25. 4. 2019

Vezměte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

Náhrada za dovolenou jako výdaj vynaložený na výzkumu a vývoj

Výdaje na výzkum a vývoj, jejich rozsah a uplatnění jako odpočtu, patří u odborné veřejnosti mezi dlouhodobě probíraná témata, která často přináší názorový střet mezi daňovými poradci a finanční správou. Aktuální rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 7. 1. 2019, č. j. 31 Af 23/2016 – 76, přináší odpověď na subsumpci náhrad za dovolenou jako odpočtu na podporu výzkumu a vývoje dle § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Nejprve obecně k odpočtu na podporu výzkumu a vývoje upraveném v § 34 zákona o daních z příjmů. Odpočet na podporu výzkumu a vývoje opravňuje poplatníky při splnění zákonných podmínek definovaných v § 34a až § 34e zákona o daních z příjmů, uplatnit náklady na výzkum a vývoj nejen jako daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ale umožňuje také tyto náklady odečíst od základu daně také ve formě odpočtu. Tím tedy umožňuje poplatníkům uplatnit tyto náklady hned *„dvakrát*“.

Tímto způsobem má dojít ze strany státu k podpoře provádění výzkumu a vývoje s cílem zvýšit zájem podnikatelských subjektů o kvalifikované zaměstnance a zvýšit poptávku po kvalifikované práci, čímž by mělo dojít také ke zvýšení konkurenceschopnosti na mezinárodním trhu.

Uplatnit náklady na výzkum a vývoj lze až do výše 100 % podle toho, zda tyto náklady souvisí s projektem výzkumu a vývoje zcela, nebo z části (poté se uplatní pouze ta část, která s projektem výzkumu a vývoje souvisí). Současně se také musí jednat o náklad, který není ze zákona vyloučen jako výdaj vynaložený na výzkum a vývoj. Těmi se v souladu s § 34b odst. 2 zákona o daních z příjmů rozumí:

- výdaje (náklady), na něž byla byť 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 pořízeny 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),
  - služby, které souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje a které spočívají v ověření nebo prokázání toho, že výsledek výzkumu a vývoje splňuje požadavky stanovené právními předpisy, pokud výdaje na ověření nebo prokázání nebyly zahrnuty do odpočtu u jiného poplatníka,
  - 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.

Otázku uplatnění náhrad mezd za dovolenou jako výdaj vynaložený na výzkum a vývoj, a tedy odečitatelný ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, se již pokoušel dříve vyřešit

Koordinační výbor 04/15 ze dne 22. 4. 2015 v příspěvku č. 451/22.04.15. Zatímco předkladatelé z Komory daňových poradců shodně dovodili jejich uznatelnost jako nákladu na výzkum a vývoj zahrnovaný do odpočtu, Generální finanční ředitelství zaujalo záporné stanovisko s tím, 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.

Krajský soud v Hradci králové pak ve výše uvedeném rozsudku posuzoval otázku náhrady za dovolenou jako výdaje vynaloženého ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. V rozsudku dospěl k následujícímu závěru:

„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.“*

Krajský soud tak posoudil uznatelnost náhrad za dovolenou nejen z pohledu § 34 zákona o daních z příjmů, ale zabýval se také vztahem výdaje s pracovněprávními předpisy a vztahu D-pokynu k vymezení výdajů uplatnitelných v odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Ve vztahu k náhradám na dovolenou tedy krajský soud dovodil jejich uznatelnost jako odpočtové položky na podporu výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů.

Ačkoliv krajský soud posuzoval právní úpravu účinnou do 31. 12. 2013, dle autora nic nebrání tyto závěry vztáhnout také na aktuální znění, účinné po 1. 1. 2014. Nakonec, určité vodítko poskytl sám krajský soud v bodu 33. rozsudku, kde uvedl *„Tato novější právní úprava je však z hlediska nyní posuzované otázky v podstatných rysech shodná."*

Dle autora pak uznatelnost náhrady za dovolenou lze dovodit také z dikce ustanovení § 34b odst. 1 a odst. 2 zákona o daních z příjmů. Jestliže se nejedná o výdaje vyloučené z odpočtu na podporu vědy a výzkumu dle § 34b odst. 2 zákona o daních z příjmů, pak při splnění podmínek § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů, že:

- poplatník vynaložil výdaje při realizaci projektu výzkumu a vývoje
- jsou výdaji (náklady) na dosažení zajištění a udržení příjmů a
- jsou evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů),

se jedná o výdaj slučitelný s § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Podstatné je především písmeno a) předmětného ustanovení, které stanovuje povinnost vynaložení výdaje **při** realizaci výzkumu a vývoje, a nikoliv vynaložení výdaje **na** realizaci projektu výzkumu a vývoje. V případě slovního spojení „na realizaci" by došlo ke striktnímu zúžení výdajů na podmínku přímé souvislosti výdaje s řešením projektu výzkumu a vývoje, a tedy výkladu zastávaném finanční správou. Slovní spojení „při realizaci" lze dle autora vyložit tak, že ačkoliv byl výdaj vynaložen v souvislosti s projektem výzkumu a vývoje, jedná se o výdaj, který nebyl vynaložen přímo na řešení projektu vědy a výzkumu. Přesto může být zahrnut do odpočtu na podporu vědy a výzkumu.

Pro úplnost je potřeba sdělit, že Odvolací finanční ředitelství proti uvedenému rozsudku podalo kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu, která bude projednána pod sp. zn. 7 Afs 62/2019. Nejedná se tedy o definitivní řešení sporné otázky, proto z opatrnosti doporučím vyčkat na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.

Mgr. Tomáš Rydval

© EPRAVO.CZ – Sbírka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- Jak fungují plánovací smlouvy v reálných situacích (1. díl)
- Rozvod? Už k němu nemusíte. Shrnutí podmínek, za jakých nebudete u soudu vyslýcháni, dokonce ani nebude nutná Vaše osobní účast
- Jaké klíčové změny přináší návrh novely stavebního zákona?
- Byznys a paragrafy, díl 26.: Smírčí řízení jako alternativní nástroj řešení sporů mezi podnikateli
- Pozemkové úpravy aneb „malé" vyvlastnění

- Nová éra v boji proti nekalým obchodním praktikám: Co přinese nové procesní nařízení EU?
- Licence LUC v podnikatelské strategii provozovatelů dronů
- Péče rodičů po novele od 1.1.2026
- K ukončování služebního poměru po novele zákona o státní službě
- Aktuality z práva internetu: kybernetická bezpečnost a online řešení sporů
- Zelené standardy pro výstavbu a renovace: jaké povinnosti přinese nová evropská úprava?