. Dne 16. 3. 2016 bylo správci daně doručeno vyjádření žalobkyně, v němž jmenovaná na svém postupu spočívajícím v možnosti provedení uvedených odpočtů setrvala. Součástí podání byl i interní dokument žalobkyně nazvaný „*Systém odměňování zaměstnanců ve spol. TRATEC-CS, s. r. o. v závislosti na plnění plánovaných cílů*“, z něhož je zřejmé, že základní mzda vedoucích středisek činila 60 %, pohyblivá pak 40 %, z čehož 20 % záviselo na plnění hospodářského výsledku společnosti a ziskovosti svěřených útvarů a bylo vypláceno jednou za kalendářní čtvrtletí a 20 % záviselo na klíčových aktivitách útvaru a bylo vypláceno jednou měsíčně. Odměna byla konkrétně vázána na materiálové náklady včetně režijních nákladů a kooperací, plánované mzdové náklady a ziskovost střediska a rovněž na dosažení ziskovosti společnosti.
20. Dne 2. 6. 2016 vydal správce daně shora vedené dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob, jimiž žalobkyni uvedenou daň doměřil a současně jí stanovil povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené částky daně. Proti platebním výměrům podala žalobkyně v zákonné lhůtě odvolání, v němž uplatnila obdobné námitky jako v žalobě. O tomto odvolání následně rozhodl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím tak, jak bylo uvedeno shora.
21. Soud se nejprve zabýval námitkou žalobkyně, podle níž se žalovaný řádně nevypořádal s jí uplatněnými odvolacími důvody proti rozhodnutí správce daně.
22. Podle § 114 odst. 2 d. ř. platí, že odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Odvolací orgán však není návrhy odvolatele vázán, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele.
23. Podle § 116 odst. 2 d. ř. platí, že v odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí.
24. Soud s odkazem na shora citované ustanovení § 116 odst. 2 d. ř. konstatuje, že z odůvodnění rozhodnutí musí být vždy zřejmé, z jakých skutkových zjištění správní orgán ve vztahu k jím vyhlášenému výroku vycházel a na základě jakého právního názoru k závěrům o něm dospěl. Správní rozhodnutí, které takovouto skutkovou a právní úvahu neobsahuje, je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť nemůže plnit svou základní funkci, tedy osvětlit účastníkům řízení, na základě jakých skutečností bylo rozhodnuto tak, jak je uvedeno v jeho výroku. Úkolem odvolacího orgánu je přitom podle § 114 odst. 2 d. ř. přezkoumat soulad napadeného rozhodnutí a předcházejícího řízení s právními předpisy v rozsahu účastníkem uplatněných námitek (byť jimi není vázán). V daném případě uplatnila žalobkyně v odvolacím řízení obdobné námitky jako nyní. Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

v žalobě – tedy především námitku nezohlednění odměn vedoucích pracovníků a náhrad mezd za dovolenou v rámci daňového odpočtu a dále námitku postupu prvostupňového orgánu v rozporu se zásadou *in dubio mitius*. Soud proto posoudil obsah odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a dospěl k následujícím závěrům.

25. Text odůvodnění je koncipován do několika logických celků. Úvodem v něm žalovaný nejprve shrnuje dosavadní zjištěný skutkový stav a odvolací důvody uplatněné žalobkyní, následně vymezuje, jaká konkrétní ustanovení právních předpisů na danou věc aplikoval, aby se následně již věnoval jednotlivým námitkám. V rámci nich pak žalovaný uvádí zcela jasné, logické a srozumitelné úvahy, pro které považuje postup správce daně za souladný se zákonem, a naopak argumenty žalobkyně za nepřiléhavé. Vypořádání s námitkami z jeho strany tak lze považovat za řádně vnitřně strukturované, opírající se nejen o samotné úvahy dotčeného správního orgánu, ale rovněž o podklady a soudní judikaturu, na základě kterých k nim dospěl, a je tedy zřejmé, že žalovaný své povinnosti odvolacího orgánu dostal. Pouhý fakt, že žalobkyně s jeho závěry, potažmo argumenty správce nesouhlasí, ještě nepřezkoumatelnost žalobou napadených rozhodnutí nezakládá. Z tohoto důvodu má soud uvedenou námitku za nedůvodnou.
26. Dále se soud zabýval námitkou, zda bylo v daném případě možné odměny vedoucích pracovníků žalobkyně zahrnout mezi výdaje vynaložené na výzkum a vývoje, jež lze zahrnout do daňového odpočtu.
27. Podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013 platí, že od základů daně lze odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo obdobích, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje. Pokud vynaložené výdaje (náklady) souvisejí s realizací projektů výzkumu a vývoje pouze zčásti, je možné od základů daně odečíst pouze tuto jejich část. 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. Tento odpočet nelze uplatnit na služby, licenční poplatky (§ 19 odst. 7) a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob s výjimkou výdajů (nákladů) vynaložených za účelem certifikace výsledků výzkumu a vývoje, a dále na ty výdaje (náklady), na které již byla i jen zčásti poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.
28. Podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2014 platí, že od základu daně lze odečíst odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání.
29. Podle § 34a odst. 1 zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2014 platí, že odpočet na podporu výzkumu a vývoje činí součet 100 % výdajů vynaložených v období na realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu, které nepřevyšují úhrn výdajů vynaložených v rozhodné době na realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu a 110 % výdajů vynaložených v období na realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu, které převyšují úhrn výdajů vynaložených v rozhodné době na realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

30. Podle § 34b zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2014 platí, že výdaji vynaloženými na výzkum a vývoj zahrnovanými do odpočtu se rozumí výdaje (náklady), které poplatník vynaložil při realizaci projektu výzkumu a vývoje na experimentální či teoretické práce, projekční a konstrukční práce, výpočty, návrhy technologií, výrobu funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části související s realizací projektu výzkumu a vývoje, jsou výdaji (náklady) na dosažení zajištění a udržení příjmů a jsou evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) [odst. 1]. Výdaji vynaloženými na výzkum a vývoj zahrnovanými do odpočtu nejsou výdaje (náklady), na něž byla byt jen z části poskytnuta podpora z veřejných zdrojů, výdaje (náklady) na služby, s výjimkou výdajů (nákladů) na služby, které souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje a které jsou pořízené od veřejné vysoké školy nebo výzkumné organizace vymezené v zákoně upravujícím podporu výzkumu a vývoje pro účely poskytování podpory, úplatu u finančního leasingu hmotného movitého majetku, která souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje, licenční poplatky, výdaje (náklady) na nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob s výjimkou těch, které souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje a které jsou pořízeny od veřejné vysoké školy nebo výzkumné organizace vymezené v zákoně upravujícím podporu výzkumu a vývoje pro účely poskytování podpory [odst. 2]. Pokud výdaje (náklady) podle odstavce 1 souvisejí s realizací projektů výzkumu a vývoje pouze zčásti, zahrnují se do výdajů vynaložených na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu pouze jejich poměrné části [odst. 3].
31. Soud úvodem konstatuje, že zákonná právní úprava týkající se odpočtu nákladů na výzkum a vývoj byla oproti znění do 31. 12. 2013 novelizována zákonem č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů. Jednalo se o předpis, jehož cílem bylo zejména zvýšení přehlednosti zákona, kdy prakticky totožná pravidla byla toliko rozčleněna do více paragrafů (původně § 34 odst. 4 až 8, nyní § 34 odst. 4 a 5 a § 34a – 34e), obsahově však došlo pouze k několika dílčím změnám. Z tohoto důvodu soud v rámci své prezkumné činnosti dále nerozlišoval rozdílná znění právní úpravy účinné ve vztahu ke konkrétním zdaňovacím obdobím, za něž byly žalobkyni vystaveny dodatečné platební výměry, když je zřejmé, že závěry z ní vyplývající jsou shodné.
32. Žalobkyně v právě projednávané věci argumentovala tím, že odměny vedoucích pracovníků tvořily součást jejich základní mzdy (jejíž zahrnutí do daňového odpočtu správní orgány nijak nerozporovaly), proto bez ohledu na to, že se jednalo o pohyblivou složku příjmu, byly z její strany vynaloženy v souvislosti s projekty výzkumu a vývoje. Oproti tomu žalovaný namítal, že dle bodu 4 písm. f) či bodu 7 Pokynu nelze pro účely odpočtu od základu daně z příjmů ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů započít mimo jiné manažerské činnosti.
33. V bodu 4 písm. f) Pokynu se uvádí, že mezi činnosti, které nelze pro účely odpočtu od základu daně z příjmů zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje patří administrativa a ostatní podpůrné činnosti, zejména činnost centrálních oddělení poplatníka, např. činnost oddělení finančních a personálních, manažerské činnosti, přeprava, skladování, úklid, opravy, údržba a bezpečnost.
34. V bodu 7 Pokynu se uvádí, že odpočet nelze uplatnit na výdaje na administrativní a ostatní podpůrné činnosti, např. činnosti finanční, personální, IT, manažerské, na výdaje na opravy, přepravné, ostrahu objektu, a to ať pořízované od jiných osob nebo prováděné

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

vlastními pracovníky, protože se nejedná o výdaje vynaložené poplatníkem na výzkum a vývoj, jehož základní kritériem je přítomnost ocenitelného prvku novosti.

35. V tomto smyslu soud konstatuje, že Pokyn byl ze strany Ministerstva financí vydán k provedení ustanovení § 34 odst. 4 a § 34a – § 34e zákona o daních z příjmů a jeho účelem je zajištění jednotného postupu při uplatňování předmětných ustanovení tím, že správci daně poskytuje návod k posuzování uplatněných odpočtů nákladů od základu daně za projekty výzkumu a vývoje. Stanoví tak mimo jiné podobu projektů výzkumu a vývoje či definici výzkumu a vývoje pro účely zákona o daních z příjmů, ale pro účely právě projednávané věci pak zejména činnosti, které lze zahrnout do odpočtu od základu daně z příjmů. Nejedná se však o obecně závazný předpis, nýbrž pouze o interní normativní instrukci, která pro správce daně představuje pokyn nadřízeného orgánu vůči orgánu služebně podřízenému, řídit se jím je tedy povinen primárně pouze správce daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 9. 2012, č. j. 2 Afs 55/2012-24, dostupného na www.nssoud.cz). Naopak soud jím vázán při svém rozhodování není, Pokyn lze tak na posouzení věci použít toliko jako výkladové vodítko v mezích, v nichž je souladný se zákonem o daních z příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 8 Afs 3/2005-59, dostupný na www.nssoud.cz), jak ostatně uznal ve svém vyjádření k žalobě i žalovaný. S ohledem na uvedené soud posuzoval soulad právního názoru jmenovaného, podle něhož odměny vyplácené vedoucím pracovníkům žalobkyně nesouvisely s projekty výzkumu a vývoje, primárně s ohledem na platnou zákonnou úpravu.
36. Zákon o daních z příjmů umožňuje daňovému subjektu od základu daně odečítat výdaje (náklady), které vynaložil při realizaci projektů výzkumu a vývoje. Protože však k jejich odpočtu od základu daně dochází hned dvakrát (poprvé jako daňově účinné náklady dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podruhé v rámci odečtu nákladů vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje), je dán poměrně striktní požadavek na jejich prokázání. Daňový subjekt tak musí mimo jiné vést oddělené evidence, aby bylo patrné, že náklady byly vynaloženy výhradně na projekt, a nikoli za jiným účelem. Proto pokud žalobkyně mezi tyto výdaje zahrнула i odměny vedoucích pracovníků, byla povinna prokázat, že byly skutečně vynaloženy v souvislosti s projekty výzkumu a vývoje. V tomto smyslu jmenovaná správci daně předložila dokument nazvaný „*Systém odměňování zaměstnanců ve spol. TRATEC-CS, s. r. o. v závislosti na plnění plánovaných cílů*“, z něhož soud zjistil, že zatímco základní mzda vedoucích středisek činila 60 %, pohyblivá 40 %, přičemž výše těchto odměn byla závislá na různých ekonomických ukazatelích, např. plnění hospodářského výsledku společnosti, ziskovosti svěřených útvarů, materiálových nákladech včetně režijních nákladů, plánovaných mzdových nákladech či na ziskovosti příslušného střediska, potažmo celé společnosti.
37. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 10. 2018, č. j. 1 Afs 96/2018-42 (dostupném na www.nssoud.cz), „*účel právní úpravy [pozn. zdejšího soudu – § 34b zákona o daních z příjmů], jak byl vyložen v judikatuře, vyplývá již ze samotného textu citovaného ustanovení. To totiž nejprve vyjmenovává, náklady na jaké činnosti lze odečíst od základu daně. Zákon zde obecně stanoví, jakou podobu mají mít činnosti, s nimiž souvisejí náklady při realizaci výzkumu a vývoje [odst. 1 písm. a)]. Poté vymezuje omezující podmínky, tedy podmínky, za kterých odpočet o základu daně uplatnit nelze. Tyto náklady musejí být vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a musí být evidovány odděleně od ostatních nákladů [odst. 1 písm. b) a c)]. Náklady nelze uplatnit v plné výši, pokud s výzkumem a vývojem* Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

souvisejí pouze částečně (odst. 3). Odstavec 2 pak zapovídá odpočet takových nákladů, na které byla poskytnuta podpora z veřejných zdrojů, náklady na služby, na nehmotné výsledky výzkumu a vývoje porýzené od jiných osob a na licenční poplatky.“ Z toho plyne, že ne každý výdaj, který je daňovým poplatníkem vynaložen, lze uplatnit jako daňový odpočet při realizaci projektů výzkumu a vývoje, když s nimi přímo nesouvisí.

38. Soud nerozporuje – obdobně jako tak učinily správní orgány –, že žalobkyně byla oprávněna si v rámci daňového odpočtu zahrnout do výdajů poměrnou část základní mzdy vedoucích pracovníků vzhledem k prokázaným odpracovaným hodinám na výzkum a vývoj. V případě pohyblivé části mzdy (odměn) ale již s její argumentací, že by se jednalo o náklady přímo související s realizací výzkumných projektů souhlasit nelze. A přestože již bylo soudem deklarováno, že Pokyn nelze považovat za právně závazný (vyjma subjektů daňové správy), lze v daném případě konstatovat, že jím vymezení činností, které není pro účely odpočtu od základu daně z příjmů možné zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje, jsou zcela v souladu se zákonnou úpravou. Pokud tedy uvedená instrukce mezi tyto vyňaté činnosti řadí mimo jiné manažerské činnosti, lze jí dát za pravdu v tom, že se skutečně nejedná o přímé výdaje (náklady) na dosažení zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. § 34b odst. 1 zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 4. 2014. Řídící činnost vedoucích pracovníků je sice obecně pro každé odvětví podnikatelského i nepodnikatelského sektoru nezbytná, podstatné pro daňové účely je nicméně fakt, nakolik úzce s realizací výzkumu a vývoje souvisí. O to více pak za skutkového stavu, kdy jsou odměny – jako v daném případě – výslovně vztahovány k ziskovosti jednotlivých středisek, resp. celé společnosti a k dalším ekonomickým ukazatelům, včetně např. materiálových nákladů.
39. S žalobkyní v tomto smyslu proto nelze souhlasit, že existuje korelace mezi ziskovostí jednotlivých středisek a ziskovostí projektů výzkumu a vývoje na jedné straně a nutností výdajů vynaložených při realizaci výzkumu a vývoje v souvislosti s dosažením a udržením příjmů na straně druhé. Jednak totiž platí, že v době, kdy byly odměny příslušným zaměstnancům vypláceny, nemohla jmenovaná ještě vědět, zda jí realizované výzkumné projekty dosáhnou ziskovosti či ztráty, především ale finanční odměna představovala pro vedoucí pouze určitý bonus pro případ dobrých hospodářských výsledků společnosti. Uvedená skutečnost je nicméně z daňového hlediska zcela nepodstatná, neboť daňový poplatník je oprávněn si výdaje vynaložené v přímé souvislosti s výzkumem a vývoje odečíst bez ohledu na to, zda jeho projekty zisku dosáhnou, či nikoliv. Z toho pak logicky plyne, že je-li pohyblivá část mzdy zaměstnanců vázána pouze na určité ekonomické ukazatele, nejedná se o výdaje vynaložené při realizaci projektu výzkumu a vývoje, které by s dosažením a udržením příjmů jakkoliv souvisely.
40. Zbývá se tak vypořádat se souvisejícím argumentem žalobkyně, podle něhož by její případný odlišný postup, při němž by stejný mzdový nárok vedoucích zaměstnanců nerozdělovala na základní a pohyblivou složku, mohl vést k zásadně odlišným daňovým dopadům. Se jmenovanou lze v tomto smyslu souhlasit, že uvedenou alternativou se žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí přes její nastínění již v rámci jí podaného odvolání výslovně nezabýval. Na druhou stranu k tomu ale nebyl povinen za situace, kdy takovýto případ nenastal. Byla to totiž žalobkyně, kdo se rozhodla vázat část mzdy svých vedoucích pracovníků na dosažení ziskovosti společnosti (tedy jak již soud dovodil, činnostech s výzkumem a vývojem nesouvisejících), a nikoliv ji zaměstnancům přiznat v rámci stálé mzdy, tedy bez ohledu na tato kritéria. Pokud by tak učinila (čímž by došlo Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

k faktickému navýšení mzdy pracovníků), musel by správce daně a případně žalovaný nejprve zkoumat, v jaké míře se ten který vedoucí zaměstnanec zcela či zčásti na projektech výzkumu a vývoje podílel a v případě pochybností pak žalobkyni vyzvat, aby doložila, jaká část jeho pracovní činnosti připadala na přímou výzkumnou činnost a jaká na manažerské úkony, a popřípadě poměrně jí uplatněné daňové odpočty zkrátit. Následek by byl tedy stejný jako v právě projednávané věci, kdy však bylo skutkové zjišťování díky žalobkyní doloženému internímu dokumentu o způsobu odměňování usnadněno.

41. Závěrem lze ve vztahu k žalobkyní používané argumentaci snad jen poznamenat, že její postup by bylo možné vyložit i opačným způsobem. Pokud by totiž část mzdy vedoucích zaměstnanců „nekrátila“ tím, že z ní učinila nenárokový bonus, jež se zavázala vyplácet jen v případě dobrých hospodářských výsledků závislých na jejich manažerských schopnostech, ale naopak z ní učinila pevnou součást jejich mzdy, přičemž současně by prokázala, že celá mzda byla vynakládána v souvislosti s výzkumem a vývojem, mohla si tímto způsobem navýšit míru možného daňového odpočtu. To ale neučinila, proto soud považuje její námitku týkající se vyplácených odměn za nedůvodnou.
42. Odlišně je tomu však v případě další námitky, v níž žalobkyně rozporovala závěry správních orgánů, podle nichž není možné mezi odčitatelné daňové položky na podporu výzkumu a vývoje zahrnout náhradu mzdy zaměstnanců za dovolenou.
43. Podle § 222 zákoníku práce platí, že zaměstnanci přísluší za dobu čerpání dovolené náhrada mzdy nebo platu ve výši průměrného výdělku. Zaměstnancům uvedeným v § 213 odst. 4 může být tato náhrada mzdy nebo platu poskytnuta ve výši průměrného výdělku odpovídajícího průměrné délce směny (odst. 1). Zaměstnanci přísluší náhrada mzdy nebo platu za nevyčerpanou dovolenou pouze v případě skončení pracovního poměru (odst. 2).
44. Podle § 348 odst. 1 písm. b) zákoníku práce se za výkon práce považuje doba dovolené.
45. Soud na úvod konstatuje, že právní problematika, zda lze náhradu za dovolenou zohlednit v rámci daňových odpočtů na výzkum a vývoj, byla po dlouhou dobu i v rámci soudního přezkumu poměrně spornou, sjednocující stanovisko poskytl až Nejvyšší správní soud v níže citovaném rozsudku. Právo na placenou dovolenou je přitom považováno za jedno ze stěžejních práv garantovaných Evropskou unií (zejména čl. 31 odst. 2 Listiny základních práv Evropské unie či směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/88/ES ze dne 4. 11. 2003, o některých aspektech úpravy pracovní doby) a za nezczitelné jej považuje i Soudní dvůr Evropské unie. Ten ve svém rozsudku ze dne 22. 5. 2014 ve věci C-539/12 uvedl, že nárok každého zaměstnance „na placenou dovolenou za kalendářní rok považován za zásadu sociálního práva Evropské unie, jež má zvláštní význam a od níž se není možno odchýlit [...]“. *Toto právo je mimoto výslovně zakotveno v čl. 31 odst. 2 Listiny základních práv Evropské unie, které čl. 6 odst. 1 SEU přiznává stejnou právní sílu jako Smlouvám.*“
46. Ačkoliv shora uvedené závěry jistě nejsou mezi účastníky tohoto řízení rozporné, problematickou zůstává otázka, jaký je režim náhrad za dovolenou ve vztahu daňovým odpočtům. V této souvislosti však soud na rozdíl od předchozí námitky musí přisvědčit žalobkyni, že uvedený náklad skutečně přímo s realizací projektu souvisí. Uvedený názor přitom zastává i Nejvyšší správní soud, jenž v rozsudku ze dne 10. 12. 2019, č. j. 1 Afs 429/2018-41 (dostupném na www.nssoud.cz), uvedl příklad, který názorně ilustruje rozdílné právní následky spojené s tím, pokud by náhradu za dovolenou nebylo možné za odčitatelný výdaj uplatnit. Konkrétně deklaroval, že „[p]okud totiž zaměstnanec namísto Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

dovolené pracuje na projektu výzkumu a vývoje, ten dokončí, a zaměstnavatel mu tak dle § 222 odst. 2 zákoníku práce nevyčerpanou dovolenou proplatí, jsou výdaje na práci odvedenou na projektu přímo spjaté i s proplacením nevybrané dovolené (jde o část mzdy za práci). Zaměstnavatel si je bude moci uplatnit dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, neboť jde o odměnu za vykonanou práci na projektu. Pokud by bylo mezi dvěma výše uvedenými situacemi činěno rozdílu (náhrada mzdy za dovolenou a proplacení nevyčerpané dovolené), docházelo by k motivování k účelovému popření základního sociálního práva Evropské unie. Zaměstnavatelé (zprostředkovaně i zaměstnanci) by totiž byli finančně motivováni k tomu, aby dovolená nebyla čerpána. Pro správce daně, potažmo státní rozpočet, jde přitom o situaci zcela neutrální, neboť buď bude uznán odpočet z náhrady mzdy za skutečněnou dovolenou, nebo z proplacené náhrady za nevyčerpanou dovolenou.“

47. K tomu zdejší soud doplňuje, že nemůže být pochyb o tom, že náhrada mzdy za dovolenou představuje povinný náklad práce. Naopak neexistuje žádný racionální důvod, proč by měl mít odlišný režim od ostatních obdobně zákonem stanovených nákladů, jakými jsou zejména zdravotní či sociální pojištění. Jejich přímá souvislost s realizací projektu je totiž ve srovnání s náhradou za dovolenou minimálně stejná, proto jestliže při odpracovaných hodinách na výzkum a vývoj vzniká dle zákoníku práce nárok na dovolenou, je nutné předmětný výdaj považovat za související s výzkumným projektem. Jedná se totiž o náklad stanovený zákonem za práci, nikoliv za nepřítomnost v ní. Jak v této souvislosti opětovně připomněl ve shora citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud, „[f]akticky nejde o nic jiného než rozložení úhrady ceny práce v čase. Nárok na dovolenou a náhradu mzdy v době dovolené vzniká při výkonu práce (simultánně), jde o cenu práce, kterou zaměstnavatel proplácí v zákonem stanoveném časovém úseku (v době čerpání dovolené nebo při ukončení pracovního poměru). Takto nastavená výplata mzdy zaručuje zaměstnanci pravidelnost a stabilitu příjmu. [...] Konečně je nutné připomenout, že cílem podpory výzkumu a vývoje bylo a je ‚podpořit provádění výzkumu a vývoje vlastními pracovníky, a tím tedy zvýšit zájem podnikatelských subjektů o kvalifikované zaměstnance, což může pozitivně vést ke zvýšení poptávky po vysoce vzdělaných pracovních silách, a tudíž i ke zvýšení jejich zaměstnanosti‘ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2018, č. j. 1 Afs 97/2018-41). Zaměstnávání kvalifikovaných pracovníků je přirozeně spjata i se zvýšením osobních nákladů daňového subjektu (zaměstnavatele) a poskytnutí všech zákonných výhod, které jsou podmínkou výkonu práce a jejichž nedodržování se trestá (úhrada sociálního a zdravotního pojištění, poskytnutí pracovních pomůcek, placenou dovolenou...).“
48. S ohledem na uvedené zdejší soud uvádí, že realizace výzkumu a vývoje je možná jen díky jeho provádění kvalifikovanými zaměstnanci. S sebou tedy vždy neodmyslitelně nese určité personální náklady, za něž daňové předpisy považují výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Není tedy žádných důvodů, proč by náhrada mzdy za dovolenou neměla mezi tyto vynaložené náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů patřit stejnou měrou, a to zvláště pak za situace, kdy i samotný zákoník práce, ze kterého vycházel žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí, považuje dobu dovolené za výkon práce (§ 348 odst. 1). Ostatně i v této otázce k obdobným argumentům orgánů daňové správy Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku konstatoval, že „[a]rgumenty žalovaného uměle oddělující samotný výkon práce (a v jejím rámci výzkum a vývoj) od dovolené, během níž se zaměstnanec přece nepodílí na takových činnostech, vyhodnotil kasační soud jako ryze účelové a nepřesvědčivé. Lze je vyvrátit i pouhým jazykovým výkladem zkoumaných zákonných ustanovení, která nepožadují, aby výdaje

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(náklady) byly vynaloženy na realizaci projektu VaV, nýbrž při realizaci takového projektu. Je zřejmé, že zákon zde nezamýšlel striktně zúžit výdaje na ty, které byly vynaloženy přímo na řešení projektu VaV, nýbrž v (širší) souvislosti s jeho řešením. Jazykový výklad ale nebyl při řešení sporné právní otázky jediný, ani rozhodující.“

49. Konečně Nejvyšší správní soud formuloval zcela jednoznačný právní názor, dle kterého platí, že „náhrada mzdy za dovolenou patří mezi osobní náklady a je tudíž odčitatelnou položkou na podporu výzkumu a vývoje upraveném v § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Odpočet opravňuje daňový subjekt při splnění zákonných podmínek definovaných v § 34a až § 34e citovaného zákona uplatnit tyto náklady nejen jako daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1, ale umožňuje je odečíst od základu daně také ve formě odpočtu, tedy dvakrát; ve druhém případě ovšem jen v části odpovídající prokázanému a odděleně evidovanému poměru běžných pracovních činností a činností prováděných při realizaci projektu výzkumu a vývoje.“ S tímto stanoviskem se zcela ztotožňuje i soud zdejší, a proto uzavírá, že námitku žalobkyně je nutné považovat za důvodnou, a naopak právní názor vyjádřený nejprve správcem daně a následně žalovaným za rozporný s právní úpravou. V důsledku toho se tak již nebylo třeba dále zabývat tvrzeným nedodržením zásady *in dubio mitius* ze strany správních orgánů, když je zřejmé, že jimi aprobovaný výklad ustanovení § 34 odst. 4 (resp. § 34b) zákona o daních z příjmů byl nesprávný.
50. Vzhledem k výše uvedenému proto soud nezbylo než napadené rozhodnutí žalovaného dle § 78 odst. 1 s. ř. s. výrokem I. rozsudku zrušit pro nezákonnost a věc podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátit žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude jmenovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem, který soud vyslovil v tomto zrušujícím rozsudku. Protože je pak dané pochybení odstranitelné i v řízení před správním orgánem II. stupně, nepřikročil již soud současně dle § 78 odst. 3 s. ř. s. i ke zrušení prvostupňového rozhodnutí.
51. Výrok II. rozsudku o náhradě nákladů řízení má oporu v § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, jenž měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně měla ve věci úspěch, má proto právo na náhradu nákladů řízení, a soud tudíž žalovanému uložil zaplatit jí do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu nákladů řízení o předmětné žalobě v celkové výši 15 342 Kč. Tyto náklady se skládají ze zaplaceného soudního poplatku v částce 3 000 Kč a nákladů zastoupení advokátem Mgr. Davidem Hejzlarem, kterému náleží odměna stanovená dle § 9 odst. 4 písm. a), § 6 odst. 1 a § 7 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, (dále jen „a. t.“) z tarifní hodnoty ve výši 50 000 Kč sestávající se z částky 3 100 Kč za převzetí a přípravu zastoupení dle § 11 odst. 1 písm. a) a. t., z částky 3 100 Kč za písemné podání nebo návrh ve věci samé (žaloba) dle § 11 odst. 1 písm. d) a. t. a z částky 3 100 Kč za písemné podání nebo návrh ve věci samé (replika) dle § 11 odst. 1 písm. d) a. t., včetně tří paušálních náhrad výdajů po 300 Kč dle § 13 odst. 4 a. t. a daně z přidané hodnoty ve výši 21 % z částky 10 200 Kč ve výši 2 142 Kč.
52. Naopak však soud žalobkyni nepřiznal náhradu za úkon právní služby spočívající v poradě s klientem v částce 3 100 Kč uplatněný v žalobě, když první porada mezi účastníkem a jeho zástupcem je již jen ze své podstaty součástí převzetí a přípravy zastoupení dle § 11 odst. 1 písm. a) a. t., za níž byla jmenovaná náhrada soudem přiznána. I pokud by se však mělo z její strany jednat o uplatnění úkonu další porady s klientem přesahující jednu hodinu ve smyslu § 11 odst. 1 písm. c) a. t., nemohl by přesto soud takovému návrhu vyhovět, jelikož

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

žalobkyně ani její právní zástupce jednak nijak nedoložili, že by k této poradě skutečně došlo, stejně tak kdy se měla konat a v jakém rozsahu, jednak neosvědčili, že by se jednalo o účelně vynaložený výdaj v souvislosti s řízením před správním soudem.

Poučení:

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

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

Ústí nad Labem 21. dubna 2020

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D., v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.