

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



GFR04080820
ESS

Sekce metodiky a výkonu daní

Č. j.: 40459/20/7100-40110-013213

Vyřizuje: [redacted], Oddělení daně z příjmů právnických osob
Tel: (+ 420) [redacted] (+ 420) 296 852 222
E-mail: [redacted]@fs.mfcr.cz
ID datové schránky: p9iwj4f

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

**Metodický pokyn ke stanovení výše náhrad mezd (platů) zahrnovaných
zaměstnavatelem do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje**

Účelem metodického pokynu je reagovat na rozhodovací činnost Nejvyššího správního soudu ČR (dále jen „NSS“) a zároveň sjednotit postupy uplatňované správní praxí správců daně.

Tento metodický pokyn upravuje oblast stanovení výše náhrad mezd za dovolenou, které lze zaměstnavatelem, právnickou osobou, uplatnit do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje (dále jen „odpočet“) podle § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Poplatníci, kteří nevedou účetnictví nebo vedou jednoduché účetnictví, postupují dle tohoto materiálu přiměřeně.

Dále je stanoven postup i pro další plnění (tj. náhrady mzdy nebo platu), která má zaměstnavatel povinnost hradit dle § 348 odst. 1 zákona č. 262/2006 Sb. zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákoník práce“). Pro účely tohoto materiálu pojem „mzda“ zahrnuje i pojem „plat“.

I. Uvedení situace

Generální finanční ředitelství (dále jen „GFR“) vydalo dne 13. 2. 2020 Metodický pokyn k uplatnění náhrad mezd za dovolenou do odpočtu (č. j. 7577/20/7100-40110-013213) jako reakci na rozhodovací činnost NSS v této oblasti.

Z uvedeného metodického materiálu vyplývá, že do odpočtu lze zahrnout náhrady mezd náležící zaměstnanci za výkon práce dle § 348 odst. 1 zákoníku práce a s nimi související odvody na sociální a zdravotní pojištění. Metodický materiál ze dne 13. 2. 2020 nestanovuje, jakým způsobem a v jaké výši mohou být tyto náhrady do odpočtu zahrnuty.

II. Skutečnosti, které je nutné zohlednit při stanovení výše náhrad mezd:

Tento metodický materiál obsahuje zásady, ze kterých je nutné vycházet při zahrnování náhrad mezd zaměstnavatelem do odpočtu, obsahuje možný způsob výpočtu těchto náhrad, avšak není vyloučeno, že poplatník tvrzené skutečnosti prokáže jiným způsobem.

II.1. [Povinné náhrady]

Do odpočtu lze zahrnout pouze náhrady mezd za výkon práce, k jejichž úhradě je **zaměstnavatel povinen** dle § 348 odst. 1 zákoníku práce. Nejedná se tedy o úhradu náhrad mezd za výkon práce, kterou hradí povinně jiný subjekt, než zaměstnavatel.

II.2. [Zahrnutí náhrad mezd do odpočtu]

Rozhodující pro uplatnění náhrady mzdy do odpočtu je okamžik, kdy **zaměstnanci** vznikne nárok **na úhradu náhrady mzdy**. U **zaměstnavatele (subjektu uplatňujícího si odpočet)** se jedná o okamžik, kdy je náhrada mzdy výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 odst. 1 ZDP. Zároveň musí být splněny všechny podmínky pro náklady, které lze zahrnout do odpočtu dle ZDP. To jinými slovy znamená, že dle předpisů upravujících účetnictví musí být náhrady mzdy správně zaúčtovány při dodržení všech zásad **stanovených těmito předpisy**, tj. zejména dodržení zásady věcné a časové souvislosti.

V materiálu není nutné řešit období, ve kterém lze náhrady mezd do odpočtu zahrnout, protože vždy platí, že podmínky vymezené pro jejich uplatnění do odpočtu se dle § 34a až § 34ba ZDP musí vztahovat k realizaci projektu výzkumu a vývoje v době řešení projektu, která je vymezena podle § 34c odst. 1 písm. b) ZDP.

V dané souvislosti tedy není zohledňován nárok na dovolenou, který vzniká zaměstnanci dle zákoníku práce (rozhodnou skutečností tak není vznik nároku na dovolenou zaměstnance, ani z jakého druhu dovolené nárok vznikl, ani zda a z jakého důvodu mu byl nárok krácen atd). Samotný nárok na dovolenou, který vzniká dle zákoníku práce, není automaticky dle ZDP výdajem dle § 24 odst. 1 ZDP.

II.3. [Celá výše náhrady]

Celou výši měsíční náhrady mzdy lze do odpočtu u jednoho projektu výzkumu a vývoje zahrnout v případě, kdy zaměstnanec pracuje v této době po celou svou pracovní dobu pouze na tomto projektu výzkumu a vývoje, a to po celou dobu jeho řešení (viz § 34c odst. 1 písm. b) ZDP).

II.4. [Poměrná část výše náhrady]

Podle § 34b odst. 3 ZDP platí, že pokud výdaje vymezené v § 34b odst. 1 ZDP 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. ZDP obecně nedefinuje způsoby tohoto výpočtu a ani judikatura speciálně nestanovuje postupy pro stanovení výše náhrad mezd zahrnovaných do odpočtu.

V případě, kdy zaměstnanec pracuje na projektu výzkumu a vývoje pouze z části své pracovní doby, případně pracuje na více než jednom projektu výzkumu a vývoje, je nutné dle § 34b odst. 3 ZDP do odpočtu zahrnout jen poměrnou část měsíční náhrady mzdy tak, aby případný součet všech poměrných částí náhrad mzdy činil maximálně 100 % výše měsíční náhrady mzdy. V této souvislosti uvádíme možný způsob výpočtu, který vychází z období kalendářního měsíce (tedy z částky měsíčních osobních nákladů).

Při výpočtu v níže uvedeném příkladu jsou v čitateli zohledněny skutečně odpracované hodiny jednoho zaměstnance na konkrétním projektu výzkumu a vývoje za dobu jednoho kalendářního měsíce, včetně doby, která se dle § 348 odst. 1 zákoníku práce považuje za výkon práce v daném měsíci.

Ve jmenovateli je zohledněn součet hodin celé pracovní doby jednoho zaměstnance za dobu jednoho kalendářního měsíce, včetně doby, která se dle § 348 odst. 1 zákoníku práce považuje za výkon práce v daném měsíci.

Příklad:

Doba řešení projektu je od 1. 1. 2021 do 31. 3. 2021, zaměstnanec pracuje na tomto projektu pouze část své pracovní doby (viz rozpis níže) a v měsíci březnu zaměstnanec na projektu nepracuje.

Leden

- 1 den státní svátek (náhrada mzdy za 8 hodin), připadá na pracovní den
- 20 pracovních dnů (160 hodin = 8 hodin x 20 dnů), v nichž bylo odpracováno zaměstnancem na projektu pouze 100 hodin

Výpočet poměru pro náhradu mzdy měsíc leden =
$$\frac{(100 \text{ hodin} + 8 \text{ hodin})}{(160 + 8 \text{ hodin})} \times 100 = 64,29 \%$$

Do odpočtu budou zahrnuty mzdové náklady za 100 hodin, které byly skutečně na projektu odpracovány a 64,29 % z celkové částky náhrady mzdy za státní svátek.

Únor

- předpoklad počet pracovních dnů 20
- zaměstnanec čerpal 20 dnů dovolené (160 hodin = 8 x 20 dnů)

Výpočet poměru pro náhradu mzdy měsíc únor =
$$\frac{(160 \text{ hodin})}{(160 \text{ hodin})} \times 100 = 100 \%$$

Do odpočtu bude zahrnuto 100 % z náhrady mzdy za dovolenou.

Březen

- zaměstnanec na projektu nepracuje

Do odpočtu nebude zahrnuta žádná částka náhrady mzdy.

III. Typy náhrad

III.1. Náhrada mzdy za dobu čerpání dovolené

Za výkon práce se dle zákoníku práce považuje doba dovolené (viz § 348 odst. 1 písm. b) zákoníku práce).

Jedná se o náhradu mzdy zaměstnance za dobu čerpání jakéhokoliv druhu dovolené. Dle zákoníku práce může vzniknout zaměstnanci nárok na dovolenou za kalendářní rok nebo na její poměrnou část, nárok na dovolenou za odpracované hodiny a nárok na dodatkovou dovolenou (viz § 211 zákoníku práce). Nárok na náhradu mzdy za dobu čerpání dovolené je upraven v § 222 odst. 1 zákoníku práce.

Náhradu mzdy lze zahrnout do odpočtu.

III. 2. Náhrada mzdy za svátek

Za výkon práce se dle zákoníku práce považuje doba, kdy zaměstnanec nepracuje proto, že je svátek, za který mu přísluší náhrada mzdy, popřípadě za který se mu jeho mzda nebo plat nekrátí (viz § 348 odst. 1 písm. b) zákoníku práce). Za výkon práce dle zákoníku práce se považuje i doba, kdy zaměstnanec nepracoval proto, že svátek připadal na jeho obvyklý pracovní den, za který mu přísluší náhrada mzdy (§ 115 odst. 3 zákoníku práce).

Jedná se o povinnou náhradu mzdy, kterou hradí zaměstnavatel svému zaměstnanci (pokud se nedohodnou jinak - viz § 115 odst. 1 a 2 zákoníku práce).

Státní svátky jsou vymezené v § 1, ostatní svátky v § 2 zákona č. 245/2000 Sb., o státních svátcích, o ostatních svátcích, o významných dnech a o dnech pracovního klidu, ve znění pozdějších předpisů.

Náhradu mzdy lze zahrnout do odpočtu.

III.3. Náhrada mzdy ve specifických případech

Za výkon práce se dle zákoníku práce považuje doba, kdy si zaměstnanec vybírá náhradní volno za práci přesčas nebo za práci ve svátek (viz § 348 odst. 1 písm. c) zákoníku práce).

Náhradu mzdy lze zahrnout do odpočtu.

III.4. Náhrada mzdy za překážky v práci

Za výkon práce se dle zákoníku práce považuje doba, 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 (viz § 348 odst. 1 písm. a) zákoníku práce).

Dle zákoníku práce může zaměstnanci plynout náhrada mzdy:

- pouze od zaměstnavatele
- od jiné osoby než je zaměstnavatel (např. výkon veřejné funkce v pozici dlouhodobě uvolněného zaměstnance)
- ze sociálního systému – např. ze systému nemocenského pojištění (dávka nemocenského pojištění poskytnutá zaměstnanci od 15. dne dočasné pracovní neschopnosti, mateřská dovolená, peněžitá pomoc v mateřství)
- kombinované plnění – částečně plynoucí od zaměstnavatele, částečně plynoucí ze sociálního systému (například v případě dočasné pracovní neschopnosti)

Obecně lze konstatovat, že do odpočtu lze zahrnout pouze náhradu mzdy vztahující se k překážkám v práci, k jejíž úhradě zaměstnanci je povinen zaměstnavatel; přitom není rozhodné, zda se jedná o překážku v práci na straně zaměstnavatele nebo zaměstnance.

V případě překážek v práci na straně zaměstnavatele (viz § 207 a násl. zákoníku práce) správce daně individuálně posoudí, zda v důsledku těchto překážek v práci byla konkrétní činnost výzkumu a vývoje omezena, přerušena, případně zcela zastavena a zároveň z hlediska odpočtu na výzkum a vývoj posoudí uznatelnost případně poskytnuté náhrady mzdy nebo platu zaměstnanci podle platných právních předpisů.

III.4.1. Důležité osobní překážky v práci

a) Náhrada mzdy při dočasné pracovní neschopnosti

Zaměstnanci, který byl uznán dočasně práce neschopným (nebo kterému byla nařízena karanténa), přísluší v době prvních 14 kalendářních dnů trvání dočasné pracovní neschopnosti (nebo karantény) náhrada mzdy od zaměstnavatele (§ 192 a násl. zákoníku práce), pokud splňuje podmínky nároku na nemocenské podle právních předpisů o nemocenském pojištění (§ 192 odst. 1 zákoníku práce).

Do odpočtu lze zahrnout pouze náhradu mzdy za dočasnou pracovní neschopnost zaměstnance, kterou je povinen hradit zaměstnavatel, tj. prvních 14 kalendářních dnů trvání dočasné pracovní neschopnosti zaměstnance.

b) Finanční zabezpečení z titulu mateřské dovolené nebo z titulu rodičovské dovolené

Do odpočtu nelze toto finanční zabezpečení zahrnout, protože k úhradě není zaměstnavatel povinen.

III.4.2. Jiné osobní překážky v práci

Jiné osobní překážky v práci jsou vymezeny v § 199 zákoníku práce a v nařízení vlády č. 590/2006 Sb., kterým se stanoví okruh a rozsah jiných důležitých osobních překážek v práci (dále jen „nařízení vlády“).

a) Jiné osobní překážky v práci, u nichž náhrada mzdy lze do odpočtu zahrnout/pracovní volno s náhradou mzdy od zaměstnavatele

- Vyšetření nebo ošetření
- Znemožnění cesty do zaměstnání
- Svatba
- Úmrtí
- Pohřeb spoluzaměstnance

Konkrétní podmínky, kdy vzniká dle zákoníku práce nárok na náhradu mzdy, upravuje nařízení vlády. Vždy je nutné zohlednit pouze náhradu mzdy, k jejíž úhradě je zaměstnavatel povinen.

b) Jiné osobní překážky, u nichž náhrada mzdy nelze do odpočtu zahrnout/pracovní volno bez náhrady mzdy od zaměstnavatele

- Přerušování dopravního provozu nebo zpoždění hromadných dopravních prostředků
- Přestěhování
- Vyhledávání nového zaměstnání
- Ošetřování dítěte mladšího 10 let nebo jiného člena domácnosti
- Péče o dítě mladší 10 let z důvodů podle § 39 zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění, ve znění pozdějších předpisů.

Konkrétní podmínky, kdy vzniká dle zákoníku práce nárok na náhradu mzdy, upravuje nařízení vlády.

- c) Jiné osobní překážky, u nichž náhrady mzdy **lze i nelze** zahrnout do odpočtu/pracovní volno s náhradou mzdy i bez ní od zaměstnavatele
 - Narození dítěte
 - Doprovod do zdravotnického, sociálního nebo poradenského zařízení

Konkrétní podmínky, kdy vzniká dle zákoníku práce nárok na náhradu mzdy nebo naopak vzniká jen nárok na pracovní volno bez nároku na náhradu, upravuje v konkrétních případech nařízení vlády. Vždy je nutné zohlednit pouze náhradu mzdy, k jejíž úhradě je zaměstnavatel povinen.

d) Zvláštní případy překážek v práci

Zvláštním případem jsou překážky v práci na straně zaměstnance z důvodu obecného zájmu. Jedná se o 3 typy překážek, jako je výkon veřejné funkce, plnění občanské povinnosti a jiné úkoly v obecném zájmu.

V těchto případech bude náhrada mzdy posuzována správcem daně individuálně. Vždy je nutné zohlednit pouze náhradu mzdy, k jejíž úhradě je zaměstnavatel povinen.

IV. Odůvodnění

Problematikou uplatnění náhrad mezd do odpočtu se koncem roku 2019 zabýval NSS v rozsudcích (NSS č. j. 1 Afs 429/2018 - 41 ze dne 10. 12. 2019 a 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. Ani jeden z rozsudků NSS neřešil způsob stanovení výše náhrad mezd za dovolenou ani jiný druh náhrad mezd, který lze zahrnout do odpočtu, protože tyto oblasti nebyly předmětem žalobních námitek.

NSS dovodil, že náhrady mezd lze do odpočtu zahrnout.

Konkrétní způsob stanovení výše náhrad mezd zaměstnanců, které lze u zaměstnavatele zahrnout do odpočtu, není v ZDP stanoven. Tento metodický materiál tak obecně vychází z ustanovení § 24, § 25, § 34 odst. 4 a 5 ZDP a následujících, ze základních principů účtování výdajů a ze závěrů judikatury NSS, který své zdůvodnění částečně vázal i na výklad zákoníku práce a výklad dalších právních předpisů v oblasti mezinárodního práva.

Podle § 109 odst. 1 zákoníku práce přísluší zaměstnanci za vykonanou práci mzda, plat nebo odměna z dohody za podmínek stanovených zákoníkem práce.

Mzda přísluší zaměstnanci za vykonanou práci, tedy nikoliv v případech, kdy zaměstnanec nepracuje. Pokud zaměstnanec práci nekoná, přísluší mu obvykle náhrada mzdy podle příslušných pracovněprávních předpisů, dávky nemocenského pojištění podle zvláštních předpisů, případně nemá nárok na žádnou náhradu (např. při neplaceném volnu, při neomluvené absenci, při pouhé přítomnosti v práci bez pracovního výkonu).

Náhrada mzdy je obvykle spojena s nepřítomností zaměstnance na pracovišti a s nemožností fakticky vykonávat práci. Za výkon práce se však považuje doba, která je vymezena v § 348 odst. 1 zákoníku práce jako doba:

a) 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,

b) dovolené,

c) kdy si zaměstnanec vybírá náhradní volno za práci přesčas nebo za práci ve svátek,

d) kdy zaměstnanec nepracuje proto, že je svátek, za který mu přísluší náhrada mzdy, popřípadě za který se mu jeho mzda nebo plat nekrátí.

Zákoník práce mimo jiné stanoví povinnosti, k nimž je zaměstnavatel povinen. ZDP obvykle výdaje, k jejichž úhradě je zaměstnavatel vůči zaměstnanci povinen podle zákoníku práce nebo jiného právního předpisu, umožňuje uplatnit v základu daně jako daňově uznatelné výdaje podle § 24 ZDP v plné výši nebo tyto výdaje limituje.

Pro zaměstnavatele je mzda a náhrada mzdy, k jejichž úhradě je zaměstnavatel povinen, daňově uznatelným výdajem dle § 24 odst. 1 ZDP, který lze zahrnout do odpočtu, pokud bude vynaložen při realizaci projektu výzkumu a vývoje na zákonem stanovené činnosti (viz § 34c odst. 1 ZDP) a bude evidován odděleně od ostatních výdajů (§ 34b odst. 1 písm. c) ZDP).

Již v současné době platí dle § 34b odst. 3 ZDP, že pokud výdaje souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje pouze z části, zahrnují se do výdajů vynaložených na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu pouze jejich poměrné části. Dle tohoto ustanovení současná správní praxe klíčuje mzdy dle skutečně odpracovaných hodin konkrétních pracovníků na konkrétních činnostech výzkumu a vývoje a jednotlivých projektech výzkumu a vývoje, o čemž je vedena oddělená evidence výdajů. V Pokynu MF D - 17 bodu 5 písm. a) bodech 1 a 2 je stanoveno, že do odpočtu lze zahrnout příslušnou část mezd zaměstnanců, odpovídající jejich úvazku na řešení projektu. Postup, kdy do odpočtu je zahrnuta jen poměrná část mezd, je v souladu s ustálenou judikaturou.

Vzhledem ke skutečnosti, že náhrady mezd nejsou pro účely uplatňování odpočtu speciálně legislativně upraveny, tento metodický materiál upravuje pro správce daně doporučený postup, který vychází ze závěrů NSS:

- Náhrada mzdy je výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 odst. 1 ZDP, existuje zde přímá souvislost se zdaněným příjmem
- Náhrada mzdy za dovolenou je způsobilá být výdajem vynaloženým v souvislosti s realizací výzkumu a vývoje
- ZDP stanovuje, že poplatník musí vynaložit výdaje při realizaci projektu výzkumu a vývoje, čímž se rozumí v širší souvislosti s jeho řešením
- Náhrada mzdy představuje z hlediska zákoníku práce rozložení úhrady ceny práce v čase, jde o cenu práce ve stanovené době, tedy v době čerpání dovolené.

V. Závěr

ZDP výslovně neupravuje postup při zahrnování mezd zaměstnanců do odpočtu, přitom dle Pokynu MF – 17, zásad daňového řádu a ustálené judikatury se při stanovení výše tohoto výdaje vychází ze skutečně odpracované pracovní doby, kterou stráví zaměstnanec na realizaci projektu výzkumu a vývoje.

U stanovení výše náhrad mezd toto kritérium skutečně odpracovaného času na realizaci projektu výzkumu a vývoje využít nelze. Z důvodů absence legislativní úpravy pro uplatňování náhrad mezd do odpočtu obsahuje metodický materiál pouze základní

zásady pro zahrnování těchto výdajů do odpočtu (viz bod II.) a doporučený postup pro správce daně.

Dokud zákonná úprava ZDP nebude výslovně vylučovat náhrady mezd zaměstnanců z odpočtu nebo nebude upravovat způsob jejich stanovení, pak v případě, že poplatník nebude postupovat v rozporu s těmito zásadami, bude možné tyto výdaje do odpočtu zahrnout.

Ing. Jiří Fojtík
ředitel sekce

Elektronicky podepsáno
25.11.2020
Ing. Jiří Fojtík
ředitel sekce