



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudců Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jiříka a JUDr. Michala Hájka, Ph.D., ve věci

žalobce: **SILON s. r. o., X**  
sídlem Průmyslová 451, 391020 Planá nad Lužnicí  
zastoupen společností LERIKA Tax & Accounting, s.r.o.  
sídlem Sokolovská 81/55, 180 00 Praha 8

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 6. 2020,  
č. j. 22047/20/5200-11433-712946

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci**

1. Žalobou doručenou Krajskému soudu v Českých Budějovicích dne 17. 8. 2020 se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 6. 2020, č. j. 22047/20/5200-11433-712946, jímž bylo dle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) rozhodnuto tak, že:

- rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu ze dne 17. 5. 2019, č. j. 87791/19/4222-24792-302626, se mění tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 123 500 Kč se mění na částku 67 260 Kč a současně povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně se mění z částky 24 700 Kč na částku 13 452 Kč.
  - rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu ze dne 17. 5. 2019, č. j. 87809/19/4222-24792-302626, se mění tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 387 600 Kč se mění na částku 265 050 Kč a současně povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně se mění z částky 77 520 Kč na částku 53 010 Kč.
  - rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu ze dne 17. 5. 2019, č. j. 87813/19/4222-24792-302626, se mění tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 ve výši 87 970 Kč se mění na částku 68 400,- Kč a současně povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně se mění z částky 17 594 Kč na částku 13 680 Kč.
2. Uvedenými platebními výměry byla žalobci doměřena daň z příjmu právnických osob poté, co po provedené daňové kontrole na daň z příjmů právnických osob dle § 87 odst. 1 daňového řádu správce daně dospěl k závěru, že žalobce neoprávněně navýšil odpočet na výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektů výzkumu a vývoje (dále též „VaV“) v položce osobních (mzdových) nákladů. Správce daně proto kontrolou oprávněnosti uplatnění odčitatelné položky od základu daně vyloučil z předmětného odpočtu na VaV osobní (mzdové) náklady související s náhradou mezd za dovolenou zaměstnanců a výkonnostní prémie za zdaňovací období roku 2012 v celkové výši 649 422 Kč; za zdaňovací období roku 2013 v celkové výši 2 040 606 Kč a za zdaňovací období roku 2014 v celkové výši 463 058 Kč.
3. Žalovaný částečně vyhověl podanému odvolání. Žalovaný dospěl k závěru, že náhradu mezd za dovolenou, příplatky za noční, příplatky za ztížené pracovní prostředí, příplatky za přesčas, příplatky za soboty a neděle a příplatky za svátek za zdaňovací období roku 2012, 2013 a 2014 lze uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně ve formě výdajů (nákladů) vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje dle § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též „ZDP“). V případě výkonnostních prémie žalovaný žalobci nárok na uplatnění odpočtu nepřiznal, když uzavřel, že výkonnostní prémie jsou dle obstaných podkladů závislé výlučně na ekonomických a výrobních výsledcích plynoucích z běžné podnikatelské činnosti a s projekty VaV přímo a bezprostředně nesouvisí, resp. žalobce takovou souvislost neprokázal.

## II. Shrnutí žaloby

4. Žalobce je přesvědčen, že správci daně doložil souvislost výkonnostních prémie s projekty VaV, neboť tyto jsou poskytovány jednotlivým zaměstnancům za vykonanou práci. Vzhledem k tomu, že žalovaný akceptoval osobní (mzdové) náklady jako položky oprávněně využitě pro uplatnění odpočtu na VaV, měl dle žalobce akceptovat rovněž výkonnostní prémie přiznané jednotlivým zaměstnancům, neboť tyto se odvíjejí od příslušné hrubé mzdy a práce odvedené žalobcem na VaV; k tomu žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2019, č. j. 1 Afs 429/2018-41.

5. Žalobce uvádí, že výkonnostní prémie přímo souvisejí s realizací projektu. Pokud zaměstnanci žalobce pracujícím na projektu VaV vedle hrubé mzdy, uznané žalovaným za osobní (mzdové) náklady, vyplatí rovněž výkonnostní prémie, jsou tyto výdaje na práci vykonanou na projektu přímo spjaty s VaV. Jedná se o součást odměny za práci vykonanou na projektu, s čímž souvisí nárok na uplatnění odpočtu. Výkonnostní prémie dle žalobce nemohou být posuzovány v režimu odlišném od ostatních stanovených nákladů, stejně jako např. náklady na zdravotní a sociální pojištění zaměstnanců.
6. Žalobce s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2018, č. j. 1 Afs 97/2018-41 uvádí, že provádění VaV je spjato se zaměstnáváním kvalifikovaných zaměstnanců, což je doprovázeno zvýšením osobních nákladů a poskytováním zákonných výhod těmto zaměstnancům. Mzdové náklady jsou daňovými předpisy obecně považovány za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (§ 24 ZDP); do této kategorie je dle žalobce třeba řadit rovněž výkonnostní prémie, které byly vyplaceny v souvislosti s prací na projektu VaV. Žalobce namítá, že výkonnostní prémie uznatelné dle § 24 ZDP musí být uznatelné rovněž ve smyslu § 34 ZDP.
7. Žalobce dodává, že výklad žalovaného odporuje smyslu zavedení podpory VaV i úpravě tohoto institutu v zákoníku práce z hlediska ochrany zaměstnanců. Současně je v rozporu s podmínkami stanovenými v ZDP, neboť nárok na výkonnostní prémie vzniká při realizaci projektů VaV uskutečněním pracovní činnosti. Výkonnostní prémie je proto třeba chápat jako daňově uznatelný náklad, který lze doložit a vykázat. Žalovaný svou právní argumentací účelově odděluje samotný výkon práce (tj. hrubou mzdu) od výkonnostních prémie, přestože jsou s činností VaV spjaty. Uvedené žalobce dovozuje jazykovým výkladem příslušných ustanovení, která toliko požadují, aby výdaje (náklady) byly vynaloženy „při realizaci“, tj. v souvislosti s řešením projektů VaV, nikoli „na realizaci“ v užším slova smyslu. Žalobce je přesvědčen, že výkonnostní prémie jsou jako součást osobních nákladů odčitatelnou položkou na podporu VaV ve smyslu § 34 odst. 4 ZDP.
8. Žalobce dále namítá, že jej žalovaný ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu neseznámil s tím, jaké osobní (mzdové) náklady na VaV uplatnil jako náhradu mezd za dovolenou, příplatky za noční, příplatky za ztížené pracovní prostředí, příplatky za přesčas, příplatky za soboty a neděle a přípatky za svátek za zdaňovací období 2012, 2013 a 2014, resp. žalobce se nemohl k vyčíslení nijak vyjádřit. Tato povinnost přitom žalovanému plyne z § 115 odst. 2 daňového řádu; žalovaný byl povinen žalobce vyrozumět o doplnění dokazování nebo změně právního názoru a poskytnout mu prostor k vyjádření. Povinnost žalovaného je aktivního charakteru, žalobci měla být poskytnuta možnost na vzniklou situaci reagovat.
9. Žalobce s ohledem na vyslovené žalobní námitky navrhuje, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil.

### III. Shrnutí vyjádření žalovaného

10. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl podanou žalobu jako nedůvodnou zamítnout.
11. Žalobce zahrnoval do hrubé mzdy celou částku jím vyplacených výkonnostních prémie, není však zřejmé, jak a zda vůbec souvisejí s činnostmi prováděnými přímo u konkrétních projektů VaV. Ze žalobcem doložených dokumentů dle žalovaného plyne, že jím stanovené podmínky pro výplatu výkonnostní prémie se odvíjejí od ekonomických a výrobních výsledků plynoucích z běžné žalobcovy podnikatelské činnosti, nikoli od

průběhu hodnocení dosažených výsledků při řešení úkolů v rámci činností VaV. Zvýšení pohyblivé částky mzdy nebo platu (tj. výkonnostní prémie) zaměstnanců, kteří se na řešení projektu podílejí, lze sice dle žalovaného obecně považovat za výdaje vynaložené na realizaci projektů VaV pro účely § 34 odst. 4 ZDP, žalobce však neprokázal přímou vazbu mezi vyplácenými výkonnostními prémie a řešením projektů VaV. Ze skutečnosti, že výkonnostní prémie je třeba ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP chápat jako výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, nelze bez dalšího dovozovat automatickou možnost jejich odečtu v rámci odčitatelné položky na VaV.

12. K námitce porušení § 115 odst. 2 daňového řádu žalovaný uvedl, že akceptoval žalobcovy osobní náklady na náhradu mezd za dovolenou, dále příplatky za noční, ztížené pracovní prostředí, přesčasy, soboty, neděle a svátky jako výdaje, které lze zahrnout do odčitatelné položky na VaV, v důsledku čehož změnil v rozsahu odvolacích námitek dodatečné platební výměry v žalobcův prospěch. Tento postup žalovaného proto nepředstavuje takovou změnu právního názoru, aby mělo být v odvolacím řízení postupováno dle § 115 odst. 2 daňového řádu.

#### IV. Posouzení věci krajským soudem

13. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“).
14. Krajský soud rozhodl bez jednání (§ 51 s. ř. s.).
15. Žaloba není důvodná.
16. Dle § 34 odst. 4 ZDP je odpočet na podporu výzkumu a vývoje položkou odčitatelnou od základu daně, o kterou může poplatník po úpravách základu daně dle [§ 23 ZDP](#) v rámci výpočtu daňové povinnosti snížit základ daně. Odpočet na podporu výzkumu a vývoje je upraven v [§ 34a až 34e ZDP](#). Uplatněním tohoto odpočtu se některé totožné výdaje promítnou do základu daně rovnou dvakrát, ovšem nejedná se o vícere uplatnění jednoho výdaje, neboť tento výdaj jednou sníží základ daně jako daňově uznatelný výdaj a podruhé jako položka odčitatelná od základu daně. Uvedené zákonem zakotvené dobrodiní tak poplatníkovi ve vymezených případech poskytuje významnou úsporu na dani z příjmů. Náklady vynaložené na VaV je tedy možno nejprve uplatnit jako výdaj ve smyslu § 24 ZDP, následně znovu jako odpočet ve formě odčitatelné položky od základu daně. Předmětný odpočet je tudíž vázán na splnění podmínek definovaných v § 34 odst. 4 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. § 34b ZDP ve znění účinném od 1. 1. 2014, resp. na schopnost poplatníka prokázat splnění těchto podmínek správci daně. V projednávané věci žalobce toto důkazní břemeno neunesl.
17. V přezkoumávané věci byla daňová kontrola zahájena správcem daně dne 21. 6. 2016; na základě zprávy o daňové kontrole č. j. 86748/19/4222-24792-303318 projednané dne 13. 5. 2019 se v návaznosti na shora označené platební výměry stala mezi žalobcem a žalovaným spornou otázka výdajů vynaložených při realizaci projektů VaV za zdaňovací období 2012, 2013 a 2014. Žalovaný po akceptaci části odvolacích námitek sice změnil prvostupňové rozhodnutí, ve shodě s prvostupňovým správním orgánem však vyloučil z předmětného odpočtu na VaV osobní (mzdové) náklady na výkonnostní prémie za uvedená zdaňovací období. Tento postup žalovaného žalobce napadl přezkoumávanou žalobní námitkou.

18. Rozhodnou otázkou je posouzení daňové uznatelnosti nákladů v podobě výkonnostních premií (§ 34 odst. 4 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2013 a § 34b odst. 1 ZDP ve znění účinném od 1. 1. 2014).
19. 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 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 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.
20. 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.
21. 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.
22. 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 zčásti 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 souvisejí 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].

23. Předmětem soudního přezkumu je v posuzované věci otázka výdajů vynaložených při realizaci projektů VaV na výkonnostní prémii za zdaňovací období 2012, 2013 a 2014. Jak vyplývá ze shora označených ustanovení vztahujících se k projednávané věci, soud aplikoval s ohledem na novelizaci předmětné právní úpravy dvě různá časová znění ZDP, v nichž však zákonodárce učinil toliko drobné dílčí změny, které se nepromítají do problematiky nyní posuzované věci. Soud tudíž pro potřeby soudního přezkumu v projednávané věci dále nerozlišoval rozdílná znění právní úpravy účinná ve vztahu ke konkrétním zdaňovacím obdobím.
24. Žalobce je přesvědčen, že správci daně souvislost výkonnostních prémie s projekty VaV dostatečně doložil, neboť výkonnostní prémie jsou, coby odměna za vykonanou práci, spjaty s hrubou mzdou. Pokud žalovaný akceptoval osobní (mzdové) náklady jako položky oprávněně využité pro uplatnění odpočtu na VaV, měl dle žalobce akceptovat rovněž výkonnostní prémii přiznané jednotlivým zaměstnancům. Žalovaný oponoval tím, že žalobce neprokázal souvislost výkonnostních prémie s činnostmi prováděnými přímo na projektech na VaV.
25. S hodnocením žalobce se soud neztotožnil. Jak plyne z dokumentu založeného ve spisovém materiálu, označeného jako „*Kolektivní smlouva, základní mzda a výkonnostní prémii*“ (dále jen „kolektivní smlouva“), hrubá mzda sestává ze základní mzdy, příplatků a výkonnostních prémie (bod 2 kolektivní smlouvy). Výplata výkonnostní prémii se realizuje po uznání provedených individuálních výkonů zaměstnance (bod 2.2 kolektivní smlouvy). Výplata výkonnostní prémii se provádí na bázi individuálního ohodnocení výkonu zaměstnance jeho nadřazeným a může se měnit ve vztahu k průměrné částce mezi 0 - 200%. Kolektivní smlouva v následujících letech předjímá zvyšování podílu výkonnostních prémie v celkovém příjmu zaměstnance. Dle přílohy 7 kolektivní smlouvy se tato kritéria pro výplatu výkonnostní prémii odvíjejí od provozních výsledků jednotlivých obchodních odvětví a jsou definována ve vztahu k těmto obchodním odvětvím procentuálně dle provozního výsledku společnosti (30%), provozního výsledku jednotlivých odvětví (50%) a vyrobeného množství 1. jakosti bez reklamací (20%) viz vložená tabulka.

**Příloha č. 7/ Anlage 7**  
Kritéria pro výplatu výkonnostní prémie / Kriterien für die Auszahlung der Leistungsprämie (Geschäftsjahr 2011)

Obchodní odvětví Geschäftsbereich	Specifikace Gewichtung	Cíl Ziel
Compound	30%	Provozní výsledek (Silon s.r.o.) Betriebsergebnis (Silon s.r.o.)
	50%	Provozní výsledek (obchodní odvětví compound) Betriebsergebnis (obchodní odvětví Compound)
	20%	Produktionsmenge 1. Wahl abzügl. Reklamationen Vyrobené množství 1. jakosti bez reklamací
Faser Vlákna	30%	Provozní výsledek (Silon s.r.o.) Betriebsergebnis (Silon s.r.o.)
	50%	Provozní výsledek (obchodní odvětví vlákna) Betriebsergebnis (Geschäftsbereich Faser)
	20%	Vyrobené množství 1. jakosti bez reklamací Produktionsmenge 1. Wahl abzügl. Reklamationen
Verwaltung Správa	50%	Provozní výsledek (Silon s.r.o.) Betriebsergebnis (Silon s.r.o.)
	50%	Celkové náklady centrálních služeb (řádky 11-23) Gesamtkosten Zentrale Dienste (Zeile 11-23)
CIP	50%	Provozní výsledek (Silon s.r.o.) Betriebsergebnis (Silon s.r.o.)
	50%	Operativní výsledek(CIP) Operative Ergebnis (CIP)

*Příloha č. 2 k pořadovému číslu 9-22*

26. Z uvedeného plyne, že vyplácení, potažmo výše výkonnostní prémie, nesouvisí přímo s realizací projektu VaV, jak požaduje shora citovaná právní úprava, ale odvíjí se od provozních výsledků žalobce, resp. jednotlivých odvětví, potažmo vyrobeného množství prvotřídních výrobků a počtu uplatněných reklamací. Chybí zde přímá vazba na realizaci projektů VaV; finanční odměna v podobě výkonnostních prémie v projednávané věci představovala pro zaměstnance pouze určitý bonus pro případ dobrých hospodářských výsledků společnosti. Není tedy rozhodné, zda se jednalo o odměnu náležející zaměstnanci podílejícího se na VaV, podstatné je to, zda existence a výše této odměny přímo souvisí s realizací projektů VaV. Jedná-li se zde o výkonnostní prémie, bylo by nutné, aby žalobce tvrdil a prokázal, že nárok na tuto prémie včetně její výše je navázán na výkon v rámci projektů VaV. To však žalobce netvrdí ani neprokazuje. Případná ziskovost společnosti nemůže být faktorem, který ovlivňuje možnost zahrnout do odpočtu výdaje vynaložené v přímé souvislosti s VaV. Je-li zde taková část mzdy zaměstnanců (výkonnostní prémie), jejíž výše je přímo závislá na ekonomickém profitu celé společnosti jako takové, bez jakékoli přímé vazby na realizaci projektů VaV, nejedná se o výdaje vynaložené při realizaci projektů VaV.
27. Mzdové náklady jsou daňovými předpisy obecně považovány za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (§ 24 ZDP), ovšem § 34b upravuje jako bonus možnost duplicitního zahrnutí určitého výdaje navázaného na VaV do odčitatelné položky při splnění striktních zákonem stanovených podmínek. Smyslem předmětné úpravy ve formě „dvojitý odpočet“ je bezesporu „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, čj. [1 AfS 97/2018-41](#), č. [3810/2018 Sb. NSS](#))<sup>4</sup>. „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...)“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2019,

čj. 1 Afs 429/2018-41). Taková podpora uskutečňování projektů VaV prostřednictvím daňového zvýhodnění může být učiněna výlučně ve vztahu k výdajům přímo souvisejícím s realizací projektu VaV, neboť směřuje výhradně k podporované činnosti. Je nepřijatelné, aby byla tato podpora vztahována k jiným činnostem bez přímé souvislosti s projekty VaV, jak je tomu v projednávané věci. Vyplácení výkonnostních prémie se přímo odvíjí od ekonomického profitu společnosti, jak plyne ze spisového materiálu.

28. Výkonnostní prémie (či jiná forma odměn nebo zaměstnaneckých benefitů) nejsou *a priori* z daňové uznatelnosti ve smyslu § 34b ZDP vyloučeny, ovšem podmínkou je právě přímá souvislost s realizací projektů VaV. K této otázce se rovněž vyjádřil Nejvyšší správní soud, když judikoval, že podmínkou „*pro uplatnění výdajů na podporu VaV je vynaložení těchto výdajů v souvislosti s realizací projektu, resp. při jeho realizaci. Neuznání výdajů uplatňovaných jako osobní výdaje na podporu VaV souviselo právě i s neprokázáním souvislosti vynaložených výdajů s činností VaV (srov. bod [43] rozhodnutí žalovaného), nikoliv s tím, že by evidence nebyla vedena odděleně. Neprůkaznost a nedostatečnost evidence předložené stěžovatelkou, o které hovoří žalovaný v bodu [42] svého rozhodnutí, tak souvisela s neunesením důkazního břemene, nikoliv formálními nedostatky evidence (srov. i bod [52] téhož rozhodnutí)*“ (rozsudek ze dne 10. 12. 2019, čj. 1 Afs 429/2018-41). Současně bylo na žalobci, aby v této otázce unesl důkazní břemeno, byl-li přesvědčen, že výkonnostní prémie splňují podmínky odpočtu ve smyslu § 34b ZDP (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 1. 2014, č. j. 31 Af 121/2012-131), neboť jen on je na jedné straně oprávněn uplatnit „dvojitý odpočet“, tj. využít toto privilegium zvýhodňující jej oproti jiným daňovým subjektům, na které se na straně druhé váže povinnost splnění veškerých podmínek ve smyslu ZDP, včetně unesení důkazního břemene k prokázání, že tyto podmínky byly splněny. V situaci, kdy žalobce důkazní břemeno neunesl, tedy neprokázal, že by výkonnostní prémie byly vypláceny v přímé souvislosti s realizací projektů VaV, nadto z obsahu spisu plyne zcela opačný závěr, nelze jeho námitku akceptovat. Napadené rozhodnutí tedy nikterak neodporuje smyslu předmětné právní úpravy. Rovněž není zřejmé, jak by se napadené rozhodnutí mělo dotýkat práv zaměstnanců upravených pracovní právními předpisy.
29. Porušení § 115 odst. 2 daňového řádu soud rovněž neshledal. „*Provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele*“ (§ 115 odst. 2 daňového řádu). Citované ustanovení upravuje situaci, kdy odvolací správní orgán provádí dokazování, resp. dospěje k jinému právnímu názoru než prvostupňový správní orgán, je-li takový právní názor s to ovlivnit rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Co se týče povinnosti odvolacího správního orgánu seznámit odvolatele se změnou právního názoru, která by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele, tato povinnost správce daně má „*zabránit vydání pro odvolatele překvapivého rozhodnutí, které bude pro něho nepříznivé, a je tak reakcí na to, že odvolací řízení je ovládáno zásadou reformace in peius, tj. neomezuje odvolací orgán při přezkumu na odvolací námitky a návrhy odvolatele i v jeho neprospěch (srov. komentář k § 114 odst. 2 a 3). V této souvislosti je třeba si položit otázku, jaké rozhodnutí je třeba považovat za rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Bude to takové rozhodnutí, kdy v důsledku změny právního názoru má odvolací orgán za to, že rozhodnutí má zasáhnout tíživěji majetkovou sféru odvolatele (např. že daňová povinnost daňového subjektu měla být vyšší či*

*daňová ztráta nižší, než jak ji správce daně stanovil). Pokud by však naopak odlišný právní názor odvolacího orgánu měl vést k vydání pro odvolatele příznivějšího rozhodnutí, není odvolací orgán povinen odvolatele se svým odlišným právním názorem seznamovat (za předpokladu, že příznivější rozhodnutí není založeno na jiných skutkových zjištěních), a tento odlišný právní názor pak vyjádří až v odůvodnění odvolacího rozhodnutí“ (ŽÍŠKOVÁ, Marie. In BAXA, Josef a kol. Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2011, § 115).*

30. V projednávané věci k taková situace nenastala. Žalovaný dokazování neprováděl (což ani žalobce netvrdí); co se týče změny právního názoru žalovaného, ta sice v projednávané věci nastala, ovšem byla učiněna v žalobcův prospěch (viz výrok napadeného rozhodnutí), když žalovaný s ohledem na relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu akceptoval žalobcovy odvolací námítky týkající se oprávněnosti uplatnění náhrad mezd za dovolenou v rámci odčitatelné položky na projekty VaV. Z tohoto důvodu žalovaný své povinnosti plynoucí z § 115 odst. 2 daňového řádu neporušil.

### **Závěr a náklady řízení**

31. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
32. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením před soudem vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává 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). Případně-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](http://www.nssoud.cz).

České Budějovice 21. července 2022

JUDr. Marie Trnková v. r.  
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J.M.