



**Generální finanční ředitelství**  
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

**Sekce metodiky a výkonu daní**



GFR00767420  
ESS

Č. j.: 7577/20/7100-40110-013213

Vyřizuje: Ing. Ludmila Dvořáčková, Oddělení daně z příjmů právnických osob

Tel: [REDACTED]

E-mail: [REDACTED]

ID datové schránky: p9iwi4f

Všem finančním úřadům, vč. Specializovaného finančního úřadu  
Odvolacímu finančnímu ředitelství

**Metodický pokyn k uplatnění náhrad mezd za dovolenou do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje**

Tento metodický pokyn upravuje oblast uplatnění náhrad mezd za dovolenou do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje (dále jen „odpočet“), který je vymezen v § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“).

Účelem metodického pokynu je aktuálně reagovat na rozhodovací činnost Nejvyššího správního soudu ČR (dále jen „NSS“).

**I. Uvedení situace**

Generální finanční ředitelství dlouhodobě zastávalo výkladové stanovisko, že náklady zahrnované do odpočtu musí kumulativně splnit podmínky stanovené v § 34a ZDP, tj. musí se jednat o výdaje skutečně vynaložené, vynaložené na realizaci projektu výzkumu a vývoje a zahrnované do odpočtu (ve znění do 31. 3. 2019), dále se podle § 34b odst. 1 ZDP musí jednat o výdaje vynaložené *v přímé souvislosti při realizaci* projektu výzkumu a vývoje, výdaje na konkrétní činnosti a účely, výdaje dle § 24 odst. 1 a § 24 odst. 2 ZDP a výdaje musí být evidovány odděleně.

V dané souvislosti náhrady mzdy za dovolenou, náhrady za státní svátky, nemocenskou a s nimi související odvody na sociální a zdravotní pojištění nebyly zahrnovány do odpočtu, protože dle názoru Generálního finančního ředitelství se v době dovolené zaměstnanec nepodílí osobně na pracovišti zaměstnavatele na realizaci projektu výzkumu a vývoje, není tedy splněna základní zákonná podmínka stanovená pro uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje v ustanovení § 34 odst. 4 ZDP, že náklad souvisí přímo a bezprostředně s realizací projektu výzkumu a vývoje, ale souvisí s čerpáním dovolené.

NSS se ve své aktuální rozhodovací činnosti s výše uvedenou argumentací finanční správy neztotožnil a uzavřel, že náhrady mezd za dovolenou jsou součástí odpočtu (viz rozhodnutí NSS č. j. 1 Afs 429/2018 - 41 ze dne 10. 12. 2019 a rozhodnutí NSS č. j. 7 Afs 62/2019 - 32 ze dne 16. 12. 2019).

V rozhodnutí č. j. 1 Afs 429/2018 - 41 ze dne 10. 12. 2019 (dále také jen „rozsudek NSS“) ohledně aplikace ustanovení § 34a a § 34b ZDP NSS uvedl, že ZDP jako podmínku uznatelnosti výdajů stanoví vynaložení výdaje *při realizaci výzkumu a vývoje, nikoliv v „přímé souvislosti“ s ním.*

Při zahrnování náhrad do odpočtu NSS dále přihlédl ke smyslu a účelu podpory výzkumu a vývoje (NSS odmítl pouze jazykový výklad ustanovení), kterým je zvýšení konkurenceschopnosti firem a zvýšení poptávky po kvalifikovaných pracovních silách, udržení kvalifikovaných zaměstnanců a zabránění jejich odlivu.

NSS dále zohlednil smysl institutu náhrady za dovolenou v zákoníku práce, kterým je ochrana práva na placenou dovolenou. Rovněž byla soudem zohledněna skutečnost, že nárok na dovolenou je povinný nárok za práci a jde o náklad práce zaměstnavatele (a nikoliv nárok za „nepřítomnost v práci“ či „zotavování se“). Soud učinil závěr, že náhrada mzdy za dovolenou fakticky představuje rozložení ceny práce v čase.

NSS uzavřel, že náhrada mzdy za dovolenou je způsobilá být výdajem vynaloženým v souvislosti s realizací výzkumu a vývoje, a proto je uplatnitelná v režimu § 34 odst. 4 ZDP jako výdaj na podporu výzkumu a vývoje. Tento závěr následně aproboval NSS i v rozhodnutí č. j. 7 Afs 62/2019 - 32 ze dne 16. 12. 2019.

## II. Metodické řešení

Z důvodu zajištění jednotného postupu správců daně, v návaznosti na rozhodovací činnosti NSS v podobě obou rozhodnutí ve prospěch žalobců a v návaznosti na očekávaný vývoj v dané oblasti je nutné v daňových řízeních akceptovat právní názor, že náhradu mzdy za dovolenou lze zahrnout do odpočtu, a v dané věci postupovat následujícím způsobem:

II.1.V případě **probíhajících** (tj. neukončených) **daňových kontrol** bude správcem daně zohledněna<sup>1</sup> skutečnost, že náhrady lze do odpočtu zahrnout.

II.2. V případech, kdy se proti platebnímu výměru **daňový subjekt odvolal, vyhoví správce daně tomuto odvolání** (resp. této konkrétní odvolací námitce) v autoremeduře, resp. napadené rozhodnutí změní odvolací orgán. Odvolací orgán zohlední skutečnost, že náhrady lze do odpočtu zahrnout, i bez toho, aby daňový subjekt tuto skutečnost v rámci odvolání namítal (pokud jsou dané informace jednoznačně patrné ze spisu).

II.3.V případech, kdy navrhovatel brojí proti předmětným rozhodnutím **ve správním soudnictví** (i) z důvodu, že správce daně nezohlednil možnost zahrnutí náhrady mzdy za dovolenou do odpočtu, **pokusí se správce daně navrhovatele uspokojit dle § 124 daňového řádu** a rozhodnutí změní.

II.4.V **ostatních případech**, kdy není o stanovení daně vedeno žádné řízení, **nebude platební výměr měněn s výjimkou případů, kdy daňový subjekt sám podá podnět k nařízení přezkoumání tohoto platebního výměru.**

Není však povinností správce daně aktivně tyto případy vyhledávat, to jinými slovy znamená, že správce daně není povinen aktivně (ex officio) vyhledávat řízení potencionálně dotčená rozsudkem NSS a případně je opětovně zahajovat.

---

<sup>1</sup> Náhrady mzdy za dovolenou lze do odpočtu samozřejmě zahrnout pouze za současného splnění ostatních zákonných podmínek pro tento odpočet.

### III. Odůvodnění

Od roku 2005, kdy byl zaveden do ZDP odpočet, Generální finanční ředitelství v souladu s Ministerstvem financí zastávalo názor, že náhrady za dovolenou nelze zahrnout do odpočtu. Argumentace tohoto právního názoru byla uvedena jak v závěrech Generálního finančního ředitelství ke Koordináčnímu výboru č. 451/22.04.15 ze dne 22. 4. 2019, tak i v odpovědi na Signální informaci Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 2. 2019.

Judikatura krajských soudů v této oblasti byla nejednotná. Dva krajské soudy přijaly argumentaci finanční správy (Krajský soud v Hradci Králové v rozsudku č. j. 52 Af 30/2013 - 105 ze dne 22. 1. 2014, fortell s.r.o. a Krajský soud v Českých Budějovicích v rozsudku č. j. 51 Af 32/2017- 31 ze dne 15. 10. 2018, Abadia a.s.) a dva krajské soudy argumentaci správce daně nepřijaly (Krajský soud v Hradci Králové č. j. 31 Af 23/2016 - 76 ze dne 7. 1. 2019, ZVU Engineering a.s. a Krajský soud v Ostravě 25 č. j. Af 23/2018 - 40 ze dne 6. 3. 2019, Ha Vet Internet).

Danou problematikou se koncem roku 2019 zabýval NSS v rozhodnutích (viz rozhodnutí NSS č. j. 1 Afs 429/2018 - 41 ze dne 10. 12. 2019 a rozhodnutí NSS č. j. 7 Afs 62/2019 - 32 ze dne 16. 12. 2019), ze kterých plyne závěr, že náhradu mzdy za dovolenou lze zahrnout do odpočtu. Argumentací pro toto rozhodnutí byl zejména závěr, že ZDP stanoví povinnost vynaložit výdaje při realizaci projektu výzkumu a vývoje, nikoliv v „přímé souvislosti s ním“, a dále NSS zohlednil skutečnosti vztahující se ke smyslu této podpory, tedy pozitivní dopad do zaměstnanosti kvalifikovaných zaměstnanců a k povinnosti zaměstnavatele tyto náhrady hradit.

Obě rozhodnutí NSS se vztahují pouze k náhradě mzdy za dovolenou, hodnocení jiných náhrad v těchto kauzách by bylo nad rámec žalobních námitek.

Pokud vyjdeme ze závěru obsaženého zejména v bodě 25 rozsudku NSS, že podmínkou uplatnění výdajů do odpočtu je vynaložení výdaje „při“ realizaci projektu výzkumu a vývoje, což je dle NSS širší vymezení, než by byl pojem „na“ realizaci projektu výzkumu a vývoje, a s ohledem na to, že NSS odmítl argumentaci, že výdaj musí být vynaložen „v přímé souvislosti“ s jeho realizací, pak je nutné zohlednit závěr v bodu č. 40, kde soud uzavřel, že náhrady mzdy za dovolenou představují povinný náklad práce, v návaznosti na závěr v bodu č. 48, že nelze oddělit samotný výkon práce od dovolené, během níž se zaměstnanec nepodílí na výzkumných a vývojových činnostech.

Co je považováno za „výkon práce“, je vymezeno v § 348 odst. 1 zákona č. 262/2016 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (viz bod 24 rozsudku NSS). Za výkon práce se považuje doba:

- čerpání jakéhokoli druhu dovolené (dovolená za kalendářní rok, dovolená za odpracované dny, dodatková dovolená),
- kdy zaměstnanec nepracuje pro překážky v práci, s výjimkou doby pracovního volna poskytnutého na žádost zaměstnance, bylo-li předem sjednáno jeho napracování, a doby, po kterou byla práce přerušena pro nepříznivé povětrnostní vlivy (není rozhodující, zda se jedná o překážky v práci na straně zaměstnavatele nebo zaměstnance),
- kdy si zaměstnanec vybírá náhradní volno za práci přesčas nebo za práci ve svátek,
- kdy zaměstnanec nepracuje proto, že je svátek, za který mu přísluší náhrada mzdy, popřípadě za který se mu jeho mzda nebo plat nekrátí.

Na základě výše uvedeného lze uzavřít, že do odpočtu je nutné zohlednit veškeré náhrady mzdy, které zaměstnanci náleží za výkon práce vymezený v § 348 odst. 1 zákoníku práce, za předpokladu splnění všech podmínek stanovených v ZDP.

## **VI. Závěr**

**Správce daně do odpočtu zohlední náhrady mzdy náležející zaměstnanci za výkon práce podle § 348 odst. 1 zákoníku práce a s nimi související odvody na sociální a zdravotní pojištění v jednotlivých fázích řízení dle bodu II. tohoto metodického pokynu i v institutu závazného posouzení výdajů vynaložených na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu dle § 34e ZDP.**

Ing. Jiří Fojtík  
ředitel sekce

Elektronicky podepsáno  
13.02.2020  
**Ing. Jiří Fojtík**  
ředitel sekce