

Univerzita Palackého v Olomouci
Právnická fakulta

Mgr. Gabriela Jansová

Daňový odpočet na výzkum a vývoj v teorii a aplikační praxi

Rigorózní práce

Olomouc 2018

Prohlašuji, že jsem rigorózní práci na téma „Daňový odpočet na výzkum a vývoj v teorii a aplikační praxi“ vypracovala samostatně a citovala jsem všechny použité zdroje.

V Praze dne 7. února 2018

.....

Mgr. Gabriela Jansová

Obsah

Obsah.....	2
Seznam použitých zkratk.....	3
Seznam příloh	6
Úvod.....	7
1 Aktivita VaV a související formy podpory.....	11
1.1 Přímá podpora aktivit VaV	11
1.2 Nepřímá podpora aktivit VaV	14
1.3 Srovnání přímé a nepřímé podpory.....	16
1.4 Vzájemný souběh daňového odpočtu na VaV s vybranou formou přímé podpory.....	20
2 Daňový odpočet na VaV	25
2.1 Daňový odpočet na VaV v kontextu strategie Evropa 2020	25
2.2 Historie právní úpravy daňového odpočtu na VaV	30
2.3 Daňový odpočet na VaV v obecné rovině	31
2.4 Prameny daňového odpočtu na VaV.....	39
2.5 Daňový odpočet na VaV v aplikační praxi.....	58
2.6 Daňový odpočet na VaV v hledáčku finanční správy a v číslech	60
3 Problémy formální stránky daňového odpočtu na VaV	64
3.1 Forma projektu VaV	65
3.2 Datum podpisu projektu VaV	70
4 Problémy materiální stránky daňového odpočtu na VaV	74
4.1 Obsah projektu VaV	74
4.2 Způsobilost činností VaV pro daňový odpočet na VaV.....	78
4.3 Náklady způsobilé pro zahrnutí do daňového odpočtu na VaV	83
4.4 Evidence nákladů vynaložených při řešení projektu VaV	87
Závěr	91
Abstrakt/Abstract.....	100
Seznam klíčových slov/Keywords	101
Přílohy	102

Seznam použitých zkratk

CSSP	Committee for Statistics and Statistical Policy
CSTP	Committee for Scientific and Technology Policy
daňový odpočet na VaV příjmů, ve	odpočet na VaV ve smyslu § 34 odst. 4 a § 34a a násl. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z znění pozdějších předpisů
DŘ	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
EU	Evropská unie
Frascati manuál	Pokyny pro shromažďování a vykazování údajů o výzkumu a experimentálním vývoji
GAČR	Grantová agentura České republiky
GFŘ	Generální finanční ředitelství
HDP	hrubý domácí produkt
ICT	informační a komunikační technologie
informace GFŘ 2017, č. j.	Informace k projektu výzkumu a vývoje jako nezbytné podmínce pro uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje dle § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů ze dne 14. září 89174/17/7100-10110-013213
KOOV České	Koordinační výbor Komory daňových poradců republiky a GFŘ
MF	Ministerstvo financí
NESTI	National Experts on Science and Technology Indicators
NSS	Nejvyšší správní soud
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj

OPPIK	Operační program Podnikání a inovace pro konkurenceschopnost
Pokyn D-288 003/2005, ustanovení	Pokyn D-288 Ministerstva financí čj. 15/96 k jednotnému postupu při uplatňování § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
přiznání k DPPO	přiznání k dani z příjmů právnických osob
rozhodnutí ABADIA	Rozsudek NSS ze dne 12. ledna 2017, sp. zn. 9 Afs 144/2016
rozhodnutí ELEKTROPOHONY	Rozsudek NSS ze dne 27. dubna 2017, sp. zn. 7 Afs 261/2016
rozhodnutí FILL – PACK	Rozsudek NSS ze dne 27. září 2016, sp. zn. 1 Afs 174/2016
rozhodnutí FOREZ	Rozsudek NSS ze dne 26. srpna 2014, sp. zn. 6 Afs 60/2014
rozhodnutí FORTELL II	Rozsudek NSS ze dne 11. května 2017, sp. zn. 10 Afs 128/2016
rozhodnutí FORTELL	Rozsudek NSS ze dne 11. června 2015, sp. zn. 10 Afs 24/2014
rozhodnutí ORLING	Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 16. listopadu 2016, sp. zn. 52 Af 17/2016
rozhodnutí TRANSYS	Rozsudek NSS ze dne 24. listopadu 2017, sp. zn. 10 Afs 77/2017
rozhodnutí TZB Orlová	Rozsudek NSS ze dne 29. listopadu 2013, sp. zn. 2 Afs 24/2012
TAČR	Technologická agentura České republiky

VaV	výzkum a vývoj
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZIP	Zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, ve znění pozdějších předpisů
ZOS	Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů
ZOÚČ	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
ZP	Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů
ZPVEVI	Zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací, ve znění pozdějších předpisů

Seznam příloh

Přílohy zařazené v textu

Tabulka 1 Udělené investiční pobídky k 31. prosinci 2017	15
Tabulka 2 Srovnání vývoje výše výdajů na VaV v letech 1995 - 2014	28
Tabulka 3 Počet rozhodnutí o závazném posouzení podle § 34e ZDP	39
Tabulka 4 Počet poplatníků uplatňujících daňový odpočet na VaV v 2007 – 2014	59
Tabulka 5 Výdaje vynaložené v daňovém odpočtu na VaV v 2007 - 2014.....	59
Tabulka 6 Kontrolní činnost finančních úřadů v letech 2014 - 2016.....	61
Tabulka 7 Výše daňové úspory v letech 2007 - 2014	62
Graf 1 Srovnání vývoje výše výdajů na VaV v letech 1995 - 2014	28
Graf 2 Počet poplatníků uplatňujících daňový odpočet na VaV v 2007 – 2014	59
Graf 3 Kontrolní činnost finančních úřadů v letech 2014 - 2016.....	62

Obrázek 1 Hodnoty výdajů vynaložených na VaV v EU v roce 2014.....	27
--	----

Přílohy zařazené na konci práce

Příloha č. 1	Část neveřejného Metodického pokynu k problematice ustanovení znalce pro účely posouzení oprávněnosti uplatnění odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje podle zákona o daních z příjmů, č. j. 73006/17/7100-10110-013213
Příloha č. 2	Osnova studie proveditelnosti – aktivita Tvorba nových IS/ICT řešení
Příloha č. 3	Vzorové mzdové tabulky předkládané v rámci projektů OPPIK

Úvod

Výzkum a vývoj („VaV“) jsou aktivity, které v současnosti zažívají dynamický růst napříč vědními obory. Navzdory geopolitické nestabilitě dnešního světa a všudypřítomným nejistotám zaznamenáváme stabilní a zvyšující se zájem o oblast výzkumně-vývojových činností. Soukromé a veřejné prostředky investované do výzkumu a vývoje dosahují v současné době velkého objemu a jsou nadále podporovány silným ekonomickým růstem. Evropská unie („EU“) dokonce vytvořila svou strategii do konce roku 2020, ve které je jedním z cílů dosažení celkového objemu investic (soukromých a veřejných) do VaV na úrovni 3 % hrubého domácího produktu („HDP“). V roce 2002 vynaložily členské státy EU na VaV v průměru 1,81 % HDP. Pro srovnání, v roce 2014 byla průměrná dosažená hodnota 2,03 %.¹ Ve srovnání s některými mimoevropskými zeměmi se jedná o relativně nízké procento investic do VaV. Například Korea nebo Izrael dosahují hodnot více než dvojnásobných (první jmenovaný stát dosáhl v roce 2015 hodnoty investic do VaV 4,23 % HDP a Izrael v témže roce dokonce 4,25 % HDP).²

Hlavním tématem mé rigorózní práce je daňový odpočet na VaV ve smyslu § 34 odst. 4 a § 34a a násl. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů („daňový odpočet na VaV“), („ZDP“). Toto téma rigorózní práce z oblasti daňového práva jsem si zvolila s plným vědomím jeho specifčnosti a složitosti. Z mého pohledu se jedná o velmi zajímavé a doposud uceleným způsobem nezpracované téma. Díky svému zaměstnání mám možnost věnovat se daňovému odpočtu na VaV nejenom z teoretického hlediska, ale rovněž je mi umožněno zabývat se jeho aplikací v praxi. V rámci své práce jsem se setkávala a stále se setkávám s mnoha otázkami a podněty, které se daňového odpočtu na VaV týkají. Bohužel, odpovědi a řešení těchto otázek a podnětů se vzájemně rozcházejí a nadto nebyly doposud zpracovány komplexním způsobem. Hlavními důvody tohoto stavu mohou být zejména: specifčnost samotného daňového odpočtu na VaV, který se týká relativně malého okruhu poplatníků³, intenzivní kontroly uplatněných daňových

¹ *Europe 2020 indicators - research and development* [online].ec.europa.eu, 2016 [cit. 6. února 2018]. Dostupné na http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Archive:Europe_2020_indicators_-_research_and_development.

² *Gross domestic spending on R&D* [online]. data.oecd.org, 2017 [cit. 5. února 2017]. Dostupné na <https://data.oecd.org/rd/gross-domestic-spending-on-r-d.htm>.

³ V textu práce je průběžně pracováno s pojmy daňový subjekt a poplatník. Byť pojem daňový subjekt v sobě významově obsahuje jak poplatníka i plátce, v této práci je daňovým subjektem myšlen pouze poplatník.

odpočtů na VaV ze strany finanční správy, které často vedou k soudním sporům a související judikatura, která tak utváří proměnlivý pohled na řešení některých otázek.

Hlavním cílem této rigorózní práce je vytvoření komplexního shrnutí, které bude obsahovat jak teoretickou tak i praktickou analýzu daňového odpočtu na VaV, analýzu rozhodovací praxe soudů týkající se odpočtu na VaV (zejména judikaturu Nejvyššího správního soudu), vymezení a shrnutí problémů z aplikační praxe společně s návrhy řešení vytvořenými na základě aktuálního výkladu právních předpisů a relevantní judikatury. Navrhovaná řešení by měla reflektovat nejenom dosavadní stav poznání zkoumané oblasti, ale rovněž by měla pokrývat další specifické problémy, se kterými se v praxi potýkáme a které budou výhledově předmětem soudních sporů a dalšího zkoumání. Závěr práce bude tvořen uceleným shrnutím zkoumané problematiky a výsledky mé vědecké činnosti. Detailní struktura rigorózní práce v členění dle jednotlivých kapitol je popsána níže.

Rigorózní práce je rozdělena do několika plynule navazujících kapitol, které jsou členěny následujícím způsobem: stručný úvod a uvedení do oblasti VaV, vzájemný vztah daňového odpočtu na VaV a jiných forem podpory VaV v České republice, právní analýza daňového odpočtu na VaV dle stavu de lege lata, identifikace problémů aplikační praxe a souvisejících otázek týkajících se daňového odpočtu na VaV, analýza judikatury vybraného Krajského soudu a Nejvyššího správního soudu a závěr práce tvořený shrnutím výsledků vědecké práce, zhodnocením vědecké činnosti a navržením právní úpravy de lege ferenda. Součástí mé práce jsou rovněž četné tabulky a grafy, které jsem začlenila přímo do popisné části práce, nikoliv do příloh na konec práce, kde se nachází obsahově podrobnější přílohy. Tento způsob strukturování textu a začlenění souvisejících příloh jsem zvolila zejména s ohledem na zachování čitelnosti a přehlednosti textu.

První kapitola je věnována aktivitě VaV jako takové. Kapitola obsahuje zejména vymezení daňového odpočtu na VaV vůči jiným formám podpory VaV v České republice. VaV jsou aktivity, které jsou v současné době velmi intenzivně podporovány a daňový odpočet na VaV není jedinou možností podpory těchto aktivit. Součástí první kapitoly je rovněž stručné pojednání o praktických problémech, které přináší souběžné využívání daňového odpočtu na VaV a dalších forem podpory aktivit VaV. Cílem této kapitoly je ucelené představení hlavních a nejčastějších možností podpory VaV a srovnání jejich parametrů s parametry a možnostmi

daňového odpočtu na VaV. Zasazení daňového odpočtu na VaV do společného kontextu s ostatními formami podpory je důležité pro vykreslení podmínek a prostředí, ve kterém je poskytována podpora VaV.

V **druhé kapitole** se již poměrně obsáhlým způsobem věnuji zkoumané problematice daňového odpočtu na VaV. Kapitola je uvozena stručným úvodem ke zkoumanému institutu daňového práva, po kterém následuje krátký historický exkurs zabývající se legislativním zakotvením daňového odpočtu na VaV v českém právním řádu. Další text druhé kapitoly je věnován vymezení současné právní úpravy, shrnutí všech relevantních právních pramenů a představení daňového odpočtu na VaV v aplikační praxi a v číslech. Hlavním cílem druhé kapitoly je detailní uvedení do tématu daňového odpočtu na VaV a komplexní představení všech relevantních pramenů, na které je v textu rigorózní práce průběžně odkazováno a které jsou dále v textu detailněji rozebrány.

Třetí a čtvrtou kapitolu považuji za stěžejní kapitoly své práce. Tyto kapitoly jsou věnovány detailní analýze daňového odpočtu na VaV, zejména identifikaci teoretických a aplikačních problémů s ním souvisejících a stanovení relevantních výzkumných otázek. Obě kapitoly jsou spolu provázané, neboť v kapitole třetí jsou identifikovány problémy týkající se formální stránky daňového odpočtu na VaV a v kapitole čtvrté jsou pak identifikovány problémy týkající se materiální stránky daňového odpočtu na VaV. Součástí řešení identifikovaných problémů a vytyčených výzkumných otázek je v obou kapitolách analýza relevantní judikatury vybraného Krajského soudu a Nejvyššího správního soudu a dalších souvisejících pramenů (Koordinační výbory, Frascati manuál, Pokyn D-288 atd.). Tyto dvě kapitoly jsou spolu velmi úzce provázané, a proto je zde uvádím společně. Zjednodušeně lze konstatovat, že obsahem třetí a čtvrté kapitoly je vymezení aktuálních problémů aplikační praxe a teoretických nejistot, přičemž tyto jsou dále detailně probírány prostřednictvím analýzy rozhodovací praxe soudů a dalších relevantních pramenů. Cílem těchto dvou kapitol je nejenom identifikovat, popsat a analyzovat výzkumné otázky, ale zejména snaha o nalezení možných odpovědí a řešení na stanovené výzkumné otázky.

Poslední část rigorózní práce tvoří závěr. Závěr reflektuje výsledky zkoumání a vědecké práce z předchozích kapitol. Obsahem poslední kapitoly rigorózní práce je

komplexní shrnutí závěrů přijatých v předchozích kapitolách a stanovení možností, jak tyto závěry reflektovat v právní úpravě de lege ferenda.

Při zpracování jednotlivých kapitol rigorózní práce byly využity následující vědecké metody: analytická, induktivní, deduktivní, kvantifikační, komparativní a v omezené míře kompilační. Ve vybraných částech textu, u kterých to bylo vhodné pro dokreslení a lepší pochopení zkoumaného problému, jsou uvedeny specifické statistické údaje a grafy.

1 Aktivita VaV a související formy podpory

Jedním z důvodů, které mě vedly k vypracování rigorózní práce zaměřené na daňový odpočet na VaV, je moje zaujetí současným pokrokem a růstem v oblasti vědy, výzkumu, vývoje a inovací. Hovořím-li o růstu, mám na mysli růst nejenom ve smyslu ekonomickém (zvyšování výdajů vynaložených na aktivity VaV), ale rovněž ve smyslu technickém a technologickém. Při svém zaměstnání mám to štěstí, že mohu spolupracovat s klíčovými technickými a vědeckými pracovníky velkých korporací, kteří se osobně zabývají a podílí například na vývoji informačních a komunikačních technologií („ICT“) nebo na vývoji moderních dopravních zařízení sloužících k intuitivnímu řízení dopravy. Bez ohledu na obor vývojové činnosti mají všechny společnosti minimálně dvě věci společné a těmi jsou **konkurence a tlak**.

V dnešní době je velmi složité obstát v konkurenčním boji. Výrobní procesy se zrychlují, technologie výroby se neustále zlepšují a pro společnosti je velmi důležité držet krok s konkurencí. Skutečnost, že je třeba investovat vyšší výdaje do vědy, výzkumu a vývoje, si neuvědomují pouze samotné společnosti, ale rovněž vedoucí představitelé států po celém světě a mezinárodní organizace zabývající se hospodářskou politikou. Pro podporu VaV existuje komplexní systém přímé a nepřímé podpory, který funguje po celém světě. S ohledem na složitost tohoto systému a výrazné regionální odlišnosti se v následující části omezím pouze na nejvýznamnější a nejčastější formy podpory VaV realizované v České republice, potažmo v EU (podpora činnosti VaV v prostředí EU je předmětem detailnější analýzy níže).

Podpora poskytovaná jednotlivým příjemcům může být členěna podle různých kritérií. Nejčastěji se můžeme setkat se členěním jednotlivých forem podpory podle zdrojů financování (podpora může být poskytována ze zdrojů veřejných nebo soukromých), podle typu poskytovatele (vnitrostátní organizace/orgány EU/mimoevropské organizace/soukromé subjekty) nebo podle typu podporovaných nákladů (operativní nebo kapitálové náklady). Nejjednodušší je však členění podpory podle formy, v jaké je poskytována příjemci, a to na podporu **přímou a nepřímou**.

1.1 Přímá podpora aktivit VaV

Přímou podporou aktivit VaV, ať už je poskytována z národních nebo zahraničních zdrojů, se rozumí taková podpora, která je poskytována jejím

příjemcům přímo a to ve formě finančních dotací. V závislosti na konkrétních pravidlech poskytování podpory je možno čerpat podporu (využívat podporované financování) třím způsobem. Financování **ex ante** umožňuje vyplacení finanční dotace ještě před vynaložením dotovaných nákladů na straně příjemce; **průběžné financování** je realizováno prostřednictvím průběžného vyplacení finanční dotace v průběhu realizace dotovaného projektu; financování **ex post** je v praxi pravděpodobně nejčastější a u tohoto druhu financování je dotace poskytnuta na dotované náklady až po jejich vynaložení na straně příjemce.

Existuje velké množství forem přímé podpory. Velmi zjednodušeně, jednotlivé formy přímé podpory se liší například podle typu poskytovatele, podporované aktivity či činnosti nebo zdroje financování. Nejznámější dotační programy zaměřené na podporu výzkumu, vývoje a inovací v České republice jsou následující⁴:

- Technologická agentura České republiky („TAČR“): programy Alfa, Beta, Gama, Delta, Epsilon, Omega, Centra kompetence, Zeta, Éta a Théta⁵
- Grantová agentura České republiky („GAČR“) ⁶ : individuální grantové projekty na podporu projektů základního výzkumu
- Operační program Podnikání a inovace pro konkurenceschopnost („OPPIK“): programy ICT a sdílené služby, Potenciál, Aplikace⁷

V rámci výše uvedených programů může žadatel zažádat o dotaci na vymezené podporované aktivity. O celkové výši poskytnuté podpory rozhoduje zpravidla typ podporované aktivity, místo realizace projektové činnosti a velikost žadatele. Například u programů realizovaných v rámci OPPIK je obecně poskytována podpora ve výši 25 %/35 %/45 % pro velké/střední/malé podniky a podporovány jsou všechny projekty realizované v rámci České republiky, mimo hlavní město Prahu. Hlavní město je z přímé podpory zpravidla vyloučeno, výjimku tvoří Operační program Praha – pól růstu ČR, který je přímo zaměřen na realizaci projektů na území hlavního města Prahy.

⁴ Výčet dotačních programů je pouze demonstrativní. Uvedený výčet obsahuje pouze dotační programy, které jsou v praxi nejvíce využívány.

⁵ Více informací viz www.tacr.cz

⁶ Více informací viz www.gacr.cz

⁷ Více informací viz <http://www.agentura-api.org/programy-podpory/>

Pro úplnost a pro zajímavost k výše uvedenému uvádím, že v aktuálním programovém období 2014 - 2020 je v rámci OPPIK alokováno celkem 4 331 mil. EUR, které jsou určeny k podpoře širokého spektra projektů.⁸ Zajímavou alternativu k programu OPPIK představuje v současné době program HORIZON2020, což je rámcový program pro výzkum a inovace, přímo řízený EU, pro programové období 2014 – 2020. Financování projektů prostřednictvím programu HORIZON2020 může být zajímavé zejména pro žadatele, kteří mají projekty na té nejvyšší úrovni a často jsou do jejich řešení zapojeni zahraniční partneři nebo univerzity. Alokace v rámci programu HORIZON2020 je obrovská (70 miliard EUR). S ohledem na velkou alokaci finančních prostředků, vysoké požadavky na vybírané projekty a silnou mezinárodní konkurenci je však pro české žadatele velmi těžké se svými projekty uspět. Úspěšnost žadatelů z České republiky ve výběru projektů k financování dosáhla ke dni 1. prosince 2016 hodnoty 13,23 %.⁹ Ve srovnání s ostatními státy EU se jedná o průměrnou úspěšnost. Nejvyšší úspěšnosti dosáhli ke stejnému datu žadatelé z Belgie (17,11 %), nejmenší úspěšnosti pak dosáhli žadatelé z Bulharska (9,5 %).¹⁰

11

Specifickou formou přímé podpory VaV jsou v České republice investiční pobídky (ve smyslu Zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, ve znění pozdějších předpisů, („ZIP“)), které jsou příjemcům poskytovány zpravidla formou slevy na dani (jako nepřímá podpora). Nicméně ani přímá podpora v podobě hmotné podpory není u investičních pobídek výjimkou. Dle typu podporované investiční akce a dalších kritérií (region, rozsah celkové investice) je možné poskytnout příjemci hmotnou podporu až do výše 300 tis. Kč na vytvoření jednoho nového pracovního místa, podporu na rekvalifikaci a školení nových zaměstnanců až ve výši 50 % školících nákladů a hmotnou podporu na pořízení majetku ve výši 10 %, respektive až 12,5 % z uznatelných investičních nákladů.¹²

⁸ *Operační program pro podporu Podnikání a inovace pro konkurenceschopnost* [online]. czechinvest.org, 2017 [cit. 26. dubna 2017]. Dostupné na <<http://www.czechinvest.org/oppik-cz>>

⁹ *Aktualizace účasti ČR a ostatních států v programu H2020* [online]. h2020.cz, 2016 [cit. 26. dubna 2017]. Dostupné na <<http://www.h2020.cz/cs/storage/dacd213217376196416fbb6c8ae5ba5890435418?uid=dacd2132.17376196416fbb6c8ae5ba5890435418>>.

¹⁰ *Aktualizace účasti ČR a ostatních států v programu H2020* [online]. h2020.cz, 2016 [cit. 26. dubna 2017]. Dostupné na <<http://www.h2020.cz/cs/storage/6f78b23f054a20a87148c96de10db81ac10f5c8f?uid=6f78b23f054a20a87148c96de10db81ac10f5c8f>>.

¹¹ Data vztahující se k úspěšnosti projektů v programu HORIZON2020 jsou generována z databáze eCORDA.

¹² *Brožura investičních pobídek* [online]. czechinvest.org, 2017 [cit. 6. února 2018]. Dostupné na

1.2 Nepřímá podpora aktivit VaV

Prostřednictvím nepřímé podpory není příjemci poskytováno přímé finanční plnění. Příjemce nepřímé podpory zpravidla získává možnost snížit svou daňovou povinnost nebo je od daně zcela osvobozen. Nejběžnější formy nepřímé podpory VaV v České republice představuje daňový odpočet na VaV, kterému je věnována tato práce, a investiční pobídky. Jak již bylo uvedeno výše v kapitole 1.1, investiční pobídky mohou být za určitých podmínek poskytnuty rovněž ve formě přímé podpory. V praxi jsou však investiční pobídky nejvíce využívány v podobě slevy na dani, tedy ve formě nepřímé podpory.

ZIP obsahuje mimo jiné definice jednotlivých typů investičních akcí, vymezuje požadavky kladené na žadatele o investiční pobídky a stanovuje všeobecné podmínky, které musí být ze strany žadatele o investiční pobídku splněny. Na rozdíl od dotačních forem podpory, na investiční pobídku existuje právní nárok, jsou-li žadatelem splněny všechny zákonem stanovené podmínky. V tomto ohledu se investiční podmínky výrazně liší od dotačních programů, u kterých právní nárok na dotační podporu nevzniká. Žadatel o dotační podporu tak v praxi může čelit situaci, kdy splní všechny stanovené podmínky, ale jeho projekt přesto není vybrán k podpoře. Pro některé poplatníky je tato skutečnost rozhodující při výběru z různých forem podpory a neměla by být v žádném případě opomenuta.^{13 14}

V České republice představují investiční pobídky rozšířenou a hojně využívanou formu podpory. Pro zajímavost přikládám tabulku níže (data jsou řazena podle hospodářských odvětví), z níž vyplývá, že k 31. prosinci 2017 bylo v České republice přislíbeno 1 128 investičních pobídek (od roku 1998) projektům o celkovém objemu investic ve výši 1,7 bilionu Kč.¹⁵

<<https://www.czechinvest.org/cz/Sluzby-pro-investory/Investicni-pobidky>>.

¹³ CHYTILOVÁ, Petra. *Podpora výzkumu a vývoje v podnicích: Kapitálové investice* [online]. mmspektrum.com, 2017 [cit. 2. února 2018]. Dostupné na <<https://www.mmspektrum.com/clanek/podpora-vyzkumu-a-vyvoje-v-podnicich-kapitalove-investice.html>>.

¹⁴ Na citovaném článku pro MM Průmyslové spektrum jsem se rovněž autorsky podílela, v této práci tedy vycházím z mnou připravených pasáží týkajících se investičních pobídek.

¹⁵ Celý přehled udělených investičních pobídek a další informace jsou dostupné on-line zde <https://www.czechinvest.org/cz/Sluzby-pro-investory/Investicni-pobidky>

Sektor / Sector	Počet projektů / Projects	Součet z Investice v mil. EUR / Invest. in mil. EUR	Investice v mil. CZK / Invest in mil. CZK	Součet z Nově vytvořená pracovní místa / Newly created
výroba dopravních prostředků / manufacture of transport equipment	345	11 809,63	357 460,14	81 452
strojírenský /	139	2 278,28	64 724,05	17 355
ostatní / other	108	1 812,82	54 017,20	10 100
potravinařský / food	62	1 125,24	31 936,08	3 784
textilní / textile industry	29	646,81	19 276,85	2 928
kovodělný a kovo zpracující /	91	1 381,71	38 462,41	5 156
koksování a zpracování ropy / coke and	3	456,02	16 041,90	65
gumárenský a plastikařský / rubber and	108	2 704,76	75 691,44	12 470
IT a vývoj software / IT and software	8	2,78	76,48	597
chemický a farmaceutický /	76	1 983,32	57 639,31	5 805
elektronický a elektrotechnický /	87	2 829,35	91 296,05	43 659
/	1	28 974,68	864 487,15	189 192
(blank)				
sklářský / glass industry	12	345,46	10 892,92	768
biotechnologický a medicínská technika / biotechnology and	8	116,59	3 138,56	1 524
dřevozpracující a papírenský / wood and	50	1 481,50	43 822,90	3 499
letectví / aerospace	1	0,40	10,86	30
Grand Total	1128	57 949,36	1 728 974,30	378 384

Tabulka 1 Udělené investiční pobídky k 31. prosinci 2017

Investiční pobídky jsou nejčastěji poskytovány v podobě slevy na dani. V současné době je možné získat investiční pobídku ve formě slevy na dani až na dobu 10 let v maximální výši 45 %/35 %/25 % (pro malé/střední/velké podniky) z uznatelných nákladů. Sleva na dani se od daňového odpočtu na VaV liší tím, že sleva je uplatňována vůči výsledné daňové povinnosti. Oproti tomu daňový odpočet na VaV je uplatňován oproti základu daně a výslednou úsporou je tedy nutné vynásobit relevantní sazbou daně (korporátní sazba daně činí 19 %). Celková výše slevy na dani závisí na částkách daně z předcházejících zdaňovacích období a zisku z nové investice (při výpočtu slevy při rozšiřování výroby). Sleva na dani tak pro daňový subjekt ztrácí význam tam, kde není dostatečný základ daně pro její výpočet a následně dostatečný nárůst základu daně pro její uplatnění. Tato skutečnost by měla být opět zvažena při výběru nejvhodnější formy podpory.¹⁶

¹⁶ CHYTILOVÁ, Petra. *Podpora výzkumu a vývoje v podnicích: Kapitálové investice* [online]. mmspektrum.com, 2017 [cit. 2. února 2018]. Dostupné na <https://www.mmspektrum.com/clanek/podpora-vyzkumu-a-vyvoje-v-podnicich-kapitalove-investice.html>

V souvislosti s výše uvedeným je třeba konstatovat, že rovněž investiční pobídky skrývají různá úskalí, která musí mít žadatelé na paměti, aby se vyvarovali případným negativním dopadům. Hlavní problémy, které obecně provází investiční pobídky, jsou následující:

- žadatel o investiční pobídku zahájí investiční akci dříve, než předloží investiční záměr k posouzení agentuře CzechInvest¹⁷. Toto pochybení je velice závažné a v praxi nebezpečné, neboť si jej žadatel ani nemusí uvědomit (zahájení výkopových prací, uzavírání smluv s novými zaměstnanci apod.),
- žadatel je povinen zachovat nakoupený majetek a vytvořená pracovní místa po stanovenou dobu (po dobu čerpání investiční pobídky – nejméně však 5 let)¹⁸,
- žadatel musí splnit všechny podmínky ve stanovené lhůtě (do 3 let od udělení investiční pobídky)¹⁹,
- žadatel je povinen doložit svůj investiční záměr ekologickými studiemi (EIA) a splňovat požadavky na postupy a technologie vyhovující nejvyšším ekologickým standardům (tato povinnost se neaplikuje na všechny typy investičních akcí).^{20 21}

1.3 Srovnání přímé a nepřímé podpory

Obě formy podpory uvedené v kapitolách 1.1 a 1.2 mají svá specifika, výhody a nevýhody. Srovnání považuji za vhodné a účelné k dokreslení charakteru daňového odpočtu na VaV ve srovnání s ostatními typy podpory podobných činností. Při rozhodování a výběru nejvýhodnější varianty podpory je nutné uvážit mnoho různých faktorů. V tabulce uvedené níže jsem se pokusila shrnout základní parametry, klady (vyznačeno zeleně), zápory (vyznačeno červeně) a odlišnosti přímé a nepřímé podpory VaV. Zcela jistě se nejedná o vyčerpávající výčet. Při sestavování tabulky jsem vycházela zejména ze svých zkušeností z praxe, kdy je často nezbytné připravovat taková srovnání pro klienty z různých oblastí. Aby tabulka nebyla příliš obecná a obsahovala také konkrétní parametry jednotlivých typů podpory, rozhodla

¹⁷ § 2 odst. 2 písm. c) ZIP

¹⁸ § 6a odst. 2 ZIP

¹⁹ § 2 odst. 2 písm. d) ZIP

²⁰ § 2 odst. 2 písm. b) ZIP

jsem se pro srovnání konkrétních forem podpory, které se vztahují k podpoře VaV (investiční pobídky – technologická centra, daňový odpočet na VaV a OPPIK – program Aplikace).²²

	Druhy podpory nákladů na realizaci VaV		
	Nepřímá podpora – daňové úlevy		Přímá podpora - dotace
Aspekt	1. Investiční pobídka (Technologické centrum – mzdové náklady)	2. Daňový odpočet na VaV	3. Dotace (program OPPIK Aplikace)
Místo realizace	Projekty musí být realizovány mimo hlavní město Prahu.	Bez omezení lokality v České republice.	Projekty musí být realizovány mimo hlavní město Prahu.
Právní nárok na podporu	Právní nárok existuje , jestliže jsou splněny všechny zákonné požadavky.	Právní nárok existuje , jestliže jsou splněny všechny zákonné požadavky.	Na dotaci právní nárok neexistuje .
Administrační proces žádosti o podporu	<p>Žádost o investiční pobídku musí být podána agentuře CzechInvest.</p> <p>Příprava žádosti o investiční pobídku může trvat kolem 4 týdnů (může se lišit podle náročnosti).</p> <p>Hodnocení žádosti o investiční pobídku ze strany schvalujícího orgánu může trvat 3 - 4 měsíce.</p> <p>Po kladném vyhodnocení žádosti vydá Ministerstvo průmyslu a obchodu Rozhodnutí o příslibu investičních pobídek.</p>	<p>Není třeba podávat žádnou formální žádost. Daňový subjekt je pouze povinen mít k dispozici dokumentaci v souladu s požadavky ZDP a vést evidenci nákladů stanovenou ZDP.</p>	<p>Žadatel čeká na vyhlášení Výzvy k podávání žádostí v příslušném dotačním programu.</p> <p>Žadatel musí sestavit žádost a doložit ji všemi povinnými přílohami (např. podnikatelským plánem, rozpočtem, ekonomickou historií atd.) a podat ji k posouzení a schválení.</p> <p>Žádost může být schválena/neschválena. V případě schválení je žadatel vyzván k podpisu rozhodnutí o poskytnutí dotace a souvisejících podmínek.</p>
Způsob čerpání a hodnota podpory	<p>Podpora je uplatňována na roční bázi prostřednictvím slevy na dani v daňovém přiznání příjemce podpory.</p> <p>Investiční pobídka je poskytována v maximální výši 25 / 35 / 45 % hodnoty způsobilých nákladů pro velké / střední / malé podniky.</p> <p>pozn.: Ve vybraných regionech je podpora poskytována i přímo (prostřednictvím dotace na nově vytvořená pracovní místa).</p>	<p>Uplatnění způsobilých nákladů prostřednictvím odpočtu od základu daně v daňovém přiznání (podáváno za zdaňovací období).</p> <p>Daňová úspora odpovídá 19 % ze způsobilých nákladů.</p>	<p>Při čerpání ex post jsou jednotlivé platby dotace vypláceny po podání jednotlivých žádostí o platbu.</p> <p>Hodnota podpory činí 25 - 70 % způsobilých nákladů dle typu činnosti, velikosti podniku žádajícího o podporu a počtu a typu dalších zapojených subjektů (spoluřešitelem projektu mohou být například vysoké školy).</p>
Limitace hodnoty podpory	Limitována je výše maximální hmotné podpory; nepřímá podpora je limitována % ze způsobilých nákladů a následně výší daně, vůči které je možné slevu	Celková výše podpory není limitována. Poplatník je limitován pouze výší základu daně, vůči kterému je možno uplatnit odčitatelnou položku.	Maximální výše podpory je stanovena v souladu s parametry konkrétní programové výzvy.

²² Základní verzi tabulky jsem zpracovala ve spolupráci s kolegy ze společnosti Deloitte Advisory s.r.o. Tato tabulka byla součástí článku, který byl publikován v MM Průmyslovém spektru. Pro potřeby rigorózní práce jsem základní tabulku dále rozpracovala. Originální text článku je dostupný v on-line podobě na <https://www.mmspektrum.com/clanek/podpora-vyzkumu-a-vyvoje-v-podnicich-danove-odpocty.html>>

	Druhy podpory nákladů na realizaci VaV		
	Nepřímá podpora – daňové úlevy		Přímá podpora - dotace
Aspekt	1. Investiční pobídka (Technologické centrum – mzdové náklady)	2. Daňový odpočet na VaV	3. Dotace (program OPPIK Aplikace)
	uplatnit.		
Povinnost tvorby nových pracovních míst	Záleží na parametrech investiční akce, podmínkou je vždy vytvoření minimálně 20 nových pracovních míst.	Není podmínka tvorby nových pracovních míst.	Není podmínka tvorby nových pracovních míst.
Podmínka udržitelnosti	Aplikují se pravidla udržitelnosti.	Pravidla udržitelnosti nej-sou aplikována.	Aplikují se pravidla udržitelnosti.
Kontroly ze strany veřejných orgánů	Následující instituce kontrolují splnění podmínek investiční pobídky: Ministerstvo průmyslu a obchodu, Ministerstvo financí a Finanční správa prostřednictvím příslušného finančního úřadu.	Kontrolu odpočtu na VaV provádí Finanční správa prostřednictvím příslušného finančního úřadu.	Kontrola dotací může být prováděna jak ze strany národních orgánů (Finanční správa, Ministerstvo financí atd.), tak ze strany kontrolních orgánů EU.

Tabulka 2 Druhy podpory nákladů na realizaci VaV

Z hlediska administrativní náročnosti a potenciálních rizik při detekci porušení pravidel čerpání podpory ze strany kontrolního orgánu představuje daňový odpočet na VaV relativně jednoduchou, zdánlivě nenáročnou a zajímavou alternativu k oběma srovnávaným možnostem podpory. Výhodou daňového odpočtu na VaV je bezpochyby skutečnost, že je čistě na úvaze a rozhodnutí poplatníka, zda se rozhodne odpočet uplatňovat, v jaké výši a v jakém období (není limitován časovým vymezením ve výzvách jednotlivých programů). Poplatník také není limitován složitými pravidly, která stanovují přesný proces žádosti o podporu a požadavky na jednotlivé povinné přílohy (struktura studie proveditelnosti, nájemní smlouvy včetně všech dodatků, přesný rozpočet projektu, doložení vlastnické struktury žadatele atd.). Nespornou výhodou oproti srovnávaným formám podpory je rovněž neaplikování pravidel udržitelnosti. Poplatník, který využívá daňový odpočet na VaV, není povinen udržovat ve stanovené době pevný počet pracovních pozic, jejichž náklady byly do daňového odpočtu na VaV zahrnuty. Rovněž není povinen po tuto dobu držet majetek, který rovněž zahrnul do způsobilých nákladů (nerozhodno zda ve formě daňových odpisů majetku ve smyslu § 26 a násl. ZDP nebo ve formě nákladové v podobě zpracovaného materiálu). Pro zajímavost a pro doplnění výše uvedeného uvádím, že právě dodržení pravidel udržitelnosti je v rámci kontrol u příjemců dotační podpory velmi problematické. V praxi se lze setkat s případy, kdy kontrolní orgán zahájil kontrolu u příjemce dotace až po několika letech od jejího přijetí. Je zřejmé, že v době čerpání dotace jsou její

příjemci obezřetní a dávají si pozor na všechna pravidla a omezení, aby se nevystavovali riziku možného porušení pravidel daného dotačního programu. S odstupem několika let jsou však již dotační prostředky vyčerpány, u příjemce dotace klesá pozornost a zaměstnanci, kteří měli administraci dotačního projektu na starosti, odcházejí. Na základě mých zkušeností je právě toto období tím nejkritičtějším a příjemci dotace by v žádném případě neměli dobu udržitelnosti svých projektů podceňovat, neboť sankce za porušení pravidel dotačních programů nejsou zanedbatelné. Konkrétní výše sankcí, které hrozí v případě porušení rozpočtových pravidel, stanovují podmínky rozhodnutí o přidělení dotace v souladu se zákonem č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Sankce jsou zpravidla stanoveny podle závažnosti porušeného pravidla v % výši z celkové částky dotace až do maximální výše ve výši částky přidělené dotace (plus související sankce v podobě penále a úroku z prodlení v zákonné výši).

Na druhou stranu, zdánlivá jednoduchost administrativního procesu daňového odpočtu na VaV a relativně stručné vymezení jeho právního rámce přináší v praxi největší problémy. Velké negativum daňového odpočtu na VaV shledávám v tom, že se daňový odpočet na VaV obecně stává oblíbeným předmětem kontroly ze strany orgánů finanční správy. Mnoho poplatníků se s výklady a závěry finanční správy v rámci výsledků daňových kontrol neztotožňuje a jako důsledek toho se daňový odpočet na VaV čím dál častěji stává tématem soudních řízení.

V teoretické rovině a ani v praxi nelze bez dalšího konstatovat, která z konkrétních forem podpory je obecně nejvýhodnější. Vždy je třeba individuálně posuzovat zejména samotného potenciálního příjemce podpory (jeho velikost, umístění, obor jeho činnosti, schopnost a nákladnost administrace projektu zaměstnanci/externím poskytovatelem poradenských služeb atd.), konkrétní parametry projektu, na který by rád čerpal podporu, dobu realizace projektu, požadavky na udržitelnost projektu a požadavky kontrolních orgánů při případné kontrole realizované u příjemce podpory.

1.4 Vzájemný souběh daňového odpočtu na VaV s vybranou formou přímé podpory

Úvodem je nutno předeslat, že souběh několika forem podpory u jednoho příjemce není a priori vyloučen či zakázán. Takový potenciální souběh je však regulován velmi přísnými pravidly, aby nedocházelo k dvojitému financování totožných nákladů. Pokud u příjemce podpory dochází k takovému souběhu, zpravidla je zajištěna průkaznost vynaložených nákladů na VaV prostřednictvím odděleného účetnictví a zvláštních analytických účtů v účetnictví příjemce²³. Ani tato evidence však nemusí být dostatečně průkazná a existuje reálné riziko, že zcela neobstojí před správcem daně. V praxi jsem zaznamenala případy, kdy správce daně v rámci daňové kontroly tuto evidenci odmítl s odůvodněním, že není dostatečně průkazná a bez dalšího daňovému subjektu sdělil, že neunesl své důkazní břemeno. Tato situace (a nejedná se o situaci ojedinělou) byla o to procesně složitější, když správce daně nejenom, že stroze odmítl argumentaci a důkazy daňového subjektu, ale ani nenastínil důkazní možnosti nebo způsoby, jakými by měl daňový subjekt svá tvrzení prokázat. V daném případě mám za to, že správce daně nejednal v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu („NSS“), který se k otázce dokazování v rámci daňového řízení vyjadřoval již několikrát a například ve svém rozhodnutí ze dne 4. července 2013, sp. zn. 7 Afs 55/2013 došel k závěru, že správce daně je povinen poučit daňový subjekt o tom, jakým způsobem a za použití jakých důkazních prostředků mu má daňový subjekt vyhovět.

„Z podaného odůvodnění [správce daně] ale současně nevyplývá, jakým způsobem a za použití jakých důkazů tak měla stěžovatelka učinit. Je při tom povinností správce daně, ukládá-li daňovému subjektu povinnost procesního charakteru, aby v rámci odůvodnění této povinnosti řádně poučil daňový subjekt o tom, jakým způsobem lze tuto výzvu splnit, resp. jakým způsobem (za použití jakých důkazů, nebo předložením důkazů) lze výzvě vyhovět (zda tak lze učinit prostým tvrzením nebo jen předložením materiálních důkazů).“

K rozsahu důkazní povinnosti daňového subjektu viz též rozsudek NSS ze dne 11. října 2013, sp. zn. 8 Afs 39/2012, z něhož vyplývá, že důkazní břemeno daňového subjektu není neomezené a správce daně je v rámci své činnosti povinen

²³ Viz § 13 odst. 1 písm. c) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů („ZO-ÚČ“)

dbát toho, aby byly co nejúplněji zjištěny skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně.

„Správce daně tedy nedostal povinnosti zakotvené v § 31 odst. 2 daňového řádu, podle kterého správce daně dbá, aby byly co nejúplněji zjištěny skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti. Zároveň je povinen provést všechny navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci. Byť stěžovatel navrhl k prokázání svých tvrzení dostatečné množství důkazů, správce daně mu znemožnil unést důkazní břemeno, protože navržené důkazy neprovedl vůbec nebo v nedostatečném rozsahu.“

Výše uvedeným příkladem z praxe jsem chtěla ilustrovat základní problém, který se týká vzájemného souběhu různých forem podpory (v daném případě daňového odpočtu na VaV a přímé dotační podpory). Vzájemný souběh je zákonem upraven velice stručně (zákon v zásadě pouze negativně vymezuje, že tentýž náklad nemůže být podpořen dvojím způsobem – tedy jednou v rámci daňového odpočtu na VaV a pak například prostřednictvím přímé dotační podpory) a absence detailnější úpravy pravidel souběhu více druhů podpory činí v praxi problémy. Daňové subjekty se v rámci svého maximálního úsilí, které je po nich možno požadovat, snaží vést průkaznou a komplexní dokumentaci, kterou by v rámci případné kontroly předložily kontrolním orgánům. Jestliže pak v tomto případě, po předložení těchto důkazních prostředků, správce daně bez dalšího konstatuje, že předložené důkazní prostředky jsou neprůkazné a nedostačující, nikam to tuto problematickou otázku teoreticky ani procesně neposouvá a odpověď na to, jak má vypadat průkazná dokumentace při souběhu různých forem podpor, nenacházíme.

V § 34b odst. 2 písm. a) ZDP se stanoví, že mezi náklady vynaložené na VaV nelze zahrnout výdaje, na něž byla byt jen z části poskytnuta podpora z veřejných rozpočtů. Na první pohled se může zdát, že je velmi snadné dodržet základní pravidlo oddělené evidence a separování jednotlivých financovaných nákladů. V praxi však nastává problém s výkladem, co se rozumí výdajem, na který byla, byt jen z části, poskytnuta podpora z veřejných rozpočtů a jakým způsobem vést oddělenou evidenci nákladů (výdajů). Pokyn D-288 Ministerstva financí čj. 15/96 003/2005, k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů („pokyn D-288“ nebo „pokyn“) v bodě 8. blíže rozvíjí strohé vymezení takových výdajů vyplývající ze

znění ZDP. V rámci níže uvedeného je nutno opětovně uvést, že se jedná o právně nezávazný výklad a finanční správa jde svým výkladem nad rámec zákona, konkrétně výše citovaného ustanovení ZDP.

„Odpočet nelze uplatnit na ty výdaje (náklady) výzkumu a vývoje, na které byla i jen z části poskytnuta podpora z veřejných zdrojů. V případě, že projekty podporované z veřejných zdrojů, např. podle zákona o podpoře výzkumu a vývoje, jsou v souladu s tímto zákonem financovány podílově, tj. každý jednotlivý náklad související s daným projektem je z určené části financován z veřejných prostředků, je zřejmé, že veškeré takto podpořené náklady projektu je nutné při stanovení odpočtu od daně vyloučit.

Dále je nutné při stanovení odpočtu vyloučit ty jednotlivé výdaje (náklady), které jsou sice zahrnuty v nepodpořených projektech výzkumu a vývoje, ale jsou podpořeny „samostatně“ z veřejných zdrojů, a to ve výši odpovídající tomuto jednotlivému výdaji.

Za veřejné zdroje jsou pro účely zákona považovány prostředky poskytnuté ze státního rozpočtu, z rozpočtů obcí a krajů, státních fondů, z grantů Evropských společenství a z veřejných rozpočtů a jiných peněžních fondů cizího státu.

Na náklady, na které již byla i jen z části poskytnuta podpora z veřejných zdrojů nelze uplatnit odpočet dle § 34 odst. 4 zákona. Pokud však byla poskytnuta podpora k nákladům, které se nevztahují k projektu výzkumu a vývoje (včetně mzdových prostředků nevztahujících se k projektu výzkumu a vývoje) nemá tato veřejná podpora (např. dotace od úřadu práce na úhradu mzdových nákladů, uplatněná sleva na dani podle § 35a a § 35b zákona o daních z příjmů) vliv na uplatnění odčitatelné položky dle § 34 odst. 4 a 5.“

Řešení situace, kdy je text zákona příliš stručný a výklad finanční správy až příliš restriktivní, je v praxi velice komplikované. Problematika souběhu daňového odpočtu na VaV a dalších forem podpory byla rovněž řešena v rámci Koordinačního výboru Komory daňových poradců České republiky a Generálního finančního ředitelství ze dne 18. listopadu 2014, č. 435/18.11.14 („KOOV 435/18.11.14“). Odkazovaný KOOV 435/18.11.14 se zabývá problematikou křížení různých forem veřejné podpory s daňovým odpočtem na VaV, s důrazem na znění druhého odstavce bodu 8. Pokynu D-288 (viz výše citováno)²⁴. Z mého pohledu je nejzajímavější situace, kdy dochází ke křížení veřejné podpory a daňového odpočtu

²⁴ Jak vykládat, co se rozumí výdaji (náklady), které byly podpořeny „samostatně“ z veřejných zdrojů.

na VaV u mzdových nákladů zaměstnanců, kteří se podílí jak na realizaci projektu podpořeného veřejnou podporou, tak na realizaci projektu VaV, protože mzdové náklady zpravidla představují největší podíl na celkové hodnotě daňového odpočtu na VaV. V rámci KOOV 435/18.11.14 je tato problematika řešena v bodě 2.2, v němž jsou nastíněny dvě základní situace možného zapojení zaměstnance.

- i) Zaměstnanec je zapojen jak v realizaci dotačního výzkumného projektu, tak v realizaci projektu VaV. V rámci dotačního projektu vykazuje zaměstnanec konkrétní mzdový náklad, který odpovídá času strávenému na řešení dotačního projektu.
- ii) Zaměstnanec je zapojen v realizaci projektu VaV, ve kterém vykazuje konkrétní mzdový náklad odpovídající strávenému času na realizaci projektu VaV. Současně se podílí na realizaci dotačního projektu, u kterého jsou dotované náklady stanovené % ze mzdového nákladu zaměstnance. V řešeném případě stráví zaměstnanec 50 % svého času na dotačním projektu, přičemž zbývající čas stráví na realizaci projektu VaV. Dotací je podpořeno 50 % vynaložených nákladů. Mzda zaměstnance je 100 000 Kč, náklady způsobilé pro dotaci jsou ve výši 50 000 Kč, přičemž je dotací přímo podpořeno 25 000 Kč.²⁵

Předkladatelky v rámci svého příspěvku navrhují své závěry k oběma variantám. K první variantě je navrhováno, aby bylo možné uplatnit daňový odpočet na VaV, jestliže je daňový subjekt schopen prokázat, že náklady související s projektem VaV nebyly podpořeny z veřejných zdrojů (tohoto může být například dosaženo již výše zmiňovanou oddělenou nákladovou evidencí). K druhé variantě je navrhováno, aby v rámci daňového odpočtu na VaV nebylo možné uplatnit zbývající částku ve výši 25 000 Kč spadající do nákladů uplatněných v rámci dotačního projektu. Zbývající částka mzdy ve výši 50 000 Kč by mělo být možné v rámci daňového odpočtu na VaV uplatnit. Generální finanční ředitelství („GFŘ“) vyjádřilo svůj souhlas s navrhovaným řešením obou variant, přičemž zdůraznilo požadavek na průkaznou evidenci vynaložených mzdových nákladů jak v rámci projektu VaV, tak v dotačním výzkumném projektu.

²⁵ Zázpis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 18. 11. 2014 [online]. financnisprava.cz, 2014 [cit. 11. října 2017]. Dostupné na <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/Zapis_KV_KDP_2014-11-18.pdf>.

Závěry KOOV 435/18.11.14 přijaté v rámci tohoto příspěvku jsou velice cenné, protože se jedná o závěry, na kterých se shodli zástupci odborné veřejnosti (daňoví poradci z Komory daňových poradců České republiky) a zástupci finanční správy (GFŘ). Byť se nejedná o stanovisko, které by bylo právně závazné, mělo by indikovat přístup finanční správy v těchto případech. Velice často se však lze setkat s případy, kdy konkrétní úřední osoby v rámci daňové kontroly nepostupují v souladu se závěry, se kterými již dříve vyjádřilo souhlas GFŘ. Tento přístup ve svém důsledku samozřejmě přináší značná negativa, neboť prodlužuje nejenom samotnou daňovou kontrolu, ale rovněž klade zvýšené nároky na daňové subjekty, které musí svá vyjádření často opakovat a upozorňovat správce daně na nesrovnalosti v jeho přístupu a přístupu správci daně nadřízeného orgánu.

Problematika vzájemného souběhu různých forem podpory je tak i nadále velmi diskutovaná a to i s ohledem na různé varianty možného souběhu a křížení jednotlivých forem podpory. V každém případě je nutné striktně dodržovat pravidla týkající se oddělené nákladové evidence. Jak již bylo uvedeno na začátku této podkapitoly, mám za to, že oddělená evidence prostřednictvím zvláštních analytických nákladových účtů by měla být dostačující. Nezbytnou podmínkou samozřejmě je, aby za žádných okolností nedošlo k situaci, kdy by byl jednotlivý náklad podpořen dvojím způsobem.

2 Daňový odpočet na VaV

Daňový odpočet na VaV je v současné době upraven v § 34 odst. 4 a 5 ZDP a v § 34a až § 34e ZDP. Hned úvodem lze konstatovat, že zákonná úprava v této podobě, tvořená jen několika málo odstavci, je velmi vágní, neurčitá a v aplikační praxi způsobuje nemalé problémy. Strohost zákonné úpravy je tak v praxi doplňována podzákonnými právními předpisy, výklady finanční správy, rozhodovací praxí soudů, mezinárodními dokumenty bez právní závaznosti, stanovisky finanční správy ke koordinačním výborům a dalšími prameny, které jsou uvedeny dále v textu této práce.

2.1 Daňový odpočet na VaV v kontextu strategie Evropa 2020

Podpora aktivit VaV se již dlouhodobě objevuje v rámci činnosti EU. Sdělením Evropské komise „KOM(2005) 24“ z února 2005²⁶ (přijato na jarním zasedání ve dnech 25. až 26. března 2005) byla obnovena a aktualizována původní Lisabonská strategie. Důvodem aktualizace a obnovení původní strategie z roku 2000 bylo negativní zhodnocení výsledků původní strategie ve zprávě holandského předsedy vlády Wim Koka (Strategie byla implementována nedostatečným způsobem a představuje mnoho promarněných šancí. Součástí zprávy je proto i řada klíčových doporučení).²⁷ Jedním z cílů obnovené Lisabonské strategie bylo mimo jiné navýšení investic do VaV. V době obnovení původní strategie, v roce 2005, investovaly státy EU do VaV o třetinu méně než Spojené státy americké (do VaV byly celkově vynaloženy náklady v rozsahu pouze 2 % HDP). Cílem obnovené strategie bylo dosažení hranice výdajů na VaV ve výši 3 % HDP prostřednictvím navýšení veřejných výdajů a jejich efektivního využití, stanovením příznivějších rámcových podmínek a silnějších pobídek pro společnosti, aby se zapojily do VaV a inovací. Mimo snahy o vyšší výdaje na VaV, patřily mezi další priority Lisabonské strategie následující aktivity:

- Učinit Evropu atraktivnějším místem pro investice a zaměstnávání;

²⁶ SDĚLENÍ JARNÍMU ZASEDÁNÍ EVROPSKÉ RADY: *Společně k růstu a zaměstnanosti - Nový začátek lisabonské strategie* [online]. eur-lex.europa.eu, [cit. 28. října 2016]. Dostupné na <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:52005DC0024&from=EN>>.

²⁷ *Facing the challenge: the Lisbon strategy for growth and employment : report from the High Level Group chaired by Wim Kok*. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2004, 51s. Dostupné na <https://ec.europa.eu/research/evaluations/pdf/archive/fp6-evidence-base/evaluation_studies_and_reports/evaluation_studies_and_reports_2004/the_lisbon_strategy_for_growth_and_employment_report_from_the_high_level_group.pdf>.

- Znalosti a inovace pro růst;
- Vytváření většího množství lepších pracovních míst.

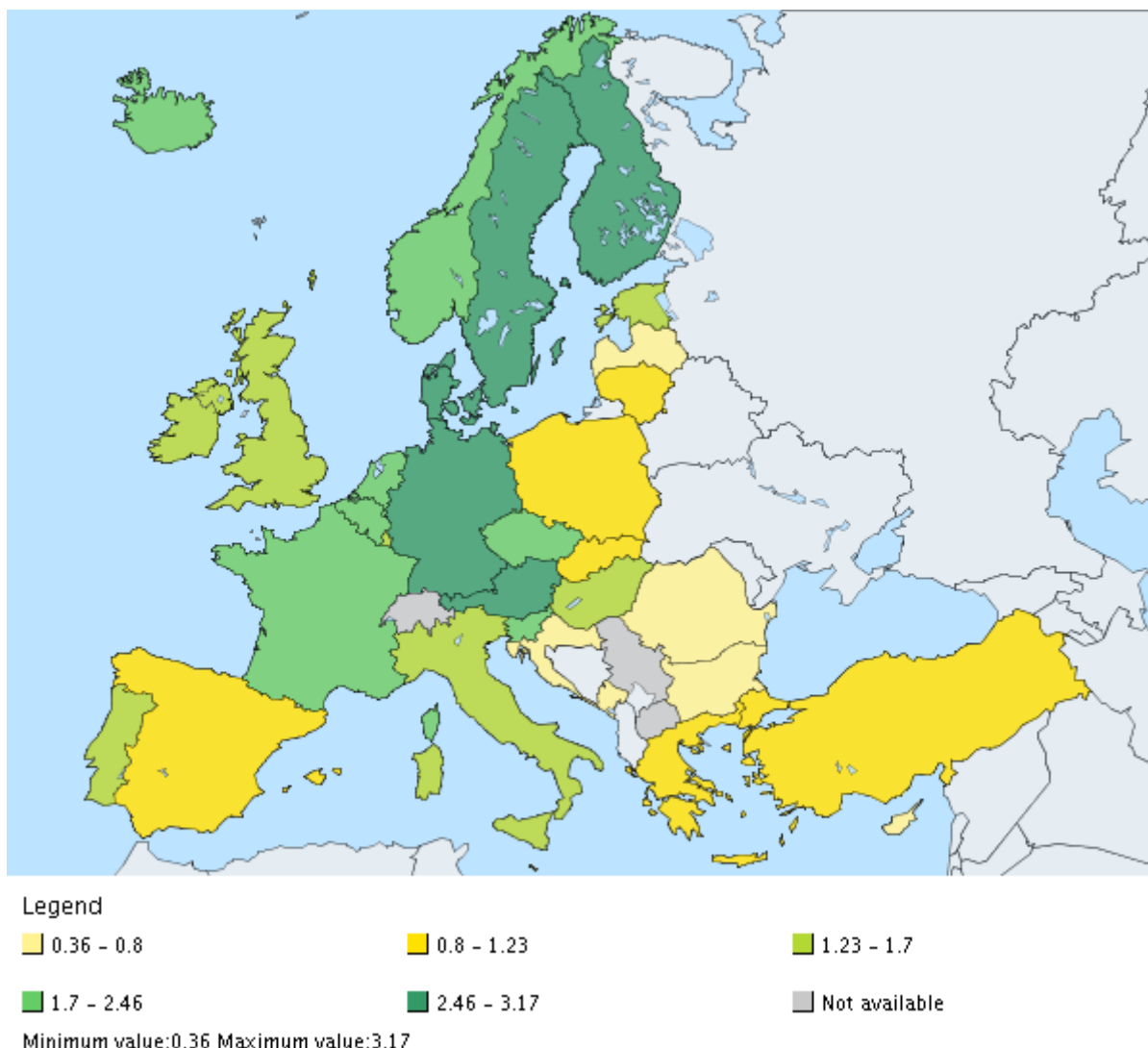
Obnovená Lisabonská strategie z roku 2005 byla v dalších letech opět podrobena vyhodnocení. Výsledkem tohoto zpětného hodnocení je nová a navazující strategie s názvem Evropa 2020 – Strategie pro inteligentní a udržitelný růst podporující začlenění. Evropa 2020 je desetiletá strategie EU, jejímž cílem je dosažení nového růstu. V oblasti VaV přetrvává cíl v dosažení investic do VaV ve výši 3 % HDP. Nově vytyčené priority strategie Evropa 2020 jsou do roku 2020 následující:

- Inteligentní růst: rozvoj ekonomiky založené na znalostech a inovacích;
- Udržitelný růst: podpora konkurenceschopnější a ekologičtější ekonomiky, která bude méně náročná na zdroje;
- Růst podporující začlenění: podpora ekonomiky s vysokou zaměstnaností, jež se bude vyznačovat sociální a územní soudržností.

V evropské strategii do roku 2020 je zdůrazněno, že evropské investice do VaV nedosahují ani hranice 2 % HDP, což je ve srovnání s USA (2,6 %) a Japonskem (3,4 %) podstatně méně. Zmenšení těchto rozdílů má být dosaženo prostřednictvím většího zaměření na dopady a složení nákladů na VaV a zlepšením podmínek VaV v soukromém sektoru v rámci EU (dle strategie je polovina rozdílů mezi EU a USA způsobena menším podílem podniků, které se zabývají špičkovými technologiemi).²⁸ Níže připojená tabulka přehledně zobrazuje, jaké hodnoty výdajů vynaložených na VaV dosahovaly jednotlivé státy EU v roce 2014.²⁹

²⁸ SDĚLENÍ KOMISE EVROPA 2020: Strategie pro inteligentní a udržitelný růst podporující začlenění [online]. eur-lex.europa.eu, [cit. 28. října 2016]. Dostupné na <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:2020:FIN:CS:PDF>>.

²⁹ Tabulka byla vygenerována online a je dostupná zde: http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/web/svg/Eurostat_Map_t2020_20_2818551041_download_tmp_embed.png Další varianty tabulek je možno nakonfigurovat zde: http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/mapToolClosed.do?tab=map&init=1&plugin=1&language=en&pcode=t2020_20&toolbox=types



Obrázek 1 Hodnoty výdajů vynaložených na VaV v EU v roce 2014

Z tabulky výše vyplývá, že ve srovnání s jinými státy EU na tom není Česká republika nejhůře. Dle Eurostatu (statistický úřad EU) vynaložila Česká republika za rok 2014 výdaje na VaV ve výši 2 % HDP.³⁰ Pro zajímavost jsem do tabulky a grafu níže zpracovala přehled výše výdajů na VaV vynaložených v České republice (pro přehlednost uváděno v % HDP) od roku 1995 do 2014.³¹ Z níže uvedených dat je zřejmé, že v případě České republiky je možno hovořit o pozitivním trendu růstu výdajů vynaložených na VaV. Velký nárůst je znatelný zejména mezi lety 2008 – 2014. Tento nárůst je bezesporu ovlivněn nejenom možností uplatnit daňový odpočet na VaV, ale zejména možností čerpání finančních prostředků ze strukturálních fondů

³⁰ Ucelený přehled mapující výdaje na VaV od roku 1991 do roku 2014 ve všech členských státech je dostupný online zde: http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?tab=table&plugin=1&language=en&pcode=t2020_20

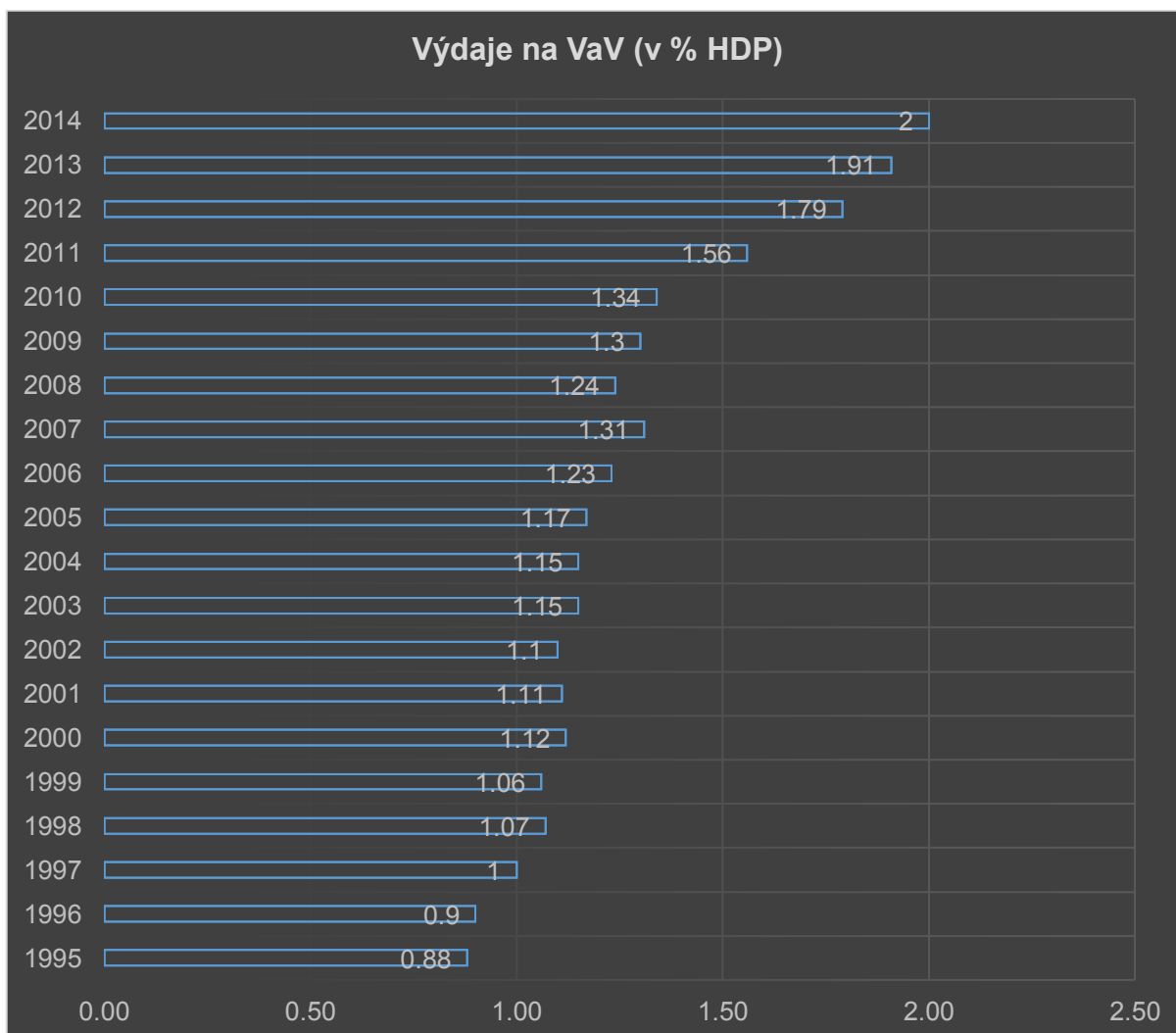
³¹ Tabulka a graf byly zpracovány dne 28. října 2016 na základě dat Eurostatu zveřejněných zde: http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?tab=table&plugin=1&language=en&pcode=t2020_20

EU (podpora VaV ve formě přímé a nepřímé podpory je předmětem podrobnější analýzy v kapitole 2).

Rok	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Výdaj na VaV (v % HDP)	0,88	0,9	1	1,07	1,06	1,12	1,11	1,1	1,15	1,15	1,17	1,23

Rok	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Výdaj na VaV (v % HDP)	1,31	1,24	1,3	1,34	1,56	1,79	1,91	2

Tabulka 2 Srovnání vývoje výše výdajů na VaV v letech 1995 - 2014



Graf 1 Srovnání vývoje výše výdajů na VaV v letech 1995 - 2014

Celková výše výdajů vynaložených na aktivity VaV je závislá na mnoha faktorech. Jedním z těchto faktorů je bezesporu kvalita a stabilita podmínek, které vytváří stát pro realizaci těchto činností. Tato práce je úzce zaměřena na daňový

odpočet na VaV, což je specifický institut českého daňového práva a na tomto místě není příhodné provádět komparativní analýzu obdobných institutů napříč světem. Ráda bych však nastínila podmínky, které pro podporu aktivit VaV vytváří zákonodárci u našich nejbližších sousedů (Slovensko, Polsko, Rakousko a Německo) a to prostřednictvím různých institutů daňového práva.

Slovenská právní úprava se pravděpodobně nejblíže podobá české právní úpravě. Daňový odpočet na VaV byl na Slovensku zaveden s účinností od 1. ledna 2015 a pro jeho uplatnění je vyžadováno splnění obdobných podmínek, které jsou stanoveny pro daňový odpočet na VaV v České republice. Projekt VaV musí být zpracován před zahájením realizace projektu, projekt musí obsahovat a definovat předmět projektu VaV, začátek a konec realizace projektu VaV, popis a vývoj jednotlivých realizačních fází projektu, popis technických nejistot a ocenitelného prvku novosti atd. Obdobně jako v České republice, daňový odpočet na VaV je uplatněn v rámci daňového přiznání, přičemž projektová dokumentace se k daňovému přiznání nepřikládá. Požadavek na vedení oddělené evidence nákladů je zde rovněž upraven. Co se týče nákladů, může daňový subjekt způsobilé náklady navýšit o dalších 25 % v případě výdajů vynaložených na aktivity VaV, 25 % mzdových nákladů vynaložených na zaměstnance ve věku do 26 let, kteří ukončili své vzdělání v době ne delší než dva roky před nástupem do zaměstnání u daňového subjektu, 25 % z meziročního nárůstu nákladů vynaložených na realizaci projektu VaV. Na rozdíl o české právní úpravy je možné, za určitých podmínek, převádět odpočet po dobu čtyř následujících zdaňovacích období.³²

V **Polsku** je rovněž umožněno uplatňovat způsobilé náklady vynaložené na aktivity VaV od základu daně. Daňové subjekty si mohou v rámci daňového přiznání odečíst 30 - 50 % způsobilých nákladů od základu daně, přičemž pro rok 2018 je uvažováno s maximální hranicí 100 % nákladů vynaložených na realizaci VaV. V případě, že způsobilé náklady převyšují základ daně za dané zdaňovací období, je možné převádět tyto náklady po dobu šesti následujících zdaňovacích období.³³

Rakouská právní úprava je velmi zajímavá, neboť neobsahuje klasický daňový odpočet, ale tzv. Forschungsprämie, neboli něco jako bonus vyplývající z

³² *Worldwide R&D Incentives Reference Guide 2017* [online]. ey.com, 2017 [cit. 2. února 2018]. Dostupné na [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_R_and_D_Incentives_Reference_Guide_2017/\\$FILE/Worldwide-R-%20D-Incentives-Reference-Guide-2017.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_R_and_D_Incentives_Reference_Guide_2017/$FILE/Worldwide-R-%20D-Incentives-Reference-Guide-2017.pdf)

³³ Tamtéž.

výzkumně-vývojových aktivit. Tento specifický bonus je určen pro malé, střední a velké podniky, bez ohledu na to, zda mají kladný základ daně nebo vygenerovanou daňovou ztrátu. Bonus ve výši 12 % z nákladů kvalifikujících se pro VaV je vyplacen prostřednictvím finanční hotovosti na daňový účet daňového subjektu, po předchozím schválení příslušným autorizovaným orgánem (Forschungsförderungsgesellschaft). Připsaný bonus je dále převoditelný na jakýkoliv bankovní účet.³⁴

V **Německu** podpora aktivit VaV prostřednictvím daňového nástroje absentuje. Podpora je poskytována zejména prostřednictvím přímé dotační podpory a to na úrovni regionální, národní i EU.³⁵

2.2 Historie právní úpravy daňového odpočtu na VaV

Přístup EU k podpoře VaV byl rovněž reflektován v české právní úpravě. S účinností od 1. ledna 2005 byla do českého právního řádu prostřednictvím zákona č. 669/2004 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, doplněna nová ustanovení § 34 odst. 4 a 5 do ZDP, podle kterých mohl daňový subjekt uplatnit odpočet od základu daně ve výši 100 % výdajů vynaložených při realizaci projektu VaV.³⁶ Novela ZDP byla Poslanecké sněmovně předložena jako tisk č. 718/0 ze dne 25. června 2004. Právní úprava týkající se daňového odpočtu na VaV však nebyla součástí původního návrhu. Úprava daňového odpočtu na VaV byla do novely doplněna prostřednictvím pozměňovacího návrhu poslance Jana Mládka a předložena ke třetímu čtení jako součást tisku č. 718/2 ze dne 3. listopadu 2004. Vzhledem k tomu, že právní úprava daňového odpočtu na VaV byla zpracována až v rámci pozměňovacího návrhu, neexistuje k ní bohužel důvodová zpráva, která by blíže osvětlila záměr zákonodárce k zapracování daňového odpočtu na VaV do ZDP. Z vyjádření Jana Mládka před předložením pozměňovacího návrhu lze však dovodit, že zakotvení podpory VaV v rámci ZDP má přímou souvislost s realizací cílů stanovených v Lisabonské strategii v oblasti rozvoje VaV.³⁷

³⁴ Tamtéž.

³⁵ Tamtéž.

³⁶ RADVAN, Michal a kol. *Důchodové daně*. Brno: Masarykova univerzita, 2016, s. 143.

³⁷ Stenoprotokol 37. zasedání Poslanecké sněmovny ze dne 2. listopadu 2004. Dostupné online zde: <http://www.psp.cz/eknih/2002ps/stenprot/037schuz/s037010.htm#r4>

Dne 1. ledna 2014 nabylo účinnosti zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů („ZOS“). ZOS zakotvilo v ZDP možnost uplatnit daňový odpočet od základu daně ve výši 100 % nebo 110 % výdajů vynaložených při realizaci projektu VaV.

2.3 Daňový odpočet na VaV v obecné rovině

Daňový odpočet na VaV představuje pro poplatníka daně z příjmů³⁸ jednu z možností výhodných forem úspory na dani. Výhodnost daňového odpočtu na VaV spočívá zejména v tom, že jedny a tytéž náklady vynaložené na VaV je možné efektivně využít hned dvakrát.³⁹

Poprvé je možno náklady, které poplatník vynaloží na VaV, zpravidla zařadit do kategorie nákladů podle ustanovení § 24 odst. 1 ZDP. Náklady, které splňují legální podmínky zde uvedené a lze je tedy podřadit pod toto generální ustanovení, jsou obecně považovány za daňově uznatelné a pozitivně ovlivňují výsledek hospodaření společnosti. Tyto náklady jsou automaticky součástí řádku 10 daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob („přiznání k DPPO“).

Podruhé jsou náklady vynaložené na VaV využity jako položka odečitatelná od základu daně. Náklady způsobilé pro daňový odpočet na VaV se uvádějí na řádku 242 daňového přiznání k DPPO.⁴⁰ Dvojím uplatněním nákladů na VaV je tedy dosaženo následujícího efektu:

- Suma způsobilých nákladů automaticky vstupuje do výpočtu základu daně (náklady se započítávají oproti výnosům a snižují výsledek hospodaření);
- Tytéž náklady, způsobilé pro zahrnutí do daňového odpočtu na VaV, snižují základ daně (zjednodušeně snižují částku, ze které je procentní sazbou stanovena daň). V současné době je sazba daně

³⁸ Vzhledem k tomu, že odpočet na VaV je v praxi nejvíce využíván poplatníky, kteří jsou právnickými osobami, zaměřuji se v textu práce na uplatnění daňového odpočtu na VaV u právnických osob.

³⁹ ŽMOLÍK, Christian. *Odčitatelná položka z titulu výzkumu a vývoje*. Daně a právo v praxi [ASPI online], 11/2013 [cit. 6. února 2018].

⁴⁰ Aktuální formulář přiznání k DPPO je dostupný online zde: http://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5404_28.pdf?201802021534

z příjmů pro právnické osoby stanovena ve výši 19 % (§ 21 odst. 1 ZDP).⁴¹

Dle ustanovení § 34 odst. 4 a 5 ZDP je daňový odpočet na VaV považován za jednu z položek odčitatelných od základu daně. V případě, že je poplatník ve ztrátě, nebo má příliš nízký základ daně, je možno daňový odpočet na VaV využít nejpozději ve třetím období následujícím po období, ve kterém vznikly.

Výše daňového odpočtu na VaV je stanovena v souladu s ustanovením § 34a ZDP. Odpočet na VaV tvoří 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.

Obdobím se rozumí zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání. **Rozhodnou dobou** se rozumí doba, která končí dnem předcházejícím dni, ve kterém začíná období a je stejně dlouhá jako období.

Z výše uvedené definice je zřejmé, že v prvním roce, ve kterém jsou vynaloženy výdaje na VaV, je možno uplatnit v rámci odpočtu pouze 100 % výdajů (neexistuje referenční rok pro uplatnění 110 % výdajů). V případě, že jsou výdaje vynaložené na VaV v druhém roce realizace projektu VaV vyšší, než výdaje v předchozím období, je možno využít 110 % výdajů. Níže uvádím konkrétní příklad, na kterém budu ilustrovat dvě možnosti stanovení výše daňového odpočtu na VaV ve druhém roce realizace projektu VaV. Oba způsoby výpočtu vychází z matematického hlediska stejně (v podstatě se jedná o dvojí pojetí téhož výpočtu – ve své praxi jsem se setkala s oběma způsoby).

⁴¹ Výjimkami z aplikace 19% sazby daně jsou základní investiční fondy (15% sazba daně) a fondy penzijní společnosti nebo instituce penzijního pojištění (0% sazba daně). Výjimky jsou upraveny v § 21 odst. 2 a 3 ZDP. Daňový odpočet na VaV však zpravidla využívají klasičtí daňoví poplatníci spadající pod 19% sazbu daně.

V prvním roce realizace projektu VaV (R1) jsou vynaloženy výdaje ve výši 1 mil. Kč. V druhém roce realizace projektu VaV (R2) jsou vynaloženy výdaje ve výši 3 mil. Kč. Existují dvě varianty stanovení výše odpočtu na VaV v R2.

- a) Rozdíl výdajů v R2 a R1 je navýšen o 10 %. Tento navýšený rozdíl se sečte s výdaji z R1. Výsledný součet tvoří odpočet na VaV v R2. Matematicky je odpočet stanoven takto:

Rozdíl výdajů v prvním a druhém roce: $R2 - R1 = 3\,000\,000 - 1\,000\,000 = 2\,000\,000$

Navýšení rozdílu o 10 %: $2\,000\,000 \cdot 1,1 = 2\,200\,000$

Výsledný odpočet na VaV: $2\,200\,000 + 1\,000\,000 = \underline{3\,200\,000}$

- b) Z rozdílu výdajů v R2 a R1 se spočítá 10 %. Tato částka se přičte k výdajům R2. Výsledný součet tvoří odpočet na VaV v R2. Matematicky je odpočet stanoven takto:

Rozdíl výdajů v prvním a druhém roce: $R2 - R1 = 3\,000\,000 - 1\,000\,000 = 2\,000\,000$

10 % z rozdílu výdajů v R2 a R1: $2\,000\,000 \cdot 0,1 = 200\,000$

Výsledný odpočet na VaV: $200\,000 + 3\,000\,000 = \underline{3\,200\,000}$

Z výše uvedeného příkladu je zřejmé, že se poplatníkovi vyplatí daňový odpočet na VaV ještě více, jestliže v následujícím roce (R2) vynaloží na realizaci projektu VaV ještě více výdajů, než kolik vynaložil v předchozím období (R1).

Ustanovení § 34b ZDP stanoví, jaké výdaje lze vůbec do daňového odpočtu na VaV zahrnout. Zmiňované ustanovení ZDP nejprve v odst. 1 pozitivním výčtem stanoví, jaké výdaje (náklady) je možno považovat za způsobilé pro uplatnění v rámci daňového odpočtu na VaV. Následně v odst. 2 téhož ustanovení ZDP jsou vymezeny výdaje (náklady), které není možné zahrnout do způsobilých nákladů daňového odpočtu na VaV. Odstavec 2 jmenovaného ustanovení ZDP rovněž prostřednictvím výjimky stanoví další způsobilé výdaje, které je za určitých okolností možné zahrnout do sumy způsobilých nákladů.

Způsobilými náklady pro daňový odpočet na VaV jsou výdaje (náklady) které:

- a) byly vynaloženy poplatníkem při realizaci projektu VaV na následující činnosti:
- i. experimentální či teoretické práce;
 - ii. projekční a konstrukční práce;
 - iii. výpočty;
 - iv. návrhy technologií;
 - v. výrobu funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části související s realizací projektu VaV;
- b) jsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů (ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP) a
- c) jsou evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů).

Jako výjimka z nezpůsobilých výdajů, upravených v § 34b odst. 2 ZDP, se za způsobilé výdaje rovněž považují výdaje (náklady) na:

- d) služby, které souvisí s realizací projektu VaV a které byly pořízeny od veřejné vysoké školy nebo výzkumné organizace vymezené v zákoně upravujícím podporu VaV pro účely poskytování podpory a to pro činnosti uvedené v bodě a) výše. Výzkumnou organizací se ve smyslu § 2 odst. 2 písm. d) zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací ve znění pozdějších předpisů (dále v textu jako „ZPVEVI“) rozumí právnická osoba, organizační složka státu nebo organizační složka ministerstva, která se zabývá VaV;
- e) úplatu u finančního leasingu hmotného majetku, která souvisí s realizací projektu VaV;
- f) nehmotné výsledky VaV, které byly pořízeny od veřejné vysoké školy nebo veřejné výzkumné organizace ve smyslu příslušného ustanovení ZPVEVI (viz výše definice pod písm. d)).

Nezpůsobilými náklady pro daňový odpočet na VaV jsou:

- a) výdaje (náklady), na něž byla byt' jen z části poskytnuta podpora z veřejných zdrojů (platí zde zákaz překrytí uplatnění daňového odpočtu na VaV u nákladů, které jsou dotovány z veřejných zdrojů);
- b) výdaje (náklady) na služby s výjimkou výše uvedenou pod písm. d) a e);
- c) licenční poplatky;
- d) výdaje (náklady) na nehmotné výsledky VaV, které byly pořízeny od jiných osob, s výjimkou výdajů uvedených pod písm. f) výše.

Jestliže vynaložené výdaje (náklady) souvisí s realizací projektu VaV pouze z části, pak se do celkové sumy daňového odpočtu na VaV zahrnou pouze jejich poměrné části (§ 34b odst. 3 ZDP).

Nezbytnou podmínkou uplatnění daňového odpočtu na VaV je existence **projektu VaV**. Ve smyslu § 34c odst. 1 ZDP se projektem VaV rozumí dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu VaV vymezí svou činnost ve VaV podle zákona upravujícího podporu výzkumu a vývoje (ZDP zde opětovně odkazuje na definice uvedené v ZPEVI). Po formální stránce musí projekt VaV obsahovat následující:

- základní identifikační údaje o poplatníkovi (je-li poplatníkem právnická osoba, pak se jedná o uvedení obchodní firmy nebo názvu a adresy sídla; jedná-li se o poplatníka, který je fyzickou osobou, pak se jedná o uvedení adresy sídla podnikatele a adresa místa trvalého pobytu poplatníka);
- doba řešení projektu (doba ode dne zahájení projektu VaV do dne jeho ukončení);
- cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení;
- předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu VaV a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu;

- uvedení jmen všech osob, které budou u poplatníka odborně zajišťovat řešení projektu, s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi;
- způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu VaV a dosažených výsledků;
- den a místo schválení projektu;
- jméno a podpis osoby, která je odpovědná za projekt VaV.

Velmi důležitou podmínkou, kterou ZDP stanoví pro projekt VaV je podmínka schválení projektu VaV poplatníkem před zahájením řešení projektu. Za samotný projekt VaV a za splnění zákonných podmínek, které se na něj vztahují, odpovídá odpovědná osoba, kterou u poplatníka může být:

- je-li poplatníkem fyzická osoba, pak je odpovědnou osobou sám poplatník;
- je-li poplatníkem právnická osoba, pak je odpovědnou osobou statutární orgán nebo člen statutárního orgánu.

ZDP v § 34d ještě dále specificky stanoví, jakou část daňového odpočtu na VaV je možno zahrnout u poplatníka, který je společníkem veřejné obchodní společnosti nebo komplementářem komanditní společnosti. S ohledem na zaměření této práce, není toto specifikum předmětem další analýzy, pouze je na něj pro úplnost poukázáno.

Pro poplatníka může být v praxi někdy poměrně složité vydefinovat, které výdaje (náklady) lze považovat za způsobilé pro zahrnutí do daňového odpočtu na VaV. Pro tyto případy je poplatníkovi umožněno požádat správce daně o závazné posouzení výdajů vynaložených na VaV zahrnovaných do odpočtu („závazné posouzení“) a to podle § 34e ZDP a § 132 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů („DŘ“).⁴² Z praxe je však známo, že institut závazného posouzení ve vztahu k daňovému odpočtu na VaV není příliš využíván (např. v porovnání se závazným posouzením v oblasti převodních cen), byť poplatek za zpracování žádosti o závazné posouzení není nijak extrémně vysoký. S ohledem

⁴² MACHÁČEK, Ivan. *Závazné posouzení správce daně v daňové legislativě*. Daně a právo v praxi [ASPI online], 11/2017 [cit. 6. února 2018].

na částky nákladů, které jsou pak daňovými subjekty využívány ke snížení základu daně, lze považovat správní poplatek ve výši 10 000 Kč za legitimní a přiměřený požadavek ze strany orgánu finanční správy.⁴³ Problém závazného posouzení však tkví v tom, že správce daně se oficiálně vyjádří k nákladům, které chce poplatník zahrnovat do daňového odpočtu na VaV, přičemž si rovněž, za použití svých znalostí, posoudí výzkumně-vývojovou povahu činností, které poplatník plánuje zahrnout do daňového odpočtu na VaV. Toto nepřímo vyplývá z ustanovení § 34e odst. 3 písm. b) a d) ZDP které stanoví, že součástí žádosti o vydání závazného posouzení výdajů vynaložených na VaV zahrnovaných do daňového odpočtu na VaV je, mimo jiné, výčet činností, které poplatník považuje za činnosti prováděné při realizaci projektu VaV a dále pak výčet činností, u kterých má poplatník pochybnosti, zda výdaje vynaložené při realizaci těchto činností byly výdaji na VaV. V obou případech musí být výčet činností předkládaný poplatníkem v rámci žádosti o závazné posouzení odůvodněn. Pokud poplatník obdrží od správce daně zamítavé stanovisko k žádosti o závazné posouzení, jedná se svým způsobem o patovou situaci, neboť proti rozhodnutí o závazném posouzení není dle § 132 odst. 3 DŘ přípustné odvolání. Poplatník se tak ocitá v situaci, kdy na jedné straně nemá možnost využít opravný prostředek a na druhé straně má k dispozici negativní rozhodnutí o závazném posouzení, ze kterého vyplývá, že jím vybrané náklady není možné zahrnout do daňového odpočtu na VaV. Pokud se poplatník, navzdory rozhodnutí správce daně, rozhodne zahrnovat tyto náklady do daňového odpočtu na VaV, vystavuje se tím riziku, že takovým jednáním upoutá nežádoucí pozornost správce daně. V takovém případě pak může být unesení důkazního břemene daňovým subjektem ohledně oprávněnosti uplatnění daňového odpočtu na VaV podstatným způsobem ztíženo. K dané problematice uvádím jeden velice zajímavý a aktuální rozsudek NSS a to konkrétně rozhodnutí ze dne 24. listopadu 2017, sp. zn. 10 Afs 77/2017 („rozhodnutí TRANSYS“). V rozhodnutí TRANSYS NSS jednak dovodil, že žalobce nesplnil formální požadavky kladené na projekt výzkumu a vývoje a dále pak zaujal velice zajímavé stanovisko k vázanosti správce daně předchozím rozhodnutím o závazném posouzení. Žalobce v rámci kasační stížnosti i předchozích řízení namítal, že rozhodnutí o závazném posouzení v zásadě představuje rozhodnutí o předběžné otázce, které brání následnému posuzování případných formálních nedostatků projektu VaV v jiném řízení. Dle názoru žalobce vydal správce daně rozhodnutí na

⁴³ Poplatek ve výši 10 000 Kč je stanoven zákonem č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, v části I., pod položkou 1, pod písmenem r).

základě shodných podkladů a není právně přípustné, aby je v dalším řízení zpochybňoval. Nadto žalobce uvedl, že posouzení formálních náležitostí projektu VaV je nezbytnou podmínkou pro závěr o tom, že náklady vynaložené při realizaci projektu VaV lze považovat za daňově uznatelné a bez posouzení formálních náležitostí projektu VaV nemůže správce daně rozhodnout o závazném posouzení. NSS však této argumentaci žalobce nepřisvědčil, jak vyplývá z níže citovaného vybraného úryvku. Dle výkladu NSS nelze považovat závazné posouzení za rozhodnutí založené na hodnocení všech relevantních podkladů. Závazné posouzení je nutno vnímat v omezeném smyslu a pouze ve vztahu k uplatňovaným nákladům. Jestliže se pak v průběhu daňové kontroly objeví nové a doposud nehodnocené skutečnosti či pochybnosti, nelze uzavřít, že musely být hodnoceny již v rámci rozhodnutí o závazném posouzení.

„Formální náležitosti projektu souvisí s obecnějšími požadavky, než je daňová uplatnitelnost konkrétních výdajů, kterou řešilo nyní závazné posouzení. Například povinnost zpracování projektu před zahájením realizace projektu má zabránit účelovému uplatňování odpočtu, povinnost vymezení cíle projektu slouží k posouzení charakteru projektu, tedy zda projekt obsahuje prvek novosti. Je nepochybné, že se správce daně musí za účelem závazného posouzení výdajů vynaložených na výzkum a vývoj seznámit také s údaji, které jsou součástí projektu výzkumu a vývoje, zejména s činnostmi souvisejícími s realizací výzkumu a vývoje, jelikož tyto činnosti posuzované náklady determinují. Správce daně však pro účely závazného posouzení v nyní kauze nezkoumal, zda formální náležitosti uvedené v projektu byly ve skutečnosti naplněny. Jak správně upozornil krajský soud, v nyní věci se teprve v průběhu řízení o platebním výměru objevila důvodná indicie, že projekt nebyl zpracován před zahájením výzkumu a vývoje, ale byl zpracován až později a antedatován (viz bod [31] shora), navíc teprve v řízení o platebním výměru se řešily další formální nesrovnalosti projektu. NSS proto uzavírá, že formální náležitosti projektu bylo s ohledem na specifika tohoto případu možné hodnotit až v řízení o dodatečných platebních výměrech. Rozhodnutí o závazném posouzení proto správce daně rozhodujícího v nyní věci v tomto rozsahu nezavazuje. Stěžovatelčina argumentace, že se nepodařilo prokázat, co se v době rozhodování správce daně o daňové povinnosti oproti stavu v okamžiku vyhotovení závazného posouzení změnilo, není přesná. V otázce účinků závazného posouzení v nyní kauze nejde o to, co se oproti stavu v

okamžiku vydání rozhodnutí o závazném posouzení změnilo. Jde naopak o to, co závazné posouzení vůbec nehodnotilo. A právě otázky, které rozhodnutí o závazném posouzení vůbec nehodnotilo, znemožňují schválit stěžovatelčiny výdaje jako daňově uznatelné.“

Pro doplnění tématu závazných posouzení v oblasti posouzení způsobilosti nákladů pro daňový odpočet na VaV, přikládám níže tabulku, ve které jsou uvedeny jednotlivé počty závazných posouzení, které byly vydány podle § 34e ZDP v letech 2008 – 2015. Počet závazných posouzení je uveden ve srovnání s celkovým počtem poplatníků, kteří uplatňovali daňový odpočet na VaV v daných letech (fyzické a právnické osoby dohromady).⁴⁴

Rok	Počet rozhodnutí o závazném posouzení	Počet poplatníků uplatňujících daňový odpočet na VaV
2008	0	692
2009	0	710
2010	26	808
2011	11	945
2012	14	1 114
2013	15	1 189
2014	21	1 326
2015	12	X ⁴⁵

Tabulka 3 Počet rozhodnutí o závazném posouzení podle § 34e ZDP

2.4 Prameny daňového odpočtu na VaV

Jak již bylo uvedeno v úvodu druhé kapitoly, základním pramenem, který upravuje daňový odpočet na VaV je ZDP. Vzhledem k tomu, že relevantní ustanovení ZDP nejsou příliš detailní (byť se tak mohou na první pohled zdát) a jejich znění

⁴⁴ Tabulka byla zpracována na základě údajů zveřejněných na webu Finanční správy. Jedná se o informace zveřejňované na základě individuálních žádostí o informace podávaných v souladu s § 4 zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů. Tyto konkrétní údaje byly zveřejněny v rámci žádosti č. 43/2016, která je dostupná na <<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/generalni-financni-reditelstvi/uredni-deska-gfr/poskytnute-info-dle-zakona-106-1999sb/2016>>.

⁴⁵ Data nebyla v době zpracování k dispozici.

způsobuje nemalé množství praktických problémů, je v aplikační praxi využíváno velké množství doplňujících zdrojů. Tyto zdroje je však možné využívat pouze subsidiárně, neboť nepoživají právní síly a závaznosti zákona. Obsahem této kapitoly bude představení těch nejdůležitějších pramenů, které se vztahují k daňovému odpočtu na VaV s vymezením konkrétní oblasti, kterou tyto prameny upravují. Jedná se o výčet pramenů, které jsou v praxi považovány za základní a nejvíce využívané.

2.4.1 Pokyn D-288

Druhým nejdůležitějším pramenem, který je využíván v souvislosti s daňovým odpočtem na VaV je pokyn D-288. Přestože není pokyn D-288 obecně závazným právním předpisem, je v praxi hojně využíván a to zejména s ohledem na to, že se v podstatě jedná o výklad finanční správy k využití daňového odpočtu na VaV.

Pokyn D-288 detailněji rozvádí a vykládá zákonná ustanovení vztahující se k daňovému odpočtu na VaV. Ať již daňový subjekt s tímto výkladem souhlasí či nikoliv, musí být v praxi připraven na situaci, že orgány finanční správy budou při kontrole aplikace daňového odpočtu na VaV postupovat podle tohoto interního předpisu Ministerstva financí České republiky („MF“). Samotný text pokynu je rozdělen do 15 bodů. V následujícím textu stručně a jednotlivě rozeberu tyto body a zdůrazním ty části pokynu, které považuji za výkladově a aplikačně důležité ve vztahu k ustanovením § 34a až § 34e ZDP.

1) Projekt VaV

Text pokynu v zásadě kopíruje znění ustanovení ZDP, která se vztahují k projektu VaV. Jsou zde však tři poměrně zásadní odlišnosti, ve kterých text vytvořený MF částečně překrucuje znění ZDP, případně jde dokonce mimo jeho rámec.

Dle výkladu MF se za projekt VaV považuje **souhrnný** dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu VaV vymezí, pro účely daňového odpočtu na VaV, svou činnost ve VaV. V ZDP zcela chybí požadavek na souhrnnost dokumentu projektu VaV. Byť se může zdát, že se jedná o zcela nepatrnou odlišnost, opak je pravdou. Požadavek souhrnnosti byl předmětem sporu až u NSS; viz detailněji v kapitole 3.

Požadavek týkající se data, místa, jména a příjmení odpovědné osoby, která projekt schválila před zahájením řešení projektu je v pokynu MF uveden kumulativně pod jedním bodem. V ZDP jsou tyto požadavky uvedeny jiným způsobem. Zákon vyžaduje nejprve den a místo schválení projektu a až následně jméno a podpis osoby odpovědné za projekt VaV.

Poslední odlišnost týkající se podoby projektu VaV je dle mého názoru velmi zásadní. MF zde vyslovuje požadavek na zpracování projektu v **písemné podobě**. V tomto bodě jde výklad MF nad právní rámec vymezený ZDP, protože zákon sám pouze uvádí, že projektem VaV se rozumí **dokument** s dále stanovenými náležitostmi. Obdobně jako požadavek MF na souhrnnost dokumentu projektu VaV, tak i požadavek na jeho písemnost byl předmětem zkoumání ze strany NSS (viz detailněji kapitola 3 zaměřená na problémy formální stránky daňového odpočtu na VaV).

2) Vymezení VaV pro účely zákona

V příslušných ustanoveních ZDP, která upravují daňový odpočet na VaV jsou neustále duplikována slova VaV, ZDP však žádnou definici těchto dvou pojmů neobsahuje. V textu zákona je pouze opakovaně odkazováno na ZPVEVI. Odkazovaný zákon obsahuje v ustanovení § 2 odst. 1 písm. a) až c) definici základního výzkumu, aplikovaného výzkumu a experimentálního vývoje.

- **Základním výzkumem** se rozumí teoretická nebo experimentální práce, která je prováděna za účelem získání nových vědomostí o základních principech jevů nebo pozorovatelných skutečností.
- **Aplikovaným výzkumem** se rozumí teoretická a experimentální práce, která je zaměřena na získávání nových poznatků a dovedností pro vývoj nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb.
- **Experimentálním vývojem** se rozumí získávání, spojování, formování, a používání stávajících vědeckých, technologických, obchodních a jiných příslušných poznatků a dovedností pro návrh nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb.

Nad rámec jednotlivých definic VaV je v tomto zákoně ještě upraveno, co se rozumí inovacemi. Je s podivem, že inovace nespádají pod kategorii výzkumu ani vývoje a nejsou zahrnuty do množiny podporovaných výzkumně-vývojových aktivit, přestože inovace dozajista obsahují velký podíl výzkumné a vývojové činnosti.

Pokyn D-288 v zásadě kopíruje definice základního výzkumu, aplikovaného výzkumu a experimentálního vývoje, které jsou obsaženy v ZPVEVI. Co však, na rozdíl od ZDP, pokyn obsahuje navíc, jsou základní a pomocná kritéria pro odlišení ostatních činností právě od aktivit VaV.

Základními kritérii odlišujícími VaV od ostatních činností jsou přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné a technické nejistoty. Pro posouzení těchto základních kritérií se použijí následující pomocná kritéria:

- posouzení stanovených cílů projektu (jejich dosažitelnost a vyhodnotitelnost po ukončení realizace projektu);
- prvek novosti nebo novátorství (v rámci informací, které může mít poplatník k dispozici v dané době);
- hledání předtím neodhalených jevů, struktur nebo vztahů;
- aplikace poznatků nebo techniky novým způsobem;
- výsledkem má být nové, hlubší chápání jevů, vztahů, principů s významem širším než pro jednoho poplatníka;
- očekávaný přínos, tj. patent, licence, chráněný vzor atd.;
- kvalifikace pracovníků zařazených do projektu;
- použité metody;
- souvislost s větším celkem (např. s programem, činností podniku);
- míra obecnosti předpokládaných výsledků;
- souvislost projektu s jinou vědeckotechnickou činností.

Všechna výše uvedená kritéria by měla pomoci poplatníkovi při posuzování jeho činností, zda se v konkrétním případě jedná o formu výzkumu nebo vývoje. Dle

pokynu není třeba, aby tato kritéria byla splněna kumulativně. Jedná se tedy o demonstrativní výčet vodítek, která by měla pomoci poplatníkovi identifikovat, zda se v daném případě jedná o činnost VaV. Pokyn dále stanoví, že přítomnost ocenitelného prvku novosti a požadavek na vyjasnění vědecké a technické nejistoty je zachován i v případě, že cíl nebo jeho část je již známa jiným subjektům. Toto platí pouze za podmínky, že poplatník prokáže, že je pro něj projekt věcně či ekonomicky nedostupný nebo nepoužitelný z jiného věcného či ekonomického důvodu nebo neměl o jeho existenci informace v době řešení projektu.

S ohledem na skutečnost, že kritérium ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty nemá oporu v textu zákona, vyvolává tato část pokynu aplikační problémy. Finanční správa vnímá pokyn jako závaznou aplikační normu, reálně se však jedná o akt, který nelze v žádném případě stavět narovno zákonu.

3) a 4) Vymezení činností, které lze a nelze zahrnout do daňového odpočtu na VaV

Bod 3 pokynu obsahuje poměrně vyčerpávající výčet činností prováděných poplatníkem, které lze považovat za způsobilé pro daňový odpočet na VaV. V zásadě se jedná o rozvedení zákonné úpravy do většího detailu. Způsobilým nákladem jsou zejména náklady na experimentální a teoretické práce, ověření prototypů, zkoušky, zkušební provoz a podobné vývojové a výzkumné činnosti. Na pozitivní výčet činností, které lze považovat za způsobilé pro odpočet navazuje bod 4 pokynu, který naopak vymezuje činnosti, které za způsobilé považovat nelze. Jedná se zejména o činnosti, jejichž náplní jsou rutinní procesy, standardní vývoj, udržovací práce, studie proveditelnosti a další činnosti, ve kterých na první pohled chybí výzkumná a vývojová nejistota.

Největší potíže představuje v praxi právě technické posouzení činností prováděných poplatníkem. Nejpalčivějším problémem v současné době je, že projekt připravuje poplatník, respektive jeho zaměstnanec, který je zpravidla odborníkem na danou oblast a na realizaci projektu VaV přímo participuje, přičemž na straně správce daně je pracovník, který zpravidla není schopen posoudit, zda jsou činnosti obsažené v projektu VaV způsobilé pro uplatnění v rámci daňového odpočtu na VaV či nikoliv. Tomuto problému je z části věnována čtvrtá kapitola této práce, zabývající se problémy materiální stránky daňového odpočtu na VaV, neboť si zaslouží hlubší

analýzu a zkoumání.

5) Výdaje vynaložené na realizaci projektu VaV

Další velmi zajímavou a značně problematickou oblastí je vymezení výdajů na realizaci projektu VaV. ZDP v zásadě pouze stanoví, že se musí jednat o výdaje, které:

- byly vynaloženy při realizaci projektu VaV na vybrané činnosti,
- jsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů (respektive se jedná o náklady, které lze považovat z hlediska ZDP za daňově účinné);
- jsou evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů).

Zákonné vymezení považuji za velmi strohé a vágní. Je otázka, co si má poplatník představit například pod pojmem „výdaj na projekční a konstrukční práce“. Je beze sporu, že se musí jednat o výdaj vynaložený v přímé souvislosti s realizací projektu VaV a v souvislosti s podporovanou činností. Co je však velmi složité posoudit, jsou konkrétní náklady, které spadají do kategorie projekčních a konstrukčních prací. Lze považovat za způsobilý výdaj materiál použitý pro projekční práce, mzdu zaměstnanců provádějících projekce, náklad na zkoušku prototypu?

ZDP na tyto otázky nemá odpověď. Je to opět pokyn D-288, který detailněji vymezuje (avšak opět bez právní závaznosti a síly zákona), jaké konkrétní výdaje (náklady) lze považovat za způsobilé pro daňový odpočet na VaV. Dle pokynu lze za výdaje vynaložené na realizaci projektu VaV považovat:

- osobní výdaje na zaměstnance, kteří se podílejí na realizaci a řešení projektu VaV včetně odvodů na sociální a zdravotní pojištění a státní politiku zaměstnanosti (v současné době se jedná o 34 % z hrubé mzdy zaměstnance);
- za způsobilé osobní výdaje lze považovat mzdy, platy, zvýšení pohyblivé částky mzdy/platu zaměstnanců, kteří se podílí na projektu a odměny poskytované na základě dohody o provedení práce nebo dohody o pracovní činnosti;

- daňové odpisy (nebo jejich část) hmotného movitého majetku a nehmotného majetku s výjimkou majetku v bodě 7 a daňové odpisy drobného hmotného majetku (§ 24 odst. 2 písm. v) ZDP);
- další provozní výdaje související s realizací projektu VaV (materiál, zásoby, drobný hmotný a nehmotný majetek, výdaje na knihy a časopisy, na elektrickou energii, teplo, plyn, telekomunikační poplatky, vodné, stočné);
- úplata u finančního leasingu hmotného movitého majetku, který souvisí s realizací projektu VaV;
- cestovní náhrady zaměstnancům, které vznikly v přímé souvislosti s řešením projektu.

Pokyn obsahuje poměrně detailní rozvedení způsobilých výdajů. Avšak opět je nutno konstatovat, že se jedná o vymezení obsažené v právně nezávazném předpisu. Poplatník používá pokyn jako určité vodítko, které mu má pomoci připravit daňový odpočet na VaV tak, aby co nejvíce vyhovoval správci daně. Co se však stane v případě, kdy poplatník sice neporuší zákon, ale nebude zcela respektovat znění pokynu? Toto je další z mnoha otázek, která se objevuje v aplikační praxi příliš často a z tohoto důvodu je samostatně zpracována v následujících kapitolách.

6) Období pro uplatnění výdajů na VaV

Zákonnou podmínkou pro zahrnutí nákladů do daňového odpočtu na VaV je, že náklady musí být vynaloženy v konkrétním období. Obdobím je buď zdaňovací období, nebo období, za které se podává daňové přiznání. V zákoně není nikde řešeno, jaké náklady se považují za náklady vynaložené v období. Pokyn blíže specifikuje, které náklady, při respektování věcné a časové souvislosti v účetnictví, je možné považovat za způsobilé pro daňový odpočet na VaV. Jedná se zejména o specifikaci nákladů, které jsou daňově účinnými až v okamžiku uhrazení (zpravidla odvody na sociální a zdravotní pojištění, pokuty atd.) Znění pokynu není v této části nijak kontroverzní, pouze precizuje základní zákonnou definici, že se musí jednat o náklady vynaložené v **období**. Cíl zákona i pokynu je stejný, eliminovat z odpočtu náklady, které nebyly poplatníkem vynaloženy v období a které tedy nelze do odpočtu zahrnout.

7) Neuplatitelné náklady na služby a nehmotné výsledky VaV

Jak již bylo uvedeno v bodě 5), pokyn specifikuje náklady, které jsou finanční správou považovány za způsobilé pro zahrnutí do daňového odpočtu na VaV. V bodě 7) jsou však uvedeny specifické výjimky, kdy není možné do daňového odpočtu na VaV zahrnout některé služby a nehmotné výsledky VaV. Jedná se o následující případy:

- nakupované služby (viz § 34b odst. 2 písm. b) ZDP) s výjimkou nákladů na spotřebované nákupy vynaložené v přímé souvislosti s řešením projektu (elektrická energie, voda, plyn) a úplat finančního leasingu u hmotného movitého majetku, který souvisí s řešením projektu;
- náklady vynaložené na činnosti pod bodem 3) pokynu, jestliže jsou nakupovány od třetích osob jako služba (s výjimkou nákupu těchto služeb od veřejné vysoké školy nebo výzkumné organizace vymezené podle ZPVEVI);
- náklady vynaložené na externí služby, tj. výkony od jiných jednotek, zejména náklady na nájemné, reprezentaci, konzultace, poradenství, informační servis, externí vzdělávání, účast na konferencích včetně cestovného a další podobné náklady;
- další činnosti poplatníka postrádající ocenitelný prvek novosti (např. podpůrné, administrativní a udržovací činnosti);
- náklady na nákup nehmotných výsledků VaV od veřejné vysoké školy nebo výzkumné organizace ve smyslu ZPVEVI, mají-li souvislost s realizací projektu VaV poplatníka.

Bod 7) pokynu nepřináší nijak kontroverzní či zákon rozšiřující výklad. Mnohem větší problémy, než definování nákladů v pokynu D-288, přináší praktická aplikace tohoto pokynu finanční správou.

8) Náklady, na které byla, byť jen z části, poskytnuta podpora z veřejných zdrojů

ZDP zakazuje financování nákladů zahrnutých do daňového odpočtu na VaV z veřejných zdrojů a to prostřednictvím ustanovení § 34b odst. 2 písm. a). Zákon i pokyn jsou zde zajedno v tom, že jeden a týž náklad na výzkumnou a vývojovou činnost není možno financovat z veřejných zdrojů a souběžně zahrnovat do způsobilých nákladů daňového odpočtu na VaV. Pokyn v tomto směru dále rozvádí, že pro účely zákona se za prostředky poskytnuté z veřejných zdrojů rozumí prostředky, které byly poskytnuty ze státního rozpočtu, rozpočtu obcí a krajů, státních fondů, z grantů evropských společenství a z veřejných rozpočtů a jiných peněžních fondů cizího státu.

Souběh daňového odpočtu na VaV a podpory z veřejných zdrojů u jednoho poplatníka (ale odděleně a na separátních nákladech) je velmi zajímavý v praxi a to z pohledu administrativního vedení projektů, účetnictví a výkaznictví. Zajímavým aspektem vzájemného souběhu a křížení různých forem je blíže věnována kapitola 1.4.

9) Souběh položek odčitatelných od základu daně

Otázka souběhu položek, které si poplatník může odčítat od základu daně, není v ZDP vůbec řešena. Ani pokyn v tomto neuvádí žádné pravidlo či ustálenou praxi. Ze souvisejících ustanovení ZDP a daňové praxe jsem však vyzorovala následující kritéria, podle kterých se poplatník bude zpravidla rozhodovat o tom, zda vůbec a v jakém rozsahu uplatní konkrétní položku odčitatelnou od základu daně.

Aby poplatník mohl uplatňovat položky odčitatelné od základu daně, musí nutně vykázat kladný základ daně v dostatečné výši. Jakmile má poplatník dostatečný základ daně, pak má relativní volnost v tom, jakou položku uplatní. Zpravidla se však řídí tím, v jaké výši jednotlivé položky vykázal a zejména v jakém roce tyto položky vykázal. Například daňovou ztrátu je poplatník schopen odčítat až v pěti následujících zdaňovacích obdobích (§ 34 odst. 1 ZDP), oproti tomu nevyužitý daňový odpočet na VaV je možné využít pouze ve třech následujících obdobích po období, ve kterém vznikl (§ 34 odst. 5 ZDP). Při sestavování daňového přiznání musí mít tedy poplatník na zřeteli i historický původ ztrát a dalších položek, které by si rád odečetl od základu daně.

10) Období, ve kterém lze odpočet na VaV uplatnit

Bod 10) pokynu stanoví zvláštní povinnost pro poplatníka daně. Pokud

poplatník v období, kdy vznikl nárok na odpočet, tedy v období kdy byly vynaloženy náklady na realizaci projektu VaV, vykáže základ daně z příjmů v dostatečné výši a přitom neuplatní odpočet na VaV vůbec nebo v celkové možné výši, **pak nelze** tento odpočet nebo jeho část přenášet do dalších období.

V zákoně chybí jakékoliv ustanovení, které by neumožňovalo přenos odpočtu na VaV do následujících období. V § 34 odst. 5 ZDP je pouze uvedeno, že pokud není možné daňový odpočet na VaV odečíst z důvodu nízkého základu daně nebo daňové ztráty, lze jej odečíst nejpozději ve třetím období následujícím po období, ve kterém vznikly. Mám za to, že bod 10) pokynu jde nad rámec zákona, protože zakazuje něco, co není zakázáno přímo zákonem. Finanční správa ve svém pokynu dovozuje zákaz z toho ustanovení zákona, které zákazem není a jehož znění není zcela jasné. Bezesporu bylo cílem zákonodárce, aby poplatník uplatňoval odpočet, má-li k tomu příležitost. Není-li poplatník schopen odpočet uplatnit, pak je mu dána možnost přesunout ji do období následujícího. Opravdu bylo cílem zákonodárce zakázat poplatníkovi například přenos daňového odpočtu na VaV do dalšího období, jestliže v daňovém přiznání poníží základ daně o ztrátu, kterou je možné uplatnit naposledy právě v tomto daňovém přiznání, jinak by mu expirovala?

Dle mého názoru je tento výklad finanční správy nesprávný a je pouze otázkou času, kdy se i tento poměrně specifický případ stane předmětem sporu mezi daňovými subjekty a finanční správou.

11) a 12) a 13) Specifické body pokynu

Body 11), 12) a 13) pokynu představím pouze ve zkratce, neboť se jedná o velmi specifické případy a nepovažuji je vzhledem ke znění zákona za nijak kontroverzní. V bodě 11) stanovuje pokyn možnost uplatnit daňový odpočet na VaV v dodatečném daňovém přiznání (samozřejmě při zachování lhůty pro využití odpočtu nejdéle do tří období po období, ve kterém daňový odpočet na VaV vznikl). Bod 12) pokynu umožňuje uplatnění daňového odpočtu na VaV právním nástupcem poplatníka pouze v případech stanovených v § 23a a § 23c ZDP (převod obchodního závodu na obchodní korporaci a fúze a rozdělení obchodních korporací); opět při zachování lhůty pro využití odpočtu. Bod 13) upravuje možnost využití daňového odpočtu na VaV u zanikající společnosti po rozhodném dni přeměny. Nástupnická společnost nemůže, s výjimkou v bodě 12) pokynu, uplatnit neuplatněný daňový odpočet na VaV zanikající společnosti, který vznikl před rozhodným dnem přeměny.

Nástupnická společnost však může uplatnit daňový odpočet na VaV k výdajům vynaloženým po rozhodném dni přeměny za všechny společnosti, které se účastnily přeměny a zanikají bez likvidace.

14) Výše daňového odpočtu na VaV

Bod 14) pokynu v zásadě popisuje matematický výpočet odpočtu ve výši 100 % a 110 %. Toto již bylo popsáno na konkrétních příkladech v kapitole 2.3 výše a nebude to tedy předmětem dalšího popisu.

2.4.2 Zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací

ZDP se ve specifických částech výslovně odkazuje na ustanovení speciálních právních předpisů, které dále definují specifické instituty (např. odkaz v § 6 odst. 7 písm. a) ZDP na zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů, („ZP“), týkající se stanovení výše náhrad cestovních výdajů). V § 34b odst. 2 písm. b) ZDP je výslovně v textu zákonného ustanovení odkazováno na vymezení veřejných vysokých škol a výzkumných organizací podle zákona upravujícího podporu výzkumu a vývoje pro účely poskytování podpory, tedy již v předchozích kapitolách analyzovaný ZPVEVI.

Pro shrnutí výše uvedeného lze uvést, že ZPVEVI je v oblasti daňového odpočtu na VaV využíván zejména pro definici subjektů uvedených v odstavci výše a pro definici základního výzkumu, aplikovaného výzkumu a experimentálního vývoje. V předchozí podkapitole již bylo uvedeno, že ze zákonných definic uvedených v ZPVEVI přesně vychází pokyn D-288.

2.4.3 Frascati manuál

Frascati manuál („Frascati manuál“ nebo „manuál“) je vedle ZDP, ZPVEVI a pokynu D-288 nejvyužívanější pomůckou, která pomáhá poplatníkům při aplikaci daňového odpočtu na VaV. Byť se jedná o materiál bez jakékoli právní závaznosti, nelze jej v aplikační praxi opomínat. Frascati manuál byl vytvořen na základě zkušeností získaných z realizace VaV v členských i nečlenských státech OECD. Název manuálu je odvozen od jména italského města Frascati, ve kterém byla poprvé v roce 1963 odsouhlasena první verze manuálu. Manuál byl celkem šestkrát revidován a to v letech 1970, 1976, 1981, 1994, 2002 a 2015. Poslední vydání

manuálu z roku 2015 je výsledkem společné práce pracovní skupiny Národních expertů pro vědu a technologické indikátory („NESTI“, National Experts on Science and Technology Indicators), která zahrnovala přes 120 odborníků z téměř 40 zemí a mezinárodních organizací. Revidovaná verze manuálu byla schválena Výborem OECD pro politiku v oblasti vědy a technologií („CSTP“, Committee for Scientific and Technology Policy) a OECD Výborem pro statistiku a politiku v oblasti statistiky („CSSP“, Committee for Statistics and Statistical Policy).⁴⁶ Všechny verze manuálu jsou automaticky vydávány v anglickém jazyce. Pro zajímavost uvádím, že nejenom Frascati manuál (a jeho různé jazykové verze), ale i další zajímavé publikace jsou k dohledání v on-line knihovničce OECD.⁴⁷

Frascati manuál je příručkou, která obsahuje návrhy standardů pro měření vědeckých a technických činností při realizaci průzkumů výzkumu a experimentálního vývoje. Standardy obsažené v manuálu nejsou aplikovatelné pouze v členských státech OECD. S ohledem na skutečnost, že Frascati manuál je výsledkem společné iniciativy OECD, UNESCO, EU a dalších regionálních organizací, lze jej považovat za celosvětový standard pro průzkumy VaV.

Dle Frascati manuálu se do množiny pojmu VaV zahrnuje tvořivá práce, která je vykonávána systematicky a s cílem zvýšit objem znalostí, včetně znalostí o člověku, kultuře a společnosti a využití tohoto objemu znalostí pro navržení nových aplikací. Stejně jako ZPEVI, rozlišuje Frascati manuál mezi základním výzkumem, aplikovaným výzkumem a experimentálním vývojem.⁴⁸ Rozdíly v definicích jsou zcela minimální, neboť definice a terminologie používané v ZPEVI vychází z Frascati manuálu. Ze znění důvodové zprávy k § 2 ZPVEVI vyplývá, že termíny a definice používané v ZPVEVI vychází z terminologie, která je standardně užívána v členských zemích OECD v rámci statistických šetření v oblasti VaV. Důvodová zpráva následně výslovně odkazuje na příručku Frascati, která jednotlivé pojmy nejenom definuje, vysvětluje, ale i zdůvodňuje. Pro úplnost je nutno podotknout, že Frascati manuál je v pravidelných intervalech aktualizován a rozvíjen.

Definování VaV je velmi složité zejména s ohledem na to, že je potřeba

⁴⁶ *Frascati Manual: Guidelines for collecting and reporting data on Research and Experimental Development* [online]. oecd.com, [cit. 29. října 2016]. Dostupné na <<http://www.oecd.org/sti/inno/Frascati-Manual.htm>>.

⁴⁷ Knihovnička je dostupná online zde: <http://www.oecd-ilibrary.org/>

⁴⁸ *Frascati manual 2015: guidelines for collecting and reporting data on research and experimental development*. Paris: OECD, 2015, s. 44 - 45.

striktně odlišovat ryzí VaV od **ostatních příbuzných činností**, které mají vědecký a technický základ, ale za VaV je označit nelze. Tyto vedlejší činnosti jsou na VaV velmi úzce napojeny prostřednictvím toku informací, institucí a zaměstnanců. Při posuzování činností VaV je potřeba tyto vedlejší činnosti vždy oddělit (toto striktní rozlišování má velký vliv například při výpočtu způsobilých nákladů, které lze uplatnit v rámci daňového odpočtu na VaV).

Frascati manuál blíže definuje, které specifické činnosti jsou vyloučeny z VaV.

Vědecko-technické informační služby jsou považovány za vyloučené z VaV. Jedná se zejména o specializované činnosti, jakými jsou například: sběr údajů, kódování, záznamní činnost, činnost šíření informací (diseminace), překlady, analýzy a jejich vyhodnocování prováděné vědeckým a technickým personálem, bibliografické služby, patentové služby, vědecko-technické informační služby, poradenské služby a účast na vědeckých konferencích. Všechny tyto činnosti jsou obecně vyloučeny z VaV. I tyto činnosti je však možné považovat za VaV, jestliže jsou vykonávány výlučně nebo zejména za účelem podpory VaV (jako příklad se uvádí příprava průvodní zprávy o výsledcích VaV, která by podle manuálu měla být zahrnuta do VaV).

Sběr údajů na všeobecné účely, který je prováděný všeobecnými vládními agenturami za účelem zaznamenání přírodních, biologických a společenských jevů, které jsou předmětem všeobecného zájmu nebo pro které má pouze vláda zdroje pro jejich zaznamenání (v případě České republiky by zřejmě za VaV nebylo obecně možné označit činnost Českého statistického úřadu). Znakem této činnosti je zejména její rutinnost a opakování, což v žádném případě nepatří do charakteristiky VaV. Pokud jsou však tyto údaje sbírány za účelem jejich dalšího využití ve vědeckém výzkumu nebo vývoji, měly by pak být součástí VaV. Pro názornost uvádím následující příklad: Do VaV nebude patřit činnost spočívající v sestavení pravidelné statistiky nezaměstnanosti nebo čerpání sociálních dávek, protože výstupy z těchto činností nebudou zpravidla dále využívány pro aktivitu VaV (jsou tvořeny za všeobecným účelem). Frascati manuál dokonce uvádí, že i kdyby byly následně využity ve VaV, nelze je považovat za součást VaV. Oproti tomu například sestavení statistiky chybovosti specifického software systému může být dále využito například v projektu vývoje aplikace k zabránění vzniku těchto chyb. Obecně je potřeba sledovat **účel** (všeobecné a informativní statistické údaje X cílená statistika

vybrané oblasti pro další využití ve VaV), za kterým je určitá činnost vykonávána a následně posoudit, zda se jedná o součást VaV či nikoliv.^{49 50}

Testování a standardizace, které se týkají údržby národních standardů, kalibrace sekundárních standardů, rutinního testování a analýzy materiálů, komponentů, výrobků, procesů atd. nelze považovat za činnosti VaV.

Studie proveditelnosti jsou součástí VaV za předpokladu, že se jedná o studie proveditelnosti výzkumných projektů. Naproti tomu součástí VaV není činnost prošetřování a ověřování projektů prostřednictvím stávajících technik a metod před rozhodováním o jejich (ne)implementaci.

Specializovaná zdravotní péče je součástí VaV pouze tehdy, nejedná-li se o činnost vykonávanou rutinním způsobem. Taková nerutinní činnost (s prvky VaV) se může v praxi objevit například v zařízeních univerzitních nemocnic.

Studie zaměřené na politiku je dle Frascati manuálu třeba vnímat poněkud extenzivně a tedy nejenom ve smyslu studia politiky národní, ale rovněž politiky na úrovni regionální, místní a jednotlivých podniků. Za činnost VaV se nepovažují podpůrné činnosti politických akcí nebo legislativní činnosti mezi které patří například řízení vztahů s veřejností (public relations), styk s médii nebo technická podpora spočívající v administrativních činnostech. Na druhou stranu je možné za VaV považovat činnosti vykonávané skupinou expertů (badatelů), jejichž úkolem je poskytnout osobám a manažerům v rozhodujících funkcích co nejdetailnější a nejkompexnější informace o sociálních, ekonomických a přírodních jevech (činnost těchto skupin bude zpravidla sama o sobě naplňovat standardní kritéria akademické sféry pro vědeckou činnost).

Programová hodnocení spočívající ve vyhodnocování analýz ex ante a ex post se zpravidla nekvalifikují pro VaV. Nicméně i u této kategorie činností je možné, že se za určitých podmínek kvalifikují pro VaV. V tomto případě je však vždy velmi důležité provést důkladnou analýzu toho, jaká vědecká metodologie byla aplikována při přípravě evaluace, jaké konkrétní činnosti jsou v jejím rámci realizovány a jaké

⁴⁹ Tato část již není součástí verze Frascati manuálu z roku 2015. Navzdory tomu ji však ve své práci ponechávám (dle verze manuálu z roku 2002) a považuji ji za velmi důležitou, protože vyzdvihuje potřebu sledování pravého účelu vykonávání specifické činnosti. Správné posouzení účelu je dle mého názoru klíčové pro následné komplexní posouzení činnosti z pohledu VaV.

⁵⁰ *Frascati manual 2002: proposed standard practice for surveys on research and experimental development : the measurement of scientific and technological activities*. Paris, Organisation for Economic Co-operation and Development, 2002, s. 31.

standardy kvality byly použity. Často se pak v praxi stává, že jsou hodnotící činnosti nesplňující kritéria VaV, ať už prováděné interně nebo prostřednictvím externích poskytovatelů, nepřesně označovány za aktivity výzkumu a vývoje. Opět bych nad rámec výše uvedeného uvedla, že i účel provádění činností může v tomto případě subsidiárně pomoci při určování, zda se jedná o činnost VaV či nikoliv.

Ryzí aktivity financování VaV spočívající v přerozdělování finančních prostředků v rámci realizace dotačních programů zaměřených na VaV a prováděné jednotlivými ministerstvy, výzkumnými agenturami a podobnými institucemi, není možné označit za VaV.

Nepřímé podpůrné aktivity představuje řada činností, které není možné v žádném případě označit za činnost VaV. Jsou to činnosti, které poskytují podporu pro aktivity VaV. Zpravidla se jedná o administrativní pomoc, úklid, transport, služby archivace atd. Dlužno podotknout, že navzdory skutečnosti, že jsou tyto činnosti nerelevantní pro VaV, je možné si je za specifických podmínek nárokovat jako způsobilé náklady VaV.⁵¹

V textu výše jsou uvedeny specifické činnosti, které se často vyskytují na tenké hranici dělící jednotlivé činnosti na VaV a na ty ostatní činnosti, které se pro VaV nekvalifikují. Frascati manuál stanovuje pět základních kritérií, která by měla být naplněna kumulativně. Aby bylo možné označit konkrétní činnost za VaV, musí tato činnost být:

- i. novátorská (musí být přítomen prvek novosti);
- ii. kreativní;
- iii. nejistá;
- iv. systematická;
- v. převoditelná/zopakovatelná.

Novátorství neboli novost je představována novou vědomostí, která má být přínosem plánovaného výzkumně-vývojového projektu. Existenci, respektive přítomnost této novosti je potřeba posuzovat s ohledem na oblasti, ve kterých je zkoumaná činnost realizována. V oblasti hospodářství se novost posuzuje vůči existujícímu objemu

⁵¹ Frascati manual 2015: guidelines for collecting and reporting data on research and experimental development. Paris: OECD, 2015, s. 76 - 78.

vědomostí konkrétního hospodářského sektoru/odvětví. Aktivita VaV musí vyústit v objevy, které jsou nové a v daném hospodářském sektoru doposud nevyužité. Vyloučené jsou aktivity a z nich získané vědomosti, které pouze kopírují, napodobují nebo zpětně analyzují, protože nejsou ve skutečnosti novými (dá se říci, že jsou pouze od původní nové vědomosti odvozeny, a proto je není možno považovat za vědomosti splňující kritérium novosti).

Kreativita se má projevovat tím, že aktivita VaV je založena na originálních, ne zřejmých/jasných konceptech a hypotézách. Cílem každého projektu VaV mají být nové koncepce nebo myšlenky které zlepšují, nebo posouvají dál současný stav vědomostí. Tento faktor vylučuje z aktivity VaV jakoukoliv rutinní změnu produktů nebo procesů (již výše bylo zmíněno, že rutinní činnosti jsou obecně vyloučeny). Naproti tomu vytvoření nových postupů pro zpracování běžných (rutinních) úkolů by mělo být součástí VaV. (Jako příklad se uvádí činnost odborné přípravy, která je obecně z VaV vyloučena. Na druhou stranu činnost, jejímž výsledkem je nová metoda výcviku odborné přípravy, se může kvalifikovat jako VaV). Dle Frascati manuálu je lidská činnost inherentní součástí kreativity ve VaV a jako výsledek této skutečnosti, projekt VaV nezbytně potřebuje pro svou realizaci přispění výzkumného pracovníka.⁵²

Nejistota se ve VaV obecně projevuje v oblasti nákladů investovaných do projektu VaV (existuje sice rozpočet celého projektu, ale při jeho realizaci mohou nastat neočekávané výdaje), času potřebného pro jeho realizaci a zejména v dosažení stanovených výsledků projektu VaV. Jako příklad uvádí Frascati manuál rozdíl v tvorbě prototypů v rámci VaV a mimo jeho rámec. Rozdíl mezi dvěma typy prototypů je právě přítomnost nejistoty. O činnost VaV se bude jednat v případě, kdy jsou vytvářeny prototypy za účelem testování technických konceptů a technologií s vysokým rizikem selhání (chybovosti). V opačném případě, kdy jsou prototypy vytvářeny pouze v rámci předprodukční fáze nějakého výrobku a za účelem obdržení technické certifikace, nejedná se o činnost VaV.

Systematičnost při realizaci projektu VaV znamená, že projekt VaV je řízený na základě předem stanoveného plánu (nejedná se o náhodnou či nahodilou a ojedinělou činnost). Tato realizace je průběžně vyhodnocována a jsou z ní

⁵² Frascati manual de facto říká, že jeden z obligatorních prvků činnosti VaV (kreativita) je podmíněn přispěním lidského faktoru. Je tedy nutné toto vykládat tak, že naprogramované procesy nejsou bez přispění člověka schopné kreativity?

zpracovávají informační záznamy. Projekt je realizován prostřednictvím využití materiálových a lidských zdrojů, o jejichž využití je důležité zachovávat detailní přehledy, protože na základě údajů zde obsažených může být projektovým týmem rozhodnuto o případném dalším zapojení expertů nebo zahrnutí nového materiálu do vývoje.

Převoditelnost/Zopakovatelnost je třeba chápat ve smyslu předávání nabytých vědeckých poznatků. Výsledkem projektu VaV by měly být nové vědomosti a mělo by být umožněno jejich použití dalšími vědeckými pracovníky. Účelem projektů VaV je totiž primárně navýšení stávajícího objemu vědomostí a proto by výsledky VaV neměly zůstat pouze v myslích jejich původců a měly by být dále šířeny. Toto šíření přirozenou cestou pozitivně působí a stimuluje další činnost v oblasti VaV. U výzkumných institucí nebo vysokých škol je poměrně běžné, že se výsledky VaV publikují a následně sdílejí a diskutují s akademickou obcí. V soukromé sféře je takové šíření výsledků VaV poněkud problematické a to zejména s ohledem na skutečnost, že výsledky VaV jsou velmi často součástí obchodního tajemství. Nicméně i u této poslední jmenované skupiny výsledků předpokládá Frascati manuál určitou aktivitu původců ve sdílení výsledků VaV.⁵³

Jestliže považujeme Frascati manuál za jednu z nejdůležitějších pomůcek při posuzování aktivit VaV, nelze pominout její části věnované **způsobilým nákladům**. Otázka způsobilosti nákladů je v dnešní době velmi problematická a hojně diskutovaná (tato problematika je detailně zpracována ve čtvrté kapitole). Právě s ohledem na téma čtvrté kapitoly (problémy materiální stránky daňového odpočtu na VaV), považuji za důležité zpracovat do této části pasáž věnovanou posouzení způsobilosti nákladů na VaV a to s plným vědomím skutečnosti, že Frascati manuál nemá žádnou právní závaznost. Jak bude dále detailně uvedeno, pokyn D-288 také není právně závazný a stanoviska Finanční správy v rámci společných Koordinačních výborů s Komorou daňových poradců České republiky („KOOV“) už vůbec ne a přitom působí v praxi nemalé problémy.

Jak vyplývá z textu výše, nejprve je nutno věnovat pozornost posouzení toho, zda se v konkrétním případě jedná o aktivitu VaV. Jestliže dospějeme k závěru, že lze konkrétní činnost považovat za VaV, vyvstává další problém. Tímto problémem je

⁵³ *Frascati manual 2015: guidelines for collecting and reporting data on research and experimental development*. Paris: OECD, 2015, s. 46 - 48.

posouzení způsobilosti jednotlivých nákladů pro VaV. Důvody, proč je nutné rozlišovat náklady na způsobilé a nezpůsobilé pro VaV jsou rozmanité a mohou jimi být například:

- potřeba identifikace nákladů pro potřeby výkaznictví na projektu,
- požadavek oddělené evidence nákladů pro potřeby dotačních programů, nebo
- oddělená evidence pro potřeby uplatnění odpočtu na VaV.

Není možné jednoduše zobecnit, které náklady jsou relevantní pro VaV a které nikoliv. Velmi záleží na konkrétním odvětví, ve kterém se činnost VaV provádí. Frascati manuál se detailně věnuje vybraným sektorům, u kterých je také detailně rozebírána způsobilost nákladů. Rozbor obsahuje detailní zpracovanou analýzu VaV realizovaného obchodními společnostmi, vládou, institucemi vyššího vzdělávání a soukromými neziskovými organizacemi. Z této analýzy nelze zcela jednoduše odvodit jednoznačné a obecně aplikovatelné závěry. Co však zobecnit lze, jsou základní hlediska a přístupy v posuzování způsobilosti výdajů, bez vlivu specifik jednotlivých sektorů.

Jednotce, která realizuje projekt VaV, vznikají jednak **interní náklady** (dle Frascati manuálu se jedná o veškeré výdaje na VaV, které byly vynaloženy v rámci jednotky v daném časovém období a hospodářském sektoru⁵⁴)⁵⁵ a **externí náklady**. Mezi interní náklady se řadí běžné náklady, dále členěné na náklady práce a ostatní běžné náklady.

Náklady práce jsou představovány ročními platy, mzdami a veškerými přidruženými náklady nebo doplňkovými benefity, kterými jsou například odměny, placená dovolená, příspěvky do penzijních fondů a ostatní platby sociálního pojištění, daně ze mzdy placené zaměstnavatelem, a další odměny hrazené zaměstnanci podílejícímu se na realizaci projektu VaV. Náklady práce nejsou automaticky způsobilým nákladem jenom proto, že je konkrétní zaměstnanec přidělen na oddělení zabývající se realizací projektu VaV, a přitom se na realizaci projektu VaV nijak nepodílí. Obdobně je třeba způsobilé náklady pokrátit i v případě, že se zaměstnanec na realizaci projektu VaV podílí pouze částečně. Pojetí způsobilých nákladů ve

⁵⁴ Je třeba připomenout, že Frascati manuál je příručka určená primárně ke statistickým účelům, proto je zde uvedeno rozlišování nákladů dle hospodářského sektoru.

⁵⁵ *Frascati manual 2015: guidelines for collecting and reporting data on research and experimental development*. Paris: OECD, 2015, s. 112.

Frascati manuálu je relativně široké, ale nijak ojedinělé. Obdobným způsobem jsou vymezeny způsobilé výdaje například v rámci aktuálně vyhlášených dotačních výzev v OPPIK.⁵⁶

Náklady na mzdy zaměstnanců, kteří poskytují v rámci realizace projektu VaV podpůrné služby, by neměly být zahrnuty do způsobilých nákladů práce. Tyto náklady se nicméně mohou kvalifikovat jako způsobilé ostatní běžné náklady (např. techničtí pracovníci, ostatní výzkumní pracovníci nebo pracovníci podpory).

Ostatní běžné náklady jsou tvořeny neinvestičními náklady na nákup materiálu, pomocných materiálů a vybavení pro podporu VaV, které byly vynaloženy na realizaci projektu VaV v daném období. Nejčastějším příkladem běžných nákladů je například vodné, stočné, náklady na elektřinu, palivo, knihy, časopisy nebo členské příspěvky ve vědeckých společnostech. Specifickými běžnými náklady mohou být náklady na platby úroků a licencí za využití patentů a dalších předmětů práva průmyslového vlastnictví nebo třeba nájemné budov. Obdobně, jak již bylo naznačeno výše, součástí běžných nákladů jsou náklady na služby expertů a pracovníků, kteří nejsou zaměstnanci jednotky a představují pro ni externího poskytovatele specifických služeb. Obvykle se jedná o nezávislé konzultanty, členy výzkumných organizací, případně osoby samostatně výdělečně činné, které pro jednotku vykonávají obdobnou činnost jako její zaměstnanci, ale nedostávají za ni plat, ale smluvní odměnu. Stejně jako náklady práce, i ostatní běžné náklady je potřeba považovat za způsobilé jen do té míry, do jaké mají přímou souvislost s realizací projektu VaV.

Zvláštní a novou kategorií nákladů zpracovanou ve Frascati manuálu jsou **vnitroskupinové náklady**. Spousta společností v dnešní době patří do velkých mezinárodních skupin, které mezi sebou vzájemně sdílí a přefakturovávají náklady. Z tohoto důvodu je třeba identifikovat a posoudit náklady způsobilé pro VaV i z této kategorie nákladů. Dle Frascati manuálu dochází v praxi velmi často k transakcím, které jsou označeny jako platby na podporu VaV. Reálně však nedochází k žádné reciprocitě a podporující entita od podporované entity neobdrží žádný VaV. Z tohoto důvodu by se tyto platby neměly považovat za náklady na VaV vynaložené podporující společností, ale měly by být považovány za součást vnějšího financování přijímající společnosti.

⁵⁶Operační program Podnikání a Inovace pro konkurenceschopnost v programovém období 2014 – 2020.

2.4.4 Oslo manuál

Spíše na okraj a pro doplnění výše uvedeného uvádím jako jeden ze zdrojů také Oslo manuál. Tento manuál vydaný OECD je primárně základní metodickou a analytickou příručkou k měření inovačních aktivit. Prostřednictvím tohoto dokumentu jsou rozlišovány různé skupiny inovací. Vzhledem ke skutečnosti, že inovace nepatří mezi činnosti podporované v rámci daňového odpočtu na VaV, není tento manuál v rámci této práce dále rozváděn a analyzován.

2.5 Daňový odpočet na VaV v aplikační praxi

V rámci svého zaměstnání se velmi často setkávám s daňovým odpočtem na VaV. Náplní mé práce je zejména pomoc klientům s identifikací způsobilých nákladů pro zahrnutí do daňového odpočtu na VaV, výpočet konkrétní částky odpočtu, kterou lze uplatnit v daňovém přiznání, analýza problémů souvisejících s uplatněním odpočtu na VaV a asistence s řešením těchto problémů. Nezbytnou součástí práce mojí a mých kolegů je rovněž asistence klientům v rámci daňových kontrol a soudních sporů na úrovni nejenom krajských soudů, ale i NSS.

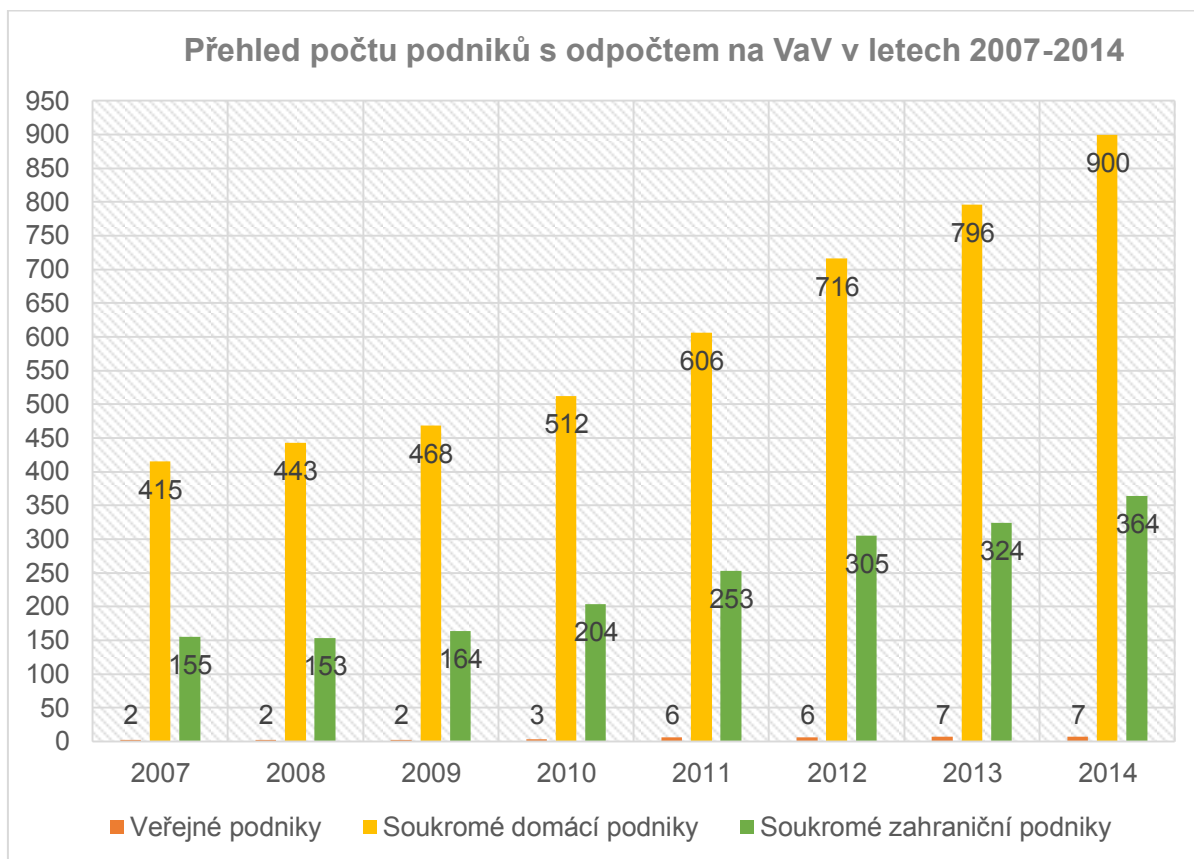
Daňový odpočet na VaV je velmi zajímavým nástrojem, který za zákonem stanovených podmínek slouží k optimalizaci daňové povinnosti určité skupiny poplatníků. Počet poplatníků, kteří v rámci svého daňového přiznání uplatňují tuto položku odčitatelnou od základu daně, se rok od roku zvyšuje. Počet poplatníků, kteří ve svých daňových přiznáních uplatnili daňový odpočet na VaV vzrostl mezi lety 2007 až 2014 o 699 poplatníků. Údaje za jednotlivé roky jsou zpracovány níže do přehledné tabulky a sloupcového grafu.⁵⁷ Data jsou uvedena za roky 2007 až 2014, přičemž poplatníci jsou rozdělení do tří skupin: veřejné podniky, soukromé domácí podniky a soukromé zahraniční podniky.⁵⁸

⁵⁷ Tabulky i graf byly zpracovány na základě údajů Českého statistického úřadu v publikaci *Nepřímá veřejná podpora výzkumu a vývoje v České republice*. Publikace je rovněž dostupná on-line zde: https://www.czso.cz/documents/10180/42512014/KP_211003-16.pdf/cdd3fd7b-8868-470b-8581-77e5ce678949?version=1.1 [odkaz platný ke dni 7. února. 2018]

⁵⁸ *Nepřímá veřejná podpora výzkumu a vývoje v České republice 2014*. Praha: Český statistický úřad, 2016, s. 50.

Ukazatele	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Počet podniků s daňovým odpočtem na VaV	572	598	634	719	865	1027	1127	1271
Veřejné podniky	2	2	2	3	6	6	7	7
Soukromé domácí podniky	415	443	468	512	606	716	796	900
Soukromé zahraniční podniky	155	153	164	204	253	305	324	364

Tabulka 4 Počet poplatníků uplatňujících daňový odpočet na VaV v 2007 – 2014



Graf 2 Počet poplatníků uplatňujících daňový odpočet na VaV v 2007 – 2014

Celkové výdaje vynaložené na VaV, které byly uplatněny v daňovém odpočtu na VaV v letech 2007 - 2014 jsou zobrazeny v tabulce níže. Z uvedených dat je vidno, že celkové výdaje vynaložené a uplatněné v daňovém odpočtu na VaV se mezi lety 2007 - 2014 více než zdvojnásobily.⁵⁹

Rok	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Odpočet na VaV (v mil. Kč)	5 017	4 857	5 246	6 931	9 665	10 435	12 090	11 912

Tabulka 5 Výdaje vynaložené v daňovém odpočtu na VaV v 2007 - 2014

S rostoucím počtem poplatníků, kteří využívají možnosti daňového odpočtu na VaV, se rovněž zvyšuje množství problémů, které se v aplikační praxi objevují.

⁵⁹ *Nepřímá veřejná podpora výzkumu a vývoje v České republice 2014*. Praha: Český statistický úřad, 2016, s. 51.

V následujících podkapitolách jsou nejprve uvedeny zajímavé statistické údaje týkající se daňového odpočtu na VaV a následně na ně ve třetí a čtvrté kapitole navazuje analýza největších problémů aplikační praxe.

2.6 Daňový odpočet na VaV v hledáčku finanční správy a v číslech

Je bez jakýchkoli pochybností, že daňový odpočet na VaV nezůstal mimo zájem finanční správy. V současné době, kdy je na finanční správu vyvíjen čím dál tím větší tlak k výběru finančních prostředků, dochází k cílenému plošnému prověřování poplatníků. Finanční správa se specializuje a při kontrolní činnosti se nyní zaměřuje na oblasti, které dříve zůstávaly mimo střed jejího zájmu. Hezkým příkladem jsou například převodní ceny, u kterých se finanční správa zaměřuje na kontrolu nastavení cen v souladu s ustanovením § 23 odst. 7 ZDP.⁶⁰ Pro svou specifickou a složitou zůstávaly převodní ceny doménou finančních úřadů zejména v Praze. V současné době však dochází ke specializaci pracovníků finanční správy a kontrolní činnost se z jejich strany stává profesionálnější a sofistikovanější. V této souvislosti nelze pominout článek publikovaný v Hospodářských novinách dne 19. října 2017⁶¹, který se zabývá údajným odměňováním úředních osob za to, že daňovými subjekty doměří daň. Autorka článku uvádí, že úředníci finanční správy jsou motivováni k doměřování daně u daňových poplatníků. Zmiňované cílené doměřování by se mělo týkat zejména oblasti převodních cen a právě daňového odpočtu na VaV. Byť se jedná o informaci doposud⁶² oficiálně nepotvrzenou, tak závěry v článku uvedené jsou na aplikační praxi více než přiléhavé. Co jsem dosud zaznamenala z průběhu daňových kontrol, tendence a motivace správce daně k doměřování daně je čím dál tím intenzivnější. Argumentace a odůvodnění doměrků a zpráv o výsledcích daňových kontrol však zaostávají a trpí zásadními nedostatky, ať již se jedná o nedostatky hmotně-právního charakteru (např. neodborné posouzení projednávané problematiky správcem daně) nebo procesně-právního charakteru (např. nedostatečné vypořádání se správcem daně s důkazními prostředky předloženými daňovými subjekty). Domnívám se, že jestliže dojde k oficiálnímu potvrzení této informace, případně ke zveřejnění interní metodiky, která měla být za

⁶⁰ Ustanovení se týká problematiky stanovení cen mezi spojenými osobami.

⁶¹ KRÁLOVÁ, Táša. *Finanční správa jde po podnikatelích. Přiznala, že vyplácí úředníkům prémie podle doměřování daní* [online]. ihned.cz, 19. října 2017 [cit. 19. října 2017]. Dostupné na <<https://archiv.ihned.cz/c1-65921460-financni-sprava-priznala-ze-vyplaci-premie-dle-vyse-domerene-dane-ci-neuznaneho-odpocet-na-vyzkum-a-vyvoj>>.

⁶² V době přípravy rigorózní práce nebyla tato informace oficiálně potvrzena.

tímto účelem vydána⁶³, bude to mít zásadní vliv na všechny probíhající spory týkající se (nejenom) daňového odpočtu na VaV.

Z pohledu procesního práva by na základě této informace mohla být ze strany daňových subjektů namítána podjatost úřední osoby ve smyslu § 77 odst. 1 písm. c) DŘ, který stanovuje podjatost úřední osoby pro její poměr k osobě zúčastněné na správě daní nebo k předmětu daně, jestliže tento poměr vzbuzuje pochybnosti o nepodjatosti této úřední osoby. Vzhledem k tomu, že se jedná o zbytkovou skutkovou podstatu podjatosti, může se prakticky jednat o jakoukoliv pochybnost a její posouzení je mnohem více založeno na správním uvážení. V zásadě však platí, že jsou-li naplněny zákonné důvody pro podjatost, pak k vyloučení dané úřední osoby dojít musí.⁶⁴ Jestliže bude zveřejněna metodika/informace, ze které bude vyplývat, že jsou úřední osoby motivovány až k nesmyslnému doměřování daně, bude se jednat o průlomovou skutečnost. Nesmíme však zbytečně předbíhat, v tuto chvíli je nutno konstatovat, že bude opravdu záležet na znění dané metodiky. Proti smyslu řádné správy daní⁶⁵ jistě není, pokud jsou úřední osoby motivovány k aktivitě vedoucí např. k odhalování řetězových podvodů na DPH. Pokud jsou však úřední osoby motivovány k „honu na čarodějnice“, nemá tento postup v právním státě místo.

Jak již bylo uvedeno výše, daňový odpočet na VaV je, stejně jako převodní ceny, předmětem navyšujícího se počtu daňových kontrol. Níže uvádím zajímavé srovnání (v podobě tabulky a grafu) kontrolní činnosti finančních úřadů z let 2014 – 2016⁶⁶, která byla zaměřena právě na daňový odpočet na VaV.⁶⁷

Rok	Počet ukončených daňových kontrol	Počet ukončených daňových kontrol bez kontrolního zjištění	Počet ukončených daňových kontrol s kontrolním zjištěním	Kontrolní zjištění na prvek novosti	Kontrolní zjištění na nesplnění ostatních podmínek
2014	60	42	18*	3	15
2015	59	32	27*	16	25
2016	43	20	23*	10	23

* V rámci jedné uzavřené DK může být více KZ.

Tabulka 6 Kontrolní činnost finančních úřadů v letech 2014 - 2016

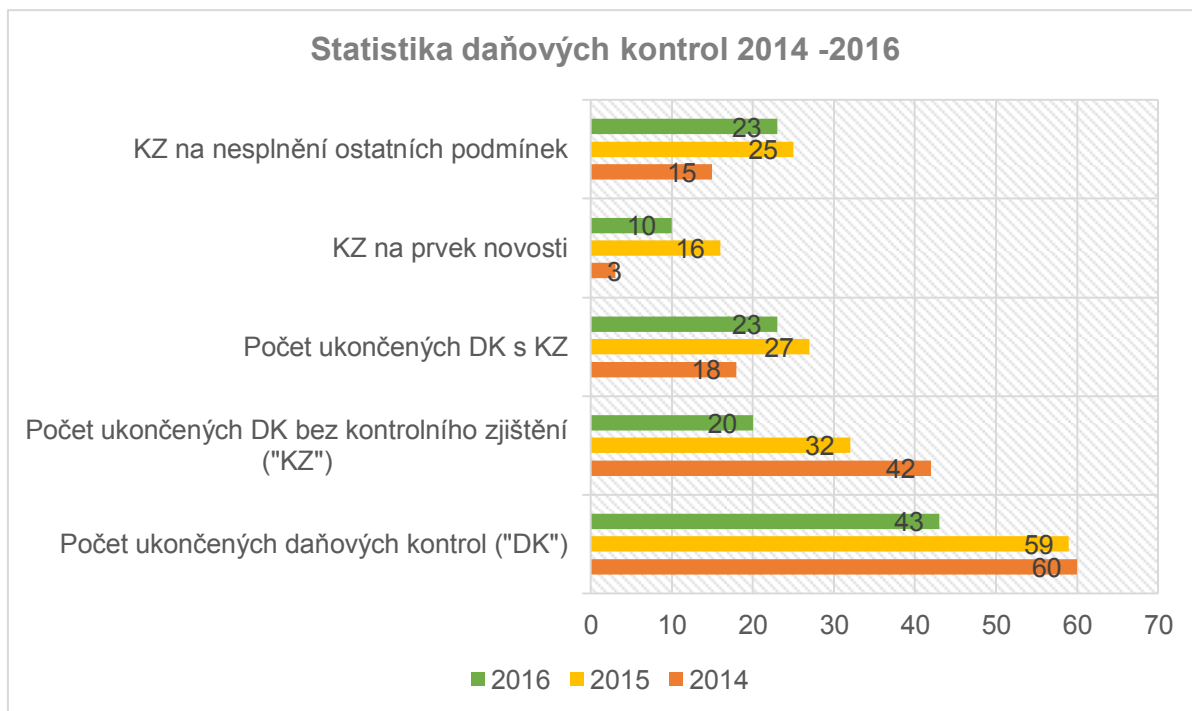
⁶³ Opakovaným žádostem o vydání metodiky týkající se odměňování úředních osob v návaznosti na daňové doměrky nebylo ze strany finanční správy vyhověno.

⁶⁴ LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád*. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 264.

⁶⁵ Pro srovnání viz základní zásady správy daní definované v § 5 a násl. DŘ.

⁶⁶ Data za rok 2016 jsou uvedena k 30. červnu 2016.

⁶⁷ Tabulka a graf byly zpracovány na základě odborné přednášky zaměstnanců finanční správy na semináři organizovaném Komorou daňových poradců České republiky s názvem Daňová uznatelnost výdajů na výzkum a vývoj dne 8. září 2016. Přednáška bohužel není dostupná on-line.



Graf 3 Kontrolní činnost finančních úřadů v letech 2014 - 2016

Z výše uvedeného srovnání poměrně krátkého časového úseku je zřejmé, že zájem finanční správy o tuto oblast je na vzestupu (počet daňových kontrol se zvyšuje a počet uzavřených kontrol bez kontrolního zjištění se snižuje). Tato skutečnost však není nikterak překvapivá, daňové subjekty vynakládají nemalé prostředky do VaV a pokud se rozhodnou uplatnit v rámci daňového přiznání daňový odpočet na VaV, přichází stát prostřednictvím výběru daní o 19 % z těchto nákladů. Niže v tabulce uvádím statistické údaje z let 2007 – 2014, které znázorňují celkovou částku daňové úspory, které bylo v daném roce dosaženo prostřednictvím využití daňového odpočtu na VaV.⁶⁸

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Celková úspora na dani prostřednictvím využití odpočtu na VaV (v mil. Kč)	1 204	1 020	1 049	1 317	1 836	1 983	2 297	2 263

Tabulka 7 Výše daňové úspory v letech 2007 - 2014

Daňový odpočet na VaV, jako forma nepřímé veřejné podpory VaV (podrobně zpracováno v první kapitole), dosáhl u podniků v roce 2013 podílu ve výši 0,06 % na HDP. Pro srovnání a pro zajímavost uvádím, že na stejnou hodnotu a ve stejném roce dosáhlo také Dánsko. Co se týká výše nepřímé veřejné podpory, Česká republika se v tomto ohledu řadí spíše k lepšímu průměru. Z dat z roku 2013 vyplývá,

⁶⁸ *Nepřímá veřejná podpora výzkumu a vývoje v České republice 2014*. Praha: Český statistický úřad, 2016, s. 51.

že nejvyšší hodnoty ve výši 0,26 % dosáhla Francie (zástupce evropského VaV) a Jižní Korea s hodnotou 0,24 %.⁶⁹

⁶⁹ *Nepřímá veřejná podpora výzkumu a vývoje v České republice 2014*. Praha: Český statistický úřad, 2016, s. 69.

3 Problémy formální stránky daňového odpočtu na VaV

V předchozích kapitolách bylo mnohokrát odkazováno na problémy, které se v praxi objevují u poplatníků, kteří se rozhodli pro uplatňování daňového odpočtu na VaV. V následujících podkapitolách jsou vybrány ty nejpalčivější problémy, které sužují nejenom odbornou daňovou obec, ale hlavně samotné poplatníky. Jednotlivé problémy jsem rozdělila do dvou základních skupin: problémy týkající se formální stránky daňového odpočtu na VaV (dokument projektu VaV) a problémy týkající se materiální stránky daňového odpočtu na VaV (způsobitelné náklady, požadavky na evidenci způsobilých nákladů, způsobilé činnosti VaV).

V rámci třetí a čtvrté kapitoly bych ráda přehledným způsobem vymezila problémy, na které v praxi často narážím a které jsou mnohdy předmětem sporů mezi daňovými poplatníky, daňovými poradci a finanční správou. Některé z těchto problémů již byly řešeny v rámci soudních řízení a alespoň u některých z nich tedy máme k dispozici výklad soudní autority. Přestože se nenacházíme v právním systému, ve kterém by soudní judikatura představovala závazné precedenty, v praxi je argumentace prostřednictvím předchozích a skutkově podobných soudních rozhodnutí velmi častá.^{70 71}

„Rozhodnutí zejména vrcholných soudů (Ústavní soud, Nejvyšší soud, Nejvyšší správní soud) však mají dalekosáhlý význam neformální, protože jsou považována za projev vysoké odborné kvalifikace a většinou silně působí již vahou a přesvědčivostí své argumentace. To platí tím spíše pro stanoviska, na nichž se usnází plénum nebo kolegium Nejvyššího soudu anebo Nejvyššího správního soudu. Soud tedy sice formálně není takovými akty vázán, nesmí je však ignorovat a chce-

⁷⁰ Obecně otázka vázanosti soudců precedenty v jejich rozhodovací činnosti je rovněž velice zajímavá a ani právní teoretici nejsou jednotní ve svých názorech. Viz vymezení autorů komentáře k Ústavě České republiky vůči názorům jiných teoretiků „Obdobně byl vykládán i § 98 Ústavy 1920 (Weyr, s. 240). Také Šimíček (s. 1284 a násl.) má za to, že „soudce je vázán nejen zákonem, nýbrž celým právem“, což dovozuje i ze znění slibu soudce, dle něž se má „říditi právním řádem České republiky“ (§ 62 odst. 1 SSZ), přičemž dle tohoto autora však právní řád „nelze redukovat toliko na psané právní předpisy“, ale jeho součástí jsou i právní principy, precedenty (judikatura), obyčeje a zvyklosti. Podle našeho názoru však vázanost soudce těmito prameny práva (lze-li je za ně podle Ústavy vůbec považovat) z komentovaného ustanovení **nevyplývá** (viz dále bod 8). Rozšířit vázanost soudce při rozhodování i na jiné prameny práva, než které zmiňuje čl. 95 odst. 1 Úst, lze jen ústavní normou: tak z čl. 89 odst. 2 Úst plyne, že soudci jsou při rozhodování vázání (též) vykonatelnými rozhodnutími Ústavního soudu (k rozsahu této vázanosti viz komentář k čl. 89).

⁷¹ SLÁDEČEK, Vladimír a kol. *Ústava České republiky*. 2. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 1094.

li se od nich odchýlit (popř. odchýlit se od linie svého vlastního rozhodování ve srovnatelných věcech), musí to náležitě odůvodnit...⁷²

U zbývajících problémů, kde rozhodnutí soudů absentují, je zpravidla velmi těžké zaujmout k jejich řešení konkrétní stanovisko. Daňový subjekt je často nucen volit mezi vlastním přesvědčením o správné aplikaci daňového odpočtu na VaV (zpravidla podloženým zákonnými předpisy) a přístupem finanční správy, který velice často nenachází oporu v zákonné úpravě. Poplatník velice často z opatrnosti zvolí aplikační přístup finanční správy, aby eliminoval riziko budoucích sporů se správcem daně a s tím souvisejících sankcí. Jestliže správce daně vyloučí náklady zahrnuté do daňového odpočtu na VaV, doměří daňovému subjektu chybějící daň a související penále stanovené dle § 251 odst. 1 DŘ ve výši 20 % z částky doměřené daně. V této souvislosti je daňový subjekt rovněž povinen k úhradě úroku z prodlení dle § 252 DŘ. Vezmeme-li v potaz, že lhůta pro vyměření daně je dle § 148 odst. 1 DŘ obecně stanovena v délce tří let a v některých případech až deseti let (§ 148 odst. 5 DŘ), může se pro poplatníka jednat o poměrně citelný postih.⁷³

3.1 Forma projektu VaV

V současné době představují formální požadavky na projekt VaV nejdiskutovanější a nejspornější oblast daňového odpočtu na VaV. V praxi zaznamenáváme značný nárůst v počtu daňových kontrol, které jsou ve většině případů zaměřeny na formální stránku daňového odpočtu na VaV a zejména na samotný projekt VaV. Rovněž finanční správa zaujímá k formálním požadavkům na projekt VaV jasné stanovisko, které bylo naposledy vyjádřeno prostřednictvím GFŘ. GFŘ vydalo k formálním požadavkům na projekt VaV Informaci k projektu výzkumu a vývoje jako nezbytné podmínce pro uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje dle § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů ze dne 14. září 2017, č. j. 89174/17/7100-10110-013213 („Informace GFŘ“).⁷⁴ Informace GFŘ obsahuje aktuální shrnutí přístupu finanční správy k formálním požadavkům na projekt VaV,

⁷² SLÁDEČEK, Vladimír a kol. *Ústava České republiky*. 2. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 1094.

⁷³ Problematika běhu, přerušení a obnovení lhůt je v daňové oblasti poměrně komplikovaná. Byť je stanovena obecná lhůta v délce tří let a maximální objektivní lhůta v délce deseti let, nastávají v praxi poměrně složité situace, které komplikují výpočet maximální délky lhůty pro stanovení daně (např. ustanovení § 38r ZDP které speciálně upravuje běh lhůty v případě příjemců investičních pobídek nebo daňových poplatníků, kteří uplatňují daňové ztráty).

⁷⁴ Informace GFŘ je dostupná on-line zde: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-novinky/2017_DPFO-DPPO_Info-pro-uplatneni-odpocet-na-podporu-vyzkumu-a-vyvoje.pdf

příčemž z jejího znění jasně vyplývá, že se jedná o velice striktní přístup. GŘ zde dokonce uvádí, že v případě jakéhokoliv (byť sebemenšího) nedostatku projektu VaV, vyloučí ze základu daně uplatněný daňový odpočet na VaV v plné výši.

„Pokud poplatník na základě předložených důkazních prostředků neprokáže, že projekt byl zpracován před zahájením řešení projektu, nebo projekt nebude obsahovat všechny výše uvedené náležitosti, pak se jedná o nedostatek, který bez dalšího znamená, že správce daně uplatněný odpočet vyloučí ze základu daně v plné výši. Správce daně v této situaci již dále není povinen zabývat se věcnou náplní činností ve výzkumu a vývoji, neposuzuje prvek novosti ani technickou nejistotu, nemá povinnost ustanovit v daném případě znalce, a pakliže v takové situaci poplatník předloží znalecký posudek, není k němu povinen správce daně přihlídnout (...).“

Byť si uvědomuji, že daňový odpočet na VaV představuje speciální benefit, který má motivovat daňové subjekty k aktivitě v rámci VaV a pro jeho uplatnění jsou daňovým subjektům stanoveny zvýšené formální požadavky/nároky⁷⁵, a zcela akceptuji závěry NSS týkající se formálních požadavků na projekt VaV, stále mám za to, že by neměla převažovat forma nad obsahem. Jestliže bude v případě daňového odpočtu na VaV aplikován až přepjatý formalismus, může to vést k potlačení původního účelu, který při zavádění daňového odpočtu na VaV do českého právního řádu zamýšlel zákonodárce.⁷⁶

ZDP v § 34c stanoví, jaké náležitosti má mít projekt VaV a taxativním výčtem dále vymezuje obligatorní požadavky na jeho obsah. Jak jsem uvedla v kapitole 2.4, zákonné vymezení formy projektu VaV je velice stručné. ZDP označuje za projekt

⁷⁵ Viz např. rozhodnutí NSS ze dne 27. dubna 2017, sp. zn. 7 Afs 261/2016 – 20 ve kterém soud dovodil, že charakter daňového odpočtu na VaV přímo implikuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti.

⁷⁶ Viz například programové prohlášení vlády z roku 2005, na základě kterého byl daňový odpočet na VaV zakotven do ZDP. Vláda se v tomto prohlášení, mimo jiné, zavázala, že bude „(...) vytvářet podmínky pro rozvoj společnosti znalostí, v níž budou mít výzkum a vývoj společně se vzděláváním jednoznačnou prioritu. Součástí tohoto úsilí bude jak vytváření prostoru pro růst investic do celého tohoto vědeckého komplexu, tak i optimalizace jeho způsobu řízení vedoucí k funkční integraci jeho složek. Politika vlády bude zaměřena na podporu plného zapojení České republiky do evropského výzkumného prostoru a rozhodovacích procesů v oblasti výzkumu a vývoje v Evropské unii. Vláda připraví ucelenou koncepci podpory výzkumu a vývoje, opírajíc se přitom o aktualizovanou Národní politiku výzkumu a vývoje a o Národní inovační politiku, a navrhne navýšit prostředky ze státního rozpočtu na výzkum a vývoj tak, aby výdaje z veřejných prostředků na výzkum a vývoj dosáhly do roku 2010 výše 1 % HDP. Součástí politiky vlády bude též důraz na pravidelné a objektivní hodnocení výsledků výzkumu a vývoje, jež bude jedním z rozhodujících kritérií dalšího rozdělování finanční podpory výzkumu a vývoje z veřejných zdrojů (...).“ Programové prohlášení vlády je dostupné např. zde: https://www.vlada.cz/assets/clenove-vlady/historie-minulych-vlad/prehled-vlad-cr/1993-2010-cr/jiri-paroubek/Programove-prohlaseni-vlady-Jiriho-Paroubka_1.pdf

VaV **dokument**. Pokyn D-288 toto dále rozvíjí a stanovuje, že projekt VaV musí být **souhrnný dokument** zpracovaný v **písemné podobě**. V tomto případě musím opětovně konstatovat, že výklad finanční správy jde nad rámec zákona, jestliže extenzivně rozšiřuje požadavky kladené na daňový subjekt. Vzhledem k výše uvedenému výkladovému nesouladu musely být požadavky na formu projektu VaV usměrněny až judikaturou NSS, která se v čase samozřejmě vyvíjela a sjednocovala. Níže předkládám stěžejní rozhodnutí NSS, díky kterým došlo k usměrnění výkladu, jaká má být forma projektu VaV.

Jedním z prvních rozhodnutí k otázce formy projektu VaV bylo rozhodnutí NSS ze dne 29. listopadu 2013, sp. zn. 2 Afs 24/2012 („rozhodnutí TZB Orlová“). V rámci rozhodnutí TZB Orlová byla řešena situace, kdy daňový subjekt předložil správci daně soubor dokumentů v elektronické podobě, kterým chtěl osvědčit oprávněnost uplatnění daňového odpočtu na VaV. Správce daně dokumentaci neuznal a výslovně trval na písemné podobě projektu VaV. NSS konstatoval, že požadavek na písemnou formu dokumentu je příliš restriktivní a tedy v tomto případě nepřípustný.

„Popsaný stav lze shrnout tak, že požadavek na formalizovaný projekt výzkumu a vývoje byl do právní úpravy zařazen nově, do té doby neexistovala žádná legální definice tohoto typu projektu a logicky též zcela absentovala jakákoli ustálená správní praxe či soudní judikatura v tomto směru. Poněvadž dikce zákona o daních z příjmů explicitně nestanoví povinnost vypracování souhrnného dokumentu, který nemůže být jakkoli doplňován, mohl se stěžovatel domnívat, že lze chybějící skutečnosti obsáhnout též v dokumentu jiném, který se pak následně stane obsahovou součástí projektu. Nedostatky projektu, o nichž je nyní řeč, proto měly být posuzovány jako nedostatky formální a daňové orgány tak měly upřít svou pozornost na posouzení, zda cíli posuzovaného projektu odpovídají reálné výstupy. Odmítnutí odečtení nákladů pouze s odkazem na formální nedostatky projektu (jejichž relevance se nadto ukázala jako nesprávná či sporná) je výrazem přepjatého formalismu, který zcela odhlíží od smyslu předmětné odčitatelné položky, kterou je daňová podpora výzkumu a vývoje. Lze tedy k této dílčí otázce uzavřít, že předložil-li stěžovatel správci daně nikoli ucelený a zcela formálně bezvadný soubor dokumentů, měl být v posuzovaném případě, z hlediska formálních požadavků, akceptován jako projekt.“

K výše uvedenému rozhodnutí TZB Orlová je dlužno dodat, že se již s odstupem času jedná o rozhodnutí svým způsobem překonané, protože se týkalo velmi specifického případu v přechodném období, kdy formalizované požadavky na projekt VaV byly v ZDP zakotveny až s účinností od 1. ledna 2006⁷⁷, přičemž projektová dokumentace musela být v té době již zpracována. Za překonané lze tedy zřejmě označit hodnocení týkající se formy projektu VaV, který by byl tvořen souhrnem různých dokumentů, jako tomu bylo v tomto případě. Co však z rozhodnutí TZB Orlová lze aplikovat i dnes, je výklad týkající se toho, co se rozumí písemným dokumentem, neboť NSS v tomto případě dovedl, že písemný dokument nemusí být pouze dokument v analogové (papírové) podobě, ale že i zachycení projektu VaV na jiném trvalém nosiči může být dostačující a považováno za písemnou formu.

„Závěry krajského soudu, týkající se otázky písemné formy dokumentu (projektu), považuje Nejvyšší správní soud za příliš restriktivní. Z dikce zákona skutečně explicitně plyne, že projekt výzkumu a vývoje je písemný dokument. Pokud jde o pojem písemnosti, má zdejší soud za to, že je jím třeba rozumět zachycení textu na relativně trvalém nosiči, přičemž podoba tohoto nosiče (analogový - listina, digitální – elektronický soubor) není z právního hlediska rozhodující. Kritériem pro rozlišení mezi právními úkony ve formě listinné a právními úkony v elektronické podobě je právě povaha nosiče, nicméně obě formy mohou být formami písemnými.“

Dalším poměrně známým rozhodnutím k otázce formy projektu VaV je rozhodnutí NSS ze dne 26. srpna 2014, sp. zn. 6 Afs 60/2014 („rozhodnutí FOREZ“). NSS v tomto rozhodnutí reflektuje jednak svůj předchozí názor z rozhodnutí TZB Orlová, ale rovněž, s ohledem na změnu právní úpravy daňového odpočtu na VaV, své předchozí závěry moderuje.

⁷⁷ § 34 odst. 5 ZDP ve znění účinném od 1. ledna 2016. „Projektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odstavce 4, se rozumí písemný dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji a který obsahuje zejména základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou obchodní firma nebo název poplatníka, jeho sídlo a identifikační číslo, bylo-li přiděleno, popřípadě jméno a příjmení poplatníka, je-li poplatník fyzickou osobou, místo jeho trvalého pobytu a místo podnikání, dobu řešení projektu (datum zahájení a datum ukončení řešení projektu), cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnitelné po jeho ukončení, předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, datum, místo, jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení; oprávněnou osobou se rozumí poplatník, je-li fyzickou osobou, nebo osoba vykonávající funkci statutárního orgánu poplatníka nebo jeho členem.“

„Situace v nyní projednávaném případě je zcela odlišná. Projekty byly vypracovávány již za účinnosti § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů v rozhodném znění, který zakotvil výše citované náležitosti projektů. Stěžovatelka tak znala či alespoň měla znát přesné požadavky kladené na projekty výzkumu a vývoje, které jsou jednoznačným způsobem vyjmenovány v předmětném ustanovení, hodlala-li využít benefícia daňové podpory výzkumu a vývoje. Přesto projekty výzkumu a vývoje nejsou formálně bezvadné, jelikož neobsahují předepsané náležitosti. Stěžovatelka sama v kasační stížnosti na straně 5 připouští absenci identifikačního čísla s tím, že zpochybňuje samotný význam tohoto údaje v projektu výzkumu a vývoje a uvádí, že daňový subjekt je jasně identifikovatelný i přes neuvedení identifikačního čísla.“

Výše uvedené závěry však nelze aplikovat absolutně ve všech případech. Vždy je třeba posoudit všechny okolnosti daného případu a rozlišovat zejména mezi pojmem projekt VaV a průběžnou dokumentací realizace projektu, jak dovodil Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ve svém rozhodnutí ze dne 16. listopadu 2016, sp. zn. 52 Af 17/2016 („rozhodnutí ORLING“).

„Krajský soud proto dále, obdobně jako daňové orgány, posuzoval naplnění požadavků ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, u jednotlivých produktů, resp. projektů a dospěl k závěru, že ani v tomto případě předložené dokumenty netvoří 18 projektů (ucelených souhrnných dokumentů). Tento požadavek dle názoru zdejšího soudu splňuje v obecné rovině listina, která obsahuje pouze základní poznatky o konkrétním projektu a náležitosti stanovené zákonem. Z původu slova projekt (z lat. proiectum) vyplývá, že se jedná o zpracovaný záměr, rozvrh nebo plán nějaké budoucí činnosti nebo výsledku. Nejedná se tedy o veškeré listiny, které jsou s vývojem daného produktu spojené tak, jak si představuje, resp. argumentuje žalobce (veškeré podklady týkající se vývoje např. možné receptury, jednotlivé dílčí výsledky vývoje apod.). Naopak jedná se pouze o základní ucelený dokument, který má obsahovat pouze „ty nejnnutnější“ poznatky pro posouzení daňového odpočtu – jedná se o prospektivní dokument (dokument „hledící do budoucna“), tedy o jakýsi návod, plán, který má být následně realizován a o němž má být následně vedena průběžná dokumentace se zaměřením na plnění jeho cílů (zaznamenání průběžných výsledků, dílčích ne/úspěchů, nutnosti dalšího testování atd.). Jde tak o listinu, která obsahuje právě toliko zákonem stanovené náležitosti, a to označení žalobce (název, sídlo, IČO), cíle projektu, doby jeho řešení (předpokládané datum zahájení a ukončení), předpokládaných nákladů s tím spojených, označení osob, které se na vývoji podílejí

s uvedením jejich kvalifikace a formy jejich pracovněprávního vztahu k žalobci, způsob kontroly, vyhodnocení řešení projektu, datum jeho vytvoření, místo a označení odpovědné osoby. Ve svém pojetí se tedy nejedná o celou jistě velmi obsáhlou dokumentaci s tímto projektem spojenou, ta ve svém souhrnu tvoří jeho průběžnou, v čase realizace projektu vytvářenou dokumentaci. Z výše uvedené argumentace žalobce je však patrné, že tyto dva pojmy, projekt a průběžná dokumentace, nesprávně zaměňuje. Povaze projektu, tak, jak je popsána, totiž odporuje, aby s ním bylo dále „pracováno,“ tedy aby byl průběžně doplňován. K tomu slouží právě jeho průběžná dokumentace, nikoli projekt samotný. Předložené šanony tudíž ve svém souhrnu tvoří pouze ucelenou řádně vedenou průběžnou dokumentaci k jednotlivým řešeným projektům.

Rozhodnutí ORLING je zajímavé z pohledu vymezení hranice mezi projektem VaV a průběžnou dokumentací. Domnívám se, že v praxi může být někdy velice složité tuto hranici najít a vybalancovat projekt VaV tak, aby splňoval všechny zákonem stanovené požadavky a nebyl přitom na druhé straně příliš obecný. Proti rozhodnutí ORLING byla podána kasační stížnost, z důvodu neuhrazení soudního poplatku však bylo řízení o kasační stížnosti usnesením zastaveno a další výklad v této oblasti tedy prozatím chybí.⁷⁸

3.2 Datum podpisu projektu VaV

Požadavky ZDP vztahující se k podpisu projektu VaV zahrnují následující: jméno a podpis osoby odpovědné za projekt (u právnické osoby se jedná o statutární orgán nebo jeho člena), den a místo schválení projektu (musí být před zahájením řešení projektu) a den a místo schválení projektu. Nejčastější problémy v praxi působí právě podpis projektu VaV, neboť správci daně často vzniknou pochybnosti o tom, že byl projekt VaV zpracován a podepsán před zahájením řešení projektu VaV. V dané situaci je pak na daňovém subjektu, aby unesl své důkazní břemeno a prokázal, že projektová dokumentace byla opravdu zpracována a podepsána před zahájením řešení projektu VaV. Jak dále dovozuje judikatura NSS, daňový subjekt je povinen prokázat, že splnil všechny formální požadavky kladené na daňový odpočet na VaV, aby mu bylo umožněno uplatnit položku odčitatelnou od základu daně. Z uvedeného vyplývá, že vzniknou-li konkrétní pochybnosti o datu podpisu projektu

⁷⁸ Usnesení NSS ze dne 2. února 2017, sp. zn. 7 Afs 339/2016.

VaV, je na daňovém subjektu aby tyto pochybnosti odstranil a předložil důkazy podporující jeho tvrzení.

Příkladem lze uvést poměrně jasný závěr NSS týkající se data schválení projektu VaV v rozhodnutí ze dne 27. dubna 2017, sp. zn. 7 Afs 261/2016 („rozhodnutí ELEKTROPOHONY“). NSS konstatuje, že projekt VaV musí být v každém případě ucelený dokument, který je zpracován před zahájením řešení projektu VaV a dále explicitně zdůrazňuje prospektivní charakter tohoto dokumentu.

„Splnění podmínky existence písemného projektu splňujícího náležitosti § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů (v současném znění § 34c tohoto zákona), zpracovaného před zahájením výzkumných či vývojových prací, je výchozím předpokladem pro uplatnění odečitatelné položky výzkumu a vývoje a současně jedním z nástrojů zabránění zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj, a to především s ohledem na jeho atraktivitu pro daňové subjekty. Jinak řečeno, § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů vyžaduje pro odečet od základu daně splnění jasně stanovených podmínek (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 8. 2013, č. j. 31 Af 80/2012 - 25). Projekt výzkumu a vývoje slouží jako základní a ucelený dokument, jímž daňový subjekt v budoucnu správci daně prokáže nárok na uplatnění odpočtu nákladů na výzkum a vývoj. Zákonnou podmínkou vyplývající z povahy věci (z latinského proiectum – plán, návrh, rozvrh budoucí činnosti) je, aby byl vypracován před zahájením řešení projektu, aby šlo o dokument prospektivní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014 – 56).“

Rozhodnutí ELEKTROPOHONY potvrzuje aktuální trend v posuzování daňového odpočtu na VaV z pohledu naplnění formálních požadavků kladených na projekt VaV. Vzhledem k problematickému posuzování materiální stránky projektů VaV je maximální pozornost upřena na kontrolu formálních požadavků kladených na projektovou dokumentaci. Je bezpochyby třeba, aby byly vždy splněny jak formální, tak i materiální zákonné požadavky kladené na daňový odpočet na VaV. Jsem však toho názoru, že by tyto požadavky měly být zkoumány komplexně a ve vzájemné souvislosti a mělo by být rozlišováno mezi pochybeními, která jsou natolik závažná, že sama o sobě znemožňují splnění zákonných požadavků na daňový odpočet na VaV (např. úplná absence popisu cílů, kterých má být řešením projektu VaV dosaženo) a pochybeními, která nejsou natolik závažná a nezpůsobují nenaplnění

zákonných požadavků (např. absence některých zaměstnanců ve jmenném seznamu zaměstnanců podílejících se na realizaci projektu VaV). V praxi tak může vzniknout v zásadě až absurdní situace, kdy správce daně odmítne projekt VaV z důvodu nenaplnění formálních požadavků, protože ve jmenném seznamu zaměstnanců podílejících se na řešení projektu VaV, který je jeho součástí, chybí jména některých zaměstnanců, jejichž mzdy byly následně uplatněny v rámci způsobilých nákladů. Jistě, jedná se o jeden z formálních požadavků kladených na projekt VaV, ale splnění těchto formálních požadavků je třeba posuzovat individuálně. Mám za to, že daná situace je zcela legitimní, jestliže zaměstnanci nejsou ve jmenném seznamu uvedeni z toho důvodu, že byli do realizace řešení projektu VaV zařazeni až dodatečně a to např. z důvodu náhrady za zaměstnance, který u daňového subjektu ukončil pracovní poměr nebo z důvodu jejich pracovní specializace, kdy v průběhu řešení projektu VaV vyvstala potřeba jejich zařazení do výzkumně-vývojových prací. Bohužel, správce daně v těchto případech rigidně trvá na tom, že nebyly splněny formální požadavky kladené ZDP na projekt VaV a z toho důvodu nelze uznat celý daňový odpočet na VaV.

Domnívám se, že v tomto případě se jedná o zcela excesivní výklad příslušných ustanovení ZDP a nemohou dále obstát. Má-li být projekt VaV prospektivním dokumentem, pak je třeba ho také jako prospektivní posuzovat a brát v potaz změny, které při realizaci výzkumně-vývojových projektů nastávají a které nelze předem a do detailu odhadnout a popsat. Příkladem lze uvést vývoj nového IT software, který je třeba vyvinout na speciální platformě. V průběhu řešení projektu se může stát (a v praxi se i stává), že vývoj této platformy selže a hledá se náhradní řešení, do kterého je potřeba zapojit jiného IT specialistu, který je schopen podílet se alternativním řešením projektu. Daňový subjekt samozřejmě může některá selhání předvídat, ale v žádném případě není reálně schopen predikovat všechna potenciální selhání a uvést jména konkrétních zaměstnanců, kteří budou na projektu participovat v rámci alternativních řešení. Domnívám se, že je v tomto případě nutné přistupovat k výkladu zákona racionálně a teleologicky.

Požadavek na vypracování projektu VaV před zahájením jeho řešení se může na první pohled zdát zcela jasný a bezproblémový, opak je však pravdou (viz dále čtvrtá kapitola zabývající se problémy materiální stránky projektu VaV, tedy jeho obsahem).

4 Problémy materiální stránky daňového odpočtu na VaV

V návaznosti na problematiku rozebranou v předchozí kapitole bych se nyní ráda zaměřila na problémy související s materiální stránkou daňového odpočtu na VaV. Jak již bylo uvedeno výše, problémy týkající se materiální stránky jsou velice zajímavé a komplikované a správce daně si je toho velmi dobře vědom.

4.1 Obsah projektu VaV

Jak bylo naznačeno v kapitole 3.2 výše (konkrétně v části týkající se otázky zahájení realizace projektu VaV ve vztahu k vytvoření projektu VaV, jakožto prospektivnímu dokumentu), v praxi se velmi často setkáváme s otázkou, co se vlastně rozumí zahájením realizace projektu VaV. U většiny společností realizujících VaV je totiž velice běžné, že tyto výzkumně-vývojové činnosti provádějí kontinuálně a návazně. V mizivé většině případů dochází k situaci, kdy se určitá výzkumná nebo vývojová činnost zcela zastaví a po vyhodnocení výsledků se opět zahájí nanovo. Z podstaty činností VaV a rovněž z definice výzkumu vyplývající ze ZPVEVI se jedná o kontinuální tvůrčí činnosti, jejichž výsledky jsou průběžně testovány a na základě vyhodnocení průběžných výsledků je cílená další činnost. Ze strany správce daně je velice často napadána skutečnost, že projekt VaV byl **zpracován až po zahájení jeho řešení**. Správce daně v této věci argumentuje tím, že daňový subjekt si musí být vědom toho, jaké výzkumně vývojové činnosti plánuje provádět, a proto musí být schopen zpracovat projekt v předstihu. S touto argumentací lze v zásadě souhlasit, je však nutno podotknout, že ji není možné aplikovat tak restriktivním způsobem, jakým to činí správce daně. Správce daně totiž vnímá projekt VaV (po materiální stránce) jako něco, co je přesně vymezené a vytvořené konkrétní množinou určitých výzkumně vývojových činností a co je přesně oddělitelné od ostatních činností. Navíc v rámci těchto požadavků klade rovněž vysoké nároky na vymezení konkrétní povahy činností a jednotlivých cílů. Takový přístup je však opět v rozporu se samotnou povahou výzkumně vývojových činností.

Daňové subjekty jsou samozřejmě schopné dopředu rámcovým způsobem stanovit, jakým činnostem se v určitém časovém horizontu budou věnovat. Ve většině případů se však potřeba konkrétního zaměření výzkumně-vývojových prací objevuje až v průběhu určitého období, například na základě poptávky zákazníka, který po daňovém subjektu požaduje vyvinutí nějakého specifického a doposud neznámého

řešení. Problém posuzování otázky týkající se okamžiku zahájení realizace projektu je v zásadě způsobený absencí detailnější definice projektu VaV v zákoně. Dokud zákon nestanoví bližší podrobnosti, co se vlastně v materiálním smyslu považuje za projekt, jak lze definovat jeho počátek (považuje se za něj zahájení iniciačních prací na projektu nebo navazující práce po dosažení specifických základních hodnot?), jak moc specifický a detailní má projekt VaV být, aby to bylo dostačující pro splnění podmínek ZDP k aplikaci daňového odpočtu na VaV, bude aplikace daňového odpočtu na VaV nadále velmi komplikovaná. V tomto bodě se však dostáváme do konfliktu s požadavky na formu a obsah právních norem, které by měly být v zásadě obecné, aby byla umožněna jejich všeobecná aplikace. Vezmeme-li v potaz spektrum výzkumně-vývojových činností, není pravděpodobně možné takovou normu vytvořit. Jakým způsobem by měla být taková norma formulována, aby byla dostatečně určitá a nevyvolávala výkladové problémy a aby byla umožněna její obecná aplikace? Ocitáme se v situaci, která pravděpodobně nemá jednoznačné a jednoduché řešení. Tato situace ilustruje jeden z hlavních problémů týkajících se daňového odpočtu na VaV vůbec a tím je samotná jeho úprava v ZDP.

Dle mého názoru je samotné včlenění daňového odpočtu na VaV, u něž jsou pro posouzení jeho způsobilosti pro uplatnění nezbytné rozsáhlé technické znalosti, které správce daně v zásadě nemá, velikou koncepční chybou. Domnívám se, že příslušná rekodifikace současné právní úpravy daňového odpočtu na VaV je nezbytná, neboť se v současné době svým způsobem točíme v kruhu. Správce daně si je velmi dobře vědom složitosti posouzení materiální stránky daňového odpočtu na VaV, zejména zda činnosti obsažené v projektu VaV nesou prvky novosti a vyjasnění technické nejistoty (což jsou sice otázky právní, ale pro jejich posouzení jsou nezbytné technické znalosti) a proto se v rámci kontrolní činnosti ve většině případů zaměřuje na kontrolu formální stránky daňového odpočtu na VaV (viz kapitola 3). Domnívám se, že možné řešení by mohlo být inspirováno systémem, který funguje například v rámci přímé dotační podpory v OPPIK. Velice zjednodušeně lze postup žadatele o dotační podporu, týkající se posouzení jím vykonávaných činností v rámci výzkumného nebo vývojového projektu, popsat následovně.

Žadatel o podporu musí zpravidla splnit mnoho požadavků pro to, aby byl jím vypracovaný projekt vybrán k financování. Základním dokumentem, který musí žadatel zpracovat je podnikatelský plán (záměr). Podnikatelský plán je stěžejní dokument v rámci žádosti o dotaci, ve kterém je detailně popsána historie žadatele,

jeho postavení na trhu, jeho hospodářské výsledky, činnosti, které chce v rámci projektu realizovat a jakých výstupů má být dosaženo a mnoho dalších skutečností. V zásadě se jedná o dokument, ve kterém se žadatel snaží v co nejlepším světle popsat okolnosti, které přesvědčí hodnotitele podnikatelského plánu o tom, že jeho projekt je dostatečně výzkumný/vývojový a že představuje něco velice přínosného (nejedná se o běžně prováděnou činnost, využívají se nové postupy a metody a výstupem těchto činností bude něco nového nebo unikátního). Žadatel následně podnikatelský plán zpracovaný dle požadavků řídicího orgánu odešle společně s žádostí o dotaci. Podnikatelský plán je následně podroben hodnocení odborníků z daného oboru, kteří posuzují nejenom vhodnost samotného žadatele pro výběr k financování, ale posuzují rovněž technické parametry jeho projektu. Žadatel pak v rámci dalšího řízení obdrží od těchto hodnotitelů hodnocení (v praxi jsem se setkala vždy s dvěma posudky) a na základě výsledků těchto hodnocení je jeho projekt buď doporučen, nebo nedoporučen k financování. V případě, že žadatel nesouhlasí s hodnocením svého projektu v posudku, má možnost vyjádřit své námitky.

Výše uvedený postup mi přijde velmi inspirativní, neboť zde dochází k posouzení projektových činností dvěma nezávislými hodnotiteli (žadatel má možnost vyjádřit své případné námitky), projekt je na základě technického posouzení (ne)doporučen k financování a orgán rozhodující o tom, zda konkrétního žadatele (ne)vybere k financování se tak rozhoduje jednak na základě toho, jakého bodového zisku v hodnocení podnikatelského plánu žadatel dosáhl a dále podle dalších stanovených požadavků na projekt (například podle velikosti žadatele, podle místa realizace projektu, podle místa dopadu výsledků projektu apod.). Dle mého názoru by při případné rekonstrukci právní úpravy týkající se daňového odpočtu na VaV mělo být výše uvedené vzato v potaz, pakliže má být učiněno zadost záměru zákonodárce, kterým je podpora VaV v České republice.⁷⁹

Pokud bych měla nějakým způsobem vyhodnotit výše zkoumaný problém, se kterým se v aplikační praxi potýkáme, jsem nucena konstatovat, že v současné chvíli pravděpodobně neexistuje řešení, které by bylo dostatečně koncepční. Mám-li však nadnést variantu, která je dle mého názoru nejvhodnější, pak se mi jako poměrně vhodné východisko jeví vyčlenění daňového odpočtu na VaV do samostatného

⁷⁹ Viz již dříve zmiňované programové prohlášení vlády, které je dostupné např. zde: https://www.vlada.cz/assets/clenove-vlady/historie-minulych-vlad/prehled-vlad-cr/1993-2010-cr/jiri-paroubek/Programove-prohlaseni-vlady-Jiriho-Paroubka_1.pdf

zákona, jako je tomu u investičních pobídek. Investiční pobídky jsou v ZDP vymezeny pouze rámcově a výhradně pro daňové účely. Specifické podmínky vztahující se k investičním pobídkám jsou pak dále upraveny ZIP. U investičních pobídek je zajímavé, že jsou-li splněny všechny formální požadavky kladené na žádost o investiční pobídku, pak na ni existuje právní nárok. Autoritou, která zajišťuje přezkum těchto formálních požadavků, je CzechInvest.⁸⁰ Dle mého názoru by vyčlenění daňového odpočtu na VaV do samostatného zákona a zapojení odborné přezkumné autority mohlo být tím kýženým východiskem. V tuto chvíli se nacházíme v situaci, kdy má správce daně zodpovědět otázku právní (činnosti jsou (ne)způsobilé pro daňový odpočet na VaV) k čemuž však potřebuje znát do detailu skutkový stav (detail konkrétních činností s popisem jejich výzkumně-vývojového charakteru). Znalecký posudek mu tuto charakteristiku a skutkový stav samozřejmě může přiblížit, ale nemůže odpovědět na právní otázku. Je to tedy správce daně, který má všechny předložené důkazy vyhodnotit a rozhodnout, zda se jedná o VaV či nikoliv. K tomu mu však schází dostatečné technické znalosti a celou situaci tak lze přiléhavě přirovnat k točení v kruhu. Pokud by bylo přistoupeno k variantě úpravy v samostatném zákonu, bylo by jistě vhodné specificky upravit proces uplatňování daňového odpočtu na VaV, aby byla odstraněna současná nežádoucí situace. Na tomto místě by bylo více než vhodné inspirovat se procesem žádosti o dotaci v rámci dotačních programů. Pokud by bylo možné tento postup analogicky využít u daňového odpočtu na VaV, výrazně by to zjednodušilo proces technického posuzování činností VaV. Správce daně by se následně mohl ve své kontrolní činnosti zaměřit výhradně na to, zda byl daňový odpočet na VaV uplatněn ve správné výši a zda do něj byly zahrnuty pouze způsobilé náklady.

Navrhovaný postup by jistě kladl zvýšené nároky na administrativu a náklady na zajištění odborných posudků. Pokud by se však využilo odborných kapacit, kterými disponuje například CzechInvest nebo Agentura pro podnikání a inovace⁸¹, jistě by došlo k jisté moderaci těchto nákladů. Domnívám se, že zvýšené náklady státu na jedné straně by mohly být vyváženy pozitivním efektem projevujícím se ve snížení náročných sporů mezi správcem daně a daňovými poplatníky, v posílení právní jistoty poplatníků, kteří se rozhodnou uplatňovat daňový odpočet na VaV a

⁸⁰ <http://www.czechinvest.org/>

⁸¹ Agentura pro podnikání a inovace je státní příspěvková organizace podřízená Ministerstvu průmyslu a obchodu České republiky.

koneckonců v podpoře činností VaV, jak se k tomu zavázala sama vláda České republiky v programovém prohlášení.

4.2 Způsobilost činností VaV pro daňový odpočet na VaV

V kapitole 4.1 výše jsem v rámci problematiky vymezení projektu VaV narazila na další problém a tím je posouzení způsobilosti výzkumných a vývojových činností pro daňový odpočet na VaV. Jak již bylo uvedeno výše, posouzení způsobilosti činností VaV pro účely uplatnění daňového odpočtu na VaV je velice složité a to zejména s ohledem na to, že konstatování toho, zda konkrétní činnost VaV vykazuje prvky novosti a vyjasnění technické nejistoty je zodpovězení právní otázky. Pro posouzení takové právní otázky je však nezbytné, aby orgán, který činí takový právní závěr (v tomto případě správce daně), disponoval takovými technickými znalostmi, jejichž prostřednictvím je schopen dostatečným způsobem posoudit skutkový stav. V praxi vzniká problém v okamžiku, kdy správce daně posoudí prostřednictvím svých vlastních technických znalostí, zda činnosti vykazují prvky novosti a zda je v rámci jejich řešení odstraňována technická nejistota. Proti tomuto postupu, potažmo úvaze správce daně, nelze nic namítat, ovšem až do okamžiku, kdy správce daně není této úvahy schopen, neboť nedisponuje dostatečnými technickými znalostmi.

Dle § 95 odst. 1 písm. a) DŘ může správce daně ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, jestliže jeho rozhodnutí závisí na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá. Uvedené ustanovení však nelze vnímat jako možnost správce daně využít znaleckého posouzení, nýbrž jako povinnost správce daně ustanovit znalce, není-li posouzení technických skutečností sám schopen.^{82 83} K tomuto závěru došel rovněž NSS ve svém rozhodnutí ze dne 11. června 2015, sp. zn. 10 Afs 24/2014 („rozhodnutí FORTELL“), v němž konstatoval pochybení správce daně v tom, že tento nepostupoval v souladu s § 95 odst. 1 písm. a) DŘ, jestliže nestanovil znalce pro posouzení technických údajů, jejichž posouzení bylo nezbytné pro učinění právního závěru.

⁸² „Při zjišťování skutkového stavu jde často o objasňování složitých otázek, k nimž je třeba odborných znalostí. Závisí-li rozhodnutí na posouzení takových otázek a přitom správce daně odborné znalosti nemá, nezbyvá než ustanovit znalce. Zákon sice používá pojem „může“, nicméně jsou-li splněny zde uvedené podmínky, k ustanovení znalce dojít zřejmě musí.“

⁸³ BAXA, Josef a kol. *Daňový řád. Komentář. I díl*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 543.

„Správní orgány v projednávané věci pochybily, pokud se odmítly zabývat stěžovatelem předkládanými a navrhovanými důkazy zpochybňujícími jejich závěr ohledně absence ocenitelného prvku novosti a technické nejistoty u jednotlivých zpochybněných projektů stěžovatele. Pro jejich náležité zhodnocení bylo nutno vyhodnotit mimo již zjištěných skutečností i technické údaje, k jejichž řádnému prokázání a posouzení bylo v posuzovaném případě nezbytné ustanovení znalce dle § 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu. V tomto směru pochybil i krajský soud, pokud závěry žalovaného plně převzal, případně se sám vyjadřoval k ryze technickým otázkám, a rozhodnutí žalovaného pro tuto vadu nezrušil.“

Úkolem znalce v rámci posouzení činností VaV pro účely daňového odpočtu na VaV je přiblížení odborných souvislostí pro účely následného právního posouzení, zda lze určitou činnost považovat za VaV či nikoliv. Znalci by tedy měly být pokládány toliko technické otázky, jelikož pokládat mu právní otázky je nepřípustné.⁸⁴ V rámci posouzení odlišnosti mezi otázkou právní a skutkovou je pak právní praxí využíváno hezkého příkladu posuzování červené barvy.

„Rozdíl mezi otázkou právní a otázkou skutkovou lze ilustrovat na příkladu posouzení barevnosti zkoumaného předmětu. Představme si, že právní norma spojuje určité účinky s případem, kde konkrétní předmět má červenou barvu, aniž by červená barva byla zákonem blíže identifikována. Správce daně je barvoslepý (nemá předpoklady nutné k posouzení), tudíž není schopen onu barevnost posoudit. Za tímto účelem tak angažuje znalce, který předpoklady nutné k posouzení má (není barvoslepý). Toho se však nelze ptát na to, zda je zkoumaná věc červená. Pouze správce daně rozhoduje o tom, zda předmět je či není červený, kdy jeho rozhodnutí musí být přezkoumatelné. Přezkoumatelné by pak nebylo, pakliže by znalec do rozsudku napsal, že se podíval a viděl, že předmět je červený. Znalce se tedy nelze ptát na to, jaká je barva zkoumaného předmětu (otázka právní), avšak na to, jaká je vlnová délka odraženého světla od zkoumaného předmětu (otázka skutková). Znalec tak v rámci svého znaleckého posouzení dojde k závěru, že uvedená vlnová délka činí 630 nm. Uvede-li znalec zároveň, že zkoumaný předmět je červený, nelze této informaci přikládat žádnou důležitost, jelikož toto znalci nepřísluší.“⁸⁵

⁸⁴ LICHNOVSKÝ, Ondřej, KŘÍSTEK, Lukáš. *Znalectví v daních aneb odborné otázky při správě daní*. Právní rozhledy. 2016, č. 13-14, s. 480-483.

⁸⁵ LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád*. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 369.

V praxi se nezdá stává, že si daňové subjekty nechávají vypracovávat znalecké posudky za účelem posouzení svých činností realizovaných v rámci projektu VaV. Jestliže daňový subjekt pak k doložení oprávněnosti uplatnění daňového odpočtu na VaV předloží znalecký posudek správci daně, nemůže jej správce daně bez dalšího ignorovat. Správce daně je povinen se s takovým důkazním prostředkem řádně vypořádat v souladu s § 92 a násl. DŘ. Má-li správce daně pochybnosti ohledně znaleckého posouzení obsaženého ve znaleckém posudku, nemůže jej bez dalšího označit za irelevantní a nevypořádat se s ním, byť to pro něj představuje zvýšené náklady. Často (ne nutně vždy) tedy bude na základě konkrétních skutkových okolností povinen ustanovit znalce za účelem vypracování revizního znaleckého posudku. K tomuto závěru viz níže citovaná část z rozhodnutí FORTELL.

„Je zřejmé, že správce daně je při posuzování splnění podmínek ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů ve velmi obtížné situaci. Toho si bylo ostatně vědomo i Ministerstvo financí, které k provedení tohoto ustanovení vydalo samostatný metodický pokyn. Nejvyšší správní soud výše vysloveným závěrem nepředjímá, že ve všech sporech týkajících se posouzení projektů výzkumu a vývoje je bez výjimky nezbytné provést znalecké posouzení. Předkládá-li však daňový subjekt tvrzení, která nelze bez odborného posouzení označit za zcela irelevantní, není možno jejich hodnocení odmítat. Nejvyšší správní soud si je vědom náročnosti takového postupu pro správce daně, nicméně tato potřeba je dána záměrem 10 Afs 24/2014 - 124 pokračování zákonodárce podpořit daňovým zvýhodněním výzkum a vývoj. Pokud je tato možnost daňovým subjektům zákonem o daních z příjmu nabídnuta, nelze ji v praxi neumožnit z důvodu, že posouzení splnění podmínek je složité a nákladné.“

Rozhodnutí FORTELL je o to zajímavější (potažmo pikantnější) tím, že se jedná o stále otevřené řízení. NSS věc procesně vrátil k dalšímu řízení správci daně, který byl v rámci svého rozhodování vázán právním názorem NSS. V souladu s tímto právně závazným názorem NSS tedy správce daně ustanovil znalce za účelem posouzení činností VaV realizovaných daňovým subjektem. Správce daně však ustanovil znalce na slib (ad hoc znalce)⁸⁶, který, dle vyjádření daňového subjektu, od

⁸⁶ V souladu s ustanovením § 24 zákona č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, ve znění pozdějších předpisů, je možné ustanovit pro ad hoc případy znalcem osobu, která není zapsána do veřejného rejstříku znalců a tlumočnicků.

roku 1993 aktivně působí ve dvou obchodních společnostech, které jsou přímými konkurenty daňového subjektu. Vzhledem k tomu, že předmětem vypracování posudku je detailní seznámení znalce s know-how daňového subjektu, pojal daňový subjekt důvodné pochybnosti o nepodjatosti jmenovaného znalce. Správce daně a ani krajský soud však této námitce daňového subjektu nepřisvědčily. Učinil tak tedy až NSS svým rozhodnutím ze dne 11. května 2017, sp. zn. 10 Afs 128/2016 („rozhodnutí FORTELL II“), kterým věc vrátil k dalšímu řízení krajskému soudu.

„Ve věci není sporu o tom, že ustanovený znalec je obchodním ředitelem a jednatelem dvou společností, které lze považovat za přímé obchodní konkurenty daňového subjektu, u kterého má vykonávat znaleckou činnost. Ani žalovaný tuto skutečnost nezpochybnil. Podstata činnosti znalce spočívá v podrobném seznámení se s výrobními návody a postupy stěžovatele, aby mohl vyhodnotit, zda obsahují prvky novosti či vyjasnění výzkumné a technické nejistoty. Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že prozrazení obchodního tajemství a výrobních postupů, o kterých se lze domnívat, že mu zaručují dobré postavení na trhu a konkurenceschopnost, je možno hodnotit jako zásah do práva na svobodné podnikání ve smyslu článku 26 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.“

Celý případ obsažený v rozhodnutích FORTELL a FORTELL II je o to smutnější, že se v zásadě řeší bezmála pět let a stále není u konce. Je bohužel smutným faktem, že se spousta daňových subjektů rozhodne vzdát obrany svých práv a nehájí svá práva a oprávněné zájmy v rámci soudních řízení. Hlavními faktory ovlivňujícími toto rozhodnutí je jistě délka soudních řízení, výše nákladů v případě prohry (náklady řízení, dodatečná úhrada daně, včetně penále a souvisejícího úroku z prodlení, mohou být v součtu velmi citelným zásahem do ekonomické sféry daňového subjektu) a pak nepochybně také nežádoucí publicita. V praxi je velice běžné, že pro daňové subjekty, které jsou součástí nadnárodních skupin, je absolutně nežádoucí jakýmkoliv negativním způsobem zviditelnit jméno skupiny. Případný spor se správcem daně, potažmo státem, který správce daně reprezentuje, je pro takovou nadnárodní skupinu naprosto neakceptovatelný. Z tohoto důvodu spousta zajímavých případů, u nichž byl daňový odpočet na VaV uplatněn řádně a ve správné výši, skončí dodatečným platebním výměrem a uhrazením doměřené daně ze strany daňového subjektu. Tento postup je sice naprosto pochopitelný, ale bohužel je na škodu rozvoje výkladu problematických oblastí daňového odpočtu na VaV.

Závěry přijaté NSS v rozhodnutí FORTELL byly dále potvrzeny/podpořeny např. rozhodnutím NSS ze dne 27. září 2016, sp. zn. 1 Afs 174/2016 („rozhodnutí FILL – PACK“).

„Nejvyšší správní soud má však vzhledem ke všemu shora uvedenému za zjevné, že v daném případě stěžovatel učinil tvrzení a předložil důkazy, které měly ryze technickou povahu a měly vést k prokázání prvků novosti a technické nejistoty. Jak konstatoval soud již v posledně uvedeném rozsudku je zřejmé, že správce daně je při posuzování splnění podmínek ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů ve velmi obtížné situaci. Toho si bylo ostatně vědomo i Ministerstvo financí, které k provedení tohoto ustanovení vydalo samostatný metodický pokyn. Znalecký posudek však správnímu orgánu umožní komplexně zjistit a posoudit veškeré skutkové okolnosti spočívající v charakteru projektů stěžovatele, včetně jejich technické stránky (přítomnost technické nejistoty a ocenitelného prvku novosti). Pouze na základě všech těchto skutečností ve spojení s již použitými a správcem daně zjištěnými skutečnostmi lze dospět ke správnému závěru o tom, zda stěžovatel oprávněně uplatnil odpočet nákladů na projekty výzkumu a vývoje od základu daně dle ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Bez dostatečného porozumění technickým aspektům projektů stěžovatele totiž správní orgány nemohly spolehlivě vyvrátit závěr stěžovatele o tom, že jeho projekty splňovaly podmínky pro podřazení pod pojem výzkumu a vývoje.“

Z výše uvedeného je zřejmé, jaký přístup zaujímá NSS k posouzení technické stránky projektu VaV správcem daně. Dle mého názoru se jedná o zcela racionální přístup, který je nejenom opodstatněný řádnými důvody, ale je i nepochybně zákonný. Ostatně sama finanční správa tento přístup akceptuje, což dokládá interní Metodický pokyn k problematice ustanovení znalce pro účely posouzení oprávněnosti uplatnění odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje podle zákona o daních z příjmů, č. j. 73006/17/7100-10110-013213, ve kterém se výslovně uvádí, že ustanovení § 95 odst. 1 DŘ lze za určitých okolností vykládat jako povinnost správce daně ustanovit znalce.

„Výklad pojmu „může ustanovit znalce“ lze chápat coby možnost správce daně ustanovit znalce (nebo osobu s odbornými předpoklady), nikoli povinnost správce daně (viz Informace). Pokud nastane situace, kdy na základě zjištěných skutečností správce daně vyhodnotí, že je nutné posouzení skutečností vztahujících se např. k

prokázání technických, technologických, postupových, materiálních skutečností, a zároveň správce daně nemá potřebné odborné a technické znalosti, pak je nutné vykládat pojem „může“ vždy jako povinnost správce daně ustanovit znalce (nebo osobu s odbornými předpoklady).“⁸⁷

4.3 Náklady způsobilé pro zahrnutí do daňového odpočtu na VaV

ZDP i Pokyn D-288 vymezují poměrně jasně, jaké náklady lze zahrnout mezi náklady způsobilé pro daňový odpočet na VaV. Avšak je to opět praxe, která přináší sporná témata a vytváří třecí plochy mezi daňovými poplatníky a správci daně. Jedním z takových ožehavých a velmi kontroverzních témat je problematika zahrnování náhrady mzdy za dovolenou do způsobilých nákladů daňového odpočtu na VaV. ZDP v této otázce mlčí, Pokyn D-288 to nevylučuje a Finanční správa je toho názoru, že náklady na náhradu mzdy za dovolenou v žádném případě nepatří do daňového odpočtu na VaV. Daňové subjekty a odborná daňová obec tvořená daňovými poradci je však opačného názoru, který byl rovněž prezentován v rámci KOOV ze dne 22. dubna 2015, č. 451/22.04.15 („KOOV 451/22.04.15“).

V § 34b odst. 1 ZDP jsou vymezeny tři obecné zákonné podmínky způsobilosti nákladů pro zahrnutí do daňového odpočtu na VaV. Tyto tři podmínky musí být ze strany daňového subjektu splněny kumulativně a jsou definovány následovně:

- Náklady musí být vynaloženy při realizaci projektu VaV na vybrané výzkumně-vývojové činnosti definované v § 34b odst. 1 písm. a) bodech 1. – 5. ZDP.
- Náklady musí být náklady na dosažení zajištění a udržení příjmů (musí splňovat obecnou podmínku daňové uznatelnosti nákladů stanovenou v § 24 odst. 1 ZDP).
- Náklady musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (pozn. požadavek na konkrétní formu vedení oddělené evidence není stanoven, tedy ani podmínka vedení analytických účtů).

V odst. 2 téhož ustanovení je následně uveden negativní výčet nákladů, které nelze považovat za náklady způsobilé pro daňový odpočet na VaV (viz blíže kapitola

⁸⁷ Vzhledem k tomu, že je Metodický pokyn neveřejný, cituji v textu pouze jeho relevantní části (získaná část pokynu pak tvoří Přílohu 1 této práce, která je umístěna v jejím závěru). Část metodického pokynu vztahující se k působení znalců v oblasti daňového odpočtu na VaV byla získána na základě individuální žádosti o poskytnutí informací v souladu s § 4 zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů.

2.3). Náhrady mzdy za dovolenou nejsou obsaženy v uvedeném negativním výčtu nezpůsobilých nákladů. Obecně lze tedy dovozovat, že náklady, které splňují všechny tři kumulativní podmínky stanovené v odst. 1 dotčeného ustanovení, lze považovat za způsobilé pro zahrnutí do daňového odpočtu na VaV. Finanční správa však v praxi neaplikuje takový výklad zákona a svůj vlastní (opačný) výklad opírá výhradně o znění Pokynu D-288. Na tomto místě je třeba opětovně podotknout, že Pokyn D-288 není právně závazným předpisem a nemůže ukládat povinnosti nad rámec zákona. Toto dovedl i NSS ve svém rozhodnutí ze dne 25. října 2006, sp. zn. 8 Afs 3/2005 kde konstatoval, *„Ze skutečnosti, že Ministerstvo financí zajišťuje zpřístupnění uvedených pokynů veřejnosti, však nelze odvozovat jejich obecnou závaznost. Mimo oficiální sbírky právních předpisů nelze považovat jiné způsoby uveřejnění právních norem za právně relevantní. Pokyny řady D Ministerstva financí tak nenaplnují formální znaky požadované pro obecně závazný normativní právní akt. Stejně tak je nutné i materiálně dospět k závěru, že Ministerstvo financí není zmocněno k závaznému výkladu práva prostřednictvím „D“ pokynů. Tyto pokyny jsou tedy vydávány jako interní normativní akty (interní normativní směrnice) a pro správce daně představují pokyn nadřízeného orgánu.“*

Obdobně bylo toto dovozeno NSS rovněž v rozhodnutí TZB Orlová, ve kterém je zdařile shrnuta i druhá stránka týkající se metodických pokynů a to zakládání ustálené správní praxe prostřednictvím aplikace ustálených postupů *„Metodický pokyn ovšem není obecně právně závazný vůči fyzickým a právnickým osobám; je pouze určitým návodem pro postup správních orgánů; zde vysvětluje některé pojmy a vymezuje činnosti, které lze či nelze zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje pro odpočet od základu daně z příjmů. Přestože pokyny ministerstev nejsou obecně závazné, správní orgány mají povinnost se jimi ve své praxi řídit, což ovšem neplatí v případě, že by se taková praxe neslučovala s obecně závaznými právními předpisy; na straně druhé, postupují-li správní (daňové) orgány dle těchto pokynů, je tím zakládána ustálená správní praxe, a lze tak legitimně očekávat stejný postup ve srovnatelných případech (blíže viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 16. 8. 2010, č. j. 2 Afs 53/2010 - 63).“*

Pokyn D-288 tedy nelze v žádném případě považovat za právní předpis se silou zákona, který by mohl ukládat svým adresátům práva a povinnosti. Jedná se toliko o interní předpis, který je aplikovatelný a závazný pouze v rámci finanční správy. Pro úplnost je nutno podotknout, že ani pokyn D-288 náhradu mzdy za

dovolenou výslovně nevylučuje ze způsobilých nákladů, což pouze umocňuje pochybnosti o správnosti a zákonnosti přístupu finanční správy k této problematice.

Hlavní argument finanční správy uplatňovaný v rámci KOOV 451/22.04.15 spočívá v následujícím tvrzení *„Z výše uvedeného lze dovodit závěr, 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.“*

Z citovaného tvrzení v zásadě vyplývá, že finanční správa nepovažuje náhradu mzdy za dovolenou za způsobilý náklad pro daňový odpočet na VaV z toho důvodu, že se nejedná o náklad vynaložený při realizaci projektu VaV, neboť nepracující zaměstnanec čerpající dovolenou se nepodílí na přímé realizaci projektu. S takovým závěrem se však nelze jednoznačně ztotožnit a to na základě níže uvedeného.

Podle § 212 a násl. ZP přísluší náhrada mzdy za dovolenou každému zaměstnanci, který za nepřetržitého trvání pracovního poměru k témuž zaměstnavateli vykonával práci alespoň 60 dnů v kalendářním roce (dovolená za kalendářní rok), přičemž výměra dovolené činí nejméně 4 týdny v kalendářním roce. Právo na dovolenou zahrnuje jak právo na pracovní volno, tak i právo na náhradu mzdy či platu po dobu jejího čerpání. Odborná literatura k tomuto uvádí *„Dovolená představuje právo zaměstnance, který práci koná v pracovním poměru, na*

*dlouhodobý odpočinek v kalendářním roce a jejím účelem je zajistit poskytnutí minimálního volna k reprodukci pracovní síly zaměstnance.*⁸⁸

Právo zaměstnance na dovolenou a související právo na náhradu mzdy za dovolenou je přímo spjaté a odvozené od zaměstnancem vykonané práce. Neposkytnutí dovolené nebo související náhrady je kvalifikováno jako správní delikt, za který zaměstnavateli hrozí pokuta.⁸⁹ Náhradu mzdy za dovolenou tedy nelze chápat jako zaměstnanecký benefit, ale jako nedílnou součást nákladů, které je zaměstnavatel povinen vynaložit v souvislosti s každým zaměstnancem. Náhrada mzdy za dovolenou představuje pro zaměstnavatele povinný zákonný náklad práce, který lze postavit na roveň s povinnými zákonnými odvody na SZP. Jestliže jsou splněny zákonné podmínky pro vznik nároku na náhradu mzdy za dovolenou ze strany zaměstnance, zaměstnavatel je povinen tuto náhradu zaměstnanci poskytnout. Z uvedeného lze tedy dovozovat, že náhradu mzdy za dovolenou by mělo být možné uplatnit v rámci daňového odpočtu na VaV stejným způsobem jako povinné odvody na SZP. Povinné odvody na SZP jsou ze strany finanční správy akceptovány jako náklad způsobilý pro zahrnutí do daňového odpočtu na VaV a jsou výslovně uvedeny v bodu 5. písm. a) pokynu D-288.

V souvislosti s výše uvedeným je nutno opětovně odkázat na Frascati manuál, který ve výčtu běžných nákladů uvádí rovněž náhradu mzdy za dovolenou. Pozitivní přístup k zahrnutí náhrady za dovolenou do způsobilých nákladů daňového odpočtu na VaV je rovněž konformní s praxí, která je běžná v dotačních programech zaměřených na podporu výzkumně-vývojových činností. Příkladem lze uvést aktuální program Aplikace v rámci OPPIK, zaměřený na podporu průmyslového výzkumu a experimentálního vývoje. Dle příručky pro žadatele je možné mezi způsobilé výdaje zahrnout nejenom náhradu mzdy za dovolenou, ale i svátky.⁹⁰

Pokud bych měla výše uvedené kvalifikovaně uzavřít, mám za to, že náhrada mzdy za dovolenou, za určitých podmínek, bezpochyby patří do způsobilých nákladů daňového odpočtu na VaV. Náhrada mzdy za dovolenou bezprostředně souvisí s odpracovaným časem zaměstnance na projektu VaV a představuje tak pro zaměstnavatele (daňový subjekt) zákonný náklad práce, který byl vynaložený při

⁸⁸ BĚLINA, Miroslav a kol. *Zákoník práce*. 2. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2015, s. 913.

⁸⁹ § 28 a § 29 zákona č. 251/2005 Sb., o inspekci práce

⁹⁰ <https://www.agentura-api.org/wp-content/uploads/2016/08/Aplikace-P%C5%99%C3%ADru%C4%8Dka-pro-pod%C3%A1n%C3%AD-%C5%BE%C3%A1dosti-o-platbu-v-programu-Aplikace.pdf>

realizaci projektu VaV. Náhrada mzdy za dovolenou by samozřejmě měla vstupovat do výpočtu způsobilých nákladů proporčně a to v poměru, v jakém zaměstnanec v daném období skutečně pracoval na realizaci projektu VaV. Příkladem budiž fiktivní projekt VaV, který byl realizován v období od 1. ledna do 31. prosince 2017 a určitý zaměstnanec se na jeho realizaci podílel pouze v měsíci lednu a to v rozsahu 60 hodin. V období letních dovolených si tento zaměstnanec vybral veškerou dovolenou, na kterou měl v daném období zákonný nárok, tedy čtyři týdny dovolené v rozsahu 160 hodin. Zapojení zaměstnance do realizace projektu VaV lze vyčíslit jako podíl času odpracovaného zaměstnancem na realizaci projektu VaV a celkového fondu pracovní doby v roce 2017⁹¹ (60/2000)⁹². Zapojení zaměstnance do realizace projektu VaV dosáhlo hodnoty 3 % v kalendářním roce 2017. Dle mého názoru lze hodnotu celkové náhrady mzdy za vyčerpanou dovolenou zaměstnance vynásobit procentem zapojení zaměstnance do realizace projektu VaV, přičemž výsledné číslo představuje náklad způsobilý pro zahrnutí do daňového odpočtu na VaV. V daném případě se jedná o velmi konzervativní přístup, neboť do způsobilých nákladů vstupují pouze ty náhrady mzdy za dovolenou, které přímo souvisí s prací zaměstnance na realizaci projektu VaV. Nadále otevřená však zůstává otázka, zda je možné zahrnovat do způsobilých výdajů celou částku náhrady mzdy za dovolenou. V tomto ohledu setrávám na konzervativnějším přístupu a přikláním se spíše k výše uvedenému způsobu výpočtu způsobilé části náhrady mzdy za dovolenou.

4.4 Evidence nákladů vynaložených při řešení projektu VaV

Problematika oddělené evidence nákladů byla zmiňována již v kapitole 1.4, která byla primárně věnována souběhu různých forem podpory. V této kapitole bych se však dané problematice chtěla věnovat detailněji a nastítnit aktuální výklady, které se jí týkají. Již několikrát bylo konstatováno, že právní úprava daňového odpočtu na VaV v ZDP je velice strohá. Obdobně právní úprava týkající se evidence nákladů vynaložených pro řešení projektu VaV je obsažena pouze v ustanovení § 34b odst. 1 písm. c) ZDP, které uvádí, že náklady zahrnované do daňového odpočtu na VaV mají být evidovány odděleně od ostatních nákladů. Pokyn D-288 uvedené ustanovení dále rozvádí v tom smyslu, že oddělená evidence má být vedena v členění na

⁹¹ Rok 2017 měl celkem 250 pracovních dní (bez placených svátků). Přehledný výpočet fondu pracovní doby je dostupný např. zde <http://kalendar.beda.cz/rocní-planovaci?type=s1>

⁹² Uvedený výpočet je velmi zjednodušený, neboť nejsou zahrnuty placené státní svátky ani detailněji kalkulované náhrady mzdy za dovolenou. Výpočet je pouze informativní a ilustruje způsob, jakým by měly být náhrady za dovolenou zahrnovány do způsobilých nákladů pro daňový odpočet na VaV.

jednotlivé projekty a jednotlivé účetní případy. Takto vedená evidence musí splňovat požadavek přehlednosti a prokazatelnosti s tím, že důkazní břemeno leží na daňovém subjektu. Domnívám se, že požadavek na vedení oddělené evidence po jednotlivých projektech VaV a účetních případech je stanoven nad rámec zákona a ze znění příslušných ustanovení ZDP nijak nevyplývá. Jak bude rozebráno dále, požadavek finanční správy formulovaný v pokynu D-288 často klade absurdní a nadměrnou zátěž na daňové subjekty, přičemž k takovému postupu finanční správa nemá oporu v zákoně.

Vzhledem k absenci zákonného vymezení požadavků na evidenci nákladů vynaložených v souvislosti s realizací projektu VaV je opět nutno využít výkladu NSS, např. v rozhodnutí NSS ze dne 12. ledna 2017, sp. zn. 9 Afs 144/2016 („rozhodnutí ABADIA“). NSS v předmětném rozhodnutí nastínil kritéria, které by měla splňovat oddělená evidence nákladů zahrnovaných do daňového odpočtu na VaV. Taková evidence by měla být

- komplexní,
- jednoznačná,
- jednotlivé náklady by měly být zcela jasně oddělitelné/odlišitelné od ostatních nákladů a
- jednotlivé náklady by mělo být možné provázat s konkrétními účetními doklady.

„Zákon o daních z příjmů v § 34 odst. 4 stanovuje, že výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektů výzkumu a vývoje musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka. Smysl oddělené evidence Nejvyšší správní soud spatřuje ve vytvoření úplného soupisu všech výdajů (nákladů) vynaložených daňovým subjektem při realizaci projektu výzkumu a vývoje, přičemž již ze samotné evidence musí být dostatečně patrna návaznost na konkrétní výdaj (náklad) vynaložený při realizaci projektu výzkumu a vývoje. Identifikace jednotlivých výdajů (nákladů) v oddělené evidenci musí být natolik jednoznačná, aby nemohly vzniknout pochybnosti, který z jednotlivě vynaložených výdajů (nákladů) je do evidence zahrnut, tj. na základě evidence musí být možno jednoznačně oddělit jednotlivé výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektu výzkumu a vývoje od ostatních výdajů (nákladů) daňového subjektu, které s projektem výzkumu a vývoje nesouvisí.

Identifikace výdajů (nákladů) v oddělené evidenci musí být takového charakteru, aby na jejím základě bylo možno propojit jednotlivé účetní doklady s evidovanými výdaji (náklady).“

Ve světle rozhodnutí ABADIA mám za to, že ideální formou oddělené evidence by například v případě nákladů na materiál spotřebovaný při realizaci projektu VaV mohlo být následující:⁹³

- **Účtování o nákladech na materiál prostřednictvím samostatných analytických účtů** – Na jednotlivé analytické účty by byl materiál určený k realizaci projektu VaV účtován v průběhu účetního období na základě konkrétních účetních dokladů. Pokud by nebylo možné účtovat o těchto nákladech na samostatné účty v průběhu účetního období, pak by mělo být možné a plně v souladu se zásadou oddělené evidence nákladů, aby tyto náklady byly přeúčtovány na samostatné analytické účty na konci účetního období. V praxi se totiž může stát, a na základě mých zkušeností je to docela běžné, že osoby, které provádí zaúčtování konkrétních operací, nemají dostatečné povědomí o detailní náplni konkrétních účetních dokladů. Jinými slovy je pro ně velmi složité, ne-li nemožné, posoudit, zda se daný účetní doklad vztahuje k realizaci projektu VaV a v jakém rozsahu. Takové posouzení vyžaduje odborné znalosti a detailní vědomosti o realizovaném projektu VaV. Přeúčtování na konci účetního období by tedy mohlo proběhnout na základě podkladu určeného pracovníka, který provede detailní analýzu materiálových nákladů a vymezí, které náklady jsou způsobilé pro zahrnutí do daňového odpočtu na VaV a které nikoliv.
- **Vedení podrozvahové evidence majetku (materiálu)** – V mnoha případech se za materiál využitý k realizaci projektu VaV považuje i drobný majetek, který nesplňuje definici hmotného majetku stanovenou § 26 odst. 2 ZDP. Takový drobný majetek (například tablet v hodnotě 6 000 Kč využitý jako řídicí jednotka) je zpravidla zaúčtován přímo do spotřeby a není o něm vedena žádná podrobnější evidence. S ohledem na skutečnost, že přístup finanční správy k daňovému odpočtu na VaV je velice striktní, mohla by evidence materiálu tohoto typu pomoci v unesení důkazního břemene daňovým

⁹³ Uvedené je třeba brát jako demonstrativní výčet možností, jakými by mělo být možné naplnit požadavek na oddělenou evidenci nákladů vynaložených na projekt VaV.

subjektem. Pro tyto účely mohou daňové subjekty využít možnosti podrozvahového účetnictví.⁹⁴

- **Oddělitelnost způsobilých nákladů** – Jestliže u daňového subjektu není možné vést samostatnou evidenci nákladů vynaložených v přímé souvislosti s realizací projektu VaV, existuje dle mého názoru alternativní způsob, jakým lze dostat požadavku na oddělenou evidenci nákladů. Jsem přesvědčená o tom, že by měla být dostačující i evidence, která obsahuje všechny náklady vynaložené v průběhu účetního období. V rámci této evidence však musí být možné jednotlivé náklady, které byly vynaloženy v přímé souvislosti s realizovaným projektem VaV, přesně a určitě oddělit (např. prostřednictvím přiřazení kódu projektu tak, aby bylo možné v takové evidenci bezproblémově filtrovat).

Přestože jsou závěry NSS k formě a obsahu oddělené evidence nákladů poměrně jasné, stále se setkáváme s tím, že správce daně takovou evidenci odmítá. Domnívám se, že tento přístup je ze strany správce daně neudržitelný a dlouhodobě neobhajitelný. Viz například situace, kdy správce daně odmítl evidenci nákladů v Excel souboru jenom proto, že některé řádky byly skryté - daňový subjekt využil funkce filtru (viz odrážka výše). Správce daně na základě této skutečnosti dovedl, že se jedná o nedůvěryhodný dokument, se kterým bylo manipulováno. Takový závěr správce daně je však nutno považovat za zcela absurdní a to zejména s ohledem na zákonný požadavek oddělitelnosti nákladů. Není právě využití filtru tím vhodným způsobem oddělení způsobilých nákladů od těch nezpůsobilých? Nadto se opět jedná o závěr zcela nepodložený, nevyplývající z žádného relevantního zákonného ustanovení. Takový přístup správce daně lze označit za excesivní a v praxi za zcela nepřijatelný. Buť dle mého názoru nemůže přístup správce daně obstát, opět bude nutné vyčkat na soudní judikaturu, která pomůže sjednotit výklad a vnese do této oblasti alespoň trochu právní jistoty.

⁹⁴ Pravidla pro vedení podrozvahového účetnictví jsou blíže stanovena zejména ZoÚč a dále Vyhláškou č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení ZoÚč, ve znění pozdějších předpisů.

Závěr

Primárním cílem této práce bylo komplexní zpracování daňového odpočtu na VaV a to nejenom z hlediska teoretického, ale zejména z pohledu praktického. Mojí snahou bylo vystižení těch nejvýraznějších problémů, se kterými se v praxi setkávám a které bohužel nemají zcela jasné a obecně uznávané řešení. Na tomto místě bych měla kvalifikovaným způsobem vyhodnotit výsledky svého vědeckého zkoumání zvolené problematiky. S ohledem na jednotlivé dílčí závěry učiněné v předchozích kapitolách docházím nutně k závěru, že kompletní legislativní změna právní úpravy daňového odpočtu na VaV je naprosto nezbytná.

Současná právní úprava daňového odpočtu na VaV v několika ustanoveních ZDP je bohužel naprosto nedostatečná a její aplikace způsobuje v praxi velké problémy a spory. Vše je umocněno skutečností, že finanční správa má snahu systematicky zkontrolovat všechny uplatněné daňové odpočty na VaV. Tato informace nebo spíše záměr sice nebyla nikdy zveřejněna oficiálně, v praxi nám však byla několikrát neoficiálně potvrzena. Snahu o kontrolu všech uplatněných daňových odpočtů na VaV nám rovněž nepřímo potvrzuje velký nárůst zahájených postupů k odstranění pochybností a daňových kontrol, jejichž předmětem je právě daňový odpočet na VaV. Jak jsem již několikrát ve své práci konstatovala, správce daně se při kontrolách zaměřuje zejména na kontrolu formální stránky daňového odpočtu na VaV, neboť při kontrole materiální stránky daňového odpočtu na VaV dochází k patové situaci, kterou je posouzení, zda lze konkrétní činnosti považovat za VaV a zda obsahují prvek novosti a vyjasnění technické nejistoty. Správce daně totiž zpravidla nemá dostatečné technické znalosti pro posouzení toho, zda se v daném případě skutečně jedná o výzkumně-vývojové aktivity. Za účelem posouzení skutečné povahy těchto aktivit tak bude muset zpravidla přizvat znalce, který má dostatečné technické znalosti pro jejich posouzení. Znalec však může posoudit toliko povahu těchto činností, nesmí však konstatovat, že se jedná o činnosti VaV, které je možné zahrnout do daňového odpočtu na VaV, neboť toto je již otázka právní a její posouzení přísluší výhradně správci daně. Finanční správa si je této problematiky velmi dobře vědoma a proto se v praxi o to usilovněji zaměřuje na formální stránku daňového odpočtu na VaV.

Jsem samozřejmě toho názoru, že daňový odpočet na VaV představuje pro daňové poplatníky určitou formu benefitu a pokud chtějí využívat výhod plynoucích z tohoto

benefitu, je nezbytné, aby splnili všechny zákonem stanovené podmínky pro získání tohoto benefitu. Není však možné a akceptovatelné, aby zákonem stanovené podmínky byly dále rozšiřovány nad rámec zákona prostřednictvím pokynu D-288, případně excesivního výkladu finanční správy. Pod tíhou výkladových sporů se pak ztrácí původní smysl a účel institutu daňového odpočtu na VaV, kterým je podpora výzkumných a vývojových činností v České republice a zvýšení její konkurenceschopnosti nejenom v regionu EU, ale celého světa.

Možné řešení by představovalo koncepční vyčlenění daňového odpočtu na VaV do samostatného zákona, jak jsem předoslala již v rámci čtvrté kapitoly. Zákon upravující daňový odpočet na VaV by měl obsahovat obecné vymezení, co daňový odpočet na VaV představuje, jakým způsobem a po jakou dobu je možné ho uplatňovat, jaké náklady jsou ne/způsobilé a jaké jsou formální a materiální požadavky na jeho uplatnění. Nad rámec těchto obecných ustanovení by součástí tohoto zákona mělo být vymezení orgánu, který je způsobilý pro rozhodování o vzniku nároku na daňový odpočet na VaV z pohledu technického posouzení výzkumně-vývojových činností a orgánu způsobilého přezkoumávat uplatněné daňové odpočty na VaV z hlediska uplatněných nákladů, dodržování podmínek čerpání apod. Na tomto místě bych doporučila volnou inspiraci fungováním jednotlivých programů podpory v rámci OPPIK, kdy by o ne/schválení projektů výzkumu a vývoje rozhodoval nezávislý odborný orgán (např. CzechInvest nebo případně Agentura pro podnikání a inovace).

V praxi by to znamenalo, že daňový subjekt plánující uplatňovat daňový odpočet na VaV by zpracoval projektovou dokumentaci v souladu se zákonem upravujícím daňový odpočet na VaV. Součástí projektu by bylo zejména vymezení činností, které budou realizovány za účelem dosažení projektového cíle, definice stanoveného cíle, přínosy projektu, přehled pracovních pozic rámcově vymezených k realizaci projektu VaV a zejména předpoklad maximální výše nákladů určených pro zahrnutí do daňového odpočtu na VaV. Projekt VaV by mohl mít obdobnou strukturu, jakou mají zpravidla podnikatelské záměry (studie proveditelnosti) v OPPIK. Příloha č. 2 zařazená na konci této práce představuje vzorovou osnovu studie proveditelnosti výzkumně-vývojového podprogramu Tvorba nových IS/ICT řešení v rámci OPPIK⁹⁵. Studie proveditelnosti by samozřejmě nemusela být převzata absolutně, pasáže

⁹⁵ Tento podprogram byl zvolen cíleně, s ohledem na jeho čistě výzkumně-vývojové zaměření.

týkající se lokality, počtů nově vytvořených pracovních pozic, zákazníků nebo dopadů na životní prostředí by pravděpodobně bylo vhodné vypustit.

Po zhotovení projektové dokumentace a kalkulace předpokládaných vynaložených nákladů by daňový subjekt předložil celou dokumentaci ke schválení a kontrole řídicímu orgánu. Ten by posoudil, zda dokumentace splňuje všechny formální náležitosti, reálnost odhadovaných nákladů a následně by ji postoupil k hodnocení odbornému hodnotiteli (v dotačních projektech jsou zpravidla vyhotovovány dva odborné posudky – zde se však domnívám, že jeden by byl zcela dostačující). Hodnotitel by posoudil způsobilost uvedených výzkumně-vývojových činností, zda splňují požadavky zákona na způsobilé činnosti a zda daňový subjekt dostatečným způsobem identifikoval a popsal, v čem spočívá prvek novosti a vyjasnění technické nejistoty. Hodnotitel by hodnocenou dokumentaci opatřil bodovým ohodnocením a postoupil řídicímu orgánu k dalšímu hodnocení. Řídicí orgán by následně po vyhodnocení všech kritérií (splnění formálních požadavků, hodnota předpokládaných nákladů a bodový zisk za projektovou dokumentaci) projekt VaV buď schválil, nebo neschválil. Proti rozhodnutí řídicího orgánu by měl být přípustný opravný prostředek, aby byla umožněna možnost přezkumu například způsobu ohodnocení projektové dokumentace hodnotitelem.

Daňový subjekt by následně v průběhu realizace projektu VaV postupně uplatňoval způsobilé náklady prostřednictvím kolonky daňového odpočtu na VaV v daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období. Přílohou daňového přiznání by pak byla podrobná příloha obsahující detailní kalkulaci uplatněných nákladů. Mzdové náklady by mohly být zpracovány v podobě přehledných mzdových tabulek (viz Příloha č. 3 Vzorové mzdové tabulky předkládané v rámci projektů OPPIK zařazené na konci této práce). Správce daně by byl oprávněn přezkoumávat výhradně náklady skutečně uplatněné v rámci daňového přiznání. Tímto řešením by byla eliminována současná nežádoucí situace posuzování daňového odpočtu na VaV výhradně správcem daně.

Jsem si samozřejmě vědoma zvýšených nákladů na mnou navrhovaný způsob realizace daňového odpočtu na VaV. Na druhou stranu by však byly eliminovány třecí plochy mezi daňovými subjekty a správci daně a nová právní úprava by mohla vnést určitou míru právní jistoty do oblasti aplikace daňového odpočtu na VaV v praxi. V úvahu by rovněž připadal určitý správní poplatek, kterému by podléhalo podání

projektové dokumentace k posouzení řídicímu orgánu, např. ve výši 10 000 Kč, kterými je v současné době zpoplatněna žádost o vydání závazného posouzení. Tento správní poplatek by mohl částečně kompenzovat zvýšené administrativní náklady.

Jsem přesvědčena, že navrhované řešení by i přes svou nákladnost a administrativní náročnost představovalo kvalitní a zejména dlouhodobě hospodárné řešení, neboť by mohlo vést k úbytku sporů mezi správci daně a daňovými subjekty a vyjasnění většiny výkladových problémů. Největší přínos navrhovaného řešení však vidím v tom, že by jeho prostřednictvím byl jasně vymezený právní rámec přípravy projektové dokumentace, způsob uplatňování nákladů a zejména schvalovacích a kontrolních mechanismů.

Rigorózní práce zcela jistě nepokrývá téma daňového odpočtu na VaV vyčerpávajícím způsobem. Mojí snahou však bylo poskytnout komplexní pohled na tento institut daňového práva, s uvedením nejčastějších problémů, které ho provází a pokusit se navrhnout jejich možné řešení. Pokud bych měla poukázat na oblast, která by si jistě zasloužila detailní zpracování, v daleko větším rozsahu, než v jakém byla pouze naznačena v úvodní části této práce, a mohla by být dalším vědeckým přínosem tomuto tématu, byla by to mezinárodní komparace různých období daňových odpočtů. Mezinárodní komparace by však vyžadovala mnohem hlubší analýzu jednotlivých specifik daňových odpočtů na VaV v jednotlivých státech a svým rozsahem a hloubkou by výrazně překračovala parametry rigorózní práce. Na tomto místě nezbývá než konstatovat, že touto prací mé vědecké bádání nekončí a pevně věřím, že se mi podaří zkoumat tento zajímavý institut daňového práva i nadále.

Seznam použitých zdrojů

Právní předpisy

Zákon č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů

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

Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, ve znění pozdějších předpisů

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

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

Zákon č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, ve znění pozdějších předpisů

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

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

Zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, ve znění pozdějších předpisů

Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů

Rozhodnutí NSS

Rozsudek NSS ze dne 24. listopadu 2017, sp. zn. 10 Afs 77/2017

Rozsudek NSS ze dne 11. května 2017, sp. zn. 10 Afs 128/2016

Rozsudek NSS ze dne 27. dubna 2017, sp. zn. 7 Afs 261/2016

Rozsudek NSS ze dne 27. dubna 2017, sp. zn. 7 Afs 261/2016

Usnesení NSS ze dne 2. února 2017, sp. zn. 7 Afs 339/2016

Rozsudek NSS ze dne 12. ledna 2017, sp. zn. 9 Afs 144/2016

Rozsudek NSS ze dne 27. září 2016, sp. zn. 1 Afs 174/2016

Rozsudek NSS ze dne 11. června 2015, sp. zn. 10 Afs 24/2014

Rozsudek NSS ze dne 26. srpna 2014, sp. zn. 6 Afs 60/2014

Rozsudek NSS ze dne 29. listopadu 2013, sp. zn. 2 Afs 24/2012

Rozsudek NSS ze dne 11. října 2013, sp. zn. 8 Afs 39/2012

Rozsudek NSS ze dne 4. července 2013, sp. zn. 7 Afs 55/2013

Rozsudek NSS ze dne 25. října 2006, sp. zn. 8 Afs 3/2005

Rozhodnutí KS

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 16. listopadu 2016, sp. zn. 52 Af 17/2016

KOOV

KOOV č. 435/18.11.14 ze dne 18. listopadu 2014

KOOV č. 451/22.04.15 ze dne 22. dubna 2015

Odborná literatura a články

BAXA, Josef a kol. *Daňový řád. Komentář. I díl.* Praha: Wolters Kluwer, 2011. 1880 s.

BĚLINA, Miroslav a kol. *Zákoník práce. 2. vydání.* Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2015. 1614 s.

Facing the challenge: the Lisbon strategy for growth and employment : report from the High Level Group chaired by Wim Kok. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2004. 51s. Dostupné na https://ec.europa.eu/research/evaluations/pdf/archive/fp6-evidence-base/evaluation_studies_and_reports/evaluation_studies_and_reports_2004/the_lisbon_strategy_for_growth_and_employment_report_from_the_high_level_group.pdf

Frascati manual 2002: proposed standard practice for surveys on research and experimental development : the measurement of scientific and technological activities. Paris, Organisation for Economic Co-operation and Development, 2002. 255 s.

Frascati Manual: Guidelines for collecting and reporting data on Research and Experimental Development [online]. oecd.com, [cit. 29. října 2016]. Dostupné na <<http://www.oecd.org/sti/inno/Frascati-Manual.htm>>

LICHNOVSKÝ, Ondřej, KŘÍSTEK, Lukáš. *Znalectví v daních aneb odborné otázky při správě daní*. Právní rozhledy. 2016, č. 13-14, s. 480-483.

LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád*. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016. 918 s.

MACHÁČEK, Ivan. *Závazné posouzení správce daně v daňové legislativě*. Daně a právo v praxi [ASPI online], 11/2017 [cit. 6. února 2018].

Nepřímá veřejná podpora výzkumu a vývoje v České republice 2014. Praha: Český statistický úřad, 2016. 73 s.

RADVAN, Michal a kol. *Důchodové daně*. Brno: Masarykova univerzita, 2016. 247 s.

SDĚLENÍ JARNÍMU ZASEDÁNÍ EVROPSKÉ RADY: Společně k růstu a zaměstnanosti - Nový začátek lisabonské strategie [online]. eur-lex.europa.eu, [cit. 28. října 2016]. Dostupné na <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:52005DC0024&from=EN>>

SDĚLENÍ KOMISE EVROPA 2020: Strategie pro inteligentní a udržitelný růst podporující začlenění [online]. eur-lex.europa.eu, [cit. 28. října 2016]. Dostupné na <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:2020:FIN:CS:PDF>>

SLÁDEČEK, Vladimír a kol. *Ústava České republiky*. 2. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016. 1320 s.

ŽMOLÍK, Christian. *Odčitatelná položka z titulu výzkumu a vývoje*. Daně a právo v praxi [ASPI online], 11/2013.

Ostatní zdroje

Informace k projektu výzkumu a vývoje jako nezbytné podmínce pro uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje dle § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů ze dne 14. září 2017, č. j. 89174/17/7100-10110-013213

Interní Metodický pokyn k problematice ustanovení znalce pro účely posouzení oprávněnosti uplatnění odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje podle zákona o daních z příjmů, č. j. 73006/17/7100-10110-013213

Pokyn D-288 Ministerstva financí čj. 15/96 003/2005, k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Online zdroje (články, statistiky)

Aktualizace účasti ČR a ostatních států v programu H2020 [online]. h2020.cz, 2016 [cit. 26. dubna 2017]. Dostupné na <http://www.h2020.cz/cs/storage/dacd213217376196416fbb6c8ae5ba5890435418?uid=dacd2132.17376196416fbb6c8ae5ba5890435418>>

Aktualizace účasti ČR a ostatních států v programu H2020 [online]. h2020.cz, 2016 [cit. 26. dubna 2017]. Dostupné na <http://www.h2020.cz/cs/storage/6f78b23f054a20a87148c96de10db81ac10f5c8f?uid=6f78b23f054a20a87148c96de10db81ac10f5c8f>>

Brožura investičních pobídek [online]. czechinvest.org, 2017 [cit. 6. února 2018]. Dostupné na <https://www.czechinvest.org/cz/Sluzby-pro-investory/Investicni-pobidky>>

Europe 2020 indicators - research and development [online]. ec.europa.eu, 2016 [cit. 6. února 2018]. Dostupné na http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Archive:Europe_2020_indicators_-_research_and_development>

Gross domestic spending on R&D [online]. data.oecd.org, 2017 [cit. 5. února 2017]. Dostupné na <https://data.oecd.org/rd/gross-domestic-spending-on-r-d.htm>>

CHYTILOVÁ, Petra. *Podpora výzkumu a vývoje v podnicích: Kapitálové investice* [online]. mmspektrum.com, 2017 [cit. 2. února 2018]. Dostupné na <https://www.mmspektrum.com/clanek/podpora-vyzkumu-a-vyvoje-v-podnicich-kapitalove-investice.html>>

KRÁLOVÁ, Táňa. *Finanční správa jde po podnikatelích. Přiznala, že vyplácí úředníkům prémie podle doměňování daní* [online]. ihned.cz, 19. října 2017 [cit. 19.

října 2017]. Dostupné na <<https://archiv.ihned.cz/c1-65921460-financni-sprava-priznala-ze-vyplaci-premie-dle-vyse-domerene-dane-ci-neuznaneho-odpoctu-na-vyzkum-a-vyvoj>>

Operační program pro podporu Podnikání a inovace pro konkurenceschopnost [online]. czechinvest.org, 2017 [cit. 26. dubna 2017]. Dostupné na <<http://www.czechinvest.org/oppik-cz>>

Worldwide R&D Incentives Reference Guide 2017 [online]. ey.com, 2017 [cit. 2. února 2018]. Dostupné na <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_R_and_D_Incentives_Reference_Guide_2017/\\$FILE/Worldwide-R-%20D-Incentives-Reference-Guide-2017.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_R_and_D_Incentives_Reference_Guide_2017/$FILE/Worldwide-R-%20D-Incentives-Reference-Guide-2017.pdf)>

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 18. 11. 2014 [online]. financnisprava.cz, 2014 [cit. 11. října 2017]. Dostupné na <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/Zapis_KV_KDP_2014-11-18.pdf>

Internetové stránky

http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/mapToolClosed.do?tab=map&init=1&plugin=1&language=en&pcode=t2020_20&toolbox=types

http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?tab=table&plugin=1&language=en&pcode=t2020_20

http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/web/_svg/Eurostat_Map_t2020_20_2818551041_download_tmp_embed.png

<http://kalendar.beda.cz/rocni-planovaci?type=s1>

<http://www.agentura-api.org/programy-podpory/>

http://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5404_28.pdf?201802021534

<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/generalni-financni-reditelstvi/uredni-deska-gfr/poskytnute-info-dle-zakona-106-1999sb/2016>

<http://www.oecd-ilibrary.org/>

<http://www.psp.cz/eknih/2002ps/stenprot/037schuz/s037010.htm#r4>

https://www.vlada.cz/assets/clenove-vlady/historie-minulych-vlad/prehled-vlad-cr/1993-2010-cr/jiri-paroubek/Programove-prohlaseni-vlady-Jiriho-Paroubka_1.pdf

www.gacr.cz

www.tacr.cz

Abstrakt/Abstract

Rigorózní práce uceleným způsobem zpracovává téma daňového odpočtu na výzkum a vývoj. V rámci práce jsou řešeny problémy aplikační praxe z pohledu jak teoretického, tak ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu. V jednotlivých kapitolách jsou rozebírány problémy spojené s formální a materiální stránkou projektu výzkumu a vývoje. Součástí práce je rovněž stručný úvod do problematiky a zasazení daňového odpočtu na výzkum a vývoj do kontextu nepřímé podpory výzkumně-vývojových činností.

The Rigorous thesis consists of the comprehensive summary of the R&D tax deduction. Problems related to the application of the R&D tax deduction are analyzed both theoretically and practically based on the jurisprudence of the Supreme Administrative Court. Thesis includes separate chapters which are focused on problems related both to formal and material aspects of the R&D project. Brief introduction of the R&D tax deduction and description of its position in the context of the indirect support of R&D activities is also covered by the thesis.

Seznam klíčových slov/Keywords

Zákon o daních z příjmů, výzkum a vývoj, daňový odpočet na výzkum a vývoj, Frascati manuál, pokyn D-288, projekt výzkumu a vývoje, daňově uznatelné náklady

Income Taxes Act, Research and Development, R&D Tax Deduction, Frascati manual, Directive D-288, R&D project, tax deductible costs

Přílohy

Příloha č. 1 Část neveřejného Metodického pokynu k problematice ustanovení znalce pro účely posouzení oprávněnosti uplatnění odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje podle zákona o daních z příjmů, č. j. 73006/17/7100-10110-013213

Sekce metodiky a výkonu daní

INTERNÍ SDĚLENÍ

Č. j.: 73006/17/7100-10110-013213

E-mail: podatelna@fs.mfcr.cz
ID datové schránky: p9iwj4f

Všem finančním úřadům, vč. Specializovaného finančního úřadu
Odvolačímú finančnímu ředitelství
Sekci metodiky a výkonu daní Generálního finančního ředitelství
Sekci právní Generálního finančního ředitelství
Sekci řízení rizik při správě daní Generálního finančního ředitelství
Odbor hospodářské správy Generálního finančního ředitelství

Zasláno pouze elektronicky

**Metodický pokyn k problematice ustanovení znalce
pro účely posouzení oprávněnosti uplatnění odčitatelné položky na podporu výzkumu
a vývoje podle zákona o daních z příjmů**

1. Právní úprava

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“).
Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“).
Zákon č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o znalcích a tlumočnících“).
Vyhláška Ministerstva spravedlnosti č. 37/1967 Sb., k provedení zákona o znalcích a tlumočnících (dále jen „Vyhláška“).
Vyhláška 123/2015 Sb., kterou se stanoví seznam znaleckých oborů a odvětví pro výkon znalecké činnosti.
Vyhláška č. 382/2010 Sb., o náhradě ušlého výdělku a náhradě hotových výdajů při správě daní.

4. Daňový řád

4.1. Právní úprava

§ 95

Znalecký posudek

(1) Správce daně může ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně,

a) závisí-li rozhodnutí na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá, nebo

b) nepředloží-li daňový subjekt znalecký posudek, pokud mu tuto povinnost ukládá zákon, a to ani na výzvu správce daně.

(2) Rozhodnutí o ustanovení znalce se doručuje znalci; včas podané odvolání proti tomuto rozhodnutí má odkladný účinek. Rozhodnutí o ustanovení znalce se doručuje též daňovému subjektu, který proti němu nemůže uplatnit opravné prostředky.

(3) Je-li vyžádán správcem daně znalecký posudek, je daňový subjekt, v jehož věci má být znalecký posudek podán, povinen při jeho vypracování s ustanoveným znalcem spolupracovat. Pokud je k vypracování znaleckého posudku potřebná součinnost dalších osob, může jim správce daně rozhodnutím uložit tuto povinnost, a to v rozsahu nezbytném pro vypracování znaleckého posudku; včas podané odvolání proti tomuto rozhodnutí má odkladný účinek.

(4) Je-li ve věci daňového subjektu prováděn výslech znalce, má daňový subjekt právo být tomuto výslechu přítomen a klást znalci otázky týkající se podávaného znaleckého posudku. O tom, že bude prováděn výslech znalce, správce daně daňový subjekt včas vyrozumí.

Důvodová zpráva k zavedení § 95 DŘ¹ uvádí:

Závisí-li rozhodnutí na posouzení skutečností, k nimž je třeba specifických odborných znalostí, provede se obvykle důkaz znaleckým posudkem. V některých případech zákon přímo ukládá daňovému subjektu znalecký posudek předložit, popřípadě si může takový důkazní prostředek i daňový subjekt zvolit.

Příjemcem rozhodnutí je v souladu s odstavcem 2 znalec a daňovému subjektu je rozhodnutí zasláno pouze pro informaci, tudíž odvolání proti ustanovení znalce přísluší pouze dotčenému znalci.

Odstavec 3 stanoví daňovým subjektům povinnost spolupracovat s ustanoveným znalcem a správcem daně povinnost je o tom vyrozumět. Jde o konkretizaci obecné zásady součinnosti (§ 6 odst. 2). Ostatním osobám, jejichž součinnost je při vypracování znaleckého posudku potřeba, povinnost spolupracovat ukládá správce daně rozhodnutím, proti kterému lze uplatnit odvolání s odkladným účinkem.

Odstavec 4 nově výslovně zakotvuje právo daňového subjektu být přítomen výslechu znalce a klást mu otázky, podobně jako u svědecké výpovědi, kde je tato skutečnost vyplývající z principů spravedlivého procesu konkretizována ve vztahu k povinnosti zaslat daňovému subjektu včas vyrozumění o tom, že bude výslech znalce proveden.

4.2. Ustanovení znalce (§ 95 odst. 1 DŘ)

Dle § 95 odst. 1 DŘ správce daně může ustanovit znalce (nebo osobu s odbornými předpoklady) k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, závisí-li rozhodnutí na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, kterými správce daně sám nedisponuje.

¹ Viz sněmovní tisk 685, 5. volební období, <http://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=52503>

Výklad pojmu „může ustanovit znalce“ lze chápat coby možnost správce daně ustanovit znalce (nebo osobu s odbornými předpoklady), nikoli povinnost správce daně (viz Informace).

Pokud nastane situace, kdy na základě zjištěných skutečností správce daně vyhodnotí, že je nutné posouzení skutečností vztahujících se např. k prokázání technických, technologických, postupových, materiálních skutečností, a zároveň správce daně nemá potřebné odborné a technické znalosti, pak je nutné vykládat pojem „může“ vždy jako povinnost správce daně ustanovit znalce (nebo osobu s odbornými předpoklady).

4.2.1. Rozhodnutí o ustanovení znalce (§ 95 odst. 2 DŘ)

Znalec (nebo osoba s odbornými předpoklady) se ustanovuje rozhodnutím o ustanovení znalce. Obsahem výrokové části rozhodnutí o ustanovení znalce musí být kromě samotného ustanovení konkrétní osoby i jednoznačná a jasná formulace znaleckého úkolu, a to buď jako formulace odborné a technické skutečnosti, kterou je nutné objasnit, nebo jako formulace konkrétních otázek. V odůvodnění rozhodnutí správce daně podrobně popíše problematiku, která má být objasněna i dosavadní skutková zjištění.

Znalci (nebo osobě s odbornými předpoklady) nelze zadat rozhodnutím o ustanovení znalce „přímé“ posouzení právní otázky vztahující se k podmínkám uplatnění odpočtu. Nelze tedy v rozhodnutí o ustanovení znalce požadovat posouzení, zda se v posuzovaném případě jedná o prvek novosti, zda je splněna podmínka technické a vývojové nejistoty, zda jsou splněny podmínky pro uplatnění odpočtu atd. Posouzení právních otázek vztahujících se k podmínkám uplatnění odpočtu nespadá do kompetence ustanoveného znalce (nebo osoby s odbornými předpoklady). Znalec (nebo osoba s odbornými předpoklady) má, na základě zadání znaleckého úkolu, vypracovat znalecký posudek k technickým otázkám tak, aby správce daně na základě zpracovaného znaleckého závěru dokázal učinit právní závěr. Pokud ustanovený znalec (nebo osoba s odbornými předpoklady) ve znaleckém posudku učiní závěr k otázce právní, je toto posouzení nad rámec znaleckého úkonu a správce daně jím není vázán.

4.2.2. Specifika ustanovení osoby s odbornými předpoklady

Pokud správce daně ustanoví rozhodnutím osobu s odbornými předpoklady, pak tato skutečnost klade na správce daně zvýšené nároky na administrativu.

Před ustanovením osoby s odbornými předpoklady rozhodnutím o ustanovení znalce správce daně nejdříve s touto osobou sepiše protokol (viz § 60 a násl. DŘ), do kterého formuluje takové otázky, z jejichž odpovědí bude zřejmé, že tato osoba má požadované předpoklady pro vypracování posudku v dané oblasti (viz podmínka stanovená v § 11 odst. 2 zákona o znalcích a tlumočnících). To jinými slovy znamená, že správce daně prověří, např. vzdělání znalce, praxi, vědeckou, lektorskou či publikační činnost.

Povinnou součástí protokolu je souhlas osoby s odbornými předpoklady s vypracováním znaleckého posudku a slib této osoby. Povinnost slibu vyplývá z § 24 odst. 2 zákona o znalcích a tlumočnících a jeho znění je dáno ustanovením § 6 odst. 2 zákona o znalcích a tlumočnících.

Slib zní: „Slibuji, že při své znalecké činnosti budu přesně dodržovat právní předpisy, že znaleckou činnost budu konat nestranně podle svého nejlepšího vědomí, že budu plně využívat všech svých znalostí a že zachovám mlčenlivost o skutečnostech, o nichž jsem se při výkonu znalecké činnosti dozvěděl.“

Ze stanoviska Ministerstva spravedlnosti k problematice slibu vyplývá:

„Pokud jde o problematiku složení slibu do rukou orgánu, který jej ustanovil, je třeba ustanovení § 24 odst. 2 zákona o znalcích a tlumočnících vykládat podle smyslu a účelu tak, že v daném případě znalec ustanovený ad hoc správcem daně po přečtení slibu prohlásí „Tak slibuji.“ a podepíše se na úředním záznamu o složení slibu, který může být součástí například protokolu o ústním jednání při správě daní z místního šetření (§ 80 a násl. daňového řádu) sepsaný podle § 60 a násl. daňového řádu. V úředním záznamu o složení slibu musí být uveden text slibu podle ustanovení § 6 odst. 2 zákona o znalcích a tlumočnících, rovněž datum a místo složení slibu. Taktéž je nutný i podpis osoby, která slib přijala.“

4.2.3. Doručování rozhodnutí o ustanovení znalce (§ 95 odst. 2 DR)

Dle § 95 odst. 2 DR platí, že rozhodnutí o ustanovení znalce se doručuje znalci (nebo osobě s odbornými předpoklady), který může proti němu podat odvolání (§ 109 DR). Včas podané odvolání proti tomuto rozhodnutí má odkladný účinek.

Rozhodnutí o ustanovení znalce se doručuje pro informaci též daňovému subjektu, který proti němu nemůže uplatnit opravné prostředky. Daňový subjekt však může namítat podjatost znalce (nebo osoby s odbornými předpoklady) nebo může podat stížnost proti postupu správce daně, např. ve věci formulace otázek položených znalci (nebo osobě s odbornými předpoklady), lhůty pro podání posudku apod.

4.2.4. Spolupráce daňového subjektu a součinnost třetích osob (§ 95 odst. 3 DR)

Dle § 95 odst. 3 DR platí, že je-li vyžádán správcem daně znalecký posudek, je daňový subjekt, v jehož věci má být znalecký posudek podán, povinen při jeho vypracování s ustanoveným znalcem (nebo osobou s odbornými předpoklady) spolupracovat.

Spolupráce při zjišťování správné výše odpočtu v tomto případě spočívá zejména v tom, aby daňový subjekt předložil znalci (nebo osobě s odbornými předpoklady), relevantní a úplné důkazní prostředky, které budou podkladem pro vypracování znaleckého posudku.

Pokud je k vypracování znaleckého posudku potřebná součinnost třetích osob, může jim správce daně rozhodnutím uložit tuto povinnost, a to v rozsahu nezbytném pro vypracování znaleckého posudku; včas podané odvolání proti tomuto rozhodnutí má odkladný účinek.

4.3. Znalecký posudek - judikatura

a) Soud nezasahuje do odbornosti posudku

Viz např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 67/2012 – 40 ze dne 11. 02. 2014 ve věci stanovení ceny pozemků při jejich prodeji mezi ekonomicky nebo personálně propojenými osobami, kde soud konstatoval, že soud není oprávněn zasahovat do odborného posouzení ve znaleckém posudku: „Soud uzavřel, že do činnosti znalce (tj. do posouzení odborné otázky) není soud oprávněn zasahovat a znalecký posudek lze zpochybnit pouze v rámci důkazního řízení.“

Dále je v rozsudku citace soudu nižší instance (krajského soudu) k posouzení věcné správnosti posudku a k okamžiku, kdy je možné zadat jiný znalecký posudek: „S touto žalobní námitkou se krajský soud vypořádal zejména v bodě [28] odůvodnění, kde, mimo jiné, konstatoval, že posouzení věcné správnosti znaleckého posudku (zde určení ceny nemovitosti) je otázkou ryze odbornou, a do této činnosti znalce soudu nepřísluší jakkoli zasahovat. Dodal, že zpochybnit tyto odborné závěry mohl stěžovatel v řízení před správcem daně, a to zejména předložením jiného znaleckého posudku.“

Viz např. právní věta v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 28 Cdo 1568/2010 ze dne 15.06.2010, kdy předmětem znaleckého posudku bylo stanovení obecné ceny nájemného: „Hodnotí-li soud znalecký posudek, nemůže přezkoumávat věcnou správnost odborných závěrů, ale především to, zda bylo splněno uložené zadání, zda znalec dospěl k určitému a srozumitelnému závěru, který není rozporný a má oporu v podkladových materiálech, zda závěry posudku nejsou v rozporu s ostatními důkazy a zda odůvodnění odpovídá pravidlům logického myšlení.“

Viz např. rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 14/2010 – 141 ze dne 17. 12. 2014, ve kterém Krajský soud vyslovil právní názor k situaci, kdy se znalec vyjádřil k posouzení právní otázky: „Krajský soud o závěrech znaleckého posudku nemá důvod pochybovat. Namítal-li žalovaný znaleckému posudku, že se znalec sám vyjadřoval k otázce, zda se v tomto konkrétním případě jedná o vývoj či inovaci, krajský soud žalovanému přisvědčuje, že se jedná o právní otázku, jejíž zodpovězení znalci nepřísluší. Proto také právní úvahy a závěry znalce obsažené v jeho znaleckém posudku za své nepřijal, vycházel jen ze závěrů skutkových, které podrobil vlastní právní úvaze.“

b) Správce daně činí právní závěr na základě technických informací ze znaleckého posudku

Viz např. rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 112/2012 – 58 ze dne 27. 06. 2014 ve věci posouzení, zda je plynárenské zařízení nemovitostí nebo movitou věcí pro účely daně z převodu nemovitostí, ze kterého vyplývá, že správce daně si v dané věci učinil právní závěr až na základě odborného stanoviska znalce: „K procesním námitkám žalobce (DS) soud uvádí, že co se týče samotného zadání otázky znalci, tato jako taková je přípustná, neboť znalec byl dotazován na existenci stavebně technického ukotvení v zemi a nikoli jak namítá žalobce, na právní posouzení, tedy zda jde v případě převáděného plynárenského zařízení o věc movitou či nemovitou. Tento závěr si žalovaný (správce daně) učinil až na základě skutkových závěrů znalce o tom, že určité části plynárenského zařízení jsou pevně spojeny se zemí.“

c) Zadání znaleckého úkolu

Viz např. právní věta v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 28 Cdo 3225/2013 ze dne 05. 12. 2013 k zadání znalečného úkonu: „Je věcí předvídavosti objednatele (zadavatele) znaleckého posudku, zda vůbec a nakolik přiléhavě sám předmět znaleckého posouzení a příslušné podklady k jeho zpracování vymezí a kvalifikuje. V tomto směru jde o jeho odpovědnost, kterou nelze přenášet na další subjekt (znalce), který je naopak z logiky právního vztahu zadáním zpracování znaleckého posudku vázán.“

Viz např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 28 Cdo 527/2013 ze dne 05. 11. 2013 k vymezení znalečného úkonu: „Z porovnání uvedených ustanovení lze dovodit, že pro vznik závazkového vztahu mezi objednatelem a znalcem, jako zpracovatelem znaleckého posudku, je rozhodující vymezení úkolu znalce podle zadání objednatele. V jiných souvislostech (pokud jde o oblast procesních předpisů podle ustanovení § 127 o.s.ř.) lze poukázat na obdobnou povinnost zadavatele (tedy soudu), který je povinen znalci náležitým srozumitelným způsobem vymežit předmět znaleckého zkoumání. Lze proto zatím uzavřít, že povaha pokynů objednatele je rozhodující z hlediska povinnosti znalce splnit zadání ve smyslu shora zmíněného § 8 zákona č. 36/1967 Sb.“

4.4. Výslech znalce (§ 95 odst. 4 DŘ)

Podle § 95 odst. 4 DŘ platí, že je-li ve věci daňového subjektu prováděn výslech znalce (nebo osoby s odbornými předpoklady), má daňový subjekt právo být tomuto výslechu přítomen a klást znalci (nebo osobě s odbornými předpoklady) otázky týkající se podávaného znaleckého posudku. O tom, že bude prováděn výslech znalce (nebo osoby s odbornými předpoklady), správce daně poplatníka včas a řádně vyrozumí.

O výslechu znalce (nebo osoby s odbornými předpoklady) správce daně sepiše protokol dle § 60 a násl. DŘ.

Správce daně přistoupí k výslechu znalce (nebo osoby s odbornými předpoklady) například v případech, kdy nastanou pochybnosti ve věci znaleckého posudku, které je nutné vyvrátit nebo potvrdit (např. nesplnění znaleckého úkolu (zadání), nejasnost nebo nesrozumitelnost posudku, existence dvou posudků se stejným zadáním, ale odlišným odborným závěrem, vypořádání námitek poplatníka ke znaleckému posudku zadaného správcem daně, atd.). Správce daně k tomuto institutu přistupuje buď z vlastní iniciativy nebo z iniciativy poplatníka.

Výslech znalce (nebo osoby s odbornými předpoklady) není povinný v každém daňovém řízení. Nejedná se o ustanovení obligatorní a je na zvážení správce daně, zda tento institut využije. Před výslechem musí správce daně znalce (nebo osobu s odbornými předpoklady) poučit o povinnosti podat pravdivý znalecký posudek a o trestních následcích podání vědomě nepravdivého posudku.

4.4.1. Výslech znalce - judikatura

a) Kdy není výslech znalce nutný

Viz např. rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 14/2010 – 141 ze dne 17. 12. 2014, ve kterém se Krajský soud vyjádřil k situaci, kdy není nutný výslech znalce:

„Krajský soud caute dodává, že znalce nevyslychal, když úvahy a závěry znalce jsou z podaného písemného posudku jednoznačné a k výzvě soudu účastníci s upuštěním od výslechu znalce souhlasili [§ 127 odst. 1 in fine zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o.s.ř.“) užitého dle § 64 s.ř.s.]“.

Viz např. rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 112/2012 – 58 ze dne 27. 06. 2014 ve věci posouzení, zda je plynárenské zařízení nemovitostí nebo movitou věcí pro účely daně z převodu nemovitostí: *„K námitce žalobce (DS), že znalec nebyl k jeho námitkám vyslechnut, soud uvádí, že z výkladu ustanovení § 95 daňového řádu vyplývá, že v daňovém řízení je pravidlem písemné podávání znaleckých posudků, výslech znalce není obligatorní. Až pokud k němu správní orgán ať již z vlastní iniciativy nebo na návrh daňového subjektu přistoupí, má daňový subjekt právo být tomuto výslechu přítomen a klást znalci otázky týkající se podávaného znaleckého posudku.“.*

b) Výslech znalce navržený poplatníkem

Viz např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 67/2012 – 40 ze dne 11. 02. 2014 ve věci stanovení ceny pozemků při jejich prodeji mezi ekonomicky nebo personálně propojenými osobami, kde soud stanovil okamžik, kdy poplatník může navrhnout výslech znalce nebo iniciovat zadání nového znaleckého posudku: *„Pokud byl stěžovatel přesvědčen o nesprávnosti znaleckého posudku Ing. Romana Kástnera (například proto, že reflektoval transakce, které se uskutečnily teprve po prodeji předmětných pozemků spojené osobě), měl ze své iniciativy oslovit jiného znalce a zadat mu stejně znějící znalecký úkol, nebo navrhnout správci daně výslech znalce. Stěžovatel však žádný takový procesně relevantní krok neučinil (respektive v řízení před žalovaným předložení revizního znaleckého posudku přislíbil, nicméně do data vydání rozhodnutí žalovaného jej nepředložil) a namísto toho proti posudku Ing. Romana Kástnera neúspěšně stavěl posudek znaleckého ústavu A&CE, jenž se zabýval určením ceny předmětných pozemků pro účely stanovení základu daně z převodu nemovitostí, tedy ceny administrativní.“.*

c) Povinnost správce daně vyslechnout znalce

Viz např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 86/2013 – 21 ze dne 31. 10. 2013 ve věci určení převodních cen výrobků mezi spřízněnými společnostmi. Soud, zde určuje okamžik, kdy je správce daně povinen k výslechu znalce přistoupit: *„Za tohoto stavu bylo proto nejen vhodné, ale naprosto nezbytné, aby správce daně postupoval tak, jak mu předestřel krajský soud. To znamená, aby správce daně v případě přetrvávajících pochybností o posudku nejprve doslechl znalce. Pokud by však i nadále u něj přetrvávaly výhrady k předestřenému znaleckému posudku, bylo by na místě zadat vypracování konkurenčního znaleckého posudku, který by pak bylo třeba následně konfrontovat se znaleckým posudkem doloženým žalobkyní. V tomto směru lze poukázat i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 7. 2010, č. j. 7 Afs 50/2010 - 60, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1566/2008, v kterém tento soud vyslovil názor, že: „Má-li k téže otázce správce daně k dispozici dva rovnocenné, ale co do závěru odlišné znalecké posudky, nepřísluší mu, aby sám bez dalšího uvážil, který z nich použije pro rozhodná skutková zjištění a který nikoliv. Naopak je povinen odstranit jejich vzájemné rozpory a nesrovnalosti, a to především prostřednictvím výslechu znalce, popřípadě znalců obou. Nevedly-li by tyto výpovědi k ozřejmění vzešlých nejasností, bylo by*

namíste přistoupit k dalšímu znaleckému zkoumání nebo reviznímu znaleckému posouzení.“

8. Účinnost

Tento pokyn nabývá účinnosti dnem zveřejnění na intranetu Finanční správy.

Ing. Jiří Fojtík

ředitel sekce

Příloha č. 3

Osnova Studie proveditelnosti – aktivita Tvorba nových IS/ICT řešení

1 Identifikační údaje žadatele o podporu

- 1.1 Obchodní jméno, sídlo, IČ/DIČ
- 1.2 Jméno a příjmení osoby statutárního zástupce žadatele/osoby oprávněné jednat jménem žadatele, její pozice ve společnosti
- 1.3 Jméno a příjmení kontaktní osoby
- 1.4 Zpracovatel studie proveditelnosti
- 1.5 Název projektu a jeho stručný popis doplněný o soulad projektu s cíli Programu ICT a sdílené služby – aktivita Tvorba nových IS/ICT řešení Výzva II, vč. souhrnu výstupů projektu, soulad s RIS3 strategií dle Výzvy, seznam příloh

2 Charakteristika žadatele

2.1 Majetkoprávní vztahy

- 2.1.1 Vlastnictví žadatele (struktura skupiny, do které žadatel patří, graf majetkové struktury skupiny, v případě existence mateřské společnosti vývoj základních ekonomických ukazatelů za poslední 2 roky (tam, kde je to možné))
- 2.1.2 Stručná historie a současnost majetkoprávních vztahů

2.2 Hlavní předmět podnikání (stručná historie a současnost, max. 250 slov)

- 2.2.1 Předmět činnosti žadatele (v současnosti, historický vývoj, uvedení jak dlouho žadatel podniká a jakým předmětem činnosti se v jednotlivých obdobích zabýval, informace se vykazují za žadatelský subjekt resp. mateřskou společnost)
- 2.2.2 Zákazníci, trhy, postavení žadatele na trhu, návaznost projektu na dosavadní aktivity žadatele
- 2.2.3 Reference z dosavadních projektů/zakázek
- 2.2.4 U projektu s výší dotace nad 20 mil Kč žadatel detailněji rozvede principy dalších firemních činností mimo hlavní předmět podnikání (obchod, inovace, investice) a identifikuje kritická místa implementace včetně způsobu předcházení vzniku kritických stavů.

2.3 Základní ekonomické ukazatele (viz tabulka)

2.4 Informace o zaměstnancích žadatele

- 2.4.1 Počet a profesní struktura zaměstnanců, vývoj počtu pracovních míst, popis relevantních a nerelevantních pozic
- 2.4.2 Organizační struktura žadatele
- 2.4.3 Systém rozvoje lidských zdrojů žadatele: vzdělávání, zvyšování kvalifikace atd., procento vynaložených nákladů z celkových mzdových nákladů firmy – průměr za poslední 2 roky za žadatele resp. mateřskou společnost

2.5 SWOT analýza žadatele

3 Podrobný popis projektu a jeho soulad s programem

3.1 Specifikace předmětu projektu (základní popis projektu)

- 3.1.1 Detailní popis produktu resp. služeb, které mají být předmětem projektu; čím přesně se bude žadatel v rámci projektu zabývat, vazba projektu na strategii žadatele, ekonomické i mimoekonomické přínosy pro žadatele (dopad), jsou do projektu zapojeny jiné instituce či podnikatelské subjekty?
- 3.1.2 Popis technologií, které budou použity při tvorbě nových ICT řešení resp. při návrhu a implementaci ICT, získávání nových poznatků (licence, vlastní výzkum)
- 3.1.3 Cíle/výstupy, kterých má být dosaženo vč. ukazatelů a metod měření
- 3.1.4 Způsob prokázání výstupu projektu
- 3.1.5 Udržitelnost projektu, využitelnost kapacit vytvořených pro projekt i po skončení projektu, uplatnitelnost projektu na trhu. Žadatel identifikuje kritická místa projektu a uvede způsob jejich překonání.
- 3.1.6 Shrnutí - SWOT analýza projektu

3.2 Specifikace zákazníků pro výsledky činnosti, která má být předmětem projektu

- 3.2.1 Definice zákaznických segmentů, možnosti využití výsledků projektu u zákazníků (k jakému účelu budou výsledky projektu určeny)
- 3.2.2 Přínosy projektu pro zákazníka/zákazníky
- 3.2.3 Trendy trhu jakožto odbytiště pro výsledky činnosti a soulad projektu s těmito trendy (ideálně podložit výsledky mezinárodních studií)
- 3.2.4 Podrobný obchodní/marketingový plán žadatele na podporu prodeje výsledků projektu (zajištění odbytu pro výsledky činnosti, která má být předmětem projektu, podložení věrohodnými informacemi)
- 3.2.5 Popis konkurence, možné substituty produktu, situace na trhu, definice vlastní přidané hodnoty resp. výhod oproti konkurenčním subjektům na trhu

3.3 Vymezení celkové investice do projektu a způsobu jeho financování

- 3.3.1 Vypočtený odhad osobních nákladů na nové zaměstnance a časový harmonogram jejich zapojení do projektu; způsob výpočtu dle příkladu v Pokynech pro žadatele
- 3.3.2 Rozpis způsobilých výdajů v rámci de minimis - Přehled nakupovaného dlouhodobého majetku včetně odhadu ceny;
- 3.3.3 Rozpis ostatních způsobilých výdajů (nájem, služby poradců a expertů)
- 3.3.4 Ostatní nezpůsobilé výdaje na projekt
- 3.3.5 Specifikace zdrojů, ze kterých bude investice financována; v případě úvěrů je třeba uvést zdroj, popis a kroky, které byly učiněny k jejich získání; vhodné předložit příslib úvěru od banky, resp. čestné prohlášení od mateřské společnosti nebo jiného spřízněného subjektu, který bude poskytovat půjčku

3.4 Personální zajištění projektu

- 3.4.1 Počet nových pracovních míst, která budou vytvořena pro účely realizace projektu; kvalifikace, profesní zaměření a zdroj získání nových zaměstnanců, % vysokoškoláků na nových pozicích
- 3.4.2 Z toho předpokládaný počet připadající na výzkum a vývoj (VaV) a počet resp. podíl žen na nově vytvořených pozicích, vliv na rovné příležitosti
- 3.4.3 Popis nároků na další prohlubování či zvyšování kvalifikace zaměstnanců spojených s přípravou a/nebo realizací projektu, specifikace plánovaných programů školení včetně uvedení předpokládaných nákladů na školení

3.5 Lokalita projektu

- 3.5.1 Lokalita, příp. lokality, ve které budou vytvořena nová pracovní místa, pokud je odlišná od sídla žadatele
- 3.5.2 Socio-ekonomická charakteristika místa realizace, posouzení potřeby projektu v regionu, existence obdobného zařízení v daném regionu
- 3.5.3 Má projekt vztah k ochraně či zlepšení životního prostředí? Pokud ano, prosím detailně rozvedte. Povede projekt k regeneraci brownfields?

4 Časový harmonogram projektu

- 4.1 Zahájení projektu
- 4.2 Ukončení projektu
- 4.3 Etapizace projektu ve vazbě na plnění podmínek, náplň a výstupy jednotlivých etap, Ganttův diagram,

5 Ostatní informace (nepovinné)

6 Závěr předkladatele projektu a žadatele o dotaci (shrnutí relevantních údajů z projektu – summary)

- 6.1 Uvést také informaci, zda žadatel pro tento projekt žádá nebo již obdržel jinou podporu (ze státního rozpočtu ČR, ze strukturálních fondů EU apod.), případně zda podpora poskytovaná v rámci tohoto projektu nesouvisí s podporou poskytnutou či přislíbenou pro jiné projekty žadatele (příp. členy podnikatelské skupiny).

Tabulka - vývoj základních ukazatelů (bod 2.3)

Ukazatel	Jednotka	n-2	n-1	n	n+1	n+2
Tržby za prodej vlast. výrobků a služeb	tis. Kč					
Přepočtený počet pracovníků	počet					
Provozní hospodářský výsledek	tis. Kč					
Přidaná hodnota	tis. Kč					
Produktivita práce	tis. Kč					

n...rok/y realizace projektu

Příloha č. 3 Vzorové mzdové tabulky předkládané v rámci projektů OPPIK



VÝKAZ PRÁCE - Rozpis mzdových nákladů a dovolené
Příjemce dotace, sídlo, IČO:

Číslo projektu: _____

Pořadové číslo etapy: _____

Uplatňované mzdové náklady za období (od, do) _____

Datum zdanitelného plnění _____

Rozpočtová položka		Celkem osobní náklady do listu Soupiska v Kč	0
Celkem za rozpočtové položky v Kč		0	0

Vypíšte pouze žluté buňky, ostatní se vyplní automaticky.

Poř. č.	Jméno zaměstnance, nárokován mzdové náklady (od - do)	Druh smlouvy	Roční nárok na dovolenou (v hodinách) za aktuální rok	Součet zúčtovaných hrubých mezd za dobu práce na projektu v rámci etapy (bez odměn přidělených přímo za práci na projektu, bez odměn přidělených za práci mimo projekt, náhrad za dovolenou a další neodpracované dny)	Pracovní fond doby v hodinách za dobu práce na projektu v rámci etapy bez dovolené / nebo na základě dohody za etapu bez dovolené a dalších neodpracovaných hodin	Hodinová mzda v Kč	Počet hodin odpracovaných na projektu za dobu práce na projektu v rámci etapy	Zhusobila část hrubé mzdy bez dovolené etapy (hrubá mzda)	Pojistné na sociální a zdravotní pojištění v Kč za práci na projektu v rámci etapy	Pojistné na sociální a zdravotní pojištění v Kč za práci na projektu v rámci etapy (dovolená)	Celkem	Popis činnosti	Kontrola
			Fond pracovní doby v hodinách v daném roce	Náhrada za dovolenou za dobu práce na projektu v rámci etapy	Počet hodin čerpané dovolené za dobu práce na projektu v rámci etapy	Hodinová náhrada za dovolenou v Kč	Zhusobila dovolená v hodinách za dobu práce na projektu v rámci etapy	Zhusobila náhrada za dovolenou v Kč za etapu	Odměna za práci na projektu v rámci etapy	Nárok na dovolenou v hodinách	Celkem		
		Úvazek na projektu	Fond pracovní doby v hodinách za etapu u zaměstnavatele	Celkem za práci na projektu v rámci etapy	Celkem								
1		▶	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		OK
2		▶	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		OK
3		▶	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		OK
4		▶	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		OK
5		▶	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		OK