

PŘÍSPĚVEK JE UZAVŘEN S ROZPOREM

Daň z příjmů

451/22.04.15 Zahrnutí náhrad za dovolenou v rámci odpočtu na výzkum a vývoje

Předkladatelé: Mgr. Jaroslav Škvřina, daňový poradce, číslo osvědčení 2843
Ing. Kateřina Novotná, daňová poradkyně, číslo osvědčení 4659,
Ing. Vlastimil Řehák daňový poradce, číslo osvědčení 4300

a) Popis problematiky

Cílem tohoto příspěvku je potvrdit možnost zahrnování náhrad mezd za dovolenou v rámci odpočtu na výzkum a vývoje dle § 34 odst. 4 a 5 a § 34a až 34e zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění.

b) Odůvodnění

V souladu s textem zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“ nebo „Zákon“), je do odpočtu na výzkum a vývoj možné zahrnout výdaje (náklady), které poplatník vynaložil při realizaci projektu výzkumu a vývoje, za současného splnění podmínek uvedených v ustanovení § 34b odst. 1, tedy že se jedná o náklady vynaložené na způsobilé činnosti, jedná se o výdaje (náklady) na dosažení zajištění a udržení příjmů a tyto výdaje (náklady) jsou evidovány odděleně. V ustanovení §34b odst. 2 ZDP jsou dále vyjmenovány výdaje (náklady), které není možné v odpočtu uplatnit. Z textu zákona je tedy zřejmé, že mimo množiny výslovně uvedených nákladů, které nelze v odpočtu uplatnit, mohou být veškeré daňově uznatelné náklady vynaložené při realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnuty do odpočtu na výzkum a vývoj.

Náhrada mzdy za dovolenou není v ZDP výslovně uvedena jako náklad, který není možné uplatnit v rámci odpočtu na výzkum a vývoj, a zároveň představuje daňově uznatelný náklad. Pokyn D – 288 Ministerstva financí k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ve znění Sdělení k Pokynu č. D – 288 ze dne 3. října 2014 (dále jen „Pokyn“), stanoví, že výdaji (náklady) vynaloženými při realizaci projektů výzkumu a vývoje jsou osobní výdaje a jim odpovídající povinné odvody. Pokyn tedy ve výčtu vybraných osobních nákladů, které je možné zahrnout do odpočtu na výzkum a vývoj, uvádí mzdu či plat, náhradu mzdy za dovolenou neuvádí. Zároveň však v žádné jiné části Pokynu výslovně neuvádí, že náhradu mzdy za dovolenou nelze uplatnit v rámci odpočtu na výzkum a vývoj. V této souvislosti bychom však chtěli uvést, že Pokyn není obecně právně závazný vůči daňovým poplatníkům, je pouze určitým návodem pro postup správce daně a je nepřipustné, aby přesahoval rámec Zákona.

Náhrada mzdy za čerpanou dovolenou podle ustanovení § 212 a následujících zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, v platném znění (dále jen „ZP“), přísluší každému zaměstnanci, který za nepřetržitého trvání pracovního poměru k témuž zaměstnavateli vykonával práci alespoň 60 dnů v kalendářním roce, (dovolená za

kalendářní rok), přičemž výměra dovolené činí nejméně 4 týdny v kalendářním roce. Výměru dovolené lze prodloužit pomocí pracovních smluv se zaměstnanci, kolektivní smlouvou nebo vnitřním předpisem zaměstnavatele. Právo na dovolenou zahrnuje jak právo na pracovní volno, tak i poskytování náhrady mzdy či platu po dobu jejího čerpání. „Dovolená 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“², je tedy zřejmé, že čerpání dovolené je pro zaměstnance nezbytný čas odpočinku, který mu napomáhá plnit přiřazené pracovní úkoly. Neposkytnutí dovolené trestá právní řád jako správní delikt, za který hrozí zaměstnavateli pokuta.³ Náhradu mzdy za čerpanou dovolenou tedy nelze chápat jako zaměstnanecký benefit.

Domníváme se, že podstatný je zejména fakt, že náhrada mzdy za dovolenou představuje pro poplatníka povinný zákonný náklad práce, který lze postavit na roveň s povinnými zákonnými odvody na sociální a zdravotní pojištění. Lze se proto domnívat, že náhradu mzdy za dovolenou by mělo být možné ošetřit v rámci odpočtu stejným způsobem jako povinné zákonné odvody.

Jak je zmíněno výše, primárním účelem poskytnuté dovolené je poskytnutí odpočinku, který zaměstnanci napomáhá plnit přiřazené pracovní úkoly. V případě zaměstnance, který ve zdaňovacím období vykonává pouze činnosti výzkumu a vývoje, lze proto konstatovat, že čas strávený tímto zaměstnancem na dovolené mu napomáhá plnit přiřazené pracovní úkoly při realizaci projektů výzkumu a vývoje. Náhradu mzdy za čerpanou dovolenou lze proto považovat za náklady vynaložené při realizaci projektů výzkumu a vývoje.

V případě, že se zaměstnanec kromě projektu výzkumu a vývoje věnuje i jiným činnostem, je dle našeho názoru možné zahrnout do odpočtu poměrnou část náhrady mzdy za dovolenou odpovídající míře zapojení zaměstnance do projektu výzkumu a vývoje. Tako poměrná část náhrady mzdy je osobním nákladem vzniklým při realizaci projektu výzkumu a vývoje a v souladu s ustanovením § 34b odst. 3 ZDP jej lze v rámci odpočtu na výzkum a vývoj uplatnit.

K zahrnutí náhrad za dovolenou do osobních výdajů (nákladů) vynaložených daňovým subjektem na zaměstnance se přiklání i zdrojový dokument pro zákonný rámec odčitatelné položky na výzkum a vývoj v českém právu, tzv. Manuál Frascati⁴. Ten v kapitole 6.2, v sekci 6.2.2. běžné náklady, vypočítává osobní náklady jako souhrn roční mzdy a všech přidružených plateb nebo vedlejších požitků, jako odměny, náhrada za dovolenou, příspěvky do důchodových fondů atd. Někteří daňoví poplatníci poskytují svým zaměstnancům dovolenou nad rámec minimální zákonné výměry. Domníváme se, že i náklady na dovolenou nad rámec ZP je možné v souladu s textem ZDP a výše uvedenými argumenty zahrnout do odpočtu. Vzhledem k sektorům, ve kterých poplatníci uplatňují odpočet na výzkum a vývoj působí, a náročnosti pracovních úkolů poskytují tito poplatníci svým zaměstnancům

² Bělina, M. a kol.: Zákoník práce. Komentář. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2012. 820 s.

³ § 29 zákona č. 251/2005 Sb., o inspekci práce, Správní delikty na úseku dovolené

⁴ Frascati Manual: Proposed Standard Practice for Surveys on Research and Experimental Development

dny dovolené navíc. V těchto odvětvích je přitom poskytování nadlimitní dovolené standardem, který uchazeči o zaměstnání vyžadují.⁵

c) Závěr

Doporučujeme přijmout závěr, že osobní náklady včetně náhrady mezd za dovolenou představují výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektu výzkumu a lze je v rámci odpočtu na výzkum a vývoj dle ustanovení § 34b ZDP uplatnit. Vzhledem k tomu, že odpočet na výzkum a vývoj může využít pouze poplatník, který naplní samotnou podstatu činností výzkumu a vývoje, ale také zároveň vyhoví všem formálním požadavkům ZDP, je třeba, aby byla současně dána jasná pravidla, které náklady je možné do odpočtu na výzkum a vývoj zahrnout a které nikoliv.

Domníváme se přitom, že tato pravidla mohou být jasně stanovena pouze Zákonem, jelikož jak bylo uvedeno již výše, Pokyn nemůže překračovat meze Zákonu. Z toho důvodu je tedy třeba postupovat v souladu se Zákonem, který obsahuje výčet neuplatnitelných výdajů (nákladů), mezi kterými se však náhrada mzdy za dovolenou nenachází. Je-li tedy vůlí zákonodárce, aby tato položka nebyla zahrnutelná do odpočtu na výzkum a vývoj, je třeba přistoupit ke změně nejednoznačné právní úpravy a tuto položku zahrnout do výčtu obsaženého v ustanovení § 34b odst. 2 ZDP, a nikoli k doplňování této úpravy nad rámec Zákonu prostřednictvím předpisů, které nedosahují potřebné právní síly. Jelikož aktuální znění Zákonu nevylučuje náhradu mzdy za dovolenou z okruhu nákladů, které lze uplatnit v rámci odpočtu na výzkum a vývoj, domníváme se, že tato položka je jednoznačně uplatnitelná.

Stanovisko GŘ:

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Ustanovení § 34 odst. 4 ZDP umožňuje od základu daně odečíst odpočet na podporu výzkumu a vývoje. Podmínky pro uplatnění odpočtu jsou stanovené v § 34a až 34e ZDP. Podle ustanovení § 34b odst. 1 ZDP se výdaji vynaloženými na výzkum a vývoj zahrnovanými do odpočtu rozumí výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP a evidované odděleně od ostatních výdajů. Ustanovení § 34 odst. 4 ZDP představuje výjimku ze základního pravidla, že jeden výdaj nelze u téhož poplatníka uplatnit dvakrát. Jedná se tedy o výklad výjimky, kterou je nutné interpretovat restriktivně.

Za výdaje vynaložené na výzkum a vývoj a zahrnované do tohoto odpočtu lze považovat osobní náklady a jim odpovídající náklady na povinné zákonné odvody (viz Pokyn MF D – 288 včetně jeho oprav). Mezi osobní náklady patří mzdy (platy) zaměstnanců přijatých podle pracovní smlouvy výhradně na řešení projektu. Povinnými zákonnými odvody jsou míněny odvody podle zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů, a zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů.

⁵ Viz také články <http://kariera.ihned.cz/c1-57806350-boj-mezi-zamestnavateli-a-zamestnanci-co-vlastne-chteji>, <http://www.finance.cz/zpravy/finance/346645-rhi-zamestnanci-chteji-dovolenou-navic-a-pruznou-pracovni-dobu/>

Podle ustanovení § 109 odst. 1 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákoník práce“), přísluší zaměstnanci za vykonanou práci mzda, která je podle ustanovení § 109 odst. 2 zákoníku práce peněžitým plněním poskytovaným zaměstnavatelem zaměstnanci za práci. Pojem práce pak dále specifikuje ustanovení § 1 písm. a) zákoníku práce jako závislou práci mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem, tj. dle § 2 téhož zákona osobní výkon zaměstnance pro zaměstnavatele (zaměstnanec ji pro zaměstnavatele vykonává osobně) za mzdu v pracovní době na pracovišti nebo na jiném dohodnutém místě.

Úzká vazba mezi osobní přítomností pracovníka na pracovišti a prováděnou prací na realizaci výzkumu a vývoje je dále deklarována tím, že mzdu nebo plat zaměstnance je možné v rámci odpočtu uplatnit za předpokladu, že se bude podílet na řešení projektu (viz pokyn D – 288 písm. a) bod. 1). Z výše uvedeného lze dovodit závěr, že pokud pracovník pracující na projektu výzkumu a vývoje čerpá dovolenou, pak na projektu výzkumu a vývoje osobně na pracovišti zaměstnavatele nepracuje (nevykonává práci pro zaměstnavatele), tj. nepodílí se na jeho realizaci.

Pokud se zaměstnanec v době dovolené nepodílí osobně na pracovišti zaměstnavatele na realizaci výzkumu a vývoje, není splněna základní zákonná podmínka stanovená pro uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje v ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, tj., že náklad souvisí přímo a bezprostředně s realizací projektu. Náhrada mzdy přímo nesouvisí s řešením projektu, ale souvisí s čerpáním dovolené, tj. s odpočinkem zaměstnance v kalendářním roce.

Lze tak dovodit, že za mzdu ve smyslu Pokynu D - 288 lze považovat pouze daňové výdaje vynaložené na práce související s projekty výzkumu a vývoje a nikoliv další náhrady jako je např. náhrada za dovolenou, za státní svátek či nemocenskou a s nimi související zákonné odvody na sociální a zdravotní pojištění.