

Z KOORDINAČNÍHO VÝBORU

503/28.06.17 Náklady na pronajaté zaměstnance v kontextu odpočtu na výzkum a vývoj

(závěr z jednání Koordinačního výboru s KDP ČR)

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM ke dni 13.9.2017

Předkládá: Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS., daňový poradce, č. osv. 4503

1. Úvod

Cílem příspěvku je potvrdit možnost zahrnout do odpočtu na výzkum a vývoj podle [§34a](#) a násl. zákona o daních z příjmů [\[1\]](#) ("ZDP") i odměnu za práci zaměstnanců dočasně pronajatých od agentury práce (nebo zahraničního pronajímatele v rámci mezinárodního pronájmu pracovní síly).

Pro účely příspěvku předpokládáme, že všechny ostatní zákonné podmínky pro možnost uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj jsou v diskutovaných případech splněny. Pokud hovoříme o mzdových nákladech či odměně zaměstnance / pracovníka, předpokládáme, že se jedná se výhradně o mzdu/odměnu za výzkumnou práci.

2. Právní rámec

Podle ZDP jsou poplatníci oprávněni uplatnit odpočet od základu daně z příjmů ve výši 100% respektive 110% výdajů vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje ("odpočet na VaV") [\[2\]](#).

Výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektu výzkumu a vývoje ("VaV"), které je možné zahrnout do odpočtu na VaV jsou specifikovány v ZDP a dále v pokynu Ministerstva financí [D-288 \[3\]](#).

Výdaje vynaložené při realizaci projektu VaV

ZDP v [§34b](#) odst. stanoví kumulativní podmínky, které je nutné splnit, aby bylo možné náklad do odpočtu na VaV zahrnout. Expressed verbis se jedná o a) výdaje vynaložené poplatníkem při realizaci projektu výzkumu a vývoje, b) výdaje na dosažení zajištění a udržení příjmů a c) jsou evidovány odděleně od ostatních výdajů. [D-288](#) mimo jiné za tyto výdaje (při splnění podmínek b) a c) považuje mzdové náklady zaměstnanců, kteří se přímo podílejí na projektu VaV.

Naproti tomu však dle ZDP není možno do odpočtu na VaV zahrnout mimo jiné náklady na služby pořízené od jiných osob.

Na základě výše uvedeného je zřejmé, že smyslem odpočtu na VaV je podpořit vlastní výzkumnou činnost poplatníka, nikoli služeb nakoupených od třetích osob [\[4\]](#). Jinými slovy je možné se domnívat, že účelem odpočtu na VaV není podpořit činnosti spočívající v pouhém pořízení služeb od třetí osoby (s výjimkou výzkumných a vývojových služeb pořízených od subjektů, jež lze považovat ve smyslu [§34b](#) odst. 2 písm. b) bod 1. ZDP) výzkumech organizací), kdy autorské právo [\[5\]](#) k předmětným výstupům VaV či jeho individuálně použitelným částem poplatníkovi přímo či prostřednictvím právního či ekonomického zaměstnání osob fyzicky provádějících výzkumnou a vývojovou činnost nespovídá.

Samotnou vlastní výzkumnou a vývojovou činnost bude poplatník vykonávat vždy prostřednictvím pracovní síly podléhající jeho interním pokynům a nařízením.

Možné způsoby získávání pracovních sil na projekt VaV

Pracovní síly na VaV může získat

- (i) vlastním nábořem,
- (ii) nábořem přes personální agenturu, nebo
- (iii) pronájmem pracovní síly přes agenturu práce (nebo od subjektu se sídlem/bydlištěm v zahraničí v rámci mezinárodního pronájmu pracovní síly). Pod pojmem pronájmem pracovní síly se rozumí vztah, ve kterém vystupují tři osoby: zaměstnanec [\[6\]](#), zaměstnavatel (právní) [\[7\]](#) a ekonomický zaměstnavatel [\[8\]](#). Zaměstnanec má s (právním) zaměstnavatelem uzavřenou pracovněprávní smlouvu. Následně zaměstnanec zpravidla uzavírá dohodu o přidělení, na základě které se zavazuje vykonávat sjednaný druh práce u ekonomického zaměstnavatele a podle jeho pokynů (zpravidla "ekonomický" zaměstnanec využívá pracovních pomůcek ekonomického zaměstnavatele). Právní zaměstnavatel vyplácí svému zaměstnanci za výkon práce pro ekonomického zaměstnavatele sjednanou mzdu. Právní zaměstnavatel neodpovídá ekonomickému zaměstnavateli za práci provedenou svým právním zaměstnancem, neřídí ho, ani nepředává ekonomickému zaměstnavateli výsledky práce svého právního zaměstnance [\[9\]](#). Dle

smlouvy uzavřené mezi zaměstnavatelem a ekonomickým zaměstnavatelem hradí ekonomický zaměstnavatel (uživatel) právnímu zaměstnavateli odměnu za poskytnutí (pronájem) zaměstnance. Tato odměna je zpravidla vypočtena jako náklady na daného zaměstnance (mzda zaměstnance, sociální pojištění a obdobné náklady a případné další náklady zaměstnavatele, např. zaměstnanecké benefity). Dále je ve většině případů součástí odměny určitá zisková marže právního zaměstnavatele.

Vyhodnocení jednotlivých způsobů získání pracovní síly z pohledu odpočtu na VaV

V případě (i) se mzdy VaV zaměstnanců kvalifikují pro odpočet na výzkum a vývoj, bez ohledu na to, zda se jedná o zaměstnance na dobu určitou nebo neurčitou. Tento přístup výslovně potvrzuje pokyn [D-288](#).

V případě (ii) se mzdy VaV zaměstnanců kvalifikují pro odpočet na výzkum a vývoj, bez ohledu na to, zda se jedná o zaměstnance na dobu určitou nebo neurčitou, stejně jako v případě (i). Odměna za služby personální agentuře se ovšem pro VaV odpočet nekvalifikuje, protože se jedná o odměnu za službu vyhledání vhodného kandidáta poskytnutou třetí osobou.

V případě (iii) se část odměny placené agentuře práce (nebo zahraničnímu pronajímateli pracovních sil), která odpovídá mzdě pracovníka, podle našeho názoru, kvalifikuje pro odpočet, kdežto přírážka agentuře práce nikoli, a to z následujících důvodů:

- * Zaměstnanec dočasně přidělený agenturou práce je podle zákoníku práce ve stejném postavení jako běžný zaměstnanec - oba typy pracovníků podléhají při práci pokynům právě ekonomického zaměstnavatele [\[10\]](#). Pokud tedy právní zaměstnanec svému zaměstnavateli neposkytuje služby, ani dočasně přidělený zaměstnanec je nemůže ve smyslu zákoníku práce poskytovat. Úhradou za služby agentury práce je pouze přírážka fakturovaná agenturou práce.
- * Skutečnost, že během pronájmu dočasně přidělení zaměstnanci neposkytují ekonomickému zaměstnavateli služby, lze podložit i závěry KOOV [\[11\]](#) k problematice vzniku stálé provozovny, kdy v případě mezinárodního pronájmu pracovní síly nevzniká službová stálá provozovna, protože zahraniční společnost v České republice žádné služby neposkytuje. Služba pronájmu zaměstnance respektive jeho dočasněho přidělení k ekonomickému zaměstnavateli, za kterou je placena přírážka, je efektivně poskytována mimo území České republiky.
- * Fakticky se jedná o stejnou situaci jako v případě (ii), tedy třetí osoba zprostředkovala poplatníkovi pracovní sílu na dobu určitou, ale v jiné právní formě. Jelikož daňové právo ctí princip převahy podstaty nad formou, bylo by nesprávné, pokud by bylo v případě (ii) zahrnutí mzdy do odpočtu povoleno, kdežto v případě (iii) nikoli.;
- * Skutečnost, že náklad v jeho plné výši účtuje poplatník (ekonomický zaměstnavatel) na účtu služeb je pro zahrnutí části odpovídající mzdovým nákladům dočasně přidělených zaměstnanců do odpočtu na VaV nerozhodná, jak potvrdily závěry k příspěvku na KOOV [\[12\]](#).
- * Uplatňování pouze části některého nákladu pro odpočet je běžné - důležité je, aby byl řádně evidován v samostatné evidenci a zároveň, aby vynaložené náklady přímo souviseli s příslušným projektem výzkumu a vývoje.
- * Pokyn [D-288](#) neobsahuje ucelený seznam nákladů zahrnutelných do odpočtu na VaV.
- * U pronajímání pracovních sil nehrozí, že by si náklad vynaložený v rámci realizace projektu VaV zahrnul do odpočtu jak právní, tak ekonomický zaměstnavatel (podobně jako u telekomunikačních poplatků, které jsou úhradou za službu poskytnutou třetí stranou, ale pokyn [D-288](#) je umožňuje do odpočtu zahrnout).

Podmínkou uplatnění odměny placené agentuře práce (nebo zahraničnímu pronajímateli pracovních sil), která odpovídá mzdě pracovníka do odpočtu na výzkum a vývoj samozřejmě je, aby poplatník rozdělení nákladů na část představující odměnu právnímu zaměstnavateli a část ve výši mzdových nákladů dočasně přiděleného zaměstnance uspokojivě prokázal.

3. Závěr

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Navrhujeme potvrdit dílčí závěry obsažené v příspěvku. Po projednání na Koordinačním výboru navrhujeme příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí odpovídajícím způsobem publikovat.

Stanovisko GFŘ:

Dovolujeme si upozornit, že GFŘ se při projednávání příspěvků předložených na Koordinační výbor vyjadřuje ve svém stanovisku pouze k závěrům, které jsou součástí předloženého příspěvku a jsou viditelně jako "závěr" označeny.

Vzhledem k tomu, že výše uvedené není v tomto příspěvku splněno, GFŘ k příspěvku pouze obecně uvádí následující:

i) vlastní nábor zaměstnanců

Vycházíme ze situace, kdy zaměstnavatel vybere zaměstnance, který se stane kmenovým zaměstnancem zaměstnavatele. Mzda takto vybraného zaměstnance je u zaměstnavatele daňově uznatelným nákladem dle [§24](#) odst. 1 zákona č. [586/1992](#) Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "ZDP"), a do odpočtu na podporu na

výzkumu a vývoje dle [§34](#) odst. [4](#) a [5](#) ZDP (dále jen "odpočet") lze tyto náklady zahrnout za podmínek stanovených v ZDP a v Pokynu [D-288](#).

Obecně i detailně je tato situace řešena v příspěvku na KV KDP č. [451/22.04.15](#) - "Zahrnutí náhrad mezd za dovolenou v rámci odpočtu na výzkum a vývoj". Problematiku zahrnování mzdových nákladů zaměstnanců do odpočtu upravuje také judikatura.

ii) nábor zaměstnanců přes personální agenturu

Vycházíme ze situace, kdy personální agentura pouze zaměstnance pro zaměstnavatele vybere a ten se stane kmenovým zaměstnancem zaměstnavatele. Za tuto službu si smluvní strany (personální agentura a zaměstnavatel) dohodnou úplatu, kterou nelze zahrnout do odpočtu dle [§34b](#) odst. [2](#) písm. b) ZDP.

Daňový režim mzdových nákladů na zaměstnance u zaměstnavatele je popsán v bodě i).

iii) jiné formy získávání pracovní síly

a) zaměstnanec agentury práce - ze stanovisek Ministerstva práce a sociálních věcí, která byla vyžádána jako podklad k příspěvkům na KV KDP v předchozích letech, jednoznačně vyplývá, že: "... v tomto případě (pozn. GFR - agenturní zaměstnávání) jde o to, že pracovněprávní vztah mezi agenturou práce a zaměstnancem je uzavřen za účelem přidělení zaměstnance k výkonu práce u jiné právnické nebo fyzické osoby (uživatele). S tím počítá i [§309](#) odst. [2](#) zákoníku práce, kdy zaměstnavatel (agentura práce) přiděluje zaměstnance k dočasnému výkonu práce u uživatele na základě písemného pokynu (nikoliv dohody)..".

Dále z těchto stanovisek vyplývá, že v případě agenturního zaměstnání "**... jde typicky o službu (zprostředkovanou)..**".

Dále je ve stanovisku uvedeno, že je nutné vycházet ze skutečnosti, že v případě agenturního zaměstnávání neexistuje pracovně právní vztah mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem při výkonu závislé práce, ale existuje tu pracovně právní vztah mezi agenturou práce a zaměstnancem.

Z výše uvedeného lze dovodit zjednodušené závěry, že:

- agentura práce (právní zaměstnavatel) hradí svému zaměstnanci mzdu
- ekonomický zaměstnavatel (subjekt zabývající se výzkumem a vývojem) hradí agentuře práce (právnímu zaměstnavateli) odměnu za službu - pronájem pracovní síly.

Z pohledu uplatnění odpočtu na tomto základním schématu fungování agenturního zaměstnávání nelze nic měnit ani po zohlednění skutečnosti, že ekonomický zaměstnavatel dokáže klíčovat částku úhrady, která by mohla odpovídat svou výší částce mzdy sjednané mezi agenturou práce a zaměstnancem. Ekonomický zaměstnavatel ve své podstatě nemá jakoukoliv právní nebo pracovně právní možnost ovlivnit výši skutečně vyplacených finančních prostředků, které budou agenturou práce zaměstnanci skutečně vyplaceny.

V dané věci je nutné se zamyslet i nad skutečností, jaké důvody vedou ekonomického zaměstnavatele k tomu, aby najímal na projekty výzkumu a vývoje "nezaměstnance" (pravděpodobně se nebude jednat o výzkumné pracovníky nebo specialisty), když v dané oblasti je běžné, že společnosti realizující výzkum a vývoj velmi striktně chrání své výsledky výzkumu a vývoje.

Na základě výše uvedeného lze uzavřít, že smluvní odměnu (ani její část), zahrnující pravděpodobnou částku, která náleží zaměstnanci, ostatní náklady na zaměstnance příp. odměnu za službu (pronájem pracovní síly), která je hrazena ekonomickým zaměstnavatelem (uživatelem) právnímu zaměstnavateli, nelze do odpočtu zahrnout - viz [§34b](#) odst. [2](#) písm. b) ZDP.

Argumentem pro názor, že do odpočtu nelze zahrnout mzdové prostředky zaměstnanců, kteří jsou poskytnuti agenturou práce, je i výklad smyslu ustanovení [§34](#) odst. [4](#) ZDP (Nejvyšší správní soud - rozhodnutí č.j. 8 Afs 13/2011-81 ze dne 28. 7.2011), kdy soud spatřuje smysl celého ustanovení v podpoře výzkumu a vývoje prováděného jednotlivými subjekty v rámci vnitropodnikové činnosti prováděné vlastními prostředky a vlastními pracovníky. Tomuto výkladu nasvědčuje také odstavec [5](#) (pozn GFR - [§34](#) odst. [5](#) ZDP), který do náležitostí projektu výzkumu a vývoje zahrnul mimo jiné "jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi". Nejvyšší správní soud má za to, že z citovaného ustanovení vyplývá úmysl zákonodárce podpořit provádění výzkumu a vývoje vlastními pracovníky, a tím tedy také 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.

K odrážce čtvrté v kapitole příspěvku Vyhodnocení jednotlivých způsobů získávání pracovní síly konstatujeme, že závěr Ministerstva financí k příspěvku č. 77/12.10.05 - Vymezení obsahu pojmu "služby" pro účely uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj ze dne 12.10.2005 neobsahuje žádný konkrétní právní názor vztahující se výslovně k uplatnění části mzdových nákladů v případě agenturního zaměstnávání tak, jak interpretuje předkladatel: "...náklad v jeho plné výši

účtuje poplatník (ekonomický zaměstnavatel) na účtu služeb je pro zahrnutí části odpovídající mzdovým nákladům dočasně přidělených zaměstnanců do odpočtu na VaV nerozhodná."

Příspěvek řeší situaci, kdy ZDP výslovně nevymezuje pojem "služba" a předkladatel v bodech 1 až 3 výslovně specifikuje náklady/služby, u nichž má pochybnost při zahrnutí do odpočtu. Když odhlédneme od skutečnosti, že příspěvek neřeší mzdové náklady ani obecně (pouze výdaje na pracovní a sociální podmínky a výdaje na pracovní cesty kmenových zaměstnanců) a neřeší ani specifickou situaci agenturního zaměstnávání, pak se závěrem, který učinilo k problematice služeb Ministerstvo financí, že: "...pojem "služba" není v platné legislativě jednoznačně definován. Pro účely stanovení výdajů (nákladů) vynaložených na výzkum a vývoj při zjišťování výše odpočtu od základu daně z příjmů nelze při definování "služeb" nebo "neslužeb" uplatnit ani kritérium způsobu účtování resp. názvů jednotlivých skupin účtů v účetnictví...", lze souhlasit i v současné době.

Pro úplnost k vymezení pojmu "služba" uvádíme, že Krajský soud v Brně v rozhodnutí ze dne 15.12.2010 č.j. 31 Ca 154/20090 - 55 (potvrzeno Nejvyšším správním soudem 8 Afs 13/2011-81 ze dne 28. 7.2011, nebylo rozporováno Ústavním soudem ÚS II 3242/11-1 ze dne 10. 5. 2012), vložil pojem "služba" v kauze zabývající se problematikou výzkumu a vývoje jako každý úkon, po kterém existuje poptávka a jehož cena je determinovaná trhem (obdobně také NSS v rozsudcích z 13. 5. 2005, čj. 5 Afs 123/204 - 61, a z 31. 1. 2008, čj. 9 Afs 150/2007 - 64). Z rozhodnutí vyplývá, že ačkoli ZDP pojem "služba" blíže nedefinuje, soud nenalezl dostatečný důvod pro výklad, jež by se svým obsahem odchyloval od [§14 odst. 1](#) zákona č. [235/2004](#) Sb., o dani z přidané hodnoty, podle kterého se "poskytnutím služby rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti".

b) zaměstnanec zahraničního pronajímatele pracovních sil

Dle názoru Ministerstva práce a sociálních věcí platí, že pojem "pronájem pracovní síly" je použit v zákoně o zaměstnanosti, konkrétně v §14 odst. 2, podle kterého se za zprostředkování zaměstnání podle odst. 1 písm. b) rovněž považuje, je - li cizinec vyslán svým zahraničním zaměstnavatelem k výkonu práce na území České republiky na základě smlouvy s českou právnickou nebo fyzickou osobou a obsahem této smlouvy je pronájem pracovní smlouvy.

Vyslání pracovníků ve smyslu čl. 1 odst. 3 písm. c) Směrnice Evropského parlamentu a Rady 96/71/ES je poskytováním služeb za úplatu, v jehož rámci zůstává vyslaný pracovník ve službách podniku, který je poskytovatelem, aniž je s podnikem, který jej využívá, uzavřena jakákoli pracovní smlouva. Pro vysílání pracovníků je charakteristická okolnost, že vyslání pracovníka do hostitelského členského státu představuje samotný předmět poskytování služeb, které provádí podnik, který je poskytovatelem, a že tento pracovník plní své úkoly pod dohledem a vedením podniku, který jej využívá.

Proto lze v souladu s názorem Ministerstva práce a sociálních věcí uzavřít, že ve shora popsaném případě se bude jednat o službu a o "obdobný vztah", jako mezi agenturou práce sídlící v České republice a ekonomickým uživatelem v České republice.

Vzhledem k tomu, že mezi uživatelem/ekonomickým zaměstnavatelem a zaměstnancem neexistuje pracovněprávní vztah, pak úhradu mezi pronajímatelem pracovní síly a uživatelem/ekonomickým zaměstnavatelem nelze považovat za mzdu ve smyslu zákoníku práce. O úhradu mzdových prostředků (mzdu) se jedná pouze v případě, že plnění peněžité nebo nepeněžité povahy je poskytováno zaměstnavatelem zaměstnanci, není - li v zákoníku práce stanoveno jinak.

Na základě výše uvedeného lze uzavřít, že smluvní odměnu (ani její část), zahrnující pravděpodobnou částku, která náleží zaměstnanci, ostatní náklady na zaměstnance příp. odměnu za zprostředkování služby, která je hrazena ekonomickým zaměstnavatelem (užitelem) právnímu zaměstnavateli, nelze ani v tomto případě do odpočtu zahrnout - viz [§34b](#) odst. [2](#) písm. b) ZDP.

Z hlediska mezinárodního zdaňování uvádíme:

Předkladatel se mimo jiné v příspěvku odvolává na příspěvek č. [346/14.12.2011](#). K tomu je třeba pro zpřesnění uvést, že činnost pronajatého zaměstnance není sama o sobě službou, která by mohla mít vliv na vznik stálé provozovny právního zaměstnavatele (vyjma situací, kdy by poskytnutý zaměstnanec vykonával hlavní činnost právního zaměstnavatele). Za službu je považováno samotné poskytnutí tohoto zaměstnance. Na uvedeném příspěvku se tedy nic nemění a stejně tak se nic nemění na systému zdanění poskytnutých zaměstnanců daní ze závislé činnosti.