

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Daňová kontrola se zaměřením na problematiku daňových odpočtů na výzkum a vývoj

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Kateřina ŠVÁBOVÁ**

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Oldřich Bartušek

Znojmo, 2018

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Daňová kontrola se zaměřením na problematiku výzkumu a vývoje“ zpracovala samostatně pod odborným vedením vedoucího Ing. Oldřicha Bartuška a že veškeré použité zdroje jsem uvedla v Seznamu použité literatury.

Ve Znojmě, dne 20. 4. 2018

.....

Jméno Příjmení

Poděkování

Tímto bych ráda poděkovala svému vedoucímu Ing. Oldřichu Bartuškoví za cenné rady a připomínky při zpracování bakalářské práce a dále všem, kteří mi jakkoliv pomohli při jejím vypracování.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

| | |
|-----------------------------|--|
| Autor | Kateřina ŠVÁBOVÁ |
| Bakalářský studijní program | Ekonomika a management |
| Obor | Účetnictví a finanční řízení podniku |
| Název | Daňová kontrola se zaměřením na problematiku daňových odpočtů na výzkum a vývoj |
| Název (v angličtině) | Tax control focused on research and development tax deduction issues |

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Prvním dílčím cílem bude zobrazení jednotlivých fází průběhu daňové kontroly, dalším cílem bude zobrazit ucelený pohled na oblast uplatňování daňových odpočtů na výzkum a vývoj. Praktická část se zaměří na konkrétní příklad daňové kontroly se zaměřením na odpočet výzkumu a vývoje. V závěru budou navržena doporučení daňovým subjektům, jak se vyhnout daňovým doměrkům.

Postup práce:

1. Zpracování rešerše příslušných zákonů a odborné literatury.
2. Seznámení se základními pojmy a postupy týkající se daňové kontroly.
3. Zobrazení ucelených informací o výzkumu a vývoji jako položce snižující základ daně.
4. Aplikace odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje na konkrétním příkladu daňové kontroly u daňového subjektu.
5. Vyhodnocení zjištěných poznatků, navržení doporučení v návaznosti na daňovou kontrolu.

Metody: analýza, literární rešerše, dedukce, komparace, syntéza

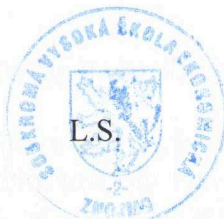
Rozsah práce: 40 - 55

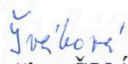
Seznam odborné literatury:

1. BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KAINOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽIŠKOVÁ. *Daňový řád. Komentář I. díl*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 800 s. ISBN 978-80-7357-564-9.
2. DVOŘÁČKOVÁ, Ludmila. Odpočet na podporu výzkumu a vývoje v roce 2016 - aktuální otázky. *Finanční, daňový a účetní bulletin*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2016, roč. XXIV, č. 3, s. 20-24. ISSN 1210-5570.
3. FOJTÍK, Jiří. *Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly - doplněná o poznámky KFÚ*. Praha: Generální finanční ředitelství, 2015, 45 s. Č. j.: 50071/15/7100-40124-506246.
4. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

Datum zadání bakalářské práce: duben 2017

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2018




Kateřina ŠVÁBOVÁ
student


Ing. Oldřich BARTUŠEK
vedoucí bakalářské práce


doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
garant studijního oboru


doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
rektorka SVŠE Znojmo

ABSTRAKT

Bakalářská práce se věnuje daňové kontrole se zaměřením na problematiku daňových odpočtů na výzkum a vývoj. Je rozdělena na dvě části, teoretickou a praktickou. Teoretická část popisuje jednotlivé fáze daňové kontroly a v jejím závěru je část věnovaná oblasti podpory výzkumu a vývoji. V praktické části je uveden konkrétní příklad daňové kontroly se zaměřením na odpočet podpory výzkumu a vývoje u podnikatelského subjektu. V závěru práce uvádím doporučení, kterými by se měl podnikatelský subjekt řídit v případě zahájení daňové kontroly.

Klíčová slova: daňový subjekt, daňová kontrola, správce daně, výzkum a vývoj

ABSTRACT

This bachelor thesis deals with tax control focused on the issue of tax deductions for research and development. It is divided into two parts, theoretical and practical. The theoretical part describes the individual phases of tax control and in the conclusion there is a part focusing on the area of research and development support. The practical part presents a specific example of tax control focusing on the deduction of support for research and development of a business entity. At the end of the thesis recommendations that should be followed by the business entity in case of tax control are presented.

Key words: tax entity, tax control, tax administrator, research and development

OBSAH

| | | |
|----------|--|-----------|
| 1 | ÚVOD | 9 |
| 2 | CÍL PRÁCE A METODIKA | 10 |
| 3 | TEORETICKÁ ČÁST | 11 |
| 3.1 | DAŇOVÁ KONTROLA | 11 |
| 3.1.1 | Zahájení daňové kontroly | 11 |
| 3.1.2 | Předmět daňové kontroly | 12 |
| 3.1.3 | Rozsah daňové kontroly | 12 |
| 3.1.4 | Zahájení daňové kontroly a lhůta pro stanovení daně | 12 |
| 3.1.5 | Místo provádění daňové kontroly | 13 |
| 3.1.6 | Práva a povinnosti daňového subjektu | 14 |
| 3.1.7 | Práva správce daně | 15 |
| 3.1.8 | Povinnosti správce daně | 17 |
| 3.1.9 | Dokazování a stanovení daně dokazováním | 18 |
| 3.1.10 | Návrh důkazních prostředků – účast třetí osoby | 19 |
| 3.1.11 | Hodnocení důkazů | 20 |
| 3.1.12 | Výsledek kontrolního zjištění, rozhodnutí o stanovení lhůty | 20 |
| 3.1.13 | Zpráva o daňové kontrole | 21 |
| 3.2 | ODPOČET NA VÝZKUM A VÝVOJ | 23 |
| 3.2.1 | Související legislativa | 24 |
| 3.2.2 | Historický vývoj | 25 |
| 3.2.3 | Podmínky pro uplatnění odpočtu ve vazbě na daňovou kontrolu | 25 |
| 3.2.4 | Odpočet a základ daně (§ 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů): | 28 |
| 3.2.5 | Výše odpočtu (§ 34a odst. 1 zákona o daních z příjmů): | 29 |
| 3.2.6 | Shrnutí teoretické části | 29 |
| 4 | PRAKTICKÁ ČÁST | 30 |
| 4.1 | INFORMACE O DAŇOVÉM SUBJEKTU, JEDNÁNÍ A ZASTUPOVÁNÍ | 30 |
| 4.2 | MÍSTNÍ ŠETŘENÍ | 31 |
| 4.3 | DAŇOVÁ KONTROLA | 33 |
| 4.4 | ODVOLÁNÍ | 48 |
| 4.5 | ROZHODNUTÍ O ODVOLÁNÍ | 49 |
| 5 | ZÁVĚR | 51 |
| 6 | SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY | 53 |
| 7 | SEZNAM TABULEK | 55 |
| 8 | SEZNAM ZKRATEK | 56 |

| | | |
|-----------|----------------------------|-----------|
| 9 | SEZNAM PŘÍLOH | 57 |
| 10 | PŘÍLOHY | 58 |

1 ÚVOD

Téma mé bakalářské práce je věnováno daňové kontrole a dále výzkumu a vývoji, jako položce snižující základ daně.

V případě daňové kontroly se jedná se o komplexní kontrolní postup, jejím předmětem jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. Daňová kontrola jako taková je velkým zásahem do soukromí každého daňového subjektu, u kterého je prováděna. V současné době se jedná o obsáhlý a časově náročný proces. Každá daňová kontrola se řídí předem vymezenými pravidly, která jsou obsažena od 1. 1. 2011 v ustanoveních § 85 - § 88 v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších. Dříve byla daňová kontrola upravena v rámci jednoho ustanovení Zákona o správě daní a poplatků (Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů), nyní v daňovém řádu je jí věnováno mnohem více prostoru.

Po dobu mého působení ve finanční správě jsem byla svědkem toho, že daňové kontroly prováděné u právnických osob se týkaly převážně kontroly správnosti nastavení převodních cen v rámci transakcí se spojenými osobami, investičních pobídek a odčitatelných položek na výzkum a vývoj. V jedné bakalářské práci není možné se blíže věnovat všem těmto tématům, proto jsem si vybrala pouze jedno téma, a to výzkum a vývoj.

Každý daňový subjekt, který realizuje vlastní výzkum a vývoj, si může snížit svůj daňový základ o náklady související s těmito aktivitami. Jedná se o tzv. nepřímou podporu výzkumu a vývoje, která je daňovým subjektům poskytována prostřednictvím daňové úlevy z výdajů vynaložených na vývojové a výzkumné aktivity. Odpočet na výzkum a vývoj je upraven zákonem č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a metodickým pokynem Ministerstva financí ČR, konkrétně Pokynem D – 288, který shrnuje pravidla pro uplatňování odčitatelné položky a evidenci nákladů na výzkum a vývoj a který zároveň slouží jako metodika kontroly pro finanční úřady. Další závazné související předpisy, které se vztahují nebo mohou vztahovat k daňové problematice výzkumu a vývoje, jsou Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů a Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

Dílčím cílem teoretické části bakalářské práce bude vymezení základních pojmů souvisejících s daňovou kontrolou a dále se zaměřím na podporu výzkumu a vývoje ve formě odčitatelné položky od základu daně.

S danou problematikou se seznámím prostudováním odborné literatury, na základě které bude zpracována literární rešerše.

Nejdříve budou v práci popsány jednotlivé pojmy a fáze týkající se daňové kontroly a dále se zaměřím na nepřímou podporu výzkumu a vývoje uplatňovanou v České republice.

V praktické části budou aplikovány teoretické poznatky do praxe. Na daňové kontrole, která proběhla na Finančním úřadě ve Svitavách u konkrétního daňového subjektu a která byla zaměřena na kontrolu oprávněnosti uplatnění odčitatelné položky výzkumu a vývoje, bude ukázán jak průběh daňové kontroly, tak problematika výzkumu a vývoje.

Na závěr budou formulovány výsledky a uvedeny návrhy a doporučení pro daňové subjekty.

3 TEORETICKÁ ČÁST

Teoretická část bakalářské práce popisuje především základní pojmy týkající se daňové kontroly, dále práva a povinnosti daňového subjektu a správce daně vyplývající ze základních zásad správy daní. Dále se teoretická část zaměřuje na aplikaci odpočtu na podporu výzkumu a vývoje.

3.1 Daňová kontrola

Daňová kontrola je upravena v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“) a souvisejících obecně závazných právních předpisech. Je prováděna podle ustanovení § 85 až § 88 daňového řádu.

„Jedná se o významnou fázi daňového procesu, je to postup, kterým správce daně prověřuje tvrzení daňových subjektů a další skutečnosti podstatné pro správné zjištění a stanovení daně. Správce daně takto naplňuje cíle správy daně, kterými jsou správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady“ (Baxa, Dráb, Kainová, Lavický, Schillerová, Šimek a Žiškova, 2011, s. 448).

3.1.1 Zahájení daňové kontroly

Daňovou kontrolu lze zahájit pouze z moci úřední. Daňový řád výslovně neukládá správci daně povinnost oznamovat daňovému subjektu, že u něj bude zahájena daňová kontrola, avšak s ohledem na zásadu součinnosti (§ 6 odst. 2 daňového řádu) je vhodné, aby správce daně o záměru provést daňovou kontrolu informoval daňový subjekt, např. telefonicky. Správce daně může svůj záměr oznámit rovněž písemně. Tento postup je v souladu se zásadou vstřícnosti dle § 6 odst. 4 daňového řádu, neboť daňový subjekt má možnost se na jednání se správcem daně připravit, případně může podat dodatečné daňové přiznání. V případě, že daňový subjekt nereaguje na neformální oznámení o zahájení daňové kontroly, je správce daně oprávněn přistoupit k vydání výzvy dle § 87 odst. 2 daňového řádu. Daňový subjekt není možné na zahájení daňové kontroly předvolat nebo nechat předvést. Daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně (§ 87 odst. 1 daňového řádu). Daňová kontrola musí být vždy zahájena sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly (Příloha I), ve kterém správce daně kromě

náležitostí podle § 60 odst. 3 daňového řádu vymezí předmět a rozsah daňové kontroly tak, aby bylo jednoznačně patrné, čeho se bude daňová kontrola týkat. (Fojtík, 2015, s. 4)

3.1.2 Předmět daňové kontroly

Předmětem daňové kontroly jsou dle § 85 odst. 1 daňového řádu daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. Správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu, přičemž rozsah daňové kontroly lze v jejím průběhu rozšířit nebo zúžit postupem pro její zahájení (§ 85 odst. 3 daňového řádu) v souladu s § 87 daňového řádu. Z daných ustanovení v návaznosti na § 134 daňového řádu vyplývá, že předmět daňové kontroly je nutné vztáhnout k jedné dani za jedno zdaňovací období (např. daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015) nebo k jednotlivé skutečnosti. Tím není dotčena možnost provádět daňovou kontrolu společně pro více daňových řízení (týkající se jednoho daňového subjektu), která je zakotvena v § 85 odst. 4 daňového řádu (Fojtík, 2015, s. 7).

3.1.3 Rozsah daňové kontroly

Rozsah daňové kontroly je nutno chápat jako ty skutečnosti, které budou v rámci daného předmětu (tj. daně za dané zdaňovací období) kontrolovány. Jestliže je daňová kontrola prováděna ve vymezeném rozsahu (nikoli v plném rozsahu) a daňový subjekt požaduje v rámci této daňové kontroly zohlednění skutečnosti, která s vymezeným rozsahem daňové kontroly nesouvisí, pak správce daně sdělením připomene daňovému subjektu vymezený rozsah daňové kontroly s vysvětlením, že jím požadované zohlednění stojí mimo tento rozsah, pokud ovšem sám správce daně nerozhodne, že rozsah daňové kontroly rozšíří. To, v jakém rozsahu bude daňová kontrola zahájena a jeho případné rozšíření či zúžení závisí na posouzení (rozhodnutí) správce daně. (Fojtík, 2016, s. 7)

3.1.4 Zahájení daňové kontroly a lhůta pro stanovení daně

Daňová kontrola může být zahájena (a ukončena) pouze před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Obecně podle §148 odst. 1 daňového řádu platí, že daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení nebo v němž se daň stala splatnou, aniž by zde byla povinnost podání řádného daňového tvrzení. Tato základní lhůta může být

prodloužena podle § 148 odst. 2 daňového řádu, přerušena podle § 148 odst. 3 daňového řádu nebo stavěna podle § 148 odst. 4 daňového řádu. Podle § 148 odst. 5 daňového řádu lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1 (s výjimkou daňových trestných činů).

3.1.5 Místo provádění daňové kontroly

Podle § 85 odst. 2 daňového řádu se daňová kontrola provádí u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. S tím souvisí i povinnost daňového subjektu zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly (§ 86 odst. 3 písm. a) daňového řádu).

Termín „u daňového subjektu“ neznamena, že by daňová kontrola musela být provedena v sídle či místě pobytu daňového subjektu. Vhodným místem tak může být např. provozovna nebo kancelář daňového subjektu se standardním vybavením a s přístupem k sociálnímu zázemí. Pracovní podmínky v místě provádění daňové kontroly by měly odpovídat ustanovením, jež jsou uvedena v nařízení vlády č. 361/2007 Sb., kterým se stanoví podmínky ochrany zdraví při práci, ve znění pozdějších předpisů.

Dalším vhodným místem může být např. kancelář daňového poradce nebo účetního, resp. zástupce daňového subjektu, pokud se tam nacházejí účetní doklady či jiné písemnosti daňového subjektu.

Pokud však daňový subjekt nemá k dispozici vhodné místo, kde by úřední osoby mohly fyzicky provádět daňovou kontrolu, nemůže správce daně po daňovém subjektu bez dalšího vyžadovat, aby např. takové prostory na své náklady zajistil nebo pronajal. Tento požadavek by totiž nebyl v souladu se zásadou hospodárnosti (viz § 7 odst. 2 daňového řádu), dle které správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady, a se zásadou přiměřenosti (§ 5 odst. 3 daňového řádu), dle které správce daně používá při vyžadování plnění povinností daňových subjektů i třetích osob jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.

Pokud daňový subjekt nedisponuje vhodnými prostorami, bude daňová kontrola provedena v prostorách správce daně. Samozřejmě je nutné vzít v potaz i tu variantu, že část daňové kontroly bude probíhat v prostorách správce daně a část u daňového subjektu.

3.1.6 Práva a povinnosti daňového subjektu

Práva a povinnosti daňového subjektu, u něhož je prováděna daňová kontrola, jsou zakotveny především v § 86 daňového řádu. Avšak i v dalších částí daňového řádu najdeme práva a povinnosti, které jsou aplikovatelné při provádění daňové kontroly. Těmto právům a povinnostem daňového subjektu pak odpovídají povinnosti a pravomoci správce daně.

Osoby zúčastněné na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují (§ 6 odst. 2 daňového řádu), což znamená, že právem, ale i povinností jak správce daně, tak daňového subjektu je spolupracovat s „druhou stranou“. Oboustranná spolupráce tak předpokládá aktivní úsilí nejen správce daně, ale i daňového subjektu. Nezbytná součinnost a komunikace je předpokladem toho, aby se daňová kontrola vůbec mohla uskutečnit a aby následně mohla být uplatněna další práva a splněny další povinnosti jak správce daně, tak i daňového subjektu.

Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má právo:

1. Být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnosti (§ 86 odst. 2 písm. a) daňového řádu). Smyslem tohoto ustanovení je ta skutečnost, že daňový subjekt má možnost dohlédnout na to, aby jeho zaměstnanci a další osoby sdělovali správci daně úplné a nezkreslené informace. Vzhledem k tomu, že důkazní břemeno v daňovém řízení nese daňový subjekt, nikoli jeho zaměstnanci a další osoby, má také právo korigovat informace, které jsou předestřeny správci daně.
2. Předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky nebo navrhnout provedení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici (§ 86 odst. 2 písm. b) daňového řádu).
3. Vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně (§ 86 odst. 2 písm. c) daňového řádu).
4. Vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění (§ 88 odst. 1 písm. e) a odst. 2 a 3 daňového řádu).

Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, je kromě dalších povinností při správě daní vyplývajících z daňového řádu povinen:

1. Umožnit správci daně zahájení a provedení daňové kontroly (§ 86 odst. 1 daňového řádu).

2. Zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly (§ 86 odst. 3 písm. a) daňového řádu).
3. Poskytnout nezbytné informace o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oprávněních jednotlivých zaměstnanců nebo jiných osob zajišťujících jeho činnost a o uložení účetních záznamů a jiných informací; to neplatí pro nepodnikající fyzické osoby (§ 86 odst. 3 písm. b) daňového řádu). Předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení (§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu).
4. Umožnit jednání s kterýmkoliv svým zaměstnancem nebo jinou osobou, která vykonává jeho činnost (§ 86 odst. 3 písm. d) daňového řádu). Zaměstnanci nebo jiné osoby, které vykonávají činnosti daňového subjektu, mají při jednáních se správcem daně postavení třetích osob ve smyslu § 22 daňového řádu. Nejčastěji se jedná o osoby podávající vysvětlení dle § 79 daňového řádu (např. účetní poskytne při místním šetření informace o evidenci zásob) či osoby v postavení svědka dle § 96 daňového řádu (např. pokud je zaměstnanec navržen daňovým subjektem jako svědek k prokázání skutečnosti, že zboží bylo přepraveno konkrétnímu odběrateli).
5. Nezatajovat důkazní prostředky, které má k dispozici, nebo o nichž je mu známo, kde se nacházejí (§ 86 odst. 3 písm. e) daňového řádu).
6. Poskytnout úřední osobě, která provádí daňovou kontrolu, všechny přiměřené prostředky a potřebnou součinnost k účinnému provedení daňové kontroly (§ 86 odst. 4 a § 82 odst. 1 daňového řádu).
7. Zapůjčit správci daně jím vyžádané doklady a další věci nezbytné pro správu daní i mimo své prostory, jinak správce daně tyto věci zajistí postupem podle § 83 (§ 86 odst. 4 a § 82 odst. 2 daňového řádu); zapůjčení dokladů musí být zaznamenáno buď v protokolu, nebo alespoň v samostatné listině, kterou podepíše jak úřední osoba, tak daňový subjekt. (Fojtík, 2015, s. 13-15)

3.1.7 Práva správce daně

Kromě pravomocí, které odpovídají povinnostem daňového subjektu, u něhož je prováděna daňová kontrola, má správce daně též pravomoci podle § 80 až 84 daňového řádu upravujících místní šetření (§ 86 odst. 4 daňového řádu), především:

1. Správce daně může pořizovat obrazový nebo zvukový záznam o skutečnostech dokumentujících průběh úkonu, o čemž předem uvědomí osoby, které se tohoto úkonu účastní (§ 80 odst. 4 daňového řádu); obrazový a zvukový záznam je přílohou protokolu (§ 60 odst. 2 daňového řádu) a součástí spisu (§ 64 odst. 3 daňového řádu).
2. Úřední osoba v době přiměřené předmětu místního šetření, resp. daňové kontroly, zejména v době provozu, má právo na přístup na pozemky, do každé provozní budovy, místnosti a místa, včetně dopravních prostředků a přepravních obalů, k účetním záznamům nebo jiným informacím, a to i na technických nosičích dat, v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení cíle správy daní (§ 81 odst. 1 daňového řádu).
3. Správce daně může provést nebo si vyžádat z účetních záznamů nebo jiných informací výpis nebo kopii, a to i na technických nosičích dat (§ 81 odst. 2 daňového řádu).
4. V rozsahu nezbytném k prověření údajů na technických nosičích dat má správce daně právo na informace o používaných programech výpočetní techniky a může využít programové vybavení, ve kterém byly informace pořízeny (§ 81 odst. 3 daňového řádu).
5. Správce daně si může od osoby, u níž je daňová kontrola prováděna, vyžádat nebo odebrat pro účely bližšího posouzení nebo expertizy vzorky věcí (§ 82 odst. 3 a 4 daňového řádu).
6. Správce daně může zajistit věci, které mohou sloužit jako důkazní prostředek, je-li důvodná obava, že by později nebylo možné příslušný důkazní prostředek provést vůbec nebo jen s velkými obtížemi (§ 83 odst. 1 a násl. daňového řádu).

Dále je správce daně při provádění daňové kontroly, resp. při správě daní obecně oprávněn např.:

- a) vyslechnout kteroukoliv osobu jako svědka, kromě zákonem stanovených výjimek (§ 96 odst. 1 až 3 daňového řádu),
- b) v zákonem daných případech (§ 95 odst. 1 daňového řádu) ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně,
- c) uložit pořádkovou pokutu do 500.000 Kč tomu, kdo při jednání vedeném správcem daně závažně ztěžuje průběh řízení tím, že navzdory předchozímu napomenutí ruší

pořádek, či neuposlechne pokynu úřední osoby, nebo navzdory předchozímu napomenutí se chová urážlivě k úřední osobě nebo osobě zúčastněné na správě daní (§ 247 odst. 1 daňového řádu),

- d) uložit pořádkovou pokutu do 500.000 Kč tomu, kdo závažně ztěžuje nebo maří správu daní tím, že bez dostatečné omluvy nevyhoví ve stanovené lhůtě výzvě ke splnění procesní povinnosti nepeněžité povahy, která mu byla stanovena zákonem nebo správcem daně, nestanoví-li zákon jiný důsledek (§ 247 odst. 2 daňového řádu).

3.1.8 Povinnosti správce daně

Kromě povinností, které odpovídají právům daňového subjektu, má správce daně při správě daní, nejen v průběhu daňové kontroly, např. tyto povinnosti:

1. Úřední osoby jsou vázány povinností mlčenlivosti o tom, co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob (§ 52 odst. 1 daňového řádu).
2. Správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní (§ 5 odst. 3 daňového řádu).
3. Správce daně umožní osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva a v souvislosti se svým úkonem jim poskytne přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon (§ 6 odst. 3 daňového řádu).
4. Správce daně podle možností vychází osobám zúčastněným na správě daní vstříc. Úřední osoby jsou povinny vyvarovat se při správě daní nezdvořilostí (§ 6 odst. 4 daňového řádu).
5. Správce daně postupuje bez zbytečných průtahů (§ 7 odst. 1 daňového řádu).

6. Správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Z důvodu hospodárnosti může konat správce daně úkony pro různá řízení společně. Ze spisu, popřípadě z rozhodnutí vydaného na základě těchto úkonů, musí být zřejmé, ke které povinnosti a s jakým výsledkem byly úkony učiněny (§ 7 odst. 2 daňového řádu).

3.1.9 Dokazování a stanovení daně dokazováním

Provádění dokazování je při správě daní vedle vlastního rozhodování nejdůležitější činností správce daně, neboť umožňuje zjistit skutkový základ nezbytný pro jeho rozhodování a naplnit tak cíl správy daní uvedený v § 1 odst. 2 daňového řádu, tj. správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

Proces dokazování se skládá z několika fází od označení důkazních prostředků, přes jejich vyhledání, případně zajištění, následně provádění důkazů a konečně jejich hodnocení. Vyhledávat důkazní prostředky je možné i před zahájením řízení (§ 78 odst. 1 daňového řádu).

Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). V daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, který má jednak povinnost sám daň přiznat, tedy „břemeno tvrzení“, které je zakotveno především v § 135 a násl. daňového řádu, ale též povinnost toto své tvrzení doložit, tj. „břemeno důkazní“. Záleží tedy především na daňovém subjektu, jaké důkazní prostředky předloží, resp. navrhne jejich provedení – daňový subjekt totiž může důkazní povinnost splnit buď předložením konkrétních důkazních prostředků, nebo tak, že správci daně navrhne provedení konkrétních důkazních prostředků. Dále je nutné si uvědomit, že po dobu běhu lhůty pro stanovení daně (§ 148 daňového řádu), by měl daňový subjekt ve svém vlastním zájmu uchovávat veškeré relevantní důkazní prostředky tak, aby bez problémů unesl své důkazní břemeno, a to i v případě, že mu tuto povinnost neukládají jiné právní předpisy. Daňový subjekt má nejen povinnost, ale i právo předkládat důkazní prostředky správci daně (§ 86 odst. 2 písm. b) a odst. 3 písm. c) daňového řádu). Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím či jinými povinnými evidencemi. Existence účetních dokladů, i když formálně bezvadných, však sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila.

Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Požadavek na prokázání

určité skutečnosti však musí být objektivně splnitelný. Předmětné ustanovení daňového řádu nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám, či co je povinen tvrdit (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Výzva dle § 92 odst. 4 daňového řádu musí být vždy jasná, konkrétní, určitá a srozumitelná a musí z ní být jednoznačně patrné, co je vyžadováno prokázat.

Jako důkazních prostředků lze ve smyslu § 93 daňového řádu užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení (§ 78 odst. 1 daňového řádu). Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci, veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů. Důkazním prostředkem je též protokol dle § 60 a násl. daňového řádu. Tento výčet důkazních prostředků není taxativní – důkazním prostředkem tak může být cokoli, co přispěje ke zjištění skutečného stavu. Jako důkazní prostředek však nelze dle § 79 odst. 3 daňového řádu použít podané vysvětlení. (Fojtík, 2015, s. 18-20)

3.1.10 Návrh důkazních prostředků – účast třetí osoby

Navrhuje-li daňový subjekt v řízení účast třetí osoby, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě (nezbytné k její identifikaci) a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti (§ 92 odst. 6 daňového řádu). Navrhovaným důkazním prostředkem může být v tomto případě např. výpověď svědka. Aby mohl správce daně posoudit, zda svědka vyslechne či nikoli, musí znát nejen jeho jméno a adresu místa pobytu (nebo jinou adresu, na které lze svědka zastihnout), ale i důvod tohoto výslechu, tedy v jakém směru může svědek podpořit tvrzení daňového subjektu či jinak objasnit skutkový stav. Provedení tohoto důkazního prostředku může správce daně odmítnout jen tehdy, pokud je zřejmé, že tento důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění stavu věci či ovlivnit výsledek řízení.

Účast při výslechu svědka a právo klást svědkům otázky je právem, nikoli povinností daňového subjektu. Pokud svého práva nevyužije, zvyšuje tím riziko, že neunese důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu.

Podle § 96 daňového řádu je každá osoba povinna vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, pokud jsou jí známy, přičemž musí vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat. Bezdůvodné odepření výpovědi je možné postihnout pořádkovou pokutou podle § 247 odst. 2 daňového řádu. Svědek by měl být poučen dle § 107 odst. 2 a násl. daňového řádu o možnosti uplatnit náhradu účelně vynaložených hotových výdajů a ušlého výdělku. (Fojtík, 2015, s. 21-23)

3.1.11 Hodnocení důkazů

Ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu a § 92 odst. 7 daňového řádu správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků. Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Shromážděné důkazní prostředky tedy správce daně vyhodnotí a určí ty, které se staly důkazem. Jestliže správce daně zjistí rozpory mezi jednotlivými důkazy, nestačí pouze tuto skutečnost konstatovat, ale musí vyložit, jak rozpor odstranil a s jakým výsledkem, z jakého důvodu se nakonec přiklonil k tomu kterému důkazu, z jakého důvodu odmítl provedení toho kterého důkazu apod.

3.1.12 Výsledek kontrolního zjištění, rozhodnutí o stanovení lhůty

Pokud správce daně již provedl dokazování ve vztahu ke všem skutečnostem, u nichž to považoval pro správné stanovení daně za nezbytné, sepíše výsledek kontrolního zjištění (§ 88 daňového řádu). Ten obsahuje zejména výsledky skutkových a právních závěrů správce daně, důkazy, z nichž správce daně vycházel, a úvahy, kterými se řídil při jejich hodnocení, případně uvedení důvodů, proč neprovedl a nezohlednil důkazní prostředky navržené daňovým subjektem nebo z jakých důvodů nelze stanovit daň dokazováním. S výsledkem kontrolního zjištění správce daně seznámí daňový subjekt, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Správce daně seznamuje v souladu se zásadou součinnosti daňový subjekt se svými zjištěními v průběhu kontroly, avšak v tomto případě se nejedná o seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ve smyslu § 88 daňového řádu.

„Předvolat daňový subjekt k ústnímu jednání, při kterém bude seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, není možné, neboť osobní účast daňového subjektu k seznámení s výsledkem kontrolního zjištění není nutná“ (Fojtík, 2015, s. 34).

Daňový subjekt musí být v rámci ústního jednání, při kterém je seznamován s výsledkem kontrolního zjištění, poučen o tom, že na jeho žádost stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění (§ 88 odst. 3 daňového řádu). Pokud je daňový subjekt seznamován s výsledkem kontrolního zjištění písemnou formou, musí být uvedené poučení součástí tohoto přípisu, pokud mu nebude společně s tímto přípisem zasláno rozhodnutí o stanovení lhůty. Smyslem práva zakotveného v § 88 odst. 3 daňového řádu je poskytnout daňovému subjektu možnost se kvalifikovaně vyjádřit k závěrům správce daně, nikoli možnost účelově protahovat okamžik ukončení daňové kontroly a tím i případné vydání rozhodnutí o stanovení daně.

Právu daňového subjektu vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění odpovídá povinnost správce daně se s vyjádřením vypořádat a sdělit své stanovisko daňovému subjektu (§ 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu), jinak by institut projednávání zprávy o daňové kontrole postrádal svůj smysl. Nedojde-li na základě vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění. Jedná se o tzv. zásadu koncentrace řízení vyjádřenou v § 88 odst. 3 daňového řádu.

Pokud došlo na základě vyjádření daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění, má daňový subjekt ve smyslu § 88 odst. 3 daňového řádu možnost opětovně požádat o stanovení přiměřené lhůty k vyjádření se ke změněnému výsledku kontrolního zjištění a navržení jeho doplnění. Vzhledem k zásadě koncentrace řízení lze předpokládat, že daňový subjekt může doplnění navrhopvat pouze v rozsahu změny výsledku kontrolního zjištění, resp. návrh by neměl obsahovat vyjádření ke kontrolním nálezům, k nimž se daňový subjekt v předchozím vyjádření nevyjadřoval či s nimiž dokonce souhlasil. (Fojtík, 2015, s. 34-36)

3.1.13 Zpráva o daňové kontrole

„O zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje mimo jiné výsledek kontrolního zjištění. Zpráva o daňové kontrole (Příloha II) není rozhodnutím, jejím prostřednictvím nedochází ke stanovení práv a povinností daňového subjektu, a sama o sobě nemůže být předmětem přezkoumávání v rámci správního soudnictví (nemůže být napadena žalobou). Jelikož však podle § 147 odst. 4 daňového řádu je zpráva o daňové kontrole považována za odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně, je-li daň stanovena výlučně na základě výsledku daňové kontroly, musí být vždy sepsána tak, aby byla

u soudu přezkoumatelná (pokud bude žalobou napadeno rozhodnutí, kterým bylo ukončeno nalézací řízení)" (Fojtík, 2015, s. 37).

Zpráva o daňové kontrole obsahuje povinné údaje dle § 88 odst. 1 daňového řádu, tj.:

- a) výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly,
- b) odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o
 - zahájení daňové kontroly podepsaný úřední osobou a daňovým subjektem,
 - jednáních vedených v průběhu daňové kontroly,
 - skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání,
 - seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění,
 - vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění,
 - stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.

Zpráva o daňové kontrole musí dále obsahovat způsob stanovení daně; výsledek kontrolního zjištění by měl obsahovat daň a její výpočet, a to i v případě, kdy dochází k jejímu stanovení podle pomůcek. Dle § 88 odst. 4 daňového řádu zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt (resp. osoba oprávněná jednat jeho jménem) a úřední osoba. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání a zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu; zpráva o daňové kontrole je tedy vyhotovována minimálně ve dvou stejnopisech.

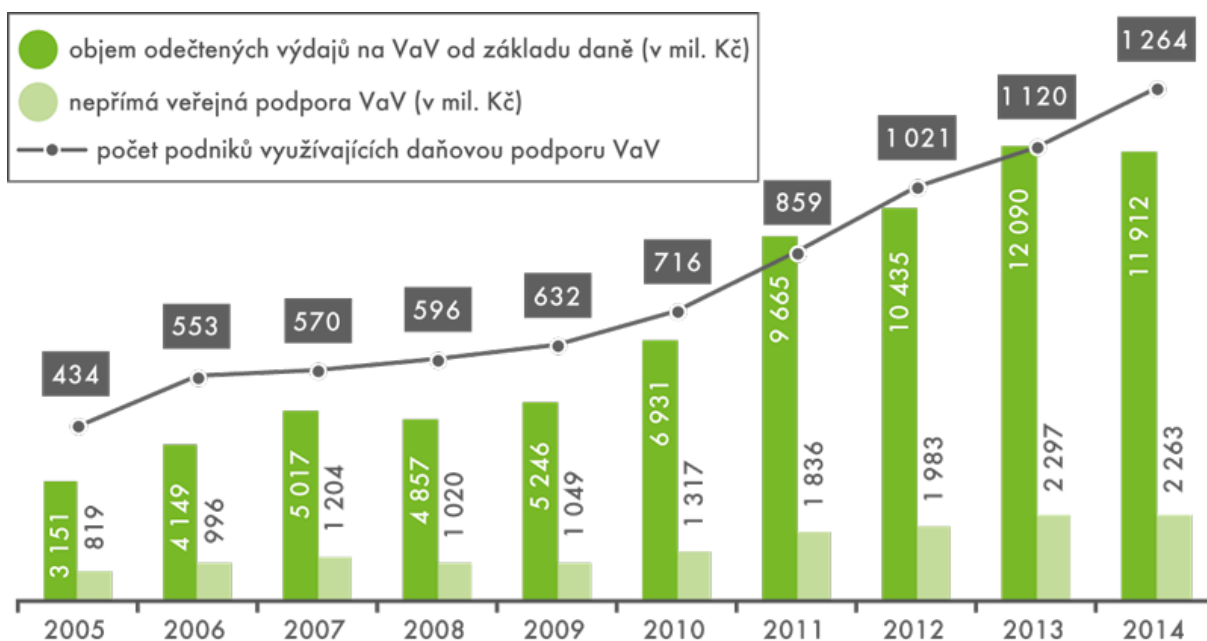
3.2 Odpočet na výzkum a vývoj

Szarowská (Fiskální pobídky pro výzkum a vývoj, c2017) uvádí ve svém článku Fiskální pobídky pro výzkum a vývoj a daňové subvence ve vybraných zemích EU, že vlády k financování programů výzkumu, vývoje a inovací využívají kombinaci přímých a nepřímých nástrojů. Vzhledem k omezeným finančním zdrojům v posledních letech získává na důležitosti nepřímá podpora. V rámci EU pouze Německo, Finsko a Estonsko v současné době nemají daňovou politiku zaměřenou přímo na stimulaci inovací. Ačkoli jsou daňové pobídky běžné, jsou heterogenní (různorodé) a výrazně se v jednotlivých zemích liší. Většina zemí nabízí více, než jeden typ nástroje. Nejpopulárnější jsou daňové podpory pro výzkum a vývoj, následují zvýšené slevy a zrychlené odpisy.

V České republice je v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o dani z příjmů“) uplatněn základní daňový princip, který spočívá v tom, že jeden výdaj lze v základu daně uplatnit u jednoho poplatníka pouze jednou. V případě odpočtu na výzkum a vývoj se jedná o absolutní výjimku ze základního daňového principu, protože poplatník vynaložené výdaje na realizaci projektu výzkumu a vývoje uplatní prostřednictvím účetnictví v základu daně z příjmů jako daňově účinný náklad a potom při splnění zákonných podmínek pro odpočet ještě jednou ve formě odčitatelné položky na výzkum a vývoj (dále také „VaV“), jeden výdaj je tedy uplatněn dvakrát. Možnost tohoto „dvojitého uplatnění“ nákladů však znamená pro daňové subjekty zvýšené nároky na prokazování zákonem stanovených podmínek. Odpočet si mohou uplatnit fyzické i právnické osoby, které realizují projekty výzkumu a vývoje. (Dvořáčková, 2016, s. 20)

Základní údaje o počtech podniků uplatňujících v České republice odečet výdajů na VaV, výši odečtených výdajů na VaV a objem získané nepřímé podpory VaV znázorňuje Graf č. 1:

Graf 1: Podniky uplatňující VaV v ČR



Zdroj: ČSÚ, 2017

3.2.1 Související legislativa

Podmínky, za kterých lze čerpat daňové odpočty na výzkum a vývoj, jsou zachyceny v těchto legislativních normách:

- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,
- Pokyn č. D-288 Ministerstva financí České republiky k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů (dále jen „Pokyn D-288“),
- Zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků o změně některých souvisejících zákonů, v platném znění (dále „Zákon o podpoře VaV“).

Jako pomocný nástroj lze využít pro účely uplatňování odčitatelné položky na výzkum a vývoj i Frascati manuál. Jedná se o dokument určený pro hodnocení vědeckotechnických činností. Zároveň je to metodická pomůcka a nástroj pro statistické analýzy a sběr informací o realizovaných aktivitách v oblasti výzkumu, vývoje a inovací. Publikaci vydává Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) od roku 1963. (Frascati manual, c2015)

3.2.2 Historický vývoj

Odpočet na výzkum a vývoj je v různých podobách zaveden prakticky ve všech ekonomikách. Výjimkou je Německo, kde je podpora výzkumu a vývoje poskytována přímou formou dotačními tituly. Základní kámen odpočtům byl položen v roce 1944 v Kanadě, odkud se postupně rozšířil do Evropy. (Novotná, 2016, s. 11)

„V České republice byl odpočet na podporu výzkumu a vývoje zaveden do zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů s účinností od roku 2005“ (Dvořáčková, 2016, s. 20).

K ustanovením zákona o daních z příjmů týkajícím se odpočtu výdajů na VaV od základu daně byl Ministerstvem financí ČR vypracován Pokyn D-288 ze dne 3. 10. 2005. Pokyn stanovil podmínky a postupy uplatňování daňové podpory VaV. V letech 2010 a 2014 proběhla jeho aktualizace. Pokyn D-288 definuje činnosti a výdaje, které lze považovat za VaV. Obsahuje výčet aktivit/nákladů, jež do VaV patří, odlišených od těch, jež naopak za VaV považovat nelze. Pokyn dále rozlišuje uznatelné výdaje vynaložené na realizaci VaV či postupy v případech, v nichž poplatník čerpá podporu z veřejných zdrojů. Je třeba však zdůraznit, že metodické pokyny Ministerstva financí ČR nelze považovat za obecně závazné předpisy. (ČSÚ,c2017)

3.2.3 Podmínky pro uplatnění odpočtu ve vazbě na daňovou kontrolu

Důkazní břemeno v oblasti výzkumu a vývoje spočívá na poplatníkovi (v průběhu daňové kontroly je tato povinnost dána ustanovením § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu.

Podmínky pro uplatnění odpočtu jsou definovány v ustanovení § 34 odst. 4, § 34b, 34c a § 34d zákona o daních z příjmů. Podle § 34e zákona o daních z příjmů může poplatník požádat správce daně o závazné posouzení výdajů vynaložených na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu. Závazné posouzení je zpoplatněno.

Primární podmínkou pro uplatnění odpočtu je **existence projektu** výzkumu a vývoje, kterým se rozumí dokument, ve kterém poplatník ještě před zahájením řešení projektu VaV vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji podle zákona upravujícího podporu výzkumu (§ 34c odst. 1 zákona o daních z příjmů). To jinými slovy znamená, že činnosti ve výzkumu a vývoji uvedené v projektu musí naplňovat podmínky § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu,

experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací), dle kterého **se rozumí výzkumem a vývojem systematická tvůrčí práce konaná za účelem získání nových znalostí nebo jejich využití.** (Dvořáčková, 2016, s. 21)

Projekt musí obsahovat zákonem stanovené náležitosti, kterými jsou:

a) základní **identifikační údaje** o poplatníkovi, kterými jsou

1. obchodní firma nebo název a adresa sídla poplatníka, je-li poplatníkem daně z příjmů právnických osob,

2. jméno, adresa sídla podnikatele a adresa místa trvalého pobytu poplatníka, je-li poplatníkem daně z příjmů fyzických osob,

3. daňové identifikační číslo, pokud bylo přiděleno,

b) **dobu řešení** projektu, kterou je doba ode dne zahájení do dne ukončení řešení projektu,

c) **cíle projektu**, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení,

d) **předpokládané celkové výdaje** (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu,

e) **jména všech osob**, které budou **odborně zajišťovat řešení projektu** s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi,

f) **způsob kontroly** a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků,

g) den a místo **schválení** projektu,

h) jméno a podpis **odpovědné osoby** za projekt výzkumu a vývoje.

Projekt výzkumu a vývoje musí být **schválen** poplatníkem **před** zahájením jeho řešení (§ 34c odst. 2 zákona o daních z příjmů).

Odpovědná osoba za projekt výzkumu a vývoje **odpovídá za splnění podmínek daných tímto zákonem pro projekt výzkumu a vývoje.** Odpovědnou osobou je u poplatníka daně z příjmů

a) fyzických osob tento poplatník,

b) právnických osob jeho statutární orgán nebo člen tohoto orgánu. (§ 34c odst. 3 zákona o daních z příjmů).

V případě, že jsou naplněny tyto podmínky a jedná se tedy o projekt VaV, posuzuje správce daně, zda se skutečně jedná o výzkum a vývoj. Obecné vymezení pojmu „výzkum a vývoj“ obsahuje bod 2. Pokynu D-288, který vychází ze zákona o podpoře VaV. **Základní znak výzkumu a vývoje spočívá v přítomnosti ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty.** Pokud je tento znak naplněn, hodnotí správce daně činnosti deklarované daňovým poplatníkem ve vztahu k bodům 3. a 4. Pokynu D-288, které odlišují činnosti, které lze zahrnout mezi činnosti VaV pro účely ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, a které nikoliv. Teprve u činností spadajících pod bod 3 tohoto pokynu lze náklady na ně vynaložené posoudit dle bodu 5. Pokynu D-288. Tyto náklady je možné uplatnit jako daňově účinný náklad dle ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. (Dvořáčková, 2017, s. 6)

Výdaje, které lze zahrnout do odpočtu (Pokyn D-288 bod 5):

osobní výdaje (náklady) na vývojové a výzkumné administrativní pracovníky, techniky, pomocný personál, dělnické profese podílející se na řešení projektu a jim odpovídající výdaje (náklady) na povinné zákonné odvody,

odpisy (nebo jejich část) hmotného movitého majetku a nehmotného majetku používaného v přímé souvislosti s řešením projektu,

provozní výdaje vzniklé v přímé souvislosti s řešením projektu (materiál, zásoby, drobný hmotný a nehmotný majetek, energie a voda dle oddělené evidence),

úplata u finančního leasingu hmotného movitého majetku, která souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje,

cestovní náhrady poskytované zaměstnavatelem zaměstnancům v oblasti VaV v souladu se zákoníkem práce.

Zůstatková cena vyřazeného majetku není náklad vynaložený na realizaci projektu.

Výdaje vynaloženými na VaV zahrnovanými do odpočtu dle § 34b odst. 2 zákona o daních z příjmů nejsou:

- výdaje (náklady), na něž byla byt' jen zčásti **poskytnuta podpora** z veřejných zdrojů (Pokyn D-288 bod 8),
- licenční poplatky
- **výdaje (náklady) na služby, s výjimkou** výdajů (nákladů) na
 - služby, které souvisí s realizací projektu VaV a které jsou pořízené **od veřejné vysoké školy nebo výzkumné organizace** vymezené v zákoně upravujícím podporu VaV pro účely poskytování podpory, a to v podobě činností uvedených v odstavci 1 písm. a) § 34b zákona o daních z příjmů,
 - služby, které souvisí s realizací projektu VaV a které spočívají v **ověření nebo prokázání toho, že výsledek VaV** 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 VaV,
- **výdaje (náklady) na nehmotné výsledky VaV pořízené od jiných osob** s výjimkou těch, které souvisí s realizací projektu VaV a které jsou pořízeny od veřejné vysoké školy nebo výzkumné organizace vymezené v zákoně upravujícím podporu VaV pro účely poskytování podpory. (Pokyn D-288 bod 7)

3.2.4 Odpočet a základ daně (§ 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů):

§ 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů říká, že od základu daně lze odečíst odpočet na podporu VaV nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání.

§ 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů říká, že pokud není možné odpočet na podporu VaV nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání odečíst z důvodu nízkého základu daně nebo daňové ztráty, lze jej odečíst nejpozději ve třetím období následujícím po období, ve kterém vznikly.

3.2.5 Výše odpočtu (§ 34a odst. 1 zákona o daních z příjmů):

Odpočet na podporu VaV činí součet:

100 % výdajů vynaložených v období na realizaci projektu VaV zahrnovaných do odpočtu, které nepřevyšují úhrn výdajů vynaložených v rozhodné době na realizaci projektu VaV zahrnovaných do odpočtu, a

110 % výdajů vynaložených v období na realizaci projektu VaV zahrnovaných do odpočtu, které převyšují úhrn výdajů vynaložených v rozhodné době na realizaci projektu VaV zahrnovaných do odpočtu.

Rozhodnou dobou se pro účely odpočtu na podporu VaV rozumí doba, která

- a) končí dnem předcházejícím dni, ve kterém začíná období, a
- b) je stejně dlouhá jako období.

Obdobím se pro účely odpočtu na podporu VaV rozumí

- a) zdaňovací období nebo
- b) období, za které se podává daňové přiznání.

3.2.6 Shrnutí teoretické části

Každý daňový subjekt v České republice, ať se jedná o fyzickou či právnickou osobu, je povinen si sám daň vypočítat, přiznat, uhradit a následně při případném otevření daňové kontroly správcem daně i doložit. V rámci teoretické části byly zmíněny některé pojmy a postupy týkající se daňové kontroly a dále se teoretická část věnovala blíže odpočitatelné položce výzkumu a vývoje. V praktické části se dále zaměřím na konkrétní daňovou kontrolu u daňového subjektu se zaměřením na ověření oprávněnosti uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj.

4 PRAKTICKÁ ČÁST

Z pohledu bývalého pracovníka finanční správy jsem měla možnost být přítomna několika daňovým kontrolám. V praktické části bakalářské práce uvedu konkrétní příklad daňové kontroly provedené na FÚ ve Svitavách, která byla zaměřena na kontrolu oprávněnosti uplatnění odčitatelné položky od základu daně ve smyslu ustanovení § 34 odst. 4 až 6 zákona o daních z příjmů, tj. výdajů (nákladů) vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje.

Vzhledem ke skutečnostem, že jako pracovník správce daně jsem byla podle § 9 daňového řádu povinna zachovávat mlčenlivost o všem, co jsem se v daňovém řízení nebo v souvislosti s ním dozvěděla, budu daňový subjekt, u kterého byla prováděna daňová kontrola označovat písmenem „D“, další osoby a podnikatelské subjekty jsou anonymizovány.

4.1 Informace o daňovém subjektu, jednání a zastupování

Nosným výrobním programem daňového subjektu „D“ byla výroba různých modifikací požárních automobilů, vozidel a kontejnerů pro technické zásahy, likvidaci ekologických havárií a speciálních vozidel dle požadavků zákazníků. Doplnkovým programem byla výroba armatur a požárního příslušenství.

Společnost „D“ neměla majetkové podíly v jiných společnostech.

Jak vyplynulo z výpisu z obchodního rejstříku, jménem společnosti jednal jednatel pan „K“.

Způsob vedení účetnictví:

Účetnictví bylo zpracováno za pomoci výpočetní techniky. Společnost byla povinna vést účetnictví v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví, v platném znění (dále jen zákon o účetnictví), vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví a v souladu s Českými účetními standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. V kontrolovaném období účtoval daňový subjekt o nakoupeném materiálu, nedokončené výrobě a zboží způsobem A.

Použité zkratky v daňové kontrole:

daňový řád - zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

zákon o podpoře VaV – zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných zdrojů a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

VaV – výzkum a vývoj

zákon o daních z příjmů – zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

Pokyn č. D 288 – Pokyn č. D – 288 k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

4.2 Místní šetření

Dne 1. 6. 2015 provedl správce daně místní šetření v sídle daňového subjektu „D“ za účelem prověření odečtu výdajů při realizaci projektů výzkumu a vývoje od základu daně ve smyslu § 34 odst. 4 až 8 zákona o daních z příjmů uplatněném daňovým subjektem na řádku č. 242 řádného daňového přiznání za zdaňovací období kalendářního roku 2011.

Správce daně zjistil, že daňový subjekt uplatnil náklady na dva projekty výzkumu a vývoje:

Projekt č. 09-01 – Výzkum a vývoj řídicí, ovládací a monitorovací jednotky pro hasičské vozy na platformě CAN. CAN (Controller Area Network) je sériová datová sběrnice, která se využívá pro vzájemnou komunikaci elektronických funkčních jednotek (modulů). Toto propojení si lze představit jako počítačovou síť.

Projekt č. 11-01 – Výzkum a vývoj vlastního odstředivého kombinovaného čerpadla.

Projekt č. 09-01 probíhal v roce 2010 a končil v roce 2011. Odečet byl uplatněn v roce 2011. V roce 2010 nebyl odečet výdajů při realizaci projektu uplatněn, protože daňovému subjektu nevznikly žádné náklady.

Projekt č. 11-01 probíhal v roce 2011, 2012 a končil v roce 2013. V každém roce vznikly náklady, které byly uplatněny v roce 2011 a 2013 (v roce 2013 byly uplatněny i náklady za rok 2012 z důvodu nízkého daňového základu v roce 2012).

V následující tabulce č. 1 jsou uvedeny náklady výzkumu a vývoje uplatněné daňovým subjektem v daňových přiznáních.

Tabulka 1: Náklady VaV uplatněné v daňových přiznáních

| | Rok 2011 | Rok 2013 |
|------------------------|-----------------|-----------------|
| Osobní náklady | 848 726 | 2 056 742 |
| Ostatní náklady | 284 850 | 349 094 |
| CELKEM | 1 143 576 | 2 405 836 |

Zdroj: Vlastní práce autora

Osobní náklady byly dle daňového subjektu tvořeny mzdovými náklady zaměstnanců podílejících se na nákladech obou projektů výzkumu a vývoje. **Ostatní náklady** byly tvořeny materiálovými náklady na výrobu funkčních vzorků a prototypu modulu.

Daňovým subjektem byly při místním šetření předloženy tyto dokumenty:

- Schválení úkolu projektu výzkumu a vývoje, Status report úkolu V a V;
- Ukončovací report úkolu;
- Smlouvy o dílo na dodávky prototypů a funkčního vzorku se zhotovitelem;
- Daňové doklady-faktury na dodávky prototypů a funkčního vzorku od dodavatele;
- Nabídka – „Úspora nákladů daňové zvýhodnění výzkumu a vývoje“ ze dne 31. 3. 2009 vč. příloh - „Zahájení úkolu V a V“, „Status report úkolu V a V ke dni“, „Ukončovací report úkolu V a V ke dni“, „Schválení úkolů projektu výzkumu a vývoje“;
- Čestné prohlášení daňového subjektu o neposkytnutí dotací;
- Definice vývojového týmu;
- Metodika vykazování nákladů výzkumných a vývojových úkolů;
- Realizace projektu výzkumu a vývoje;

- Dokument „Výčet ostatních skutečných nákladů na V a V pro zdaňovací období kalendářního roku 2011“;
- Dokument „Stav nákladů na zakázce“;
- Roční mzdové listy za rok 2011 zaměstnanců: Přehled mzdových nákladů na výzkum a vývoj dle jednotlivých zaměstnanců a projektů;
- Výkazy práce jednotlivých zaměstnanců, kteří se podíleli se na výzkumu a vývoji za zdaňovací období kalendářního roku 2011. Výkazy práce byly vypracovány kvartálně a obsahují jméno a příjmení zaměstnance, počet odpracovaných hodin dle jednotlivých projektů a měsíců, podpis zaměstnance a podpis manažera;
- Barevný prospekt – „Výroba mobilní požární techniky, automobilů na technické a ekologické havárie, kontejnerů, armatur a požárního příslušenství“.

4.3 Daňová kontrola

Dne 15. 6. 2015 byla protokolem zahájena daňová kontrola dle ustanovení § 87 odst. 1 daňového řádu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011 v rozsahu ověření oprávněnosti uplatnění odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje, ve smyslu § 34 odst. 4 až 8 zákona o daních z příjmů a za zdaňovací období 2013 v plném rozsahu.

Daňový subjekt uplatnil v řádném daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za **zdaňovací období roku 2011** na ř. 242 odpočet od základu daně, ve smyslu § 34 odst. 4 až 8 zákona o daních z příjmů, ve výši 1 143 576 Kč.

Daňový subjekt realizoval v kontrolovaném zdaňovacím období dva projekty výzkumu a vývoje. Jednalo se o projekt č. 09-01 „Výzkum a vývoj řídicí, ovládací a monitorovací jednotky pro hasičské vozy na platformě CAN“ (dále také projekt VaV 09-01) a projekt č. 11-01 „Výzkum a vývoj vlastního odstředivého kombinovaného čerpadla“ (dále také projekt VaV 11-01).

Uplatněné náklady výzkumu a vývoje:

- **Ostatní náklady**

Daňový subjekt „D“ při realizaci úkolů výzkumu a vývoje uplatnil v rámci projektu VaV 09-01 odečet **ostatních nákladů ve výši 271 400 Kč**. Tento odečet zahrnoval náklady související s výrobou a dodávkou funkčních vzorků a prototypů pořízených od dodavatele XY, a.s.

Daňový subjekt „D“ stanovil odečet na základě přijatých faktur uvedených v tabulce č. 2.

Tabulka 2: Přijaté faktury dodavatele XY, a.s.

| Číslo faktury | Datum vystavení | Dodavatel | Předmět fakturace | Počet MJ | Cena bez DPH |
|---------------|-----------------|----------------|-----------------------|----------|-------------------|
| 11400188 | 15.11.2011 | XY, a.s., Brno | Funkční vzorek CMFD30 | 1 ks | 26 200 Kč |
| 11400204 | 16.12.2011 | XY, a.s., Brno | Prototyp CMFD30 | 2 ks | 52 400 Kč |
| 11400205 | 16.12.2011 | XY, a.s., Brno | Funkční vzorek REGA | 1 ks | 91 800 Kč |
| 11400103 | 10. 6. 2011 | XY, a.s., Brno | Prototyp modulu RELE6 | 6 ks | 101 000 Kč |
| | | | | | 271 400 Kč |

Zdroj: Vlastní práce autora

Správce daně z předložených dokumentů zjistil, že dodavatel XY měl pro daňový subjekt „D“ vyrobit a dodat předměty plnění dle jednotlivých smluv o dílo, přičemž daňový subjekt „D“ zadal dodavateli požadavky na funkce a dodavatel XY dle těchto požadavků měl vyvinout a zhotovit předměty plnění v předem stanovené lhůtě.

Z důvodu vyjasnění podílu zhotovitele prototypů a funkčních vzorků na realizaci projektu VaV 09-01 položil správce daně při ústním jednání dne 26. 11. 2015 daňovému subjektu „D“ otázku: „Jak konkrétně probíhala spolupráce s dodavatelem prototypů a funkčních vzorků?“.

Daňový subjekt „D“ uvedl následující: „Zadali jsme dodavateli XY vývoj SW části a jednotlivých hardwarových prvků (modulů), dále jsme zadali dodavateli XY algoritmy funkcí,

keré by měl celý systém obsahovat. Testování funkčních vzorků probíhalo v sídle daňového subjektu „D“ na konkrétních vozidlech v podnikové zkušebně. Technické problémy se řešily vzájemnou telefonickou a emailovou komunikací mezi daňovým subjektem „D“ a dodavatelem XY. Po úspěšném ukončení daňový subjekt „D“ nakupuje moduly od dodavatele pro sériovou výrobu“.

Správce daně posoudil předložené důkazní prostředky a vyjádření daňového subjektu „D“ následovně:

Z předložených smluv o dílo, faktur a vyjádření daňového subjektu dospěl správce daně k závěru, že se dodavatel prototypů a funkčních vzorků podílel na výzkumu a vývoji jako externí dodavatel, který měl tyto vyrobit v předem stanovené lhůtě, přičemž před zhotovením prototypů a funkčních vzorků spolupracoval s daňovým subjektem při konzultování variant řešení, testování a řešení technických problémů. Daňový subjekt „D“ v pozici objednatele předal zhotoviteli XY technickou specifikaci a veškerou odbornou dokumentaci (podkladové materiály, normy, předpisy) potřebnou ke zhotovení díla.

Z předložených smluv o dílo dále vyplývá, že vlastnické právo k duševnímu vlastnictví související s vývojem hardwaru, vývojem softwaru, modifikací, výrobou a testováním jednotek HW platformy ve fázi vývojové, prototypové a sériové produkce zůstalo na straně zhotovitele (tzn. na straně dodavatele XY).

Z uvedeného správce daně vyvodil, že se daňový subjekt „D“ na projektu VaV 09-01 nepodílel sám, ale činnosti spočívající ve výrobě a dodávkách prototypů a funkčních vzorků představovaly ve skutečnosti služby, které poplatník pořídil od jiné osoby.

Dle **ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů** lze od základu daně odečíst 100 % nákladů, které daňový subjekt vynaložil v daném zdaňovacím období při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje. Pokud vynaložené náklady souvisejí s realizací projektů výzkumu a vývoje pouze z části, je možné od základu daně odečíst pouze tuto jejich část. Náklady, které lze odečíst od základu daně, musí být náklady vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a musí být evidovány odděleně od ostatních nákladů poplatníka. **Tento**

odpočet nelze uplatnit na služby, licenční poplatky (§ 19 odst. 7 zákona o daních z příjmů) a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje **pořízené od jiných osob**, s výjimkou nákladů vynaložených za účelem certifikace výsledků výzkumu a vývoje, a dále na ty náklady, na které již byla i jen z části poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.

Jako výkladovou pomůcku k odčitatelné položce výzkumu a vývoje lze použít Pokyn č. D-288 Ministerstva financí České republiky k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů. Správce daně se dále odkázal na bod 7 Pokynu D-288, kde je uvedeno, že odpočet od základu daně nelze uplatnit podle ustanovení § 34 odstavce 4 zákona o daních z příjmů k výdajům (nákladům) na služby obecně, lze ho však uplatnit na výdaje (náklady), na spotřebované nákupy vynaložené v přímé souvislosti s řešením projektu. **Odpočet nelze uplatnit na výdaje na činnosti, které jsou uvedené v bodu 3 Pokynu D-288, pokud poplatník činnosti sám neprovádí při realizaci projektu výzkumu a vývoje, ale pořizuje je od jiné osoby jako službu** (např. testování léků, výrobu či ověřování prototypu).

Vzhledem k tomu, že daňový subjekt uplatnil odečet výdajů na výzkum a vývoj ve výši 271 400 Kč na služby pořízené od jiných osob, tj. služby spočívající ve výrobě a dodávkách prototypů a funkčních vzorků, porušil ustanovení § 34 odstavce 4 zákona o daních z příjmů. Tímto nesprávným postupem došlo k neoprávněnému uplatnění odpočtu při realizaci projektů výzkumu a vývoje od základu daně na ř. 242 daňového přiznání ve výši 271 400 Kč, proto správce daně na základě zjištění za zdaňovací období kalendářního roku 2011 **snížil** odčitatelnou položku, dle ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, uplatněnou v daňovém přiznání, **o částku 271 400 Kč**.

- **Osobní náklady zaměstnanců obchodních a manažerských pozic**

Daňový subjekt při realizaci úkolů výzkumu a vývoje uplatnil ve „**Výpočtu skutečných osobních nákladů**“ v rámci projektů VaV 09-01 a 11-01 ve zdaňovacích obdobích roků 2011 až 2013 odečet osobních nákladů v celkové výši 858 726,70 Kč.

Správce daně z předložených důkazních prostředků („Definice vývojového týmu“ a ročních přehledů mzdových nákladů) zjistil, že daňový subjekt uplatnil do odečtu osobních nákladů mzdové náklady a výdaje na povinné zákonné odvody zaměstnanců – výrobních dělníků, konstruktérů a servisních pracovníků. Kromě zaměstnanců, kteří vykonávali tyto uvedené profese, uplatnil daňový subjekt „D“ do odečtu osobních nákladů i osobní náklady

zaměstnanců obchodních a manažerských pozic, konkrétně: ředitele společnosti, obchodního a ekonomického ředitele a referentů prodeje.

Vzhledem ke skutečnosti, že ve výkazech práce zaměstnanců zařazených do vývojového týmu byl uveden pouze kvartální počet hodin odpracovaných zaměstnanci na projektech výzkumu a vývoje, podepsaný projektovým manažerem a tyto výkazy neobsahovaly popis konkrétních činností, které zaměstnanci na projektech výzkumu a vývoje vykonávali, sepsal správce daně za účelem jejich zjištění protokol o ústním jednání. Jednatel daňového subjektu uvedl k činnostem zaměstnanců obchodních a manažerských pozic následující: „Obchodní ředitel a referenti prodeje jsou členové týmu, protože zastupují zákaznický pohled. Komunikují se zákazníkem a dávají zpětnou vazbu a ovlivňují tak konečnou podobu a funkčnost řídicí jednotky a účastní se schůzek zakázkových komisí. Dále se účastnili dílčích prezentací jednotlivých fází vývoje a podíleli se na návrhu konečné podoby, např. displeje.

Ředitel společnosti má konečné rozhodující slovo. Podílí se na kontaktu se zákazníkem, jeho činnost je stejná jako u předchozích pracovníků. Účastní se porad a rozhoduje o ekonomické udržitelnosti projektu.

Ekonomický ředitel zastupoval daňový subjekt při obchodních jednáních s dodavatelem funkčních vzorků a prototypů, účastnil se porad vývojového týmu“.

Správce daně posoudil důkazní prostředky následovně:

Dle bodu 2 Pokynu D-288 je základním kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních (příbuzných) činností **přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty.**

Tím, že referenti prodeje (obchodníci) poskytovali zpětnou vazbu a ovlivňovali tak konečnou podobu např. displeje řídicí jednotky nebo funkce požadované zákazníkem na řídicí jednotku, se nepodíleli na výzkumu a vývoji, protože při činnostech těchto zaměstnanců nedocházelo k odstranění technické nejistoty ani se nepodíleli na ocenitelném prvku novosti řídicí jednotky. Tito zaměstnanci pouze interpretovali přání zákazníků na podobu a funkčnost řídicí jednotky, jejíž vývoj byl úkolem jiných osob.

Dle vyjádření daňového subjektu ekonomický ředitel zastupoval daňový subjekt při obchodních jednáních s dodavatelem funkčních vzorků a prototypů a účastnil se porad vývojového týmu. Ředitel společnosti se dle daňového subjektu podílel na kontaktu

se zákazníkem, účastnil se porad vývojového týmu a rozhodoval o ekonomické udržitelnosti projektu, měl konečné rozhodující slovo.

Z odpovědí daňového subjektu vyplynulo, že při činnostech zaměstnanců ekonomického ředitele a ředitele společnosti nedocházelo k odstranění technické nejistoty ani se nepodíleli na ocenitelném prvku novosti řídicí jednotky. Činnosti těchto zaměstnanců byly činnostmi manažerskými.

Jako výkladovou pomůcku k odčitatelné položce výzkumu a vývoje použil správce daně Pokyn Ministerstva financí č. D-288 k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů, definující činnosti, které lze a které nelze podřadit pod výzkum a vývoj pro účely uplatnění odpočtu nákladů od základů daně. Mezi činnosti, které **nelze** zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje pro účely odpočtu od základu daně z příjmů dle Pokynu D-288 bodu 4. písm. f) patří administrativa a ostatní podpůrné činnosti, zejména činnost centrálních oddělení poplatníka, např. činnost oddělení finančních a personálních, manažerské činnosti, přeprava, skladování, úklid, opravy, údržba a bezpečnost.

Z uvedeného vyplývá, že zaměstnanec, který vykonává manažerské, administrativní a ostatní podpůrné činnosti se nepodílí na realizaci výzkumu a vývoje, a není tak 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 výzkumu a vývoje.

Správce daně kontrolou předložených mzdových listů jednotlivých zaměstnanců za roky 2011 až 2013 a ze sdělení daňového subjektu zjistil, že uplatněné osobní náklady zahrnují i osobní náklady za manažerské, administrativní a ostatní podpůrné činnosti prováděné vlastními pracovníky ve výši 540 682 Kč.

Proto správce daně na základě zjištění za zdaňovací období kalendářního roku **2011 snížil** odčitatelnou položku dle ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů uplatněnou v daňovém přiznání **o částku 206 946 Kč** a za zdaňovací období kalendářního roku **2013 snížil** odčitatelnou položku dle ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů uplatněnou v daňovém přiznání **o částku 333 736 Kč**.

- **Náhrady za neodpracovaný čas**

Daňový subjekt při realizaci úkolů výzkumu a vývoje uplatnil ve „**Výpočtu skutečných osobních nákladů**“ v rámci projektů VaV 09-01 a 11-01 odečet osobních nákladů v celkové výši 858 726,70 Kč za období kalendářního roku 2011 a odečet osobních nákladů v celkové výši 2 056 742 Kč za období kalendářního roku 2013.

Správce daně z předložených důkazních prostředků (ročního přehledu mzdových nákladů, výkazů práce a jednotlivých mzdových listů zaměstnanců) zjistil, že daňový subjekt při výpočtu osobních nákladů vycházel z hrubé mzdy zaměstnanců, uvedené v mzdovém listě v měsíci, ve kterém se podle výkazů práce podíleli na projektech výzkumu a vývoje. Tuto hrubou mzdu daňový subjekt vynásobil koeficientem 1,34 (superhrubá mzda) z důvodu navýšení hrubé mzdy o náklady na povinné zákonné odvody. Superhrubou mzdu daňový subjekt vydělil celkovým počtem odpracovaných hodin zaměstnancem v měsíci a takto vypočítanou průměrnou hodinovou mzdu vynásobil počtem hodin odpracovaných na výzkumu a vývoji. Tímto způsobem daňový subjekt v každém měsíci vyčíslil osobní náklady na výzkum a vývoj u všech zaměstnanců podléjících se na výzkumu a vývoji.

Správce daně kontrolou předložených mzdových listů jednotlivých zaměstnanců zjistil, že hrubá mzda ve mzdovém listě zahrnovala také náhrady za dovolenou a mzdu za svátek. Tyto skutečnosti zjištěné správcem daně daňový subjekt potvrdil při ústním jednání dne 26. 11. 2015, jehož průběh byl zachycen v protokolu o ústním jednání.

Správce daně posoudil předložené důkazní prostředky následovně:

Z předložených důkazních prostředků vyplynulo, že odečet osobních nákladů na zaměstnance zahrnuje daňový subjekt i v měsících, kdy se tito zaměstnanci podíleli na výzkumu a vývoji a zároveň v těchto měsících nebyli na pracovišti (nepodíleli na projektech VaV) z důvodu čerpání dovolené nebo placeného svátku.

Podle ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů lze od základu daně odečíst náklady vynaložené při realizaci projektu výzkumu a vývoje. Za tyto náklady lze považovat dle bodu 5. Pokynu D-288 osobní náklady a jim odpovídající náklady na povinné zákonné odvody. Mezi osobní náklady patří mzdy zaměstnanců, 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 pojištění na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů.

Podle ustanovení § 109 odst. 1 zákoníku práce, přísluší zaměstnanci za vykonanou práci mzda, která je podle ustanovení § 109 odst. 2 zákoníku práce peněžitým plněním poskytovaným zaměstnavatelem zaměstnanci za práci. Pokud pracovník pracující na projektu výzkumu a vývoje čerpá dovolenou, pak na projektu výzkumu a vývoje nepracuje (nevykonává práci pro zaměstnavatele), tj. nepodílí se na jeho realizaci.

Za dobu čerpání dovolené přísluší pracovníkovi náhrada mzdy za dovolenou podle ustanovení § 222 odst. 1 zákoníku práce. Tím, že se příslušný pracovník během dovolené nepodílí na realizaci projektu výzkumu a vývoje, tak náklady na takového pracovníka v podobě náhrady mzdy za dovolenou nelze mít za náklady vynaložené při realizaci projektů výzkumu a vývoje (viz. *Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové 52Af 30/2013*).

Z uvedeného vyplývá, že zaměstnanec čerpající dovolenou se nepodílí na realizaci výzkumu a vývoje, a není tak 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 výzkumu a vývoje. Daňový subjekt měl od základu daně odečíst pouze alikvótní část hrubých mezd bez náhrad za neodpracovaný čas a k tomu vztahující se alikvótní část sociálního a zdravotního pojištění hrazeného zaměstnavatelem za zaměstnance.

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 jsou např. náhrady za dovolenou, státní svátek a s nimi související zákonné odvody na sociální a zdravotní pojištění, protože tyto náhrady přímo nesouvisí s řešením projektu.

Proto správce daně na základě zjištění za zdaňovací období kalendářního roku 2011 **snížil** odčitatelnou položku dle ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů uplatněnou v daňovém přiznání **o částku 69 343 Kč** a za zdaňovací období kalendářního roku 2013 **snížil** odčitatelnou položku dle ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů uplatněnou v daňovém přiznání **o částku 183 600 Kč**.

Rekapitulace:

Tabulka 3: Vyloučené náklady uplatněné v roce 2011

| Kalendářní rok 2011 | Zvýšení základu daně [Kč] | Řádek přiznání DPPO |
|-------------------------------------|----------------------------------|----------------------------|
| ostatní náklady | 271 400 | 242 |
| osobní náklady | 206 946 | 242 |
| náhrady za neodpracovaný čas | 69 343 | 242 |
| CELKEM zvýšení základu daně | 547 689 | |

Zdroj: Vlastní práce autora

Tabulka 4: Vyloučené náklady uplatněné v roce 2013

| Kalendářní rok 2013 | Zvýšení základu daně [Kč] | Řádek přiznání DPPO |
|-------------------------------------|----------------------------------|----------------------------|
| osobní náklady | 333 736 | 242 |
| náhrady za neodpracovaný čas | 183 600 | 242 |
| CELKEM zvýšení základu daně | 517 336 | |

Zdroj: Vlastní práce autora

Daňovému subjektu byl dne 19. 4. 2016 zaslán Výsledek kontrolního zjištění jako příloha Rozhodnutí o stanovení lhůty podle ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu. Rozhodnutí včetně výsledku kontrolního zjištění bylo daňovému subjektu na jeho žádost doručeno do datové schránky. Rozhodnutím o stanovení lhůty byla daňovému subjektu stanovena lhůta k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění v délce 20 dnů ode dne doručení rozhodnutí. Ve Výsledku

kontrolního zjištění vyloučil správce daně z uplatněného odečtu na podporu výzkumu a vývoje náklady uvedené v rekapitulaci (viz. tab. 3 a tab. 4).

Dne 9. 5. 2016 obdržel správce daně žádost o prodloužení lhůty k vyjádření se k Výsledku kontrolního zjištění. Daňový subjekt požádal správce daně o prodloužení lhůty do 10. 6. 2016.

Dne 17. 5. 2016 vydal správce daně Rozhodnutí, kterým byla lhůta stanovená Rozhodnutím o stanovení lhůty ze dne 19. 4. 2016 prodloužena do data uvedeného v žádosti daňového subjektu, tj. do 10. 6. 2016.

Správce daně dne 9. 6. 2016 obdržel podání nazvané **Reakce na výsledek kontrolního zjištění**, ve kterém kontrolovaný daňový subjekt vyjádřil nesouhlas s vyloučením všech nákladů z odečtu na podporu výzkumu a vývoje.

Argumentace daňového subjektu:

- 1) K vyloučení nákladů na výrobu a dodávku prototypů a funkčních vzorků poukázal daňový subjekt na České účetní standardy pro podnikatele, kde jsou prototypy, modely nebo vzorky definovány jako náklady na zhotovování věcí materiální povahy, na kterých se práce zkoušejí a ověřují se. Předmětem dodání bylo tedy dle daňového subjektu dodání věcí materiální povahy, na kterých se práce zkoušejí a ověřují se, tudíž se nejednalo o poskytnutou službu. Správce daně tak dle daňového subjektu v rozporu s českými účetními standardy pro podnikatele označil dodané prototypy za poskytnutou službu.
- 2) K vyloučeným nákladům na zaměstnance vykonávající manažerské, administrativní a ostatní podpůrné činnosti daňový subjekt poukázal na ustanovení bodu 5 a) Pokynu Ministerstva financí D-288, kde za výdaje vynaložené na realizaci projektů lze pro účely § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů považovat osobní výdaje (náklady) na výzkumné a vývojové zaměstnance, akademické pracovníky, techniky a pomocný personál poplatníka, včetně zaměstnanců administrativních nebo dělnických profesí podílejících se na řešení projektu, které vznikají v přímé souvislosti s řešením projektu. Dále uvedl, že bez manažerských činností a obchodníků, kteří definují další směřování vývoje, zhodnocují výsledky a samotný výzkum a vývoj není možné žádný výzkum a vývoj realizovat. Obchodní společnosti realizují výzkum a vývoj v mezích jeho vnímání

jako jednoho z prostředků k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Dále se daňový subjekt odkázal na příručku Frascati, kde se v bodě 1.7.1. definujícím pracovníky výzkumu a vývoje hovoří v odstavci číslo 32 o pracovnících v oblasti VaV: „Národní snahy v oblasti výzkumu a vývoje vyžadují širokou škálu pracovníků, od nositele Nobelovy ceny až po jeho sekretářku, od návrháře vesmírných experimentů až po chovatele laboratorních zvířat. Vzhledem k tomuto rozsahu požadovaných dovedností a vzdělání je nezbytné rozdělit pracovníky výzkumu a vývoje do kategorií.“ V bodě 5.2.3. odstavce 309 a 310 ostatní pomocní pracovníci je uvedeno: „K ostatním pomocným pracovníkům patří kvalifikovaní i nekvalifikovaní řemeslníci, kancelářští pracovníci a úředníci, kteří se podílejí na projektech výzkumu a vývoje nebo jsou s takovými projekty přímo spojeni. Ostatní pomocní pracovníci výzkumu a vývoje jsou uvedeni v ISCO-88 v hlavních skupinách 4 (úředníci), 6 (kvalifikovaní zemědělstí a rybářští dělníci) a 8 (obsluha strojů a zařízení a montéři). 311. Do této skupiny patří všichni manažeři a administrativní pracovníci zabývající se převážně finančními a personálními záležitostmi a obecnou administrativou, pokud jejich činnosti přímo slouží pro výzkum a vývoj. Lze je nalézt hlavně v ISCO-88 v hlavní skupině 2 (odborníci) a vedlejší skupině 343 (administrativní přidružení odborníci). Daňový subjekt byl tedy toho názoru, že činnosti realizované prostřednictvím zaměstnanců obchodních a manažerských pozic byly činnostmi přímo souvisejícími s realizací projektů výzkumu a vývoje.

- 3) Daňový subjekt nesouhlasil se zjištěním správce daně, že se zaměstnanec čerpající dovolenou nepodílí na realizaci výzkumu a vývoje a že měl daňový subjekt od základu daně odečíst pouze alikvotní část hrubých mezd bez náhrad za neodpracovaný čas a k tomu vztahující se alikvotní část sociálního a zdravotního pojištění hrazeného zaměstnavatelem za zaměstnance. Zároveň poukázal na to, že 22. 4. 2015 byl v rámci Koordinačního výboru GFŘ s Komorou daňových poradců ČR s rozporem uzavřen příspěvek č.451/22.04.15, týkající se zahrnutí náhrad za dovolenou v rámci odpočtu na výzkum a vývoj. Daňový subjekt se ztotožnil s předkladateli příspěvku, že v Pokynu D-288 jsou ve výčtu vybraných osobních nákladů, které je možno zahrnout do odpočtu výzkumu a vývoje osobní výdaje a jim odpovídající povinné odvody. Pokyn tedy uvádí plat, či mzdu, náhradu mzdy za dovolenou neuvádí. Zároveň však v Pokynu není uvedeno, že náhradu mzdy za dovolenou nelze uplatnit v rámci odpočtu na výzkum a vývoj. Dále poukázal na to, 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.

Správce daně posoudil argumentace uvedené v Reakci na výsledek kontrolního zjištění následovně:

K bodu 1):

Daňový subjekt namítá, že správce daně nesprávně označuje dodané prototypy a funkční vzorky za poskytnutou službu. Správce daně posoudil **výrobu prototypů a funkčních vzorků jako činnosti, které pro daňový subjekt prováděla třetí osoba**. Ačkoli zákon o dani z příjmů nedefinuje blíže pojem služba, lze použít dle výkladu 8 Afs 13/2011 – 81 k definici pojmu služba zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, kdy se v ustanovení § 14 odst. 1 poskytnutím služby rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitostí. Z předložených důkazních prostředků vyplynulo, že činnost dodavatele spočívala ve zhotovení prototypů a funkčních vzorků systému. Daňový subjekt při místním šetření, jehož průběh je zachycen v protokolu ze dne 1. 6. 2015, předložil správci daně Smlouvy o dílo s dodavatelem, kde je mimo jiné uvedeno, že se bude daňový subjekt společně s dodavatelem podílet na vypracování a vzájemném schválení technické specifikace funkcí a grafiky, daňový subjekt umožní dodavateli pro jeho potřeby v prostorách daňového subjektu provést veškeré potřebné funkční zkoušky a testy prototypů a funkčních vzorků, daňový subjekt se zavazuje napomáhat dodavateli a zajistí průběžné konzultování možných variant řešení technických otázek, daňový subjekt poskytne dodavateli veškerou svoji dostupnou odbornou dokumentaci, kterou lze použít k pracím na předmětu díla, daňový subjekt zajistí definici rozměrů nástavbového boxu modulu CMFD30 a vypracování výrobních výkresů, a to u všech jím vyrobených funkčních vzorků a prototypů.

Daňový subjekt při ústním jednání zachyceném v protokolu o ústním jednání na otázku týkající se spolupráce s dodavatelem potvrdil správci daně, že dodavatel **vyráběl dle jeho pokynů** (výkresová dokumentace, algoritmy funkcí) **a ve vzájemné spolupráci** (testování, řešení technických problémů). Z výše uvedeného správce daně vyvodil, že se **nejednalo o dodání zboží**, přestože předmětem díla bylo fyzické dodání věcí materiální povahy, jak ve své reakci na výsledek kontrolního zjištění uvádí daňový subjekt, ale jednalo se o poskytnutí služby třetí osobou související s výrobou, ověřováním a testováním funkčních vzorků a prototypů.

Správce daně se v této souvislosti odkázal na pokyn D-288, bod 7, kde je uvedeno, že odpočet od základu daně nelze uplatnit podle ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů k výdajům (nákladům) na služby obecně, lze ho však uplatnit na výdaje (náklady) na spotřebované nákupy vynaložené v přímé souvislosti s řešením projektu. **Odpočet nelze uplatnit na výdaje na činnosti, které jsou uvedené v bodu 3 Pokynu D-288, pokud poplatník činnosti sám neprovádí při realizaci projektu výzkumu a vývoje, ale pořizuje je od jiné osoby jako službu** (např. testování léků, výrobu či ověřování prototypu).

K bodu 2):

K vyjádření daňového subjektu uvedeného v bodu 2 správce daně uvádí, že manažerské a administrativní činnosti nejsou uvedeny v pokynu Ministerstva financí D-288 v bodu 3, kde jsou vyjmenovány činnosti prováděné poplatníkem při realizaci projektů, které lze zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje pro účely odpočtu od základu daně. Naopak v bodě 4 Pokynu D-288, kde jsou uvedeny činnosti, které nelze zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje pro účely odpočtu od základu daně z příjmu, jsou v písmenu f) uvedeny: „administrativa a ostatní podpůrné činnosti, zejména činnost centrálních oddělení poplatníka, např. činnost oddělení finančních a personálních, manažerské činnosti, přeprava, skladování, úklid, opravy, údržba a bezpečnost“. Dále je v bodě 7 Pokynu D-288 uvedeno: „Dále nelze odpočet uplatnit na výdaje na administrativní a ostatní podpůrné činnosti, např. činnosti finanční, personální, IT, manažerské, na výdaje na opravy, přepravné, ostrahu objektu, a to ať pořizované od jiných osob nebo prováděné vlastními pracovníky, protože se nejedná o výdaje vynaložené poplatníkem na výzkum a vývoj, jehož základním kritériem je přítomnost ocenitelného prvku novosti.

Činnost pracovníků zastávající obchodní a manažerské pozice vyhodnotil správce daně v průběhu daňové kontroly jako činnost manažerskou, administrativní a ostatní podpůrnou činnost prováděnou vlastními pracovníky.

V bodě „1.5.5 – Administrativa a další podpůrné činnosti VaV“ příručky OECD, tzv. Frascati manuál, který je zdrojem legislativy výzkumu a vývoje platné v České republice, je mj. uvedeno: „V případě vlastního řízení projektů výzkumu a vývoje a jejich financování se rozlišuje mezi přímou podporou výzkumu a vývoje ze strany osob jakými jsou manažeři výzkumu a vývoje úzce spjatí s jednotlivými projekty, kteří patří jak k pracovníkům, tak i k nákladové straně, a osobami jakými jsou finanční ředitelé, jejichž podpora je nepřímá nebo doplňková a kteří jsou zahrnuti na nákladové straně pouze jako prvek režie.“

V bodě „2.2.4 Frascati manuálu – Administrativa a ostatní podpůrné činnosti“ jsou podrobně popsány nepřímé podpůrné činnosti: „Sem patří množství činností, které samy o sobě nejsou VaV, ale podporují jej. Podle zvyklostí patří údaje o pracovnících VaV do řádného VaV, s výjimkou nepřímých podpůrných činností, kdy přiděly na ně jsou zahrnuty v režijních nákladech provozovatelů VaV. Typickými příklady jsou činnosti jako přeprava, skladování, úklid, opravy, údržba a bezpečnost. Pod toto záhlaví patří také administrativní a kancelářské činnosti neprováděné výlučně pro VaV, jako jsou činnosti centrálních finančních a osobních oddělení“.

V bodě 2.3.5 příručka Frascati řeší problémy na hranici mezi administrativou výzkumu a vývoje a nepřímými podpůrnými činnostmi. V bodě 132. je uvedeno, že některé činnosti, jakými jsou služby knihoven nebo počítačové služby, jsou řádným výzkumem a vývojem, jsou-li zamýšleny výlučně pro výzkum a vývoj, ale nepřímými podpůrnými činnostmi, jestliže jsou poskytovány centrálními odděleními, jak pro výzkum a vývoj, tak i mimo něj. Stejný argument platí pro manažerské, administrativní a kancelářské činnosti. Přispívají-li přímo projektům výzkumu a vývoje a jsou prováděny výlučně pro výzkum a vývoj, pak jsou součástí řádného výzkumu a vývoje a jsou zahrnuty do pracovníků výzkumu a vývoje. Typickými příklady jsou manažer výzkumu a vývoje, který plánuje a dohlíží na vědeckotechnické aspekty projektu nebo osoba, která vytváří průběžná a konečná hlášení o výsledcích projektu.

Z převzatých dokumentů od daňového subjektu „Schválení úkolů projektu výzkumu a vývoje“ v Protokolu o místním šetření ze dne 1. 6. 2015 vyplývá, že manažerem obou projektů byl Ing. JK a zástupcem projektového manažera byl Ing. JM, osobní náklady obou manažerů jsou řádně zahrnuty v činnostech výzkumu a vývoje. Rovněž další dokumenty týkající se bezprostředně projektů výzkumu a vývoje, jako byly „Status report úkolu VaV“ vydaný ke každému konci zdaňovacího období, či „Ukončovací report úkolu VaV“, vždy podepisovali a schvalovali manažer úkolu a technický ředitel společnosti, jejichž osobní náklady jsou rovněž zahrnuty v osobních nákladech výzkumu a vývoje. Z uvedeného vyplývá, že osobní náklady na manažerskou činnost bezprostředně související s výzkumem a vývojem správce daně z odčitatelné položky výzkumu a vývoje nevyloučil.

k bodu 3)

K vyjádření daňového subjektu uvedeného v bodu 3 správce daně uvádí, že 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 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.

Podle ustanovení § 109 odst. 1 zákoníku 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).

Správce daně trvá na svém závěru, 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.

Na základě vyjádření daňového subjektu nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění a správce daně přistoupil k projednání Zprávy o daňové kontrole.

V návaznosti na Zprávu o daňové kontrole byly vydány dodatečné platební výměry na daň z příjmu právnických osob za kontrolovaná zdaňovací období, proti kterým daňový subjekt podal odvolání.

Konkrétně se jednalo o:

- **dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011**, kterým byla podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu doměřena z moci úřední daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 **vyšší o částku 103 930,-Kč** a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 20 786,-Kč.
- **dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013**, kterým byla podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu doměřena z moci úřední daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 **vyšší o částku 98 230,-Kč** a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 19 646,-Kč.

4.4 Odvolání

Odvolání bylo podáno proti Dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 a proti Dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013. Daňový subjekt v odvolání uvedl, že správce daně v průběhu daňové kontroly nedostatečně a argumentačně nesprávně posoudil uplatnění odečtu výdajů při realizaci projektů výzkumu a vývoje a nedostatečně se vypořádal s reakcí daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění.

Správce daně vyhotovil Stanovisko k postupovanému odvolání, ve kterém se vyjádřil k odvolání a postoupil ho Odvolacímu finančnímu ředitelství v Brně.

Správce daně posoudil a zhodnotil odvolací námitky daňového subjektu tak, že tento ve svém odvolání nepředložil žádné důkazní prostředky, kterými by prokázal svůj požadavek na změnu odvoláním napadených dodatečných platebních výměrů na daň z příjmů právnických osob. Finanční úřad pro Pardubický kraj proto navrhl na základě výše uvedených skutečností odvolání daňového subjektu v plném rozsahu zamítnout a potvrdit dodatečné platební výměry.

4.5 Rozhodnutí o odvolání

Odvolací finanční ředitelství jako odvolací orgán podle § 114 odst. 1 daňového řádu přezkoumalo ve smyslu § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu odvoláním napadená rozhodnutí vydaná Finančním úřadem pro Pardubický kraj takto:

Odvolání se zamítá a napadená rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj se potvrzují.

Odvolací orgán zrekapituloval průběh daňové kontroly a v rozhodnutí uvedl, že správce daně dostal svým povinností, postupoval zcela v souladu se zásadami správy daní zakotvenými v § 5 až § 9 daňového řádu. Správce daně se podrobně zabýval veškerými důkazními prostředky a své hodnocení uvedl ve Zprávě o daňové kontrole, která obsahovala zhodnocení důkazních prostředků, jež správce daně vždy řádně zdůvodnil a uvedl, ze kterých právních norem při hodnocení vycházel. Odvolací orgán dále uvedl, že odvolatel v odvolání uplatnil téměř shodné námitky, které již byly obsahem vyjádření k Výsledku kontrolního zjištění, a ke kterým se prvoinstanční správce daně podrobně vyjádřil ve Zprávě o daňové kontrole.

Odvolací orgán vyjádřil plný souhlas se závěry správce daně uvedenými ve Zprávě o daňové kontrole, na kterou se odkázal. Dále odvolací orgán připomněl, že právo uplatnit odečet dle ustanovení § 34 odst. 4 až 8 zákona o daních z příjmů je beneficiem, neboť tímto je poplatníkům poskytnuta možnost uplatnit náklady vynaložené při realizaci výzkumu a vývoje v základu daně podruhé.

Odvolací orgán konstatoval, že je plně v rukou daňového subjektu a je pouze na něm, zda tohoto práva využije, přičemž pokud tak učiní, musí splnit podmínky dané zákonem. Je o to více třeba dbát na splnění veškerých zákonných podmínek a také důsledně sledovat cíl, za kterým zákonodárce tvorbu takových nákladů povolil. O rozsahu poskytnutých výhod (úlev) rozhoduje zákonodárce a v daném případě je rozhodné pouze to, zda jsou splněny zákonodárcem stanovené podmínky pro uplatnění odečtu.

5 ZÁVĚR

V této práci jsme se seznámili s daňovou kontrolou a dále s odčitatelnou položkou od základu daně na výzkum a vývoj. Nejdříve byly v teoretické části vysvětleny některé základní pojmy ve vazbě na daňovou kontrolu a následně na odčitatelnou položku výzkumu a vývoje.

Daňová kontrola je upravena zejména v ustanoveních § 85 – 88 daňového řádu a je vedena v souladu se základním cílem správy daní, kterým je „*správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*“. Souvisí s ní velké množství povinností, ale na druhé straně i práv, jak pro daňový subjekt, tak pro správce daně, který daňovou kontrolu provádí.

Uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj v daňovém přiznání je v současné době jednou z možností, jak si daňový subjekt může snížit základ daně. Jedná se o daňovou podporu, na kterou má poplatník při splnění stanovených podmínek nárok ze zákona. Výzkumem a vývojem se zabývá především zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů. Podmínky pro uplatnění odpočtu jsou definovány v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. V tomto zákoně je v § 34 zakotvena odčitatelná položka na výzkum a vývoj. Výjimečnost této nepřímé podpory spočívá v tom, že náklady vynaložené na výzkum a vývoj uplatní poplatník ve svém účetnictví dvakrát, jednou jako skutečný náklad dle § 24 zákona o daních z příjmů a podruhé ve formě odčitatelné položky od základu daně.

Jak bylo popsáno v praktické části bakalářské práce na konkrétním příkladu daňové kontroly, existuje zde riziko, že daňový subjekt chybí v dodržování zákonem přesně stanovených podmínek pro uplatňování odpočtu, a tím se vystavuje možnosti, že mu nebude uplatněný odpočet uznán. Chybí se především ve formálních a povinných náležitostech v rámci realizovaných projektů, v prokazování prvků novosti nebo se jedná, jako v našem konkrétním případě, o chybné uplatnění výdajů a služeb, které nelze do odpočtu zahrnout.

Obhajoba odčitatelné položky na výzkum a vývoj v rámci daňové kontroly je náročný proces. Správce daně musí posoudit každý konkrétní případ jednotlivě, neexistuje univerzální návod.

Pro daňového poplatníka je nezbytně nutné se orientovat v aktuální daňové legislativě, v současném přístupu správce daně k uplatňování odčitatelné položky výzkumu a vývoje a v neposlední řadě sledovat vývoj judikatury v této oblasti. Proto si myslím a současně navrhuji, že je vhodné v případě kontroly finančního úřadu oslovit daňového poradce, který se v dané problematice orientuje a má zkušenosti s jednáním s finančním úřadem. Existuje také mnoho firem, které se touto oblastí zabývají a jsou schopny poskytnout poradenskou službu, případně též zpracovat veškerou dokumentaci potřebnou k výzkumu a vývoji a v neposlední řadě zastoupit daňový subjekt při daňové kontrole.

6 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KAINOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽIŠKOVÁ, 2011. *Daňový řád. Komentář I. díl*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 800 s. ISBN 978-80-7357-564-9.

Bulletin KDP ČR 4/2016: Náklady na výzkum a vývoj, 2016. 2016(4)

DVOŘÁČKOVÁ, Ludmila, 2016. Odpočet na podporu výzkumu a vývoje v roce 2016 - aktuální otázky. *Finanční, daňový a účetní bulletin*. Praha: Wolters Kluwer ČR, roč. XXIV, č. 3, s. 20-24. ISSN 1210-5570.

DVOŘÁČKOVÁ, Ludmila, 2017. *Odpočet na podporu výzkumu a vývoje - ZDP*. Rokytnice: Finanční úřad pro Pardubický kraj.

FOJTÍK, Jiří, 2015. *Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly - doplněná o poznámky KFÚ*. Praha: Generální finanční ředitelství, 45 s. Č. j.: 50071/15/7100-40124-506246.

MARKOVÁ, Hana, 2017. *Daňové zákony: úplná znění platná k 1. 1. 2017*. 26. vydání. Praha: Grada. ISBN 978-80-271-0451-2.

Ostatní zdroje

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21. 12. 2012, čj. 52Af 30/2013-105

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2011, čj. 8 Afs 13/2011-81

Zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších právních předpisu

Internetové zdroje

Frascati manuál [online], 2015. Praha: Anything Studio, Radek Tejkl [cit. 2017-12-10].

Dostupné z: <http://www.smartech.cz/frascati-manual/>

Fiscal incentives for research and development and tax subsidy in selected EU countries [online], 2017. Karviná: Slezská univerzita, Obchodně podnikatelská fakulta [cit. 2018-01-09].

Dostupné z: <http://aak.cms.opf.slu.cz/pdf/2017/2/Szarowska.pdf>

Zahrnutí náhrad za dovolenou v rámci odpočtu na výzkum a vývoj [online], 2015. Ostrava:

Economis.cz [cit. 2018-01-08]. Dostupné z:

<https://economis.cz/index.php/news/109-koordinacni-vybor-04-15>

Nepřímá veřejná podpora výzkumu a vývoje v České Republice [online], 2017. Praha: Český

statistický úřad [cit. 2017-12-12]. Dostupné z:

<https://www.czso.cz/documents/10180/23197746/kp21100317.pdf/fe2cfb39-049b-4b73-8682-4b03595b6bac?version=1.1>

Pokyn D-288 [online], 2005. Praha: Generální finanční ředitelství [cit. 2018-01-28]. Dostupné

z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/legislativa/pokyny-d/2005>

7 SEZNAM TABULEK

| | |
|---|----|
| Tabulka 1: Náklady VaV uplatněné v daňových příznáních..... | 32 |
| Tabulka 2: Přijaté faktury dodavatele XY, a.s..... | 34 |
| Tabulka 3: Vyloučené náklady uplatněné v roce 2011..... | 41 |
| Tabulka 4: Vyloučené náklady uplatněné v roce 2013..... | 41 |

8 SEZNAM ZKRATEK

daňový řád – zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

zákon o dani z příjmů – zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

VaV – výzkum a vývoj

Pokyn D-288 - Pokyn č. D-288 Ministerstva financí České republiky k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů

zákon o podpoře VaV - zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů, v platném znění

OECD – Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj

ČR – Česká republika

Zákoník práce – zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů

FÚ – Finanční úřad

zákon o účetnictví – zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

9 SEZNAM PŘÍLOH

Příloha I: Protokol o zahájení daňové kontroly

Příloha II: Zpráva o daňové kontrole

10 PŘÍLOHY

Příloha I: Protokol o zahájení daňové kontroly

Finanční úřad pro Pardubický kraj
Boženy Němcové 2625, 530 02 Pardubice

Územní pracoviště ve Svitavách
T. G. Masaryka 15, 568 02 Svitavy

Č. j.: XXXXXXX/XX/28XX-XXXXX-XXXXXX

PROTOKOL

**o zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád,
ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), sepsaný podle § 60 až § 62 DŘ**

Místo jednání (adresa):

Datum a čas zahájení: v hodin

Daňový subjekt

Název právnické osoby:/Jméno a příjmení fyzické osoby:

DIČ: CZ

Sídlo (v případě právnické osoby):/Místo pobytu (v případě fyzické osoby):

Osoba oprávněná jednat jménem daňového subjektu: *(pouze v případě právnické osoby)*
nebo

Pověřená osoba:

nebo

Prokurista:

Jméno, příjmení, titul:

Prokázání totožnosti:

Datum narození:

Funkce:

Zástupce daňového subjektu (viz § 25 DŘ – zmocněnec, zákonný zástupce fyzické osoby či opatrovník, ustanovený zástupce atd.)

Jméno, příjmení, titul:

Prokázání totožnosti:

Datum narození:

Zastupování na základě: *(např. plné moci ze dne....)*

Třetí osoba/-y

Jméno, příjmení, titul:

Prokázání totožnosti:

Datum narození:

Adresa: *sídlo/místo pobytu*

Specifikace třetí osoby:

(*např. odborný konzultant, tlumočnick, zaměstnanec daňového subjektu, ...*)

Úřední osoba/-y

jméno, příjmení, titul, organizační útvar správce daně, ve kterém je úřední osoba zařazena, např. Oddělení kontrolní I

Předmět jednání: Zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 1 DŘ daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 20XX a 20XX

Poučení poskytnutá v souladu s DŘ:

- Osoba zúčastněná na správě daní je povinna na vyzvání úřední osoby prokázat svoji totožnost (§ 23 odst. 1 DŘ).
- O ústních podáních a jednáních při správě daní sepíše správce daně protokol (§ 60 odst. 1 DŘ).
- Správce daně může pořídit o úkonech, o kterých se podle zákona pořizuje protokol, obrazový nebo zvukový záznam, který je přílohou protokolu; o této skutečnosti předem uvědomí osoby, které se tohoto úkonu účastní (§ 60 odst. 2 DŘ).
- Protokol musí obsahovat zejména a) předmět jednání, b) místo jednání, c) časový údaj o začátku a skončení jednání, d) označení správce daně a úřední osoby, která úkon provedla, e) údaje umožňující určení osob, které se úkonu zúčastnily, f) vylíčení průběhu jednání, g) označení dokladů a jiných listin odevzdaných při jednání nebo podstatný obsah listin předložených k nahlédnutí, h) poskytnutá poučení a vyjádření poučených osob, i) návrhy osob, které se úkonu zúčastnily, nebo jejich výhrady směřující proti obsahu protokolu, j) vyjádření správce daně k uplatněným návrhům nebo výhradám (§ 60 odst. 3 DŘ).
- Součástí protokolu jsou rozhodnutí vyhlášená při jednání (§ 61 odst. 1 DŘ).
- Rozhodnutí vyhlášené při jednání, kterým se vyzývá příjemce rozhodnutí k uplatnění práva nebo ke splnění povinností, se doručuje předáním stejnopisu protokolu; tento protokol nemusí obsahovat otisk úředního razítka se státním znakem (§ 61 odst. 2 DŘ).
- Není-li protokol hlasitě diktován, je nutno jej před podepsáním hlasitě přečíst a zapsat v něm, že se tak stalo, a dále uvést, co bylo před podpisem protokolu opraveno nebo jinak změněno. Přeškrtnutá místa musí zůstat čitelná (§ 62 odst. 1 DŘ).
- Správce daně zaznamená všechna vyjádření k protokolované věci, návrhy a výhrady vznesené osobami zúčastněnými na protokolovaném jednání a své stanovisko k nim (§ 62 odst. 2 DŘ).
- Po vyznačení všech návrhů, výhrad, vyjádření k nim, oprav či změn v protokolu, které musí být opět hlasitě přečteny, pokud nebyl protokol hlasitě diktován, podepíše protokol osoby zúčastněné na protokolovaném jednání a úřední osoba (§ 62 odst. 3 DŘ).
- Odepření podpisu a důvody tohoto odepření se v protokolu zaznamenají. Odepření podpisu nebo vzdání se před podpisem protokolu bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost protokolu jako důkazního prostředku. (§ 62 odst. 4 DŘ).
- Správce daně po podpisu předá stejnopis protokolu daňovému subjektu, pokud se jednání zúčastnil, popřípadě též další osobě na jednání zúčastněné, pokud o to požádá (§ 62 odst. 5 DŘ).

- Správce daně opraví v protokolu chyby v psaní a v počtech, jakož i jiné zřejmé nesprávnosti tak, aby původní zápis zůstal čitelný (§ 62 odst. 6 DŘ).
- Osoby zúčastněné na správě daní a úřední osoby jsou povinny za podmínek stanovených tímto nebo jiným zákonem zachovávat mlčenlivost o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly. To neplatí pro daňový subjekt, pokud jde o informace získané nebo použité při správě jeho daní (§ 9 odst. 1 a § 52 odst. 1 DŘ).
- Daňový subjekt může správce daně nebo jinou osobu zúčastněnou na správě daní zprostit povinnosti mlčenlivosti ohledně údajů, které se ho týkají, a údajů, které byly využity při dokazování jeho povinností při správě daní, s uvedením rozsahu údajů a účelu zproštění (§ 52 odst. 2 věta první DŘ).
- Fyzická osoba, která je vázána povinností mlčenlivosti za podmínek stanovených daňovým zákonem, se dopustí přestupku tím, že tuto povinnost poruší. Za přestupek lze uložit pokutu do 500 000 Kč (§ 246 odst. 1 a 2 DŘ).
- Pořádkovou pokutu do 50 000 Kč může správce daně uložit tomu, kdo při jednání vedeném správcem daně závažně ztěžuje správu daní tím, že a) navzdory předchozímu napomenutí ruší pořádek, b) neuposlechne pokynu úřední osoby, nebo c) navzdory předchozímu napomenutí se chová urážlivě k úřední osobě nebo osobě zúčastněné na správě daní (§ 247 odst. 1 DŘ).
- Pořádkovou pokutu lze ukládat i opakovaně, nevedlo-li dosavadní uložení pokuty k nápravě a protiprávní stav trvá (§ 247 odst. 5 DŘ).
- Osoba zúčastněná na správě daní má právo podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany (§ 261 odst. 1 DŘ).
- Daňová kontrola se provádí u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější (§ 85 odst. 2 DŘ).
- Správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu. Rozsah daňové kontroly lze v jejím průběhu rozšířit nebo zúžit postupem pro její zahájení (§ 85 odst. 3 DŘ).
- Daňovou kontrolu lze provádět společně pro více daňových řízení týkajících se jednoho daňového subjektu. Správce daně může daňovou kontrolu zahájit i pro další daňová řízení rozšířením daňové kontroly probíhající k jinému daňovému řízení (§ 85 odst. 4 DŘ).
- Daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Dojde-li v průběhu daňové kontroly ke změně místní příslušnosti, může daňovou kontrolu dokončit správce daně, který ji zahájil (§ 87 odst. 1 DŘ).
- Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení (§ 85 odst. 1 DŘ).
- Daňový subjekt je povinen umožnit správci daně zahájení a provedení daňové kontroly (§ 86 odst. 1 DŘ).
- Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má právo a) být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnosti, b) předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky nebo navrhnout provedení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici, c) vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně (§ 86 odst. 2 DŘ).
- Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, plní povinnosti podle § 82 a dále je povinen a) zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly, b) poskytnout

nezbytné informace o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oprávněních jednotlivých zaměstnanců nebo jiných osob zajišťujících jeho činnost a o uložení účetních záznamů a jiných informací; to neplatí pro nepodnikající fyzické osoby, c) předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení, d) umožnit jednání s kterýmkoliv svým zaměstnancem nebo jinou osobou, která vykonává jeho činnosti, e) nezatajovat důkazní prostředky, které má k dispozici, nebo o nichž je mu známo, kde se nacházejí (§ 86 odst. 3 DŘ).

- Správce daně má při provádění daňové kontroly rovněž pravomoci podle § 80 až 84 (§ 86 odst. 4 DŘ).
- *Dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování není přípustné k dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly, popřípadě je-li předmětem výzvy podle § 87 odst. 2, která byla oznámena daňovému subjektu, nebo je-li o této dani zahájeno řízení o mimořádném opravném prostředku, dozorčím prostředku nebo řízení o žalobě podané proti rozhodnutí správce daně; tyto skutečnosti přerušují běh lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování podle odstavce 1 věty první; nová lhůta počne běžet od ukončení daňové kontroly, podle jejíhož výsledku se poslední známá daň nemění, nebo od právní moci dodatečného platebního výměru, byl-li na základě daňové kontroly vydán, popřípadě od právní moci rozhodnutí, kterým je ukončeno řízení o mimořádném opravném prostředku, dozorčím prostředku nebo řízení o žalobě podané proti rozhodnutí správce daně (§ 141 odst. 6 DŘ).*

(Toto poučení bude součástí protokolu pouze v případě, že existuje poslední známá daň ve smyslu § 141 odst. 1 DŘ.)

Vyjádření poučených osob:

..... (např. poučení jsme rozuměli)

Podpisy poučených osob stvrzující vyjádření k poučení

Průběh jednání:

předmět daňové kontroly:

Daň z příjmů fyzických /právnických osob/ze závislé činnosti/vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně rok 20xx

(zákon č. 586/1992 Sb., v platném znění)
v rozsahu XXX

Daň z přidané hodnoty 1. - 12. měsíc/1. - 4. čtvrtletí roku 20xx

(zákon č. 235/2004 Sb., v platném znění)
v rozsahu XXX

Daň silniční rok 20xx

(zákon č. 16/1993 Sb., v platném znění)
v rozsahu XXX

rozsah daňové kontroly:

V souladu s § 86 odst. 3 písm. b) DŘ bylo ujednáno, že informace o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oprávněných jednotlivých zaměstnanců nebo jiných osob zajišťujících činnost daňového subjektu a o uložení účetních záznamů a jiných informací bude úředním osobám poskytovat *sám daňový subjekt/ pan/paní jméno a příjmení (zaměstnanec/osoba, která vykonává činnost daňového subjektu) pověřený/ná* ve smyslu § 24 odst. 3 DŘ, a to v následujícím rozsahu:

Správce daně v souladu s ustanovením § 81 odst. 2 a § 86 odst. 4 DŘ požádal daňový subjekt o poskytnutí výstupů z účetnictví, které byly podkladem pro sestavení daňového přiznání za kontrolované/á zdaňovací období, v elektronické podobě.

Všechny doklady a jiné listiny předložené při tomto ústním jednání byly v pořádku vráceny, kromě následujících dokladů a jiných listin, které byly zapůjčeny do dispozice správce daně:

V průběhu jednání se vzdálil:/nikdo nevzdálil.

(použití a umístění tohoto textu závisí na konkrétní situaci v průběhu jednání)

Návrhy osob, které se úkonu zúčastnily, nebo jejich výhrady směřující proti obsahu protokolu:

Vyjádření správce daně k uplatněným návrhům nebo výhradám:

Provedené opravy či změny v protokolu:

Protokol byl v průběhu jednání hlasitě *diktován/před podepsáním hlasitě přečten* a vyznačeny v něm všechny návrhy, výhrady, vyjádření k nim, opravy či změny.

Počet stran protokolu:

Počet stran příloh:

Protokol byl podepsán všemi osobami, přítomnými při ukončení jednání, a jednání bylo ukončeno v hodin.

Podpisy osob zúčastněných na jednání a úředních osob / úřední osoby

.....
daňový subjekt
(zástupce daňového subjektu)

.....
úřední osoba/-y

.....
třetí osoba/-y

Příloha II: Zpráva o daňové kontrole

Finanční úřad pro Pardubický kraj
Boženy Němcové 2625, 530 02 Pardubice

Územní pracoviště ve Svitavách
T. G. Masaryka 15, 568 02 Svitavy

Č. j.: XXXXXXX/XX/28XX-XXXXX-XXXXXX

PROTOKOL

o ústním jednání podle § 60 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád,
ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“)

Místo jednání (adresa):

Datum a čas zahájení: v hodin

Daňový subjekt

Název právnické osoby:/Jméno a příjmení fyzické osoby:

DIČ: CZ

Sídlo (v případě právnické osoby):/Místo pobytu (v případě fyzické osoby):

Osoba oprávněná jednat jménem daňového subjektu: *(pouze v případě právnické osoby)*
nebo

Pověřená osoba:

nebo

Prokurista:

Jméno, příjmení, titul:

Prokázání totožnosti:

Datum narození:

Funkce:

Zástupce daňového subjektu *(viz § 25 DŘ – zmocněnec, zákonný zástupce fyzické osoby či opatrovník, ustanovený zástupce atd.)*

Jméno, příjmení, titul:

Prokázání totožnosti:

Datum narození:

Zastupování na základě: *(např. plné moci ze dne....)*

Třetí osoba/-y

Jméno, příjmení, titul:

Prokázání totožnosti:

Datum narození:

Adresa: *sídlo/místo pobytu*

Specifikace třetí osoby:

(*např. odborný konzultant, tlumočnick, zaměstnanec daňového subjektu, ...*)

Zproštění mlčenlivosti správce daně / jiné osoby:

(*použití a umístění tohoto textu závisí na konkrétní situaci*)

Např.: Já, níže podepsaný XXX zprošťuji tímto podle § 52 odst. 2 daňového řádu povinnosti mlčenlivosti

úřední osoby: XXX, XXX,

v rozsahu údajů: XXX,

před osobami: XXX,

Účel zproštění mlčenlivosti: XXX.

Jedná se o údaje, které se týkají výše uvedeného daňového subjektu a které byly využity při dokazování povinností daňového subjektu při správě daní.

.....
datum a podpis

Úřední osoba/-y

jméno, příjmení, titul, organizační útvar správce daně, ve kterém je úřední osoba zařazena, např. Oddělení kontrolní I

Předmět jednání: Projednání zprávy o daňové kontrole č. j.

(*možno zavést zkratku dále jen „zpráva“ – pokud není projednáváno více zpráv najednou*)

Poučení poskytnutá v souladu s DŘ:

- Osoba zúčastněná na správě daní je povinna na vyzvání úřední osoby prokázat svoji totožnost (§ 23 odst. 1 DŘ).
- O ústních podáních a jednáních při správě daní sepíše správce daně protokol (§ 60 odst. 1 DŘ).
- Správce daně může pořídit o úkonech, o kterých se podle zákona pořizuje protokol, obrazový nebo zvukový záznam, který je přílohou protokolu; o této skutečnosti předem uvědomí osoby, které se tohoto úkonu účastní (§ 60 odst. 2 DŘ).
- Protokol musí obsahovat zejména a) předmět jednání, b) místo jednání, c) časový údaj o začátku a skončení jednání, d) označení správce daně a úřední osoby, která úkon provedla, e) údaje umožňující určení osob, které se úkonu zúčastnily, f) vylíčení průběhu jednání, g) označení dokladů a jiných listin odevzdaných při jednání nebo podstatný obsah listin předložených k nahlédnutí, h) poskytnutá poučení a vyjádření poučených osob, i) návrhy

- osob, které se úkonu zúčastnily, nebo jejich výhrady směřující proti obsahu protokolu, j) vyjádření správce daně k uplatněným návrhům nebo výhradám (§ 60 odst. 3 DŘ).
- Součástí protokolu jsou rozhodnutí vyhlášená při jednání (§ 61 odst. 1 DŘ).
 - Rozhodnutí vyhlášené při jednání, kterým se vyzývá příjemce rozhodnutí k uplatnění práva nebo ke splnění povinností, se doručuje předáním stejnopisu protokolu; tento protokol nemusí obsahovat otisk úředního razítka se státním znakem (§ 61 odst. 2 DŘ).
 - Není-li protokol hlasitě diktován, je nutno jej před podepsáním hlasitě přečíst a zapsat v něm, že se tak stalo, a dále uvést, co bylo před podpisem protokolu opraveno nebo jinak změněno. Přeškrtnutá místa musí zůstat čitelná (§ 62 odst. 1 DŘ).
 - Správce daně zaznamená všechna vyjádření k protokolované věci, návrhy a výhrady vnesené osobami zúčastněnými na protokolovaném jednání a své stanovisko k nim (§ 62 odst. 2 DŘ).
 - Po vyznačení všech návrhů, výhrad, vyjádření k nim, oprav či změn v protokolu, které musí být opět hlasitě přečteny, pokud nebyl protokol hlasitě diktován, podepíše protokol osoby zúčastněné na protokolovaném jednání a úřední osoba (§ 62 odst. 3 DŘ).
 - Odepření podpisu a důvody tohoto odepření se v protokolu zaznamenají. Odepření podpisu nebo vzdání se před podpisem protokolu bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost protokolu jako důkazního prostředku. (§ 62 odst. 4 DŘ).
 - Správce daně po podpisu předá stejnopis protokolu daňovému subjektu, pokud se jednání zúčastnil, popřípadě též další osobě na jednání zúčastněné, pokud o to požádá (§ 62 odst. 5 DŘ).
 - Správce daně opraví v protokolu chyby v psaní a v počtech, jakož i jiné zřejmé nesprávnosti tak, aby původní zápis zůstal čitelný (§ 62 odst. 6 DŘ).
-
- Osoby zúčastněné na správě daní a úřední osoby jsou povinny za podmínek stanovených tímto nebo jiným zákonem zachovávat mlčenlivost o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly. To neplatí pro daňový subjekt, pokud jde o informace získané nebo použité při správě jeho daní (§ 9 odst. 1 a § 52 odst. 1 DŘ).
 - Daňový subjekt může správce daně nebo jinou osobu zúčastněnou na správě daní zprostit povinnosti mlčenlivosti ohledně údajů, které se ho týkají, a údajů, které byly využity při dokazování jeho povinností při správě daní, s uvedením rozsahu údajů a účelu zproštění (§ 52 odst. 2 věta první DŘ).
 - Fyzická osoba, která je vázána povinností mlčenlivosti za podmínek stanovených daňovým zákonem, se dopustí přestupku tím, že tuto povinnost poruší. Za přestupek lze uložit pokutu do 500 000 Kč (§ 246 odst. 1 a 2 DŘ).
 - Pořádkovou pokutu do 50 000 Kč může správce daně uložit tomu, kdo při jednání vedeném správcem daně závažně ztěžuje správu daní tím, že a) navzdory předchozímu napomenutí ruší pořádek, b) neuposlechne pokynu úřední osoby, nebo c) navzdory předchozímu napomenutí se chová urážlivě k úřední osobě nebo osobě zúčastněné na správě daní (§ 247 odst. 1 DŘ).
 - Pořádkovou pokutu lze ukládat i opakovaně, nevedlo-li dosavadní uložení pokuty k nápravě a protiprávní stav trvá (§ 247 odst. 5 DŘ).
 - Osoba zúčastněná na správě daní má právo podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany (§ 261 odst. 1 DŘ).
-
- Zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové

kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola (§ 88 odst. 4 DŘ).

- Odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly (§ 88 odst. 5 DŘ).
- Odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly (§ 88 odst. 6 DŘ).

Vyjádření poučených osob:

..... (např. poučení jsme rozuměli)

Podpisy poučených osob stvrzující vyjádření k poučení

Průběh jednání:

A) varianta, že se daňový subjekt k výsledku kontrolního zjištění vyjádřil, výsledek se nemění:
Dnebyl daňový subjekt seznámen s výsledkem kontrolního zjištění včetně hodnocení důkazních prostředků čj..... K tomuto výsledku se dne..... vyjádřil. Správce daně sepsal Zprávu č. xx/20xx o daňové kontrole čj.(dále jen Zpráva), která obsahuje tento výsledek kontrolního zjištění, doplněný o vyjádření daňového subjektu a stanovisko správce daně k jednotlivým jeho tvrzením, návrhům a výhradám. Na základě vyjádření daňového subjektu nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, jak je ve Zprávě uvedeno. Správce daně proto navrhuje přistoupit k podepsání Zprávy.

B) varianta, že se daňový subjekt k výsledku kontrolního zjištění vyjádřil, výsledek se mění (ve prospěch daňového subjektu – jinak by byl zpracován nový výsledek kontrolního zjištění):

Dnebyl daňový subjekt seznámen s výsledkem kontrolního zjištění včetně hodnocení důkazních prostředků čj..... K tomuto výsledku se dne..... vyjádřil. Správce daně sepsal Zprávu č. xx/20xx o daňové kontrole čj.(dále jen Zpráva), která obsahuje tento výsledek kontrolního zjištění, doplněný o vyjádření daňového subjektu a stanovisko správce daně k jednotlivým jeho tvrzením, návrhům a výhradám. Na základě jeho vyjádření došlo ke změně výsledku kontrolního zjištění uvedeného v bodu XX Zprávy/týkajícího se Ostatní argumenty uváděné daňovým subjektem nevedly ke změně výsledku kontrolního zjištění. Správce daně proto navrhuje přistoupit k podepsání Zprávy.

C) varianta, že se daňový subjekt k výsledku kontrolního zjištění nevyjádřil:

Dnebyl daňový subjekt seznámen s výsledkem kontrolního zjištění včetně hodnocení důkazních prostředků čj..... K tomuto výsledku se do dnešního dne nevyjádřil. Správce daně sepsal Zprávu č. xx/20xx o daňové kontrole čj.(dále jen Zpráva), která obsahuje tento výsledek kontrolního zjištění. Správce daně navrhuje přistoupit k podepsání Zprávy.

Společná část:

Správce daně projedná s daňovým subjektem zprávu o daňové kontrole a tuto skutečnost zaznamená do protokolu.

Zpráva byla spolupodepsána *daňovým subjektem/zástupcem daňového subjektu* a úředními osobami.

Jeden výtisk projednané a spolupodepsané zprávy převzal daňový subjekt.

Zpráva se tímto považuje za projednanou a oznámenou a současně je tímto ukončena daňová kontrola.

Pokud daňový subjekt odmítne zprávu podepsat:

Daňový subjekt uvádí, že nepřistoupí k podepsání zprávy, z následujících důvodů:

Správce daně uvádí, že jde o tytéž námitky, ke kterým se již vyjadřoval v písemnosti čj. ... a které nemají na výsledek kontrolního zjištění vliv.

Daňový subjekt i nadále odmítá přistoupit k podpisu Zprávy.

Správce daně sdělil daňovému subjektu, že jde o odepření podpisu Zprávy bez dostatečného důvodu. Dle § 88 odst. 6 daňového řádu odmítnutí podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu je dle § 88 odst. 4 a 6 daňového řádu ukončeno projednávání Zprávy, Zpráva se považuje za oznámenou a tímto je daňová kontrola ukončena.

Zpráva o daňové kontrole čj. byla podepsána úředními osobami, jeden výtisk takto podepsané Zprávy převzal daňový subjekt/daňový subjekt odmítl jeden podepsaný výtisk Zprávy převzít a bude mu tedy zaslán.

V průběhu jednání se vzdálil:/nikdo nevzdálil.

Návrhy osob, které se úkonu zúčastnily, nebo jejich výhrady směřující proti obsahu protokolu:

Vyjádření správce daně k uplatněným návrhům nebo výhradám:

Provedené opravy či změny v protokolu:

Protokol byl v průběhu jednání hlasitě *diktován/před podepsáním hlasitě přečten* a vyznačeny v něm všechny návrhy, výhrady, vyjádření k nim, opravy či změny.

Počet stran protokolu:

Počet stran příloh:

Protokol byl podepsán všemi osobami, přítomnými při ukončení jednání, a jednání bylo ukončeno v hodin.

Podpisy osob zúčastněných na jednání a úředních osob / úřední osoby

.....
daňový subjekt
(zástupce daňového subjektu)

.....
úřední osoba/-y

.....
třetí osoba/-y