



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D. ve věci

žalobce: **ha-vel internet s r.o.**
sídlem Olešní 587/11a, 712 00 Ostrava – Muglinov
zastoupeného advokátem Mgr. Jaroslavem Bártou
sídlem Kobližná 47/19, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 3. 2018, č. j. 13661/18/5200-11435-712486

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 22. 3. 2018, č. j. 13661/18/5200-11435-712486 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 14 650 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám advokáta Mgr. Jaroslava Bárty, sídlem Kobližná 47/19, 602 00 Brno.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou ze dne 22. 5. 2018 domáhal zrušení shora vymezeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 5. 5. 2017, č. j. 2088323/17/3201-51522-804154, dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014. Tímto výměrem byla žalobci podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), doměřena z moci úřední daň vyšší o 30 590 Kč a současně byla uložena povinnost zaplatit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20% z částky doměřené daně, tj. 6 118 Kč.
2. Žalobce považuje napadené rozhodnutí za nesprávné a nezákonné; ve věci brojil žalobce proti závěru správce daně, že byly nesprávně uplatněny výdaje i za čas související s náhradami mezd, a to včetně poměrných částí sociálního a zdravotního pojištění. Předmětem sporu se stal odpočet na výzkum a vývoj (dále též jen „VaV“) ve formě odčitatelné položky od základu daně ve smyslu § 34 odst. 4 až odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. § 34 odst. 4 a 5 a § 34a až § 34e ZDP, ve znění účinném od 1. 1. 2014. Dle § 34 odst. 4 ZDP se podle správce daně musí jednat o výdaje vynaložené při realizaci projektu VaV, což předmětné výdaje nesplňovaly. Žalobce postupoval při uplatnění odpočtu v souladu s ustanoveními ZDP a také zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků (dále jen „zákon o podpoře výzkumu“) a také dále v souladu se zákonem č. 262/2006, zákoník práce (dále jen „zákoník práce“).
3. Správce daně opřel neuznatelnost předmětných nákladů především o výklad, který dovozuje z pokynu Ministerstva financí ČR ze dne 3. 10. 2005. Tento pokyn není obecně právně závazný vůči fyzickým a právnickým osobám, je pouze návodem pro postup správních orgánů. Výklad uvedený v tomto pokynu současně není jediný možný. Žalovaný v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 1. 2013, č. j. 5 Afs 17/2012-25; tento odkaz ale nepovažuje žalobce za přiléhavý, když uvedený pokyn není závazný vůči žalobci a není jím při své interpretaci vázán ani soud. Nadto výčet výdajů pro účely § 34 odst. 4 ZDP není v pokynu taxativní. Žalovaný zastává názor, že ze samotného § 34 odst. 4 ZDP vyplývá, že odpočet na VaV lze uplatnit pouze k výdajům, které vznikly v přímé souvislosti s řešením projektu VaV s tím, že u těchto výdajů musí být splněna podmínka bezprostřední souvislosti s projekty VaV.
4. Podle žalobce je zřejmé, že pokud je zaměstnanec přijat podle pracovní smlouvy výhradně na řešení projektu VaV, pak všechny platby spojené s tímto zaměstnancem lze považovat za přímo souvislé s projektem; takovou platbou tedy bude i náhrada mzdy za dovolenou.

V případě, že se zaměstnanec kromě projektu VaV věnuje i jiným činnostem, je možné do odpočtu zahrnout samozřejmě jen poměrnou část náhrady mzdy za dovolenou odpovídající míře zapojení zaměstnance do projektu výzkumu a vývoje. Tato poměrná část náhrady mzdy je osobním nákladem vzniklým při realizaci projektu VaV a v souladu s § 34b odst. 3 ZDP lze takovýto náklad uplatnit v rámci odpočtu na VaV. Žalobce zdůraznil, že i v době, kdy zaměstnanec čerpá zákonnou dovolenou, kterou mu je zaměstnavatel povinen podle § 222 odst. 1 zákoníku práce poskytnout, je stále v pracovním poměru, který se dotýká projektu VaV, resp. má stále přidělené penzum prací, které má na projektech VaV zpracovat. Doba čerpání dovolené se započítává do fondu měsíční pracovní doby a náhrada za ni je složkou hrubé mzdy. Jedná se tedy o ze zákona vyplývající náklad na zaměstnance, který řeší projekt VaV; tento náklad tak lze považovat za přímo souvislý s daným projektem VaV. Dovolena představuje právo zaměstnance, který práci koná v pracovním poměru, na dlouhodobý odpočinek v kalendářním roce a jejím účelem je zajistit poskytnutí minimálního volna k reprodukci pracovní síly zaměstnance. Neposkytnutí dovolené trestá právní řád jako správní delikt, za který hrozí zaměstnavateli pokuta; náhradu za čerpanou dovolenou tak nelze chápat jako zaměstnanecký benefit. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že nerozporuje povinnosti, které žalobci vyplývají ze zákoníku práce v otázce náhrady mezd a není rozporován ani fakt, že se příslušní zaměstnanci podílejí na projektech VaV. Není ani sporu o tom, že náhrady mezd za dovolenou a placené svátky jsou brány jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Podle žalovaného se v době dovolené pracovníci nepodílí na projektu VaV a uvedené náklady tak nelze zahrnout pod odčitatelné výdaje. Žalovaný přitom i uznal, že čerpání dovolené pozitivně ovlivní práci vynaloženou na projekt VaV. Správce daně podle žalobce při konstruování svých závěrů pominul základní východiska určená pro správu daní, která jsou zakotvena v daňovém řádu. Výkon veřejné moci nesmí být prostým uplatněním formálně možného oprávnění orgánu veřejné moci.

5. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby; odkázal především na napadené rozhodnutí a zrekapituloval svou argumentaci.

Zjištění z obsahu správních spisů

6. Ze správních spisů soud zjistil, že správce daně zahájil protokolem ze dne 7. 9. 2015 u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014. Tato byla ukončena zprávou o daňové kontrole ze dne 27. 4. 2017. Vyplývá z ní, že podle závěrů správce daně žalobce neoprávněně snížil základ daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 o částku 160 615 Kč a samotnou daň o částku 30 590 Kč. Podle správce daně uvažil, že pokud žalobce zahrnul do výdajů vynaložených na práce související s VaV také náhradu za dovolenou, byl jeho postup nesprávný, neboť náhrada za dovolenou, státní svátek, či jiné omluvené neodpracované dny a s nimi související zákonné odvody na sociální a zdravotní pojištění nejsou výdajem, který by byl vynaložen žalobcem při realizaci projektu VaV. Náhrada mzdy za dovolenou podle správce daně přímo nesouvisí s řešením projektu, ale souvisí s odpočinkem zaměstnance v kalendářním roce. Náhrada za dovolenou náleží zaměstnanci bez ohledu, zda se na projektu VaV podílí či nikoli. Při čerpání dovolené nevykonává zaměstnanec pro zaměstnavatele žádné pracovní úkon, nemůže se tedy ani podílet na realizaci projektů VaV. Náhrada mzdy za dovolenou je výdajem vynaloženým ve smyslu § 24 odst. 2 písm. j) ZDP na dosažení, zajištění a

udržení zdanitelných příjmů. Správce daně dále uvedl, že při svých úvahách postupoval podle pokynu Ministerstva financí D-288.

7. Dne 5. 5. 2017 vydal správce daně dodatečný platební výměr, kterým doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 částkou 30 590 Kč a současně stanovil povinnost uhradit penále ve výši 6 118 Kč. K odvolání žalobce proti tomuto platebnímu výměru rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím. Žalovaný zdůraznil, že pokyn Ministerstva financí D-288, který byl vydán k provedení § 34 odst. 4 ZDP, obsahuje podrobný popis činností, které lze a které naopak nelze zahrnout do odpočtu daně z příjmů. Uznatelné jsou přitom pouze ty činnosti, které byly vynaloženy v přímé souvislosti s řešením projektu VaV. Konkrétní odčitatelné náklady při realizaci VaV jsou vymezeny v bodech 5 až 8 uvedeného pokynu. Žalovaný dále uvedl, že mezi výdaje dle § 34 odst. 4 ZDP nelze zahrnovat výdaje přímo nesouvisející s projektem VaV. Žalovaný uvedl, že souhlasí s tím, že v ZDP ani v pokynu D-288 není výslovně uvedeno, že odpočet nelze uplatnit na náhrady za dovolenou. Argumentoval však tím, že zatímco podle § 109 zákoníku práce je mzda peněžitým plněním poskytovaným zaměstnavatelem zaměstnanci za práci, za dobu, kdy zaměstnanec nepracuje a čerpá dovolenou, mu náleží náhrada mzdy dle § 212 zákoníku práce a navazující. Jestliže tedy plnění poskytované zaměstnavatelem nemá vazbu na vykonanou práci, ale je vázáno na pouhou existenci pracovního poměru, nejedná se o mzdu. Pokud zaměstnanec čerpá dovolenou, nevykonává pro zaměstnavatele žádnou práci a nemůže se podílet ani na realizaci projektu VaV ani na jiné činnosti pro svého zaměstnavatele. Fakt, že náklady za náhrady za dovolenou jsou samy o sobě výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů neznamená automaticky možnost jejich odečtu v rámci odčitatelné položky.

Posouzení věci krajským soudem

8. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Ve věci se konalo dne 6. 3. 2018 ústní jednání, u kterého účastníci setrvali na svých stanoviscích.
9. V první řadě považuje krajský soud za potřebné uvést, že v projednávané věci nebylo sporné, že žalobce byl účasten řešení projektu VaV ve smyslu § 34c ZDP ve spojení s ustanoveními zákona o podpoře výzkumu. Dále také nebylo sporné, že zaměstnanci, u kterých žalobce uplatnil vynaložené náhrady za dovolenou jako výdaj dle § 34 odst. 4 ZDP, se na řešení projektu VaV podíleli. Podstatou projednávané věci je tedy v zásadě interpretace ustanovení § 34b ZDP, vymezující výdaje vynaložené na výzkum a vývoj zahrnované do odpočtu. Zároveň bylo nesporné, že předmětné výdaje uplatněné žalobcem byly výdaje vynaložené na dosažení zajištění a udržení příjmů.
10. Podle § 34 odst. 4 ZDP, v rozhodném znění, od základu daně lze odečíst odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání.
11. Podle § 34b ZDP, v rozhodném znění
 - (1) Výdaji vynaloženými na výzkum a vývoj zahrnovanými do odpočtu se rozumí výdaje (náklady), které
 - a) poplatník vynaložil při realizaci projektu výzkumu a vývoje na

1. experimentální či teoretické práce,
2. projekční a konstrukční práce,
3. výpočty,
4. návrhy technologií,
5. výrobu funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části související s realizací projektu výzkumu a vývoje,

b) jsou výdaji (náklady) na dosažení zajištění a udržení příjmů a

c) jsou evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů).

(2) Výdaji vynaloženými na výzkum a vývoj zahrnovanými do odpočtu nejsou

a) výdaje (náklady), na něž byla byt jen z části poskytnuta podpora z veřejných zdrojů,

b) výdaje (náklady) na služby, s výjimkou výdajů (nákladů) na

1. 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, a to v podobě činností uvedených v odstavci 1 písm. a),

2. úplatu u finančního leasingu hmotného movitého majetku, která souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje,

c) licenční poplatky,

d) 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.

(3) 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.

12. Je zřejmé, že negativní výčet výdajů zahrnovaných do odpočtu dle odst. 2 citovaného ustanovení na projednávanou věc nedopadá. Z odstavce 1 citovaného ustanovení přitom pro možnost zahrnutí výdajů na VaV do odpočtu vyplývá nutnost splnění následujících podmínek: 1) musí se jednat o výdaje vynaložené při realizaci projektu výzkumu a vývoje, 2) jedná se výdaje na dosažení zajištění a udržení příjmů a 3) jsou tyto výdaje evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů).
13. Z obsahu správního spisu přitom jednoznačně plyne naplnění podmínek 2) a 3). Krajský soud má za to, že žalobce naplnil také podmínku 1). Podstatné pro určení, zda uplatněné výdaje lze zahrnout od odpočtu, je zjištění, zda a do jaké míry byly výdaje vynaložené při realizaci projektu VaV, tedy jestli výdaje byly vynaloženy v souvislosti s realizací projektu VaV. V projednávané věci přitom není pochyb o tom, že se předmětné výdaje – náhrady za dovolenou konkrétních zaměstnanců, kteří se podíleli svou činností na realizaci projektu VaV, bezprostředně týkaly samotné realizace projektu VaV, neboť realizace by bez zaměstnanců byla nemyslitelná. Podle krajského soudu je neudržitelná argumentace žalovaného, že uvedené náhrady nemohou být zahrnuty do odpočtu, neboť při dovolené zaměstnanci nepracují. Dovolená na zotavenou není jen zákonným nárokem zaměstnance,

ale také neoddělitelnou a nutnou součástí každého pracovního procesu; je úzce spjata s životním biorytmem člověka. Nelze si reálně představit pracovní proces bez doby určené k odpočinku, revitalizaci, tedy ke zotavení. Není tedy podstatné, že zaměstnanec při dovolené „nepracuje“, tedy nevyvíjí konkrétní činnost, která je jeho běžnou pracovní náplní, neboť odpočinek při dovolené je nezbytnou součástí pracovní náplně zaměstnance. Nadto, je-li například obsahem pracovní činnosti zaměstnance tvůrčí činnost, tedy nikoli činnost „fyzická“, nelze vyloučit, spíše naopak, že právě při čerpání dovolené může být tvůrčí činnost zaměstnance rozvinuta nejvíce, bez ohledu na to, zda se v daný okamžik nachází na pracovišti v rámci pracovní doby či nikoli.

14. Touto optikou jsou zcela nadbytečné úvahy žalovaného o obsahu pojmu mzda, tak jak je obsáhle vyjevil v bodech 39 až 44 napadeného rozhodnutí. Neobstojí ani argumentace stran pokynu Ministerstva financí D-288. Krajský soud nepopírá, že pro žalovaného se jedná o interní výkladovou pomůcku, která je pro něj závazná. Nicméně, žalovaný, shodně se správcem daně prvního stupně, nesprávně interpretovali obsah pokynu. Výčet výdajů, které je možné zahrnout do odpočtu, uvedený v tomto pokynu nelze považovat za taxativní. Podstatné v každé konkrétní věci bude posouzení, zda uplatňovaný výdaj, ať už je v pokynu vymezen či nikoli, byl vynaložen při realizaci (resp. v souvislosti s realizací) projektu VaV.
15. Podle krajského soudu s ohledem na shora uvedené nelze nalézt rozumný důvod k závěru, že náhrada mzdy za dovolenou čerpanou zaměstnancem, jehož pracovní činností je realizace projektu VaV, není výdajem, který je možné zahrnout do odpočtu ve smyslu § 34 odst. 4 ZDP.
16. Krajský soud tedy uzavírá, že žalovaný nesprávně interpretoval zákonné podmínky pro uplatnění odpočtu žalobcem a napadené rozhodnutí je tudíž nezákonné.

Závěr a náklady řízení

17. Na základě uvedeného krajský soud shledal žalobu důvodnou, a proto podle § 78 odst. 1, 4 s. ř. s. napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
18. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce byl v řízení procesně úspěšný a vzniklo mu tak vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce tvoří:

a) zaplacený soudní poplatek	3 000 Kč
b) náklady právního zastoupení advokátem	
- odměna advokáta za zastupování v řízení ve výši 3 100 Kč / úkon při těchto úkonech právní služby:	§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) vyhl. č. 177/1996 Sb.
1) příprava a převzetí věci	
2) sepsání žaloby	
3) účast u ústního jednání	9 300 Kč
- paušální náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč / úkon při úkonech právní pomoci vypočtených pod písm. b)	§ 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb. 900 Kč

- náhrada cestovních výdajů zástupce žalobce za cestu k ústnímu jednání dne 6. 3. 2019 250 Kč
- náhrada za promeškaný čas za 12 půlhodin po 100 Kč § 14 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb. 1 200 Kč

Celkem

14 650 Kč.

Soud proto uložil žalovanému zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení tuto částku, a to dle § 64 s. ř. s. ve spojení s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších změn a doplnění (dále jen „o. s. ř.“) k rukám advokáta, který žalobce v řízení zastupoval. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 6. března 2019

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu