



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **ZVU Engineering a.s.**, IČO 25931610
sídlem Pražská třída 155, 500 04 Hradec Králové
zastoupený advokátem JUDr. Tomášem Skoumalem
sídlem Ulrichovo náměstí 737, 500 02 Hradec Králové

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 3. 2016, č. j. 11521/16/5200-11435-711926,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 3. 2016, č. j. 11521/16/5200-11435-711926, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 9 800 Kč, a to do patnácti dnů od právní moci rozsudku do rukou jeho zástupce.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce napadl žalobou dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v záhlaví specifikované rozhodnutí, kterým žalovaný

zamítl jeho odvolání proti celkem 3 rozhodnutím (dodatečným platebním výměrům) vydaným dne 8. 10. 2015 Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“). Správce daně uvedenými platebními výměry doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 26 410 Kč, za zdaňovací období roku 2012 ve výši 62 130 Kč a za zdaňovací období roku 2013 ve výši 126 160 Kč. Zároveň uložil žalobci povinnost uhradit penále z dodatečně doměřené daně.

2. Správce daně doměřil žalobci daň na základě provedené daňové kontroly, jejímž předmětem bylo prokázání oprávněnosti uplatnění osobních nákladů souvisejících s náhradou za dovolenou zaměstnanců, a to v rámci odčitatelné položky dle § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Správce daně dovodil, že náhrady za dovolenou zaměstnanců (včetně souvisejícího sociálního a zdravotního pojištění hrazeného zaměstnavatelem), kteří se podílejí na realizaci projektu výzkumu a vývoje, nelze považovat za odčitatelné výdaje (náklady) ve smyslu uvedeného ustanovení zákona o daních z příjmů. Snížil proto o částky odpovídající těmto osobním nákladům výši odčitatelných položek na podporu výzkumu a vývoje, které žalobce uplatnil v řádných daňových přiznáních podaných za kontrolovaná zdaňovací období. Žalovaný se ztotožnil se závěry správce daně.

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

3. Žalobce nesouhlasí s výkladem § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, který zaujaly finanční orgány.
4. Předně namítl, že náhrada za dovolenou není výslovně uvedena v taxativním výčtu nákladů, které dle § 34 odst. 4 citovaného zákona nelze zahrnout do odečitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje. Uplatnění předmětného nákladu nevylučuje ani pokyn Ministerstva financí D-288, k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů (dále jen „pokyn D-288“).
5. Dále polemizoval s názorem finančních orgánů, podle něž není splněna podmínka existence přímé souvislosti mezi náhradami za dovolenou a realizací projektu výzkumu a vývoje. Konstatoval, že reprodukce lidské pracovní síly bez průběžného čerpání dovolené je nepředstavitelná. Vedla by k postupné „devastaci“ lidské pracovní síly a k návratu do období „primitivního kapitalismu“ druhé poloviny 19. století. Žalobce měl navíc právní povinnost poskytnout svým zaměstnancům dovolenou. Pokud by tak neučinil, dopustil by se správního deliktu. Náhrady za čerpanou dovolenou ve výši průměrného výdělku zjištěného postupem upraveným v zákoně č. 262/2006 Sb., zákoníku práce (dále jen „zákoník práce“), jsou tedy nedílnou a obligatorní součástí osobních nákladů. Proto neobstojí závěr finančních orgánů, podle něž je přípustné zahrnutí osobních nákladů do odčitatelné položky v případě mzdy za vykonanou práci, ale nikoliv v případě náhrad mzdy za dovolenou. Postup správce daně je dle žalobce nelogický také z toho důvodu, že stejně jako u náhrad za dovolenou nepostupoval i v případě náhrad mzdy poskytovaných zaměstnancům z důvodu existence překážek v práci na jejich straně. Žalobci není zřejmé, proč správce daně postupoval takto selektivně a u některých osobních nákladů měl podmínku přímé souvislosti s realizací projektu výzkumu a vývoje za splněnou, zatímco u jiných nikoliv.
6. Podle žalobce neplyne finančními orgány zastávaný názor ani z rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, pobočky v Pardubicích ze dne 22. 1. 2014, č. j. 52 Af

30/2013 – 105 (na něž finanční orgány odkazují). Krajský soud se k otázce, zda náhrady za dovolenou lze zahrnout mezi náklady podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, explicitně nevyjádřil, neboť podstatou sporu byl v dané věci charakter činnosti daňového subjektu (tj. zda se vůbec jednalo o projekt výzkumu a vývoje). Pokud se snad jen náznakem k této otázce vyjádřil, pak pouze v odůvodnění, které není právně závazné. Citovaný rozsudek krajského soudu byl navíc následně zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014 – 119. Závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku přitom svědčí spíše ve prospěch pozice zastávané žalobcem.

7. Žalobce se naopak dovolává stanoviska Komory daňových poradců publikovaného v příspěvku č. 451/22.04.15 v zápise z jednání Koordinačního výboru Generálního finančního ředitelství s Komorou daňových poradců (dále jen „koordinační výbor“) ze dne 22. 4. 2015.
8. Podle žalobce finanční orgány dále porušily zásadu *in dubio mitius* (v pochybnostech mírněji). V této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44. Zároveň vyslovil nesouhlas s hodnocením správce daně, který ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že možnost uplatnění odpočtu je výjimkou ze zákona, kterou je třeba vykládat restriktivně. Odkazy správce daně na usnesení Ústavního soudu ze dne 8. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 544/02, a na nálezy Ústavního soudu ze dne 27. 9. 2005, sp. zn. I. ÚS 394/04, jsou podle žalobce nepřipadné, neboť s posuzovanou věcí nijak nesouvisí. Žalobce je naopak názoru, že daňová legislativa, ani použitelná daňová judikatura neznají pojem „restriktivní výklad výjimky“. Finanční orgány tedy porušily čl. 4 odst. 1 a čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Žalobou napadené rozhodnutí je dále nepřezkoumatelné, neboť žalovaný se nevypořádal s odvolací námitkou spočívající v poukazu na nepřipadnost správcem daně citované judikatury.
9. Žalobce také namítl, že postupem finančních orgánů byla porušena zásada legitimního očekávání, upravená v § 8 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Žalobce má od „nejmenovaného daňového subjektu“ informaci, že správce daně tomuto daňovému subjektu nezpochybnil výpočet osobních nákladů uplatněných v rámci odčitatelné položky na výzkum a vývoj za zdaňovací období roku 2010 a uznal mu náhrady za dovolenou jako plně uplatnitelné. Právní úprava ani pokyn D-288 se v letech 2011 až 2013 oproti roku 2010 nijak nezměnily, přesto správce daně zaujal v případě žalobce opačný výklad.
10. Závěrem žalobce uvedl, že i při čerpání dotací (při němž se uplatňuje „extrémně přísný režim výkladu práva“) lze do nákladů osoby čerpající dotace plně zahrnout veškeré osobní náklady zaměstnanců, tedy i náhrady za dovolenou příslušných zaměstnanců. V této souvislosti odkázal na § 2 odst. 2 písm. l) zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (dále jen „zákon o podpoře výzkumu a vývoje“), na bod 14. programu podpory aplikovaného výzkumu a experimentálního vývoje DELTA a na přílohu pátečního manuálu operačního programu podnikání a inovace (OPPI) – metodika k autorizaci mzdových nákladů (dovolená). Zároveň odkázal na stanovisko daňového poradce Ing. Ondřeje Buriana k pokynu D-288 a na definici náhrady mzdy uvedené v odborné literatuře. Konstatoval, že je notorietou, že mzdové náklady jsou podmnožinou osobních výdajů (nákladů), přičemž náhrada mzdy za dovolenou je

podmnožinou mzdových nákladů. Pokud tedy chtěl stát vyloučit náhradu mzdy za dovolenou z výčtu uznatelných nákladů vynaložených na realizaci projektu na vědu a výzkum, měl tak učinit výslovně v textu zákona, případně pokynu D-288.

11. Žalobce z uvedených důvodů navrhl, aby krajský soud zrušil napadené rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

12. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že i pokud by připustil „jistou interpretační nejednoznačnost“ § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, pak by zde byl prostor pro závazné stanovení postupů při správě daní za pomoci D-pokynu. Z pokynu D-288 přitom plyne, že položkou odčitatelnou od základu daně podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů mohou být pouze výdaje na mzdy, nikoliv výdaje na náhrady za dovolenou.
13. Dále žalovaný konstatoval, že nezpochybňuje zákonný nárok na dovolenou zaměstnanců a uplatnění souvisejících nákladů jako nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Náhrada mzdy za dovolenou je výdajem (nákladem) ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj však není odvozeno od zákonnosti nároku na dovolenou. Snížit daňový základ o určitý výdaj v rámci zmíněné odčitatelné položky je možné pouze tehdy, pokud je dána zřejmá souvislost s činnostmi prováděnými v rámci výzkumu a vývoje. Tuto podmínku náhrada za dovolenou nesplňuje, neboť zaměstnanec čerpající dovolenou nevykonává pro zaměstnavatele žádné pracovní úkony. Nemůže se tak podílet ani na realizaci projektu výzkumu a vývoje. Žalovaný má tedy za to, že výklad § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, v kontextu s pokynem D-288, je jednoznačný a nevede k žádné dvojí interpretaci.
14. Uvedené závěry jsou dle žalovaného v souladu jak s rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové, pobočky v Pardubicích č. j. 52 Af 30/2013 – 105, tak se stanoviskem Generálního finančního ředitelství uvedeném v příspěvku č. 451/22.04.15 v zápise z jednání koordinačního výboru ze dne 22. 4. 2015. Žalobce účelově cituje pouze tu část příspěvku, která zdánlivě svědčí v jeho prospěch, neboť je pouze navrženým postupem předkladatele příspěvku, nikoli shrnutým závěrem. Stanovisko Generálního finančního ředitelství pak potvrzuje závěr, k němuž v této věci dospěli správce daně i žalovaný.
15. Nedůvodná je také námitka nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný v něm jasně uvedl, z jakých důvodů nevyhověl odvolání. Byť se nezabýval každou větou odvolání a odkazy na předchozí vyjádření žalobce, se všemi odvolacími námitkami se vypořádal.
16. Žalovaný nepřisvědčil ani námitce žalobce, podle níž nebyla dodržena zásada legitimního očekávání. Uvedl, že tato zásada nemá absolutní povahu, neboť správní orgán je povinen v rámci daňového řízení respektovat také další zásady.
17. Konečně ve vztahu k námitce týkající se podmínek pro poskytnutí dotace a vymezení způsobilých nákladů pro získání podpory z veřejných prostředků žalovaný uvedl, že na odpočet dle § 34 zákona o daních z příjmů nelze vztáhnout podmínky platné pro získání dotace či jiné formy podpory z veřejných prostředků. Podmínky pro uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj se řídí jiným právním předpisem, ze zákona o

podpoře výzkumu a vývoje se vychází pouze pro účely vymezení pojmů základního a aplikovaného výzkumu, experimentálního vývoje a inovace, neboť jejich definice je obsažena pouze v tomto zákoně. Ostatní podmínky pro uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj jsou upraveny v zákoně o daních z příjmů.

IV. Posouzení věci krajským soudem

18. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního. O věci samé rozhodl bez jednání, neboť žalobce i žalovaný s takovým projednáním věci udělili souhlas dle § 51 odst. 1 s. ř. s.
19. Krajský soud předně konstatuje, že žalobou napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné, jak namítá žalobce. Rozhodnutí žalovaného nelze považovat za nepřezkoumatelné jen proto, že výslovně nereaguje na každé dílčí tvrzení uplatněné žalobcem v jeho odvolání proti platebním výměrům vydaným správcem daně. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, z jakého skutkového stavu žalovaný vyšel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je právně posoudil. Žalovaný se zároveň přezkoumatelným způsobem vypořádal s podstatou všech odvolacích námitek. Odlišnou otázkou je, zda obстоjí právní názor, z něž žalovaný vyšel při posuzování věci.
20. Žalovaný svým rozhodnutím potvrdil dodatečné platební výměry, kterými správce daně doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2011-2013. Důvodem pro doměření daně bylo (částečné) neuznání žalobcem uplatněného odpočtu na podporu výzkumu a vývoje.
21. Zákon o daních z příjmů v § 34 odst. 4 (ve znění účinném do 31. 12. 2013) stanoví: „Od základů 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, 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 porýzené 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.“
22. Účelem citovaného ustanovení je podpora aktivit, které poplatník vyvíjí v rámci výzkumu a vývoje. Podstatou tohoto zvýhodnění je zavedení zvláštní položky odčitatelné od základu daně, a to ve výši nákladů (výdajů), které poplatník v rámci svých aktivit v oblasti výzkumu a vývoje vynaložil. Dochází tak ke dvojímu uplatnění příslušných nákladů, neboť náklady vynaložené na výzkum a vývoj je možné uplatnit jako náklad ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů) a poté totožné náklady uplatnit ještě jednou jako odpočet na podporu výzkumu a vývoje (ve formě položky odčitatelné od základu daně).

23. Smyslem poskytnutí výhody daňovému subjektu spočívající ve dvojím uplatnění nákladů vynaložených na činnosti výzkumu a vývoje je podpora zájmu státu na provádění výzkumu a vývoje jak specializovanými osobami (vědecké ústavy), tak také podnikatelskými subjekty. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 7. 2018, č. j. 1 Afs 97/2018 – 41, úmyslem zákonodárce bylo „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. Není-li daňový subjekt schopen zajistit celý výzkumný a vývojový proces z vlastních (ať již materiálních či pracovních) zdrojů, nemůže využívat daňové zvýhodnění právě u těch činností, které sám nezajišťuje. Smyslem úpravy je stimulovat tyto osoby v investování tzv. rizikového kapitálu do výzkumu a vývoje, tedy vytváření podmínek pro výzkum a vývoj uvnitř podniku“ (viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2011, č. j. 8 Afs 13/2011 – 81).
24. Ministerstvo financí vydalo k provedení § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů pokyn D-288. Zmíněný pokyn je interní normativní instrukcí, která pro správce daně představuje pokyn nadřízeného orgánu vůči orgánu služebně podřízenému. Nejedná se tedy o obecně závazný předpis, kterým by soud při svém rozhodování byl vázán. Závazný je primárně pro správce daně, který je povinen se jím řídit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 9. 2012, č. j. 2 Afs 55/2012 – 24). Pokyn D-288 tedy lze na posouzení věci použít 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).
25. Podle části 5. písm. a) pokynu D-288 lze pro účely § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů považovat za výdaje (náklady) vynaložené na realizaci projektů výzkumu a vývoje osobní výdaje, které pokyn vymezuje následujícím způsobem:
- „osobní výdaje (náklady) na výzkumné a vývojové zaměstnance, akademické pracovníky, techniky a pomocný personál poplatníka, včetně zaměstnanců administrativních nebo dělnických profesí podílejících se na řešení projektu, a jim odpovídající výdaje (náklady) na povinné zákonné odvody²⁾; do osobních výdajů (nákladů) lze započítat:*
- 1. mzdy nebo platy zaměstnanců přijatých podle pracovní smlouvy výhradně na řešení projektu,*
 - 2. příslušnou část mezd nebo platů zaměstnanců, odpovídající jejich úvazku na řešení projektu nebo se na projektu podílejících³⁾,*
 - 3. zvýšení pohyblivé částky mzdy nebo platu zaměstnanců, kteří se na řešení projektu podílejí,*
 - 4. odměny poskytované na základě dohody o pracovní činnosti, dohody o provedení práce nebo obdobné dohody podle zahraničních právních předpisů, uzavřených v přímé souvislosti s řešením projektu“.*
26. V nyní posuzované věci finanční orgány nijak nezpochybňují, že žalobce vykonával činnost, kterou lze kvalifikovat jako realizaci projektu výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Důvodem pro (částečné) neuznání žalobcem uplatněného odpočtu na podporu výzkumu a vývoje bylo, že dle názoru finančních orgánů náhrady za dovolenou zaměstnanců podílejících se na řešení projektů výzkumu a vývoje vůbec nelze zahrnout do položky odčitatelné od základu daně podle uvedeného ustanovení zákona o daních z příjmů.

27. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole i žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí zdůraznili, že náklady pořaditelnými pod odčitatelnou položku dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů jsou pouze náklady, které splňují (kromě jiného) podmínku, že byly vynaloženy *v přímé souvislosti s řešením projektu výzkumu a vývoje*. Tato přímá souvislost pak dle finančních orgánů není dána v případě nákladů vynaložených na náhrady za dovolenou a související zákonné odvody na sociální a zdravotní pojištění, neboť během dovolené se zaměstnanci daňového subjektu nijak nepodílí na realizaci projektů výzkumu a vývoje. Finanční orgány zároveň odkázaly na část 5. písm. a) pokynu D-288, podle nějž sice lze považovat za náklady vynaložené na realizaci projektu výzkumu a vývoje osobní náklady, avšak mezi položkami, které lze do těchto osobních nákladů započítat, pokyn D-288 výslovně uvádí pouze mzdu zaměstnanců, nikoliv náhradu mzdy za dovolenou.
28. Krajský soud nesouhlasí s uvedeným posouzením mezi účastníky sporné právní otázky. Naopak přisvědčuje argumentaci žalobce, podle níž z hlediska možné aplikace § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů není důvod hodnotit odlišně náklady na mzdy a náklady na náhrady za dovolenou. Zákonodárce zavedl odpočet na podporu výzkumu a vývoje s úmyslem zvýšit zájem podnikatelských subjektů o vysoce kvalifikované zaměstnance (viz výše body 22 a 23). Jestliže se přitom daňový subjekt rozhodne přijmout takové zaměstnance a realizovat s jejich pomocí projekt výzkumu a vývoje, musí nutně vynakládat nejen výdaje na jejich mzdy či platy, ale také další související výdaje, zahrnující rovněž náhrady za dovolenou.
29. Podle § 212 odst. 1 zákoníku práce každému zaměstnanci, který za nepřetržitého trvání pracovního poměru k témuž zaměstnavateli konal u něho práci alespoň 60 dnů v kalendářním roce, přísluší dovolená za kalendářní rok (popřípadě její poměrná část, jestliže pracovní poměr netrval nepřetržitě po dobu celého kalendářního roku). Výměra dovolené činí nejméně 4 týdny v kalendářním roce (§ 213 odst. 1 téhož zákona). Podle § 222 odst. 1 zákoníku práce zaměstnanci přísluší za dobu čerpání dovolené náhrada mzdy nebo platu ve výši průměrného výdělku.
30. Náhrada mzdy za dovolenou tedy pro daňový subjekt představuje povinný zákonný náklad práce, stejně jako mzda či povinné zákonné odvody na sociální a zdravotní pojištění. Krajský soud proto nevidí žádný racionální důvod, proč by tyto náklady měly mít odlišný daňový režim. Čas strávený zaměstnancem na dovolené je nezbytný k tomu, aby tento zaměstnanec mohl plnit úkoly při realizaci projektů výzkumu a vývoje. Výdaje na náhrady mzdy za dovolenou tudíž představují výdaje vynaložené *v přímé souvislosti s řešením projektu výzkumu a vývoje*. V případě, že se zaměstnanec kromě projektu výzkumu a vývoje zabývá i jinými činnostmi, je pak takovým výdajem poměrná část náhrady mzdy za dovolenou odpovídající míře zapojení zaměstnance do projektu výzkumu a vývoje. Stejný závěr platí i pro související povinné zákonné odvody na sociální a zdravotní pojištění.
31. Zákonodárce jistě má při přijímání daňové legislativy široký prostor pro uvážení, a tak by mohl legitimně omezit uplatnění předmětného daňového benefitu například pouze na některé osobní náklady. Nic takového ale neučinil. Ze zákonného vymezení odpočtu na podporu výzkumu a vývoje nijak neplyne, že by jeho uplatnění bylo povoleno v případě výdajů na mzdy a vyloučeno v případě výdajů na náhrady mzdy za dovolenou. Výše uvedené ustanovení zákona o daních z příjmů přitom obsahuje také výčet výdajů, na které nelze tento odpočet uplatnit (viz poslední větu § 34 odst. 4 zákona

o daních z příjmů v citovaném znění). Výdaje na náhrady mzdy však nejsou v tomto výčtu zahrnuty. Nutno dodat, že omezení uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje na některé kategorie výdajů nelze dovozovat toliko ze znění pokynu D-288. Jak již krajský soud uvedl výše, pokyn D-288 je interní normativní instrukcí, kterou lze použít jako výkladové vodítko v mezích, v nichž je daný pokyn souladný se zákonem. Jinak řečeno, pokyn D-288 nemůže zavést žádná omezení práv daňových subjektů nad rámec omezení plynoucích ze zákona.

32. Pokud jde o závěry soudní judikatury k posuzované právní otázce, žalovanému je třeba dát za pravdu, že Krajský soud v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích rozsudkem č. j. 52 Af 30/2013 – 105 aproboval totožný právní názor, jako je právní názor zastávaný finančními orgány v nynější věci. Výslovně uvedl, že se ztotožňuje se závěrem žalovaného, podle něž náhrady mzdy za dovolenou „*nejdou náklady, u kterých je možné uplatnit odečet podle ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů.*“ Citovaný rozsudek však krajský soud při jeho rozhodování v nynějším případě nijak nezavazuje. Krajský soud je oprávněn vyložit § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů samostatně a dospět k odlišným závěrům (což také učinil). Lze dodat, že Nejvyšší správní soud se v rozsudku č. j. 10 Afs 24/2014 – 119 (kterým zrušil rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, pobočky v Pardubicích č. j. 52 Af 30/2013 – 105) danou otázkou vůbec nezabýval.

33. Žalobce dále poukázal na stanovisko Komory daňových poradců obsažené v zápise z jednání koordinačního výboru ze dne 22. 4. 2015, podle něž „*osobní náklady včetně náhrady mezd za dovolenou představují výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektu výzkumu a vývoje a lze je v rámci odpočtu na výzkum a vývoj (...) uplatnit.*“ Krajský soud konstatuje, že dospěl ke stejnému závěru, na argumentaci Komory daňových poradců tak podpůrně odkazuje (při vědomí toho, že se jednalo pouze o stanovisko Komory daňových poradců, nikoliv koordinačního výboru, neboť Generální finanční ředitelství nesouhlasilo se závěrem předkladatele příspěvku). Nutno dodat, že Komora daňových poradců prezentovala svůj názor na možnost zahrnutí náhrad za dovolenou do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje na podkladě novější právní úpravy, která nabyla účinnosti 1. 1. 2014. Tato novější právní úprava je však z hlediska nyní posuzované otázky v podstatných rysech shodná (srov. § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013 a § 34 odst. 4 a § 34b téhož zákona ve znění účinném od 1. 1. 2014).

34. K námitce žalobce, podle níž finanční orgány porušily zásadu *in dubio mitius*, krajský soud uvádí, že souhlasí s žalovaným, že výklad § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů je jednoznačný a neotevívá prostor pro aplikaci této zásady. Na rozdíl od žalovaného je nicméně přesvědčen o tom, že zákonné vymezení odpočtu na podporu výzkumu a vývoje nevylučuje jeho uplatnění v případě výdajů na náhrady mzdy za dovolenou.

35. Žalobce také namítl, že postupem finančních orgánů byla porušena zásada legitimního očekávání. Nespecifikoval však, v případě kterého daňového subjektu měl správce daně postupovat při hodnocení uplatněného odpočtu na podporu výzkumu a vývoje odlišně, než jak postupoval v případě žalobce. Krajský soud tak nemá možnost posoudit, zda žalobci tímto údajným postupem správce daně ve vztahu k odlišnému daňovému subjektu mohlo vzniknout nějaké legitimní očekávání.

36. K závěrečné žalobní námitce, podle níž i při čerpání dotací lze do nákladů osoby čerpající dotace plně zahrnout veškeré osobní náklady zaměstnanců, krajský soud ve shodě s žalovaným uvádí, že úprava čerpání dotací je pro výklad v této věci sporné právní otázky irelevantní. Krajský soud proto nepovažoval za nutné provádět důkazy, které žalobce v souvislosti s touto námitkou navrhl.

V. Závěr a náklady řízení

37. Krajský soud z výše uvedených důvodů zrušil napadené rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku, je správní orgán v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 1, 4 a 5 s. ř. s.).
38. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce byl ve věci úspěšný, krajský soud mu proto přiznal náhradu nákladů řízení spočívajících v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3 000 Kč a v náhradě nákladů právní služby poskytnuté zástupcem žalobce za 2 úkony po 3 100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby), včetně paušální náhrady hotových výdajů po 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 3 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Zástupce žalobce soudu nesdělil (a ani nedoložil), zda je plátcem daně z přidané hodnoty. Žalovaný je tedy povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 9 800 Kč, a to do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Hradec Králové 7. ledna 2019

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu